

Divisione delle contribuzioni

Comunicazione della prassi cantonale

Le deduzioni di spese professionali particolari degli espatriati domiciliati nel Canton Ticino

Premesse

Questa comunicazione riguarda gli espatriati distaccati temporaneamente in Ticino ed ivi domiciliati, sottoposti a tassazione ordinaria sostitutiva ai sensi dell'art. 113 LT.

Sono trattati alcuni aspetti riguardanti la loro imposizione ordinaria, con particolare riferimento a:

- 1 Riconoscimento dello statuto fiscale di espatriato**
- 2 Spese professionali particolari**
- 3 Obblighi di attestazione**
- 4 Rappresentanza fiscale**

Per la determinazione del reddito imponibile anche per gli espatriati valgono le norme generali previste in particolare all'art. 16 LT, secondo le quali tutti i redditi da attività dipendente, inclusi i proventi accessori, sono imponibili.

Pure determinanti sono le disposizioni previste all'art. 25 LT che regolano le spese professionali deducibili in genere.

Sono salvi anche eventuali regolamenti spese approvati dalla Divisione delle contribuzioni.

Quando in questa comunicazione si fa riferimento a persone di genere maschile si intendono anche le persone di genere femminile.

1. **Riconoscimento dello statuto fiscale di espatriato**

Sono considerati espatriati ai sensi dell'art. 1 Oespa¹:

- gli impiegati con funzione dirigenziale
- gli specialisti con particolari qualifiche professionali

distaccati temporaneamente in Svizzera dal loro datore di lavoro straniero.

Si tratta di distacchi che intervengono all'interno di un gruppo, senza il coinvolgimento di aziende terze. E' usuale, e non ha influsso sui punti seguenti, che vi sia una rifatturazione all'interno del gruppo.

Per il riconoscimento dello statuto fiscale di espatriato l'autorità di tassazione fonda le proprie valutazioni sull'insieme delle circostanze risultanti dalla documentazione allegata alla dichiarazione d'imposta e dalle informazioni supplementari che di volta in volta potrà richiedere.

- *Allegare copia contratto di lavoro e di distacco alla dichiarazione d'imposta allestita per il primo anno d'impiego, ed a ogni modifica del periodo di distacco.*

1.1. **Distacco temporaneo**

E' considerato temporaneo un rapporto di impiego che non supera la durata massima di 5 anni.

Qualora un rapporto di lavoro inizialmente previsto per un periodo massimo di 5 anni venga prolungato oltre, lo statuto fiscale di espatriato decade a decorrere dalla firma del nuovo contratto, senza pregiudizio alcuno per le tassazioni degli anni precedenti.

Il diritto alla deduzione delle spese professionali si estingue in ogni caso quando l'attività lucrativa temporanea è sostituita da un'attività permanente.

L'acquisto di un'abitazione personale in Svizzera comporta di regola la perdita dello statuto fiscale di espatriato, poiché espressione della volontà di risiedere durevolmente in Svizzera.

1.2. **Impiegato con funzione dirigenziale**

La funzione è verificata attraverso il contratto di lavoro, l'organigramma aziendale e il curriculum vitae del collaboratore.

Di norma la funzione dirigenziale presuppone l'essere membro di direzione o l'averne un ruolo equivalente.

- *Copia organigramma aziendale e curriculum vitae dell'impiegato da allegare alla sua prima dichiarazione d'imposta.*

¹ Ordinanza sulla deduzione di spese professionali particolari di espatriati ai fini dell'imposta federale diretta (ordinanza concernente gli espatriati, Oespa) del 3 ottobre 2000, stato 1. gennaio 2016 (RS 642.118.3)

1.3. Specialisti con particolari qualifiche professionali

Trattasi di regola di impiegati il cui profilo e conoscenze professionali li rende adatti ad essere dislocati all'interno di un gruppo (es: specialista informatico).

Dall'1.1.2016 devono essere distaccati temporaneamente in Svizzera da un datore di lavoro all'estero: ciò permette di rispettare il criterio determinante per la deduzione delle spese particolari, ossia che le stesse siano sostenute nell'ambito di un contratto di lavoro all'estero esistente.

Gli specialisti che al loro Paese di domicilio sono indipendenti e che vengono assunti a tempo determinato da un datore di lavoro Svizzero dall'1.1.2016 non possono più beneficiare dello statuto fiscale di espatriato.

Se l'impiegato è assunto da un nuovo datore di lavoro in Svizzera, il legame tra le spese e l'attività lucrativa non è infatti sufficientemente stretto affinché le stesse possano essere considerate spese professionali deducibili.

Le persone che all'1.1.2016 sono considerate espatriate ai sensi dell'articolo 1 cpv. 1 secondo la versione Oespa del 3 ottobre 2000 conservano lo statuto fino alla fine dell'attività lucrativa provvisoria.

1.4. Distaccati da un datore di lavoro straniero

Affinché le spese supplementari siano deducibili devono sorgere nell'ambito di un rapporto di lavoro esistente all'estero di cui si presuppone il mantenimento.

Ciò non impedisce l'applicazione dello statuto agli impiegati che beneficiano di un contratto locale di una durata di 5 anni all'interno di una società del gruppo, a condizione che venga fissata una clausola di riassunzione presso il datore di lavoro iniziale al termine del mandato di durata determinata.

2. Spese professionali particolari

Nell'ambito di un distacco temporaneo in Svizzera possono sorgere all'espatriato costi supplementari di abitazione, viaggio, trasloco e scolarizzazione dei figli.

Si tratta di costi che sorgono a causa di un distacco da un rapporto di lavoro all'estero già esistente.

Lo stretto legame delle spese supplementari con il rapporto di lavoro all'estero già esistente comporta, a determinate condizioni, che le spese acquisiscano il carattere di spese professionali necessarie per l'esercizio della professione e che, in quanto tali, siano deducibili dal reddito da lavoro.

Per gli espatriati sono pertanto previste le seguenti deduzioni supplementari per spese professionali particolari:

2.1. Spese di abitazione

Le adeguate spese di abitazione in Svizzera possono essere dedotte a condizione che all'estero sia mantenuta per uso permanente personale dell'espatriato l'abitazione che prima del suo arrivo in Svizzera era utilizzata quale abitazione primaria.

La deduzione non è ammessa, o decade integralmente, quando l'espatriato affitta o subaffitta la sua abitazione all'estero: egli deve infatti in questo caso sostenere unicamente le spese di un solo alloggio e l'espatriato non provoca quindi spese supplementari di abitazione.

- *Allegare ad ogni dichiarazione d'imposta l'attestazione di mantenimento dell'abitazione all'estero per uso permanente personale, e senza l'incasso di affitti o subaffitti, sottoscritta dall'espatriato (si confronti esempio allegato).*
- *Compilare il modulo 7 della dichiarazione d'imposta "Immobili, determinazione della sostanza e del reddito immobiliare" in caso di abitazione di proprietà o allegare il contratto di affitto estero in caso di abitazione in locazione.*

In base all'uso locale nel nostro cantone sono stati fissati i seguenti limiti annui massimi di spesa (stato 1.1.2016):

Fasce di salario lordo	Limite annuo massimo affitto	
	Espatriati non coniugati	Espatriati coniugati
fino a Fr. 250'000	fr. 24'000	fr. 36'000
da Fr. 250'000 fino a Fr. 1'000'000	fr. 32'000	fr. 48'000
da Fr. 1'000'000 o più	fr. 40'000	fr. 60'000

- *Allegare alla prima dichiarazione d'imposta copia del contratto sottoscritto per la locazione dell'abitazione in Svizzera.*

2.2. Spese di trasloco

Sono deducibili le spese necessarie di trasloco in Svizzera e di ritorno nello Stato di domicilio precedente.

- *Elenco delle spese effettive da allegare alla dichiarazione d'imposta.*

2.3. Spese di viaggio

Sono deducibili le spese di viaggio di andata e di ritorno dell'espatriato e della sua famiglia, all'inizio e al termine del rapporto di lavoro.

- *Elenco delle spese effettive da allegare alla dichiarazione d'imposta.*

2.4. Forfait sostitutivo Fr. 1'500

In luogo delle spese di cui ai precedenti punti da 2.1 a 2.3 può essere dedotto un importo forfettario mensile di Fr. 1'500.

Può essere richiesto in deduzione o il forfait sostitutivo, oppure le spese effettive di viaggio, trasloco ed abitazione.

Non è previsto che per le spese di viaggio venga dedotto un importo forfettario e per le spese di abitazione quelle effettive.

- *Allegare ad ogni dichiarazione d'imposta l'attestazione di mantenimento dell'abitazione all'estero per uso permanente personale, e senza l'incasso di affitti o subaffitti, sottoscritta dall'espatriato.*

2.5. Spese per la frequentazione da parte dei figli minorenni di una scuola privata

Se la lingua madre del figlio minorenne non è l'italiano (usato nella scuola pubblica del suo comune di domicilio in Ticino), le spese di insegnamento nella scuola privata in lingua straniera (inclusa scuola dell'infanzia) sono deducibili.

Si intendono le spese di insegnamento in senso stretto: ciò esclude segnatamente le spese per i pasti, di trasporto e per la custodia prima e dopo i corsi.

Le spese devono essere adeguatamente documentate.

I giustificativi prodotti devono menzionare separatamente l'ammontare delle mere spese di insegnamento.

- *Copia fatture o attestazioni di spesa rilasciate dall'istituto scolastico da allegare alla dichiarazione d'imposta.*

2.6. Spese non deducibili

Non sono deducibili:

- le spese per il mantenimento dell'abitazione permanente all'estero
- le spese di arredamento e le spese accessorie per l'abitazione in Svizzera

- le spese supplementari causate dal livello dei prezzi o dall'onere fiscale più elevati in Svizzera
- le spese per la consulenza giuridica e fiscale.

3. Obblighi di attestazione

Nella procedura ordinaria di tassazione le spese professionali particolari vengono prese in considerazione indipendentemente dal fatto che siano state sostenute direttamente dall'espatriato o che rappresentino per lui una prestazione in natura poiché assunte dal datore di lavoro.

L'espatriato può chiedere in deduzione le spese professionali particolari nell'ambito della sua dichiarazione d'imposta personale se ha sostenuto le spese

- senza ottenerne il rimborso dal datore di lavoro

oppure

- ottenendone il rimborso forfettario o effettivo dal datore di lavoro, che è stato però aggiunto al salario lordo imponibile nel certificato di salario o nella dichiarazione d'imposta.

3.1. Certificato di salario

Nell'ambito della tassazione ordinaria sostitutiva l'espatriato è tenuto a compilare una dichiarazione d'imposta ordinaria allegando il certificato di salario.

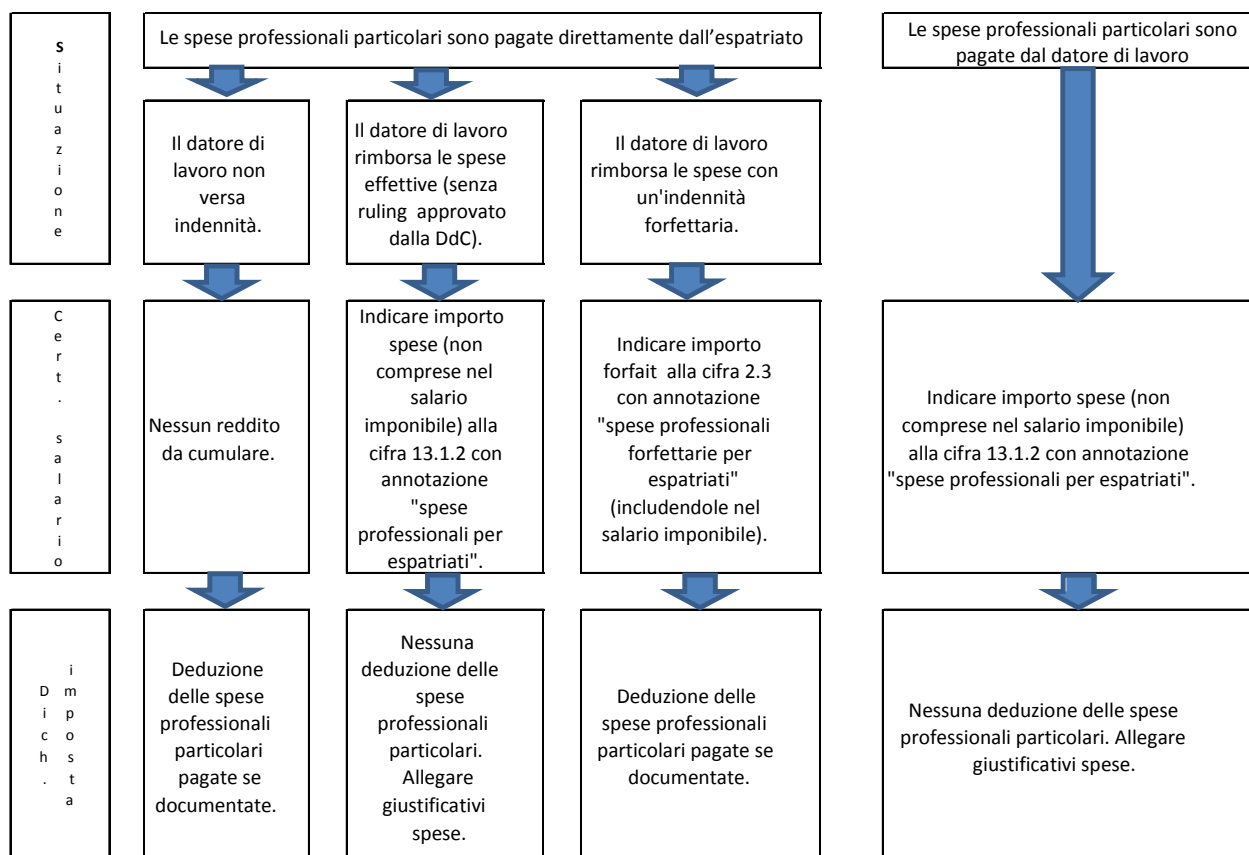
Per l'attestazione dei salari si raccomanda ai datori di lavoro l'utilizzo del certificato di salario secondo modello svizzero ².

La rifusione di spese professionali particolari all'espatriato da parte del datore di lavoro deve essere attestata nel certificato di salario.

A tale proposito devono essere osservate le "Istruzioni per la compilazione del certificato di salario e delle rendite" edite dalla Conferenza fiscale Svizzera e dall'Amministrazione federale delle contribuzioni, nella versione valida dall'1.1.2016.

Nella pratica si possono distinguere le seguenti situazioni:

² Modulo 11 scaricabile al link <https://www.estv.admin.ch/estv/it/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/dienstleistungen/formulare/lohnausweis.html>



Si osservi che dall'1.1.2016 le spese professionali particolari rimborsate agli espatriati sotto forma di indennità forfettaria non devono più essere attestate alla cifra 13.2.3, ma vanno cumulate al salario alla cifra 2.3 con l'annotazione "Spese forfettarie espatriati" (art. 2 cpv. 3 lett b Oespa).

L'esistenza di un ruling per le spese di espatriati autorizzato dall'autorità di tassazione deve essere menzionata alla cifra 15 del certificato di salario.

Si invitano i datori di lavoro a conformarsi alle nuove disposizioni.

➤ *certificato di salario da allegare alla dichiarazione d'imposta.*

3.2. Indennità per imposte

Di regola per neutralizzare il maggiore o minore onere fiscale per l'espatriato (rispetto alla fiscalità del suo Paese di origine) il datore di lavoro si fa carico, in tutto o in parte, delle imposte personali del collaboratore.

A dipendenza di quanto pattuito tra le parti, la presa a carico da parte del datore di lavoro può essere basata sull'imposta complessiva generata da tutti i redditi e sostanza dell'espatriato, oppure solo su quella derivante dal mero reddito da lavoro.

Nella procedura di tassazione ordinaria sostitutiva l'imposta prelevata alla fonte rappresenta un'imposta provvisoria.

Solo l'imposta ordinaria è determinante per fissare l'imposta definitiva assunta dal datore di lavoro, che concorre nella determinazione del reddito imponibile e va indicata alla cifra 7 del certificato di salario.

L'imposta presa a carico dal datore di lavoro da indicare nel certificato di salario può essere determinata con l'ausilio del modello di calcolo detto del "gross-up" oppure di quello del "Rollover".

- *Allegare alla dichiarazione d'imposta le informazioni utili all'autorità di tassazione al riconoscimento del metodo di calcolo adottato per la determinazione delle imposte, precisando se siano estese, oltre al reddito da lavoro, anche agli altri fattori di reddito e di sostanza.*

3.2.1. Gross-up

Per la determinazione dell'ammontare di imposta da aggiungere ai redditi dell'espatriato il modello più utilizzato è quello del "gross-up".

Con questo sistema il "dovuto di imposta" è inserito nel certificato di salario dell'anno corrispondente a quello per il quale è stato conteggiato.

Poiché il nostro ordinamento è basato su aliquote d'imposta progressive, il conteggio deve essere effettuato per mezzo di iterazioni fino al raggiungimento di uno scarto minimo, e più precisamente:

Situazione:

Reddito netto imponibile espatriato sposato con figlio minorenni: Fr. 500'000.

Tutte le imposte, incluse quelle su altri redditi e sostanza, sono prese a carico dal datore di lavoro.

Al punto 7 del certificato di salario deve essere aggiunto l'importo di Fr. 253'665.

Periodo	2016	(A): Imponibile cantonale				
Scala Moltiplicatore	Aliq. sposati 65	(B): Imponibile federale				
(A)	(B)	Imp. IC	Imp. IFD	Imp.Com	Imposte	Differenza
500'000	506'800	64'301	52'195	41'796	158'292	
658'292	665'092	87'914	72'760	57'144	217'818	59'526
717'818	724'618	96'793	80'509	62'915	240'217	22'399
740'217	747'017	100'103	83'421	65'066	248'590	8'373
748'590	755'390	101'354	84'499	65'880	251'733	3'143
751'733	758'533	101'836	84'915	66'193	252'944	1'211
752'944	759'744	102'017	85'071	66'311	253'399	455
753'399	760'199	102'078	85'124	66'350	253'552	153
753'552	760'352	102'108	85'149	66'370	253'627	75
753'627	760'427	102'123	85'163	66'379	253'665	38
753'665	760'465	102'123	85'163	66'379	253'665	0

	IC	IC con gross-up	IFD	IFDcon gross-up
Stipendio netto	555'000	808'665	555'000	808'665
Reddito netto sostanza mobiliare	1'100	1'100	1'100	1'100
Valore locativo netto	20'000	20'000	20'000	20'000
Spese professionali:				
- forfait	-2'500	-2'500	-4'000	-4'000
- altre spese professionali	-40'000	-40'000	-40'000	-40'000
Oneri assicurativi	-10'500	-10'500	-4'200	-4'200
Interessi passivi	-12'000	-12'000	-12'000	-12'000
Deduzione per figlia carico	-11'100	-11'100	-6'500	-6'500
			-2'600	-2'600
Reddito imponibile	500'000	753'665	506'800	760'465
<u>Imposta Cantonale:</u>	102'123			
<u>Imposta Federale:</u>	85'163			
<u>Imposta Comunale:</u>	66'379			
Dovuto d'imposta complessivo:	<u>253'665</u>			

3.2.2. Rollover

Il modello Rollover è ammesso solo eccezionalmente se espressamente previsto dal contratto di lavoro e se mantenuto invariato per tutto il periodo di distacco.

Questo sistema prevede che le imposte pagate dal datore di lavoro per conto dell'espatriato vengano indicate nel certificato di salario nell'anno corrispondente a quello del pagamento (Cash Method).

La problematica di questo modello è costituita dal fatto che i pagamenti degli ultimi conguagli d'imposta dovuti dall'espatriato avvengono dopo la fine del distacco e non possono più quindi essere sottoposti a tassazione ordinaria.

L'obbligo fiscale deve quindi essere necessariamente assolto tramite il datore di lavoro mediante il riversamento dell'imposta alla fonte, anche se l'espatriato a quella data non risulta più alle sue dipendenze.

L'aliquota d'imposta alla fonte deve essere determinata di volta in volta per il tramite del competente ufficio.

L'imponibile è determinato mediante riconversione al lordo dell'ammontare d'imposta per mezzo della formula "imponibile = ammontare imposta/(1-aliquota di imposta %)", e più precisamente:

Situazione:

Espatriato già in Svizzera da tre anni, sposato e con figlio minorenni, ipotesi aliquota IF 2018 36.5%.

Nel 2018 il datore di lavoro deve inviare all'Ufficio imposte alla fonte la distinta "Imposte residue per collaboratori residenti all'estero secondo il sistema rollover" indicando l'imponibile di Fr. 328'976.

n: anno 2016

n+1: 5° anno partenza al 31.12. per l'estero

n+2: anno in cui l'espatriato è domiciliato all'estero

	n-3	n-2	n-1	n	n+1	n+2
Imponibile senza imposte	500'000	520'000	530'000	550'000	600'000	
Acconto imposte dell'anno	50'000	60'000	70'000	80'000	100'000	
Imposte pagate sul periodo fiscale precedente	0	<u>127'000</u>	<u>176'300</u>	<u>192'500</u>	<u>200'000</u>	<u>208'900 (A)</u>
Imponibile con imposte	550'000	707'000	776'300	822'500	900'000	
Imposte IC/IFD/Icom	177'000	236'300	262'500	280'000	308'900	

(A) Imposte CH pagate dal DL quando l'espatriato ha il domicilio all'estero
Ipotesi: aliquota imposta alla fonte pari a 36.5%
Calcolo imponibile per l'imposta alla fonte: $208'900 / 1 - 36.5\% = 328'976$

- *“Distinta imposte residue pagate per collaboratori residenti all'estero secondo il sistema rollover”, da trasmettere all'Ufficio imposte alla fonte.*

3.3. Annualizzazione dei redditi ai fini della determinazione dell'aliquota

Si rammenta che in caso di inizio o cessazione del rapporto di impiego durante l'anno per l'annualizzazione dei fattori di reddito ai fini della determinazione dell'aliquota,

- i redditi periodici e ricorrenti devono essere riportati a un anno in funzione del periodo di assoggettamento e
- i redditi aperiodici o unici non devono essere annualizzati.

3.4. Partecipazioni imponibili al momento della loro realizzazione (incentivi in opzioni, azioni e simili ai sensi della circolare AFC n. 37 del 22.7.2013)

Se l'espatriato

- al momento determinante per la realizzazione delle partecipazioni di collaboratore meritate in Svizzera risiede all'estero e
- il periodo di distacco in Svizzera è cessato,

(l'allora) datore di lavoro Svizzero è tenuto al riversamento dell'imposta alla fonte del 36.5% in applicazione dell'art. 120 lettera a LT e 97 lettera a LIFD.

- *“Formulario per l'imposizione alla fonte delle partecipazioni dei collaboratori” completo di allegati da trasmettere all'Ufficio imposte alla fonte.*

3.5. Cash Bonus (bonus in denaro) meritati in Svizzera e imponibili solo al momento del versamento

Se l'espatriato

- al momento del versamento di bonus meritati in tutto o in parte in Svizzera risiede all'estero e
 - il periodo di distacco in Svizzera è cessato,
- (l'allora) datore di lavoro Svizzero è tenuto al riversamento dell'imposta alla fonte.

Per la determinazione dell'aliquota deve essere contattato l'Ufficio imposte alla fonte.

- *“Distinta bonus versati ai collaboratori residenti all'estero” da trasmettere all'Ufficio imposte alla fonte.*

4. Rappresentanza fiscale

L'autorità di tassazione esige che l'espatriato alla fine del distacco nomini, ritornando debitamente firmato il modulo 224/07, un rappresentante fiscale autorizzato a ricevere tutte le comunicazioni e notifiche di natura fiscale, nonché a compiere ogni atto inerente alla qualità di contribuente dell'espatriato.

Bellinzona, 15 novembre 2017

Allegato: citato

Dipendente (nome e cognome, domicilio e n. contribuente)

DICHIARAZIONE

Dichiaro di (crociare ciò che fa al caso)

avere dal al

non avere dal al

mantenuto per mio uso personale permanente (senza averla affittata o subaffittata)
al seguente indirizzo all'estero

l'abitazione che prima dell'arrivo in Svizzera era da me utilizzata quale abitazione primaria.

In fede

Data

firma