

BRIEFING LUGLIO 2023

TELELAVORO: NUOVA SITUAZIONE IN MATERIA DI DIRITTO FISCALE E DI DIRITTO DELLE ASSICURAZIONI SOCIALI DAL 1° LUGLIO 2023

In breve tempo, il telelavoro è diventato una parte irrinunciabile nel mondo del lavoro. Esso, nel contesto delle dinamiche internazionali, può avere delle ripercussioni sul diritto fiscale e sull'assoggettamento al diritto delle assicurazioni sociali. A questo proposito, negli ultimi mesi sono già entrati in vigore diversi cambiamenti.

- In relazione alla Germania: i giorni condotti in modalità di telelavoro non valgono come giorni di mancato rientro per i frontalieri.
- In relazione alla Francia: il telelavoro per lavoratori frontalieri è possibile fino ad un massimo del 40%.
- In relazione all'Italia: alcuni di questi cambiamenti sono già stati discussi in altri briefing di Bär & Karrer, ai quali si rimanda.¹ Per questo motivo, nel presente briefing le considerazioni a tale riguardo verranno trattate in modo conciso.

- Assoggettamento al diritto delle assicurazioni sociali in relazione all'UE/AELS: i dipendenti che sono impiegati nel Paese in cui ha sede il datore di lavoro possono svolgere la propria attività lavorativa frontaliere in telelavoro fino ad una percentuale massima del 50% senza perdere il proprio assoggettamento al diritto delle assicurazioni sociali nel Paese di sede del datore di lavoro. Questa regolamentazione si applica a partire dal 1° luglio 2023 agli Stati confinanti quali Germania, Francia, Principato del Liechtenstein e Austria, ma non

all'Italia (nel caso di quest'ultimo Paese, dal 1° luglio 2023 rimane invariato il precedente limite del 25%).

Di seguito verranno presentate le normative fiscali applicabili dal 1° luglio 2023 in relazione ai principali Paesi limitrofi e le innovazioni nell'ambito delle regole di assoggettamento delle assicurazioni sociali in relazione all'UE/AELS. Alcune questioni e sfide rimarranno aperte anche dopo il 1° luglio 2023 e si prevedono pertanto ulteriori cambiamenti e innovazioni.²

Nel caso di rapporti di lavoro transfrontalieri, è indispensabile un'analisi precisa delle conseguenze fiscali e riguardanti il diritto delle assicurazioni sociali in ogni singolo caso, sia per il datore di lavoro che per l'impiegato, al fine di rispettare le normative vigenti e non esporsi al rischio di doppia imposizione, doppia subordinazione o violazione degli obblighi legali e procedurali. Inoltre, si presentano regolarmente questioni di diritto del lavoro, di provvedimenti regolatori e di autorizzazioni che devono essere analizzate con attenzione.

DISPOSIZIONI DI DIRITTO FISCALE

PRINCIPIO

In assenza di disposizioni contrarie si applica il principio del luogo dell'esecuzione dell'attività conformemente alle Convenzioni per evitare la doppia imposizione ("CDI") concluse dalla Svizzera. Vale a dire che i giorni di telelavoro di un impiegato vengono tassati nello Stato presso cui quest'ultimo ha domicilio, indipendentemente

¹ Briefing di febbraio 2023 ([Briefing February 2023: Teleworking Italy](#)) così come Newsflash di maggio 2023 ([Newsflash May 2023: Teleworking Italy](#)).

² Questo briefing fornisce una panoramica delle normative e delle novità più importanti. Non è da intendersi come una presentazione definitiva ed esaustiva.

dallo Stato nel quale il datore di lavoro ha sede. Rispettivamente se il datore di lavoro ha sede in un altro Stato rispetto a quello del domicilio dell'impiegato, lo Stato in cui ha sede il datore di lavoro può tassare solamente i giorni di lavoro dell'impiegato effettuati in presenza presso la sede del datore di lavoro.³

Questi principi sono applicati anche nelle CDI con gli Stati confinanti di Germania, Francia, Principato del Liechtenstein, Austria e Italia. Esistono tuttavia alcune disposizioni speciali per i dipendenti che lavorano come frontalieri.

GERMANIA

Per quanto riguarda la Germania, esistono disposizioni speciali per i lavoratori frontalieri.⁴ Lo Stato di residenza di un frontaliere può tassare il reddito lavorativo di quest'ultimo anche se l'attività viene svolta nello Stato di sede del datore di lavoro. Lo Stato in cui il datore di lavoro ha sede può riscuotere un'imposta alla fonte pari al massimo al 4.5% del reddito lavorativo, che dev'essere considerata dallo Stato di domicilio del dipendente nell'ambito della sua tassazione. Da luglio 2022⁵ i giorni di telelavoro degli impiegati frontalieri non sono più considerati giorni di non rientro. Il telelavoro presso il proprio domicilio per un datore di lavoro con sede in uno Stato contraente non costituisce dunque in linea di principio un motivo di perdita dello status di frontaliere. Ciò nonostante, dal punto di vista tedesco devono essere soddisfatti alcuni requisiti minimi affinché un dipendente possa essere considerato come lavoratore frontaliere.⁶

³ Esistono delle disposizioni differenti, ad esempio, per i consigli di amministrazione/direzione e alcuni CDI prevedono disposizioni speciali per i dipendenti con incarichi dirigenziali. Questi aspetti non vengono discussi ulteriormente nel presente documento.

⁴ Un frontaliere in riferimento alla Germania è una persona il cui datore di lavoro ha sede in un altro Stato contraente e che torna regolarmente al proprio domicilio dopo la fine del lavoro. Se l'impiegato non torna nel proprio domicilio tutti i giorni, non può essere considerato un frontaliere solo se, calcolato per un impiego del 100%, si possono contare più di 60 giorni di mancato rientro sull'arco di un anno civile.

⁵ Accordo di consultazione del 15/18 luglio 2022 sulle giornate lavorative a tempo pieno trascorse nel luogo di domicilio dei frontalieri in merito all'applicazione del regolamento sui frontalieri di cui all'articolo 15a CDI.

⁶ Per essere considerato un frontaliere l'impiegato deve lavorare presso la sede del datore di lavoro almeno un giorno a settimana o cinque giorni al mese dopo i quali deve tornare a casa la sera.

⁷ Cfr. il comunicato stampa del 27 giugno 2023, [Svizzera e Francia firmano un Accordo aggiuntivo alla Convenzione per evitare le doppie imposizioni \(admin.ch\)](#). L'Accordo aggiuntivo deve ancora essere approvato dal

Se una persona non qualifica come lavoratore frontaliere ai sensi della CDI tedesca, si applicano in linea di principio le usuali normative fiscali (principio del luogo dell'esecuzione dell'attività, con regole speciali per i dipendenti dirigenti).

FRANCIA

Un Accordo supplementare firmato il 27 giugno 2023⁷ conferma e consolida il nuovo regolamento già concluso con la Francia il 22 dicembre 2022, in base al quale nel caso di un'attività frontaliere in telelavoro, fino a un massimo del 40%, il reddito lavorativo può essere tassato dallo Stato in cui il datore di lavoro ha sede.⁸ Quest'ultimo, viceversa, trasferisce allo Stato di residenza del lavoratore il 40% delle imposte prelevate dalla retribuzione del telelavoro⁹ effettuato nello Stato di domicilio del lavoratore (quindi non sulla retribuzione totale).¹⁰ Per garantire l'applicazione delle nuove disposizioni, è previsto uno scambio automatico di informazioni sui dati salariali, che rappresenta di per sé un'innovazione significativa dal punto di vista sistematico.

Per quanto riguarda la Francia, il telelavoro frontaliere fino ad una percentuale del 40% è quindi possibile senza modificare le regole di tassazione per il dipendente e il datore di lavoro. Questo vale sia per le persone che qualificano come frontalieri ai sensi di uno dei due Accordi sui frontalieri,¹¹ sia per le persone che lavorano oltre confine e che non adempiono a tali requisiti.

Con i due Accordi amichevoli sulle modalità del regolamento sull'esercizio del telelavoro e la relativa scheda informativa con casi di studio del 10 luglio 2023,¹²

legislatore di entrambi i Paesi. Fino ad allora, sarà applicato temporaneamente al massimo fino al 31 dicembre 2024.

⁸ Un Accordo amichevole riguardava la CDI in generale (art. 17), l'altro in particolare l'Accordo sui frontalieri tra Francia e cantoni BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE e JU. Le disposizioni concernenti il telelavoro erano identiche (fino al 40%).

⁹ Se il datore di lavoro ha sede nel Canton Ginevra, questa compensazione è dovuta solo per la parte di telelavoro che è compresa tra il 15% e il 40% del tempo di lavoro all'anno e quindi non per un telelavoro in misura inferiore al 15%.

¹⁰ Tale normativa si applicherà solo a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo all'entrata in vigore dell'Accordo addizionale. Fino ad allora, si applicherà un ordinamento transitorio in base al quale la Svizzera trasferirà alla Francia il 2.3% delle imposte prelevate sui redditi lavorativi dei dipendenti residenti in Francia.

¹¹ Gli Accordi sui frontalieri che riguardano il Canton GE da un lato e gli Accordi sui frontalieri che riguardano i cantoni di BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE e JU dall'altro. In base ad entrambi gli Accordi, è richiesto anche un rientro (quasi) giornaliero nel luogo di residenza. Se si superano i 45 giorni di mancato rientro all'anno per un lavoro a tempo pieno, si perde lo status di frontalieri.

¹² Un Accordo amichevole riguarda la CDI in generale (art. 17) e si applica anche in relazione a Ginevra, l'altro riguarda

è stato chiarito anche in che misura i viaggi d'affari nel Paese di residenza o in Paesi terzi qualificano come parte del telelavoro frontaliero per un massimo del 40% e rimangono quindi ininfluenti ai fini delle norme fiscali. Nell'ambito delle attività in telelavoro svolte nello Stato di domicilio del frontaliero sono consentiti al massimo dieci giorni di viaggio d'affari all'anno. Gli effetti del superamento di questa regola dei dieci giorni sono relativamente complessi e dipendono dal fatto che il dipendente in questione sia un frontaliero ai sensi dell'Accordo sui frontalieri.

PRINCIPATO DEL LIECHTENSTEIN

Esiste un Accordo sui frontalieri¹³ con il Principato del Liechtenstein, in base al quale i redditi lavorativi dei frontalieri possono essere tassati esclusivamente nel loro Paese di residenza. Attualmente non esistono norme speciali per il telelavoro frontaliero.¹⁴ I giorni di telelavoro sono quindi considerati giorni di non rientro e il telelavoro per i frontalieri è pertanto possibile solo in misura limitata, senza mettere a rischio il loro status di frontalieri.

AUSTRIA

Con l'Austria non esistono disposizioni specifiche né sulla tassazione dei frontalieri né sulle attività dei frontalieri in telelavoro. Si applica pertanto il principio del luogo dell'esecuzione dell'attività, in base al quale i giorni di telelavoro possono essere tassati presso lo Stato di domicilio dell'impiegato.

ITALIA

Come già illustrato nel nostro briefing¹⁵ sull'argomento, a partire dal 1° gennaio 2024 ci sarà un cambiamento di paradigma per quanto riguarda la tassazione dei frontalieri. Secondo le attuali disposizioni in vigore, lo Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa ha un diritto esclusivo di tassazione. Per i frontalieri italiani,¹⁶ ciò

significa che non sono dovute imposte in Italia sui loro redditi lavorativi.¹⁷ Con il nuovo sistema, che entrerà in vigore il 1° gennaio 2024, i (nuovi¹⁸) lavoratori frontalieri saranno tassati sia nello Stato di residenza (100%) che in quello di attività lavorativa (80%), fermo restando che lo Stato di domicilio dovrà evitare la doppia imposizione attraverso l'esenzione (Svizzera) o il computo (Italia).

Per entrambe le categorie di frontalieri esiste in linea di principio l'obbligo di attraversare il confine quotidianamente. **Anche un solo giorno di telelavoro può quindi pregiudicare la qualifica del lavoratore quale frontaliero.**¹⁹ Va ricordato che durante la pandemia da Coronavirus (fino alla fine di gennaio 2023) è stata stabilita una regolamentazione speciale in base alla quale i giorni trascorsi in telelavoro (senza limitazioni) sono stati considerati come giorni trascorsi sul luogo di lavoro. La regolamentazione è stata poi mantenuta fino al 30 giugno 2023 (ma con un limite del 40% dei giorni lavorativi²⁰) e attualmente non è più in vigore. I due Paesi stanno negoziando una soluzione permanente e il Ministero italiano competente ha già confermato pubblicamente più volte che la deroga (con un limite del 40% dei giorni lavorativi) dovrà essere prorogata fino al 31 dicembre 2023 (con applicazione retroattiva a partire dal 1° luglio 2023), ma non ci sono stati (per ora) passi ufficiali (né a livello di accordi né unilateralmente) in questa direzione.

SVILUPPI NAZIONALI

Per poter esercitare efficacemente il proprio diritto di tassazione in relazione ai giorni di residenza dei dipendenti residenti all'estero, è necessario creare una nuova base di tassazione in Svizzera. Attualmente, le persone residenti all'estero rispondono ad un assoggettamento limitato in relazione ad un'attività lucrativa solo se il lavoro viene svolto effettivamente in Svizzera. In futuro, anche i lavoratori residenti all'estero saranno sottoposti ad un assoggettamento fiscale limitato

specificamente l'Accordo sui frontalieri tra la Francia e i cantoni di BE, SO, BS, BL, VD, VS, NE e JU. L'Accordo amichevole e le schede informative sono disponibili all'indirizzo [Convenzioni per evitare le doppie imposizioni Svizzera - Francia | AFC \(admin.ch\)](https://www.admin.ch/gov/de/section/04600/section/04601/instrument/52917).

¹³ La definizione è sostanzialmente identica a quella utilizzata per la Francia. È consentito un massimo di 45 giorni all'anno di mancato rientro.

¹⁴ L'Accordo amichevole in vigore durante la pandemia del Coronavirus è decaduto il 31 marzo 2022.

¹⁵ Briefing di febbraio 2023 (Briefing February 2023: [Teleworking Italy](#)) così come Newsflash di maggio 2023 (Newsflash May 2023: [Teleworking Italy](#)).

¹⁶ Secondo le disposizioni attualmente in vigore, sono considerati frontalieri (italiani) solo i dipendenti che abitano entro 20 km dal confine con la Svizzera, lavorano per un datore di lavoro svizzero nei Cantoni Ticino, Grigioni o Vallese e tornano a casa ogni giorno. Per i datori di lavoro frontalieri che non rientrano in questa definizione, si applica la normativa generale della CDI (diritto di

tassazione concorrente dello Stato di residenza e dello Stato di attività).

¹⁷ Da parte loro, i Cantoni svizzeri di confine devono trasferire all'Italia il 38.8% delle entrate derivanti dalla tassazione dei frontalieri.

¹⁸ Il nuovo Accordo si applica solo ai frontalieri che diventeranno di nuovo attivi in Svizzera a partire dal momento dello scambio degli strumenti di ratifica. I cosiddetti "vecchi" frontalieri continueranno a beneficiare (e per tutta la vita) delle regole del diritto attuale.

¹⁹ Le conseguenze fiscali variano a seconda che si tratti di "nuovi" o "vecchi" frontalieri. In linea di principio, la perdita della qualifica di frontaliero per i frontalieri italiani comporta una pretesa fiscale concorrente (al 100%) da parte dei due Stati (anche se per la Svizzera è limitata ai giorni effettivi di presenza in Svizzera).

²⁰ Tuttavia, questa regolamentazione è stata pubblicata solo il 30 giugno 2023 con applicazione retroattiva a partire dal 1° febbraio 2023.

in Svizzera se l'attività lucrativa è condotta fisicamente all'estero per conto di un datore di lavoro avente sede legale, amministrazione effettiva o stabile organizzazione in Svizzera.²¹ La data di entrata in vigore di questa nuova regolamentazione è ancora indeterminata. I datori di lavoro svizzeri dovranno tenerne conto nell'ambito del loro sistema di payroll, compresa la raccolta dei dati.

RISCHIO IN RELAZIONE AI LUOGHI DI LAVORO

In determinate circostanze, il telelavoro di un dipendente può costituire una stabile organizzazione del datore di lavoro nello Stato di residenza del dipendente, soprattutto nel caso di dipendenti apicali come i dirigenti o i cosiddetti "C-level". La Svizzera, a differenza di alcuni altri Stati, è attualmente ancora restia ad accettare il luogo dove viene svolto il telelavoro come sede del posto di lavoro, sia a livello nazionale che internazionale. In ogni caso, è consigliabile analizzare attentamente anche questo aspetto in relazione ai dipendenti frontalieri che lavorano in telelavoro e, se necessario, chiarirlo con le autorità fiscali competenti.

DISPOSIZIONI DI DIRITTO DELLE ASSICURAZIONI SOCIALI

PRINCIPIO

Nell'ambito delle norme di coordinamento del diritto delle assicurazioni sociali tra Svizzera e gli Stati dell'UE/AELS,²² si applica il cosiddetto principio dell'assoggettamento contributivo, secondo il quale una persona è soggetta alle norme del diritto delle assicurazioni sociali dello Stato in cui svolge la propria attività lavorativa. Concretamente, la questione dell'assoggettamento alle assicurazioni sociali è complessa, soprattutto se una persona lavora per più datori di lavoro in Stati diversi o se conduce sia un'attività indipendente che dipendente.²³

²¹ Il 9 giugno 2023 il Consiglio federale ha avviato la consultazione sulla Legge federale sull'imposizione del lavoro mobile nei rapporti internazionali, che durerà fino al 2 ottobre 2023. Si veda il comunicato stampa del 9 giugno 2023: [Il Consiglio federale avvia la consultazione relativa all'imposizione del lavoro a domicilio svolto all'estero \(admin.ch\)](#).

²² Regolamenti relativi al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale (R (CE) n. 883/2004 e 987/2009).

²³ Cfr. la paronamica delle Direttive sull'obbligo assicurativo nell'AVS/AI ("DOA"), stato: 1° gennaio 2023.

²⁴ A questo riguardo si veda il sito web dell'UFAS: [Implicazioni del telelavoro/lavoro da casa per la sicurezza sociale in un contesto](#)

NUOVO ACCORDO MULTILATERALE RIGUARDO IL TELELAVORO

La flessibile applicazione delle norme di assoggettamento in relazione alla pandemia di Coronavirus fino al 30 giugno 2023 è stata sostituita da un Accordo multilaterale²⁴ firmato dalla Svizzera nel maggio 2023, che intende tener conto in modo permanente della crescente diffusione del telelavoro nell'ambito dell'assoggettamento alle assicurazioni sociali. L'assoggettamento al sistema delle assicurazioni sociali del Paese dove il datore di lavoro ha sede dovrebbe rimanere possibile, anche se una parte significativa dell'attività lavorativa viene svolta da remoto in telelavoro frontaliero. Mentre in precedenza una percentuale del 25% di lavoro svolto presso il domicilio dell'impiegato costituiva una quantità sufficiente per assoggettare il lavoratore in questione al diritto delle assicurazioni sociali del Paese del proprio domicilio, ora gli impiegati che di regola lavorano nel Paese dove ha sede il datore di lavoro possono lavorare in **telelavoro fino ad una percentuale del 49.9%** (misurato sulla durata complessiva di un anno) rimanendo soggetti alle assicurazioni sociali dello Stato del proprio datore di lavoro. Vale a dire che solo nel caso di un'attività di telelavoro pari o superiore al 50% il lavoratore sarà soggetto alle assicurazioni sociali del proprio Paese di domicilio.

Va notato che il nuovo Accordo multilaterale non si applica automaticamente a tutti gli Stati dell'UE/AELS, ma **solo se entrambi gli Stati interessati lo hanno firmato**. Attualmente, l'Accordo multilaterale, oltre che dalla Svizzera, è stato firmato e fatto entrare in vigore il 1° luglio 2023 dai seguenti Stati:²⁵ Germania, Francia, Principato del Liechtenstein, Croazia, Repubblica Ceca, Austria, Paesi Bassi, Slovacchia, Belgio, Lussemburgo, Finlandia, Malta, Norvegia, Polonia, Portogallo, Spagna e Svezia. A lungo termine, si prevede di adattare le disposizioni di coordinamento europee per tener conto dell'attività di telelavoro dei frontalieri in generale nei rapporti tra tutti gli Stati membri.

[internazionale \(admin.ch\)](#). Al presente link è disponibile anche il testo originale (in inglese) dell'Accordo multilaterale.

²⁵ Stato: 12 luglio 2023. Cfr. Informativa sui fondi di compensazione AVS e sugli organi esecutivi PC (in tedesco: "Mitteilungen an die AHV-Ausgleichskassen und EL-Durchführungsstellen"; in francese: "Bulletin à l'intention des caisses de compensation AVS et des organes d'exécution des PC") n. 470 del 20 giugno 2023 (disponibile in tedesco: [AHV-Mitteilungen \(admin.ch\)](#); e in francese: [AHV-Mitteilungen \(admin.ch\)](#)) con riferimento all'elenco costantemente aggiornato degli Stati contraenti dell'Autorità belga per le assicurazioni sociali (disponibile all'indirizzo [Cross-border telework in the EU, the EEA and Switzerland](#)).

Inoltre, per l'applicabilità dell'Accordo multilaterale è chiaramente sempre necessario che in primo luogo possa essere applicato al lavoratore in questione anche l'Accordo sulla libera circolazione con l'UE o rispettivamente con l'AELS. In aggiunta, ci sono diverse circostanze in cui il nuovo Accordo multilaterale non può essere applicato, come per esempio nel caso di dipendenti che, oltre al telelavoro, svolgono altre attività (ad esempio visite ai clienti, occupazioni accessorie indipendenti) nel loro Stato di domicilio o che non sono solo attivi nel loro Stato di domicilio e nello Stato in cui ha sede il datore di lavoro. Al telelavoro si applicano anche disposizioni specifiche nel contesto dei distacchi, che tuttavia non verranno discusse in questa sede.

Fintanto che le nuove norme risultano applicabili solo agli Stati dell'UE/AELS, che peraltro hanno già messo in atto gli Accordi multilaterali, la situazione dov'essere esaminata individualmente per ogni dipendente frontaliere che lavora in telelavoro presso il proprio domicilio. Affinché le norme siano applicabili, **è necessario presentare una richiesta nello Stato in cui ha sede il datore di lavoro**. In Svizzera, ciò può essere fatto attraverso il sistema informativo ALPS. Dopo la ratifica da parte dell'ente delle assicurazioni sociali estero del Paese di residenza del dipendente viene rilasciato automaticamente un certificato A1 valido per tre anni. Il certificato A1 è generalmente valido a partire dalla data di domanda, ma può essere rilasciato retroattivamente per un massimo di tre mesi. In base a un ordinamento transitorio, le domande presentate entro la fine di giugno 2024 possono essere rilasciate con effetto retroattivo a partire dal 1° luglio 2023. Non è pertanto necessario presentare la domanda immediatamente il 1° luglio 2023. I dettagli su come gestire le nuove regole sono riportati nelle Direttive sull'AVS n. 470.²⁶ Le nuove disposizioni sono già in vigore per gli Stati che le hanno emanate a partire dal 1° luglio 2023. Per i dipartimenti HR/payroll dei datori di lavoro, le nuove disposizioni rappresentano una sfida che dovrebbe essere affrontata in modo proattivo.

Per gli Stati che non hanno firmato l'Accordo multilaterale (in particolare, tra gli Stati confinanti con la Svizzera, l'Italia), continuano ad applicarsi le norme precedenti (ovvero la restrizione del 25%).

²⁶ Disponibile in tedesco: [AHV-Mitteilungen \(admin.ch\)](#); e in francese: [AHV-Mitteilungen \(admin.ch\)](#).

AUTORI



Dr. Ruth Bloch-Riemer
Partner
T: +41 58 261 56 51
ruth.blochriemer@baerkarrer.ch



Hanna Brozzo
Senior Associate
T: +41 58 261 53 52
hanna.brozzo@baerkarrer.ch



Daniel Bader
Partner
T: +41 58 261 54 32
daniel.bader@baerkarrer.ch



Christoph Suter
Partner
T: +41 58 261 57 25
christoph.suter@baerkarrer.ch



Matthias Bizzarro
Partner
T: +41 58 261 56 98
matthias.bizzarro@baerkarrer.ch