



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Dipartimento federale delle finanze DFF

**Amministrazione federale delle contribuzioni AFC**  
Divisione principale Imposta federale diretta, imposta preventiva, tasse  
di bollo DPB

Stato maggiore Legislazione, nel marzo 2014

---

# **Indagine conoscitiva sulla revisione dell'ordinanza concernente gli espatriati (Oespa)**

## Rapporto esplicativo

---

## Sintesi

*In virtù dell'articolo 26 della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD), le spese professionali da attività lucrativa dipendente possono essere dedotte dal reddito imponibile. Le spese deducibili comprendono anche le spese professionali particolari di espatriati, ovvero di persone distaccate temporaneamente in Svizzera dal loro datore di lavoro straniero.*

*Con le mozioni 12.3510 e 12.3560, i consiglieri nazionali Fässler e Schelbert chiedono l'abolizione delle deduzioni previste per le spese professionali particolari degli espatriati. Il 15 agosto 2012 il Consiglio federale si è detto contrario a rimettere fundamentalmente in questione l'attuale regolamentazione e ha pertanto proposto di respingere le mozioni, dichiarandosi tuttavia disposto a riesaminare condizioni e modalità per deduzioni specifiche.*

*Questo riesame è stato effettuato dal gruppo di lavoro ad hoc «Ordinanza concernente gli espatriati (Oespa)», composto di rappresentanti dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) e delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni.*

*Il gruppo di lavoro è giunto alla conclusione che*

- le deduzioni attualmente previste dall'Oespa (spese di trasloco, spese di abitazione e spese per la frequentazione da parte dei figli di una scuola privata) costituiscono costi di conseguimento e che l'articolo 26 LIFD fornisce una base legale sufficiente;*
- non è necessario né abolire una determinata deduzione né introdurre una nuova;*
- le prescrizioni procedurali previste dall'Oespa sono fundamentalmente sufficienti;*
- la deduzione forfettaria deve essere mantenuta; e*
- la parità di trattamento tra gli espatriati e gli altri contribuenti assoggettati in Svizzera è garantita.*

*Il gruppo di lavoro ha però evidenziato che l'ordinanza contiene anche diversi punti deboli. Sulla base dei risultati presentati da questo gruppo, il Dipartimento federale delle finanze (DFF) propone di adeguare l'Oespa come segue:*

- limitazione del campo d'applicazione dell'Oespa;*
- precisazioni riguardanti la deduzione delle spese di abitazione, la deduzione delle spese scolastiche e la deduzione forfettaria;*
- modifiche nel certificato di salario per quanto riguarda le prestazioni del datore di lavoro;*
- abrogazione della circolare del 7 aprile 1988 dell'AFC sui contributi scolastici versati da imprese internazionali per l'istruzione dei figli di dipendenti stranieri.*

## **1. Introduzione**

Con le mozioni 12.3510 e 12.3560, i consiglieri nazionali Fässler e Schelbert hanno chiesto l'abolizione delle deduzioni previste per le spese professionali particolari degli espatriati. Il 15 agosto 2012 il Consiglio federale si è detto contrario a rimettere fondamentalmente in questione l'attuale regolamentazione e ha pertanto proposto di respingere le mozioni, dichiarandosi tuttavia disposto a riesaminare condizioni e modalità per deduzioni specifiche. Nella sua risposta del 22 maggio 2013 all'interpellanza Schelbert (13.323) «Privilegi fiscali illegali per gli espatriati», esso ha annunciato che l'esame in corso sarebbe terminato verosimilmente nell'autunno del 2013 e che successivamente il Dipartimento federale delle finanze (DFF) avrebbe informato sugli ulteriori sviluppi.

La mozione dell'uscente Fässler è stata ripresa dalla signora Gysi. Il 10 marzo 2014 il Consiglio nazionale ha respinto ambedue le mozioni. Entrambe sono dunque state liquidate.

L'8 novembre 2012 l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha istituito un gruppo di lavoro ad hoc «Ordinanza concernente gli espatriati (Oespa)», composto di rappresentanti dell'AFC e delle amministrazioni cantonali delle contribuzioni, incaricato di esaminare le condizioni e modalità delle deduzioni disciplinate nell'ordinanza. Il gruppo di lavoro ha terminato i suoi lavori nel mese di agosto del 2013 e ha illustrato possibili modifiche dell'Oespa. In considerazione della portata politica del progetto, ha però rinunciato a formulare raccomandazioni concrete.

Le spiegazioni che seguono sulla revisione dell'Oespa si fondano sui risultati presentati dal gruppo di lavoro e costituiscono il rapporto del DFF prospettato nell'interpellanza Schelbert (13.3236).

## **2. Situazione iniziale**

### **2.1 Basi legali**

Le basi legali per il riconoscimento fiscale delle spese professionali di persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente figurano nell'articolo 26 della legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11) e nell'articolo 9 capoverso 1 della legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14). Queste disposizioni consentono di garantire un trattamento fiscale corretto di tutte le spese professionali in rapporto a un'attività lucrativa dipendente.

L'articolo 26 LIFD è stato concretizzato in due ordinanze del DFF:

- ordinanza del DFF del 10 febbraio 1993 sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (ordinanza sulle spese professionali; RS 642.118.1); e
- ordinanza del 3 ottobre 2000 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; RS 642.118.3).

### **2.2 Genesi dell'Oespa**

Prima dell'adozione dell'Oespa, il tema degli espatriati era stato oggetto di discussione su due piani diversi.

#### **1. Piano politico**

In seguito a un'iniziativa parlamentare depositata il 21 giugno 1996 dal consigliere nazionale Jean-Michel Gros (96.431) che chiedeva agevolazioni fiscali sull'imposta federale diretta per

le cosiddette società ausiliarie, la discussione in seno alla Commissione dell'economia e dei tributi (CET) si è rapidamente spostata sulla questione se non concedere agevolazioni fiscali piuttosto alle persone fisiche, vale a dire ai cosiddetti espatriati.

## 2. Piano scientifico

In una perizia pubblicata nel mese di luglio del 1999, commissionata dal Cantone di Zurigo all'Università di San Gallo, il prof. dott. Robert Waldburger e il prof. dott. Martin Schmid avevano esaminato l'ammissibilità del riconoscimento fiscale, a titolo di spese di conseguimento, delle prestazioni aventi carattere di salario che sono concesse agli espatriati. Gli autori avevano evidenziato che molti Cantoni concedono agli espatriati deduzioni supplementari a titolo di spese professionali, poiché partono dal presupposto che questa categoria di salariati si trovi effettivamente in una situazione particolare.

Nello studio sopramenzionato si è inoltre constatato che anche all'estero (ad es. in Belgio, Danimarca, Francia, Gran Bretagna, Irlanda, Lussemburgo e Olanda) prevale l'opinione secondo cui, per quanto riguarda le spese professionali, gli espatriati si trovano effettivamente in una situazione particolare rispetto ad altri lavoratori dipendenti. Di conseguenza, negli Stati citati sono state introdotte regolamentazioni speciali per determinate spese professionali degli espatriati.

Queste constatazioni hanno evidenziato la necessità di compiere passi simili anche nel diritto fiscale svizzero. Per l'ulteriore modo di procedere occorre rispondere a due questioni fondamentali. Innanzitutto bisognava chiarire se per il riconoscimento fiscale delle spese professionali particolari degli espatriati fosse necessaria una nuova base legale. A questa domanda si è potuto rispondere negativamente. La base per il riconoscimento fiscale delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente viene infatti fornita dall'articolo 26 LIFD e dall'articolo 9 capoverso 1 LAID. Queste disposizioni consentono di garantire un trattamento corretto di tutte le spese professionali in rapporto a un'attività lucrativa dipendente. La seconda questione riguardava invece la forma dell'atto normativo. A questo proposito occorre tener conto del fatto che in relazione all'articolo 26 LIFD esiste dal 1993 un'ordinanza del DFF che disciplina il trattamento fiscale delle spese professionali generali. La logica imponeva dunque di disciplinare in un'ordinanza del DFF anche le spese professionali particolari degli espatriati.

La discussa ordinanza concernente gli espatriati è stata elaborata da un gruppo di lavoro (rappresentato dai Cantoni di AG, FR, SH, SO, TG, VD, ZH) presieduto dall'AFC ed è stata posta in vigore il 1° gennaio 2001.

## 2.3 Interventi / dibattito politico e giuridico dall'adozione dell'Oespa

### 2.3.1 Postulato Fässler (09.3528)<sup>1</sup>

Il 10 giugno 2009 la consigliera nazionale Fässler ha depositato il postulato 09.3528 «Deduzioni fiscali per gli espatriati». Il postulato incaricava il Consiglio federale di chiarire, in un rapporto all'attenzione del Parlamento, quale margine d'azione accordano la LIFD e la LAID all'AFC e alle amministrazioni cantonali delle contribuzioni riguardo alle possibilità di deduzione delle spese professionali per i cosiddetti espatriati ai sensi dell'Oespa. Il rapporto avrebbe dovuto chiarire in particolare:

- quali sono le deduzioni ammesse a titolo di spese professionali;
- a quanto ammontano le deduzioni consentite;
- se esistono disparità di trattamento tra svizzeri e stranieri;
- chi beneficia effettivamente dell'ordinanza, vale a dire gli espatriati o l'azienda.

---

<sup>1</sup> [www.parlament.ch/I](http://www.parlament.ch/I) > Documentazione > curia vista Banca dati relativi agli affari trattati dal Parlamento

A sostegno del postulato, la consigliera nazionale Fässler aveva fatto riferimento a una sentenza del 23 ottobre 2007 della seconda Corte della Commissione cantonale di ricorso in materia fiscale del Cantone di Zurigo (2ST.2006.63 / 2DB.2006.39). Nella citata sentenza la Commissione ha fatto notare in particolare che l'articolo 26 capoverso 1 lettera c LIFD non dovrebbe essere interpretato estensivamente, e che pertanto l'articolo 2 capoverso 2 lettere b e c Oespa (deduzione delle spese di abitazione e delle spese per la frequentazione da parte dei figli di una scuola privata) sarebbe contrario alla legge (in quanto travalicherebbe i limiti della delega di cui all'art. 26 LIFD). La Commissione ha inoltre stabilito che l'Oespa risulterebbe problematica anche dal punto di vista della costituzionalità, poiché violerebbe perlomeno in parte il diritto alla parità di trattamento (istituendo una disparità di trattamento tra lavoratori stranieri e lavoratori svizzeri). La giurisdizione superiore (Tribunale amministrativo del Cantone di Zurigo) non si è pronunciata nel merito di tali questioni, poiché al contribuente non è stata riconosciuta la qualifica di espatriato (sentenza SB.2007.00120 del 16 aprile 2008). La sentenza del Tribunale amministrativo cantonale è passata in giudicato senza essere stata impugnata.

Il 13 aprile 2011 il Consiglio nazionale ha deliberato sul postulato, ma la consigliera nazionale Fässler lo ha ritirato dopo che la consigliera federale Evelyne Widmer-Schlumpf (allora a capo del DFGP) si è dichiarata disposta a incaricare senza indugio l'Ufficio federale di giustizia (UFG) di procedere a una verifica dell'ordinanza concernente gli espatriati.

### **2.3.2 Perizia dell'Ufficio federale di giustizia (UFG)**

La perizia dell'UFG del 6 settembre 2011 sulla costituzionalità e sulla legalità dell'Oespa è stata pubblicata nella GAAC<sup>2</sup> il 6 dicembre 2011. L'UFG giunge alla conclusione che l'ordinanza concernente gli espatriati sia fundamentalmente conforme alla Costituzione e alla legge, ma raccomanda comunque alcuni adeguamenti a livello legislativo (al riguardo cfr. n. 3).

### **2.3.3 Interpellanza Pfister Gerhard (11.4022)<sup>3</sup>**

Con questa interpellanza, depositata il 30 settembre 2011, il consigliere nazionale Pfister chiedeva informazioni sulle ripercussioni dell'abolizione delle deduzioni fiscali previste per gli espatriati. Nella sua risposta, il Consiglio federale ha rinviato alla perizia dell'UFG, che ha confermato la fondamentale conformità dell'Oespa alla Costituzione e alla legge. Il Consiglio federale ha inoltre informato sul fatto che era in corso un esame dei punti critici segnalati dall'UFG. Alla luce di tale contesto e nell'attesa di ricevere i risultati dello studio in corso, il Consiglio federale è rimasto dell'opinione che non occorra abolire le deduzioni fiscali previste dall'Oespa. In questo senso ha ritenuto in quel momento superfluo rispondere in modo dettagliato alle singole domande dell'autore dell'interpellanza.

### **2.3.4 Interpellanza Gysi (12.3491)<sup>4</sup>**

Nella sessione estiva 2012 la consigliera nazionale Gysi ha depositato un'interpellanza in cui poneva in particolare la questione se le deduzioni fiscali concesse agli espatriati per le spese scolastiche dei figli iscritti in scuole private non ostacolassero l'integrazione degli immigrati. L'interpellanza, attribuita all'Ufficio federale della migrazione (UFM), è stata evasa in coordinamento con la risposta alle mozioni Fässler e Schelbert (cfr. n. 1).

---

<sup>2</sup> [www.bk.admin.ch](http://www.bk.admin.ch) > Documentazione > Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione (GAAC) > GAAC 2011 (disponibile solo in francese)

<sup>3</sup> [www.parlament.ch/](http://www.parlament.ch/) > Documentazione > Curia Vista – Banca dati relativi agli affari trattati dal Parlamento

<sup>4</sup> [www.parlament.ch/](http://www.parlament.ch/) > Documentazione > Curia Vista – Banca dati relativi agli affari trattati dal Parlamento

### **2.3.5 Rapporto del Consiglio federale sulla libera circolazione delle persone e l'immigrazione in Svizzera**

Il 4 luglio 2012 il Consiglio federale ha pubblicato il rapporto sugli effetti della libera circolazione delle persone e sull'immigrazione in Svizzera<sup>5</sup>. Il rapporto tratta anche aspetti fiscali, quali l'imposizione secondo il dispendio e la tassazione degli espatriati. A quest'ultimo riguardo, afferma quanto segue:

*Negli ultimi anni la mobilità internazionale dei lavoratori altamente qualificati è notevolmente aumentata. In quasi tutti i Paesi dell'OCSE considerati (tranne che in Grecia e in Portogallo), tra il 2000 e il 2005 la percentuale di persone attive altamente qualificate che si sono trasferite all'estero è salita in parte nettamente. Le destinazioni più gettonate sono Lussemburgo, Canada, Australia, Nuova Zelanda e Irlanda, seguiti dalla Svizzera. L'aumento della mobilità di questa categoria è accompagnato da un incremento della concorrenza regionale. Oltre alla Svizzera, altri 15 Stati dell'OCSE hanno già introdotto sgravi fiscali particolari per questo gruppo di persone.*

*In Svizzera l'Oespa è stata creata nel 2001 tenendo conto anche di punti di vista regionali. Tuttavia sono state considerate esclusivamente le spese professionali supplementari che possono insorgere tipicamente in caso di distacco internazionale di durata limitata e le spese effettivamente sostenute dagli espatriati. A differenza di altri Stati dell'OCSE, in Svizzera gli effetti regionali sono pertanto limitati. Non si può quindi partire dal presupposto che questo strumento sia causa di una notevole immigrazione di forza lavoro altamente qualificata. Per la Svizzera non sono disponibili dati sul numero di contribuenti soggetti all'Oespa.*

*L'OCSE constata inoltre che l'influsso delle imposte sulla decisione di migrare dei lavoratori altamente qualificati è piuttosto limitato.*

Per il resto il rapporto rimanda alla prospettata verifica dell'Oespa, affidata al DFF.

### **3. Parere dell'UFG in merito alla base legale**

Nella sua perizia del mese di settembre del 2011, l'UFG ha sostanzialmente confermato la costituzionalità e la legalità delle deduzioni previste dall'Oespa. Secondo l'UFG, dal punto di vista della legalità, le deduzioni previste per le spese di trasloco e per la frequentazione da parte dei figli di una scuola privata (art. 2 cpv. 2 lett. a e c Oespa) si trovano però in una zona grigia. L'UFG raccomanda pertanto di precisare l'articolo 26 LIFD e l'articolo 9 LAID in occasione di una prossima revisione legislativa, prevedendo che nell'ambito della deduzione delle altre spese necessarie per l'esercizio della professione si tenga conto della situazione particolare di determinate categorie di contribuenti.

Il DFF e il gruppo di lavoro ad hoc «Ordinanza concernente gli espatriati» ritengono invece che l'attuale base legale sia sufficiente, benché le spese di trasloco e le spese per la frequentazione da parte dei figli di una scuola privata costituiscano di principio costi della vita. Ciononostante questa situazione è giustificabile, poiché gli espatriati appartengono a una categoria particolare. Infatti, per gli espatriati, il distacco temporaneo in Svizzera disposto dal datore di lavoro è la causa del momentaneo trasloco del lavoratore e della sua famiglia nonché della frequentazione da parte dei figli di una scuola privata in lingua straniera. Data la natura provvisoria della presa di domicilio in Svizzera, non si può chiedere all'espatriato di mandare i propri figli in una scuola pubblica se questa non offre un insegnamento nella lingua parlata dai figli. Alla luce di queste particolari circostanze, le spese per la frequentazione da parte dei figli di una scuola privata possono essere considerate e dedotte a titolo di spese professionali in virtù del legame diretto che tali spese presentano con l'attività lucrativa dell'espatriato.

---

<sup>5</sup> [www.ejpd.admin.ch](http://www.ejpd.admin.ch) > Documentazione > Comunicati stampa 2012

Secondo il parere del DFF non vi è dunque motivo di rimettere fundamentalmente in questione la vigente ordinanza concernente gli espatriati o di seguire la raccomandazione dell'UFG che prevede l'introduzione a livello di legge di una riserva in favore della situazione particolare di determinate categorie di contribuenti.

#### **4. Conclusioni del gruppo di lavoro ad hoc «Ordinanza concernente gli espatriati»**

Il gruppo di lavoro giunge alla conclusione che

- le deduzioni attualmente previste dall'Oespa (spese di trasloco, spese di abitazione e spese per la frequentazione da parte dei figli di una scuola privata) costituiscono costi di conseguimento e che l'articolo 26 LIFD fornisce una base legale sufficiente;
- non è necessario né abolire una determinata deduzione né introdurre una nuova;
- le prescrizioni procedurali previste dall'Oespa sono fundamentalmente sufficienti;
- la deduzione forfettaria deve essere mantenuta; e
- la parità di trattamento tra gli espatriati e gli altri contribuenti assoggettati in Svizzera è garantita.

Il gruppo di lavoro ha però evidenziato che l'ordinanza contiene anche diversi punti deboli. Pur non formulando raccomandazioni concrete, pone in discussione i seguenti adeguamenti:

- limitazione del campo d'applicazione dell'Oespa;
- precisazioni riguardanti la deduzione delle spese di abitazione, la deduzione delle spese scolastiche e la deduzione forfettaria;
- modifiche nel certificato di salario per quanto riguarda le prestazioni del datore di lavoro;
- abrogazione della circolare del 7 aprile 1988 dell'AFC sui contributi scolastici versati da imprese internazionali per l'istruzione dei figli di dipendenti stranieri.

#### **5. Le nuove normative proposte**

##### **5.1 Spese professionali particolari**

Le spese professionali particolari deducibili (spese di trasloco, spese di viaggio, spese di abitazione e spese per la frequentazione da parte dei figli di una scuola privata) sono definite all'articolo 2 capoversi 1 e 2 Oespa. L'articolo 3 Oespa elenca invece una serie di spese non deducibili.

Secondo il parere del DFF non è necessario né introdurre nuove deduzioni, né abolire la deduzione di determinate spese. Le spese di trasloco, di viaggio, di abitazione nonché le spese per la frequentazione da parte dei figli di una scuola privata costituiscono spese causate dall'attività lucrativa temporanea in Svizzera e quindi spese aggiuntive dovute all'esercizio della professione. Si tratta di spese alle quali non si può pretendere che il contribuente rinunci. La soppressione della deduzione delle spese di trasloco o di abitazione equivarrebbe a una (parziale) abrogazione dell'Oespa, che il Consiglio federale ha già escluso nei suoi pareri alle mozioni Gysi (Fässler) e Schelbert. Anche la deduzione delle spese scolastiche rappresenta una componente importante dell'Oespa, giustificata da ragioni oggettive (cfr. n. 3). Infatti, la frequentazione da parte dei figli minorenni degli espatriati di una scuola privata in lingua straniera è direttamente legata alla transitorietà dell'attività lucrativa esercitata in Svizzera. Se per esercitare soltanto temporaneamente la sua professione, un contribuente si trasferisce con la sua famiglia in Svizzera, i maggiori costi legati alla frequentazione da parte dei figli di una scuola privata in lingua straniera sono spese causate dall'esercizio della professione. In questi casi non si può ragionevolmente pretendere di scolarizzare temporaneamente i figli in un sistema scolastico alloglotto con programma d'insegnamento svizzero. Se invece le scuole pubbliche offrono un insegnamento nella lingua del figlio, la deduzione delle spese per la frequentazione di una scuola privata non può essere accordata.

Secondo il DFF la questione di un'eventuale limitazione temporale della deducibilità di singole spese (ad es. limitazione a tre anni della deduzione per spese scolastiche) non merita di essere approfondita. Nella misura in cui queste deduzioni hanno carattere di costi di conseguimento del reddito, sarebbe difficile prevedere una durata massima diversa per la deduzione di singole spese. Poiché la deduzione è giustificata dal carattere temporaneo dell'attività lucrativa esercitata in Svizzera, sarebbe praticamente impossibile spiegare come mai per determinate spese il legame causale tra la deduzione e l'attività esercitata debba durare meno rispetto ad altre deduzioni.

## **5.2 Campo d'applicazione (art. 1 Oespa)**

Non esiste una definizione generalmente riconosciuta del termine «espatriato». Spesso con questo termine ci si riferisce alle persone che esercitano temporaneamente un'attività lucrativa all'estero, mantenendo però la loro abitazione o relazioni equivalenti nello Stato d'origine. Non di rado il termine è usato anche per designare i cosiddetti «lavoratori migranti», ossia persone che svolgono per il proprio datore di lavoro (gruppi internazionali) vari impieghi consecutivi all'estero, rinunciando a mantenere un'abitazione o relazioni equivalenti nel loro Paese.

Secondo l'articolo 1 capoverso 1 lettere a e b Oespa, l'ordinanza è applicabile agli impiegati con funzione dirigenziale distaccati temporaneamente in Svizzera dal loro datore di lavoro straniero e agli specialisti che svolgono in Svizzera un compito temporaneo. Per specialisti si intendono lavoratori che, grazie alle loro particolari qualifiche professionali, sono usualmente impiegati in campo internazionale, nonché persone che nello Stato di domicilio esercitano un'attività indipendente e sono attivi in Svizzera come salariati al fine di svolgere un compito concreto temporaneo.

L'Oespa non fornisce una definizione di «impiegato con funzione dirigenziale». Tuttavia, la mancanza di una definizione non comporta difficoltà, poiché se nella prassi una persona non soddisfa i criteri per essere considerato un impiegato con funzione dirigenziale ai sensi dell'articolo 1 capoverso 1 lettera a Oespa, viene esaminata la possibilità di qualificare tale persona come specialista ai sensi della lettera b della stessa disposizione.

Spesso nella prassi è tuttavia difficile tracciare il confine tra specialista ai sensi dell'articolo 1 capoverso 1 lettera b Oespa e non specialista. Secondo il tenore della disposizione, il campo d'applicazione dell'Oespa comprende un gran numero di lavoratori. A causa della forte mobilità internazionale che caratterizza l'odierna economia, ad esempio, non solo molti informatici, ma anche sportivi professionisti, medici o infermieri specializzati lavorano spesso, in virtù delle loro particolari qualifiche professionali, fuori dei confini del loro Paese e quindi esercitano un'attività professionale internazionale. Se questi professionisti dall'estero sono assunti per lavorare in Svizzera in virtù di un contratto di lavoro temporaneo, potrebbero essere qualificati come specialisti ai sensi dell'Oespa. Il testo dell'Oespa è formulato in modo alquanto ampio anche per quanto riguarda gli indipendenti. Secondo il tenore dell'ordinanza, ad esempio, anche uno specialista in lavori di pulizia che nel suo Paese lavora come indipendente potrebbe essere considerato specialista ai sensi dell'Oespa, purché venga assunto in virtù di un contratto di lavoro temporaneo per lavorare in Svizzera. Si rischia dunque che nel campo d'applicazione dell'ordinanza finiscano per rientrare tutti i «lavoratori migranti», purché vengano assunti per lavorare in Svizzera in virtù di un contratto di lavoro temporaneo.

Sotto questo aspetto il DFF ritiene che vi sia una necessità d'intervento. La formulazione dell'articolo 1 Oespa permette un'estensione del campo d'applicazione che non corrisponde alla logica dell'ordinanza. Questo problema si è acuito negli ultimi anni a causa dell'accresciuta mobilità internazionale e della congiuntura positiva di cui gode la Svizzera (aumento della manodopera qualificata). Alla luce di queste considerazioni è necessario definire il concetto di espatriato con maggiore precisione.

Il DFF propone pertanto di circoscrivere il campo d'applicazione dell'Oespa solo agli impiegati con funzione dirigenziale e agli specialisti con particolari qualifiche professionali che

vengono distaccati temporaneamente in Svizzera dal loro datore di lavoro straniero. Il criterio determinante per stabilire se una persona è da qualificare espatriata deve risiedere nel distacco provvisorio o temporaneo. Un distacco implica il rientro al precedente domicilio all'estero e giustifica dunque il mantenimento dell'abitazione al domicilio all'estero in cui l'espatriato era stabilito sino al momento del distacco. Da questa circostanza nascono le spese supplementari legate all'esercizio dell'attività lucrativa (trasloco, abitazione nello Stato di distacco, ev. frequentazione da parte dei figli di una scuola privata). Inoltre, la nozione di espatriato deve continuare a comprendere, come sinora, soltanto gli impiegati con funzione dirigenziale e gli specialisti con particolari qualifiche professionali. Per l'interpretazione di questi concetti ci si può basare sulla prassi attuale.

L'elemento del distacco è assente nella seconda categoria di espatriati, ovvero in quella degli specialisti (art. 1 cpv. 1 lett. b Oespa). Le persone che non sono state distaccate hanno dato le dimissioni dal posto di lavoro precedente oppure hanno abbandonato la loro attività indipendente e assumono un nuovo impiego in Svizzera. Queste persone non si distinguono dai lavoratori migranti che non sono considerati specialisti. Il rimpatrio non può essere escluso nemmeno per queste persone, ma i legami con il proprio Paese sono meno stretti e la probabilità di un ritorno è meno certa di quanto non lo sia nel caso delle persone distaccate. Pertanto, d'ora in poi occorrerà considerare specialisti soltanto gli espatriati che, come nel caso degli impiegati con funzione dirigenziale, vengono distaccati in Svizzera dal loro datore di lavoro straniero.

Il criterio decisivo consiste nel fatto che le spese supplementari deducibili devono sorgere nell'ambito di un rapporto di lavoro esistente. In caso di assunzione da parte di un nuovo datore di lavoro con sede o succursale in Svizzera, il legame tra spese ai sensi del capoverso 2 e attività lucrativa non è più sufficientemente stretto da giustificare la deduzione delle spese professionali.

### **5.3 Deduzione delle spese di abitazione**

Secondo l'articolo 2 capoverso 1 lettere b e c e capoverso 2 lettera b Oespa, possono essere dedotte le adeguate spese di abitazione in Svizzera. Il capoverso 1 disciplina le spese di abitazione degli espatriati domiciliati all'estero e il capoverso 2 quelle degli espatriati domiciliati in Svizzera. Quest'ultima categoria dovrebbe essere la più numerosa.

Questa regolamentazione deve essere in linea di principio mantenuta. Spetterà alle autorità fiscali cantonali, al corrente degli usi locali, definire nello specifico l'entità delle adeguate spese d'abitazione.

La questione che si pone consiste nel sapere se la deduzione delle spese di abitazione debba essere esclusa nel caso in cui l'abitazione mantenuta all'estero venga ceduta in affitto o in subaffitto. Alcuni Cantoni conoscono già questa restrizione. La giustificazione è data dal fatto che in caso di affitto o subaffitto l'espatriato deve sostenere soltanto le spese di un'unica abitazione e pertanto non incorre in spese supplementari.

Altri Cantoni si limitano invece a detrarre i redditi da locazione conseguiti all'estero dalle spese di abitazione deducibili incorse in Svizzera. Questa prassi si fonda sul presupposto che la totalità delle spese di abitazione sostenute in Svizzera corrisponda a spese supplementari legate all'esercizio della professione. Il fatto che l'abitazione all'estero venga ceduta in affitto o in subaffitto, non significa che l'espatriato non debba comunque sostenere spese supplementari. Queste spese vengono ridotte solo in corrispondenza dei redditi da locazione conseguiti all'estero.

La correttezza di quest'ultimo punto di vista è dubbiosa. Il fatto che un espatriato ceda definitivamente la propria abitazione all'estero, vendendola o disdicendo il rapporto di locazione, o che pur mantenendo la sua abitazione all'estero la ceda in affitto o in subaffitto, produce il medesimo risultato: a livello economico l'espatriato deve sostenere soltanto le spese di

un'unica abitazione, precisamente dell'abitazione in Svizzera. L'articolo 2 capoverso 1 lettera c e capoverso 2 lettera b Oespa ammettono la deduzione di adeguate spese di abitazione in Svizzera solo qualora sia comprovato il mantenimento di un'abitazione permanente all'estero. Questa formulazione suggerisce piuttosto che la deduzione non è ammessa se l'abitazione all'estero viene ceduta in affitto o in subaffitto. Altrimenti il legislatore avrebbe potuto rinunciare del tutto alla condizione relativa al mantenimento di un'abitazione permanente all'estero.

Il DFF propone di precisare l'Oespa, stabilendo che la deduzione delle adeguate spese di abitazione in Svizzera è ammessa unicamente se l'abitazione mantenuta all'estero rimane permanentemente a disposizione per uso proprio (art. 2 cpv. 1 lett. b, cpv. 2 lett. b AP Oespa). Per ragioni di praticabilità, nell'ambito di questa soluzione, la deduzione delle spese in questione in Svizzera non è ammessa neppure nel caso in cui l'abitazione all'estero viene affittata a un prezzo tale da non garantire la copertura dei costi.

Inoltre, il disciplinamento applicabile agli espatriati domiciliati all'estero (art. 2 cpv. 1 Oespa) deve essere semplificato. Se un espatriato è domiciliato all'estero, si parte dal presupposto che faccia ritorno al proprio domicilio all'estero quotidianamente o nel fine settimana. Nel primo caso, occorre calcolare pernottamenti saltuari in Svizzera ed è dunque possibile che insorgano spese di albergo o simili. Nel regime vigente, queste spese sono deducibili in virtù dell'articolo 2 capoverso 1 lettera b Oespa a titolo di spese di alloggio. Nel caso degli espatriati che rientrano al proprio domicilio nel fine settimana, si può invece presumere che venga preso in affitto un alloggio. Nel regime vigente, le relative spese sono deducibili in virtù dell'articolo 2 capoverso 1 lettera c Oespa a titolo di spese di abitazione.

Questo disciplinamento, da intendersi come possibilità alternativa, crea confusione ed è superfluo. Il disciplinamento previsto alla lettera c, secondo cui le spese di abitazione in Svizzera devono essere considerate spese professionali particolari qualora sia comprovato il mantenimento di un'abitazione all'estero, è sufficiente. Nel novero di queste spese rientrano sia le spese di albergo sia le spese di abitazione. L'articolo 2 capoverso 1 lettera b della vigente Oespa può pertanto essere abrogato, ovvero sostituito dall'attuale lettera c.

#### **5.4 Deduzione forfettaria**

Secondo l'articolo 4 capoverso 2 dell'Oespa vigente, le spese di trasloco e di viaggio nonché le spese di abitazione (art. 2 cpv. 1 e cpv. 2 lett. a e b) possono essere dedotte sotto forma di importo forfettario o di spese effettive.

La deduzione forfettaria per le spese di trasloco e di viaggio nonché per le spese di abitazione è stata introdotta soprattutto ai fini di semplificazioni amministrative, partendo dal presupposto che la maggior parte dei casi venga sbrigata con l'importo forfettario e che la maggior parte degli espatriati debba sostenere queste spese. Se il contribuente intende far valere le spese effettive più elevate dell'importo forfettario, 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 ha dunque la possibilità di chiedere la deduzione forfettaria per le spese di trasloco, di viaggio e di abitazione, oppure di giustificare in dettaglio le spese effettive invocando la deduzione di quest'ultime. Non è invece prevista la possibilità di chiedere, da un lato, la deduzione forfettaria per le spese di viaggio e, dall'altro, la deduzione delle spese effettive per le spese di abitazione. La deduzione forfettaria copre tutte le spese menzionate all'articolo 2 capoverso 1 e capoverso 2 lettere a e b Oespa. Se per un tipo di spesa sono fatte valere le spese effettive, occorre fare la stessa cosa per tutte le altre spese.

La deduzione forfettaria non copre le spese per l'insegnamento scolastico dei figli di cui all'articolo 2 capoverso 2 lettera c Oespa, dal momento che queste spese non riguardano tutti i contribuenti e il rispettivo importo può variare notevolmente a seconda della situazione.

Di conseguenza, per questo tipo di spese la deduzione forfettaria non è ammissibile, ma possono essere considerate solo le spese effettive.

Nella prassi la deduzione forfettaria si è dimostrata una valida soluzione e va pertanto mantenuta.

Secondo il tenore del vigente articolo 4 capoverso 2 Oespa non è chiaro se la deduzione forfettaria può essere operata anche nei casi in cui non possono essere dedotte le spese di abitazione, poiché l'abitazione all'estero non viene mantenuta. Su questo punto la prassi varia a seconda del Cantone. Considerate le spese effettive, l'importo forfettario mensile di 1500 franchi si giustifica soltanto se l'espatriato deve effettivamente sostenere spese di abitazione deducibili. Pertanto, la deduzione forfettaria dovrebbe essere ammessa solo qualora sia comprovato il mantenimento di un'abitazione permanente all'estero per uso proprio.

Le modifiche introdotte all'articolo 4 AP Oespa sono di ordine redazionale. L'attuale capoverso 1 viene abrogato, poiché nella nuova ordinanza il suo contenuto è ripreso con valore di principio all'articolo 1 capoverso 1. Il testo del capoverso 2 viene riformulato in modo più semplice. L'attuale capoverso 3 risulta superfluo e come tale può essere abrogato, poiché il suo contenuto emerge ora dal nuovo capoverso 2. Al capoverso 4 viene adeguato il rimando nel primo periodo. Nel secondo periodo viene inoltre cancellata l'ultima parte, ossia il passaggio «per quanto esaurientemente comprovate». Questo accenno è infatti superfluo, poiché le spese effettive invocate devono essere comprovate in ogni caso.

#### **5.5 Deduzione delle spese per la frequentazione da parte dei figli di una scuola privata**

Secondo il diritto vigente, possono essere dedotte le spese ordinarie per la frequentazione da parte dei figli minorenni di una scuola privata in lingua straniera, sempre che le scuole pubbliche non offrano un insegnamento adeguato (art. 2 cpv. 2 lett. c Oespa).

Nella prassi, questa deduzione pone soprattutto la questione di quali siano le spese che rientrano tra le spese scolastiche, ossia se si intendano soltanto le spese per l'insegnamento scolastico in senso stretto oppure ad esempio anche le spese per trasporti scolastici, vitto, attività complementari della scuola quali corsi facoltativi o gite scolastiche nonché spese per la custodia dei figli prima o dopo le lezioni, segnatamente nel caso di scuole diurne e collegi. Per quanto riguarda i trasporti scolastici, il Tribunale amministrativo del Cantone di Zugo ha stabilito che le relative spese non sono deducibili (sentenza del 21 luglio 2011, A 2011/5).

Secondo il parere del DFF, la deduzione delle spese scolastiche è giustificata da ragioni oggettive (cfr. n. 5.1) e va pertanto mantenuta. Nondimeno, l'articolo 2 capoverso 2 lettera c Oespa deve essere applicato in modo restrittivo, poiché il legame di questa deduzione con l'attività lucrativa (necessità professionale) è meno stretto rispetto alle spese di viaggio, di trasloco e di abitazione. Di conseguenza, possono essere dedotte soltanto le spese sostenute per l'insegnamento scolastico in senso stretto. Le spese di vitto e di trasporto nonché le spese per la custodia dei figli prima o dopo le lezioni non sono deducibili. Secondo il DFF, questa regola risulta già dal diritto vigente, in virtù del quale sono deducibili soltanto le spese *ordinarie* per la frequentazione di una scuola privata in lingua straniera. Per scrupolo di chiarezza occorre però riformulare la disposizione, prevedendo che la deduzione riguarda le spese per l'insegnamento e non le spese per la frequentazione di una scuola privata.

Una condizione che nella prassi è invece praticamente irrilevante è quella dell'inadeguatezza dell'insegnamento offerto dalle scuole pubbliche. Di norma, i programmi di insegnamento delle scuole private in lingua straniera corrispondono al percorso di studi usuale in ambito internazionale e pertanto divergono dai programmi seguiti delle scuole pubbliche in Svizzera. La maggior parte dei Cantoni parte dunque dal presupposto che le scuole pubbliche non offrano un insegnamento adeguato se i figli del contribuente parlano una lingua straniera. Se

invece parlano la lingua in cui viene offerto l'insegnamento della scuola pubblica, la deduzione delle spese per l'insegnamento scolastico non è più ammessa.

Per conciliare sotto questo aspetto le esigenze della prassi con l'Oespa e per chiarire il fatto che sono deducibili soltanto le spese per l'insegnamento in senso stretto, occorre precisare il testo dell'ordinanza stabilendo che possono essere dedotte soltanto le spese per la frequentazione da parte dei figli di lingua straniera di una scuola privata in lingua straniera. La condizione dell'inadeguatezza dell'insegnamento offerto dalle scuole pubbliche è superflua e può pertanto essere soppressa.

## 5.6 Attestazione delle spese professionali particolari nel certificato di salario e nella dichiarazione d'imposta

Secondo l'articolo 2 capoverso 3 Oespa, la deduzione delle spese professionali particolari di cui all'articolo 2 capoversi 1 e 2 è ammessa se queste sono pagate dall'espatriato stesso e il datore di lavoro non le rimborsa (lett. a) o le rimborsa sotto forma di indennità forfettaria (lett. b). Se queste spese sono rimborsate sotto forma di indennità forfettaria, tale indennità va cumulata al salario lordo imponibile.

L'articolo 2 capoverso 4 Oespa precisa che non è ammessa alcuna deduzione di spese professionali particolari ai sensi dei capoversi 1 e 2 se queste sono pagate direttamente dal datore di lavoro (lett. a) oppure se, pur essendo pagate dall'espatriato stesso, sono in seguito effettivamente rimborsate dal datore di lavoro dietro presentazione dei giustificativi (lett. b).

Secondo il capoverso 5 della stessa disposizione, la rifusione di spese professionali particolari da parte del datore di lavoro deve essere attestata nel certificato di salario.

Nella prassi si possono essenzialmente distinguere le situazioni seguenti:

	<b>Situazione</b>	<b>Trattamento nel certificato di salario</b>	<b>Trattamento nella dichiarazione d'imposta</b>
1	Le spese professionali particolari sono pagate dall'espatriato stesso.  Il datore di lavoro non versa alcuna indennità.	Nessun reddito da cumulare.	Deduzione delle spese professionali particolari pagate.  <u>Basi</u> Art. 2 cpv. 3 lett. a Oespa
2a	Le spese professionali particolari sono pagate dall'espatriato stesso.  Il datore di lavoro rimborsa le spese effettive.  Non esiste un regolamento spese approvato.	L'importo delle spese rimborsate deve essere indicato alla cifra 13.1.2 del certificato di salario con l'annotazione «Spese professionali per espatriati» (in questo modo l'importo non viene cumulato al salario imponibile).	Nessuna deduzione delle spese professionali particolari.  <u>Basi</u> Art. 2 cpv. 4 lett. b e cpv. 5 Oespa; n.m. 57 delle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario
2b	Le spese professionali particolari sono pagate dall'espatriato stesso.  Il datore di lavoro rimborsa le spese effettive.  Esiste un regolamento spese approvato.	L'importo delle spese rimborsate non deve essere indicato nel certificato di salario, ma alla cifra 13.1.2 occorre menzionare la dicitura «Spese effettive espatriati».	Nessuna deduzione delle spese professionali particolari.  <u>Basi</u> Come 2a
3	Le spese professionali particolari sono pagate dall'espatriato stesso.  Il datore di lavoro rimborsa le spese con un'indennità forfettaria.	Secondo l'art. 2 cpv. 3 lett. b Oespa, l'indennità forfettaria deve essere cumulata al salario lordo imponibile. Secondo il n.m. 60 delle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario, invece, l'indennità versata non deve essere cumulata al salario lordo imponibile, ma è	Deduzione delle spese professionali particolari pagate dall'espatriato. Tuttavia, se è stata semplicemente indicata alla cifra 13.2.3 del certificato di salario, nella dichiarazione d'imposta l'indennità forfettaria deve essere anzitutto cumulata al reddito imponibile.  <u>Basi</u>

	<b>Situazione</b>	<b>Trattamento nel certificato di salario</b>	<b>Trattamento nella dichiarazione d'imposta</b>
		sufficiente dichiararla alla cifra 13.2.3 del certificato.	Art. 2 cpv. 3 lett. b Oespa, n.m. 60 delle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario
4a	Le spese professionali particolari dell'espatriato sono pagate direttamente dal datore di lavoro.  Non esiste un regolamento spese approvato.	L'importo delle spese pagate dal datore di lavoro deve essere indicato alla cifra 13.1.2 del certificato di salario con l'annotazione «Spese professionali per espatriati» (in questo modo l'importo non viene cumulato al salario imponibile).	Nessuna deduzione delle spese professionali particolari.  <u>Basi</u> Art. 2 cpv. 4 lett. a e cpv. 5 Oespa, n.m. 57 delle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario
4b	Le spese professionali particolari dell'espatriato sono pagate direttamente dal datore di lavoro.  Esiste un regolamento spese approvato.	L'importo delle spese pagate dal datore di lavoro non deve essere indicato nel certificato di salario, ma alla cifra 13.1.2 del certificato deve essere inserita la dicitura «Spese effettive espatriati».	Nessuna deduzione delle spese professionali particolari.  <u>Basi</u> Come 4a
5a	Il datore di lavoro paga determinate spese in generale (ad es. affitta diversi appartamenti oppure acquista un determinato numero di posti presso una scuola privata) e mette gratuitamente a disposizione degli espatriati i relativi servizi.  Non esiste un regolamento spese approvato.	L'importo delle spese rimborsate deve essere indicato alla cifra 13.1.2 del certificato di salario con l'annotazione «Spese professionali per espatriati» (in questo modo l'importo non viene cumulato al salario imponibile). Per quanto riguarda le spese scolastiche, in diversi Cantoni viene ancora applicata la circolare del 7 aprile 1988 dell'AFC sui contributi scolastici versati da imprese internazionali per l'istruzione dei figli di dipendenti stranieri. In questi casi è possibile che i contributi non vengano attestati nel certificato di salario.	Nessuna deduzione delle spese professionali particolari.  <u>Basi</u> Art. 2 cpv. 4 lett. a e cpv. 5 Oespa, n.m. 26 e 57 delle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario
5b	Il datore di lavoro paga determinate spese in generale (ad es. affitta diversi appartamenti oppure acquista un determinato numero di posti presso una scuola privata) e mette gratuitamente a disposizione degli espatriati i relativi servizi.  Esiste un regolamento spese approvato.	L'importo delle spese rimborsate non deve essere indicato nel certificato di salario, ma alla cifra 13.1.2 occorre menzionare la dicitura «Spese effettive espatriati». Per quanto riguarda le spese scolastiche, in diversi Cantoni viene ancora applicata la circolare del 7 aprile 1988 dell'AFC sui contributi scolastici versati da imprese internazionali per l'istruzione dei figli di dipendenti stranieri. In questi casi è possibile che i contributi non vengano attestati nel certificato di salario.	Nessuna deduzione delle spese professionali particolari.  <u>Basi</u> Come 5b

Secondo la perizia dell'UFG sarebbe auspicabile che le spese professionali particolari sostenute dal datore di lavoro fossero non solo dichiarate nel certificato di salario, ma anche cumulate al reddito degli espatriati. Questi ultimi potrebbero successivamente dedurre le spese professionali particolari nella dichiarazione d'imposta. Questo modo di procedere garantirebbe maggiore trasparenza. L'UFG ritiene che l'articolo 2 capoversi 4 e 5 Oespa debba essere adeguato in modo corrispondente.

Come illustra la tabella più sopra, nei casi in cui il datore di lavoro non dispone di un regolamento spese approvato dall'autorità fiscale, le spese professionali particolari effettive sostenute dal datore di lavoro devono essere indicate con il relativo importo alla cifra 13.1.2 del certificato di salario (cfr. situazioni 2a, 4a e 5a). In questi casi l'autorità fiscale conosce

l'importo dell'indennità versata e nella procedura di tassazione può verificarne l'adeguatezza chiedendo al contribuente di fornire, mediante deposito dei documenti, indicazioni sulla composizione e l'entità delle singole spese rimborsate. Per l'autorità fiscale l'onere amministrativo legato alla verifica sarebbe però minore se le spese professionali particolari dovessero essere fatte valere sotto forma di deduzione, poiché in tal caso i dettagli di queste spese dovrebbero già essere indicati nella dichiarazione d'imposta.

Se esiste un regolamento spese approvato, l'importo delle spese professionali effettive sostenute dal datore di lavoro non deve essere indicato nel certificato di salario. È sufficiente inserire l'annotazione «Spese effettive espatriati» alla cifra 13.1.2 del certificato (cfr. situazioni 2b, 4b e 5b). In questi casi l'importo versato dal datore di lavoro per coprire le spese professionali particolari non risulta dal certificato di salario. L'autorità fiscale ha la possibilità di determinare tale importo e la sua composizione chiedendo al contribuente di presentare i relativi documenti. Tuttavia, un regolamento spese approvato non disciplina le spese professionali particolari degli espatriati, bensì il rimborso delle spese accordato a tutti i collaboratori o a determinate categorie di collaboratori (ad es. ai collaboratori del servizio esterno). Non esiste dunque un legame diretto tra un regolamento spese approvato e il rimborso delle spese professionali particolari accordato agli espatriati.

Non sembra pertanto giusto che, in presenza di un regolamento spese approvato, alla cifra 13.1.2 del certificato di salario non debba essere indicato l'importo delle spese professionali particolari rimborsate. L'indicazione dell'importo del rimborso facilita inoltre alle autorità fiscali il compito di verificare se sono state rimborsate unicamente spese deducibili.

Per di più, l'uso del termine «spese» ai numeri marginali 57 e 60 delle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario in relazione alle spese professionali particolari degli espatriati risulta impreciso, poiché deve essere fatta una distinzione tra spese e spese professionali.

Il DFF propone pertanto di sopprimere l'ultimo periodo del numero marginale 57 delle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario. In questo modo, anche i datori di lavoro che dispongono di un regolamento spese approvato sarebbero tenuti a indicare alla cifra 13.1.2 del certificato di salario l'importo delle spese professionali particolari rimborsate agli espatriati. Pur comportando un aumento dell'onere amministrativo per le imprese che attualmente non riportano tali spese nel certificato di salario, questa misura apporterebbe maggiore trasparenza e rappresenterebbe una soluzione di compromesso rispetto al cumulo al salario lordo, auspicato dall'UFG.

La tabella illustrata più sopra evidenzia inoltre che nel caso della situazione numero 3 (nella quale le spese professionali particolari sono pagate dall'espatriato stesso e il datore di lavoro le rimborsa versando un'indennità forfettaria), l'articolo 2 capoverso 3 lettera b Oespa e il numero marginale 60 delle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario prevedono soluzioni diverse. Infatti, secondo l'articolo 2 capoverso 2 lettera b Oespa, l'indennità forfettaria deve essere cumulata (beninteso nel certificato di salario) al reddito lordo imponibile, mentre secondo il numero marginale 60 delle menzionate Istruzioni è sufficiente dichiarare l'indennità versata alla cifra 13.2.3 del certificato. Questa soluzione disattende però le disposizioni di cui all'articolo 2 capoverso 5 Oespa, secondo cui le spese professionali particolari rimborsate dal datore di lavoro devono essere attestate nel certificato di salario. Tale contraddizione comporta difficoltà anche nella prassi, poiché a seconda dell'indicazione nel certificato di salario e nella dichiarazione d'imposta, l'autorità fiscale deve ancora aggiungere l'indennità forfettaria ai redditi imponibili dichiarati.

Il DFF propone di risolvere questa contraddizione adeguando i due ultimi periodi del numero marginale 60 delle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario nel modo seguente: *le spese professionali particolari rimborsate agli espatriati sotto forma di indennità forfettaria non devono essere attestate al numero 13.2.3, ma vanno cumulate al salario alla cifra 13.2 con l'annotazione «Indennità forfettaria espatriati» (art. 2 cpv. 3 lett. b Oespa).*

Questi adeguamenti nel certificato di salario sono sufficienti per effettuare eventuali rettifiche nella tassazione degli espatriati e garantire una corretta imposizione, senza dover procedere a una modifica dell'ordinanza.

### **5.7 Circolare del 7 aprile 1988 dell'AFC sui contributi scolastici versati da imprese internazionali per l'istruzione dei figli di dipendenti stranieri**

In questo contesto si pone la questione se la circolare del 7 aprile 1988 dell'AFC sui contributi scolastici versati da imprese internazionali per l'istruzione dei figli di dipendenti stranieri (Rundschreiben der ESTV vom 7. April 1988 über die Schulgeldbeiträge von internationalen Unternehmen für die Schulung der Kinder ausländischer Arbeitnehmer) non debba essere abrogata. Secondo la circolare, i contributi versati da imprese per l'istruzione dei figli di dipendenti stranieri non devono essere cumulati al reddito imponibile se sono adempiute le condizioni seguenti:

- le prestazioni della scuola sono indennizzate con un importo forfettario e non in modo individuale, ovvero non per ogni figlio che frequenta la scuola;
- i contributi forfettari sono versati da imprese internazionali con dipendenti stranieri di lingua straniera;
- i contributi forfettari sono versati a scuole private con programmi di insegnamento internazionali in lingua straniera;
- l'ente pubblico svizzero non è in grado di offrire un insegnamento scolastico linguisticamente adeguato;
- i contratti di collaborazione tra l'impresa e la scuola vengono resi noti.

Dato che dall'entrata in vigore dell'Oespa, l'articolo 2 capoverso 2 lettera c dell'ordinanza consente di dedurre le spese per la frequentazione da parte dei figli di una scuola privata in lingua straniera a titolo di spese professionali particolari, la circolare del 7 aprile 1988 che persegue uno scopo analogo a quello dell'Oespa è divenuta superflua. Se continua a essere applicata, sorge in particolare il problema di una possibile elusione del termine massimo di cinque anni stabilito all'articolo 1 capoverso 2 Oespa. Infatti, la circolare non prevede alcun limite temporale per la deduzione. Per di più, nella prospettiva odierna, l'argomentazione giuridica dalla quale trae origine la circolare non è più sostenibile. In particolare il fatto che un contributo non debba essere considerato prestazione in natura solo perché è versato forfettariamente e non in modo individuale per ogni figlio non trova giustificazione, poiché dal punto di vista del dipendente beneficiario sussiste evidentemente una prestazione in natura del datore di lavoro facilmente quantificabile.

Il DFF propone pertanto di abrogare la circolare in questione.

È evidente che l'abrogazione della circolare non impedisce alle imprese internazionali di concludere anche in futuro contratti di collaborazione con scuole private. L'abrogazione della circolare significa soltanto che il valore della prestazione fornita dal datore di lavoro al dipendente deve essere attestata nel certificato di salario.

### **5.8 Parità di trattamento tra espatriati e altri contribuenti domiciliati in Svizzera**

Nella sua perizia, l'UFG affronta la questione della parità di trattamento tra gli espatriati domiciliati in Svizzera e gli altri contribuenti domiciliati nel nostro Paese. L'UFG propone di modificare l'ordinanza sulle spese professionali (ordinanza del DFF sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta; RS 642.118.1) affinché possano essere dedotte le spese di trasloco e le spese di abitazione supplementari dei lavoratori distaccati in altri Cantoni.

La questione della parità di trattamento si pone unicamente per il distacco temporaneo, ma non per lo spostamento permanente del luogo di lavoro, poiché soltanto nel primo caso esiste un parallelo con gli espatriati.

In caso di distacco temporaneo, il domicilio viene generalmente mantenuto. I lavoratori in questione acquisiscono quindi lo statuto di soggiornanti settimanali, ai quali è riconosciuto il diritto di dedurre le spese supplementari del soggiorno fuori domicilio, le spese supplementari causate dai pasti presi fuori casa e le spese di trasporto (art. 9 dell'ordinanza sulle spese professionali). Pertanto non sussiste alcuna disparità di trattamento.

In teoria è ipotizzabile che a causa di un distacco professionale, una persona domiciliata in Svizzera si trasferisca temporaneamente con la sua famiglia in un altro Cantone, mantenendo l'abitazione precedente. In questo caso la persona interessata ha però la possibilità di affittare (o subaffittare) la sua abitazione, che di conseguenza non sarebbe più a disposizione per uso proprio. I casi in cui i contribuenti devono effettivamente sostenere le spese di un duplice domicilio sono talmente rari che non si ritiene necessario modificare l'attuale regolamentazione. Se eccezionalmente si dovesse verificare una situazione del genere, sarebbe eventualmente possibile accordare una deduzione in virtù dell'articolo 26 capoverso 1 lettera c LIFD.

Secondo la prassi, le spese sostenute per il trasloco all'interno della Svizzera sono deducibili (cfr. ad es. sentenza del Tribunale amministrativo del Cantone di Zurigo del 22 agosto 1985, StE 1986 B 22.3 n. 12) se sono causate da un distacco. Anche in questo caso la parità di trattamento è già garantita nella prassi.

Secondo il parere del DFF non sussiste pertanto alcuna necessità d'intervento.

## **5.9 Modifiche formali**

Il DFF propone inoltre di effettuare un adeguamento formale dell'Oespa che consiste nello stralciare formulazioni superflue. Questo stralcio riguarda soprattutto la rivendicazione delle spese effettive. Il fatto che il contribuente debba comprovare i fattori che diminuiscono l'onere fiscale (ad es. spese deducibili) costituisce un principio generale. Di conseguenza non è necessario menzionare nell'Oespa questa (scontata) esigenza per ogni deduzione prevista. Le rispettive formulazioni negli articoli 2 e 4 vengono pertanto stralciate.

Inoltre, nel diritto vigente la versione tedesca non corrisponde alla versione francese. Infatti, sia all'articolo 2 capoverso 1 lettera c e capoverso 2 lettere a e b, sia all'articolo 3 lettera a Oespa, nel testo tedesco (e in quello italiano) è utilizzato il termine «Ausland» (risp. «estero»), mentre nel testo francese si parla di «pays d'origine». L'avamprogetto rimedia a questa imprecisione utilizzando in tutte le lingue il corrispondente termine «estero».