



Imposta federale diretta

Berna, 30 ottobre 2020

Circolare n. 37¹, versione del 30 ottobre 2020

Imposizione delle partecipazioni di collaboratore

Indice

1	Generalità e oggetto della circolare	3
2	Definizioni	3
2.1	Collaboratori	3
2.2	Datori di lavoro	3
2.3	Partecipazioni di collaboratore	3
2.3.1	Partecipazioni di collaboratore vere e proprie	4
2.3.1.1	Azioni di collaboratore	4
2.3.1.1.1	Azioni di collaboratore libere	4
2.3.1.1.2	Azioni di collaboratore bloccate	4
2.3.1.2	Opzioni di collaboratore	4
2.3.1.2.1	Opzioni di collaboratore libere	4
2.3.1.2.2	Opzioni di collaboratore quotate in borsa	4
2.3.1.2.3	Opzioni di collaboratore bloccate	5
2.3.1.3	Aspettative su azioni di collaboratore	5
2.3.2	Partecipazioni improprie di collaboratore	5
2.3.2.1	Phantom Stocks	5
2.3.2.2	Stock Appreciation Rights	5
2.3.2.3	Co-Investments	5
2.3.3	Evoluzioni future	5
2.4	Periodo di attesa e periodo di maturazione (vesting)	6
2.5	Realizzazione	6
2.6	Conversione delle valute estere	6
3	Imposizione delle azioni di collaboratore (art. 17b LIFD)	6
3.1	Principio	6
3.2	Valore venale	6
3.2.1	Azioni di collaboratore quotate in borsa	6
3.2.2	Azioni di collaboratore non quotate in borsa	7

¹ Adattata alla Legge federale sull'adeguamento formale delle basi temporali per l'imposizione diretta delle persone fisiche del 22 marzo 2013 (in vigore dal 1. gennaio 2014).

3.3	Determinazione del reddito imponibile	7
3.4	Casi speciali	8
3.4.1	Scadenza anticipata del periodo di attesa (art. 11 OParC)	8
3.4.2	Restituzione di azioni di collaboratore (art. 12 OParC).....	9
3.4.3	Alienazione di azioni di collaboratore detenute nella sostanza privata	10
3.4.4	Indicazioni su altre fattispecie	10
4	Imposizione delle opzioni di collaboratore (art. 17b LIFD).....	10
4.1	Opzioni di collaboratore libere e quotate in borsa	10
4.2	Altre opzioni di collaboratore.....	10
5	Imposizione di aspettative su azioni di collaboratore	10
6	Imposizione delle partecipazioni improprie di collaboratore (art. 17c LIFD).....	10
7	Imposizione delle partecipazioni di collaboratore in ambito internazionale (art. 7–9 OParC).....	11
7.1	In generale	11
7.2	Imposizione alla fonte delle azioni di collaboratore e delle opzioni di collaboratore libere e quotate in borsa	11
7.2.1	In generale	11
7.2.2	Imposizione alla fonte.....	12
7.3	Imposizione di opzioni di collaboratore bloccate o non quotate in borsa, aspettative su azioni di collaboratore nonché partecipazioni improprie di collaboratore	13
7.3.1	In generale	13
7.3.2	Importazione di partecipazioni di collaboratore (art. 7 OParC).....	13
7.3.2.1	Importazione di partecipazioni di collaboratore con cambiamento di residenza	13
7.3.2.2	<i>Importazione di partecipazioni di collaboratore senza cambiamento di residenza ..</i>	<i>13</i>
7.3.3	Esportazione di partecipazioni di collaboratore (art. 8 OParC).....	14
7.3.3.1	<i>Esportazione di partecipazioni di collaboratore con cambiamento di residenza</i>	<i>14</i>
7.3.3.2	<i>Esportazione di partecipazioni di collaboratore senza cambiamento di residenza .</i>	<i>14</i>
7.3.4	Panoramica sull'imposizione alla fonte dei vantaggi valutabili in denaro provenienti dalle partecipazioni di collaboratore imponibili unicamente al momento della realizzazione.	15
8	Obblighi di collaborazione e di attestazione	18
8.1	Datore di lavoro	18
8.1.1	In generale	18
8.1.2	Attestazioni concernenti le azioni di collaboratore (art. 4 OParC)	18
8.1.2.1	<i>Liberazione di azioni di collaboratore prima della scadenza del periodo di attesa (art. 11 OParC)</i>	<i>18</i>
8.1.2.2	<i>Restituzione di azioni di collaboratore (art. 12 OParC).....</i>	<i>18</i>
8.1.3	Attestazione concernente opzioni di collaboratore, aspettative su azioni di collaboratore e partecipazioni improprie di collaboratore (art. 5 e 6 OParC)	19
8.1.3.1	<i>Opzioni di collaboratore libere e quotate in borsa</i>	<i>19</i>
8.1.3.2	<i>Altre opzioni di collaboratore, aspettative su azioni di collaboratore e partecipazioni improprie di collaboratore.....</i>	<i>19</i>
8.1.4	Ulteriori indicazioni (art. 17 OParC).....	19
8.2	Contribuenti	19
9	Decisione preliminare tra il datore di lavoro e le autorità fiscali (ruling)	20
9.1	In generale	20
9.2	Presupposti	20
9.3	Competenza	20
10	Entrata in vigore, abrogazioni e diritto transitorio	20

1 Generalità e oggetto della circolare

La legge federale del 17 dicembre 2010 sull'imposizione delle partecipazioni di collaboratore (cfr. Raccolta ufficiale delle leggi federali [RU] 2011 3259) ha permesso di introdurre diverse novità ai fini dell'imposizione delle partecipazioni di collaboratore. Nel suo insieme le nuove disposizioni si prefiggono di ripristinare la certezza del diritto, con particolare riferimento al momento dell'imposizione e – in conformità al commentario sul modello di convenzione OCSE per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (di seguito «commentario OCSE») – al calcolo dell'imposta in conformità alle regole del diritto fiscale internazionale. In tale circostanza bisogna in particolare tenere conto dell'articolo 15 del Modello di Convenzione dell'OCSE 2010 per evitare la doppia imposizione in materia fiscale concernente il reddito e la sostanza (in seguito, «C OCSE»).

I nuovi obblighi di attestazione e di comunicazione previsti all'articolo 129 capoverso 1 lettera d della legge federale del 14 dicembre 1990 sull'imposta federale diretta (LIFD, RS 642.11) vengono precisati nell'ordinanza del 27 giugno 2012 sugli obblighi di attestazione per le partecipazioni di collaboratore (ordinanza sulle partecipazioni di collaboratore [OParC], RS 642.115.325.1).

Il messaggio (cfr. Foglio federale [FF] 2005 495) concernente la nuova legge federale risale al 17 novembre 2004. Di conseguenza, il nuovo atto normativo non consente di considerare gli sviluppi intervenuti nel frattempo nell'ambito delle partecipazioni di collaboratore. La presente circolare come pure gli allegati I–IV forniscono una panoramica sulle ripercussioni fiscali delle nuove disposizioni.

Le modifiche apportate alla presente circolare nella sua versione del 30 ottobre 2020 sono contrassegnate in questo documento con una barra sul lato sinistro.

2 Definizioni

2.1 Collaboratori

Sono considerati collaboratori ai sensi della presente circolare i lavoratori che sono al servizio di un datore di lavoro (cfr. art. 319 cpv. 1 della legge federale di complemento del Codice civile svizzero [Libro quinto: Diritto delle obbligazioni: CO, RS 220] e art. 17 LIFD) nonché i membri dell'amministrazione o della direzione, a prescindere dal loro domicilio o dalla loro residenza. Determinante è la qualifica dei proventi derivanti dal rapporto giuridico sottostante quali redditi da attività lucrativa dipendente secondo l'articolo 17 capoverso 1 LIFD.

Sono considerati collaboratori anche i futuri impiegati, se il futuro datore di lavoro concede loro partecipazioni di collaboratore in vista dell'imminente rapporto di lavoro, e gli ex collaboratori cui l'ex datore di lavoro ha concesso partecipazioni di collaboratore durante la durata dell'impiego.

Non sono considerati collaboratori gli appaltatori (cfr. art. 363 CO), i mandatari, i mediatori, gli agenti generali ai sensi degli articoli 394 e segg. CO, nonché gli azionisti che non hanno un rapporto di lavoro con l'impresa.

2.2 Datori di lavoro

È considerato datore di lavoro ai sensi della presente circolare la società, la società del gruppo o lo stabilimento d'impresa, in cui è impiegato il collaboratore. Sono considerati datori di lavoro anche i cosiddetti datori di lavoro di fatto. Si pensi ad esempio al caso nel quale il collaboratore di una società-figlia estera viene inviato presso la società-madre svizzera, la quale si assume i costi del collaboratore. In questo caso, la società-madre svizzera viene considerata quale datore di lavoro di fatto.

2.3 Partecipazioni di collaboratore

Se il diritto di partecipazione è riconducibile al precedente, all'attuale o al futuro rapporto di lavoro con il datore di lavoro, esso è qualificato come partecipazione di collaboratore vera e propria oppure impropria.

Se la partecipazione è consegnata al collaboratore non dal datore di lavoro ma da una persona fisica (ad es. se proviene dal portafoglio di un azionista) non si tratta di una partecipazione di collaboratore in senso stretto secondo l'articolo 17a LIFD. Si giustifica, per calcolare il vantaggio valutabile in denaro, l'applicazione per analogia delle disposizioni concernenti le partecipazioni di collaboratore.

2.3.1 Partecipazioni di collaboratore vere e proprie

Le partecipazioni vere e proprie permettono ai collaboratori di partecipare al capitale proprio del datore di lavoro. La partecipazione può avvenire direttamente mediante la concessione di titoli di partecipazione oppure indirettamente attraverso la concessione di opzioni o aspettative per l'acquisto di titoli di partecipazione.

Le forme più frequenti di partecipazioni di collaboratore vere e proprie sono le azioni e le opzioni di collaboratore.

2.3.1.1 Azioni di collaboratore

Sono considerate azioni di collaboratori ai sensi della presente circolare le azioni del datore di lavoro o di società a lui vicine (cfr. art. 17a cpv. 1 lett. a LIFD e art. 1 cpv. 2 lett. a OParC) che vengono trasferite al collaboratore dal datore di lavoro, di regola a condizioni di favore, in virtù del suo rapporto di lavoro.

Altri titoli di partecipazione che permettono al collaboratore di partecipare direttamente al capitale sociale – in particolare buoni di partecipazione o quote di società cooperative – sono trattate come azioni di collaboratore. Per semplicità, di seguito si utilizza esclusivamente l'espressione «azioni di collaboratore».

2.3.1.1.1 Azioni di collaboratore libere

Sono considerate azioni di collaboratore libere le azioni di cui il collaboratore può disporre senza restrizioni.

2.3.1.1.2 Azioni di collaboratore bloccate

Per azioni di collaboratore bloccate si intendono le azioni con un divieto di disporre, generalmente limitato nel tempo (termine o periodo di attesa), durante il quale il collaboratore non può alienare, costituire in pegno né gravare in altro modo queste azioni. La base giuridica per il termine di attesa è costituita di regola dal regolamento di partecipazione o dal contratto di compravendita tra il datore di lavoro e il collaboratore. Non è considerato termine di attesa un mero lasso di tempo durante il quale il collaboratore non può alienare le azioni, ad esempio per motivi interni all'azienda o legati al diritto in materia di borse (cosiddetto *closed window period*).

2.3.1.2 Opzioni di collaboratore

Un'opzione di collaboratore è il diritto conferito a un collaboratore, di regola a condizioni preferenziali in virtù del suo precedente, attuale o futuro rapporto di lavoro, di acquistare un titolo di partecipazione del datore di lavoro durante un periodo di tempo predefinito (termine di esercizio) e a un determinato prezzo (prezzo di esercizio), al fine di partecipare al capitale sociale del datore di lavoro.

2.3.1.2.1 Opzioni di collaboratore libere

Dopo la loro consegna, le opzioni di collaboratore libere possono essere esercitate oppure alienate senza restrizioni.

2.3.1.2.2 Opzioni di collaboratore quotate in borsa

Un'opzione di collaboratore è considerata quotata in borsa ai sensi della presente circolare quando è ammessa alle negoziazioni di borsa ed è un titolo liquido; la sua negoziabilità non può essere limitata unicamente ai collaboratori.

2.3.1.2.3 Opzioni di collaboratore bloccate

Dopo la loro consegna, le opzioni di collaboratore bloccate non possono essere alienate né esercitate per un determinato periodo (termine o periodo di attesa).

2.3.1.3 Aspettative su azioni di collaboratore

Le aspettative su azioni di collaboratore prospettano al collaboratore la possibilità di acquistare in un secondo momento un certo numero di azioni, gratuitamente o a condizioni preferenziali. La cessione delle azioni viene di regola vincolata a condizioni, come ad esempio all'esistenza di un rapporto di lavoro. Poiché le aspettative su azioni di collaboratore contengono un'indennità per prestazioni future, esse possono essere equiparate alle opzioni di collaboratore vere e proprie (cfr. al riguardo anche il n. 2.3.1). Le Restricted Stock Units (RSU) sono classici esempi di queste aspettative.

2.3.2 Partecipazioni improprie di collaboratore

Per partecipazioni improprie di collaboratore si intendono i sistemi di incentivi legati al capitale proprio o al corso delle azioni, che prospettano al collaboratore non una partecipazione al capitale proprio del datore di lavoro, ma in linea generale solo una prestazione in denaro stabilita in base all'evoluzione del valore del titolo sottostante. Poiché questi strumenti solitamente non conferiscono al collaboratore ulteriori diritti, come il diritto di voto e il diritto a dividendi, fino alla loro realizzazione le partecipazioni improprie di collaboratore sono considerate fiscalmente come mere aspettative.

Le forme più frequenti di partecipazioni improprie di collaboratore sono le cosiddette *phantom Stocks* (azioni virtuali) e gli *Stock Appreciation Rights* (opzioni virtuali) come pure alcune forme di *co-investments*.

2.3.2.1 Phantom Stocks

L'azione fantasma (*Phantom Stock*) è un titolo di partecipazione fittizio che riflette il valore di una determinata azione e il suo titolare possiede gli stessi diritti patrimoniali di un azionista. Di conseguenza, egli riceve di regola dei versamenti corrispondenti ai relativi dividendi. L'azione fantasma non costituisce tuttavia una partecipazione al capitale proprio del datore di lavoro, e non contiene perciò i diritti sociali che invece appartengono al detentore di vere e proprie partecipazioni.

2.3.2.2 Stock Appreciation Rights

Gli Stock Appreciation Rights (SAR) conferiscono ai collaboratori il diritto di ricevere dal datore di lavoro in un secondo momento, in contanti, l'incremento di valore di un determinato titolo sottostante. Diversamente dalle azioni fantasma, di regola in questo caso non vengono effettuati versamenti i cui importi corrispondono ai relativi dividendi. Non c'è la consegna fisica delle azioni e quindi nemmeno la partecipazione al capitale proprio del datore di lavoro.

2.3.2.3 Co-Investments

Si ricorre ai *co-investments* di collaboratore in particolare nel quadro di strutture di Private Equity. Al collaboratore vengono spesso attribuiti strumenti che prevedono indennizzi di regola soltanto in caso di vendita o entrata in borsa dell'impresa datrice di lavoro. Questi *co-investments* sono considerati partecipazioni improprie di collaboratore segnatamente quando il titolo di partecipazione non conferisce al collaboratore estesi diritti di proprietario (diritto di voto, diritto ai dividendi illimitato, diritto a una quota dell'utile e della liquidazione) nei confronti del datore di lavoro.

2.3.3 Evoluzioni future

Applicando l'articolo 16 OParC, l'Amministrazione federale delle contribuzioni (qui di seguito: AFC) può elencare e pubblicare in un allegato separato le nuove forme di partecipazioni di collaboratore, che le verranno sottoposte dopo l'entrata in vigore della presente circolare.

2.4 Periodo di attesa e periodo di maturazione (vesting)

Con periodo di attesa si intende un divieto di disporre, di regola limitato nel tempo e pattuito contrattualmente, durante il quale le partecipazioni di collaboratore non possono segnatamente essere esercitate, alienate, date in pegno o gravate da qualsiasi altro onere.

Il periodo di maturazione definisce il periodo durante il quale il collaboratore deve “meritarsi” un’opzione, ad esempio raggiungendo determinati obiettivi professionali oppure non disdicendo il rapporto di lavoro prima di una determinata scadenza. La fine di questo periodo viene denominata *vesting* (cfr. sentenza del Tribunale federale 2C_138/2010 del 2 giugno 2010, consid. 2.2). Di conseguenza, fino alla nascita del diritto d’esercizio, le partecipazioni di collaboratore di questo tipo sono sottoposte a una condizione sospensiva.

Il vesting, ossia la fine del periodo di maturazione, è normalmente stabilito nel corrispondente piano o contratto di partecipazione, come pure i motivi che possono determinare una maturazione anticipata. Se il periodo di maturazione scade e tutte le condizioni di maturazione sono adempiute, il collaboratore ottiene un diritto ad ottenere le corrispondenti partecipazioni di collaboratore. Il momento dell’imposizione è stabilito giusta la cifra 3 e segg. della presente circolare.

2.5 Realizzazione

Ove la presente circolare parli di realizzazione di partecipazioni di collaboratore si intende in particolare l’esercizio o la vendita di opzioni di collaboratore, come pure la conversione di aspettative in azioni e l’acquisizione di denaro contante proveniente da sistemi di incentivazione in contanti legati al corso delle azioni (cfr. allegato I, Panoramica sulle partecipazioni di collaboratore).

2.6 Conversione delle valute estere

Se la partecipazione di collaboratore è espressa in valuta estera, le indicazioni da attestare devono essere convertite in franchi svizzeri (qui di seguito franchi). La conversione deve poggiare sulla media del corso di chiusura valuta e del corso di chiusura denaro del giorno della consegna, dell’acquisto o della realizzazione del vantaggio valutabile in denaro risultante dalla partecipazione di collaboratore. In casi fondati, previo accordo con la competente autorità fiscale, è possibile derogare a questo metodo di conversione.

3 Imposizione delle azioni di collaboratore (art. 17b LIFD)

3.1 Principio

Se le azioni di collaboratore sono consegnate gratuitamente o a condizioni preferenziali, la differenza positiva tra il valore venale e il prezzo di consegna al collaboratore costituisce un vantaggio valutabile in denaro e quindi un reddito da attività lucrativa dipendente (cfr. art. 17 cpv. 1 LIFD). Le azioni di collaboratore devono essere tassate al momento della consegna, ossia al momento dell’acquisizione del diritto.

3.2 Valore venale

3.2.1 Azioni di collaboratore quotate in borsa

Nel caso delle azioni di collaboratore quotate in borsa si considera di principio valore venale il corso di chiusura in borsa del giorno dell’acquisizione del diritto.

L’acquisizione del diritto di azioni di collaboratore avviene di norma nel momento in cui il collaboratore accetta l’offerta del datore di lavoro di acquistare le azioni. Per motivi amministrativi, in particolare, il piano di partecipazione può prevedere un determinato termine di acquisto entro il quale il collaboratore deve confermare l’accettazione dell’offerta. In presenza di siffatti termini di acquisizione vale quanto segue:

- nel caso di termini di acquisto superiori a 60 giorni civili, si considera come valore venale determinante ai fini fiscali il corso di chiusura del giorno di accettazione dell'offerta;
- nel caso di termini di acquisto inferiori o uguali a 60 giorni civili si considera come valore venale determinante ai fini fiscali il corso di chiusura del primo giorno del termine di acquisto. In casi fondati e previo accordo con le competenti autorità fiscali è possibile derogare a questa regola di calcolo del valore venale.

3.2.2 Azioni di collaboratore non quotate in borsa

Per le azioni di collaboratore non quotate in borsa generalmente non si dispone di un valore di mercato. Per questa ragione il valore determinante è in linea di massima calcolato in base a una formula idonea e riconosciuta dal datore di lavoro. Suddetto calcolo del valore determinante al momento dell'attribuzione può essere effettuato secondo le regole contenute nella circolare n. 28 della Conferenza svizzera delle imposte del 28 agosto 2008 ("Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune"). Il metodo di calcolo adottato la prima volta deve essere in linea di massima mantenuto per il corrispondente piano di partecipazione di collaboratore.

Se il valore stabilito sulla base della formula viene calcolato soltanto una volta all'anno, esso può essere considerato come valore fiscale determinante unicamente se la consegna delle azioni di collaboratore avviene entro sei mesi dalla data della stima. In caso contrario occorre tener conto in maniera adeguata del valore stabilito sulla base della formula della prossima data di stima.

Se, eccezionalmente, si dispone di un valore venale per delle azioni non quotate in borsa, questo valore è considerato come valore determinante. In casi particolari e su richiesta specifica del datore di lavoro sarà possibile prendere in considerazione un valore calcolato sulla base di una formula idonea e riconosciuta dal datore di lavoro, anche se si dispone di un valore venale. Questa soluzione presuppone però che il datore di lavoro disponga di un diritto illimitato di acquisto che gli consenta di riacquistare le azioni di collaboratore a un prezzo valutato secondo questa medesima formula.

Esempio:

A e B fondano la Newtec SA con un capitale azionario di 100 000 franchi (100 azioni a 1 000 franchi nominali). Nel quadro di un aumento di capitale la banca Z sottoscrive come investitore ulteriori 100 azioni a 1 000 franchi nominali, più un aggio di 9 000 franchi per azione. Il valore venale ammonta quindi a 10 000 franchi per azione.

Sei mesi dopo la Newtec SA vorrebbe far partecipare il collaboratore C alla società mediante la consegna gratuita di 10 azioni. Con un valore venale di 10 000 franchi ciò comporterebbe per C un reddito imponibile di 100 000 franchi.

Dato che il resto del suo stipendio è molto modesto, C non sarebbe in grado di pagare l'imposta sul reddito dovuta a seguito della partecipazione di collaboratore. Per questo motivo la Newtec SA chiede alle competenti autorità fiscali di non prendere in considerazione il valore venale delle azioni e di applicare in futuro ai fini fiscali un valore calcolato sulla base di una formula. Questo procedimento viene accettato dalle autorità fiscali se il datore di lavoro ha il diritto illimitato di riacquistare le partecipazioni di collaboratore a un prezzo valutato secondo questa formula.

3.3 Determinazione del reddito imponibile

Soggiace all'imposizione la differenza positiva tra il valore venale delle azioni di collaboratore e il loro prezzo di attribuzione.

Le azioni di collaboratore bloccate presentano un minor valore rispetto a quelle libere. L'articolo 17b capoverso 2 LIFD tiene conto di questa circostanza accordando uno sconto del 6 per cento per anno di attesa, ma al massimo per dieci anni. Da ciò si ottiene la seguente tabella di sconto:

Termine di attesa	Sconto	Valore venale ridotto
1 anno	5,660 %	94,340 %
2 anni	11,000 %	89,000 %
3 anni	16,038 %	83,962 %
4 anni	20,791 %	79,209 %
5 anni	25,274 %	74,726 %
6 anni	29,504 %	70,496 %
7 anni	33,494 %	66,506 %
8 anni	37,259 %	62,741 %
9 anni	40,810 %	59,190 %
10 anni	44,161 %	55,839 %

Gli anni di attesa incompleti sono considerati pro rata temporis (cfr. art. 11 cpv. 3 e art. 12 cpv. 2 OParC). Il valore venale (percentuale) ridotto è calcolato secondo la formula $(100 : 1,06^n)$, dove (n) corrisponde al numero di anni di attesa ancora in sospeso alla data di riferimento della stima.

La differenza positiva tra il valore venale ridotto e il minore prezzo di acquisto costituisce il reddito imponibile da attività lucrativa dipendente del collaboratore (art. 17b cpv. 1 LIFD).

3.4 Casi speciali

3.4.1 Scadenza anticipata del periodo di attesa (art. 11 OParC)

Se il periodo di attesa scade anticipatamente, il collaboratore realizza in quel momento un vantaggio valutabile in denaro fondato su un rapporto di lavoro, ovvero un reddito da attività lucrativa dipendente (art. 17 cpv. 1 LIFD). Poco importa il motivo della scadenza anticipata del periodo di attesa e tanto meno l'eventualità che l'azione di collaboratore sia stata a suo tempo acquistata a un valore venale superiore a quello fiscalmente ridotto.

Il reddito imponibile corrisponde alla differenza tra il valore venale non ridotto dell'azione al momento della scadenza del periodo di attesa e il valore ridotto corrispondente al periodo di attesa residuo. Gli anni di attesa non completi devono essere considerati pro rata temporis.

Esempio:

Il 15 marzo 2010 il collaboratore A ha ricevuto gratuitamente un'azione di collaboratore con un periodo di attesa di 10 anni. Il 30 settembre 2013, il collaboratore A va in pensione anticipata. Conformemente al piano di partecipazione, a seguito di questo evento il termine di attesa ancora in corso scade anticipatamente. Pertanto, il 30 settembre 2013 l'azione di collaboratore, di principio ancora bloccata fino al 15 marzo 2020, diventa liberamente disponibile. In altri termini, in quel momento l'azione ancora bloccata per 6,46 anni (n) viene convertita in un'azione libera. Considerato, ad esempio, che il corso (intero) in borsa il 30 settembre 2013 sia di 1 500 franchi per azione (x), in applicazione dell'articolo 17b capoverso 2 LIFD e tenuto conto dei 6,46 anni di attesa residui, il valore venale ridotto dell'azione ammonta a solo il 68,632 per cento ($100 : 1,06^{6,46}$) del valore venale complessivo, ossia a 1 029.50 franchi. Questa differenza tra il valore venale complessivo (1 500) e il valore venale ridotto (1 029.50) costituisce il reddito imponibile da attività lucrativa, pari a 470.50 franchi, da attestare al momento della scadenza anticipata del termine di attesa. Dal profilo matematico questo calcolo corrisponde alla formula $(x - x : 1,06^n)$, ovvero $(1\,500 - 1\,500 : 1,06^{6,46})$.

	Data	Termine di attesa alla consegna	Termine di attesa residuo	Valore venale	Sconto	CHF
Termine di attesa il	30.09.2013			1'500	-	1'500
Sconto dal	30.09.2013	10 anni	6.46 anni	1'500	68.632%	1'029
Reddito da attività lucrativa imponibile						471

3.4.2 Restituzione di azioni di collaboratore (art. 12 OParC)

Se, in virtù di un impegno regolamentare o contrattuale, il collaboratore, al termine del rapporto di lavoro, deve restituire al datore di lavoro le proprie azioni di collaboratore, da questa circostanza possono risultare sia una diminuzione della sostanza fondata sul rapporto di lavoro, sia un reddito imponibile. La differenza positiva tra il prezzo di restituzione e il valore venale (ridotta in funzione del periodo di attesa residuo), rispettivamente il valore calcolato sulla base della formula corrisponde per il collaboratore a un reddito imponibile da attività lucrativa, e non a un utile privato in capitale esente da imposta. In questi casi occorre pertanto fornire un'attestazione che contenga per analogia le indicazioni di cui all'articolo 11 capoverso 4 OParC. In questo caso il reddito imponibile al momento della restituzione è calcolato in base alla differenza tra il valore venale, (ridotta in funzione del periodo di attesa residuo), rispettivamente il valore calcolato sulla base della formula delle azioni di collaboratore restituite e il maggiore prezzo di restituzione. Se le azioni di collaboratore sono restituite senza risarcimento o al di sotto del loro attuale valore venale, il collaboratore può far valere la diminuzione della sostanza nel periodo fiscale della restituzione delle azioni di collaboratore effettuando una deduzione dal reddito delle relative spese di conseguimento (cfr. art. 12 cpv. 1 OParC).

Esempio:

il 15 marzo 2010 il collaboratore A ha acquistato un'azione di collaboratore con un termine di attesa di 10 anni. Il 30 settembre 2013 il collaboratore A disdice il suo rapporto di lavoro. Conformemente al piano di partecipazione, esso ha restituito l'azione al prezzo di acquisto originario 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 libera. Se il 30 settembre 2013 il corso (intero) in borsa è di 1 500 franchi per azione (x), in applicazione dell'articolo 17b capoverso 2 LIFD e tenuto conto dei 6,46 anni di attesa residui, il valore venale ridotto dell'azione ammonta a solo il 68,632 per cento ($100 : 1,06^{6,46}$) del valore venale complessivo, ossia a 1 029 franchi. Dato che deve restituire l'azione al prezzo di 800 franchi (y), il collaboratore A può dedurre nella sua dichiarazione di imposta la differenza di 229 franchi come spese di conseguimento del reddito. Dal profilo matematico questo calcolo corrisponde alla formula $(x : 1,06^n - y)$, ossia $(1\,500 : 1,06^{6,46} - 800)$.

	Data	Termine d'attesa	Termine di attesa residuo	Valore venale	Prezzo di restituzione	Sconto	Valore venale ridotto
Attribuzione	15.03.2010	10 anni					
Disdetta	30.09.2013	-	6.46 anni	1 500	800	68.637% (= 1 029)	1'029
Visto che il prezzo di restituzione ammonta a 800 franchi e il valore venale ridotto è di 1 029 franchi, i costi di conseguimento del reddito fiscalmente determinanti ammontano a 229 franchi.							

3.4.3 Alienazione di azioni di collaboratore detenute nella sostanza privata

Ai fini delle imposte dirette, dall'alienazione di azioni di collaboratore detenute nella sostanza privata risulta in linea di massima un utile privato in capitale esente da imposta (cfr. art. 16 cpv. 3 LIFD) oppure una perdita in capitale irrilevante ai fini fiscali. L'importo dell'utile in capitale privato esente corrisponde alla differenza tra il valore venale al momento dell'attribuzione e quello al momento della vendita, rispettivamente alla differenza tra il valore calcolato secondo la formula ad hoc al momento dell'attribuzione e quello calcolato secondo la stessa formula al momento della realizzazione. Un eventuale plusvalore derivante ad esempio dalla modifica del metodo di valutazione o da una ripresa del valore venale al posto del valore determinato secondo la formula ad hoc deve in linea generale essere imposto come reddito al momento della vendita. Se l'evento che comporta il cambiamento dal principio del valore determinato secondo la formula ad hoc a quello del valore di mercato subentra solo dopo lo scadere del termine di detenzione delle azioni di collaboratore di cinque anni, al momento di una successiva alienazione il collaboratore realizza un utile in capitale non imponibile, sempre che egli abbia detenuto tali azioni di collaboratore nella sua sostanza privata.

3.4.4 Indicazioni su altre fattispecie

Le azioni acquisite nell'ambito della costituzione di una società non sono considerate partecipazioni di collaboratore ai sensi dell'articolo 17a LIFD. Se un collaboratore acquista i diritti di partecipazione alle medesime condizioni che sarebbero state garantite a un terzo indipendente, tali titoli non sono considerati come partecipazioni di collaboratore ai sensi dell'articolo 17a LIFD.

4 Imposizione delle opzioni di collaboratore (art. 17b LIFD)

4.1 Opzioni di collaboratore libere e quotate in borsa

Le opzioni di collaboratore libere e quotate in borsa sono imponibili al momento della loro consegna. Se simili opzioni di collaboratore sono consegnate gratuitamente o a condizioni preferenziali, la differenza positiva tra il valore venale e il prezzo di consegna costituisce per i collaboratori un vantaggio valutabile in denaro e quindi un reddito da attività lucrativa dipendente (cfr. art. 17b cpv. 1 LIFD).

Per quanto riguarda il valore venale delle opzioni di collaboratore si applicano per analogia le disposizioni di cui al numero 3.2.1.

4.2 Altre opzioni di collaboratore

Tutte le opzioni di collaboratore che non vanno tassate alla loro consegna conformemente al numero 4.1 sono imponibili al momento dell'alienazione o dell'esercizio (cfr. art. 17b cpv. 3 LIFD). È imponibile la totalità del provento dell'alienazione, oppure dell'utile proveniente dall'esercizio del diritto, dopo la deduzione di eventuali spese di acquisizione.

5 Imposizione di aspettative su azioni di collaboratore

Le aspettative su azioni di collaboratore sono tassate al momento della loro conversione in azioni di collaboratore. A tale momento l'imposizione è retta dalle prescrizioni applicabili alle azioni di collaboratore (cfr. n. 3 più sopra).

6 Imposizione delle partecipazioni improprie di collaboratore (art. 17c LIFD)

I vantaggi valutabili in denaro risultanti dalla concessione di partecipazioni improprie di collaboratore sono imponibili al momento della loro realizzazione. Soggiace all'imposta sul reddito la totalità del vantaggio valutabile in denaro, nel senso che nessun utile privato di capitale esente da imposta può risultare dalle partecipazioni improprie di collaboratore.

7 Imposizione delle partecipazioni di collaboratore in ambito internazionale (art. 7–9 OParC)

7.1 In generale

L'imposizione proporzionale sancita all'articolo 17d LIFD e agli articoli 7 e 8 OParC è applicabile a due diverse fattispecie. La prima fattispecie riguarda i casi dei collaboratori che si trasferiscono dall'estero in Svizzera (arrivo; art. 7 OParC), mentre la seconda concerne i collaboratori che si trasferiscono dalla Svizzera all'estero (partenza; art. 8 OParC). In tale contesto le partecipazioni di collaboratore sono consegnate in un determinato Paese e realizzate in un altro Paese. In questo caso si tratta solitamente di opzioni di collaboratore, di aspettative su azioni di collaboratore oppure di partecipazioni improprie di collaboratore.

A seguito delle diverse convenzioni per evitare la doppia imposizione (CDI), la Svizzera non può di norma tassare l'integralità del vantaggio valutabile in denaro proveniente dalla realizzazione. L'imposizione deve invece essere ripartita in funzione dei giorni di lavoro tra i Paesi nei quali il collaboratore risiedeva dal momento della consegna delle partecipazioni di collaboratore fino a quello della nascita del diritto di esercizio (art. 7 e 8 OParC). Non importa se un altro Paese tassa proporzionalmente o meno il vantaggio valutabile in denaro. È piuttosto determinante quale Paese ha il diritto di tassare in proporzione il reddito della relativa attività lucrativa.

Sia l'articolo 7 che l'articolo 8 OParC prescrivono al datore di lavoro ciò che deve attestare nei casi di imposizione proporzionale ai sensi dell'articolo 17d LIFD. Va osservato che, sulla base del rinvio dell'articolo 9 OParC, gli articoli 7 e 8 OParC devono essere applicati per analogia anche ad altre fattispecie, ad esempio quando un collaboratore arriva dall'estero in Svizzera, vi risiede per poco tempo e riparte prima della maturazione o viceversa. La competenza territoriale dell'imposizione è retta dagli articoli 107 e 105 LIFD. L'attestazione in caso di partenza di un collaboratore deve essere trasmessa alle autorità cantonali competenti secondo queste disposizioni. Il datore di lavoro, nella sua qualità di debitore della prestazione imponibile, deve calcolare l'imposta alla fonte solo sulla quota svizzera.

Sono considerati giorni di lavoro ai sensi degli articoli 7 e 8 OParC i periodi durante i quali un contratto di lavoro vincola il collaboratore al suo datore di lavoro. Le vacanze, i fine settimana, i giorni festivi e le altre assenze che cadono in questo periodo (giorni di viaggio, malattia, servizio militare, congedo maternità ecc.) non vengono dedotti.

Sono generalmente fatte salve le disposizioni delle CDI o ulteriori accordi con altri Stati che limitano o annullano il diritto di imposizione della Svizzera (ad es. l'art. 15a della CDI con la Germania sull'imposizione dei frontalieri).

7.2 Imposizione alla fonte delle azioni di collaboratore e delle opzioni di collaboratore libere e quotate in borsa

7.2.1 In generale

Conformemente all'articolo 17b capoverso 1 LIFD le azioni di collaboratore ai sensi dell'articolo 1 capoverso 2 lettera a OParC sono imponibili al momento dell'acquisto come reddito da attività lucrativa dipendente. Gli eventuali periodi di attesa sono presi in considerazione mediante uno sconto sul loro valore venale, pari al 6 per cento per anno di attesa (cfr. anche il n. 3.3 qui sopra). È esclusa un'imposizione proporzionale dato che le azioni di collaboratore sono acquisite al momento della loro consegna. Sono fatti salvi i casi in cui le azioni di collaboratore sono consegnate a titolo di indennità per una prestazione lavorativa (bonus) fornita all'estero.

Le opzioni di collaboratore libere e quotate in borsa secondo l'articolo 1 capoverso 2 lettera b OParC vanno anch'esse imposte sulla base dell'articolo 17b capoverso 1 LIFD al momento dell'acquisizione in qualità di reddito da attività lucrativa dipendente.

7.2.2 Imposizione alla fonte

In ambito internazionale bisogna tenere conto che al momento dell'acquisto il beneficiario delle azioni di collaboratore può risiedere o in Svizzera o all'estero. In entrambi i casi si può effettuare l'imposizione alla fonte purché siano adempite le condizioni dell'articolo 83 oppure degli articoli 91 o 97 LIFD. Ne risultano le seguenti possibilità di imposizione.

Genere di attività lucrativa al momento dell'imposizione	Domicilio fiscale al momento dell'imposizione	
	Svizzera	Eestero ²
Esclusivamente lavoratore	Casi dell'art. 83 LIFD: i proventi delle azioni di collaboratore sono imponibili alla fonte unitamente agli altri redditi da attività lucrativa dipendente.	Casi degli art. 91 / 97 LIFD: i proventi delle azioni di collaboratore sono imponibili alla fonte unitamente agli altri redditi da attività lucrativa dipendente. Resta riservata l'imposizione proporzionale delle partecipazioni di collaboratore consegnate a titolo di bonus (analogamente all'art. 17d LIFD)
Esclusivamente membro del consiglio di amministrazione (CdA)	Casi dell'art. 83 LIFD: i proventi delle azioni di collaboratore sono imponibili alla fonte unitamente agli altri redditi da attività lucrativa dipendente.	Casi dell'art. 93 LIFD: i membri di un consiglio di amministrazione che ricevono azioni di collaboratore sono imposti alla fonte per questa prestazione.
Simultaneamente lavoratore e membro del consiglio di amministrazione	Casi dell'art. 83 LIFD: i proventi delle azioni di collaboratore sono imponibili alla fonte unitamente agli altri redditi da attività lucrativa dipendente.	Casi degli art. 91 / 97 e 93 LIFD: in questi casi occorre stabilire preliminarmente per quale genere di attività lucrativa (lavoratore o membro del CdA) sono state distribuite le azioni di collaboratore. L'imposizione sarà effettuata secondo il genere di attività lucrativa. Resta riservata l'imposizione proporzionale delle partecipazioni di collaboratore consegnate a titolo di bonus (analogamente all'art. 17d LIFD)

² Affinché l'imposizione possa essere effettuata secondo il diritto interno è determinante l'attribuzione della sovranità fiscale per il tramite di una CDI eventualmente applicabile e di ulteriori accordi bilaterali con altri Stati. Ciononostante, dopo la partenza dalla Svizzera l'imposizione da parte del nostro Paese non è esclusa.

7.3 Imposizione di opzioni di collaboratore bloccate o non quotate in borsa, aspettative su azioni di collaboratore nonché partecipazioni improprie di collaboratore

7.3.1 In generale

I vantaggi valutabili in denaro risultanti da opzioni di collaboratore bloccate o non quotate in borsa, da aspettative su opzioni di collaboratore e da partecipazioni improprie di collaboratore sono imponibili al momento della loro realizzazione (cfr. anche i precedenti n. 4.2, 5 e 6).

7.3.2 Importazione di partecipazioni di collaboratore (art. 7 OParC)

Si considerano partecipazioni di collaboratore importate le opzioni di collaboratore, le aspettative su azioni di collaboratore o le partecipazioni improprie di collaboratore che il collaboratore ha acquisito durante in periodo in cui risiedeva all'estero e ha realizzato dopo il suo arrivo nel nostro Paese (cfr. art. 7 cpv. 1 OParC).

Le partecipazioni di collaboratore importate che in virtù del diritto svizzero sono tassate al momento della loro consegna (n. 2.3.1.1.1 e 2.3.1.1.2, nonché n. 4.1 più sopra) possono essere realizzate in Svizzera senza conseguenze fiscali. È fatta salva l'imposizione dei proventi dell'attività lucrativa in seguito alla scadenza anticipata del periodo di attesa.

7.3.2.1 Importazione di partecipazioni di collaboratore con cambiamento di residenza

Il reddito da attività lucrativa derivante da partecipazioni di collaboratore "importate" che in virtù del diritto svizzero sono tassate al momento della loro realizzazione è imponibile solo proporzionalmente, con riserva della progressività dell'aliquota, se tra il momento dell'attribuzione e quello della realizzazione delle partecipazioni di collaboratore vi è stato un cambiamento di residenza. Il vantaggio valutabile in denaro imponibile in Svizzera è calcolato come segue (art. 17d LIFD):

$$\frac{\text{Vantaggio valutabile in denaro ricevuto complessivamente x numero di giorni di lavoro in Svizzera durante il periodo di maturazione}}{\text{Numero di giorni del periodo di maturazione}}$$

L'imposizione può avvenire sia in procedura ordinaria che in procedura alla fonte e devono essere allegate le attestazioni secondo l'articolo 7 OparC.

A titolo esplicativo si rimanda agli esempi 1 e 3 dell'allegato II della presente circolare.

7.3.2.2 Importazione di partecipazioni di collaboratore senza cambiamento di residenza

Il reddito da attività lucrativa derivante da partecipazioni di collaboratore "importate" che in virtù del diritto svizzero sono tassate al momento della loro realizzazione è imponibile proporzionalmente, con riserva della progressività dell'aliquota, anche se il collaboratore mantiene la sua residenza all'estero, se il collaboratore tra il momento dell'attribuzione e quello della realizzazione è impiegato da un datore di lavoro con sede in Svizzera. In questi casi l'imposizione proporzionale avviene sulla base dei contratti di lavoro (giorni di lavoro) Svizzera/estero durante il periodo di maturazione (applicazione per analogia dell'articolo 17d LIFD). Le vacanze, i fine settimana, i giorni festivi e le altre assenze che cadono in questo periodo (giorni di viaggio, malattia, servizio militare, congedo maternità ecc.) sono irrilevanti ai fini del calcolo dei giorni di lavoro determinanti. Dai giorni di lavoro effettuati in Svizzera sono da imputare gli eventuali giorni effettuati negli Stati terzi. L'imposizione avviene come segue:

$$\frac{\text{Vantaggio valutabile in denaro ricevuto complessivamente x numero di giorni di lavoro* in Svizzera durante il periodo di maturazione}}{\text{Numero di giorni del periodo di maturazione}}$$

* Considerando i giorni di lavoro in Stati terzi.

Visto che il collaboratore è assoggettato solo limitatamente all'imposta in Svizzera, l'imposizione del vantaggio valutabile in denaro derivante dalle partecipazioni di collaboratore può avvenire solo tramite la procedura alla fonte. Le disposizioni nelle diverse CDI o in altre convenzioni con altri Stati, le quali limitano o escludono il diritto di imporre della Svizzera (ad. es. art. 15a CDI Germania sull'imposizione dei frontalieri) restano riservate.

7.3.3 Esportazione di partecipazioni di collaboratore (art. 8 OParC)

Si considerano partecipazioni di collaboratore "esportate" le opzioni di collaboratore, le aspettative su azioni di collaboratore o le partecipazioni improprie di collaboratore che sono state consegnate al collaboratore durante il periodo in cui risiedeva in Svizzera e che ha realizzato all'estero dopo la sua partenza dalla Svizzera (cfr. art. 8 cpv. 1 OParC).

L'esportazione di partecipazioni di collaboratore che in virtù del diritto svizzero sono tassate al momento della loro consegna (n. 2.3.1.1.1 e 2.3.1.1.2, nonché n. 4.1 più sopra) è irrilevante ai fini fiscali. Sono fatti salvi i casi in cui le partecipazioni di collaboratore sono consegnate a titolo di bonus per una prestazione fornita in Svizzera e sottostanno pertanto all'imposta alla fonte.

L'imposizione deve avvenire con la procedura alla fonte e al conteggio dell'imposta alla fonte vanno allegate le attestazioni secondo l'articolo 8 OParC.

7.3.3.1 *Esportazione di partecipazioni di collaboratore con cambiamento di residenza*

In Svizzera, l'esportazione di partecipazioni di collaboratore che in virtù del diritto svizzero sono tassate al momento della loro realizzazione comporta ripercussioni fiscali in materia di imposta sul reddito. Se il collaboratore sposta il suo domicilio all'estero prima della realizzazione delle partecipazioni di collaboratore, l'imposizione alla fonte deve avvenire secondo l'articolo 97a LIFD. Il vantaggio valutabile in denaro imponibile in Svizzera è calcolato come segue (cfr. art. 17d LIFD):

$$\frac{\text{Vantaggio valutabile in denaro ricevuto complessivamente} \times \text{numero di giorni di lavoro in Svizzera durante il periodo di maturazione}}{\text{Numero di giorni del periodo di maturazione}}$$

L'imposta (per quanto concerne l'imposta federale diretta) ammonta all'11,5 per cento del vantaggio valutabile in denaro imponibile in Svizzera (art. 97a cpv. 2 LIFD).

Le imposte derivanti devono essere versate dal (precedente) datore di lavoro svizzero sotto forma di imposta alla fonte, qualificata anche come imposta alla fonte estesa. Questo obbligo si applica in particolare quando il vantaggio valutabile in denaro viene erogato da una società estera del gruppo. Al conteggio dell'imposta alla fonte deve essere allegata l'attestazione concernente le partecipazioni di collaboratore (cfr. art. 10 OParC).

Malgrado il cambiamento di residenza l'imposizione non deve avvenire secondo l'articolo 97a LIFD, se il collaboratore resta impiegato presso il medesimo datore di lavoro risp. resta membro del consiglio di amministrazione. In questi casi l'imposizione alla fonte deve avvenire secondo gli articoli 91, 93 e 97 LIFD. Non bisogna procedere ad alcuna ripartizione secondo l'articolo 17d LIFD (cfr. art. 13 cpv. 1 e art. 14 cpv. 1 OParC). Le disposizioni nelle diverse CDI o in altre convenzioni con altri Stati, le quali limitano o escludono il diritto di imporre della Svizzera (ad. es. art. 15a CDI Germania sull'imposizione dei frontalieri) restano riservate.

7.3.3.2 *Esportazione di partecipazioni di collaboratore senza cambiamento di residenza*

L'imposizione alla fonte deve avvenire secondo gli articoli 91, 93 e 97 LIFD, se il collaboratore era residente all'estero già al momento dell'attribuzione delle partecipazioni di collaboratore e tra il momento dell'attribuzione e quello della realizzazione non c'è stato alcun cambiamento di residenza.

Se il rapporto di lavoro è rimasto invariato in Svizzera durante tutto il periodo di maturazione, gli eventuali giorni di lavoro in Stati terzi (giorni di lavoro fuori della Svizzera) devono essere tolti dall'imposi-

zione. Ciò si riferisce segnatamente ai casi ove il contribuente è soggetto all'imposta alla fonte secondo l'articolo 91 LIFD. Nell'ambito dell'imposizione secondo l'articolo 97 LIFD, di regola i giorni di lavoro in Stati terzi possono essere tolti solo per determinate fattispecie (ad esempio in casi concernenti le imprese di trasporto internazionali). Al contrario nella procedura secondo l'articolo 93 LIFD i giorni di lavoro in Stati terzi possono essere considerati senza limiti.

Se il collaboratore durante il periodo di maturazione è passato a un altro datore di lavoro all'estero o pure ha terminato il rapporto di lavoro in Svizzera, l'imposizione alla fonte deve avvenire secondo gli articoli 91 e 97 LIFD. Ciò vale anche per i casi passibili di imposta alla fonte secondo l'articolo 93 LIFD. L'imposizione deve avvenire proporzionalmente sulla base del rapporto tra i giorni di lavoro (giorni del mandato di membro del consiglio di amministrazione) Svizzera/estero durante il periodo di maturazione (applicazione per analogia dell'art. 17d LIFD). Le vacanze, i fine settimana, i giorni festivi e le altre assenze che cadono in questo periodo (giorni di viaggio, malattia, servizio militare, congedo maternità ecc.) sono irrilevanti ai fini del calcolo dei giorni di lavoro determinanti. Dai giorni di lavoro effettuati in Svizzera sono da imputare gli eventuali giorni effettuati negli Stati terzi (cfr. paragrafo precedente). L'imposizione avviene come segue:

$$\frac{\text{Vantaggio valutabile in denaro ricevuto complessivamente x numero di giorni di lavoro*}}{\text{in Svizzera durante il periodo di maturazione}}$$

Numero di giorni del periodo di maturazione

* Considerando i giorni di lavoro in Stati terzi.

Sono generalmente fatte salve le disposizioni delle CDI o ulteriori accordi con altri Stati che limitano o annullano il diritto di imposizione della Svizzera (ad es. l'art. 15a della CDI con la Germania sull'imposizione dei frontalieri).

A titolo esplicativo si rimanda all'esempio 5 dell'allegato II della presente circolare.

7.3.4 Panoramica sull'imposizione alla fonte dei vantaggi valutabili in denaro provenienti dalle partecipazioni di collaboratore imponibili unicamente al momento della realizzazione.

In ambito internazionale bisogna tenere conto che il beneficiario delle partecipazioni di collaboratore imponibili al momento della realizzazione può risiedere in Svizzera o all'estero al momento della realizzazione. In entrambi i casi si può effettuare l'imposizione alla fonte purché siano adempite le condizioni dell'articolo 83 oppure degli articoli 91, 93 e 97, nonché dell'articolo 97a LIFD. Ne risultano le seguenti possibilità di imposizione.

Genere di attività lucrativa al momento dell'imposizione	Domicilio fiscale al momento dell'imposizione	
	Svizzera	Eestero ³
Esclusivamente lavoratore	Casi dell'art. 83 LIFD: i proventi di queste partecipazioni di collaboratore sono imponibili alla fonte unitamente agli altri redditi da attività lucrativa dipendente. L'imposizione proporzionale (art. 17d LIFD) può essere unicamente applicata se il reddito del contribuente non era soggetto all'imposta in Svizzera durante l'intero periodo.	Casi degli art. 91 / 97 LIFD: i proventi di queste partecipazioni di collaboratore sono imponibili alla fonte unitamente agli altri redditi da attività lucrativa dipendente. L'imposizione è effettuata secondo l'art. 84 LIFD, fermo restando che è esclusa l'imposizione proporzionale ai sensi dell'art. 17d LIFD (cfr. art. 13 cpv. 1 OParC). Sono fatte salve le disposizioni delle convenzioni per evitare la doppia imposizione o di accordi con altri Stati.
Esclusivamente membro del consiglio di amministrazione	Casi dell'art. 83 LIFD: i proventi di queste partecipazioni di collaboratore sono imponibili alla fonte unitamente agli altri redditi da attività lucrativa dipendente. L'imposizione proporzionale (art. 17d LIFD) può essere unicamente applicata se il reddito del contribuente non era soggetto all'imposta in Svizzera durante l'intero periodo.	Casi dell'art. 93 LIFD: i proventi delle partecipazioni di collaboratore sono imponibili alla fonte unitamente agli altri redditi dall'attività svolta in seno a un consiglio di amministrazione sempreché la consegna della partecipazione di collaboratore sia stata effettuata in relazione al mandato di membro del consiglio di amministrazione. L'imposizione è effettuata secondo l'art. 93 LIFD, fermo restando che è esclusa l'imposizione proporzionale ai sensi dell'art. 17d LIFD (cfr. art. 14 cpv. 1 OParC). Anche le disposizioni contenute nelle convenzioni per evitare la doppia imposizione o negli accordi con altri Stati attribuiscono il diritto di imporre allo Stato nel quale il debitore della prestazione ha la sua sede.

³ Affinché l'imposizione possa essere effettuata secondo il diritto interno è determinante l'attribuzione della sovranità fiscale per il tramite di una CDI eventualmente applicabile e di ulteriori accordi bilaterali con altri Stati. Nei casi di partenza dalla Svizzera, un'imposizione da parte del nostro Paese non è perciò esclusa.

Genere di attività lucrativa al momento dell'imposizione	Domicilio fiscale al momento dell'imposizione	
	Svizzera	Estero ³
Simultaneamente lavoratore e membro del consiglio di amministrazione	Casi dell'art. 83 LIFD: i proventi di queste partecipazioni di collaboratore sono imponibili alla fonte unitamente agli altri redditi da attività lucrativa dipendente. L'imposizione proporzionale (art. 17d LIFD) può essere unicamente applicata se il reddito del contribuente non era soggetto all'imposta in Svizzera durante l'intero periodo.	Casi degli art. 91 / 97 o 93 LIFD: in questi casi occorre stabilire preliminarmente per quale genere di attività lucrativa (lavoratore o membro del CdA) sono state distribuite le partecipazioni di collaboratore. L'imposizione sarà effettuata secondo il genere di attività lucrativa, ovvero in relazione a un rapporto di lavoro ai sensi degli art. 91 o 97 LIFD o a un mandato di membro del CdA ai sensi dell'art. 93 LIFD.
Né lavoratore né membro del consiglio di amministrazione	Casi dell'art. 83 LIFD: per le persone assoggettate all'imposta alla fonte che al momento della realizzazione di una partecipazione di collaboratore non erano né lavoratori, né membri di un consiglio di amministrazione del debitore della prestazione, l'imposizione è effettuata dall'allora debitore della prestazione in applicazione dell'art. 83 LIFD. L'imposizione proporzionale (art. 17d LIFD) può essere unicamente applicata se il reddito del contribuente non era soggetto all'imposta in Svizzera durante l'intero periodo.	Casi dell'art. 97a LIFD: in questi casi i vantaggi valutabili in denaro risultanti da partecipazioni di collaboratore esportate conformemente all'art. 97a LIFD sono imponibili alla fonte nella misura in cui il domicilio è stato trasferito all'estero prima della realizzazione. Un'imposizione proporzionale in applicazione dell'art. 17d LIFD deve essere garantita. Sono determinanti i «giorni di lavoro» da imputare alla Svizzera durante il periodo di maturazione e ciò rispetto al numero complessivo di giorni durante il periodo di maturazione. Se nessun cambiamento di residenza corrispondente ha avuto luogo, l'imposizione si effettua ai sensi degli art. 91, 97 o 93 LIFD.

8 Obblighi di collaborazione e di attestazione

8.1 Datore di lavoro

8.1.1 In generale

In ambito delle partecipazioni di collaboratore il datore di lavoro sottostà dal 1° gennaio 2013 ad uno speciale obbligo di attestazione ai sensi dell'articolo 129 capoverso 1 lettera d LIFD. Il Consiglio federale ha disciplinato i dettagli nell'OParC. Secondo quest'ultima, il datore di lavoro deve rilasciare un'attestazione sia per ogni periodo fiscale nel quale ha assegnato partecipazioni di collaboratore al collaboratore, sia per ogni periodo fiscale nel quale il collaboratore ha realizzato partecipazioni di collaboratore rilevanti ai fini dell'imposta sul reddito (cfr. n. 3–6 qui sopra). Tale obbligo si applica anche allorquando il piano di partecipazione è gestito da una società estera del gruppo oppure da un terzo.

L'attestazione serve in particolare a presentare in maniera matematicamente condivisibile le basi di calcolo delle prestazioni valutabili in denaro documentate nel certificato di salario. Secondo l'articolo 129 capoverso 1 lettera d LIFD, il datore di lavoro deve inoltrare all'autorità fiscale un'attestazione per ogni periodo fiscale nel quale egli accorda ai suoi dipendenti delle partecipazioni di collaboratore. Inoltre, il datore di lavoro deve consegnare l'attestazione al collaboratore come allegato al certificato di salario oppure allegarla al conteggio dell'imposta alla fonte (cfr. art. 10 OParC). Sono fatte salve le norme cantonali in deroga. La trasmissione diretta all'autorità fiscale cantonale del Cantone di domicilio del collaboratore è nondimeno necessaria allorquando il vantaggio valutabile in denaro proveniente da partecipazioni di collaboratore è realizzato dopo la cessazione del rapporto di lavoro (cfr. art. 15 OParC).

I datori di lavoro sono in linea di massima liberi quanto alla forma dell'attestazione, sempreché questa soddisfi le esigenze minime ai sensi dell'OParC. Modelli di attestazione sono disponibili nell'allegato III della presente circolare. L'AFC e le autorità fiscali cantonali possono richiedere al datore di lavoro ulteriori informazioni a complemento delle indicazioni previste nell'OParC qualora sia necessario ai fini dell'imposizione regolamentare (cfr. art. 17 OParC).

Se esiste una decisione preliminare concernente l'imposizione delle partecipazioni di collaboratore, sull'attestazione devono essere annotati l'ufficio cantonale che ha preso la decisione preliminare e la data dell'accordo (data di conclusione).

8.1.2 Attestazioni concernenti le azioni di collaboratore (art. 4 OParC)

Nel caso delle azioni di collaboratore deve essere fornita un'attestazione per il periodo fiscale durante il quale il collaboratore acquisisce le azioni di collaboratore. Essa deve contenere le indicazioni di cui all'articolo 4 OParC.

Se per le azioni di collaboratore non quotate in borsa viene indicato un valore di mercato, sull'attestazione deve essere annotata la transazione da cui è derivato tale valore. Se viene invece indicato un valore determinato mediante una formula, sull'attestazione deve figurare la formula utilizzata.

Talvolta per le azioni di collaboratore è necessaria una seconda attestazione, in particolare quando durante il periodo di detenzione dell'azione si verifica un evento rilevante ai fini dell'imposta sul reddito. Tali eventi sono illustrati qui appresso.

8.1.2.1 Liberazione di azioni di collaboratore prima della scadenza del periodo di attesa (art. 11 OParC)

L'attestazione della liberazione di azioni di collaboratore prima della scadenza del periodo di attesa deve essere fornita per il periodo fiscale nel quale il periodo di attesa scade anticipatamente. Essa deve contenere le indicazioni di cui all'articolo 11 OParC.

8.1.2.2 Restituzione di azioni di collaboratore (art. 12 OParC)

Nel caso della restituzione di azioni di collaboratore l'attestazione deve essere fornita per il periodo fiscale durante il quale il collaboratore ha restituito le azioni di collaboratore sia a un prezzo superiore,

sia gratuitamente/a un prezzo inferiore. L'attestazione deve contenere le indicazioni di cui all'articolo 12 OParC.

Nel caso di una restituzione a un prezzo inferiore il datore di lavoro non può nondimeno fare confluire lo svantaggio valutabile in denaro come stipendio negativo nel certificato di salario e computarlo con altri redditi imponibili da attività lucrativa. Piuttosto, tale attestazione serve al collaboratore per fare valere questo svantaggio valutabile in denaro come spese di conseguimento del reddito nella sua dichiarazione d'imposta.

8.1.3 Attestazione concernente opzioni di collaboratore, aspettative su azioni di collaboratore e partecipazioni improprie di collaboratore (art. 5 e 6 OParC)

8.1.3.1 *Opzioni di collaboratore libere e quotate in borsa*

Per le opzioni di collaboratore libere e quotate in borsa, che sono tassate al momento della consegna, è sufficiente di norma una sola attestazione. Essa è fornita per il periodo fiscale durante il quale il collaboratore acquisisce le opzioni di collaboratore e deve contenere le indicazioni di cui all'articolo 5 OParC.

Un'ulteriore attestazione sarebbe necessaria soltanto se durante il periodo di detenzione delle opzioni di collaboratore il loro contenuto fosse stato modificato a favore del collaboratore, ad esempio in caso di repricing.

8.1.3.2 *Altre opzioni di collaboratore, aspettative su azioni di collaboratore e partecipazioni improprie di collaboratore*

Per le opzioni di collaboratore, le aspettative su azioni di collaboratore e le partecipazioni improprie di collaboratore tassate al momento della realizzazione del vantaggio valutabile in denaro sono sempre indispensabili, per quel che concerne l'imposta federale diretta, due attestazioni: la prima al momento della consegna della partecipazione di collaboratore e la seconda al momento della realizzazione (cfr. art. 5 cpv. 2 lett. a e b OParC).

In ambito internazionale è possibile in determinate circostanze che queste forme di partecipazioni di collaboratore siano tassate soltanto proporzionalmente. Se le condizioni corrispondenti sono adempite a seguito dell'arrivo in Svizzera (cfr. n. 7.3.2.1), il datore di lavoro fornisce al collaboratore al momento della realizzazione del vantaggio valutabile in denaro un'attestazione che ottemperi ai requisiti di cui all'articolo 7 OParC. A questo proposito bisogna tenere presente che nel certificato di salario deve sempre confluire l'intera prestazione valutabile in denaro. Il collaboratore può dedurre soltanto nella sua dichiarazione di imposta la quota afferente all'estero come «redditi imponibili all'estero».

Se le condizioni corrispondenti sono adempite a seguito della partenza dalla Svizzera (cfr. n. 7.3.3.1), l'attestazione va allegata al conteggio dell'imposta alla fonte conformemente alle prescrizioni dell'articolo 8 OParC. Non è necessario informare separatamente l'autorità fiscale cantonale della realizzazione.

8.1.4 Ulteriori indicazioni (art. 17 OParC)

Il datore di lavoro è tenuto a fornire in qualsiasi momento ulteriori indicazioni concernenti le partecipazioni di collaboratore consegnate. Ai fini della valutazione di un piano di partecipazione di collaboratore possono essere rilevanti patti parasociali, contratti con investitori terzi o con banche che concedono crediti e simili.

8.2 Contribuenti

I contribuenti sono responsabili della dichiarazione completa ed esatta delle partecipazioni di collaboratore ricevute nella loro dichiarazione d'imposta e della presentazione dell'attestazione del datore di lavoro.

Tutte le partecipazioni proprie e improprie di collaboratore devono essere dichiarate nell'elenco titoli. Tale obbligo di dichiarazione vale in particolare anche se l'imposizione del reddito non è attualmente (ancora) imminente.

9 Decisione preliminare tra il datore di lavoro e le autorità fiscali (ruling)

9.1 In generale

La richiesta di una decisione preliminare non mira soltanto a una tassazione uniforme dei collaboratori, ma anche a un trattamento fiscalmente corretto del piano di partecipazione di collaboratore da parte del datore di lavoro nelle relazioni intercantionali e internazionali con le autorità fiscali. In sintesi, i collaboratori, i datori di lavoro e le autorità fiscali devono poter fare affidamento su conseguenze fiscali garantite.

9.2 Presupposti

Per poter richiedere una decisione preliminare occorre presentare all'autorità fiscale tutti i documenti rilevanti del piano o del contratto. Sulla base di questi documenti e tramite un rimando preciso alla documentazione determinante del datore di lavoro, occorre effettuare una valutazione fiscale e presentare una proposta corrispondente.

La decisione preliminare dell'autorità fiscale si riferisce unicamente alla fattispecie illustrata nella proposta. L'autorità fiscale non effettua di principio alcun esame approfondito del piano di partecipazione.

9.3 Competenza

La decisione preliminare compete in linea di principio all'autorità fiscale cantonale del Cantone di sede del datore di lavoro. La decisione preliminare dell'autorità fiscale cantonale non è obbligatoriamente vincolante per gli altri Cantoni. Se sono interessati collaboratori domiciliati in più Cantoni, si raccomanda di presentare la decisione preliminare anche all'AFC che, se del caso, dà il suo accordo nel senso di un parere generale ai fini dell'imposta federale diretta.

10 Entrata in vigore, abrogazioni e diritto transitorio

La presente circolare entra in vigore il 1° gennaio 2013. Nel contempo sono abrogate la circolare n. 5 dell'AFC del 30 aprile 1997 concernente l'imposizione delle azioni ed opzioni di dipendenti e la lettera-circolare dell'AFC del 6 maggio 2003 concernente l'imposizione delle opzioni di collaboratore con clausole di vesting.

La presente circolare si applica:

- a tutte le partecipazioni di collaboratore consegnate dopo il 1° gennaio 2013;
- a tutte le partecipazioni di collaboratore consegnate prima del 1° gennaio 2013 il cui vantaggio valutabile in denaro sottostà all'imposizione sul reddito, anche secondo il diritto precedente, soltanto al momento della realizzazione (dopo il 1° gennaio 2013); nonché
- a tutte le partecipazioni di collaboratore consegnate prima del 1° gennaio 2013 che, secondo il diritto precedente, avrebbero dovuto essere tassate al momento della consegna o dell'acquisizione del diritto (maturazione), ma che per qualche motivo non lo sono state, nella misura in cui la prescrizione del diritto di tassare non sia ancora intervenuta e non sussista un motivo di ricupero d'imposta secondo l'articolo 151 LIFD.

Le decisioni preliminari secondo il diritto previgente (ruling) che garantivano al datore di lavoro e ai suoi collaboratori l'imposizione delle opzioni di collaboratore al momento dell'assegnazione o della maturazione rimangono valide sempreché l'imposizione (in caso di assegnazione o di maturazione) venga effettuata entro il periodo fiscale 2012; ciò significa che a partire dal periodo fiscale 2013 non sarà più ammissibile una siffatta imposizione (di diritto previgente) al momento dell'assegnazione o della maturazione.

Le decisioni preliminari secondo il diritto previgente (ruling) che non corrispondono al contenuto della presente circolare, non esplicano più alcun effetto a contare dal periodo fiscale 2013.

Le modifiche alle cifre 3.2.2, 3.4.3 e la nuova cifra 3.4.4 nella versione del 30 ottobre 2020 della Circolare entrano in vigore il 1° gennaio 2021 e dispiegano i loro effetti a partire da tale data. L'allegato V di complemento alla presente Circolare trova anch'esso applicazione a far tempo dal 1° gennaio 2021.

Allegato I: Panoramica delle partecipazioni di collaboratore

Allegato II: Esempi

Allegato III Modelli di attestazione in formato cartaceo

Allegato IV Esempi di casi concernenti l'imposizione alla fonte

Allegato V Modelli di attestazioni elettroniche