



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Dipartimento federale delle finanze DFF

**Procedura di consultazione per la modifica
dell'ordinanza del DFF sulla deduzione delle spese profes-
sionali delle persone esercitanti un'attività
lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale
diretta (attuazione della mozione 17.3631 CTT-CS)**

Rapporto esplicativo

Del 28 giugno 2019

Compendio

L'attuazione proposta della mozione 17.3631 depositata dalla Commissione dei trasporti e delle telecomunicazioni del Consiglio degli Stati (CTT-CS) riduce gli oneri amministrativi per le imprese con veicoli aziendali e per i loro titolari. Con l'aumento della deduzione forfettaria allo 0,9 per cento al mese del prezzo d'acquisto del veicolo viene compensato l'uso del veicolo per percorrere il tragitto tra il domicilio e il luogo di lavoro e per altri scopi privati. Con l'applicazione del calcolo forfettario decade la deduzione delle spese di trasporto dal luogo di domicilio a quello di lavoro.

Situazione iniziale

Prima dell'entrata in vigore del progetto sul finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria (FAIF), nel certificato di salario del titolare del veicolo aziendale i datori di lavoro dichiaravano ogni mese quale reddito del titolare lo 0,8 per cento del prezzo d'acquisto del veicolo per l'uso privato del veicolo aziendale (senza il tragitto tra il domicilio e il luogo di lavoro). Nella dichiarazione d'imposta i dipendenti potevano dedurre illimitatamente quali spese professionali le spese di trasporto tra il domicilio e il luogo di lavoro. Con l'accettazione del progetto FAIF, dal 1° gennaio 2016 il titolare del veicolo aziendale nella dichiarazione d'imposta deve anche indicare il tragitto tra il domicilio e il luogo di lavoro conteggiando 70 centesimi al chilometro. Per l'imposta federale la deduzione delle spese di trasporto tra il domicilio e il luogo di lavoro è limitata a 3000 franchi. A livello cantonale questa deduzione di regola è superiore o addirittura illimitata. La mozione adottata dalle Camere federali chiede una semplificazione amministrativa sotto forma di compensazione forfettaria per l'uso del veicolo aziendale a scopo privato e per recarsi al lavoro. In questo caso la deduzione delle spese di trasporto sarebbe esclusa.

Contenuto dell'avamprogetto

La deduzione forfettaria nell'ambito dell'imposizione dell'uso privato del veicolo aziendale viene aumentata dallo 0,8 allo 0,9 per cento al mese del prezzo d'acquisto del veicolo. Con questo aumento, viene ora compensato forfettariamente anche l'uso del veicolo aziendale per il tragitto dal domicilio al posto di lavoro. La determinazione delle spese di trasporto effettive dal domicilio al posto di lavoro decade. L'applicazione del calcolo forfettario implica inoltre l'esclusione della deduzione delle spese di trasporto pari a 3000 franchi per l'imposta federale diretta, in quanto tale deduzione è inclusa nel nuovo importo forfettario. I titolari di veicoli aziendali possono tuttavia optare anche per il conteggio delle spese effettive per l'uso privato e far valere la deduzione delle spese di trasporto.

La deduzione forfettaria nell'ambito dell'imposizione dell'uso privato del veicolo aziendale viene ora statuita nell'ordinanza sulle spese professionali. Finora la deduzione forfettaria era definita solo nelle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario e dell'attestazione delle rendite. Con la nuova regolamentazione a livello

di ordinanza, la comunicazione 002-D dell'Amministrazione federale delle contribuzioni del 15 luglio 2016 relativa alla dichiarazione della parte di servizio esterno svolta dai collaboratori con veicolo aziendale diventa priva di oggetto.

1 Puntii essenziali dell'avamprogetto

1.1 Situazione iniziale

Il 9 febbraio 2014 il progetto sul finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria (FAIF) è stato accettato dal Popolo. Dal 1° gennaio 2016 le persone che esercitano un'attività lucrativa dipendente possono far valere nel calcolo dell'imposta federale diretta soltanto una deduzione delle spese di trasporto per un importo massimo di 3000 franchi annui. La legge federale del 14 dicembre 1990¹ sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) prevede per i Cantoni la possibilità – quindi non l'obbligo – di stabilire un limite massimo per la deduzione delle spese di trasporto anche nel quadro delle loro imposte sul reddito. Il legislatore cantonale può stabilirne autonomamente il limite massimo. Un po' più della metà dei Cantoni prevede attualmente una limitazione della deduzione per le spese di trasporto.

I collaboratori che hanno a disposizione un veicolo aziendale devono perciò indicare nella loro dichiarazione d'imposta l'intero tragitto dal domicilio al posto di lavoro quale reddito, per l'importo di 70 centesimi al chilometro. È considerato tragitto dal domicilio al posto di lavoro il tragitto diretto di andata e ritorno tra domicilio e luogo di lavoro permanente. Le tratte percorse durante i giorni di servizio esterno non devono essere dichiarate come reddito. Sono considerati servizio esterno i giorni in cui i dipendenti utilizzano il veicolo aziendale per recarsi direttamente dal proprio domicilio ai clienti e poi ritornare direttamente al domicilio. Nel 2016 l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) per considerare la quota di servizio esterno ha pubblicato una comunicazione (Novità nella stesura del certificato di salario a partire dal 1° gennaio 2016: dichiarazione della parte di servizio esterno svolta dai collaboratori con veicolo aziendale). In base a questa comunicazione, per diversi settori e differenti funzioni esistono aliquote percentuali per stabilire la quota di servizio esterno. In questo modo la determinazione delle trasferte dirette dei contribuenti dal domicilio ai clienti può essere tralasciata.

Contro questa prassi il consigliere agli Stati Erich Ettlin ha inoltrato la mozione 15.4259 (FAIF. Eccessivi oneri amministrativi per i titolari di veicoli aziendali). Questa mozione è stata respinta dal Consiglio degli Stati il 12 dicembre 2017.

La mozione 17.3631 depositata dalla Commissione dei trasporti e delle telecomunicazioni del Consiglio degli Stati (CTT-CS) – che reca lo stesso titolo e persegue lo stesso obiettivo, ma propone una soluzione tecnica diversa – è invece stata approvata da entrambe le Camere (dal CS il 12.12.2017, dal CN il 29.5.2018).

Il tenore della mozione della CTT-CS è il seguente:

«Il Consiglio federale è incaricato di proporre le modifiche legislative necessarie affinché, a livello regolamentare, si tenga conto della parte di reddito a titolo di utilizzo di un veicolo aziendale per effettuare i tragitti tra il domicilio e il luogo di lavoro e che la deduzione delle spese di trasferta sia esclusa per i contribuenti coinvolti.»

¹ RS 642.14

L'utilizzo del veicolo aziendale, il cui uso privato è oggetto di un forfait, non rappresenta un vantaggio pecuniario per il tragitto tra il domicilio e il luogo di lavoro e pertanto anche una deduzione dei costi per il conseguimento del reddito per il suddetto tragitto è esclusa.

L'attuale forfait del 9,6 per cento [all'anno] del prezzo d'acquisto del veicolo può essere moderatamente aumentato.».

Dal punto di vista del diritto fiscale, la messa a disposizione di un veicolo aziendale per scopi privati rappresenta una prestazione valutabile in denaro del datore di lavoro. La deduzione forfettaria attuale dello 0,8 per cento al mese del prezzo d'acquisto del veicolo per l'uso del veicolo aziendale non è disciplinata come tale né nella legge né nell'ordinanza. L'applicazione della deduzione forfettaria è spiegata in modo più dettagliato nelle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario e dell'attestazione delle rendite, pubblicate dalla Conferenza svizzera delle imposte e dall'AFC (n. marg. 21–25). Nei casi in cui al dipendente viene messo a disposizione un veicolo aziendale e non gli vengono fatturati almeno 70 centesimi al chilometro per il tragitto tra domicilio e luogo di lavoro, nel certificato di salario occorre mettere aggiuntivamente una crocetta nel campo F (trasporto gratuito dal domicilio al luogo di lavoro) nonché indicare la prestazione valutabile in denaro del datore di lavoro alla cifra 2.2.

1.2 Diritto vigente

Nell'articolo 26 capoverso 1 lettera a della legge federale del 14 dicembre 1990² sull'imposta federale diretta (LIFD) viene stabilito che come spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro possono essere dedotti al massimo 3000 franchi. L'articolo 9 capoverso 1 LAID contiene una disposizione potestativa che permette di fissare un importo massimo per la deduzione delle spese di trasporto necessarie dal domicilio al luogo di lavoro.

La maggior parte dei Cantoni permette una deduzione delle spese di trasporto maggiore rispetto al limite di 3000 franchi previsto per l'imposta federale, oppure accorda una deduzione illimitata di tali spese:

Panoramica del limite per la deduzione delle spese di trasporto nei Cantoni³

Cantone	Deduzione
AG	7 000 franchi
AI	illimitata
AR	6 000 franchi
BE	6 700 franchi
BL	6 000 franchi
BS	3 000 franchi
FR	illimitata

² RS 642.11

³ Stato all'1.1.2019.

Cantone	Deduzione
GE	500 franchi
GL	illimitata
GR	9 000 franchi
JU	illimitata
LU	6 000 franchi
NE	illimitata
NW	6 000 franchi
OW	illimitata
SG	3 860 franchi
SH	6 000 franchi
SO	illimitata
SZ	8 000 franchi
TG	6 000 franchi
TI	illimitata
UR	illimitata
VD	illimitata
VS	illimitata
ZG	6 000 franchi
ZH	5 000 franchi

Conformemente alla prassi vigente, i titolari di veicoli aziendali devono determinare le spese di trasporto tra il domicilio e il luogo di lavoro. A tal fine essi devono moltiplicare per 70 centesimi al chilometro la distanza da percorrere con il veicolo aziendale tra il domicilio e il luogo di lavoro, incluso il viaggio di ritorno. L'importo va poi moltiplicato per i giorni di lavoro in cui gli impiegati si recano direttamente al posto di lavoro (de-tratto il numero di giorni di trasferta per servizio esterno). Il risultato corrisponde alle spese di trasporto dal domicilio al posto di lavoro assunte dal datore di lavoro. A questa cifra i titolari di veicoli aziendali possono applicare la deduzione per le spese di trasporto dal domicilio al posto di lavoro (al massimo 3000 franchi per l'imposta federale diretta; per le imposte cantonali va rispettato il limite di deduzione cantonale). La differenza deve essere assoggettata all'imposta come reddito da attività lucrativa dipendente.

1.3 La nuova normativa proposta

La mozione 17.3631 della CTT-CS chiede adeguamenti normativi affinché si possa tener conto dell'uso dei veicoli aziendali per effettuare i tragitti tra il domicilio e il luogo di lavoro e affinché la deduzione delle spese di trasporto sia esclusa per i contribuenti coinvolti. Concretamente l'uso del veicolo aziendale per il tragitto dal domicilio al luogo di lavoro e ritorno deve essere compensato con l'aumento della deduzione forfettaria per l'uso privato dei veicoli aziendali.

A titolo di novità si intende disciplinare la deduzione forfettaria nell'ordinanza del DFF del 10 febbraio 1993⁴ sulla deduzione delle spese professionali delle persone esercitanti un'attività lucrativa dipendente ai fini dell'imposta federale diretta (ordinanza sulle spese professionali), in base allo stretto legame tematico con le ulteriori disposizioni di esecuzione relative alla deduzione massima delle spese di trasporto conformemente all'articolo 26 capoverso 1 LIFD.

Si intende invece rinunciare a modifiche a livello di legge, siccome la mozione può essere attuata con gli adeguamenti proposti nell'ordinanza sulle spese professionali (cfr. la delega di competenze legislative dell'art. 199 LIFD e l'ordinanza del 18 dicembre 1991⁵ su deleghe di competenza al Dipartimento delle finanze per quanto concerne l'imposta federale diretta). Dal punto di vista formale l'ordinanza sulle spese professionali è sì vincolante solo per l'imposta federale diretta, ma in realtà a causa dei certificati di salario unitari i Cantoni non hanno margine di manovra per scostarsi dalla deduzione forfettaria per l'uso privato del veicolo aziendale stabilita nell'ordinanza sulle spese professionali. Bisogna perciò partire dal presupposto che per l'attuazione nel quadro delle imposte cantonali e comunali essi si orienteranno alla regolamentazione fissata nell'ordinanza sulle spese professionali. I Cantoni continuano ad avere la possibilità di apportare eventuali correzioni a livello di dichiarazione d'imposta.

Per stabilire la nuova deduzione forfettaria ci si basa su diverse ipotesi e valori medi.

In Svizzera il tragitto medio di andata e ritorno tra domicilio e luogo di lavoro di pendolari che si spostano in automobile o in treno corrisponde a circa 30 chilometri al giorno.⁶ Partendo da un valore venale medio di un veicolo aziendale pari a 50 000 franchi, la quota inerente il tragitto per recarsi al lavoro viene calcolata come segue:

il tragitto tra domicilio e luogo di lavoro pari a 30 chilometri viene moltiplicato per 70 centesimi e per 220 giorni lavorativi all'anno. Complessivamente, con questi parametri risultano spese annue per il trasporto tra domicilio e luogo di lavoro pari a 4620 franchi.

Togliendo da questa somma la deduzione massima delle spese di trasporto pari a 3000 franchi, rimangono dunque costi imponibili per il tragitto tra domicilio e luogo di lavoro di 1620 franchi. Dopo aver considerato una quota forfettaria di servizio esterno del 50 per cento, questa somma residua si riduce a 810 franchi imponibili. Ciò corrisponde all'1,6 per cento del prezzo medio per veicoli aziendali all'anno, ossia allo 0,1333 per cento al mese. Per semplificarne il calcolo, è opportuno aumentare la quota privata solo dello 0,1 per cento al mese, cioè dell'1,2 per cento all'anno. La quota delle spese per il tragitto tra domicilio e luogo di lavoro rispetto alla deduzione forfettaria mensile per l'uso dei veicoli aziendali ammonta quindi solo allo 0,1 per cento del valore venale del veicolo aziendale. Insieme alla quota per l'uso privato del veicolo aziendale risulta una nuova deduzione forfettaria mensile dello 0,9 per cento, vale a dire una deduzione forfettaria annuale del 10,8 per cento.

Nelle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario, i numeri marginali 21, 23 e 70 contengono spiegazioni in merito all'uso privato di veicoli aziendali. Nel numero

⁴ RS 642.118.1

⁵ RS 642.118

⁶ Questo dato sul pendolarismo è menzionato nella pagina www.bfs.admin.ch > Trovare statistiche > Mobilità e trasporti > Trasporto persone.

marginale 21, la quota percentuale mensile da dichiarare pari allo 0,8 per cento del prezzo d'acquisto per veicoli aziendali andrebbe quindi aumentata di 0,1 punti percentuali, raggiungendo lo 0,9 per cento.

Nel numero marginale 23 delle suddette Istruzioni viene indicato che in sostituzione del calcolo forfettario della quota privata è data la possibilità di calcolare il vantaggio privato effettivo. A questo scopo, i chilometri percorsi a scopo privato e quelli per recarsi al posto di lavoro secondo il libro di bordo vanno moltiplicati per la rispettiva tariffa al chilometro. La quota per l'uso privato calcolata in questo modo deve essere dichiarata nel certificato di salario. Secondo la soluzione ora proposta, la deduzione delle spese di trasporto pari ad al massimo 3000 franchi può essere fatta valere nella dichiarazione delle imposte tra le spese professionali solo se viene tenuto un libro di bordo (quaderno per il controllo dei percorsi). Chi invece determina la quota privata in modo forfettario, secondo il nuovo articolo 5a dell'ordinanza sulle spese professionali non può far valere anche la deduzione secondo l'articolo 26 capoverso 1 lettera a LIFD e l'articolo 5 dell'ordinanza sulle spese professionali. Come richiesto dalla mozione, nel calcolo dell'aumento della deduzione forfettaria è stata considerata l'esclusione della deduzione delle spese di trasporto pari ad al massimo 3000 franchi all'anno.

Il numero marginale 70 delle Istruzioni prescrive al datore di lavoro di attestare la quota di servizio esterno alla cifra 15 del certificato di salario. Con l'introduzione della nuova possibilità di assoggettare all'imposta come parte del reddito le spese per il tragitto tra domicilio e luogo di lavoro assunte dal datore di lavoro insieme alla quota privata applicando una deduzione forfettaria dello 0,9 per cento del prezzo d'acquisto del veicolo aziendale, questa disposizione è diventata superflua. Se per il titolare di un veicolo aziendale con una quota elevata di servizio esterno il conteggio forfettario delle spese di trasporto tra domicilio e luogo di lavoro non risulta interessante, egli può procedere a un conteggio delle spese effettive. Ciò presuppone tuttavia che sia tenuto un libro di bordo in cui vengono indicati dettagliatamente l'uso privato, i chilometri percorsi per recarsi al lavoro nonché l'uso aziendale. Allo stesso modo, la comunicazione dell'AFC del 15 luglio 2016 relativa alla dichiarazione della parte di servizio esterno svolta dai collaboratori con veicolo aziendale non è più applicabile ai periodi fiscali successivi all'entrata in vigore della modifica nell'ordinanza sulle spese professionali.

1.4 Motivazione e valutazione della soluzione proposta

Nell'ambito della votazione popolare del 9 febbraio 2014⁷ Popolo e Cantoni hanno approvato un progetto per ancorare nella Costituzione il finanziamento e lo sviluppo dell'infrastruttura ferroviaria. Una parte del finanziamento consiste nella limitazione della deduzione delle spese di trasporto per lavoratori dipendenti.

La prassi vigente garantisce che la limitazione della deduzione delle spese di trasporto venga attuata anche nel caso di lavoratori dipendenti con veicolo aziendale. Essa comporta però un certo onere amministrativo supplementare.

⁷ Decreto federale concernente il finanziamento e l'ampliamento dell'infrastruttura ferroviaria (FAIF).

Uno svantaggio che risulta dalla considerazione delle spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro nella deduzione forfettaria per l'uso privato richiesta nella mozione depositata dalla commissione CTT-CS consiste nel fatto che, come per ogni soluzione forfettaria, non è possibile tenere conto delle situazioni individuali. Rispetto alla prassi vigente, aumentando la quota privata i titolari di veicoli aziendali che percorrono tragitti medi e lunghi per recarsi al lavoro e svolgono una quota ridotta di servizio esterno vengono sgravati (cfr. es. 1 e 3 *infra*). Invece per gli impiegati con tragitti corti per recarsi al lavoro e una quota elevata di servizio esterno l'onere aumenta. Questi ultimi hanno tuttavia ancora la possibilità di determinare il reddito derivante dall'uso privato del veicolo aziendale e di far valere la deduzione delle spese di trasporto.

La soluzione forfettaria porta a una semplificazione amministrativa (corrispondente alla situazione anteriore alla limitazione della deduzione delle spese di trasporto) ed è quindi conforme all'obiettivo della mozione che si intende attuare. La semplificazione amministrativa consiste nel fatto che il datore di lavoro non deve più estrapolare la quota di servizio esterno del titolare del veicolo aziendale e quest'ultimo non deve più calcolare e dichiarare le sue spese per il tragitto dal domicilio al lavoro per i giorni in cui si è recato direttamente al posto di lavoro.

Per i titolari di veicoli aziendali con domicilio in Cantoni che non applicano una limitazione della deduzione delle spese di trasporto, l'aumento della quota privata può portare a imposte cantonali e comunali più elevate. Durante il dibattito relativo alla mozione, questo fatto è stato sottolineato. La semplificazione derivante dall'applicazione di una deduzione forfettaria unitaria è stata tuttavia ritenuta più importante dalle Camere federali.

Gli effetti della nuova regolamentazione possono essere illustrati con degli esempi. Per semplicità, in tutti gli esempi si parte dal presupposto che non venga prestato servizio esterno:

Esempio 1: contribuente A con veicolo aziendale e tragitto breve per recarsi al posto di lavoro

Ipotesi: distanza domicilio-luogo di lavoro 10 km, nessun servizio esterno, prezzo del veicolo 50 000 franchi (prezzo medio di un veicolo nuovo)

(Importi in franchi)	Secondo il diritto vigente	Nuova deduzione forfettaria
Quota privata veicolo aziendale*	4 800	5 400
Compensazione tragitto domicilio-luogo di lavoro**	3 080	-
Deduzione spese di trasporto Confederazione	3 000	-
Deduzione spese di trasporto Cantone X (max. 6 000)	3 080	-
Deduzione spese di trasporto Cantone Y (illimitata)	3 080	-
Compensazione rimanente (secondo il diritto vigente)	Confederazione: 80 Cantoni X e Y: 0	

Onere aggiuntivo considerando tragitto domicilio-lavoro (nuova deduzione forfettaria)		Confederazione e Cantone: 600
--	--	-------------------------------

Legenda:

* 9,6 % o 10,8 %

** 70 ct./km per 220 giorni lavorativi

Esempio 2: contribuente B con veicolo privato e tragitto breve per recarsi al posto di lavoro

Ipotesi: distanza domicilio-luogo di lavoro 10 km, nessun servizio esterno, prezzo del veicolo 50 000 franchi

(Importi in franchi)	Secondo il diritto vigente
Costi veicolo privato (assunzione costi tragitto domicilio-lavoro)*	3 784
Deduzione spese di trasporto Confederazione	3 000
Deduzione spese di trasporto Cantone X (max. 6 000)	3 784
Deduzione spese di trasporto Cantone Y (illimitata)	3 784
Spese professionali a carico del contribuente	Confederazione: 784 Cantone X: 0 Cantone Y: 0

Legenda:

* Secondo il calcolo del TCS⁸ 86 ct./km, 15 000 km all'anno, 220 giorni lavorativi

Il paragone tra l'esempio 1 e l'esempio 2 indica che il contribuente B, che utilizza il suo veicolo privato, sopporta spese per tragitto dal domicilio al posto di lavoro non deducibili pari a 784 franchi, mentre per il contribuente A con veicolo aziendale vengono calcolati nella quota privata solo 600 franchi quale quota delle spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro. La differenza risulta solo dal diverso parametro applicato per il computo delle spese di trasporto al chilometro.

⁸ I parametri del TCS si basano sulla percorrenza individuale, mentre gli importi forfettari dell'AFC si basano su una percorrenza media di 15 000 km all'anno e considerano altri valori di ammortamento.

Esempio 3: contribuente C con veicolo aziendale e tragitto medio per recarsi al posto di lavoro

Ipotesi: distanza domicilio-luogo di lavoro 30 km, nessun servizio esterno, prezzo del veicolo 50 000 franchi

(Importi in franchi)	Secondo il diritto vigente	Nuova deduzione forfettaria
Quota privata veicolo aziendale*	4 800	5 400
Compensazione tragitto domicilio-luogo di lavoro**	9 240	-
Deduzione spese di trasporto Confederazione	3 000	-
Deduzione spese di trasporto Cantone X (max. 6 000)	6 000	-
Deduzione spese di trasporto Cantone Y (illimitata)	9 240	-
Compensazione rimanente (secondo diritto vigente)	Confederazione: 6240 Cantone X: 3240 Cantone Y: 0	
Onere aggiuntivo considerando tragitto domicilio-lavoro (nuova deduzione forfettaria)		Confederazione e Cantone: 600

Legenda:

* 9,6 % o 10,8 %

** Secondo il diritto vigente: 70 ct./km per 220 giorni lavorativi

Esempio 4: contribuente D con veicolo privato e tragitto medio per recarsi al posto di lavoro

Ipotesi: distanza domicilio-luogo di lavoro 30 km, nessun servizio esterno, prezzo del veicolo 50 000 franchi

(Importi in franchi)	Secondo il diritto vigente
Costi veicolo privato (assunzione costi tragitto domicilio-lavoro)*	9 636
Deduzione spese di trasporto Confederazione	3 000
Deduzione spese di trasporto Cantone X (max. 6 000)	6 000
Deduzione spese di trasporto Cantone Y (illimitata)	9 636
Spese professionali a carico del contribuente	Confederazione: 6 636 Cantone X: 3 636 Cantone Y: 0

Legenda:

* Secondo il calcolo del TCS: 73 ct./km, 20 000 km all'anno, 220 giorni lavorativi

Il paragone tra gli esempi 3 e 4 mostra le differenze in modo più marcato: il contribuente D, che utilizza il suo veicolo privato, sopporta spese non deducibili di trasporto dal domicilio al posto di lavoro pari a 6636 franchi per le imposte federali e pari a 3636 franchi per le imposte cantonali del Cantone X, mentre al contribuente C con veicolo aziendale per le imposte federali e per quelle cantonali vengono compensati nella quota privata solo 600 franchi, quale quota delle spese di trasporto dal domicilio al posto di lavoro.

1.5 Attuazione

La modifica dell'ordinanza sulle spese professionali formalmente è applicabile solo all'imposta federale diretta. Il certificato di salario e le Istruzioni per la compilazione del certificato di salario e dell'attestazione delle rendite, pubblicate dalla Conferenza svizzera delle imposte e dall'AFC, sono applicabili anche alle imposte cantonali.

Al fine di mantenere il certificato di salario unitario e affinché non sorgano oneri amministrativi supplementari per i datori di lavoro, l'aumento della quota privata deve essere applicata anche alle imposte cantonali. Di fatto ciò viene garantito dal certificato di salario unitario, che non ammette dichiarazioni diverse a livello federale e cantonale. Secondo la Panoramica del limite per la deduzione delle spese di trasporto nei Cantoni (vedi cifra 1.2), nella maggioranza preponderante dei Cantoni le spese di trasporto possono essere dedotte illimitatamente, o perlomeno la deduzione cantonale è nettamente superiore a quella permessa a livello federale. Ciò implica che in questi Cantoni, con l'abolizione della deduzione cantonale, i titolari di veicoli aziendali in determinati casi pagherebbero più tasse rispetto alla situazione in cui dovessero determinare le spese di trasporto dal domicilio al luogo di lavoro e far valere le relative deduzioni massime. Per il calcolo delle spese effettive occorre inoltre considerare gli altri usi privati del veicolo aziendale. Tuttavia, in linea di principio anche in caso di elevate deduzioni delle spese di trasporto l'applicazione della deduzione forfettaria risulta conveniente in presenza di un tragitto lungo tra domicilio e posto di lavoro o di una quota ridotta di servizio esterno.

Mentre finora i titolari di veicoli aziendali hanno dichiarato quale reddito le spese di trasporto assunte dal datore di lavoro e hanno applicato la deduzione prevista dalla relativa normativa, con la nuova soluzione di regola le quote private, incluse le spese di trasporto tra il domicilio e il luogo di lavoro, verrebbero dichiarate nel certificato di salario. Siccome per il calcolo dei contributi la legislazione sulle assicurazioni sociali si basa sul reddito indicato nel certificato di salario, i contributi dovuti nell'ambito delle assicurazioni sociali aumenteranno nella misura dell'incremento della quota privata.

Per calcolare in modo unitario la quota privata, anche nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto per i titolari di veicoli aziendali si giungerà a un corrispondente aumento della quota privata; quest'ultima, successivamente all'incremento, deve essere conteggiata dal datore di lavoro quale prestazione soggetta all'imposta sul valore aggiunto. Per quanto riguarda le basi di calcolo per determinare l'uso privato del veicolo aziendale,

l'Info IVA 08 Quote private⁹ rimanda direttamente agli importi indicati nel certificato di salario.

Affinché i Cantoni abbiano tempo a sufficienza per adeguarsi alla nuova deduzione forfettaria della quota privata, il DFF intende coinvolgerli previamente al fine di determinarne la data di entrata in vigore, consultandoli tramite la Conferenza dei direttori cantonali delle finanze.

2 **Commento alle singole disposizioni**

Art. 5a

L'articolo 5 dell'ordinanza sulle spese professionali disciplina la deduzione delle spese di trasporto. Il capoverso 1 stabilisce che, conformemente all'articolo 26 capoverso 1 lettera a LIFD, le spese necessarie per il trasporto dal luogo di domicilio a quello di lavoro sono deducibili dal reddito da attività lucrativa dipendente quali spese professionali fino a un importo massimo di 3000 franchi. Nell'articolo 3 della stessa ordinanza è stabilito che il DFF fissa in appendice all'ordinanza le deduzioni forfettarie e la deduzione per l'uso di un veicolo privato. Di conseguenza si applica una deduzione forfettaria pari a 70 centesimi per chilometro percorso. Insieme alla limitazione della deduzione delle spese di trasporto introdotta pari a 3000 franchi, la prestazione deducibile è quindi limitata a 4285 chilometri all'anno.

Nell'articolo 5a dell'ordinanza sulle spese professionali vengono ora disciplinate le conseguenze fiscali dell'uso privato di un veicolo aziendale a titolo gratuito (incl. l'uso per il tragitto dal domicilio al luogo di lavoro). La quota privata da dichiarare viene stabilita allo 0,9 per cento al mese del prezzo d'acquisto del veicolo. L'uso privato del veicolo aziendale va quindi dichiarato solo per i mesi in cui il veicolo è stato utilizzato a titolo gratuito. Inoltre è stabilito che in caso di applicazione della deduzione forfettaria per l'uso privato del veicolo aziendale (comprese le spese per il tragitto dal domicilio al luogo di lavoro) la deduzione delle spese di trasporto secondo 5 dell'ordinanza sulle spese professionali è già considerata della deduzione forfettaria per la quota privata. La deduzione di 3000 franchi secondo l'articolo 26 capoverso 1 lettera a LIFD non può perciò essere applicata una seconda volta.

L'entità della deduzione forfettaria e la relativa dichiarazione nel certificato di salario vengono inoltre descritte in modo più dettagliato ai numeri marginali 21–25 delle Istruzioni per la compilazione del certificato di salario e dell'attestazione delle rendite. Come in passato, è possibile conteggiare i chilometri percorsi per uso privato e il tragitto dal domicilio al luogo di lavoro (comprova tramite libro di bordo) ed effettuare la deduzione delle spese di trasporto conformemente all'articolo 26 capoverso 1 lettera a LIFD o al diritto cantonale.

⁹ Cfr. al riguardo il n. 3.2 dell'Info IVA 08 Quote private, consultabile alla pagina www.estv.admin.ch > Imposta sul valore aggiunto Canone radio-tv > Informazioni specifiche IVA > Pubblicazioni.

3 Ripercussioni

3.1 Ripercussioni finanziarie

Per chi, con un veicolo aziendale il cui prezzo d'acquisto ammonta 50 000 franchi¹⁰, percorre 30 chilometri al giorno per recarsi al posto di lavoro e tornare al domicilio e presenta una quota di servizio esterno pari al 50 per cento, la modifica dell'ordinanza non comporta né un onere supplementare, né uno sgravio. In caso di prezzo d'acquisto maggiore, tragitto più corto o quota di servizio esterno più elevata, nell'ambito dell'imposta sul reddito per la Confederazione risultano maggiori entrate. I casi contrari porterebbero invece a minori entrate. Le maggiori entrate risultano solo se i contribuenti in questione non scelgono il conteggio delle spese effettive. Il progetto è stato concepito in modo che in media l'aumento della quota privata e l'abolizione della deduzione delle spese di trasporto corrispondano alla compensazione effettuata secondo il diritto vigente. La nuova regolamentazione in linea di principio non ha quindi ripercussioni sul gettito dell'imposta sul reddito a livello federale. Risulteranno tuttavia maggiori entrate di lieve entità siccome l'aumento della quota privata influisce anche sull'imposta sul valore aggiunto e sui contributi alle assicurazioni sociali. Le maggiori entrate non possono essere quantificate, in quanto l'Amministrazione federale non dispone dei dati che ne stanno alla base.

Nei Cantoni in cui la deduzione delle spese di trasporto non è limitata oppure in cui è ammessa una deduzione superiore a 3000 franchi risultano maggiori entrate di lieve entità. Per i Cantoni con una deduzione massima delle spese di trasporto inferiore ai 3000 franchi, la nuova regolamentazione porta a minori entrate di scarsa entità. Anche in questi casi le ripercussioni finanziarie non possono essere quantificate siccome il numero di titolari di veicoli aziendali e la loro situazione reddituale con i corrispondenti livelli di progressione non sono noti. Con l'adozione della soluzione qui presentata, senza considerare eventuali correzioni apportate dai Cantoni a livello di dichiarazione fiscale, complessivamente si possono tuttavia prevedere leggere maggiori entrate per la grande maggioranza dei Cantoni.

3.2 Ripercussioni sull'effettivo del personale

Il progetto non ha conseguenze sull'effettivo di personale dell'Amministrazione federale e dei Cantoni.

3.3 Ripercussioni sull'economia

Con l'introduzione di un limite superiore da applicare alle deduzioni delle spese di trasporto nell'ambito dell'imposta federale diretta, è stato ridotto il falso incentivo che poteva spingere a percorrere quotidianamente in automobile lunghi tragitti dal domicilio al luogo di lavoro al fine di dedurre i costi dalle imposte come spese professionali.

¹⁰ Nel caso di veicoli acquistati in leasing, invece del prezzo d'acquisto fa stato il valore di acquisto (senza IVA) riportato nel contratto di leasing.

L'aumento della deduzione forfettaria applicabile alla quota privata ripristina il falso incentivo per una parte dei titolari di veicoli aziendali. Essi non devono più dichiarare i chilometri supplementari quale prestazione valutabile in denaro del datore di lavoro se i loro tragitti dal domicilio al luogo di lavoro eccedono per giorno lavorativo i 30 chilometri stimati (viaggio di andata e di ritorno). Con la deduzione forfettaria aumentata allo 0,9 per cento al mese vengono compensate completamente tutte le spese di trasporto per recarsi al lavoro. Per queste persone, l'incentivo che il progetto FAIF auspicava di realizzare mediante la limitazione della deduzione delle spese di trasporto non sussiste più.

4 Aspetti giuridici

La praticabilità nel diritto fiscale viene raggiunta tra l'altro con una regolamentazione forfettaria. Determinate spese deducibili possono così essere forfettizzate (ad es. deduzione forfettaria per la manutenzione di beni immobili), modalità che porta alla semplificazione dell'attività di tassazione. Tuttavia, una regolamentazione forfettaria contrasta con il principio dell'imposizione secondo la capacità economica e mette quindi in discussione il principio della parità di trattamento. Quando si definisce un importo forfettario è necessario raggiungere un compromesso adeguato. In questo contesto il legislatore in ambito tributario non deve mai dimenticare il principio alla base dell'imposizione, ossia il principio della capacità economica: deve dunque attribuire maggiore importanza al postulato di giustizia rispetto al requisito della praticabilità.¹¹ Deve dunque evitare di privilegiare considerazioni sulla praticabilità a discapito del principio dell'imposizione secondo la capacità economica.¹² In ogni caso, una schematizzazione semplificata soddisfa i requisiti del principio di uguaglianza giuridica soltanto se la semplificazione della tecnica di riscossione associata alla schematizzazione non deroga in maniera sproporzionata all'idea normativa di base.¹³ In questo senso il Tribunale federale, nella sua decisione del 10 luglio 2002, ha tuttavia ribadito che una parità di trattamento matematicamente esatta di ogni singolo contribuente non è realizzabile per ragioni pratiche e quindi una certa schematizzazione nonché forfettizzazione del diritto tributario sono inevitabili e ammissibili.¹⁴ Per prassi consolidata, il Tribunale federale si impone una certa cautela quando deve verificare una regolamentazione legislativa inevitabilmente imperfetta. Se non è possibile raggiungere una parità di trattamento assoluta, è sufficiente che in generale le disposizioni di legge non gravino eccessivamente o discriminino sistematicamente determinati gruppi di contribuenti. In linea di principio la deduzione forfettaria per l'uso a titolo gratuito di veicoli aziendali per il tragitto dal domicilio al luogo di lavoro e per altri scopi privati sembra essere una soluzione sostenibile, considerati i suoi oneri a livello amministrativo. Tuttavia, per quanto riguarda la quota della deduzione forfettaria che copre i viaggi professionali verso il luogo di lavoro, si deve ancora tenere presente che, in linea di massima, si tratta di spese da definire individualmente per ogni singolo contribuente e che dunque possono essere

¹¹ Silvia Maria Senn, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, tesi, Zurigo 1999, pag. 187.

¹² Ibid.

¹³ Ibid.

¹⁴ DTF 125 I 65 consid. 3c

categorizzate soltanto in parte. Se invece sono previste deduzioni forfettarie, il contribuente deve provare che le spese sono più elevate.

Dato che, secondo la richiesta contenuta nella mozione, si deve prevedere soltanto un'unica deduzione forfettaria, difficilmente si potrà tenere conto a sufficienza delle diverse circostanze. Se la situazione individuale diverge anche solo per un parametro (ad es. 30 km di tragitto dal domicilio al luogo di lavoro, 50 % di servizio esterno oppure prezzo d'acquisto pari a 50 000 fr.), la deduzione forfettaria entra in contrasto rapidamente al principio della capacità economica. Se la deduzione forfettaria comporta un onere più elevato per il contribuente, quest'ultimo ha comunque la possibilità di dimostrare le spese effettive derivanti dall'uso privato e di fare valere la deduzione delle spese di trasporto presso Confederazione e Cantoni. Tuttavia, a parità di parametri, emerge una disparità di trattamento difficilmente giustificabile tra un contribuente con veicolo aziendale e un contribuente con veicolo privato (vedi gli esempi alla cifra 1.4). Nel complesso, la soluzione proposta non comporta alcuno svantaggio per i titolari di veicoli aziendali.