



Rapporto esplicativo concernente la legge federale sulla deduzione fiscale delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente

21 dicembre 2022

Compendio

In futuro le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente potranno scegliere se far valere un importo forfettario per le spese professionali o se dedurre le spese professionali effettive. In tal modo si intende ridurre eventuali distorsioni nella scelta della forma di lavoro e diminuire gli oneri amministrativi sia per il contribuente sia per le autorità fiscali.

Situazione iniziale

Secondo il diritto vigente le spese professionali deducibili in caso di attività lucrativa dipendente sono segnatamente le spese di trasporto e le spese supplementari per pasti fuori domicilio. Nel caso del lavoro svolto a domicilio non possono essere dedotte né le spese di trasporto né quelle per pasti fuori domicilio. Il diritto fiscale può pertanto influire sulla scelta della forma di lavoro. Ne consegue che le disposizioni fiscali non si comportano in modo neutrale rispetto alle forme di lavoro. Le altre spese possono essere dedotte come «altre spese professionali» in via forfettaria oppure mediante giustificazione di quelle effettive. Le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente che lavorano in mobilità oppure a domicilio fuori dal luogo di lavoro possono dedurre le spese necessarie come altre spese professionali. Tali spese sono pertanto per lo più contenute nell'importo forfettario per le altre spese professionali, che tutti coloro che esercitano un'attività lucrativa dipendente possono scegliere di dedurre. Per quanto riguarda le spese per l'uso di una camera per scopi professionali, la loro deduzione è ammessa soltanto se il datore di lavoro non mette a disposizione una postazione di lavoro. Infine, si osserva che le attuali deduzioni, correlate al luogo di lavoro, comportano un onere considerevole sia a livello di dichiarazione sia di tassazione.

Contenuto del progetto

Il progetto prevede la deduzione delle spese professionali con un importo forfettario unitario, indipendente dal reddito e inclusivo di tutte le spese professionali. Questo importo forfettario è indipendente anche dal luogo di lavoro e non richiederà alcuna giustificazione. I Cantoni introdurranno anche un importo forfettario unitario, di cui dovranno definirne l'ammontare. Anziché in via forfettaria, le spese professionali potranno essere dedotte mediante giustificazione delle spese effettive. A tal fine sarà preservata nella forma attuale la limitazione delle spese di trasporto. Le spese sostenute per il lavoro mobile o il lavoro a domicilio saranno deducibili anche se il datore di lavoro mette a disposizione una postazione di lavoro.

Ripercussioni

La deduzione forfettaria unitaria delle spese professionali permette di trattare in modo fiscalmente neutrale il lavoro mobile o il lavoro a domicilio rispetto a quello svolto sul luogo di lavoro in azienda. Un'impostazione più neutrale accresce anche l'efficienza economica.

Per i lavoratori che sceglieranno la deduzione forfettaria fissa ne deriverà un lieve risparmio di tempo nella compilazione della dichiarazione d'imposta. Per le autorità fiscali ne risulterà una semplificazione della procedura di tassazione.

Le ripercussioni finanziarie per la Confederazione dipendono dall'ammontare del futuro importo forfettario e saranno pertanto determinabili solo quando ne sarà nota l'entità. L'ammontare dell'importo forfettario deve essere tale da non ripercuotersi sul gettito. Dato che il progetto prevede nel singolo caso deduzioni delle spese professionali superiori o inferiori per ciascun lavoratore, l'onere fiscale gravante il reddito varia di conseguenza. I dati provenienti da tre Cantoni indicano che, per raggiungere un effetto possibilmente senza incidenza sul gettito derivante dall'imposta federale diretta, l'importo forfettario dovrebbe aggirarsi intorno ai 5800 franchi.

Rapporto esplicativo

1 Punti essenziali del progetto

1.1 Situazione iniziale

La mozione Ryser 20.3844 «Parità di trattamento fiscale per il telelavoro» del 19 giugno 2020 incaricava il Consiglio federale di adeguare l'ordinanza del DFF del 10 febbraio 1993¹ sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (ordinanza sulle spese professionali), affinché nell'esercizio del lavoro a domicilio si potessero dedurre le spese sostenute per l'uso di una camera per scopi professionali. Nel settembre 2020 il Consiglio nazionale ha respinto la mozione.

Nel suo parere in risposta alla mozione il Consiglio federale incaricava il Dipartimento federale delle finanze (DFF) di esaminare, d'intesa con i Cantoni, il diritto vigente in materia di deduzione fiscale delle spese professionali e di redigere in merito un rapporto entro la fine di novembre 2021.

Una nuova regolamentazione orientata alle deduzioni forfettarie persegue lo scopo di:

- essere il più neutrale possibile rispetto alle diverse forme di lavoro;
- semplificare;
- incidere il meno possibile sul gettito fiscale.

Nel rapporto del gruppo di lavoro² costituito a tale scopo sono state illustrate diverse varianti idonee a raggiungere in tutto o in parte gli obiettivi del Consiglio federale (cfr. n. 1.6).

Dal 2015, e in particolare durante la pandemia di COVID-19, l'importanza del lavoro mobile è aumentata sensibilmente. Nel periodo 2011–2015 la grande maggioranza degli occupati lavorava in un luogo di lavoro fisso fuori dal domicilio privato (tra l'80,2% e l'81,9% in base all'anno). La percentuale di coloro che lavoravano abitualmente da casa (lavoro a domicilio) andava dal 4,7 per cento al 5,8 per cento di tutti gli occupati (ca. 200 000 persone), mentre la percentuale di coloro che lavoravano abitualmente fuori casa o in luoghi di lavoro sempre diversi oscillava tra il 12,2 e il 14,2 per cento.³ A partire dal 2015 la percentuale degli occupati che almeno occasionalmente, ossia almeno una volta nel corso delle quattro settimane precedenti il sondaggio, avevano svolto il proprio lavoro a domicilio, vale a dire avevano scambiato con il datore di lavoro o il committente dati dal proprio domicilio via Internet, è salita

¹ RS 642.118.1

² Mögliche Neuregelung der Berufskosten von unselbständig Erwerbenden. Bericht der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingesetzten ad-hoc Arbeitsgruppe Bund und Kantone del 2 luglio 2021; www.news.admin.ch/news/message/attachments/69026.pdf.

³ Le télétravail à domicile en Suisse, 2001–2015, Ufficio federale di statistica (UST), Neuchâtel 2016, consultabile al sito www.bfs.admin.ch > Trouver des statistiques > Catalogues et banques de données > Publications.

al 24,6 per cento dei lavoratori dipendenti e indipendenti. Nel biennio 2020–2021, a causa della pandemia, questa percentuale è aumentata in modo significativo: nel 2020 ammontava al 34,1 per cento e nel 2021 al 39,6 per cento, pari all'incirca a 1,8 milioni di persone. Soltanto al termine della pandemia di COVID-19 sapremo se questa tendenza generale al lavoro mobile o al lavoro a domicilio è destinata a persistere anche dopo il biennio 2020–2021.

Dai dati emerge tuttavia che la maggior parte degli occupati combina il lavoro mobile o il lavoro a domicilio con quello sul luogo di lavoro, svolgendo la propria attività quindi solo in parte nel proprio domicilio.⁴ Per quanto concerne le deduzioni delle spese professionali, il modello attuale prevede deduzioni distinte per le spese di trasporto, le spese supplementari per pasti fuori domicilio e le altre spese professionali, in modo da costringere molte persone a ripartire le deduzioni in base ai giorni lavorativi o al luogo di lavoro.

1.2 Diritto vigente

I lavoratori possono dedurre le spese professionali dalle imposte federali e cantonali sul reddito come spese di conseguimento, a condizione che siano necessarie al conseguimento del reddito e abbiano un rapporto di causalità diretta con lo stesso reddito.

Non possono essere dedotte le spese a carico del datore di lavoro o di terzi, le spese causate dalla posizione professionale del contribuente (spese di rappresentanza) nonché le spese per il mantenimento del contribuente e della sua famiglia (spese di mantenimento).

La giustificazione delle spese effettive sopravvenute deve essere fornita dal contribuente (obbligo di collaborare). A volte, nella prassi, per ragioni di economia amministrativa si rinuncia a tale giustificazione delle spese sopravvenute (ad es. in caso di spese per pasti fuori domicilio, per le quali la legge prevede deduzioni forfettarie ed esclude la giustificazione di spese più elevate).

1.2.1 Imposta federale diretta

Ai fini dell'imposta federale diretta, conformemente alla legge federale del 14 dicembre 1990⁵ sull'imposta federale diretta (LIFD), a livello fiscale si tiene conto delle seguenti spese necessarie al conseguimento del reddito (art. 26 LIFD e ordinanza sulle spese professionali):

- le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro fino a un importo massimo di 3000 franchi (n. 1.3.1);
- le spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio o in caso di lavoro a turni o notturno (n. 0);
- le altre spese necessarie per l'esercizio della professione (n. 1.3.3);
- le spese supplementari necessarie per il soggiorno fuori domicilio (n. 1.3.3.1);

⁴ www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/culture-medias-societe-information-sport/societe-information/indicateurs-generaux/economie-nationale/teletravail.html

⁵ RS 642.11

- le spese professionali connesse con l'esercizio di un'attività lucrativa accessoria (n. 1.3.3.2).

Da quando è stata modificata la legge nel 2016, le spese di formazione e formazione continua professionali sono considerate deduzioni generali, sia ai fini dell'imposta federale diretta (art. 33 cpv. 1 lett. j LIFD) sia ai fini delle imposte cantonali (art. 9 cpv. 2 lett. o della legge federale del 14 dicembre 1990⁶ sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID]). Queste non fanno pertanto più parte delle spese professionali.

1.2.2 Diritto cantonale

Per quanto concerne le imposte cantonali e comunali, la LAID prevede la possibilità di far valere tutte le spese necessarie al conseguimento dei proventi imponibili. Per le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro può essere fissato un importo massimo (art. 9 cpv. 1 LAID).

La LAID non contiene una descrizione dettagliata delle singole deduzioni per spese professionali. In linea di principio le leggi fiscali cantonali prevedono le stesse categorie di deduzione delle spese professionali della LIFD. Le differenze a livello cantonale riguardano di norma la struttura o l'ammontare delle deduzioni.

I dati dei Cantoni Basilea-Campagna, Soletta e Berna, messi a disposizione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), indicano che i contribuenti hanno effettuato le seguenti deduzioni nell'ambito delle imposte cantonali.

⁶ RS 642.14

	Cantone	Valore medio	1° decile	2° decile	3° decile	4° decile	5° decile	6° decile	7° decile	8° decile	9° decile	99° percentile
Spese di trasporto in franchi	BE	2389	0	700	700	1104	1580	2223	3200	4560	6700	
	BL	1409	0	700	960	960	960	960	960	1132	4004	6000
	SO	2648	0	616	700	869	1456	2156	3080	4355	7063	14 588
Spese supplementari per pasti fuori domicilio in franchi	BE	1845	0	0	1050	1600	1650	2700	3200	3200	3200	3200
	BL	1470	0	0	0	735	1600	1650	2640	3200	3200	3200
	SO	1372	0	0	0	495	1320	1600	2400	3200	3200	3200
Altre spese professionali in franchi	BE	2336	2000	2000	2000	2000	2000	2097	2334	2660	3332	4250
	BL	634	500	500	500	500	500	500	500	500	650	3994
	SO	2297	2000	2000	2000	2000	2000	2052	2301	2669	3327	4000
Totale delle deduzioni	BE	6571	2525	3600	4646	5580	6298	7060	8063	9424	11 360	13 562
	BL	3513	1136	1460	1460	2450	3060	3760	4660	4660	7020	9895
	SO	6316	2209	2738	3600	4440	5414	6322	7423	9050	11 800	20 204

1.3 Spese professionali in dettaglio

1.3.1 Spese di trasporto tra domicilio e luogo di lavoro

Ai fini dell'imposta federale diretta, le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente possono dedurre dal reddito imponibile al massimo 3000 franchi per le spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro (art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD). Le leggi fiscali cantonali possono prevedere un importo massimo per la deduzione delle spese di trasporto (art. 9 cpv. 1 LAID).

I Cantoni si sono avvalsi di questa possibilità nelle modalità illustrate di seguito.

Importo massimo	Cantoni
501	GE
3000	BS
3860	SG
5000	ZH
6000	LU, NW, ZG, BL, SH, AR, TG
6700	BE
7000	AG
8000	SZ
10 000	OW
Nessun importo massimo	UR, GL, FR, SO, AI, GR, TI, VD, VS, NE, JU

Per l'utilizzo dei mezzi di trasporto pubblici il contribuente può far valere le spese effettive fino all'importo massimo deducibile. Di norma, in caso di utilizzo del veicolo privato è possibile dedurre le spese che si sosterebbero se si utilizzassero i mezzi di trasporto pubblici disponibili. Se non è disponibile un mezzo di trasporto pubblico o se non è ragionevole pretendere che il contribuente ne faccia uso, è possibile dedurre le spese sostenute per l'uso del veicolo privato conformemente alle deduzioni forfetarie definite dal DFF nell'ordinanza sulle spese professionali fino all'importo massimo della deduzione delle spese di trasporto. Gli importi deducibili ammontano a 700 franchi all'anno per biciclette, ciclomotori e motociclette con targa di controllo su fondo giallo, mentre per le motociclette con targa di controllo su fondo bianco a 40 centesimi il chilometro e per le automobili a 70 centesimi il chilometro (n. 2 appendice dell'ordinanza sulle spese professionali). Per quanto concerne le imposte cantonali, in circa metà dei Cantoni le deduzioni forfetarie per chilometro percorso con il veicolo privato corrispondono a quelle dell'imposta federale diretta. Gli altri Cantoni prevedono deduzioni forfetarie per chilometro percorso inferiori a partire da un determinato numero di chilometri percorsi con l'automobile.⁷

⁷ Déduction des frais de déplacement entre le domicile e le lieu de travail, Portafogli fiscali 2021; www.estv.admin.ch > L' AFC > Sistema fiscale svizzero > Portafogli fiscali > Frais (frais d'acquisition du revenu)

1.3.2 Spese supplementari per pasti fuori domicilio

Le spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio e in caso di lavoro a turni o notturno sono deducibili ai fini sia dell'imposta federale diretta sia dell'imposta sul reddito cantonale (art. 26 cpv. 1 lett. b LIFD e art. 9 cpv. 1 LAID). Tali spese vengono considerate nell'ambito delle deduzioni forfettarie (per ogni pasto principale preso fuori casa). È esclusa la giustificazione di spese effettive più elevate. Ai fini dell'imposta federale diretta si possono far valere 15 franchi al giorno per un pasto principale o 3200 franchi all'anno. Questi importi forfettari si dimezzano se il datore di lavoro, per ridurre il prezzo dei pasti, distribuisce buoni oppure se i pasti possono essere consumati in una struttura della ristorazione sovvenzionata del datore di lavoro (art. 6 cpv. 2 e n. 1 appendice dell'ordinanza sulle spese professionali).

Tale deduzione può essere fatta valere soltanto nella misura in cui i pasti presi fuori casa per motivi professionali comportano spese supplementari rispetto a quelli presi a domicilio. Detta circostanza si verifica in particolare quando la distanza tra il luogo di domicilio e quello di lavoro è notevole o quando la pausa per il pasto è troppo breve (art. 6 cpv. 1 dell'ordinanza sulle spese professionali). La deduzione non è ammessa in assenza di spese supplementari, quando la valutazione delle prestazioni in natura operata dal datore di lavoro è inferiore alle aliquote fissate dall'autorità fiscale o quando il contribuente può ristorarsi a un prezzo inferiore a dette aliquote⁸ (art. 6 cpv. 3 dell'ordinanza sulle spese professionali). In determinate situazioni (ad es. lavoro a turni, soggiorno fuori domicilio) è ammessa la deduzione delle spese supplementari per due pasti principali al giorno.

1.3.3 Altre spese professionali

Si possono far valere come altre spese professionali, in particolare, le spese richieste dall'esercizio dell'attività professionale per attrezzi e strumenti di lavoro (compresi hardware e software informatici), riviste e libri specializzati, l'uso di una camera privata per scopi professionali, abiti di lavoro, l'usura particolare delle scarpe e degli abiti nonché per lavori pesanti (art. 7 cpv. 1 dell'ordinanza sulle spese professionali). Ai fini dell'imposta federale diretta la deduzione complessiva è del 3 per cento del salario netto, ma almeno 2000 franchi e al massimo 4000 franchi all'anno (n. 1 appendice dell'ordinanza sulle spese professionali). È fatta salva la giustificazione di spese più elevate (art. 7 cpv. 1 dell'ordinanza sulle spese professionali). Quasi metà dei disciplinamenti cantonali è conforme a quello dell'imposta federale diretta.⁹ Negli altri Cantoni si riscontrano importi forfettari sia inferiori che superiori.

La deduzione forfettaria va ridotta in modo adeguato se l'attività lucrativa dipendente è esercitata solamente durante una parte dell'anno o a tempo parziale (art. 7 cpv. 2 ordinanza sulle spese professionali). Oggi i dati necessari per la riduzione basata sul

⁸ Per le aliquote consultare il Promemoria N2 2007 concernente la stima del vitto e alloggio dei dipendenti; www.estv.admin.ch > Imposta federale diretta IFD > Informazioni specifiche > Promemoria.

⁹ Déduction forfaitaire pour autres dépenses professionnelles, Portafogli fiscali 2021; www.estv.admin.ch > L'AFC > Sistema fiscale svizzero > Portafogli fiscali > Frais (fraîs d'acquisition du revenu)

tasso di occupazione o sul numero di giorni lavorativi figurano raramente nella dichiarazione d'imposta o negli allegati. Occorre quindi accertare l'eventuale integrazione dei dati.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, la deduzione totale o parziale delle spese effettive (canone di locazione, riscaldamento, elettricità e pulizie in misura proporzionale) per l'uso di una camera per scopi professionali è ammessa se il contribuente può dimostrare di essere costretto a utilizzarla principalmente e regolarmente per svolgere una parte significativa del proprio lavoro e di non avere alternative.¹⁰ Se vengono fatte valere le spese effettive per l'uso di una camera per scopi professionali, devono essere giustificate come spese effettive anche tutte le altre spese professionali.

1.3.3.1 Spese per il soggiorno fuori domicilio

I contribuenti che durante i giorni lavorativi risiedono al luogo di lavoro e vi passano di conseguenza la notte ma che, i giorni festivi, rientrano regolarmente al proprio domicilio fiscale, possono dedurre le spese supplementari come altre spese professionali (art. 9 cpv. 1 dell'ordinanza sulle spese professionali). Vi rientrano le spese supplementari causate dall'alloggio che corrispondono alle spese per una camera, conformemente alle pigioni usuali nel luogo di soggiorno (art. 9 cpv. 3 dell'ordinanza sulle spese professionali). In caso di soggiorno fuori domicilio è possibile far valere anche una deduzione delle spese supplementari causate dai pasti presi fuori casa (art. 9 cpv. 2 dell'ordinanza sulle spese professionali). Le deduzioni forfettarie sono di 30 franchi al giorno (6400 fr. all'anno), considerando due pasti principali al giorno. La deduzione parziale di 22.50 franchi (4800 fr. all'anno) deve essere applicata se, conformemente all'articolo 6 capoverso 2, per uno dei due pasti principali è concessa soltanto la mezza deduzione (n. 1 lett. b appendice dell'ordinanza sulle spese professionali). Ai fini dell'imposta federale diretta sono inoltre deducibili le spese di trasporto per il rientro regolare al domicilio fiscale nonché quelle per il trasporto dalla propria abitazione al luogo di lavoro per un importo massimo di 3000 franchi (art. 9 cpv. 4 dell'ordinanza sulle spese professionali). Disposizioni analoghe si applicano nei Cantoni.

1.3.3.2 Spese in caso di professione accessoria

Se il contribuente esercita un'attività lucrativa accessoria, oltre alle succitate deduzioni, può rivendicare una deduzione particolare per i costi di conseguimento di tale attività lucrativa accessoria, ai fini sia dell'imposta federale diretta sia delle imposte dirette in quasi tutti i Cantoni (art. 10 dell'ordinanza sulle spese professionali).

Ai fini dell'imposta federale diretta la deduzione forfettaria è del 20 per cento del reddito netto derivante dalla professione accessoria, tuttavia non inferiore a 800 franchi e non superiore a 2400 franchi all'anno (n. 1 appendice dell'ordinanza sulle spese professionali). Nell'ambito dell'imposta federale diretta è ammessa la giustificazione di spese più elevate (art. 10 dell'ordinanza sulle spese professionali). Fatte salve alcune

¹⁰ DTF 124 II 29 con rimando ASA 60, consid. 2, come pure le spese per l'acquisto di attrezzature da lavoro privati come computer ASA 62 403, consid. 2.

eccezioni, a livello cantonale è prevista la medesima deduzione massima come per l'imposta federale diretta.¹¹

1.3.4 Deduzioni durante la pandemia di COVID-19

A causa della pandemia di COVID-19, oltre all'obbligo di telelavoro, nel biennio 2020–2021 si è avuta anche la chiusura temporanea di importanti settori economici (gastronomia, commercio al dettaglio, aziende del settore terziario). Per tenere conto delle spese professionali durante tali periodi, i Cantoni hanno fornito diverse raccomandazioni pratiche.¹²

Alcuni Cantoni considerano le spese professionali come se fossero sopravvenute a prescindere dalle misure adottate per combattere la pandemia di COVID-19. In particolare, queste spese professionali non vengono ridotte del numero di giorni di telelavoro dovuto alla pandemia. È per contro esclusa la deduzione delle spese per il telelavoro. Se invece si fanno valere le spese per l'uso di una camera per scopi professionali e/o le altre spese per il telelavoro, le spese di trasporto e quelle per i pasti fuori domicilio sostenute in tali giorni non sono deducibili.

Altri Cantoni, oltre alle deduzioni che sarebbero state ammesse in assenza delle misure di lotta contro la pandemia di COVID-19, consentono di dedurre anche le spese per l'uso della camera per scopi professionali, in quanto durante il periodo dell'obbligo di telelavoro si presupponeva che il datore di lavoro disponesse di svolgere il lavoro da casa. Si devono tuttavia adempiere i restanti requisiti relativi alla camera per scopi professionali separata. Secondo altri disciplinamenti, le indennità versate dal datore di lavoro per compensare le spese per il telelavoro sono considerate, al di sotto di un determinato importo, come non facenti parte del reddito.

Numerosi Cantoni permettono di dedurre anche le spese per il veicolo privato nei giorni in cui si sconsigliava l'utilizzo dei trasporti pubblici, posto che questo sia stato realmente utilizzato. Tale disciplinamento è talvolta limitato alle persone particolarmente a rischio.

Si rende inoltre necessario prevedere dei disciplinamenti che adeguino le deduzioni sulla scorta della situazione reale dei contribuenti durante la pandemia di COVID-19. Si tratta in particolare di ridurre conformemente le deduzioni per i pasti fuori domicilio e per le spese di trasporto con il veicolo privato nei giorni di telelavoro. Infine, per il periodo fiscale 2020 alcuni Cantoni prevedono disciplinamenti diversi rispetto al periodo fiscale 2021.

Nel complesso si delinea un ampio spettro di soluzioni adottate. Da queste ampie differenze non emerge soltanto una crescente disarmonia fiscale tra i Cantoni, ma anche una prassi non uniforme per l'imposta federale diretta, laddove nell'ambito della procedura di tassazione le diverse prassi cantonali vengano applicate anche all'imposta

¹¹ Déduction forfaitaire pour dépenses professionnelles du revenu accessoire, Portafogli fiscali 2021; www.estv.admin.ch > L'AFC > Sistema fiscale svizzero > Portafogli fiscali > Frais (frais d'acquisition du revenu)

¹² Una panoramica delle prassi adottate a livello cantonale è contenuta nel documento «Mesures COVID-19 relatives aux déductions des frais professionnels», Portafogli fiscali 2021; www.estv.admin.ch > L'AFC > Sistema fiscale svizzero > Portafogli fiscali > Frais (frais d'acquisition du revenu).

federale diretta. La nuova regolamentazione proposta può contribuire ad armonizzare le deduzioni tra i Cantoni e nel quadro dell'imposta federale diretta.

1.4 Persone esercitanti un'attività lucrativa indipendente

Le persone esercitanti un'attività lucrativa indipendente possono dedurre dal reddito lordo le spese aziendali e professionali giustificate, di norma nel conto economico.

In alcuni casi, per questioni di uguaglianza giuridica, le spese di trasporto tra il domicilio e il luogo di lavoro e le spese supplementari per i pasti fuori domicilio vengono considerate nella prassi spese deducibili anche per le persone esercitanti un'attività lucrativa indipendente, sebbene non rappresentino spese di conseguimento del reddito in senso stretto. A tal fine non trova tuttavia applicazione la limitazione della deduzione per le spese di trasporto a causa dell'esplicita disposizione legislativa.¹³ Le altre spese comparabili alle spese professionali devono per contro essere sempre contabilizzate singolarmente; in questo caso non è prevista alcuna deduzione forfettaria.

1.5 La normativa proposta

1.5.1 Imposta federale diretta

In futuro le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente devono poter far valere ai fini dell'imposta federale diretta tutte le spese professionali sotto forma di importo forfettario. La nuova regolamentazione introduce una semplificazione generale che riguarda allo stesso modo contribuenti e pubblica amministrazione. La deduzione comporta altresì un importante miglioramento sotto il profilo della neutralità fiscale rispetto alle varie forme di lavoro. Considerato che con l'applicazione dell'importo forfettario viene meno il vincolo tra deduzioni e forma di lavoro, tutte le forme di lavoro saranno trattate in modo neutrale sul piano fiscale. In alternativa si possono giustificare e dedurre come finora tutte le spese effettive sopravvenute.

Nell'ordinanza del 18 dicembre 1991¹⁴ su deleghe di competenza al Dipartimento delle finanze per quanto concerne l'imposta federale diretta, il Consiglio federale ha disposto la delega al DFF della facoltà di emanare disposizioni di esecuzione concernenti la LIFD in materia di spese professionali. Tale competenza dovrà restare in vigore, ma sarà sancita nella legge. Finora le disposizioni di esecuzione erano definite dal DFF nell'ordinanza sulle spese professionali.

L'ordinanza sulle spese professionali dovrà disciplinare segnatamente:

- l'entità dell'importo forfettario;
- la riduzione dell'importo forfettario in caso di occupazione a tempo parziale;
- la corrispondenza della scelta tra deduzione forfettaria e giustificazione delle spese effettive ai fini dell'imposta federale diretta e delle imposte cantonali;

¹³ Markus Reich, Marina Züger, Philipp Betschart, in: Martin Zweifel, Michael Beusch (a cura di), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3^a ed., Basilea 2016, art. 27 LIFD N 12

¹⁴ RS 642.118

- periodo di applicazione della scelta tra deduzione forfettaria e giustificazione delle spese effettive;
- la deduzione delle spese professionali per l'attività lucrativa accessoria dipendente;
- nell'ambito della deduzione con giustificazione delle spese effettive, se le spese supplementari per i pasti fuori domicilio possono essere fatte valere solo con una deduzione forfettaria unitaria giornaliera.

1.5.2 Imposte cantonali

La deduzione forfettaria delle spese professionali deve essere prevista anche per le imposte cantonali. La giustificazione delle spese effettive deve rimanere possibile. Saranno i Cantoni a definire l'ammontare della deduzione forfettaria. Per la giustificazione delle spese effettive, i Cantoni dovranno ancora avere la possibilità di fissare un limite per le spese di trasporto.

1.6 Motivazione e valutazione della soluzione proposta

Se non vengono fatte valere le spese effettive, la deduzione fiscale unitaria delle spese professionali si traduce in una neutralità fiscale rispetto alle forme di lavoro, in quanto le medesime deduzioni professionali applicate a forme di lavoro diverse generano un onere fiscale identico a parità di reddito e di condizioni. L'imposizione non ha alcun influsso sulla scelta tra lavoro mobile, lavoro a domicilio e lavoro svolto presso un luogo di lavoro del datore di lavoro. Inoltre, per coloro che scelgono la deduzione forfettaria viene meno il requisito della giustificazione. Ciò comporta una semplificazione della procedura di tassazione.

Alla luce dell'armonizzazione formale delle imposte dirette federali, cantonali e comunali prescritta nell'articolo 129 della Costituzione federale (Cost.)¹⁵, è ragionevole sancire questa nuova impostazione della deduzione delle spese professionali anche nella LAID (art. 9 cpv. 1 AP-LAID). In tal modo si tiene conto del mandato costituzionale sull'armonizzazione verticale e dell'aspetto della praticabilità.

La stessa metodologia è tuttavia auspicabile anche a livello federale e cantonale, al fine di raggiungere nel modo più efficace possibile gli obiettivi della neutralità fiscale rispetto alle forme di lavoro e della semplificazione.

Per le persone che giustificano le spese effettive, gli oneri amministrativi relativi alle spese di vitto e di trasporto restano invariati. Per quanto concerne la possibilità di far valere le altre spese professionali, viene invece a crearsi un onere legato alla giustificazione e al controllo, visto che finora le altre spese professionali potevano essere dedotte in via forfettaria. Le persone che intendono rinunciare alla nuova deduzione forfettaria delle spese professionali dovranno infatti far valere e giustificare tutte le spese effettive sostenute.

In caso di deduzione delle spese effettive, viene meno la neutralità fiscale rispetto alle forme di lavoro, in quanto le deduzioni dipendono dal luogo di lavoro. In caso di

soggiorno fuori domicilio le spese effettive potrebbero essere sistematicamente superiori al futuro importo forfettario, circostanza che impedirebbe di raggiungere per queste persone gli obiettivi di neutralità e di semplificazione.

Per le persone esercitanti un'attività lucrativa indipendente, questa nuova regolamentazione non introduce di fatto alcun cambiamento a livello di spese di trasporto e spese supplementari per pasti fuori domicilio. Come per l'attuale deduzione forfettaria delle altre spese professionali, l'importo forfettario unitario non può comunque essere applicato per analogia, in quanto comprende spese che nel caso delle persone esercitanti un'attività lucrativa indipendente devono essere contabilizzate singolarmente. Permangono pertanto le differenze tra i sistemi, senza variazioni degne di nota.

1.7 Varianti esaminate e respinte

Il gruppo di lavoro ha esaminato nel proprio rapporto¹⁶, in particolare, le seguenti varianti, che il Consiglio federale ha respinto.

1.7.1 Deduzione forfettaria delle spese professionali senza giustificazione delle spese più elevate

L'eventuale deduzione delle spese professionali sotto forma di importo forfettario, senza la possibilità di far valere le spese effettive, comporterebbe una semplificazione generale, in quanto eliminerebbe l'onere di documentazione e di controllo. Questa variante è stata tuttavia respinta, poiché non tiene conto delle situazioni in parte molto diverse dei singoli contribuenti e non è conciliabile con il principio dell'imposizione secondo la capacità economica.

1.7.2 Varie modifiche delle spese di vitto

Soppressione della deduzione delle spese per pasti fuori domicilio

La soppressione della deduzione delle spese per pasti fuori domicilio è prevista da numerose varianti e sottovarianti del rapporto predisposto dal gruppo di lavoro. I nuovi stili di vita e le moderne possibilità di vitto sollevano la questione se tali spese siano dovute a motivi professionali. Questa variante è stata respinta perché occorre preservare il concetto di spese professionali.

Deduzione unitaria delle spese per pasti fuori domicilio

Se, per ridurre il prezzo dei pasti, il datore di lavoro distribuisce buoni oppure se i lavoratori possono consumare i pasti in una struttura della ristorazione sovvenzionata dal datore di lavoro, ciò deve essere indicato nel certificato di salario e considerato con la deduzione dimezzata delle spese supplementari per pasti fuori domicilio. Le ripercussioni pratiche sulla procedura di dichiarazione e di tassazione sono considerevoli. È possibile evitarle adottando una tariffa giornaliera forfettaria unitaria, che non cambia in base alle possibilità di ristoro.

¹⁶ Mögliche Neuregelung der Berufskosten von unselbständig Erwerbenden. Bericht der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingesetzten ad-hoc Arbeitsgruppe Bund und Kantone, 2 luglio 2021; www.news.admin.ch/news/message/attachments/69026.pdf

La tariffa giornaliera forfettaria unitaria per il vitto fuori domicilio è stata respinta come misura isolata. Tuttavia, in caso di giustificazione delle spese effettive, l'intenzione è di prevedere solo una deduzione.

1.7.3 Deduzione forfettaria delle spese professionali – nessuna variazione per le spese di trasporto

Fatta eccezione per le spese di trasporto, le spese professionali devono poter essere deducibili in via forfettaria. Per quanto concerne le spese di trasporto, devono rimanere invariate le regole attuali, in particolare quelle relative agli importi massimi. Questa variante escluderebbe dalla deduzione forfettaria una percentuale significativa delle spese professionali, rappresentando così meglio la situazione individuale delle persone. Tuttavia, tale considerazione a parte delle spese di trasporto ostacolerebbe la semplificazione generale auspicata. Anche in futuro, nell'ambito della procedura di dichiarazione e di tassazione, andrebbe accertata la situazione individuale delle persone che sostengono spese di trasporto. Dato che le spese di trasporto possono essere fatte valere soltanto in modo effettivo, verrebbe meno la neutralità fiscale rispetto alle forme di lavoro. La deduzione forfettaria così concepita non si spinge abbastanza lontano da permettere di raggiungere gli obiettivi della nuova regolamentazione.

È stata altresì verificata la possibilità di raggiungere la neutralità fiscale rispetto alle forme di lavoro sopprimendo la deduzione delle spese di trasporto. Questa soppressione è stata respinta perché occorre sostanzialmente preservare gli elementi che oggi sono deducibili a titolo di spese professionali.

1.7.4 Limitare a due periodi fiscali le deduzioni per il soggiorno fuori domicilio

Le spese per il soggiorno fuori domicilio sono dovute anche alla distanza tra domicilio e luogo di lavoro e di conseguenza hanno motivazioni promiscue. Tali spese sono frutto della scelta professionale di lavorare in un determinato luogo di lavoro (o in più luoghi di lavoro) e della scelta personale di abitare in un determinato domicilio (o in più domicili). Per queste deduzioni è stata esaminata la possibilità di limitarle a due periodi fiscali dall'inizio dell'attività lucrativa nel luogo del soggiorno, per tenere conto nel miglior modo possibile della motivazione promiscua di tali spese. Questa limitazione è stata respinta come misura isolata, in quanto, considerato il numero verosimilmente esiguo di casi, non comporterebbe alcuna semplificazione significativa della procedura di tassazione.

1.8 Attuazione

1.8.1 Imposta alla fonte

Secondo l'articolo 85 capoverso 2 LIFD, nel calcolo della ritenuta si tiene conto di importi forfettari per le spese professionali. Con la nuova regolamentazione proposta è possibile mantenere invariata tale prassi e tenere adeguatamente conto della deduzione forfettaria delle spese professionali. La riduzione dell'importo forfettario a seguito di un'attività lucrativa inferiore a 12 mesi si riflette nella tariffa, benché la tariffa attuale non tenga conto sul piano tecnico di una riduzione dovuta a un'attività svolta a tempo parziale.

I lavoratori assoggettati all'imposta alla fonte che hanno solamente un reddito da lavoro possono rinunciare alla tassazione ordinaria. L'articolazione delle deduzioni

delle spese professionali si riflette sul numero di persone esercitanti un'attività lucrativa tassata alla fonte che richiedono una tassazione ordinaria ulteriore. Questa tassazione tiene conto delle deduzioni ordinarie. Le persone assoggettate all'imposta alla fonte domiciliate in Svizzera opereranno dunque per questo tipo di tassazione se ciò comporterà per loro un onere fiscale inferiore.

Appare pertanto ragionevole articolare le deduzioni in modo tale da poterne tenere adeguatamente conto nella tariffa dell'imposta alla fonte e far sì che per l'imposta alla fonte e la tassazione risultino oneri fiscali comparabili.

Se l'onere fiscale è il medesimo, darà luogo a un numero minore di procedure di tassazione ordinarie ulteriori e di conseguenza a una semplificazione sia per i contribuenti sia per le autorità fiscali.

1.8.2 Data dell'entrata in vigore

Secondo l'articolo 72 LAID, nella versione in vigore dal 1° gennaio 2022, la Confederazione tiene conto dei Cantoni nel determinare la data dell'entrata in vigore; accorda loro di norma un termine di almeno due anni per l'adeguamento della loro legislazione. L'entrata in vigore della presente nuova regolamentazione deve avvenire in contemporanea per l'imposta federale diretta e le imposte di tutti i Cantoni, al fine di raggiungere le semplificazioni auspiccate ed evitare la commistione di diversi sistemi di deduzione.

Se, al momento dell'entrata in vigore della disposizione modificata della LAID, il diritto fiscale cantonale non fosse ancora stato adeguato, questa disposizione si applicherebbe direttamente. In tal caso il governo cantonale è obbligato a emanare le prescrizioni transitorie necessarie. Vi rientra anche l'entità dell'importo forfettario per le imposte cantonali, essendo assolutamente necessaria per l'applicazione della disposizione della LAID.

1.8.3 Adeguamenti informatici

L'introduzione di una deduzione forfettaria delle spese professionali di persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente comporta adeguamenti informatici per le amministrazioni cantonali delle contribuzioni.

2 Commento ai singoli articoli

2.1 Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta

Art. 26 cpv. 1, frase introduttiva e lett. b–e, 2 e 3

Il capoverso 1 della regolamentazione proposta contiene un elenco esaustivo delle deduzioni che le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente possono far valere come spese professionali. Per la deduzione delle spese di trasporto (art. 26 cpv. 1 lett. a LIFD) è fatta salva la disposizione vigente. Finora le spese supplementari necessarie per l'alloggio nel luogo di lavoro nei giorni di lavoro erano deducibili come altre spese professionali. Ora sono menzionate esplicitamente nella lettera b; le premesse per la deducibilità rimangono invariate. Le spese supplementari necessarie per pasti fuori domicilio o in caso di lavoro a turni devono continuare a essere deducibili. Entrambe le spese sono inoltre necessarie se il lavoro viene svolto fuori domicilio e/o presso il luogo di lavoro, malgrado sussista la possibilità di telelavoro. Come previsto

finora dall'ordinanza sulle spese professionali, la deduzione delle spese supplementari per pasti avrà la forma di una deduzione forfettaria, applicabile a ciascun pasto principale per il quale si rende necessario il pasto fuori domicilio. Tale deduzione forfettaria si applicherà anche se il datore di lavoro, per ridurre il prezzo dei pasti, distribuisce buoni o buoni pasto oppure se tali pasti possono essere consumati in una struttura della ristorazione sovvenzionata del datore di lavoro. La tariffa giornaliera unitaria applicabile a tutte le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente introduce una semplificazione sostanziale sia nell'ambito della procedura di dichiarazione sia in quella di tassazione.

In virtù della nuova lettera d è possibile dedurre fiscalmente le spese sostenute per il lavoro mobile e gli altri spazi (ad es. quelli destinati al «co-working») che il datore di lavoro non rimborsa. Questa deduzione si applica anche alle spese per le attrezzature da lavoro (ad es. schermo, stampante). La deduzione è possibile anche se il datore di lavoro mette a disposizione una postazione di lavoro. A seguito della limitazione alle spese necessarie, quelle di mantenimento non sono ancora ammesse alla deduzione. Ciò riguarda da un lato le spese per i locali che non vengono utilizzati esclusivamente per il lavoro e dall'altro le altre spese, soprattutto quelle private. Anche nel caso delle spese dovute all'attività professionale può essere opportuno considerare una quota privata di tali spese (ad es. schermo).

Nelle altre spese professionali previste dall'articolo 26 capoverso 1 lettera e sono incluse tutte le ulteriori spese necessarie, da giustificarsi, per l'esercizio dell'attività professionale. Tali spese non potranno più essere dedotte in via forfettaria come avveniva finora, ma dovranno essere giustificate individualmente. La qualificazione di queste spese corrisponde al diritto vigente. Queste spese comprendono ad esempio attrezzi e strumenti di lavoro (compresi hardware e software EED), riviste e libri specializzati, abiti di lavoro, l'usura particolare delle scarpe e degli abiti, contributi sindacali e spese supplementari per i lavori pesanti.

Se fa valere le spese di cui al capoverso 1 come spese effettive, il contribuente dovrebbe procedere in maniera analoga anche per le deduzioni nell'ambito dell'imposta cantonale sul reddito. La deduzione differenziata delle spese professionali per motivi di ottimizzazione delle imposte (ad es. in via forfettaria per l'imposta federale diretta e come spese effettive per le imposte cantonali) non è giustificata, essendo comunque note le spese effettive.

Capoverso 2

Invece delle singole spese di cui al capoverso 1, le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente possono far valere per le spese professionali una deduzione forfettaria. Tale deduzione comprende tutte le spese professionali sostenute dal contribuente contestualmente all'attività lucrativa principale. Stando ai dati disponibili per i Cantoni di Berna, Basilea Campagna e Soletta, appare esserci una scarsa correlazione tra reddito e spese professionali. Ecco perché si prevede una deduzione forfettaria indipendente dal reddito. Come avviene oggi, tale deduzione deve essere opportunamente ridotta in caso di occupazione a tempo parziale o di attività esercitata soltanto durante una parte dell'anno. In quest'ultimo caso la deduzione forfettaria deve essere ridotta proporzionalmente al rapporto tra i mesi lavorati e quelli non lavorati. In caso di occupazione a tempo parziale, l'importo forfettario deve essere ridotto proporzionalmente al tasso di occupazione. A tal fine si può considerare il numero di giorni lavorativi.

Capoverso 3

La competenza del DFF nel fissare le deduzioni forfettarie si fonda sull'articolo 199 LIFD, che incarica il Consiglio federale di emanare le disposizioni esecutive. Nella relativa ordinanza del 18 dicembre 1991¹⁷ su deleghe di competenza al Dipartimento delle finanze per quanto concerne l'imposta federale diretta il Consiglio federale ha delegato questa competenza al DFF. Ora la stessa competenza viene ancorata a livello di legge.

2.2 **Legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni**

Art. 9 cpv. 1 e 1^{bis}

Il *capoverso 1* è conforme al tenore dell'articolo 26 capoverso 1 LIFD proposto. Trovano pertanto applicazione le spiegazioni al numero 2.1 relative a questa disposizione. Nella misura in cui il testo della LIFD corrisponde a quello della LAID, il significato è da considerarsi identico.¹⁸

Come avviene attualmente in base al diritto vigente, i Cantoni possono stabilire un importo massimo per le spese di trasporto.

Dato che nel diritto cantonale anche la deduzione forfettaria delle spese professionali prevista dal capoverso 1^{bis} comprende tutte le spese professionali, in caso di deduzione delle spese effettive le altre spese professionali non saranno più deducibili in via forfettaria, ma dovranno essere giustificate singolarmente.

Se il contribuente fa valere le deduzioni di cui al capoverso 1 come spese effettive, non potrà rivendicare la deduzione forfettaria prevista dall'articolo 26 capoverso 2 LIFD nell'ambito dell'imposta federale diretta, essendo note le spese effettive.

Per il *capoverso 1^{bis}* si vedano le spiegazioni analoghe all'articolo 26 capoverso 2 LIFD (n. 2.1).

3 **Ripercussioni**

3.1 **Ripercussioni finanziarie per la Confederazione**

La riforma persegue l'obiettivo consistente in una soluzione che non incida sulle entrate fiscali. Le ripercussioni finanziarie per la Confederazione dipenderanno dall'am-

¹⁷ RS 642.118

¹⁸ Sentenza 2A.224/2004 del 26 ottobre 2004, consid. 5.2, nonché ASA 75, 253 pag. 256: Berufskosten eines Wochenaufenthalters

montare del futuro importo forfettario per le spese professionali. L'importo della deduzione forfettaria dovrà essere fissato nell'ordinanza in modo tale da permettere di raggiungere al meglio questo obiettivo.

I dati dei Cantoni di Berna, Basilea Campagna e Soletta relativi al 2018 indicano che, per raggiungere un effetto senza incidenza sul gettito fiscale, la deduzione forfettaria delle spese professionali dovrebbe aggirarsi intorno ai 5800 franchi. Tale importo si ottiene arrotondando a 100 franchi i valori medi ponderati per il numero rispettivo di persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente, pari a 6000 franchi per il Cantone di Berna, a 5449 franchi per il Cantone di Soletta e a 5305 franchi per il Cantone di Basilea Campagna.

Una soluzione senza incidenza sul gettito fiscale contemporaneamente in grado di semplificare le procedure amministrative presuppone che i contribuenti preferiscano la deduzione forfettaria proposta e che, comparativamente, solo poche persone ottengano una deduzione maggiore mediante la giustificazione delle spese effettive. A tale scopo l'importo forfettario non deve essere troppo basso, per non indurre troppi contribuenti a dichiarare le spese effettive. Al contrario, con un importo forfettario troppo alto un numero maggiore di contribuenti farebbe valere deduzioni forfettarie superiori alle spese effettivamente sostenute, generando minori entrate per questo gruppo di persone. Nel determinare l'importo forfettario bisognerà tenere conto di questi aspetti. L'importo forfettario dovrà in ogni caso essere tale da non incidere sul gettito fiscale.

3.2 Riperussioni per i Cantoni e i Comuni

3.2.1 Riperussioni finanziarie

I Cantoni possono stabilire autonomamente l'ammontare delle singole deduzioni e della deduzione forfettaria. A livello cantonale e comunale l'implementazione di una soluzione senza incidenza sul gettito fiscale oppure la diminuzione o l'incremento del gettito dipenderanno dunque dalle decisioni dei legislatori cantonali. Le riperussioni finanziarie sono pertanto determinabili solo al momento dell'attuazione da parte dei Cantoni.

3.2.2 Riperussioni sull'effettivo del personale

Se la scelta dei contribuenti cade sulla deduzione forfettaria, viene ampiamente meno l'onere di controllo, che di conseguenza si riduce sia per i contribuenti che per le autorità fiscali. Se i contribuenti, oltre alle spese effettive di trasporto e alle spese supplementari per pasti fuori domicilio, fanno valere anche le altre spese professionali, l'onere di controllo aumenta; grazie alla deduzione unitaria, nel caso delle spese supplementari per pasti fuori domicilio si verifica per contro una riduzione di tale onere. Nell'insieme l'onere risulta ridotto. La portata della riduzione dell'onere dipende soprattutto dall'entità dell'importo forfettario, in particolare dal numero di contribuenti che hanno optato per l'importo forfettario.

3.3

Ripercussioni sull'economia

3.3.1

Efficienza economica, neutralità rispetto alle forme di lavoro ed effetto distorsivo dell'imposizione

Se il datore di lavoro permette di scegliere tra diverse forme di lavoro, la persona esercitante un'attività lucrativa dipendente può optare per una delle seguenti forme o per una combinazione di queste:

1. svolgere l'attività lucrativa in un luogo di lavoro del datore di lavoro. Se il domicilio e il luogo di lavoro sono abbastanza distanti tra loro, la persona dovrà fare il pendolare tra il proprio domicilio e il luogo di lavoro, facendosi così carico delle conseguenti spese di trasporto. Talvolta ne derivano spese supplementari per pasti fuori domicilio;
2. svolgere l'attività lucrativa ricorrendo al lavoro mobile o al lavoro a domicilio. In tal modo eviterà le spese di trasporto per recarsi al lavoro ed eventualmente le spese supplementari per pasti fuori domicilio. In alcuni casi il lavoro mobile determina spese supplementari (ad es. per l'energia elettrica, lo spazio di «co-working»). A incidere sono in particolare le spese per i locali, se l'attività richiede una stanza da utilizzare esclusivamente per scopi professionali.

L'imposizione può essere considerata efficiente sotto il profilo economico se non produce alcun effetto distorsivo sulla scelta tra le diverse forme di lavoro (neutralità rispetto alle decisioni prese). Se pertanto, in un mondo privo di imposte, una persona consapevole dei vantaggi e degli svantaggi opta per il lavoro mobile o per il lavoro a domicilio anziché fare il pendolare tra il proprio domicilio e il luogo di lavoro, la neutralità del sistema fiscale rispetto alle decisioni prese fa sì che quella stessa persona confermi la propria decisione anche in un mondo con le imposte.

L'imposizione è neutrale rispetto alle forme di lavoro se in entrambi i casi permette di dedurre lo stesso importo per le spese professionali. Questo è precisamente il caso con la deduzione forfettaria fissa proposta. Per contro, la deduzione delle spese effettive per tali spese professionali non incide sulle decisioni del contribuente, ma comporta un effetto distorsivo a favore della scelta alternativa che prevede spese effettive maggiori. Sul piano fiscale, il diritto vigente favorisce in linea di massima la scelta di fare il pendolare, in quanto soltanto in quel caso si possono far valere le spese di trasporto tra il proprio domicilio e il luogo di lavoro come pure le spese supplementari per pasti fuori domicilio. Tale agevolazione è particolarmente significativa se il tetto massimo di deduzione delle spese di trasporto è elevato, o addirittura inesistente. In linea di principio non si possono per contro far valere le spese supplementari per una stanza presso il domicilio adibita a locale di lavoro.

Anche una deduzione forfettaria delle spese professionali pari a zero di per sé non incide quindi sulla decisione del contribuente, nel senso indicato sopra. Se in tal modo vengono escluse dalla deduzione le spese professionali necessarie, si configura tuttavia una violazione del principio dell'espressione al netto. D'altro canto a una deduzione forfettaria maggiore fa da contraltare un effetto distorsivo dell'imposta sul reddito, in quanto riduce l'onere fiscale effettivo sul reddito da attività lucrativa. Tale effetto distorsivo deriva dal fatto che, sotto il profilo fiscale, l'imposta sul reddito rileva il reddito da attività lucrativa, ma non il valore del tempo libero e dunque neanche il valore del tempo dedicato alle attività non retribuite svolte nell'ambito dell'eco-

nomia domestica. L'imposta sul reddito non può pertanto mai avere un effetto neutrale. Una deduzione delle spese professionali riduce l'onere fiscale effettivo sul reddito da attività lucrativa e di conseguenza attenua la distorsione fiscale sia a favore del tempo dedicato alle attività non retribuite svolte nell'ambito dell'economia domestica e del tempo libero sia a discapito dell'attività lavorativa, aspetto che depone a favore del mantenimento della deduzione.

Poiché la deduzione forfettaria delle spese professionali non incide sul gettito fiscale rispetto al diritto vigente, essa ha un effetto distorsivo a scapito dell'attività lavorativa, esattamente come nel caso del diritto vigente. Rispetto al diritto vigente contribuisce tuttavia al benessere il fatto che la deduzione forfettaria fissa delle spese professionali non ha alcun effetto distorsivo sulla scelta della forma di lavoro.

3.3.2 Effetto distributivo

Nel sistema fiscale odierno beneficiano di maggiori deduzioni e quindi di un minor onere fiscale quelle persone il cui domicilio è distante dal luogo di lavoro. Con la modifica proposta beneficerebbero di una deduzione fiscale maggiore le persone che non hanno spese di viaggio o hanno spese di viaggio molto basse. Per i lavoratori dipendenti con spese di viaggio effettive più elevate, l'effetto varia in funzione della decisione di dichiararle o di far valere la deduzione forfettaria nonostante il maggior onere fiscale che comporta.

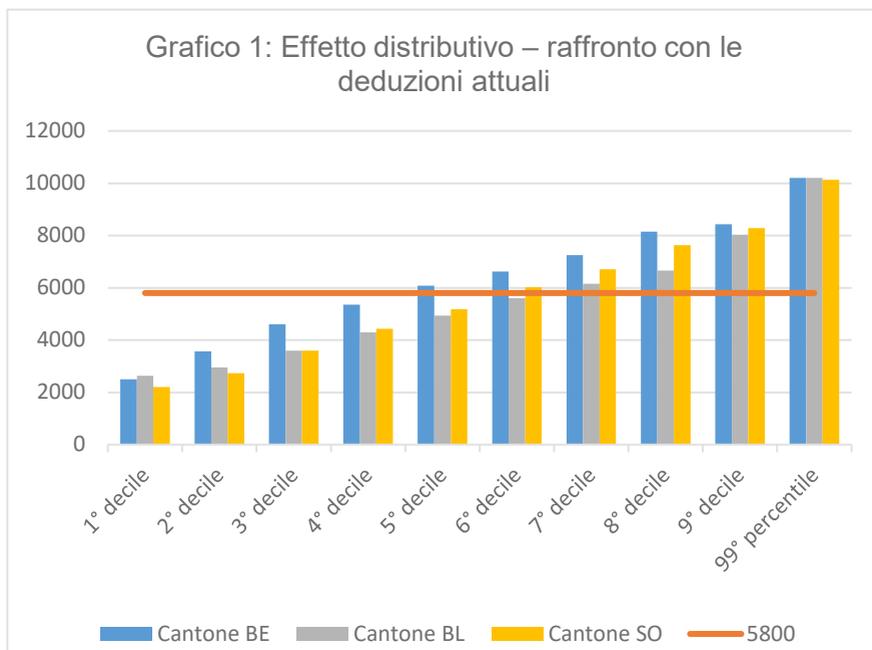
Per l'analisi delle deduzioni delle spese professionali l'AFC aveva a disposizione i dati dettagliati dei Cantoni di Berna, Basilea Campagna e Soletta relativi al 2018. La tabella sottostante fornisce per questi Cantoni l'entità delle deduzioni fatte valere ai fini dell'imposta federale diretta per le spese di trasporto, le spese supplementari per pasti fuori domicilio e le altre spese professionali nonché la somma di queste tre deduzioni delle spese professionali. Oltre al valore medio, la tabella contiene anche valori per i decili e i percentili indicati. I decili dividono le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente in dieci gruppi, ognuno dei quali rappresenta rispettivamente il 10 per cento delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente. Analogamente, i percentili dividono le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente in 100 gruppi, ognuno dei quali rappresenta rispettivamente l'1 per cento delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente. I decili e i percentili ordinano le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente in base all'entità delle loro deduzioni delle spese professionali. Nel 1° decile figura il 10 per cento delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente con le deduzioni delle spese professionali più basse. L'ammontare della deduzione riportato per il 1° decile indica il valore che separa il 10 per cento inferiore dei dati dal 90 per cento superiore, il 2° decile il valore che separa il 20 per cento inferiore dei dati dall'80 per cento superiore, e così via. Al posto del valore del 10° decile, che corrisponde al valore massimo, è riportato il valore del 99° percentile; esso separa il 99° per cento inferiore dei dati dall'1 per cento superiore.¹⁹

¹⁹ Il 99° percentile è più eloquente del 10° decile, dal momento che non dipende da un'unica osservazione, il che esclude una distorsione verso l'alto o, peggio, un errore di rilevazione.

	Cantone	Valore medio	1° decile	2° decile	3° decile	4° decile	5° decile	6° decile	7° decile	8° decile	9° decile	99° percentile
Spese di trasporto in franchi	BE	1679	0	700	700	1100	1576	2222	3000	3000	3000	3000
	BL	1127	0	700	960	960	960	960	960	1132	3000	3000
	SO	1598	0	616	700	869	1456	2156	3000	3000	3000	3000
Spese supplementari per pasti fuori domicilio in franchi	BE	1845	0	0	1050	1600	1650	2700	3200	3200	3200	3200
	BL	1470	0	0	0	735	1600	1650	2640	3200	3200	3200
	SO	1372	0	0	0	495	1320	1600	2400	3200	3200	3200
Altre spese professionali in franchi	BE	2291	2000	2000	2000	2000	2000	2000	2209	2576	3246	4000
	BL	2440	2000	2000	2000	2000	2000	2173	2498	2978	3895	4000
	SO	2296	2000	2000	2000	2000	2000	2052	2301	2669	3327	4000
Totale delle deduzioni	BE	5815	2501	3572	4600	5355	6077	6618	7248	8150	8433	10 200
	BL	5037	2636	2960	3600	4292	4940	5600	6160	6664	8022	10 200
	SO	5266	2209	2738	3600	4431	5177	6018	6714	7634	8281	10 136

Mettendo a confronto nella tabella la ripartizione della somma delle deduzioni delle spese di trasporto, delle spese supplementari per pasti fuori domicilio e delle altre spese professionali con la deduzione forfettaria unitaria di 5800 franchi senza incidenza sul gettito fiscale, dai dati dei Cantoni di Berna, Basilea Campagna e Soletta emerge che in futuro i decili inferiori della tabella potranno effettuare deduzioni delle spese professionali maggiori rispetto al diritto vigente, mentre i decili superiori potranno effettuare deduzioni delle spese professionali inferiori rispetto a quanto avviene secondo il diritto vigente. In concreto, a trarre profitto da questa riforma saranno quindi, ai fini dell'imposta federale diretta, il 45 per cento delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente del Cantone di Berna, il 57 per cento di quelle del Cantone di Soletta e il 62 per cento di quelle del Cantone di Basilea Campagna.

Scomponendo la deduzione di 5800 franchi nelle sue componenti parziali implicite, risultano favorite dalla riforma ad esempio le persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente che portano attualmente a deduzione meno di 1544 franchi per le spese di trasporto, meno di 1685 franchi per le spese supplementari per pasti fuori domicilio e meno di 2571 franchi per le altre spese professionali, oppure che operano un'eventuale combinazione di queste tre deduzioni per un importo inferiore a 5800 franchi.



Tendenzialmente, risultano le seguenti categorie di favoriti e sfavoriti in base all'imposta federale diretta.

	Favoriti	Sfavoriti
Spese di trasporto	<p>Persone esercitanti un'attività lucrativa senza spese di trasporto</p> <p>Pendolari con bicicletta, ciclomotore o motocicletta con targa di controllo su fondo giallo</p> <p>Persone esercitanti un'attività lucrativa con abbonamento ai mezzi pubblici urbani</p>	<p>Pendolari con abbonamento ai mezzi pubblici interurbani</p> <p>Pendolari con automobile o motocicletta con targa di controllo su fondo bianco in caso di tragitto giornaliero di rispettivamente oltre 10 e 18 km</p>
Spese supplementari per pasti fuori domicilio	<p>Persone esercitanti un'attività lucrativa senza spese supplementari per pasti fuori domicilio</p> <p>Persone esercitanti un'attività lucrativa con spese supplementari per pasti fuori domicilio sovvenzionati</p>	<p>Persone esercitanti un'attività lucrativa con spese supplementari per pasti fuori domicilio non sovvenzionati</p>
Altre spese professionali	<p>Persone esercitanti un'attività lucrativa con un salario netto inferiore a 85 700 franchi</p>	<p>Persone esercitanti un'attività lucrativa con un salario netto superiore a 85 700 franchi</p>

3.4 Ripercussioni sulla società

Nell'ambito delle misure adottate per combattere la pandemia di COVID-19 si è assistito a un forte sviluppo sia delle teleconferenze che del telelavoro. Da parte di molte imprese si è dunque registrata una maggiore accettazione di queste forme di lavoro. Questa tendenza può risultare fortemente rafforzata dall'introduzione di una deduzione forfettaria unitaria delle spese professionali, in quanto a livello fiscale il lavoro mobile e il lavoro a domicilio sono trattati in modo fiscalmente neutrale rispetto al lavoro svolto sul luogo di lavoro in azienda.

3.4.1 Ripercussioni per il datore di lavoro

La deduzione forfettaria unitaria delle spese supplementari per pasti fuori domicilio comporta modifiche del certificato di salario. L'attestazione alla voce «Pasti alla mensa/buoni pasto» (campo G del certificato di salario) non è più necessaria. I pasti alla mensa e i buoni pasto agevolati dal datore di lavoro fino all'importo massimo previsto dalla guida sul certificato di salario non devono più essere conteggiati come componente salariale. Ne consegue uno sgravio amministrativo per il datore di lavoro. Le prestazioni in natura continueranno a essere trattate come finora.

3.4.2 Ripercussioni per i lavoratori e i contribuenti

Dato che il progetto prevede nel singolo caso deduzioni delle spese professionali superiori o inferiori per ciascun lavoratore, l'onere fiscale che grava sul reddito varia a seconda dei casi. Si rimanda a tal fine alle considerazioni del numero 3.3.

Per la prevedibile maggioranza dei lavoratori che sceglierà la deduzione forfettaria fissa delle spese professionali ne deriverà un lieve risparmio di tempo nella compilazione della dichiarazione d'imposta. Coloro che opteranno per la giustificazione delle loro spese effettive avranno un onere maggiore nella compilazione della dichiarazione d'imposta, poiché tra le altre spese professionali dovranno far valere la deduzione anche di queste spese.

3.5 Ripercussioni sull'ambiente

Nel campo di applicazione della deduzione forfettaria fissa delle spese professionali, il progetto elimina la distorsione attuale che favorisce i pendolari e penalizza il lavoro mobile o il lavoro a domicilio. Aumentando le spese effettive dei viaggi dei pendolari, riduce gli effetti esterni negativi quali i costi ambientali e quelli occasionati dalle colonne che si accompagnano ai lavoratori pendolari. Il progetto può anche contribuire ad attenuare i carichi di punta mattutini e serali della domanda di trasporto, permettendo di orientare l'infrastruttura dei trasporti a carichi estremi di minore entità. Al contrario, tuttavia, l'eliminazione della distorsione può contribuire ad accrescere la domanda di abitazioni, con un fabbisogno di spazi minore o invariato presso il luogo di lavoro del datore di lavoro. Non è pertanto chiaro l'effetto complessivo del progetto sull'ambiente.

3.6 Qualità delle stime

3.6.1 Descrizione del metodo di stima

I Cantoni di Berna, Basilea Campagna e Soletta hanno fornito i dati dettagliati per stimare la deduzione forfettaria fissa, senza incidenza sul gettito fiscale, delle spese professionali che dovrebbe sostituire le attuali deduzioni delle spese professionali (spese di trasporto, spese supplementari per pasti fuori domicilio e attuale deduzione forfettaria commisurata al reddito per le altre spese professionali).

A tal fine sono state simulate in una prima fase le maggiori entrate derivanti dall'eventuale cancellazione delle tre attuali deduzioni delle spese professionali. Successivamente, le entrate maggiori così generate sono state utilizzate per la nuova deduzione forfettaria fissa delle spese professionali; il rispettivo ammontare è stato determinato in modo tale che non risultino entrate maggiori né minori rispetto allo *status quo*.

Questa simulazione è stata effettuata separatamente per ognuno dei tre Cantoni. Infine sono stati calcolati i valori medi ponderati dei tre Cantoni e arrotondati a 100 franchi. Il fattore di ponderazione utilizzato è il numero di persone esercitanti un'attività lavorativa principale dipendente che portano a deduzione le spese professionali.

3.6.2 Qualità del metodo di calcolo

Resta da accertare se i dati utilizzati provenienti dai tre Cantoni menzionati siano rappresentativi di tutta la Svizzera. Se così non fosse, la deduzione forfettaria fissa delle spese professionali di 5800 franchi inciderebbe sul gettito fiscale. Occorre altresì tenere presente che i dati si riferiscono al 2018 e non riflettono la possibile variazione

della percentuale di lavoro mobile o di lavoro a domicilio, in particolare a seguito della pandemia di COVID-19. Un'ulteriore incertezza è costituita dalla percentuale di lavoratori dipendenti che dichiarano le spese effettive. Le stime partono da una percentuale bassa. Più questa dovesse aumentare, più sarebbero da mettere in conto, a parità di importo forfettario, minori entrate fiscali rispetto a oggi.

3.7 Rapporto con il programma di legislatura e la pianificazione finanziaria nonché con le strategie del Consiglio federale

Il progetto non figura né nel messaggio del 29 gennaio 2020²⁰ sul programma di legislatura 2019–2023 né nel decreto federale del 21 settembre 2020²¹ sul programma di legislatura 2019–2023. Il progetto adempie il mandato del Consiglio federale del 17 novembre 2021.

4 Aspetti giuridici

4.1 Costituzionalità

Il progetto si fonda sull'articolo 128 Cost., che conferisce alla Confederazione la facoltà di riscuotere un'imposta diretta, e sull'articolo 129 Cost. relativo all'armonizzazione delle imposte dirette federali, cantonali e comunali.

Il progetto è conforme alla Costituzione, in quanto sono imprescindibili, e dunque anche consentite, una certa schematizzazione e forfettizzazione del diritto tributario. Le forfettizzazioni sono spesso utilizzate per consentire un procedimento di imposizione di massa. Con la deduzione forfettaria unitaria, indipendente dal luogo di lavoro, si può evitare, in particolare, che il datore di lavoro e il dipendente debbano rilevare e giustificare dettagliatamente il numero di giorni lavorati a domicilio. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, una deduzione forfettaria è ammessa perfino laddove in determinati casi specifici comporta una disparità di trattamento tra contribuenti che hanno situazioni analoghe.²² Secondo il diritto vigente, la deduzione per le altre spese professionali può essere effettuata o mediante un importo forfettario o indicando le spese effettive. I contribuenti che scelgono la deduzione forfettaria sostengono spese effettive molto diverse ma beneficiano di una deduzione identica. Secondo il Tribunale federale, un procedimento impositivo può essere incostituzionale soltanto se l'applicazione di un atto normativo sfocia inevitabilmente in una disparità di trattamento incostituzionale di determinati contribuenti in un elevato numero di casi oppure penalizza sistematicamente in modo incostituzionale specifici gruppi di contribuenti. La possibilità di giustificare spese più alte evita che un elevato numero di contribuenti, ossia quelli che sostengono spese professionali effettive elevate, venga svantaggiato in modo incostituzionale. Poiché l'importo forfettario comprende tutte le spese professionali, potrebbe avvantaggiare quei gruppi di contribuenti che possono evitare una parte di tali spese (ad es. quelle di trasporto in caso di lavoro a domicilio). Questi gruppi di contribuenti dovranno tuttavia sostenere altre spese, come quelle necessarie ad attrezzare la postazione di lavoro (procurandosi una connessione Internet,

²⁰ FF 2020 1565

²¹ FF 2020 7365

²² DTF 125 I 65, consid. 3c, pag. 68

una stampante, il materiale necessario ecc.), che altri contribuenti non hanno, di entità paragonabile alle spese di trasporto. In una certa misura deve per contro essere accettato che per la natura stessa della fattispecie non sia possibile raggiungere una parità di trattamento assoluta. L'Ufficio federale di giustizia è invece del parere che si sia in presenza di una discriminazione sistematica di un intero gruppo di contribuenti, ovvero di quelle persone impossibilitate a svolgere la propria attività lucrativa al domicilio, come artigiani, operai, personale di cura e così via. Questo gruppo di persone sosterebbe spese di trasporto effettive, mentre le persone esercitanti un'attività lucrativa che hanno la possibilità di lavorare a domicilio beneficerebbero ora di una deduzione forfettaria troppo alta a fronte di spese di trasporto basse o inesistenti. Secondo la sua posizione, una deduzione forfettaria che comprende le spese di trasporto è inammissibile.