



Stato maggiore Legislazione, gennaio 2015

---

## **Rapporto esplicativo**

**concernente la revisione dell'ordinanza sulla deduzione di spese professionali particolari di impiegati con funzione dirigenziale e di specialisti attivi temporaneamente in Svizzera ai fini dell'imposta federale diretta**

**(Ordinanza concernente gli espatriati, Oespa)**

---

# 1 Contesto

L'ordinanza del DFF del 10 febbraio 1993 sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente in materia di imposta federale diretta (Ordinanza sulle spese professionali)<sup>1</sup> concretizza l'articolo 26 della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD)<sup>2</sup> del 14 dicembre 1990. Queste disposizioni prevedono che le spese professionali legate a un'attività lucrativa dipendente sono riconosciute fiscalmente.

L'ordinanza riguardante gli espatriati si fonda sull'articolo 26 LIFD e concretizza le deduzioni delle spese professionali particolari degli espatriati.

La revisione dell'Oespa è stata avviata in seguito a due interventi parlamentari che ne chiedevano l'abrogazione<sup>3</sup> e che sono stati respinti dall'Assemblea federale. Nonostante abbia proposto di respingere le mozioni, il Consiglio federale ha rifiutato di rimettere fondamentalmente in questione la regolamentazione in vigore. Ha per contro ritenuto opportuno esaminare le condizioni e le modalità delle diverse deduzioni accordate. L'AFC ha quindi istituito un gruppo di lavoro ad hoc formato da rappresentanti delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni e dell'AFC. Questo gruppo di lavoro ha esaminato l'Oespa e ha presentato le sue conclusioni al DFF nell'autunno del 2013.

La conformità al diritto dell'Oespa era già stata messa in dubbio da un intervento parlamentare<sup>4</sup>. Al fine di chiarire la situazione, l'Oespa è stata sottoposta alla perizia dell'Ufficio federale di giustizia (UFG) che, nel proprio parere del 6 settembre 2011, ha nell'insieme confermato la costituzionalità e la conformità al diritto delle deduzioni fiscali accordate agli espatriati. Ciononostante esso ritiene che le spese di trasloco e scolarizzazione nelle scuole private (art. 2 cpv. 2 lett. a e c Oespa) sono al limite della legalità e ha raccomandato di precisare gli articoli 26 LIFD e 9 LAID in occasione di una prossima revisione della legislazione.

Nel mese di marzo del 2014 il DFF ha effettuato un'indagine conoscitiva su un progetto di modifica dell'Oespa riprendendo la maggior parte delle conclusioni del gruppo di lavoro. La prevista revisione si prefigge di colmare alcune lacune, apportare qualche precisazione al fine di limitare la cerchia di persone che possono rivendicare lo statuto di espatriato ai sensi della presente ordinanza e, di conseguenza, migliorare la sua accettazione nell'opinione pubblica senza tuttavia provocare gravi contraccolpi all'attrattiva economica della Svizzera.

## 2 Commenti agli articoli

### Titolo

Il titolo è semplificato.

### Articolo 1

#### Capoverso 1

Secondo l'ordinanza vigente sono considerati espatriati gli impiegati con funzione dirigenziale distaccati temporaneamente in Svizzera dal loro datore di lavoro straniero e gli specialisti che svolgono in Svizzera un compito temporaneo. A livello pratico è sovente difficile distinguere gli specialisti ai sensi dell'Oespa dai non specialisti. Attualmente sono riconosciuti come espatriati in ragione delle loro particolari qualifiche professionali non soltanto gli specialisti in informatica, ma anche gli sportivi professionisti, i medici o gli infermieri, purché il loro

---

<sup>1</sup> RS 642.118.1

<sup>2</sup> RS 642.11

<sup>3</sup> Mozione 12.3510 (Fässler) e 12.3560 (Schelbert)

<sup>4</sup> Postulato 09.3528 (Fässler)

contratto di lavoro sia limitato a cinque anni. Ciò vale ugualmente per le persone che hanno esercitato un'attività lucrativa indipendente all'estero. Il DFF ritiene che occorra intervenire in questo ambito, dal momento che il testo attuale dell'Oespa permette di estenderne l'applicazione oltre i limiti previsti dall'ordinanza. Bisogna quindi definire più precisamente il concetto di espatriato.

La nuova formulazione del capoverso 1 definisce due possibili categorie di espatriati. Si tratta di impiegati con funzione dirigenziale e di specialisti con particolari qualifiche professionali. Gli specialisti dovranno d'ora in poi essere distaccati temporaneamente in Svizzera da un datore di lavoro straniero per poter essere riconosciuti come «espatriati» ai sensi dell'ordinanza. Questo permette di rispettare il criterio determinante vale a dire che le spese supplementari vengano sostenute nell'ambito di un contratto di lavoro esistente. Se la persona viene assunta da un nuovo datore di lavoro avente la propria sede o il proprio stabilimento in Svizzera, il legame tra le spese ai sensi dell'articolo 2 e l'attività lucrativa non è più sufficientemente stretto affinché le spese possano essere considerate spese professionali deducibili. Questa nuova formulazione non impedisce l'applicazione dell'ordinanza agli impiegati con funzione dirigenziale e agli specialisti che beneficiano di un contratto locale (local-to-local) di una durata di 5 anni, all'interno di una società del gruppo. È però indispensabile che venga fissata una clausola di riassunzione presso il datore di lavoro iniziale al termine del mandato di durata determinata. L'articolo 1 riprende parimenti il principio contenuto nell'attuale capoverso 2 e lo semplifica.

### **Capoverso 2 e capoverso 3**

Questi capoversi corrispondono all'attuale capoverso 3. Non sono state apportate modifiche materiali.

## **Articolo 2**

### **Capoverso 1 lettera a**

La nuova formulazione contiene una precisazione che permette di limitare le deduzioni delle spese di viaggio alle sole spese di viaggio indispensabili tra il domicilio all'estero e la Svizzera e non più alle usuali spese di viaggio. In questo modo il margine di apprezzamento è ristretto e permette di evitare eventuali abusi.

Per quanto riguarda queste persone, si parte dal presupposto che esse ritornino al loro domicilio all'estero quotidianamente oppure ogni fine settimana.

Le spese necessarie per i viaggi tra il domicilio all'estero e la Svizzera sono una conseguenza diretta del distacco dell'espatriato deciso dal suo datore di lavoro. Tali spese possono quindi essere considerate spese professionali particolari rispetto alle spese professionali di carattere generale definite nell'ordinanza sulle spese professionali. Pertanto il nuovo limite annuo di 3000 franchi concernente le spese di trasporto deducibile per i viaggi tra il domicilio all'estero e il luogo di lavoro introdotto dalla legge federale concernente il finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria (entrata in vigore prevista il 1.1.2016) non riguarda queste spese di viaggio degli espatriati domiciliati all'estero.

### **Capoverso 1 lettera b**

Si tratta di precisare che la deduzione delle adeguate spese di abitazione in Svizzera è permessa solo quando l'abitazione all'estero è destinata permanentemente all'uso personale dell'espatriato. Quando l'espatriato affitta o subaffitta la sua abitazione all'estero, questa abitazione non è più per il suo uso personale permanente ed egli deve sostenere unicamente le spese di un solo alloggio. L'espatriato non provoca quindi spese supplementari di abitazione.

Per ragioni pratiche, la nuova formulazione deve essere interpretata partendo dal presupposto che in Svizzera non è possibile alcuna deduzione delle spese di abitazione quando l'abitazione all'estero non è data in locazione in maniera da coprire i costi. In effetti, è legittimo che l'espatriato che affitta la sua abitazione all'estero in modo da non coprire le spese effettive ne deve sopportare le conseguenze economiche.

L'ammontare delle adeguate spese di abitazione deve continuare a essere definito dalle autorità cantonali delle contribuzioni che conoscono le circostanze locali.

L'articolo 2 capoverso 1 lettera c dell'Oespa in vigore è ora disciplinato nel capoverso 1 lettera b. La regolamentazione dell'attuale lettera b è abrogata. Questa prevedeva deduzioni che ricadevano anche nel campo di applicazione della lettera c in vigore. Questa modifica non ha pertanto conseguenze per i contribuenti.

### **Capoverso 2 lettera a**

L'esame delle diverse prassi ha dimostrato il bisogno di precisazioni anche nelle spese di trasloco. Al fine di definire un quadro più ristretto, solo le spese di trasloco indispensabili saranno ora deducibili. Pertanto dovranno essere tenute in considerazione solo le spese di trasloco direttamente legate all'azione di traslocare come ad esempio le spese di trasporto dei mobili. I costi legati ai preparativi come le visite dell'abitazione da parte di un'agenzia non potranno essere dedotte. I Cantoni conservano tuttavia un ampio margine di manovra nell'apprezzamento di questi costi.

### **Capoverso 2 lettera b**

Vedi capoverso 1 lettera b

Si rimanda al commento al capoverso 1 lettera b.

### **Capoverso 2 lettera c**

Le condizioni di deducibilità delle spese d'insegnamento in scuole private sono precisate. Soltanto il criterio della lingua utilizzata nelle scuole pubbliche, più oggettivo, è ora determinante. Se la lingua madre del bambino non corrisponde alla lingua usata nella scuola pubblica del suo domicilio, le spese di insegnamento nella scuola privata sono deducibili. Viene pure nuovamente precisato che solo le spese di insegnamento in senso stretto sono d'ora in poi deducibili. Questo esclude segnatamente le spese per i pasti, di trasporto e per la custodia prima o dopo i corsi.

## **Articolo 3**

Le modifiche sono di natura redazionale e riguardano soltanto la versione francese (cfr. le «Modifiche redazionali» prima del capitolo 3).

## **Articolo 4**

### **Capoverso 1**

La deduzione forfettaria per le spese di trasloco e di viaggio nonché per le spese di abitazione prevista al capoverso 1 è stata introdotta in primo luogo ai fini della semplificazione amministrativa, partendo dal presupposto che la maggior parte dei casi è risolta con l'importo forfettario, visto che molti espatriati devono sostenere questo genere di spese. Se intende far valere che le spese effettive sono più elevate dell'importo forfettario, il contribuente deve

comprovare le spese professionali particolari, ovvero le spese di trasloco e di viaggio nonché le spese di abitazione, allegando alla dichiarazione d'imposta un elenco delle spese effettive. Il contribuente può dunque chiedere la deduzione forfettaria per le spese di trasloco, di viaggio e di abitazione oppure la deduzione delle spese effettive documentandole. L'ordinanza non prevede tuttavia la possibilità di chiedere, da un lato, la deduzione forfettaria per le spese di viaggio e, dall'altro, la deduzione delle spese effettive di abitazione. L'importo forfettario copre tutte le spese di cui all'articolo 2 ad eccezione delle spese per l'insegnamento scolastico dei figli ai sensi dell'articolo 2 capoverso 2 lettera c Oespa, in quanto queste spese non riguardano tutti i contribuenti e il rispettivo importo può variare notevolmente a seconda della situazione. Per queste spese il contribuente deve sempre chiedere la deduzione dell'ammontare effettivo.

Il nuovo tenore del capoverso 1 prevede chiaramente che la deduzione dell'ammontare forfettario non può essere richiesta che nei casi in cui possono essere dedotte le spese di abitazione in quanto l'abitazione all'estero è effettivamente mantenuta per uso personale. In effetti se si considerano le spese effettive, la deduzione forfettaria di 1500 franchi mensili si giustifica soltanto se l'espatriato deve effettivamente sostenere spese di abitazione deducibili. Se sono dedotte solo spese professionali particolari ai sensi dell'articolo 2 capoverso 1 lettera a (viaggio tra il domicilio all'estero e la Svizzera) o del capoverso 2 lettera a (trasloco in Svizzera e ritorno al domicilio straniero precedente), non è possibile chiedere la deduzione forfettaria siccome è poco probabile che le spese effettive raggiungano l'importo. Questo permette di evitare che spese inesistenti siano dedotte per mezzo del forfait.

## **Capoverso 2**

Il testo del capoverso 2 corrisponde al vecchio capoverso 4. Sono state apportate due modifiche. Il rimando nel primo periodo è stato adeguato alla nuova ordinanza e la parte finale del secondo periodo («per quanto esaurientemente comprovate.») è stata abrogata. In effetti, questa indicazione è inutile in quanto la deduzione delle spese effettive deve sempre essere comprovata.

## **Articolo 4a**

Si tratta di una disposizione transitoria che permette alle persone che beneficiano dello statuto di espatriati al momento dell'entrata in vigore della modifica dell'ordinanza, di conservare questo statuto fino al termine del loro mandato di durata determinata pur essendo assoggettate alle nuove disposizioni.

## **Modifiche redazionali**

Nella versione attuale dell'ordinanza i testi tedesco e francese non corrispondono. Infatti all'articolo 2 capoverso 1 lettera c e capoverso 2 lettera a e b, e all'articolo 3 lettera a il testo tedesco (e quello italiano) riporta «Ausland» (estero) mentre il testo francese parla di «pays d'origine». Questa imprecisione è stata corretta e attualmente in tutte le lingue figura il termine «estero».

Inoltre, l'articolo 3 lettera c nella versione francese menzionava l'espressione «pays d'origine» che non figurava nei testi tedesco e italiano. Questa inutile precisazione nella versione francese è eliminata.

## **3 Istruzioni per la compilazione del certificato di salario**

Nel quadro dei lavori che hanno portato alla presente revisione sono state esaminate anche le «Istruzioni per la compilazione del certificato di salario». Al riguardo si è constatato che i numeri 57 e 60 delle stesse Istruzioni dovevano formare l'oggetto di un esame approfondito.

Dato che il l'elaborazione delle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario rientra nelle competenze della Conferenza Svizzera delle imposte (CSI), quest'ultima verrà informata dall'AFC in merito alle modifiche auspiccate o necessarie.

#### **4 Lettera circolare dell'AFC del 7 aprile 1988 concernente la partecipazione finanziaria delle imprese internazionali alle tasse scolastiche dei figli di collaboratori stranieri**

Siccome dall'entrata in vigore dell'Oespa (2001) le spese di scolarizzazione nelle scuole private di lingua straniera possono essere dedotte a titolo di spese professionali particolari in virtù dell'articolo 2 capoverso 2 lettera c Oespa, la lettera circolare del 7 aprile 1988, che persegue uno scopo simile a quello dell'Oespa, è superflua. Se questa continuerà ad essere applicata sorgerà un problema, nel senso che la circolare permetterà di aggirare il termine di 5 anni di cui all'articolo 1 capoverso 2 Oespa visto che essa non prevede alcun limite temporale. Inoltre, il fondamento giuridico della lettera circolare al momento non si giustifica più. L'abrogazione della circolare non mette tuttavia fine alla possibilità di concludere accordi di collaborazione tra le scuole private e le imprese internazionali. Questa abrogazione significa unicamente che il valore della prestazione fornita dal datore di lavoro all'impiegato deve figurare nel certificato di salario.

Con l'entrata in vigore della presenta modifica l'AFC abrogherà di conseguenza la lettera circolare.

#### **5 Entrata in vigore**

Per consentire alle persone interessate e ai Cantoni di prepararsi alle nuove disposizioni, l'entrata in vigore è fissata al 1<sup>o</sup> gennaio 2016.