



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

Stato maggiore legislazione, 20 dicembre 2011

Indagine conoscitiva relativa all'ordinanza sugli obblighi di attestazione in materia di partecipazioni di collaboratore (art. 129 cpv. 1 lett. d LIFD)

Rapporto esplicativo

Compendio

La presente ordinanza sugli obblighi di attestazione in materia di partecipazioni di collaboratore (ordinanza sull'attestazione di partecipazioni di collaboratore, OParC) disciplina l'attuazione dell'articolo 129 capoverso 1 lettera d della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD), adottato con la legge federale sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore. L'ordinanza concerne i datori di lavoro che assegnano ai loro collaboratori azioni e opzioni di collaboratore, aspettative su azioni di collaboratore e partecipazioni improprie di collaboratore. Essa elenca le indicazioni che il datore di lavoro deve attestare e comunicare direttamente alle autorità di tassazione all'atto dell'acquisto di partecipazioni di collaboratore e della realizzazione di vantaggi valutabili in denaro derivanti da tali partecipazioni. Il contenuto delle attestazioni è determinato dal genere di partecipazione. L'attestazione riguardante le opzioni di collaboratore e le aspettative su azioni di collaboratore è in questo senso più estesa di quella riguardante le azioni di collaboratore o gli indennizzi in contanti provenienti da partecipazioni di collaboratore. L'ordinanza stabilisce altresì norme sull'attestazione e il calcolo dei vantaggi valutabili in denaro allorquando vanno risolti casi di imposizione proporzionale in ambito di relazioni internazionali, ossia in caso di arrivo di collaboratori dall'estero o della loro partenza dalla Svizzera. L'ordinanza illustra inoltre le modalità di attestazione e di risoluzione di casi speciali. Sono considerati casi speciali la scadenza anticipata del periodo di attesa nel caso di azioni di collaboratore o la restituzione di azioni di collaboratore. L'ordinanza comprende anche disposizioni concernenti i frontalieri e i membri dell'amministrazione e della direzione con domicilio all'estero, come pure norme riguardanti i collaboratori che realizzano le partecipazioni soltanto dopo la cessazione del rapporto di lavoro.

Indice

Compendio	2
1 Introduzione	4
1.1 Dichiarazioni del Consiglio federale nel messaggio concernente la legge federale sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore	4
1.2 Dibattiti alle Camere federali	5
1.3 L'interpretazione dell'articolo 129 capoverso 1 lettera d LIFD	5
2 Spiegazioni delle singole disposizioni	6
2.1 Disposizioni generali	6
2.2 Contenuto dell'attestazione	7
2.3 Casi speciali	11
2.4 Classificazione delle partecipazioni di collaboratore e ulteriori indicazioni	13
2.5 Disposizioni finali	14
3 Ripercussioni	14
3.1 Per la Confederazione	15
3.2 Per i Cantoni e i Comuni	15
3.3 Per i datori di lavoro e i dipendenti	15
4 Costituzionalità e legalità	15

1 Introduzione

Il 17 dicembre 2010 le Camere federali hanno adottato la legge federale sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore. Nella sua qualità di legge quadro, essa modifica la legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11) e la legge federale del 14 dicembre 1990 sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID, RS 642.14). Dato che entro il 7 aprile 2011 non è riuscito alcun referendum contro tale legge quadro, il 10 giugno 2011 il Consiglio federale ha decretato l'entrata in vigore della legge federale sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore a contare dal 1° gennaio 2013.

Conformemente alle spiegazioni fornite dal Consiglio federale nel suo pertinente messaggio¹, la legge federale sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore si prefigge di ripristinare la certezza del diritto in ambito di imposizione dei vantaggi valutabili in denaro derivanti da partecipazioni di collaboratore. Se è vero che nella prassi l'imposizione delle azioni di collaboratore non ha causato alcun problema, sono invece insorti problemi per quanto riguarda l'imposizione delle opzioni di collaboratore. Le opzioni di collaboratore erano tassate in tre diversi momenti, a seconda delle condizioni poste. Si poteva trattare del momento dell'assegnazione (acquisto), di quello dell'acquisto irrevocabile del diritto (maturazione [*vesting*]) oppure di quello dell'esercizio dell'opzione. Per quanto riguarda le opzioni, la legge federale sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore prevede d'ora in poi due soli momenti di imposizione, ossia il momento dell'acquisto o dell'esercizio del relativo diritto (cfr. allegato 1).

Per decidere in quale momento le partecipazioni di collaboratore debbano essere assoggettate fiscalmente, le autorità di tassazione devono fare capo a informazioni del datore di lavoro. Per questo motivo il legislatore ha ampliato il catalogo degli obblighi di attestazione e di comunicazione di cui all'articolo 129 capoverso 1 LIFD con l'aggiunta della lettera d. Con questa disposizione il Consiglio federale è legittimato a disciplinare in un'ordinanza le «indicazioni necessarie» all'attestazione in caso in cui si accordino partecipazioni ai collaboratori.

1.1 Dichiarazioni del Consiglio federale nel messaggio concernente la legge federale sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore

Nel suo messaggio del 17 novembre 2004 concernente la legge federale sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore, il Consiglio federale ha proposto l'introduzione di una nuova lettera all'articolo 129 capoverso 1:

¹ Devono presentare un'attestazione all'autorità di tassazione per ogni periodo fiscale:

d. i datori di lavoro sui vantaggi valutabili in denaro risultanti da partecipazioni vere e proprie dei collaboratori, nonché sull'assegnazione e sull'esercizio delle opzioni dei collaboratori.

Nella relativa motivazione² il Consiglio federale ha rilevato che la natura del negozio giuridico alla base delle partecipazioni di collaboratore – che può protrarsi su un periodo di più anni – esige l'introduzione di uno speciale obbligo di comunicazione. Pertanto l'obbligo di attesta-

¹ FF 2005 496

² FF 2005 519

zione sancito dall'articolo 127 capoverso 1 lettera a LIFD nei confronti del collaboratore non sarebbe spesso sufficiente. Si pensi al caso di un collaboratore che esercita dall'estero il proprio diritto di opzione nei confronti di un'impresa svizzera. Da un siffatto collaboratore non si potrebbe esigere l'attestazione a causa dell'assenza del domicilio in Svizzera, sebbene egli per il vantaggio valutabile in denaro sia assoggettato nel nostro Paese. Nel caso di opzioni vanno segnatamente attestati l'assegnazione, l'acquisto del diritto e l'esercizio del diritto.

1.2 Dibattiti alle Camere federali

Nella sua seduta del 17 febbraio 2005 dopo il dibattito di entrata in materia la Commissione dell'economia e dei tributi del Consiglio degli Stati ha accolto una proposta dell'allora consigliera agli Stati Simonetta Sommaruga. La sua proposta, che corrisponde all'attuale articolo 129 capoverso 1 lettera d LIFD, aveva il seguente tenore:

¹ Devono presentare un'attestazione all'autorità di tassazione, per ogni periodo fiscale:

d. i datori di lavoro che accordano partecipazioni di collaboratore ai loro dipendenti, sui dati necessari per la relativa tassazione; i particolari sono disciplinati per ordinanza dal Consiglio federale.

La consigliera agli Stati Sommaruga ha motivato la propria proposta adducendo che dalla prassi in ambito di tassazione è noto che la procedura di documentazione è insufficiente. I periodi di attesa concordati possono essere ridotti dal datore di lavoro, si può rinunciare alla restituzione concordata di azioni in caso di cambiamento del posto di lavoro oppure è possibile sopprimere il divieto di disposizione. Per questo motivo l'obbligo di documentazione deve essere circoscritto con precisione. I datori di lavoro devono informare le autorità di tassazione in merito alle partecipazioni di collaboratore assegnate durante l'anno in corso (genere, quantità e periodi di attesa, prezzo di acquisto, valore di mercato delle azioni al momento dell'acquisto). È altresì importante conoscere quali periodi di attesa sono scaduti durante l'anno e se le opzioni sono state esercitate. I dettagli tecnici vanno disciplinati in un'ordinanza.

L'allora consigliere federale Hans-Rudolf Merz si dichiarò d'accordo con la proposta e con l'emanazione di un'ordinanza. Egli era dell'avviso che le indicazioni necessarie potessero essere fornite senza grande dispendio dal datore di lavoro. Successivamente questo articolo è stato adottato senza discussioni dalle commissioni e dalle Camere.

1.3 L'interpretazione dell'articolo 129 capoverso 1 lettera d LIFD

L'articolo 129 LIFD disciplina l'obbligo di comunicazione di terzi nella procedura di tassazione. Tale obbligo di comunicazione differisce dall'obbligo di attestazione ai sensi dell'articolo 127 LIFD in quanto l'attestazione non va fornita al contribuente, ma direttamente all'autorità di tassazione. I datori di lavoro inoltrano in genere le attestazioni menzionate qui appresso unitamente al certificato di salario.

Occorre partire dal presupposto che le attestazioni vanno allestite sia per le azioni di collaboratore, sia per le opzioni di collaboratore, le aspettative su azioni di collaboratore e le partecipazioni improprie, perché dal testo della disposizione non si può desumere alcuna limitazione all'uno o all'altro genere di partecipazioni di collaboratore. Spetterà in linea di principio alle autorità di tassazione stabilire una qualificazione definitiva delle partecipazioni di collaboratore. Nella prassi tuttavia – a causa del folto numero di collaboratori coinvolti – i datori di lavoro di regola richiederanno alle autorità di tassazione una qualificazione vincolante prima dell'introduzione della partecipazione di collaboratore (decisione fiscale preliminare, *ruling* fiscale). Questo modo di procedere favorisce da un canto la certezza del diritto. D'altro canto è possibile chiarire quali indicazioni concrete debbano essere attestate, rispettivamente co-

municate, ovvero quali parametri risultino necessari a fini fiscali per il singolo piano riguardante le partecipazioni di collaboratore. Le indicazioni che figurano qui appresso costituiscono pertanto esigenze standardizzate che si sono affermate nella prassi. Il concetto di «necessarie» consente di concludere che queste indicazioni non sono esaurienti in tutti i casi. Si può quindi ipotizzare che nel singolo caso debbano essere comunicati ulteriori dati rilevanti. Potrebbe ad esempio risultare interessante che i collaboratori oltre alla partecipazione concludano un patto parasociale. Nel caso dei *co-investments* sarebbe interessante sapere quali riserve gli investitori abbiano espresso nei confronti del datore di lavoro.

Va osservato che il tenore dell'articolo 129 capoverso 1 LIFD non collima più con quello dell'articolo 45 lettera e LAID, nonostante le due disposizioni nel messaggio fossero identiche. Come accennato l'obbligo di attestazione era originariamente limitato alle partecipazioni vere e proprie di collaboratore. Per motivi di praticabilità è da supporre che i Cantoni interpreteranno l'articolo 45 lettera e LAID in maniera corrispondente all'articolo 129 capoverso 1 lettera d LIFD.

2 Spiegazioni delle singole disposizioni

2.1 Disposizioni generali

Articolo 1 Oggetto

Capoverso 1

Con l'assegnazione di partecipazioni di collaboratore i datori di lavoro intendono in genere legare i collaboratori a lungo termine all'azienda. A tale scopo essi allestiscono piani di partecipazione, nel cui ambito disciplinano in maniera completa le loro relazioni con i collaboratori durante il periodo del rapporto di lavoro e addirittura al di là di tale periodo. Per la tassazione dei collaboratori non è necessario inoltrare alle autorità di tassazione, unitamente alla dichiarazione fiscale, il pertinente piano di partecipazione. Con l'attestazione si può rappresentare il contenuto del piano rilevante ai fini dell'imposta sul reddito. Le operazioni di tassazione devono tenere conto della durata del piano di partecipazione di collaboratore, in quanto le ripercussioni fiscali possono variare. È possibile ad esempio che un'opzione venga acquistata oggi ma il suo vantaggio valutabile in denaro sia realizzato soltanto fra 10 anni. Nel caso di un'azione il suo acquisto può coincidere con il momento della realizzazione del vantaggio valutabile in denaro. Per le autorità di tassazione è pertanto importante sapere quando le partecipazioni di collaboratore sono state acquistate e in quale momento è intervenuto il vantaggio valutabile in denaro. Per questo motivo l'elemento temporale dell'acquisto di partecipazioni di collaboratore e della realizzazione del vantaggio valutabile in denaro derivante dalle stesse, menzionato alle lettere a e b, rappresenta una delle indicazioni più importanti da attestare. L'attestazione va inoltrata all'autorità fiscale del Cantone in cui l'impresa ha la sua sede quale allegato al certificato di salario. È pure possibile aggiungere una pagina al certificato di salario e includervi l'attestazione.

Capoverso 2

Alla lettera a) si definisce l'espressione «azioni di collaboratore» utilizzata come concetto generale in diversi articoli della presente ordinanza. Questa definizione corrisponde quanto al senso a quella data all'articolo 17a capoverso 1 lettera a LIFD. Essa ha lo scopo di evitare inutili ripetizioni nei successivi articoli 4, 5, 7, 8, 9, 10 e 13. Quando si parla di azioni di collaboratore si intendono quindi sempre i buoni di godimento, i buoni di partecipazione, le quote di società cooperative o le partecipazioni di altro genere. Nelle partecipazioni di altro genere rientrano ad esempio i modelli francesi di partecipazione, che assegnano ai collaboratori quote di investimenti collettivi di capitale istituiti dal datore di lavoro, nei quali quest'ultimo conferisce proprie azioni (cfr. anche le osservazioni in merito agli art. 5 e 6).

Articolo 2 Periodo di maturazione (vesting)

Nel contesto dell'imposizione proporzionale in ambito di relazioni internazionali ai sensi dell'articolo 17d LIFD è di rilievo ai fini dell'attestazione il concetto di «periodo di maturazione». Questo concetto poggia su quello di *vesting*, utilizzato finora dalla prassi, dalla giurisprudenza e nel rapporto del 23 agosto 2004 dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economici (OCSE) «Cross-border Income Tax Issues Arising from Employee Stock Option Plans». All'epoca l'OCSE aveva proposto nel suo rapporto l'imposizione proporzionale poiché il vantaggio valutabile in denaro derivante dall'esercizio di opzioni può essere «guadagnato» in uno o più Paesi. L'OCSE faceva peraltro dipendere l'imposizione proporzionale dall'esistenza di un rapporto lavorativo. Il concetto di «periodo di maturazione» proposto in questa sede è conforme al modello di convenzione per evitare la doppia imposizione dell'OCSE (modello CDI-OCSE).

Il concetto di «periodo di maturazione» svolge un ruolo importante nel contesto dell'assegnazione di opzioni bloccate o di partecipazioni improprie di collaboratore. Dato che questo concetto non è un concetto giuridico occorre imperativamente darne una definizione, tanto più che già oggi la prassi lo interpreta in maniere diverse. Il diritto di esercizio dell'opzione può infatti sorgere nel momento in cui scade il periodo di attesa oppure nel momento dell'acquisto del diritto concernente l'intera opzione (cosiddetto *vesting*).

Articolo 3 Diritto di esercizio

È vero che nel caso di quasi tutti i piani riguardanti le opzioni, il periodo di maturazione coincide con la scadenza del periodo di attesa. In casi eccezionali è però anche possibile che il periodo di attesa per l'esercizio del diritto si protragga al di là del periodo di maturazione. Con riferimento al tenore dell'articolo 17d LIFD e alle spiegazioni proposte nel messaggio è giustificato equiparare l'insorgenza del diritto di esercizio al momento della maturazione oppure al termine del periodo di attesa, se questo scade dopo il periodo di maturazione (cfr. allegato 2).

2.2 Contenuto dell'attestazione

La seconda sezione del presente progetto di ordinanza sugli obblighi di attestazione in materia di partecipazioni di collaboratore (ordinanza sull'attestazione di partecipazioni di collaboratore, OParC) elenca le informazioni da attestare in quanto necessarie alle autorità di tassazione.

Articolo 4 Attestazione concernente azioni di collaboratore

Nel caso di partecipazioni di collaboratore che comprendono l'assegnazione di azioni di collaboratore libere o – più frequentemente – bloccate, vanno indicati almeno sette elementi che finora si sono rivelati opportuni nel quadro della prassi.

Lettera a): la denominazione del piano di partecipazione di collaboratore serve a facilitare l'attribuzione, dato che numerose imprese istituiscono più piani riguardanti le partecipazioni di collaboratore con strumenti di partecipazione diversi e per gruppi diversi di collaboratori. I datori di lavoro modificano altresì regolarmente la denominazione allorquando un nuovo piano di partecipazione succede a quello vecchio.

Lettera b): la data dell'acquisto serve a controllare se il valore venale delle azioni quotate è esposto correttamente.

Lettera c): il valore venale delle azioni quotate va posto alla base del calcolo del vantaggio valutabile in denaro. Le autorità di tassazione verificheranno in merito se è stato applicato il corso giornaliero di chiusura. Quale corso sia applicabile nel caso di termini di sottoscrizione più lunghi sarà disciplinato nella circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni

(AFC) prevista in merito alla tassazione delle partecipazioni di collaboratore. È da presumere che – come finora – nel caso di termini di sottoscrizione inferiori a due mesi, per motivi di semplificazione amministrativa possa essere attestato un corso medio.

Se le azioni di collaboratore non sono quotate, i datori di lavoro devono indicare il valore formulare al momento dell'acquisto. In questa sede non si prescrive quale formula debba essere applicata. Di norma i datori di lavoro concorderanno preliminarmente con le autorità fiscali la formula da applicare al momento dell'attuazione del piano. Il valore formulare da attestare serve anche al controllo del rispetto del valore formulare convenuto al momento della consegna. Ciò può anche essere di rilievo nell'eventualità di una restituzione di azioni di collaboratore. In un simile caso la formula di calcolo prescelta non può più essere modificata.

Lettera d): solitamente vengono consegnate azioni di collaboratore bloccate. Tramite l'acquisto i collaboratori divengono proprietari delle azioni e fruiscono di tutti i diritti dell'azionista, segnatamente del diritto di voto e del diritto ai dividendi. Un eventuale periodo di attesa limita soltanto – ma pur sempre – il diritto di alienare l'azione. Questa limitazione ha per effetto che conformemente all'articolo 17b capoverso 2 LIFD sul valore venale o sul valore formulare viene concesso uno sconto del 6 per cento per anno di attesa. Il periodo di attesa costituisce pertanto la base di calcolo del valore venale ridotto o del valore formulare ridotto (cfr. allegato 3).

Lettera e): il prezzo di acquisto convenuto costituisce infine la base di calcolo del vantaggio valutabile in denaro da dichiarare.

Lettera f): anche il numero di azioni di collaboratore acquistate è da indicare ai fini della determinazione del vantaggio valutabile in denaro da tassare.

Lettera g): il vantaggio valutabile in denaro calcolato in questo modo deve poi essere attestato nel certificato di salario.

Articolo 5 Attestazione concernente opzioni di collaboratore e aspettative su azioni di collaboratore

Capoverso 1

Secondo l'articolo 17b capoverso 1 LIFD le opzioni liberamente disponibili (libere) quotate in borsa e le azioni di collaboratore sono tassate al momento del loro acquisto. Per questo motivo si può allestire per analogia la medesima attestazione di cui all'articolo 4. Nel caso di siffatte opzioni non può essere attestato un valore formulare perché bisogna sempre fondarsi sul corso in borsa (corso giornaliero di chiusura).

Capoverso 2

Rientrano tra le opzioni di collaboratore e le aspettative su azioni di collaboratore qui menzionate le opzioni di collaboratore liberamente disponibili, ma non quotate in borsa e bloccate, come pure le Restricted Stock Units (RSU) o i Restricted Stock Awards (RSA). Al pari delle opzioni, le RSU o i RSA prospettano l'acquisto di azioni del datore di lavoro. La condizione è tuttavia che il rapporto lavorativo sussista al momento dell'acquisto. La fornitura delle azioni è pertanto effettuata soltanto se questa condizione è adempita. Diversamente dal caso delle opzioni, i collaboratori non dispongono della possibilità di stabilire il momento dell'esercizio del diritto. Tutto sommato le aspettative su azioni di collaboratore ai sensi dell'articolo 5 prospettano una promessa di acquisto di future azioni di collaboratore. Dato che comprendono un'indennità per prestazioni lavorative future, le aspettative a motivo della condizione posta (maturazione) sono equiparate alle opzioni di collaboratore.

Lettera a

Numero 1: corrisponde all'articolo 4 lettera a.

Numero 2: in questo contesto si parla di «data di consegna» e non di «data dell'acquisto» come nel caso dell'articolo 4 lettera b. Il concetto di «data dell'acquisto» viene utilizzato soltanto laddove un diritto di partecipazione passa al collaboratore in virtù del diritto civile.

Numero 3: analogamente alle spiegazioni fornite in merito all'articolo 3 i datori di lavoro devono attestare l'acquisto di un diritto di esercizio. Come già menzionato, questa informazione è destinata all'imposizione proporzionale ai sensi dell'articolo 17d LIFD. Normalmente va at-

testato il termine del periodo di attesa. Poiché dalla struttura del piano riguardante le partecipazioni di collaboratore non risulta sempre chiaramente il momento dell'insorgenza del diritto di esercizio, si raccomanda di disciplinare questa questione nel quadro della decisione fiscale preliminare (*ruling* fiscale).

Numero 4: corrisponde per analogia all'articolo 4 lettera f.

Lettera b

All'atto dell'esercizio del diritto, della vendita o della conversione in azioni di collaboratore va allestita, successivamente all'attestazione al momento della consegna, una seconda attestazione concernente le opzioni di collaboratore e le aspettative su azioni di collaboratore. Mentre la prima attestazione ha prevalentemente l'obiettivo di informare le autorità di tassazione, la seconda serve a documentare il vantaggio valutabile in denaro da dichiarare.

Numero 1: serve a constatare la provenienza del vantaggio valutabile in denaro. Per questo tramite è possibile escludere ogni eventuale confusione se il collaboratore partecipa a un ulteriore piano.

Numero 2: serve a controllare se il valore venale delle azioni quotate è stato correttamente esposto al momento dell'esercizio. Qui viene indicata la data dell'esercizio del diritto, della vendita o della conversione. Nella prassi non sono rari i casi in cui nello stesso momento l'opzione nel suo complesso o le azioni di collaboratore acquisite al momento dell'esercizio delle partecipazioni improprie di collaboratore sono nuovamente alienate.

I numeri 3, 4, 5 e 6 corrispondono per analogia all'articolo 4 lettere c, e, f nonché g.

Articolo 6 Attestazione dei diritti su partecipazioni improprie di collaboratore

Per partecipazioni di collaboratore che determinano indennizzi in contanti si intendono partecipazioni improprie di collaboratore ai sensi dell'articolo 17a capoverso 2 LIFD. Rientrano in particolare in questo ambito i *co-investments*, i *phantom stocks* o gli *stock appreciation rights* (SAR). In merito le autorità di tassazione necessitano i seguenti dati:

- la denominazione del piano di partecipazione di collaboratore (lett. a);
- la data del pagamento (lett. b);
- l'entità dell'importo pagato che deve essere attestato nel certificato di salario (lett. c).

Articolo 7 Attestazione in caso di arrivo del collaboratore

Sia l'articolo 7 che l'articolo 8 prescrivono al datore di lavoro cosa attestare nei casi di imposizione proporzionale ai sensi dell'articolo 17d LIFD. L'imposizione proporzionale si applica a due diverse fattispecie. La prima fattispecie riguarda i casi in cui i collaboratori si trasferiscono dall'estero alla Svizzera. La seconda fattispecie riguarda invece i collaboratori che partono dalla Svizzera alla volta dell'estero. Le partecipazioni di collaboratore sono quindi consegnate in un Paese e realizzate in un altro Paese. Nel caso di queste partecipazioni si tratta in genere di opzioni di collaboratore, di aspettative su azioni di collaboratore e di partecipazioni improprie di collaboratore.

Capoverso 1

Se il collaboratore realizza in Svizzera opzioni di collaboratore, aspettative su azioni di collaboratore o partecipazioni improprie di collaboratore che ha ricevuto in un altro Stato prima del suo arrivo in Svizzera, il datore di lavoro – oltre alle già menzionate attestazioni ai sensi degli articoli 5 e 6 – deve in linea di massima attestare (lett. a) i giorni di residenza in Svizzera durante il periodo di maturazione nonché (lett. b) il vantaggio valutabile in denaro (cfr. art. 17d LIFD). Il datore di lavoro svizzero è pertanto tenuto a procurarsi le indicazioni corrispondenti dalla società affiliata o dalla società madre situate all'estero e che hanno consegnato le partecipazioni di collaboratore. Nella prassi il datore di lavoro svizzero dovrebbe accedere senza difficoltà a queste indicazioni, dato che in seno alle imprese attive a livello internazionale sono consegnate nel mondo intero partecipazioni di collaboratore a tutti i collaboratori o a determinate categorie di collaboratori. Qualora ciò non fosse il caso, sarebbe possibile basarsi eccezionalmente sul numero dei giorni lavorativi.

Capoverso 2

A motivo delle diverse convenzioni per evitare le doppie imposizioni (CDI) e a mente delle raccomandazioni dell'OCSE, la Svizzera non può tassare l'integralità del vantaggio valutabile in denaro proveniente dall'esercizio. L'imposizione va invece ripartita in funzione dei giorni di residenza tra i Paesi nei quali il collaboratore era residente dal momento dell'assegnazione dell'opzione fino a quello dell'inizio del diritto di esercitarla. E ciò prescindendo dal fatto che un altro Paese imponga o no proporzionalmente il vantaggio valutabile in denaro.

Secondo la formula che figura in questa disposizione il vantaggio valutabile in denaro va moltiplicato per il numero di giorni di residenza in Svizzera durante il periodo di maturazione e diviso per il numero di giorni dell'intero periodo di maturazione. Per i motivi indicati più sopra nella formula si utilizza il concetto di «giorni di residenza». Anche il vantaggio valutabile in denaro relativo a indennizzi in contanti deve essere calcolato secondo questa formula, perché esso poggia su un piano a lungo termine ed è acquisito in diversi Paesi. In questo senso gli indennizzi in contanti differiscono dai bonus che sono solitamente versati una volta all'anno e non si fondano su un piano concernente la partecipazione di collaboratore.

Articolo 8 Attestazione in caso di partenza del collaboratore

Capoverso 1

In questa disposizione la partenza viene trattata come fattispecie opposta all'arrivo di cui all'articolo 7 visto più sopra. In caso di partenza il datore di lavoro svizzero è tenuto a comunicare la realizzazione (lett. a), ad attestare i giorni di residenza in Svizzera durante il periodo di maturazione (lett. b) e il vantaggio valutabile in denaro (lett. c) e infine a versare l'imposta alla fonte conformemente all'articolo 100 capoverso 1 lettera d LIFD. L'imposta alla fonte da prelevare viene anche denominata imposta alla fonte estesa poiché essa si riferisce alla prestazione lavorativa fornita a suo tempo in Svizzera. Il datore di lavoro svizzero è tenuto a comunicare la realizzazione avvenuta all'estero. Questo modo di procedere non dovrebbe comportare difficoltà in quanto la realizzazione avviene nel contesto di imprese attive a livello internazionale.

Capoverso 2

Ai fini dell'attestazione, rispettivamente del calcolo del vantaggio proporzionale valutabile in denaro, si applica per analogia la medesima formula prevista all'articolo 7 capoverso 2. Il vantaggio valutabile in denaro va moltiplicato per il numero di giorni di residenza in Svizzera durante il periodo di maturazione e diviso per il numero di giorni dell'intero periodo di maturazione.

Capoverso 3

Siccome il collaboratore dopo la sua partenza risiede ora all'estero e quindi non sottostà più ad obblighi di cooperazione in Svizzera, il datore di lavoro è tenuto a comunicare la realizzazione del vantaggio valutabile in denaro all'autorità fiscale del Cantone in cui ha sede, al fine di rendere possibile la riscossione dell'imposta alla fonte estesa. Tale autorità informa a sua volta l'autorità fiscale del Cantone in cui il collaboratore ha avuto il suo ultimo domicilio, trasmettendole la comunicazione.

Capoverso 4

Se in Svizzera il datore di lavoro detiene unicamente uno stabilimento d'impresa, sottostà all'obbligo di comunicazione al Cantone in cui esso è situato. Lo stabilimento d'impresa in quanto tale non sottostà all'obbligo di comunicazione, poiché sono ipotizzabili casi in cui un collaboratore residente in Svizzera viene retribuito da un datore di lavoro estero. È pure possibile che il datore di lavoro detenga più stabilimenti di impresa. In questo caso sarà lo stabilimento d'impresa che contabilizza gli stipendi a dover inoltrare la comunicazione all'amministrazione cantonale delle contribuzioni a cui esso fa riferimento.

2.3 Casi speciali

Il presente capitolo disciplina casi il cui trattamento in passato ha sempre provocato incertezze nella prassi. Si tratta principalmente della scadenza anticipata del periodo di attesa riguardante le azioni di collaboratore e della loro restituzione anticipata.

Articolo 9 Scadenza anticipata del periodo di attesa nel caso di azioni di collaboratore

Capoverso 1

Capita spesso che i datori di lavoro revochino anzitempo il periodo di attesa. I motivi possono essere molteplici, come ad esempio il pensionamento anticipato, la dispensa dal lavoro, la fusione ecc. Con la scadenza anticipata del periodo di attesa il collaboratore al momento della liberazione consegue un reddito supplementare da attività lucrativa.

Capoverso 2

Finora la prassi e la giurisprudenza si sono fondate sulle seguenti considerazioni per presumere un reddito supplementare da attività lucrativa: posto ad esempio che le azioni del collaboratore siano state originariamente bloccate per una durata di dieci anni e che siano ora liberate dopo cinque anni, il loro valore fiscale al momento dell'acquisto risulta ridotto in modo eccessivo dallo sconto per dieci anni. A mente di questa constatazione si impone la questione di una rettifica della tassazione originale nel quadro di una procedura di recupero di imposta. Una siffatta rettifica della tassazione al momento dell'acquisto è stata tuttavia negata dalla giurisprudenza più recente perché la scadenza anticipata del periodo di attesa non costituisce un fatto nuovo (cfr. sentenza del 26 agosto 2010 del Tribunale amministrativo del Cantone di Svitto in re M.K., consid. 2.2.1). Il motivo della scadenza anticipata subentrata successivamente non può infatti essere già dato al momento della tassazione originale. Pertanto la scadenza anticipata del periodo di attesa costituisce una fattispecie a sé stante riguardante la realizzazione.

Capoverso 3

La formula indicata in questo capoverso va utilizzata in caso di applicazione dello sconto del 6 per cento per anno di attesa ai sensi dell'articolo 17b capoverso 2. In questo caso però quale parametro (ⁿ) va considerato il periodo di attesa residuo. Si possono conteggiare anche anni già iniziati (arrotondandoli a tre cifre decimali).

Esempio: il collaboratore A il 15 marzo 2008 ha ricevuto a titolo gratuito un'azione di collaboratore bloccata per dieci anni. Il 30 settembre 2011 egli si ritira anticipatamente in pensione. Conformemente al piano di partecipazione, con questo evento il periodo di attesa residuo scade anticipatamente. In questo modo l'azione di collaboratore, che fondamentalmente rimarrebbe bloccata fino al 15 marzo 2018, il 30 settembre 2011 diviene subito liberamente disponibile. In altri termini, in questo momento l'azione ancora bloccata per 6,46 anni (ⁿ) viene convertita in un'azione sbloccata. Ipotizzando che il 30 settembre 2011 il corso di borsa (intero) corrisponda a 1500 franchi per azione (x), in applicazione dell'articolo 17b capoverso 2 LIFD il valore venale ridotto – considerando gli anni residui del periodo di attesa – ammonterebbe soltanto al 68,632 per cento ($100 / 1,06^{6,46}$) del valore venale complessivo, ovvero 1029.50 franchi. La differenza (fr. 470.40) tra il valore venale complessivo (fr. 1500.-) e il valore venale ridotto (fr. 1029.50) rappresenta il reddito da attività lucrativa imponibile da attestare al momento della scadenza anticipata del periodo di attesa. In termini matematici, questo calcolo corrisponde alla formula $(x - x / 1,06^n)$, ossia $(1500 - 1500 / 1,06^{6,46})$.

Capoverso 4

Le condizioni enumerate in questa disposizione corrispondono per analogia a quelle previste all'articolo 4 più sopra.

Articolo 10 Restituzione di azioni di collaboratore

Capoverso 1

La prassi ha accertato che la restituzione senza indennità delle azioni di collaboratore o la loro restituzione al di sotto del loro valore venale al momento della cessazione del rapporto di lavoro può talvolta provocare ripercussioni negative per i collaboratori. Per questo motivo si impone un correttivo. Le autorità di tassazione sono giunte a diverse soluzioni. Il concordato della Svizzera nordoccidentale, di cui fanno parte le Amministrazioni delle contribuzioni dei Cantoni di AG, BL, BS e SO, nella convenzione del 5 novembre 2002 sul computo del «salario negativo» in caso di scadenza dei diritti di partecipazione di collaboratore (cfr. *Steuerrevue* 2003, pag. 570) ha coniato il concetto di «salario negativo» e quindi ammesso la compensazione del prezzo di restituzione con il salario. Così facendo nel certificato di salario dei collaboratori si indica un salario ridotto. In base all'articolo 339a CO la maggior parte delle altre autorità di tassazione ammette la deduzione dal reddito delle spese di conseguimento. Secondo questa prassi il salario va documentato nella sua integralità nel certificato di salario, mentre il prezzo di restituzione è dedotto nella dichiarazione fiscale. La giurisprudenza più recente (cfr. sentenza del 26 agosto 2010 del Tribunale amministrativo del Cantone di Svitto in re M.K., consid. 2.2.3, e sentenza del 17 maggio 2002 della Commissione tributaria di ricorso II del Cantone di Zurigo, pubblicata in *Zürcher Steuerpraxis*, 4/2002, pag. 302) ha ritenuto legittimo questo modo di procedere perché esso corrisponde all'imposizione in funzione della capacità economica. Il capoverso 1 rispecchia ora questa giurisprudenza. In questo caso va attestata la differenza tra il valore venale o formulare dell'azione al momento della restituzione e il prezzo di restituzione.

Capoverso 2

La formula menzionata in questo capoverso corrisponde a quella prevista all'articolo 17b capoverso 2 per lo sconto del 6 per cento da applicare a ogni anno del periodo di attesa. Anche in questo caso il parametro (n) da utilizzare è il periodo di attesa residuo. Ne risulta il valore venale o formulare ridotto a fini fiscali al momento della restituzione. La differenza ottenuta con la deduzione del prezzo di restituzione può essere fatta valere in sede di dichiarazione d'imposta con il relativo effetto di riduzione dell'entità del reddito.

Esempio: il collaboratore A il 15 marzo 2008 ha ricevuto un'azione di collaboratore bloccata per dieci anni. Il 30 settembre 2011 egli disdice il suo rapporto di lavoro. Conformemente al piano di partecipazione, in questo caso egli è tenuto a restituire l'azione al valore di acquisto originale di 800 franchi. Se il collaboratore A potesse disporre liberamente dell'azione di collaboratore, l'azione ancora bloccata per 6,46 anni (ⁿ) verrebbe convertita in un'azione sbloccata. Ipotizzando che il 30 settembre 2011 il corso di borsa (intero) corrisponda a 1500 franchi per azione (x), in applicazione dell'articolo 17b capoverso 2 LIFD il valore venale ridotto – considerando i 6,46 anni residui del periodo di attesa – ammonterebbe soltanto al 68,632 per cento ($100 / 1,06^{6,46}$) del valore venale complessivo, ovvero 1029.50 franchi. Poiché A deve restituire l'azione di collaboratore al prezzo di 800 franchi (y), nella dichiarazione d'imposta egli può dedurre la differenza ammontante a 229.50 franchi. In termini matematici, questo calcolo corrisponde alla formula $(x / 1,06^n - y)$, ossia $(1500 / 1,06^{6,46} - 800)$.

Capoverso 3

Il presente capoverso è una conseguenza della giurisprudenza menzionata più sopra. La differenza può essere fatta valere esclusivamente nell'ambito della dichiarazione d'imposta. Al fine di facilitarne il controllo, in questo caso l'attestazione va integrata oppure allegata al certificato di salario.

Capoverso 4

Il presente capoverso si è reso necessario per disciplinare con chiarezza il caso in cui il datore di lavoro rimborsa un prezzo di restituzione superiore al valore venale attuale o al valore formulare pattuito. La differenza positiva tra il prezzo di restituzione e il valore venale o formulare per il collaboratore non rappresenta un utile da capitale privato esente da imposte, bensì la realizzazione di reddito imponibile. Pertanto va presentata un'attestazione conformemente alle indicazioni previste all'articolo 9 capoverso 4.

Articolo 11 Collaboratori con domicilio all'estero

Capoverso 1

Questo capoverso è esclusivamente destinato a fornire una chiarificazione. I collaboratori che hanno il loro domicilio all'estero ma lavorano in Svizzera non possono essere assoggettati all'imposizione proporzionale. Questa disposizione si applica principalmente ai frontalieri e ai soggiornanti settimanali.

Capoverso 2

In conseguenza di questa chiarificazione viene stabilito che la totalità del reddito proveniente da partecipazioni di collaboratore sottostà all'imposizione alla fonte ordinaria in Svizzera.

Articolo 12 Membri dell'amministrazione o della direzione con domicilio all'estero

Come menzionato più sopra nel quadro dell'articolo 11, i capoversi 1 e 2 sono anch'essi destinati a fornire una chiarificazione. Il reddito proveniente da partecipazioni vere e proprie e da quelle improprie di collaboratore detenute da membri dell'amministrazione o della direzione con domicilio all'estero sottostanno in Svizzera all'imposizione alla fonte ai sensi dell'articolo 93 LIFD, che prevede attualmente un'aliquota del 5 per cento (cfr. art. 93 cpv. 3 LIFD). A queste persone non si applica l'imposizione proporzionale perché non si è in presenza di una fattispecie che rientra nell'ambito dell'articolo 17d LIFD.

Articolo 13 Realizzazione di opzioni di collaboratore, aspettative su azioni di collaboratore o partecipazioni improprie di collaboratore dopo la cessazione del rapporto di lavoro

Può capitare che il vantaggio valutabile in denaro proveniente da un'opzione di collaboratore, un'aspettativa su azioni di collaboratore o una partecipazione impropria di collaboratore venga realizzato soltanto nel momento in cui il contribuente non sia più in un rapporto lavorativo con il datore di lavoro che ha emesso tali partecipazioni. Per garantire la pretesa fiscale è necessario che non soltanto l'ex collaboratore, ma anche l'autorità fiscale cantonale competente riceva un'attestazione del vantaggio valutabile in denaro. L'obbligo di attestazione ai sensi dell'articolo 129 non è pertanto vincolato all'esistenza di un attuale rapporto di lavoro. Tale obbligo insorge piuttosto con la fornitura di una prestazione che trova il suo fondamento legale in un (precedente) contratto di lavoro.

2.4 Classificazione delle partecipazioni di collaboratore e ulteriori indicazioni

Articolo 14 Classificazione delle partecipazioni di collaboratore

L'AFC ha intenzione di pubblicare in allegato alla prevista circolare concernente l'imposizione di tali partecipazioni un elenco delle partecipazioni di collaboratore suddivise in categorie. Questo elenco potrà essere costantemente adeguato allo sviluppo di modelli di partecipazione. Recentemente sono stati ad esempio sottoposti alle autorità fiscali i cosiddetti *co-investments* per esaminare la possibilità di considerarli quali nuovi modelli di partecipazione.

Articolo 15 Ulteriori indicazioni

In relazione alla perizia riguardante i *co-investments* è risultato che per la valutazione di un piano di partecipazione di collaboratore complesso le autorità fiscali necessitano di ulteriori indicazioni da parte del datore di lavoro. Queste indicazioni servono in particolare a chiarire se i collaboratori hanno ricevuto diritti di partecipazione sulla base del rapporto di lavoro op-

pure se essi possono partecipare alla stessa stregua di investitori terzi. Inoltre spesso si tratta di individuare la delimitazione tra reddito da attività lavorativa dipendente e reddito da sostanza mobile.

2.5 Disposizioni finali

Articolo 16 Disposizioni transitorie

Capoverso 1

Dato che il suo oggetto consiste nel contenuto dell'attestazione, la presente ordinanza si applica a tutte le partecipazioni di collaboratore consegnate (assegnate) dopo la sua entrata in vigore.

Capoverso 2

Le partecipazioni di collaboratore assegnate sotto la vecchia legislazione vanno in linea di massima attestate conformemente alla presente ordinanza se all'epoca il vantaggio valutabile in denaro non è stato tassato. Si tratta prevalentemente di casi nei quali le opzioni di collaboratore avrebbero dovuto essere tassate in Svizzera al momento dell'assegnazione, ma la tassazione non è stata effettuata per un qualunque motivo. Un'attestazione al momento dell'esercizio del diritto diviene superflua se le opzioni di collaboratore sono già state tassate in passato sulla base di una decisione fiscale preliminare (*ruling* fiscale) al momento dell'assegnazione o della maturazione. Se prima dell'entrata in vigore della presente ordinanza l'imposizione delle opzioni o delle partecipazioni improprie di collaboratore era stata invece prospettata al momento dell'esercizio nel *ruling* fiscale, l'afflusso del vantaggio valutabile in denaro deve essere attestato conformemente alle prescrizioni della presente ordinanza.

Articolo 17 Entrata in vigore

Con decreto del 10 giugno 2011 il Consiglio federale ha posto in vigore la legge federale sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore con effetto al 1° gennaio 2013. Pertanto anche la presente ordinanza deve essere posta in vigore con effetto al 1° gennaio 2013.

3 Ripercussioni

Sotto la vecchia legislazione le opzioni di collaboratore erano tassate in tre diversi momenti a seconda delle condizioni poste. Si poteva trattare del momento dell'assegnazione (acquisto), di quello dell'acquisizione irrevocabile del diritto (maturazione) o ancora di quello dell'esercizio delle opzioni. La legge federale del 17 dicembre 2010 sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore apporta importanti semplificazioni, nel senso che ai fini dell'imposizione delle opzioni prevede soltanto due momenti di imposizione, segnatamente il momento dell'acquisto e quello dell'esercizio del diritto. Anche per quanto riguarda le attestazioni, ai fini dell'imposizione si considerano solo questi due momenti.

La legislazione in vigore finora non conosceva alcuna ordinanza sugli obblighi di attestazione in ambito di partecipazioni di collaboratore. Ciononostante si dovevano attestare tutte le circostanze rilevanti ai fini dell'imposizione. L'obbligo di attestazione nei confronti dei collaboratori si fondava sull'articolo 127 capoverso 1 lettera a LIFD. Non esisteva però un obbligo diretto di attestazione nei confronti delle autorità di tassazione, come prescritto ora all'articolo 129 capoverso 1 lettera d LIFD. A seconda delle circostanze ciò poteva comportare che nel quadro di *ruling* fiscali i datori di lavoro stabilissero invero i dettagli dell'attestazione con le autorità fiscali del Cantone in cui aveva sede l'impresa, ma che le autorità di tassazione di altri Cantoni non fossero informate in modo completo in merito alla portata di tali *ruling* fiscali.

Sempre sotto la vecchia legislazione, nella prassi si poteva anche constatare che le attestazioni in ambito di partecipazioni di collaboratore funzionavano in genere molto bene per quanto riguarda le grandi imprese. La situazione era invece diversa per quanto concerne le imprese di dimensioni minori. Nel loro caso il grado di informazione era frequentemente insufficiente, ragion per cui bisognava allestire attestazioni a posteriori su richiesta delle autorità di tassazione. Ciò ha comportato un inutile maggiore dispendio per i datori di lavoro, i collaboratori e anche le autorità di tassazione.

3.1 Per la Confederazione

I nuovi obblighi di attestazione e di comunicazione previsti dalla legge in ambito di partecipazioni di collaboratore (art. 129 cpv. 1 lett. d LIFD) vengono concretizzati dal presente progetto di ordinanza. Il testo enumera in modo chiaro e articolato le indicazioni necessarie ai fini di una tassazione corretta. Tutto ciò che non è assolutamente necessario è stato tralasciato. A livello di Confederazione l'ordinanza ha per conseguenza che nel quadro della nuova legislazione i *ruling* fiscali da sottoporre all'Amministrazione federale delle contribuzioni per controfirma potranno essere più brevi. Nel contesto di questi *ruling* fiscali non sarà più necessario elencare in modo dettagliato gli obblighi di attestazione e di comunicazione. In futuro basterà rinviare all'ordinanza, che enuncia tali requisiti in modo chiaro.

3.2 Per i Cantoni e i Comuni

Le spiegazioni fornite più sopra in merito a *ruling* fiscali più brevi valgono anche per *ruling* fiscali da concludere da parte di Cantoni e Comuni in ambito di partecipazioni di collaboratore. Per le autorità di tassazione l'ordinanza comporta inoltre il vantaggio di una migliore tracciabilità delle attestazioni che devono loro pervenire.

3.3 Per i datori di lavoro e i dipendenti

L'OParC offre sia al datore di lavoro che al collaboratore il vantaggio della concretizzazione di obblighi già esistenti e della loro esposizione articolata in maniera chiara nel testo di un'ordinanza. In particolare per le imprese di minori dimensioni dovrebbe risultare più facile allestire tempestivamente le attestazioni corrette. Il dispendio è sensibilmente inferiore rispetto a quello causato dalla richiesta a posteriori da parte delle autorità di tassazione di inoltrare le attestazioni finora non fornite.

4 Costituzionalità e legalità

L'emanazione dell'OParC è prevista nella legge (art. 129 cpv. 1 lett. d LIFD). L'ordinanza che verrà emanata dal Consiglio federale deve stabilire quali sono le indicazioni necessarie ai fini della tassazione in ambito di partecipazioni di collaboratore.

Quanto alla legge stessa, essa si fonda sugli articoli 128 e 129 della Costituzione federale.