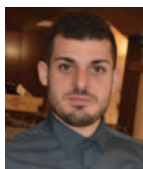


Le misure d'incentivazione delle attività di ricerca e sviluppo all'interno della Riforma delle imprese III

Nuovi strumenti fiscali per incentivare l'innovazione



Benito Rattà

Bachelor of Science SUPSI in
Economia aziendale
Ispettore presso la Divisione delle
contribuzioni del Canton Ticino

Disclaimer

Le considerazioni del presente contributo sono espresse a titolo personale e non vincolano in nessun modo la Divisione delle contribuzioni.

La Legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese interviene su diversi ambiti fiscali e prevede anche l'incentivazione delle spese per attività di R&S attraverso il Patent box e la Superdeduzione delle spese di R&S. Il Consiglio federale ha rinunciato all'introduzione di queste misure a livello di IFD, decidendo di regolamentarle nella LAID. Il Patent box verrà introdotto obbligatoriamente a livello cantonale mentre per la Superdeduzione delle spese di R&S viene lasciata libertà ai singoli Cantoni di decidere se inserirla nel proprio ordinamento fiscale.

I. Premessa.....	6
II. Il Patent box	7
III. La nascita e la diffusione del Patent box	7
IV. L'approccio Nexus modificato previsto all'interno dell'azione n. 5 del BEPS	8
A. Il catalogo dei proventi da beni immateriali.....	9
B. Il metodo di calcolo dell'approccio Nexus modificato.....	10
1. Le spese ammesse sostenute per lo sviluppo dell'attivo della proprietà intellettuale.....	10
2. Uplift.....	11
a) Esempio di Uplift pienamente sfruttabile.....	12
b) Esempio di Uplift non pienamente utilizzabile	12
3. Le spese complessive sostenute per lo sviluppo del bene immateriale	12
4. Il reddito complessivo relativo alla proprietà intellettuale	13
C. Le norme di "tracking and tracing"	14
V. Il Patent box previsto nella legislazione fiscale svizzera	14
A. L'introduzione della normativa	14
B. I soggetti fiscali che possono beneficiare del Patent box cantonale	15
C. L'approccio adottato	15
D. La determinazione dei redditi al beneficio del Patent box	15

1. Il catalogo dei redditi privilegiati.....	15
2. Il calcolo dell'utile al beneficio del Patent box.....	16
E. Le conseguenze per il primo periodo fiscale in cui si beneficia del Patent box.....	17
F. Il catalogo dei diritti immateriali al beneficio del Patent box.....	18
VI. La Superdeduzione delle spese di R&S	18
A. L'introduzione della normativa.....	18
B. La definizione di R&S	19
C. Le condizioni per il diritto alla deduzione.....	19
D. La relazione tra il Patent box e la Superdeduzione delle spese di R&S.....	19
VII. L'ordinanza del Consiglio federale.....	20
VIII. La votazione del 12 febbraio 2017	21

I. Premessa

In seguito alle critiche mosse nei confronti della Svizzera da parte dell'OCSE e dopo la decisione dell'organizzazione internazionale in questione di lottare contro le pratiche fiscali dannose si è resa necessaria una riforma relativa all'imposizione delle imprese nella Confederazione. Dopo lunghe discussioni, il Consiglio federale ha infine emanato, il 17 giugno 2016, la Legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera (la cd. Legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese), che verrà sottoposta a votazione popolare il prossimo 12 febbraio 2017^[1]. Il testo legislativo in questione interviene su diversi ambiti fiscali e prevede anche l'incentivazione delle spese per attività di ricerca e sviluppo (R&S) attraverso il *Patent box* (incentivazione dell'*output*) e la Superdeduzione delle spese di R&S (incentivazione dell'*input*).

[1] Si veda la Legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera (Legge sulla riforma III dell'imposizione delle imprese), del 17 giugno 2016, in: FF 2016 4381.

II. Il Patent box

Per raggiungere gli obiettivi stabiliti nell'ambito della Riforma III, la Confederazione svizzera ha deciso di optare per una serie di misure, tra cui il *Patent box*.

"Il *Patent box* è una misura di promozione fiscale cantonale che interviene alla fine del processo di R&S con lo scopo di attenuare l'imposizione dei proventi immateriali derivanti appunto dall'attività di R&S"^[2]. Si tratta quindi di una misura di tassazione agevolata dei redditi generati da diritti immateriali. Si parla di *box* poiché vengono isolati i beni immateriali, i quali sottostanno ad un'imposizione privilegiata. "Per mezzo del *Patent box* i redditi provenienti dai diritti sui beni immateriali e da diritti analoghi sono separati dagli altri redditi dell'impresa e tassati in maniera ridotta, quindi inseriti in uno speciale *box*"^[3].

Il primo aspetto da notare è che, nel caso dell'introduzione del *Patent box*, la Confederazione ha di fatto deciso di rinunciare ad un'introduzione dello stesso a livello federale obbligando tuttavia i Cantoni, attraverso l'introduzione di un apposito articolo di legge nella Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni, del 14 dicembre 1990 (LAID; RS 642.14), ad inserire tali misure fiscali obbligatoriamente nelle proprie legislazioni tributarie. Il motivo alla base di questa scelta è probabilmente dovuta al fatto che gli statuti privilegiati (società *holding*, miste e di domicilio), che verranno aboliti con l'introduzione della riforma delle imprese III, sono degli statuti cantonali. In qualità di misura sostitutiva di questi statuti, il *Patent box* verrà quindi implementato cantonalmente sulla base di una serie di direttive e linee guida decise dalla Confederazione proprio nella legge relativa alla Riforma delle imprese III.

Nel caso del *Patent box*, essendo toccati dall'agevolazione fiscale i redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali, si parla di misura volta all'incentivazione dell'*output* in quanto i redditi si trovano alla fine del processo di R&S.

III. La nascita e la diffusione del Patent box

Il *Patent box* non è di per sé uno strumento sconosciuto poiché già in vigore in numerosi Paesi membri dell'UE e dell'OCSE^[4]. Inoltre, un numero sempre maggiore di Paesi ha recentemente implementato un regime di *Patent box* nella propria legislazione fiscale. I Paesi membri dell'UE sono pionieri nell'utilizzo del *Patent box*. Il numero di Paesi membri dell'UE che presenta nella propria legislazione fiscale questo istituto è passato da due nel 1995 a undici nel 2015. Il motivo per cui il *Patent box* è da considerarsi una "peculiarità europea", è da ascrivere alla strategia di Lisbona 2000, un accordo tra i vari capi di Stato europei per l'introduzione di misure economiche volte a far diventare l'UE una delle economie basate sulla conoscenza più competitive al mondo. L'agevolazione fiscale conferita

dal *box* si conciliava dunque molto bene con l'obiettivo della strategia in questione visto che è basata sull'incentivazione delle attività di R&S che stanno alla base della conoscenza e dell'innovazione.

Il primo Paese ad introdurre un *Patent box* è stato la Francia, già nel 1971^[5]. Tuttavia l'importanza del *Patent box* è divenuta maggiore soltanto negli ultimi anni. Infatti, ad eccezione di Francia e Irlanda che dispongono di tale strumento già dagli anni '70, i restanti Stati hanno introdotto questa tipologia di regime dal 2003 in poi (Belgio, Gran Bretagna, Italia, Liechtenstein, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Portogallo, Spagna, Ungheria). Si fa inoltre presente che in Irlanda questo strumento è stato abolito nel 2010, ma che è in discussione una sua reintroduzione. Si segnala inoltre che lo strumento fiscale in questione è presente anche in Svizzera, più precisamente nel Canton Nidvaldo; *Patent box* che è però stato classificato quale pratica fiscalmente dannosa dal *Forum on Harmful Tax Practices* (FHTP) dell'OCSE (organo preposto, nell'ambito del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* [BEPS], per l'analisi dei vari regimi fiscali in vigore a livello internazionale) e dovrà di conseguenza essere abolito.

Particolarmente rilevante è la questione che, non essendoci stata in passato una regolamentazione uniforme di tali strumenti e per via del fatto che ogni Stato aveva una propria autonomia e sovranità fiscale, il funzionamento dei vari *Patent box* è molto differente tra gli Stati. La differenza principale risiede soprattutto nell'aliquota applicata ai redditi derivanti da beni immateriali, che varia da un'imposizione nulla di Malta ad un 15,75% del Portogallo^[6]. Altre differenze importanti emergono poi andando a confrontare le tipologie di beni immateriali che danno il diritto a un'imposizione ridotta, alla presenza o meno di condizioni d'insediamento di attività di R&S nel Paese in cui si fa valere il *Patent box*, all'estensione dell'agevolazione ai *capital gains* ottenuti dalla vendita dei brevetti e a condizioni restrittive relative alla registrazione dei brevetti nel Paese in cui si richiede il beneficio del *Patent box*. Non è questa la sede per approfondire nel dettaglio le differenze; importante è constatare che a livello internazionale questo strumento è molto eterogeneo ed in molti casi sarà da rivedere proprio in ottica di quanto emerso dal progetto BEPS, in particolare dall'azione n. 5 dello stesso. Infatti, pressoché tutti i *Patent box* dovranno essere allineati all'approccio "Nexus modificato" previsto dall'OCSE.

Il *Patent box* non è però sempre visto come innovativo. Le differenze tra i vari strumenti presenti in Europa e la loro ampiezza in termini di agevolazione fiscale hanno infatti portato a numerose critiche, in primo luogo da parte del ministro delle finanze tedesco Wolfgang Schäuble che ha pubblicamente affermato come i *Patent box* "siano contrari allo spirito europeo" ed ha accusato i governi di crearli con il puro

[2] SAMUELE VORPE, Verso l'era dei Patent box, in: NF 10/2015, p. 3.

[3] Messaggio del Consiglio federale a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese, n. 15.049, del 5 giugno 2015, in: FF 2015 4133 (cit.: Messaggio sulla Riforma III).

[4] ROBERT J. DANON, La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), in: IFF Forum für Steuerrecht 2015, p. 276 (cit.: RIE III).

[5] ANNETTE ALSTADSÆTER/SALVADOR BARRIOS/GAETAN NICODEME/AGNIESZKA MARIA SKONIECZNA/ANTONIO VEZZANI, Patent boxes Design, Patent Location and Local R&D, IPTS Working Papers on Corporate R&D and Innovation, in: European Commission, Taxation Papers, 6/2015, p. 8.

[6] ALSTADSÆTER/BARRIOS/NICODEME/SKONIECZNA/VEZZANI (nota 5), p. 30.

scopo di "attirare la localizzazione di aziende", ossia con un puro fine di ottimizzazione fiscale anziché di incentivo alla R&S[7].

In seguito a queste critiche e a numerose discussioni in merito, l'OCSE ha deciso di analizzare, nel quadro del progetto BEPS, una serie di *Patent box* in vigore nei Paesi membri in modo da poter decidere come procedere. In seguito a questi approfondimenti il FHTP è giunto alla conclusione che tutti i regimi fiscali relativi ai beni della proprietà intellettuale differiscono dall'approccio *Nexus* modificato che costituisce il nuovo *standard* di riferimento definito dall'OCSE[8].

IV. L'approccio *Nexus* modificato previsto all'interno dell'azione n. 5 del BEPS

L'azione numero 5 del BEPS ha lo scopo di evitare il trasferimento di redditi verso Stati che garantiscono un'imposizione minore. All'interno del piano d'azione in questione, ed in particolare in seguito alle critiche dovute alle enormi differenze a livello di regolamentazione relativa ai *Patent box*, sono stati inizialmente esaminati tre possibili approcci per regolamentare tale strumento fiscale[9].

Il primo modello presentato era definito "modello di creazione del valore" ed esigeva che il soggetto privilegiato esercitasse delle funzioni di R&S significative. Questo primo modello non aveva tuttavia ottenuto, a differenza dei due restanti modelli, il sostegno dei Paesi. Un secondo modello era denominato "modello del *Transfer Pricing*" e definiva che per ottenere i privilegi fiscali bisognava adempiere tre condizioni, ossia:

- 1) la società che richiedeva il privilegio fiscale doveva aver localizzato un determinato numero di funzioni e di attività importanti nella giurisdizione in cui intendeva richiedere il beneficio del *Patent box*;
- 2) il contribuente era il proprietario legale dei beni immateriali per cui veniva chiesto il beneficio del *Patent box* e questi attivi venivano effettivamente utilizzati;
- 3) il rischio economico dei beni immateriali doveva essere effettivamente sopportato dal contribuente.

Il terzo approccio presentato era l'approccio *Nexus*, che di fatto esige un legame (*Nexus*) tra l'agevolazione fiscale e lo svolgimento dell'attività di R&S[10].

L'OCSE ha deciso di uniformare gli strumenti concernenti il *Patent box* definendo che essi dovranno basarsi sull'approccio *Nexus* in quanto il modello basato sui prezzi di trasferimento

[7] ANNIKA BREIDTHARDT, Germany calls on EU to ban "Patent box" tax breaks, Reuters, 9 luglio 2013, in: <http://uk.reuters.com/article/uk-europe-taxes-idUKBRE9680KY20130709> (consultato il 29.12.2016).

[8] OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5, 2015 Final Report, p. 70 (cit.: Action Plan 5).

[9] SAMUELE VORPE, Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo, in: RtiD II-2015, p. 715 ss., p. 730 (cit.: Misure fiscali per attività di R&S).

[10] ROBERT J. DANON, Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), 2015, p. 109 (cit.: Avis de droit).

aveva sollevato osservazioni critiche da parte di molti Paesi. Nel rapporto finale è specificato che l'approccio scelto dal FHTP non ha lo scopo di definire una precisa prassi concernente i beni immateriali, ma piuttosto quello di definire i confini di una regolamentazione dei beni immateriali che incentivi le attività di R&S e non generi ripercussioni fiscalmente dannose per altri Stati[11].

L'approccio *Nexus* sottostà al principio che le regolamentazioni di proprietà intellettuale sono pensate per fornire incentivi alle attività di R&S e per promuovere la crescita e l'occupazione, motivo per cui è richiesto un requisito di sostanza (la cd. *substantial activity*), ossia la necessità che i contribuenti che usufruiscono di tali regimi abbiano effettivamente svolto le attività di R&S e che quindi abbiano effettivamente sostenuto delle spese[12]. In altre parole si è voluto definire che il contribuente per beneficiare dell'agevolazione fiscale relativa ai redditi derivanti da beni immateriali abbia anche effettivamente sostenuto le spese necessarie a creare tale attivo della proprietà intellettuale, attraverso la creazione di un nesso tra i redditi derivanti dal bene immateriale ed i costi sostenuti per sviluppare tale attività. Secondo questo approccio quindi, l'entità dell'agevolazione derivante dal *box* dipende dalla percentuale di spesa per attività di R&S sostenute dal contribuente stesso nello sviluppo di un bene immateriale, con la conseguenza che i contribuenti i cui redditi sono imposti in maniera privilegiata siano coloro che hanno sostenuto per conto proprio le attività di R&S[13]. L'introduzione del *Nexus approach*, grazie a tale requisito, dovrebbe quindi diminuire la concorrenza fiscale tra le varie normative dei Paesi membri e pertanto ridurre l'incentivo allo spostamento dei redditi da beni immateriali verso Paesi fiscalmente attrattivi, conformemente agli obiettivi del progetto BEPS.

Numericamente l'approccio *Nexus* poggia su un'analisi proporzionale delle entrate, secondo cui la quota parte di proventi da beni immateriali che beneficia dell'agevolazione fiscale corrisponde al rapporto tra le uscite che qualificano nel *box* e le spese totali[14].

Matematicamente il calcolo si presenta come segue:

Spese ammesse sostenute per lo sviluppo dell'attivo relativo alla proprietà intellettuale		Reddito complessivo relativo alla proprietà intellettuale	=	Reddito al beneficio del patent box
Spese complessive sostenute per lo sviluppo dell'attivo relativo alla proprietà intellettuale	X			

[11] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 26.

[12] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 9 s.

[13] DANON, Avis de droit (nota 10), p. 99.

[14] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 28.

Il primo passo consiste nel determinare il rapporto (o quoziente) *Nexus*, ossia, il rapporto tra le spese di R&S riconosciute dalla normativa come spese ammesse (anche dette spese qualificanti) e le spese di R&S complessivamente sostenute dall'impresa per la creazione e lo sviluppo del bene immateriale. Applicando questo rapporto al reddito complessivo derivante da proprietà intellettuali si determina la proporzione di reddito che beneficia dell'imposizione attenuata nel *Patent box*.

Lo scopo di questo approccio è quello di concedere agevolazioni fiscali solamente ai redditi risultanti da beni della proprietà intellettuale di cui il contribuente si è effettivamente preso a carico le spese di R&S[15]. Questo scopo viene raggiunto definendo le spese ammesse in modo da impedire che nel calcolo del quoziente *Nexus* vengano considerate le spese per R&S sostenute da terze persone.

In seguito alle discussioni in merito alla scelta del metodo di riferimento da utilizzare nei *Patent box*, Regno Unito e Germania, in data 11 novembre 2014, hanno proposto l'attuazione del metodo *Nexus* modificato, che si differenzia dall'approccio *Nexus* classico per via della possibilità concessa agli Stati di inserire nel calcolo una maggiorazione forfettaria (il cd. *Uplift*) che permette di prendere in considerazione i costi di acquisizione dei beni immateriali ed i costi relativi all'esternalizzazione delle attività di R&S. Si tratta quindi di una modifica del modello tradizionale che costituisce un compromesso, visto che quest'ultimo evidenziava tra le conseguenze negative proprio la mancata considerazione delle spese di esternalizzazione delle funzioni di R&S all'interno del gruppo societario, inteso come il trasferimento di attività di R&S a società facenti parte del gruppo attraverso un contratto di ricerca, e l'esclusione dal calcolo dell'agevolazione derivante dal *Patent box* dei costi di acquisizione dei beni immateriali in quanto, di fatto, non imputabili ad attività di R&S svolte dal contribuente, bensì alla società cedente il bene immateriale[16]. In quest'ultimo caso, infatti, la società acquisisce un bene della proprietà intellettuale già sviluppato e quindi acquisisce un bene le cui spese di R&S sono state sostenute dalla persona giuridica risp. fisica che ha creato l'attivo, con la conseguenza che viene meno il nesso tra il reddito ed i costi di R&S dell'attivo immateriale.

La proposta anglo-tedesca fu poi accettata attraverso la pubblicazione, avvenuta in data 6 febbraio 2015, di un rapporto OCSE intermedio denominato "Action 5: Agreement on Modified Nexus approach for IP Regimes" in quanto "l'approccio in questione provvede a salvaguardare il trasferimento di utili e assicura la parità di trattamento tra i differenti settori di differenti dimensioni"[17]. Inoltre le modifiche proposte permettono di tener conto delle libertà fondamentali dell'UE, le quali vietano delle restrizioni territoriali per incentivi in favore della attività di R&S[18].

[15] DANON, *Avis de droit* (nota 10), p. 99.

[16] DANON, *Avis de droit* (nota 10), p. 96.

[17] OECD, *Action 5: Agreement on Modified Nexus approach for IP Regimes*, 2015 (cit.: *Agreement Action 5*).

[18] VORPE, *Misure fiscali per attività di R&S* (nota 9), p. 730. Come afferma Danon (DANON, RIE III [nota 4], p. 285), la Corte di giustizia dell'UE ha ribadito

Tale rapporto intermedio ha posto le basi per il futuro del *Patent box* definendo che "i Paesi che decidono di prevedere un regime IP devono allineare le proprie regole all'approccio *Nexus* modificato"[19]. Il rapporto continua specificando che ciò significa che non possono essere introdotti nuovi *Patent box* che non sottostanno a tale approccio dopo il 30 giugno 2016.

Inoltre il FHTP stabilisce, attraverso una clausola di *Grandfathering*[20], che i processi legislativi necessari all'allineamento delle norme devono iniziare nel 2015 e che l'allineamento effettivo, per i Paesi in cui il regime in vigore prima del 30 giugno 2016 non prevedeva l'approccio *Nexus* modificato, deve avvenire entro il 30 giugno 2021. Tuttavia a partire dal 30 giugno 2016 non possono esserci nuove entrate nei *Patent box* non conformi all'approccio *Nexus*. Quest'ultima condizione ha una doppia valenza in quanto significa che non possono essere fatti valere, all'interno del *Patent box* disciplinato dalla vecchia normativa, nuovi beni immateriali e che nessun nuovo contribuente, che in precedenza non beneficiava del *Patent box*, potrà chiederne il beneficio alle precedenti condizioni. Dunque il termine del 30 giugno 2021 vale solamente per i contribuenti e per quei beni immateriali che a fine giugno 2016 beneficiavano già del regime *Patent box* secondo la vecchia normativa.

A. Il catalogo dei proventi da beni immateriali

Prima di spiegare il metodo di calcolo del *Modified Nexus approach* è tuttavia utile soffermarci sulla definizione di beni immateriali prevista nelle raccomandazioni internazionali in modo da meglio comprendere quali beni possono concorrere nel *Patent box*.

Le differenti legislazioni in materia di *Patent box* in vigore nei vari Paesi prevedono, oltre a differenti metodi di calcolo dello sgravio, anche una differente definizione di bene della proprietà intellettuale. Attraverso l'introduzione del *Nexus approach* modificato l'OCSE ha deciso di uniformare anche la definizione stessa di bene della proprietà intellettuale in modo da creare una regolamentazione uniforme per l'attuazione dei *Patent box* nei vari Paesi membri, che possa permettere di limitare il margine di manovra degli Stati, evitando che il *Patent box* venga utilizzato quale strumento per favorire la localizzazione di società in un determinato Stato.

La definizione di diritto immateriale è molto importante in quanto, da essa dipende il successo e l'efficacia del *Patent box* quale strumento di incentivazione dell'attività di R&S. Nel rapporto finale relativo all'azione 5 del progetto BEPS, l'OCSE ha deciso che "nel *Nexus approach* i soli diritti di proprietà intellettuale

più volte che il fatto che uno Stato membro limiti un incentivo fiscale in favore della R&S ad una restrizione territoriale sia una limitazione inammissibile. Secondo la libertà di stabilimento uno Stato membro non può dunque limitare il beneficio dell'agevolazione fiscale alle sole attività di R&S realizzate dall'impresa sul suo territorio nazionale, ma deve estendere l'incentivo all'intera UE.

[19] OECD, *Agreement Action 5* (nota 17), p. 4.

[20] Le norme di *Grandfathering* sono delle norme transitorie che disciplinano il trattamento degli strumenti già in vigore malgrado siano entrate in vigore delle nuove norme per i nuovi strumenti implementati a partire da una determinata data.

che possono qualificare per benefici fiscali sotto un Patent box sono i brevetti e altri diritti di proprietà intellettuale che sono equivalenti ai brevetti se questi sono protetti legalmente e soggetti a processi di riconoscimento e registrazioni similari"[21], i cd. diritti analoghi. Diritti di proprietà intellettuale simili a brevetti sono: (i) brevetti in senso ampio; (ii) software coperti da copyright; (iii) in certe circostanze le altre proprietà intellettuali che sono non-ovvie, utili e nuove.

Nel primo caso rientrano altri diritti di proprietà intellettuale che, secondo la giurisdizione nazionale, provvedono a tutelare un'invenzione per un periodo più breve e attraverso una procedura meno rigorosa. Si tratta p. es. di brevetti su piante o materiale genetico, diritti dei coltivatori per nuove varietà di piante oppure brevetti concessi in ambito farmaceutico per farmaci che vengono sviluppati per il trattamento di malattie rare o malattie che non sono suscettibili di portare a profitti significativi. In questa categoria vengono anche considerati i rinnovi di brevetti[22].

I software protetti da copyright sono equiparati ai brevetti poiché derivano da attività di R&S che il regime del Patent box è destinato ad incoraggiare e perché i contribuenti dell'industria informatica sono poco incentivati a cedere l'attività di sviluppo di software in outsourcing. Tuttavia, viene precisato che altri beni soggetti a copyright, differenti dai software, non rientrano nei beni equiparati a brevetti perché non nascono dallo stesso tipo di attività di R&S dei software[23].

La terza categoria lascia invece spazio a proprietà intellettuali non definite che, a dipendenza delle normative dei differenti Paesi, hanno le medesime caratteristiche delle prime due categorie citate, ossia quelle di essere non-ovvie, utili e nuove. La certificazione dei beni rientranti nella categoria in questione va tuttavia rilasciata da un'autorità statale non vincolata all'autorità fiscale il cui processo di certificazione risulta essere trasparente. La trasparenza nel processo deve essere data dal fatto che deve essere chiaramente identificabile il tipo di bene che è soggetto a certificazione in modo da evitare degli abusi. Quest'ultima categoria di diritti analoghi è tuttavia accessibile solamente alle PMI, ossia a quelle imprese che, secondo la definizione data dall'OCSE[24], soddisfano cumulativamente le seguenti condizioni: (i) la cifra d'affari dell'impresa (rispettivamente dell'intero gruppo societario) non deve superare gli Euro 50 mio.; (ii) il ricavo lordo derivante da beni della proprietà intellettuale non superi gli Euro 7.5 mio.[25].

L'effetto di questa ulteriore limitazione per la terza categoria di beni è dovuta al fatto che l'OCSE ha voluto agevolare le PMI

[21] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 28.

[22] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 29.

[23] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 29.

[24] L'OCSE conosce una definizione differente di PMI rispetto alla legislazione svizzera e a quella dell'UE. Infatti sia l'UE che la Svizzera considerano quale PMI un'impresa con meno di 250 dipendenti, mentre l'OCSE non si basa sul numero di dipendenti ma appunto sui valori di cifra d'affari e di ricavi lordi precedentemente esposti.

[25] Tali valori vengono calcolati annualmente su una media dei risultati ottenuti negli ultimi 5 anni.

permettendo loro di avere accesso ad una definizione di bene della proprietà intellettuale più ampia rispetto alle grandi imprese. Dal rapporto finale dell'azione BEPS n. 5 emerge inoltre che i Paesi che ritengono di prevedere nella propria legislazione certificazioni di questo tipo sono invitati ad informare il FHTP sui requisiti che le società devono adempiere per l'ottenimento di tali certificazioni e sul numero di contribuenti che beneficiano di queste certificazioni.

Traspare, dunque, che è esclusa dalla definizione di bene della proprietà intellettuale una categoria molto importante, ovvero quella dei marchi. La definizione di proprietà intellettuale è quindi ristretta e non prevede alcune agevolazioni per i marchi in quanto questi sono considerati beni immateriali legati all'attività di marketing e non provengono da un'attività di R&S cd. "intellettuale". Non essendoci alla base dei marchi un'attività che genera conoscenza in senso scientifico, l'OCSE ha deciso di non concedere l'agevolazione visto che l'obiettivo principale di questo strumento è quello di creare e rafforzare l'economia della conoscenza.

B. Il metodo di calcolo dell'approccio Nexus modificato

Come indicato in precedenza, i limiti dell'approccio Nexus tradizionale, ossia la mancata considerazione di spese date in outsourcing e delle spese di acquisizione, hanno portato gli Stati ad accordarsi sull'approccio Nexus modificato che si differenzia da quello tradizionale per la presenza di un Uplift massimo del 30% da applicare alle spese qualificanti per lo sviluppo dell'attivo immateriale.

Di conseguenza il calcolo dell'approccio Nexus modificato si presenta come segue:

Spese ammesse sostenute per lo sviluppo dell'attivo relativo alla proprietà intellettuale	+	Uplift (fino ad un massimo del 30%)		Reddito complessivo relativo alla proprietà intellettuale
Spese complessive sostenute per lo sviluppo dell'attivo relativo alla proprietà intellettuale			X	
		=		
Reddito al beneficio del Patent box				

Di seguito viene spiegato come si compongono le singole voci del calcolo partendo dal quoziente Nexus, analizzando singolarmente dapprima il numeratore e successivamente il denominatore.

1. Le spese ammesse sostenute per lo sviluppo dell'attivo della proprietà intellettuale

Le spese che qualificano nel modello devono essere sostenute dal contribuente che richiede il beneficio del Patent box e devono essere direttamente riconducibili al bene immateriale

i cui redditi beneficiano dell'agevolazione fiscale[26]. L'OCSE ha deciso di non vincolare gli Stati ad una definizione di spese ammissibili ma specifica che la definizione, scelta liberamente dagli Stati, deve assicurare che rientrino nel calcolo solamente quelle uscite che riguardano attività di R&S effettivamente svolte. La definizione può quindi comprendere ogni tipo di spesa come p. es. stipendi, costi diretti, costi comuni e costi di spedizione, a patto che tali costi riguardino attività svolte per perfezionare delle invenzioni, delle tecnologie o per migliorarne, risp. svilupparne l'utilizzo. Oltre ai costi direttamente sostenuti dal contribuente possono essere fatti valere costi sostenuti per attività di R&S svolta da terzi indipendenti, ossia terzi che non fanno parte del medesimo gruppo societario[27]. Il differente trattamento rispetto all'esternalizzazione delle attività di R&S a società facenti parte del gruppo, che non è deducibile, parte dall'idea che i mandati a indipendenti possono essere relativi ad un numero limitato di funzioni di R&S, visto che si tratta appunto di società estranee al gruppo[28].

Agli Stati rimane tuttavia aperta la possibilità di limitare queste spese ad una determinata percentuale o a dei beneficiari specifici (università, ospedali, centri di R&S o società senza scopo di lucro indipendenti dalla contribuente)[29]. Il fatto di escludere dalle spese qualificanti i costi di R&S cagionati per attività svolte da società non indipendenti è coerente con l'obiettivo del progetto BEPS in quanto questa fatturazione infragruppo potrebbe essere un veicolo per lo spostamento di utili all'interno di legislazioni fiscali differenti, in considerazione del fatto che i controlli per appurare se queste attività sono state effettivamente eseguite e sulla correttezza dell'importo rifatturato sono molto difficili, se non impossibili, da attuare. A tal proposito segnaliamo tuttavia che per i Paesi non membri dell'UE vi è un'alternativa in quanto essi non devono sottostare alle libertà fondamentali dell'UE e che consiste nella possibilità di attuare un approccio territoriale.

L'approccio deciso è tuttavia stato ammorbidito attraverso l'introduzione dell'*Uplift* che permette di considerare almeno in parte le spese di R&S su mandato a società vicine e le spese di acquisizione. I costi di costruzione, di acquisizione e altri costi, che non sono strettamente collegati ad un bene immateriale specifico non vengono considerati. Nel caso in cui il contribuente abbia sostenuto delle spese che sono da considerarsi quali spese ammesse ma che non possono essere attribuite ad un bene specifico in quanto destinate a più attivi della proprietà intellettuale, queste possono essere attribuite a differenti beni intellettuali o prodotti in differenti proporzioni.

Di base l'OCSE prevede che il calcolo del fattore *Nexus*, così come il calcolo del reddito al beneficio di un'imposizione privilegiata, avvenga separatamente per ogni singolo bene della proprietà intellettuale. Questa condizione può risultare problematica nel caso in cui una singola impresa presenti un prodotto

che contiene differenti brevetti[30]. A tal proposito l'OCSE permette di attuare un approccio per prodotto anziché un approccio basato sul singolo brevetto. Nel rapporto finale viene infatti indicato che l'approccio per prodotto considera il fatto che, spesso, i risultati delle attività di R&S confluiscono in più beni della proprietà intellettuale[31]. L'approccio per prodotto consiste dunque nel calcolare il fattore *Nexus* di un prodotto derivato da numerosi beni della proprietà intellettuale sulla base dei valori complessivi e non sulla base dei singoli brevetti che lo compongono. Il fattore *Nexus*, secondo un approccio per prodotto, risulta quindi dal rapporto tra le spese qualificanti per lo sviluppo dell'intero prodotto e le spese complessivamente sostenute per sviluppare il medesimo prodotto[32].

Per poter beneficiare dell'approccio per prodotto il contribuente deve tuttavia fornire all'autorità fiscale una documentazione dettagliata da cui si evince che effettivamente egli presenta un'attività relativa alla proprietà intellettuale molto complessa che gli impedisce di agire diversamente[33].

A p. 12 in alto viene riportato uno schema riguardante le modalità di calcolo che stanno alla base dell'approccio per singolo brevetto e dell'approccio per prodotto in modo da comprendere meglio quanto appena spiegato.

Nella prima parte dello schema (Figura 1) si evince che nell'approccio per singolo brevetto il calcolo del quoziente *Nexus* va eseguito singolarmente e che tale quoziente andrà poi moltiplicato per i redditi complessivi di ogni singolo brevetto. Nel caso in cui il contribuente non fosse in grado di effettuare il calcolo sul singolo brevetto, comprovando la situazione di complessità, avrebbe comunque la possibilità di effettuare il calcolo del quoziente *Nexus* sull'intero prodotto (sulla base delle spese esborsate per la creazione di tutti i brevetti compresi nel prodotto) e moltiplicarlo per i redditi complessivi riconducibili a tutti gli attivi della proprietà intellettuale compresi nel prodotto.

Le spese vengono considerate nel calcolo secondo l'approccio *Nexus* nel momento in cui vengono sostenute indipendentemente dal trattamento previsto dalle norme contabili applicate dall'impresa. Quindi nel *Nexus approach* vengono considerate pienamente, ma solamente al fine del calcolo dello sgravio, anche quelle spese che non figurano interamente a costo in un periodo fiscale in quanto attivate dalle aziende.

2. Uplift

Nell'ottica di tener conto anche delle spese di *outsourcing* della R&S ad imprese del gruppo e dei costi d'acquisizione degli attivi immateriali, ed in considerazione del fatto che molte imprese hanno previsto nella propria organizzazione aziende

[26] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 30.

[27] DANON, Avis de droit (nota 10), p. 97.

[28] DANON, Avis de droit (nota 10), p. 97.

[29] DANON, RIE III (nota 4), p. 313.

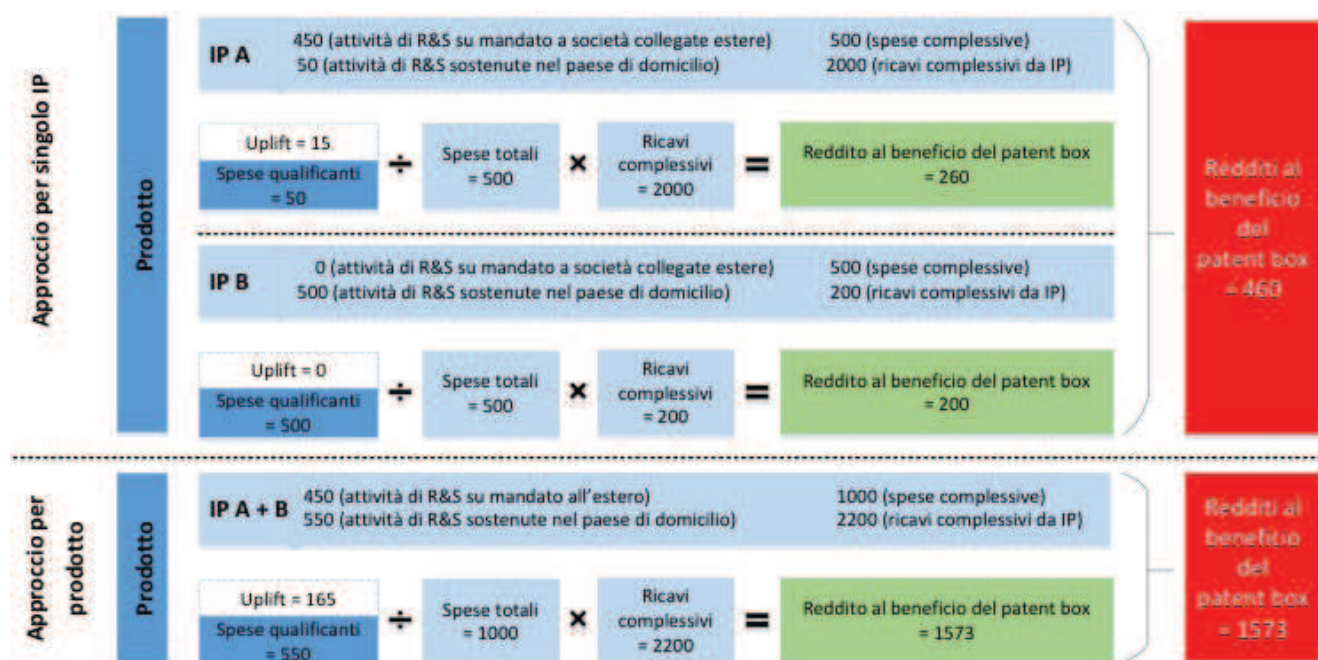
[30] RAINER HAUSMANN/PHILIPP ROTH/SATHI MEYER-NANDI, Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III, in: EF 3/2016, pp. 189 ss., p. 192.

[31] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 36.

[32] HAUSMANN/ROTH/MEYER-NANDI (nota 30), p. 192.

[33] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 36.

Figura 1: Confronto tra approccio basato sul brevetto (IP) e approccio per prodotto (Fonte: HAUSMANN/ROTH/MEYER-NANDI [nota 30], p. 195) (Figura adattata dall'autore)



specifiche che si occupano della R&S per l'intero gruppo, ai singoli Stati è data la facoltà di concedere una maggiorazione del 30% (massimo) sulle spese qualificanti nel *box* in modo da considerare debitamente tali fattispecie. Questa maggiorazione è denominata *Uplift* ed è da considerarsi come una maggiorazione che determina il tetto massimo delle spese deducibili e non come un *forfait*, il che significa che per poter far valere spese corrispondenti all'*Uplift* il contribuente deve anche aver effettivamente sostenuto delle spese di almeno pari importo; se così non fosse l'*Uplift* si limiterebbe all'ammontare di spesa sostenuto dal contribuente[34]. Per meglio comprendere questa condizione vengono di seguito riportati due esempi[35].

a) Esempio di *Uplift* pienamente sfruttabile

Ammettiamo che il contribuente abbia sostenuto lui stesso spese qualificanti per complessivi Fr. 150'000. Inoltre egli ha dovuto corrispondere Fr. 50'000 per l'utilizzo di attività di R&S di aziende facenti parte del gruppo e Fr. 20'000 di costi di acquisizione del bene immateriale. In questo caso le spese massime che possono essere fatte valere nel calcolo sono pari a Fr. 195'000 (150'000 + 30% di 150'000), a condizione però che il contribuente abbia almeno sostenuto spese di pari valore. L'*Uplift* si calcola sulle spese ammesse (Fr. 150'000) e corrisponde a Fr. 45'000.

Essendo le spese non qualificanti (Fr. 50'000 + 20'000) maggiori all'*Uplift* egli potrà considerare l'intero *Uplift* di Fr. 45'000. Di conseguenza, visto che le spese complessivamente sostenute dall'impresa sono pari a Fr. 220'000 e quindi maggiori

alle spese ammesse compreso l'*Uplift* (195'000), il contribuente potrà far valere nel calcolo spese per Fr. 195'000, motivo per cui i redditi al beneficio dell'agevolazione saranno pari all'88.64% (sulla base del quoziente *Nexus* pari a 195'000 / 220'000).

b) Esempio di *Uplift* non pienamente utilizzabile

Ammettiamo ora che il contribuente abbia sostenuto per proprio conto spese qualificanti per Fr. 150'000 totali e che le spese per l'utilizzo di R&S svolta da società facenti parte del gruppo e di acquisizione ammontino a Fr. 20'000 risp. Fr. 10'000.

In questo caso le spese massime che il contribuente potrebbe far valere nel calcolo del *Patent box* rimangono pure Fr. 195'000, pari alle spese da lui sostenute maggiorate del 30%. La condizione di sostenere spese almeno pari a tale importo non viene tuttavia più soddisfatta visto che le spese complessive sostenute dall'impresa sono pari a Fr. 180'000.

In questo secondo esempio quindi potranno essere considerate nel calcolo solamente spese ammesse e sostenute per lo sviluppo dell'attivo relativo alla proprietà intellettuale di Fr. 180'000, con conseguenza che la porzione di reddito a beneficiare dell'imposizione attenuata si eleverà al 100% visto che il quoziente *Nexus* è divenuto pari a 180'000 / 180'000.

Quest'ultimo esempio diventerà più chiaro una volta che verrà definito cosa si intende per spese complessive sostenute dall'impresa per generare il bene della proprietà intellettuale.

3. Le spese complessive sostenute per lo sviluppo del bene immateriale

Le spese complessive sostenute per lo sviluppo del bene immateriale corrispondono alla somma di tutte le spese che sarebbero considerate come spese ammesse per lo sviluppo

[34] DANON, *Avis de droit* (nota 10), p. 96.

[35] Trattati da: OECD, *Action Plan 5* (nota 8), p. 30 s. (con modifica degli importi da parte dell'autore).

dell'attivo relativo alla proprietà intellettuale nel caso in cui queste fossero sostenute dal contribuente *intra-muros*[36]. La conseguenza è che le tipologie di spesa che non figurano tra i costi ammessi dal modello non rientrano tra i costi complessivi, anche se effettivamente sostenuti dal contribuente per proprio conto. Questi costi, che come visto in precedenza non hanno nessun legame diretto con l'attività di R&S, non hanno dunque effetto sul calcolo dell'agevolazione fiscale da corrispondere ai redditi derivanti da brevetti.

In questo caso è tuttavia da segnalare l'eccezione rappresentata dai costi di acquisizione che, malgrado non siano considerati direttamente nel numeratore del calcolo ma solamente attraverso l'*Uplift*, vengono comunque considerati nelle spese complessivamente sostenute, ossia nel denominatore. Un'ulteriore eccezione è data per le spese sostenute per mandati affidati a terzi considerati "vicini" all'impresa che, come visto in precedenza, non rientrano nel catalogo delle spese ammesse. Le spese complessivamente sostenute per l'attività di sviluppo del bene immateriale sono quindi costituite dalle spese ammesse con l'aggiunta delle spese di acquisizione dei beni immateriali e delle spese sostenute per mandati di R&S affidati a terzi considerati vicini, ossia facenti parte del gruppo societario.

Il quoziente *Nexus* può quindi essere rappresentato dalle seguenti spese per attività di R&S:

	spese sostenute dal contribuente	+	spese sostenute per mandati affidati a terzi indipendenti	
Spese sostenute dal contribuente	+	spese sostenute per mandati affidati a terzi indipendenti	+	spese sostenute per mandati affidati a terzi non indipendenti
				+
				spese di acquisizione

Questa formulazione ha quale conseguenza che l'agevolazione da concedere ai redditi derivanti da beni immateriali è inferiore al 100% solamente nel caso in cui l'impresa ha acquisito parte della proprietà intellettuale da terzi o nel caso in cui l'attività di R&S sia stata eseguita in *outsourcing* da terzi considerati vicini sulla base di un contratto di mandato (a patto però che queste spese siano maggiori dell'*Uplift*), a dimostrazione di come la volontà della raccomandazione OCSE sia quella di incentivare quelle attività di creazione di valore intellettuale che l'impresa ha svolto internamente. Infatti, vincolare le spese al singolo bene immateriale che genera il reddito fa sì che automaticamente vengano escluse le spese di R&S infruttuose in quanto queste ultime, non generando normalmente dei redditi, non possono essere fatte valere quale spese nel quoziente *Nexus*.

Chiaramente le spese di R&S vengono sostenute prima che il bene immateriale inizi a generare dei redditi per i quali potrà poi essere richiesta un'imposizione ridotta, motivo per cui il calcolo deve essere eseguito di anno in anno considerando il totale delle spese ammissibili e delle spese complessive sostenute dal contribuente durante l'intera vita utile del bene immateriale. La conseguenza è che, negli anni in cui lo sviluppo viene portato avanti, il quoziente *Nexus* si modifica annualmente visto che deve tenere in considerazione le nuove spese sostenute per lo sviluppo della proprietà intellettuale. Il quoziente *Nexus* è fondamentale poiché stabilisce in quale percentuale i redditi da diritti immateriali generati in un determinato periodo fiscale possano beneficiare dello sgravio del *box*. Da com'è stato definito il metodo di calcolo del quoziente *Nexus*, emerge che la volontà è di garantire un'imposizione agevolata a quei redditi, derivanti da beni immateriali, per i quali l'impresa ha effettivamente investito tempo e, di conseguenza, risorse proprie per lo sviluppo dello stesso, considerando solamente marginalmente le attività date in *outsourcing* a terzi non indipendenti. Quindi ne deriva che il *Patent box* è interessante solamente per quei beni immateriali per i quali l'impresa ha sostenuto gran parte delle attività di R&S *in house*. Inoltre la condizione di base è che l'impresa abbia dei costi di R&S sostenuti in proprio poiché altrimenti nessuna spesa potrà essere fatta valere poiché l'*Uplift* del 30% sarebbe calcolato su un valore pari a zero. Se invece un'impresa dovesse possedere solo un attivo della proprietà intellettuale e avesse lei stessa sostenuto tutte le spese per lo sviluppo di questo attivo, l'utilizzo del metodo *Nexus* modificato permetterebbe ai redditi conseguiti da questo attivo di beneficiare in misura piena dei vantaggi fiscali[37].

4. Il reddito complessivo relativo alla proprietà intellettuale

Per quanto riguarda il reddito complessivo derivante da beni immateriali, il rapporto dell'OCSE lascia agli Stati la libertà di prevedere una definizione propria di reddito che faccia riferimento alle regole interne dello Stato medesimo. Questa definizione deve però essere coerente con le regole del *Transfer pricing*. In particolare i redditi devono sottostare ai seguenti principi[38]:

- a) *proporzionalità*: questo principio indica che la definizione di redditi della proprietà intellettuale deve impedire che i redditi al beneficio della riduzione siano sproporzionatamente alti in modo da permettere al contribuente di beneficiare di una riduzione totale dei propri redditi;
- b) *i redditi complessivi devono essere limitati a quelli derivanti dalla proprietà intellettuale*: tali redditi comprendono sia le *royalties* incassate dalla concessione dell'utilizzo del bene immateriale a terzi sia i redditi derivanti dalla vendita della proprietà intellettuale.

Ne risulta quindi che possono beneficiare dell'agevolazione fiscale i canoni di licenza, le plusvalenze derivanti dalla vendita e altri redditi provenienti dalla vendita del bene della proprietà intellettuale, così come redditi derivanti dalla vendita

[36] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 31.

[37] VORPE, *Misure fiscali per attività di R&S* (nota 9), p. 732.

[38] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 31.

di prodotti e dall'utilizzo dei processi, a patto che questi siano direttamente correlati al bene della proprietà intellettuale (detti *Embedded IP income*). Quest'ultima tipologia di redditi si riferisce al valore di un componente di un bene che deriva da attivi della proprietà intellettuale. Le regole da utilizzare per la determinazione del valore di tale componente devono essere coerenti e possono basarsi sulle regole dei prezzi di trasferimento. Se per esempio un bene X viene venduto a Fr. 100'000 e il componente Y, che è stato brevettato dalla società, determina una quota del prezzo pari a Fr. 20'000, quest'ultimo valore potrà rientrare nel *Patent box*.

C. Le norme di "tracking and tracing"

La condizione primaria dell'approccio *Nexus* modificato presuppone un nesso tra le spese per attività di R&S sostenute dal contribuente ed i rispettivi ricavi generati dal bene immateriale. A tal proposito il rapporto finale OCSE stabilisce che gli Stati devono mettere a disposizione dei contribuenti un sistema di "tracking and tracing" in modo che venga rispettato il principio secondo cui i redditi a beneficio di un'imposizione agevolata derivino effettivamente da spese di R&S ammissibili^[39]. La questione di rintracciare queste spese assume una valenza importante in quelle situazioni in cui l'impresa dispone di più beni immateriali poiché è importante determinare quali spese attribuire al valore immateriale al quale in quell'anno si fa valere il *Patent box*. Un'impresa che possiede differenti brevetti avrà molto probabilmente delle tempistiche differenti per quanto riguarda i redditi generati dai differenti attivi immateriali e di conseguenza è importante che l'impresa abbia un sistema che le permetta di tracciare tutte le attività di R&S in modo da consentire all'autorità fiscale di accertare il nesso (legame *Nexus*) tra i redditi al beneficio del *box* e le spese di R&S sostenute dall'impresa per quel determinato brevetto. Il *tracking* impone alle società di dover essere in grado di ricostruire il legame delle spese con i corrispettivi ricavi in modo da impedire delle manipolazioni aventi quale scopo quello di aumentare l'agevolazione fiscale concessa dal *box*. Qualora la dimostrazione del legame tra costi di R&S ed i corrispettivi ricavi non venisse resa verosimile dall'impresa, quest'ultima non potrà beneficiare dell'agevolazione fiscale sui redditi da beni immateriali. Questa conseguenza è dovuta al fatto che, senza la possibilità di tracciare nel tempo le uscite aziendali, si potrebbe incorrere in situazioni in cui le medesime spese sostenute potrebbero essere fatte valere per più beni immateriali. Di principio il tracciamento delle spese va effettuato per ogni singolo bene della proprietà intellettuale. Tuttavia l'OCSE prevede la possibilità, in casi motivati dall'eccessiva complessità, di adottare un approccio per prodotto o per famiglie di prodotti nei casi in cui il contribuente dispone di molti brevetti o prodotti basati su di un numero importante di brevetti^[40]. L'approccio per prodotto applicato alle norme di "tracking and tracing" è il medesimo visto nell'applicazione del *Nexus approach*^[41].

[39] OECD, Action Plan 5 (nota 8), p. 34 s.

[40] OECD, Action Plan 5 (nota 9), p. 37.

[41] Cfr. *supra* IV.B.1.

V. Il Patent box previsto nella legislazione fiscale svizzera

A. L'introduzione della normativa

La prima particolarità che emerge nell'ambito del *Patent box* è che la Confederazione ha deciso di introdurre questa misura esclusivamente a livello cantonale e non per l'imposta federale diretta (IFD). In considerazione del fatto che in Svizzera ogni Cantone ha una propria sovranità fiscale, che esercita sulla base di una propria legge tributaria, è nato il bisogno di elargire delle raccomandazioni uniformi per tutti i Cantoni in modo da limitare la concorrenza intercantonale, cosa che peraltro già avviene per una serie di altri aspetti legislativi. Per questo motivo si è deciso di ancorare la normativa relativa al *Patent box* nella Legge sull'armonizzazione attraverso due distinti articoli: (i) l'art. 8a LAID per le persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente, (ii) l'art. 24a LAID per le persone giuridiche. Tali disposizioni di legge, riportate di seguito, sono state emanate nella Legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera, approvata dalle Camere federali lo scorso 17 giugno^[42] e che sarà sottoposta a votazione popolare il prossimo 12 febbraio 2017.

Art. 8a LAID – Utile da brevetti e diritti analoghi in caso di attività lucrativa indipendente

All'utile da brevetti e diritti analoghi in caso di attività lucrativa indipendente si applica per analogia l'articolo 24a.

Art. 24a LAID – Utile da brevetti e diritti analoghi

¹La quota dell'utile da brevetti e diritti analoghi imputabile a spese di ricerca e sviluppo del contribuente è presa in considerazione per il calcolo dell'utile netto imponibile con una riduzione del 90 per cento. I Cantoni possono prevedere una riduzione inferiore.

²Se l'imposta gravante l'utile da diritti secondo il capoverso 1 è ridotta per la prima volta, le spese di ricerca e sviluppo imputabili a tali diritti già prese in considerazione in periodi fiscali passati come pure un'eventuale deduzione secondo l'articolo 25a sono addizionate all'utile netto imponibile. Deve essere costituita una riserva occulta tassata di entità pari all'importo addizionato.

³Il computo di cui al capoverso 2 può essere tralasciato al momento della prima imposizione secondo il capoverso 1 se i Cantoni garantiscono che l'imposizione avrà luogo con altre modalità entro cinque anni dalla prima imposizione.

⁴Il Consiglio federale emana le disposizioni d'esecuzione, in particolare riguardo alla definizione dei diritti analoghi, alla determinazione dell'utile rilevante da brevetti e diritti analoghi, nonché agli obblighi di documentazione del contribuente che chiede una riduzione. Il Consiglio federale può considerare diritti analoghi segnatamente le invenzioni non brevettate di piccole e medie imprese e i software. Nel fare ciò, assicura che l'imposizione dei redditi da brevetti e diritti analoghi risulti competitiva. Le disposizioni di esecuzione sono verificate periodicamente e se del caso adeguate.

[42] Cfr. nota 1.

Va inoltre segnalata la presenza dell'art. 14 cpv. 3 LAID che va a completare l'attuale articolo che prevede che "I beni immateriali e la sostanza mobiliare facenti parte della sostanza commerciale del contribuente sono stimati al loro valore determinante ai fini dell'imposta sul reddito" aggiungendo che "[...] Per la sostanza imputabile ai diritti di cui all'art. 8a i Cantoni possono prevedere una riduzione dell'imposta". La medesima norma è stata prevista per le persone giuridiche all'interno dell'art. 29 cpv. 3 LAID che disciplina come "i Cantoni possono prevedere una riduzione dell'imposta per il capitale proprio imputabile ai diritti di partecipazione secondo l'articolo 28 capoverso 1, a diritti secondo l'articolo 24a nonché a mutui a favore di società del gruppo".

B. I soggetti fiscali che possono beneficiare del Patent box cantonale

Come si evince dagli articoli sopraccitati i soggetti fiscali che possono beneficiare dello strumento del *Patent box* sono sia le persone fisiche esercitanti attività lucrativa indipendente sia le persone giuridiche. Questa condizione è dovuta al principio di uguaglianza secondo cui le agevolazioni in questione devono essere concesse indipendentemente dalla forma giuridica del contribuente[43]. Inoltre, possono usufruire di un regime di *Patent box* gli stabilimenti d'impresa esteri di società svizzere e gli stabilimenti d'impresa svizzeri di società estere nel caso in cui siano assoggettati in Svizzera[44]. Tuttavia, per quanto riguarda gli stabilimenti d'impresa situati all'estero di imprese residenti in Svizzera vale che, nel caso in cui i redditi e gli attivi immateriali privilegiati siano imponibili nello Stato di residenza secondo l'art. 7 par. 1 del M-OCSE di Convenzione fiscale, è previsto che le spese sopportate dallo stabilimento d'impresa estero vengano prese in considerazione al fine di determinare l'ammontare dell'attenuazione dei redditi imponibili nello Stato di residenza, a patto che lo stabilimento d'impresa sia ancora attivo al momento della realizzazione dei redditi al beneficio del *box*[45].

C. L'approccio adottato

Dall'art. 24a cpv. 1 LAID si evince che le spese di R&S devono essere "del contribuente" il che significa che, in seguito alla decisione dell'OCSE di cui abbiamo riferito in precedenza, anche la Confederazione si è allineata all'approccio *Nexus* modificato previsto dallo *standard* OCSE. I contribuenti possono dunque beneficiare del *Patent box* solamente se conseguono redditi da diritti immateriali che hanno conseguito attraverso costi di R&S sostenuti in Svizzera. Anche in quest'ultimo caso vi è quindi una conformità al principio di sostanza previsto dall'OCSE nelle proprie raccomandazioni. La logica alla base di questo approccio corrisponde dunque nei suoi principi al diritto costituzionale svizzero e più precisamente al principio di proporzionalità che si applica agli incentivi con finalità extra-fiscali in quanto l'attuazione dell'incentivo resta proporzionata alle attività che il legislatore vuole incoraggiare, in questo caso le attività di R&S[46]. Questa condizione di legame tra le spese di R&S ed i redditi

derivanti dal bene immateriale fa però sì che la diversificazione delle attività di R&S non risulti attrattiva nell'ambito dell'approccio *Nexus* modificato che incentiva, di fatto, la concentrazione geografica delle attività di R&S e genera una situazione di svantaggio competitivo per quelle imprese che, per motivi strategici, dispongono di stabilimenti che si occupano di R&S in diversi Paesi[47].

D. La determinazione dei redditi al beneficio del Patent box

All'interno del primo capoverso dell'art. 24a LAID viene disciplinato il cd. sgravio massimo fiscalmente ammesso pari al 90%, precisando che i Cantoni possono prevedere uno sgravio inferiore. Da questo capoverso si evince dunque che il *Patent box* non viene applicato all'utile da beni immateriali moltiplicato per il fattore *Nexus*, bensì solamente al 90% di tale ammontare. Tale condizione è stata inserita su volontà Svizzera e non è prescritta dall'OCSE.

Dopo aver determinato il risultato da beni immateriali complessivo secondo il metodo residuo (cfr. *infra* V.D.2.), ed averlo moltiplicato per la quota *Nexus*, bisogna quindi defalcare da tale risultato il 10% che verrà di conseguenza imposto in maniera ordinaria, mentre la quota del 90% potrà beneficiare dello sgravio fiscale che consiste in una totale esenzione dall'imposta sull'utile[48].

Per quanto riguarda la quota *Nexus*, questa viene stabilita come visto in precedenza, ossia attraverso il rapporto tra i costi di R&S ammissibili (ivi compreso l'*Uplift* massimo del 30%) ed i costi totali di R&S sostenuti. Di principio il calcolo di questo quoziente è da eseguire per ogni singolo bene della proprietà intellettuale. Conformemente alla normativa dell'OCSE vista nel capitolo precedente, sarà probabilmente ammesso un approccio per prodotti o per famiglie di prodotti in quei casi in cui il contribuente riesce a dimostrare che un approccio per singolo bene della proprietà intellettuale risulta impossibile[49]. In Svizzera questo aspetto verrà presumibilmente regolamentato all'interno dell'apposita ordinanza che verrà emanata a tempo debito dal Consiglio federale.

1. Il catalogo dei redditi privilegiati

Come abbiamo visto nel capitolo precedente l'OCSE ha stabilito che possono beneficiare dell'agevolazione fiscale in questione differenti tipologie di reddito relative all'attivo della proprietà intellettuale, segnatamente: (i) le *royalties* incassate per la concessione del brevetto a terzi; (ii) i plusvalori e altri redditi derivanti dalla vendita dei beni immateriali; (iii) gli importi dei canoni di licenza considerati come incorporati nel prodotto di vendita del bene dell'impresa e che hanno un rapporto diretto con l'attivo del bene immateriale (le cd. *Embedded royalties*).

Va però specificato che il reddito privilegiato non può essere definito come reddito lordo degli attivi della proprietà intellettuale, siccome questa definizione potrebbe permettere al 100% dei

[43] DANON, *Avis de droit* (nota 10), p. 15.

[44] Messaggio sulla Riforma III (nota 3), p. 4257.

[45] VORPE, *Misure fiscali per attività di R&S* (nota 9), p. 738.

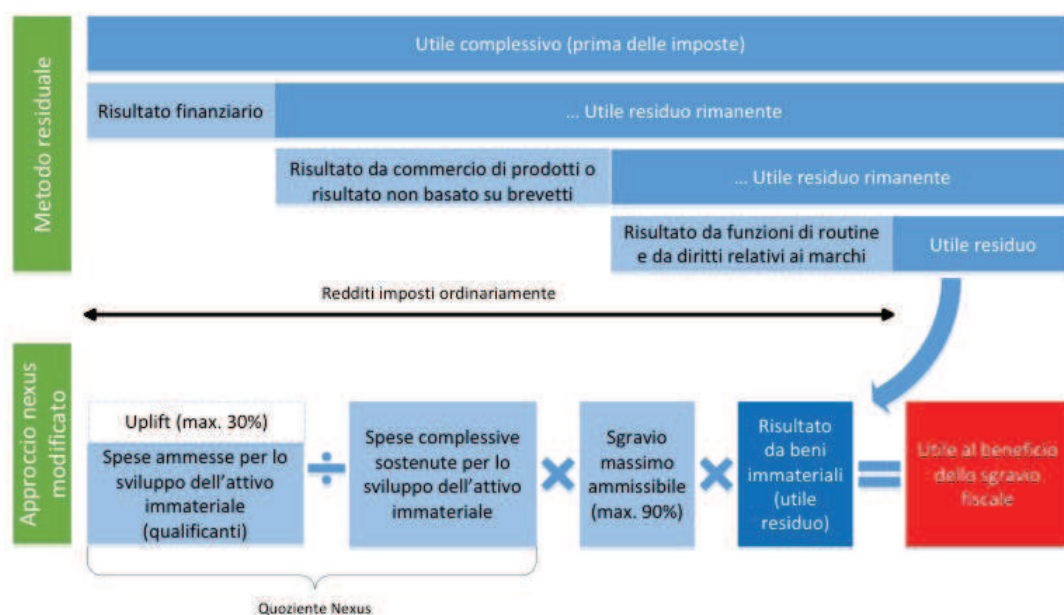
[46] Messaggio sulla Riforma III (nota 3), p. 4253.

[47] AFC, *Regulierungsfolgenabschätzung der Unternehmenssteuerreform III*, Berna, 5 giugno 2016, p. 54 (cit.: USR III).

[48] HAUSMANN/ROTH/MEYER-NANDI (nota 30), p. 192.

[49] OECD, *Action Plan 5* (nota 8), p. 35.

Figura 2: Processo di derivazione dell'utile al beneficio dello sgravio fiscale (Fonte: HAUSMANN/ROTH/MEYER-NANDI [nota 30], p. 195) (Figura adattata dall'autore)



redditi netti del contribuente di sottostare al beneficio fiscale, malgrado non sia stata sostenuta la totalità delle spese ammesse[50]. Di conseguenza il reddito complessivo privilegiato va corretto sottraendo dal reddito lordo le spese di R&S legate all'attivo immateriale accorse durante il periodo fiscale in questione.

2. Il calcolo dell'utile al beneficio del Patent box

Il calcolo dell'utile al beneficio del Patent box può essere suddiviso in due fasi: (i) la prima consiste nel determinare il reddito da beni immateriali che può usufruire dell'agevolazione fiscale; (ii) mentre la seconda fase riguarda la determinazione dell'incentivo. Lo schema in alto a questa pagina (Figura 2) riassume l'intero processo di calcolo.

La prima parte dello schema mostra la determinazione dell'utile residuo, ossia della quota di utile che può essere considerata nel calcolo dell'incentivo fiscale. Ad oggi l'OCSE non ha prescritto un metodo di calcolo del risultato da beni immateriali, ma il Consiglio federale ha deciso di calcolarlo per il tramite del metodo residuale (detto anche metodo indiretto o approccio top-down). In Svizzera, il reddito da beni immateriali (detto anche reddito qualificante), verrà quindi determinato attraverso il cd. metodo residuale che, a differenza del metodo di calcolo diretto (o bottom-up), determina la quota di reddito che è imposta in maniera privilegiata partendo dal risultato globale e deducendo gli elementi del risultato che non sono relazionati al bene immateriale in modo da imporre l'utile residuo all'interno del Patent box. In altre parole, la base di calcolo è l'utile imponibile complessivo dell'impresa, da cui si deducono tutte le tipologie di reddito che sono da imporre in via ordinaria, ossia senza riduzione. In questo modo si ricava un utile residuo che corrisponde all'utile imponibile al beneficio del Patent box.

Il risultato finanziario comprende tra gli altri anche i proventi su titoli, gli ammortamenti su immobilizzazioni finanziarie e su titoli, le spese a titolo d'interesse ed i dividendi[51]. Il risultato dal commercio di prodotti o da vendite non basato su brevetti riguarda le mere attività commerciali. L'AFC specifica che per risultati da funzioni di routine s'intendono i risultati ottenuti da terzisti, commissionari e altri commercianti a basso rischio così come società di servizi[52]. Nello stesso rapporto l'AFC precisa che il risultato da diritti relativi ai marchi comprende la quota del prezzo d'acquisto di un prodotto attribuibile al marchio, ossia "la parte del prezzo di vendita di un prodotto che viene versata per il marchio". Quest'ultimo risultato viene sottratto in considerazione del fatto che l'OCSE, nel suo rapporto finale, ha espressamente escluso i marchi dal Patent box.

Le tipologie di utili sottratti nel calcolo illustrato precedentemente verranno tassati in via ordinaria secondo le aliquote stabilite dalle differenti legislazioni cantonali mentre l'utile qualificante verrà considerato all'interno dell'approccio Nexus modificato per determinare l'utile al beneficio del Patent box, che verrà poi dedotto dalla base imponibile del contribuente.

La seconda fase consiste nell'applicazione dell'approccio Nexus modificato all'utile ottenuto nella prima fase per determinare l'effettiva quota di reddito al beneficio dell'agevolazione fiscale. Una volta determinato il quoziente Nexus ed averlo moltiplicato con l'utile qualificante (o utile residuo), si procede a moltiplicare il risultato ottenuto con la percentuale di riduzione della base di calcolo, stabilita in un valore massimo del 90%, per ricavare l'utile rientrante nel Patent box. Attraverso l'utilizzo di tale esenzione massima viene

[50] VORPE, Misure fiscali per attività di R&S (nota 9), p. 746.

[51] VORPE, Misure fiscali per attività di R&S (nota 9), p. 746.

[52] AFC, USR III (nota 47), p. 31.

assicurata un'imposizione minima a livello cantonale visto che, almeno il 10% dei redditi al beneficio dell'agevolazione fiscale è sempre soggetto ad imposizione, il che corrisponde ad un carico impositivo internazionalmente accettato[53]. Questo carico impositivo internazionalmente accettato è quindi raggiungibile proprio attraverso l'introduzione di tale misura a livello cantonale, come conseguenza del fatto che i redditi derivanti da beni immateriali vengono totalmente imposti ordinariamente a livello di IFD.

Quest'ultimo aspetto è molto importante in quanto si collega ad uno degli obiettivi principali della Riforma III che come visto nella parte introduttiva si prefigge anche di ottenere un consenso internazionale. Bisogna tuttavia ricordare che ai Cantoni è data la possibilità di ridurre la percentuale di sgravio massimo da concedere in modo da lasciare loro una, seppur minima, autonomia nella definizione della normativa in base alle esigenze ed alle particolarità di ogni Cantone. Questa libertà, basata sul principio del federalismo, è stata concessa anche perché i vari Cantoni hanno contribuenti differenti e dovranno quindi attuare normative differenti in base alla tipologia di contribuenti di cui dispongono e che intendono attrarre attraverso la loro politica fiscale.

E. Le conseguenze per il primo periodo fiscale in cui si beneficia del Patent box

Il capoverso 2 dell'art. 24a LAID disciplina il modo di procedere al momento in cui il contribuente decide di beneficiare del *Patent box* per la prima volta. In questo caso il problema è relativo al fatto che le spese di R&S per la creazione del bene immateriale incorrono nei periodi fiscali precedenti a quello in cui il bene genera dei redditi e quindi alcune spese sono già state dedotte dai redditi nell'ambito della definizione dell'utile imponibile ordinario dei periodi fiscali precedenti. A tal proposito all'utile netto imponibile del periodo di tassazione in cui viene richiesto il beneficio del *Patent box*, devono essere aggiunte, attraverso la costituzione di una riserva tassata, le spese che nei periodi fiscali precedenti sono state dedotte quale costo dall'impresa visto che queste spese verranno poi considerate all'interno del quoziente *Nexus* al momento del calcolo dell'utile del *Patent box*. Il sistema previsto dal capoverso 2 dell'art. 24a LAID impedisce poi che un'impresa possa beneficiare sia della deduzione delle spese di R&S che del *Patent box*. Lo scopo di questa disposizione è infatti quello di assicurare che all'atto dell'ingresso nel *Patent box* vengano conteggiate le spese già fatte valere ai fini fiscali[54].

Nel caso in cui l'imposizione di queste spese avrà luogo entro cinque anni, il computo precedentemente disciplinato potrà essere tralasciato in applicazione di quanto previsto dal capoverso 3 del medesimo articolo.

Il principio che sta alla base di questi due capoversi è che l'utilizzo del *Patent box* non deve avvantaggiare l'impresa permettendole di considerare nella determinazione dell'utile

al beneficio del *Patent box* dei costi per attività di R&S che in passato sono già stati dedotti dall'utile imponibile perché ciò corrisponderebbe ad una concessione di una doppia agevolazione di queste spese. Questo modo di procedere però fa sì che i benefici fiscali garantiti dal sistema di incentivazione dell'*input* (ossia dalla deduzione ulteriore per le spese di R&S prevista dall'art. 25a LAID) vengano vanificati dalla successiva ripresa, allorquando l'impresa potrà conseguire un provento da beni immateriali imponibile in maniera privilegiata. Tale questione è problematica dal punto di vista della concorrenza fiscale internazionale visto come l'OCSE, ad oggi, non ha ancora definito un modo di procedere nel caso in cui la legislazione fiscale di uno Stato preveda sia l'incentivazione dell'*input* (deduzione ulteriore delle spese di R&S) che l'incentivazione dell'*output* (*Patent box*). Quindi in questo caso la Confederazione si è esposta prevedendo nella propria legislazione già una normativa che l'OCSE non ha ancora previsto con il rischio di risultare svantaggiata rispetto ad altri Stati qualora l'OCSE non prevedesse una raccomandazione analoga.

L'introduzione del capoverso 3 si è resa necessaria in quanto l'aggiunta di tutte le spese di R&S sostenute nei periodi precedenti al momento della prima richiesta di applicazione del *Patent box* comporta un importante aggravio dell'utile imponibile[55]. Le modalità di applicazione della facilitazione relativa ai cinque anni vengono demandate al diritto cantonale, tuttavia, è pensabile l'applicazione di un differimento rispettivamente di una ripartizione dell'onere impositivo su cinque anni oppure l'introduzione del cd. "*IP loss recapture mechanism*" (o *threshold amount*) già previsto in altri Stati come p. es. nei Paesi Bassi, nel Liechtenstein e in Italia[56]. Secondo tale meccanismo i redditi al beneficio dell'agevolazione fiscale del *Patent box* sono imposti in modo ordinario fintanto che non superano l'importo delle spese di R&S fatto valere nei periodi fiscali precedenti, ossia fino a che non si raggiunge l'ammontare di spese da recuperare perché già fatte valere in periodi fiscali precedenti. In merito all'esempio dell'Italia la circolare dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che "*una volta che la società comincia a ricavare redditi correlati all'IP, tale reddito non beneficerà del IP box fino a concorrenza della quantità di perdite IP utilizzate per compensare il reddito ordinario*"[57].

L'ammontare residuo di spese da recuperare (ossia la quota di spese che non è stata possibile compensare nei quattro anni successivi all'entrata nel *box*) dovrà essere aggiunto nella decisione di tassazione dell'anno n+4 (ossia quella del quarto anno successivo all'entrata nel *Patent box*) quale reddito imponibile in modo che l'*IP loss recapture mechanism* sia conforme all'art. 24a cpvv. 2 e 3 LAID.

Si tratta quindi di una ripresa fiscale di quei costi (ammortamenti, spese per R&S, ecc.), dedotti in maniera ordinaria, sostenuti in periodi fiscali precedenti e che rientrano nel *Patent box*, nel momento in cui saranno disponibili dei redditi da beni

[55] HAUSMANN/ROTH/MEYER-NANDI (nota 30), p. 194.

[56] HAUSMANN/ROTH/MEYER-NANDI (nota 30), p. 194.

[57] EY, Italy issues instructions and important clarifications on Patent box regime, Global TaxAlert, 2015, p. 2.

[53] AFC, USR III (nota 47), p. 32.

[54] VORPE, Misure fiscali per attività di R&S (nota 9), p. 748.

immateriali[58], compresi quelli dedotti sotto forma della Superdeduzione prevista all'art. 25a LAID (che verrà approfondita in seguito).

In questo caso il Consiglio federale ha dunque deciso di lasciare ai Cantoni la possibilità di prevedere una ripresa fiscale unica dei costi fatti valere nei periodi fiscali precedenti oppure di compensare le spese da recuperare con i redditi futuri che beneficeranno del *Patent box*.

F. Il catalogo dei diritti immateriali al beneficio del Patent box

La definizione dei beni immateriali che sono autorizzati a qualificare nel *Patent box* è molto importante e di fatto stabilisce il successo di questa misura fiscale. Le Camere federali non si sono espresse su tale definizione anche perché si tratta dell'aspetto che assume maggior rilievo nello strumento fiscale in questione ed in considerazione del fatto che a livello internazionale la situazione è ancora in itinere. Infatti, all'art. 24a cpv. 4 LAID, viene specificato che la definizione dei diritti analoghi sarà effettuata attraverso un'apposita ordinanza del Consiglio federale che verrà emessa successivamente. La formulazione dell'art. 24a LAID lascia comunque intendere che la definizione di attivi derivanti da proprietà intellettuale sarà verosimilmente in linea con quanto disciplinato dall'OCSE.

VI. La Superdeduzione delle spese di R&S

A. L'introduzione della normativa

La seconda misura importante, volta ad incentivare le attività di R&S all'interno della Riforma III è la deduzione ulteriore delle spese di R&S (anche denominata Superdeduzione delle attività di R&S). Tale misura è prevista attraverso l'introduzione di due nuovi articoli nella LAID riportati di seguito e tratti dalla Legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera del 17 giugno 2016, ossia l'art. 10a LAID riferito alle persone fisiche esercitanti un'attività lucrativa indipendente e l'art. 25a LAID relativo alle persone giuridiche.

Art. 10a LAID – Deduzione delle spese di ricerca e sviluppo in caso di attività lucrativa indipendente

Alla deduzione delle spese di ricerca e sviluppo in caso di attività lucrativa indipendente si applica per analogia l'articolo 25a.

Art. 25a LAID – Deduzione delle spese di ricerca e sviluppo

¹ I Cantoni possono approvare una deduzione delle spese di ricerca e sviluppo non eccedente il 150 per cento degli oneri consentiti dall'uso commerciale.

² Le spese di ricerca e sviluppo sono deducibili nella misura in cui siano sostenute in Svizzera direttamente dal contribuente o indirettamente da una terza persona.

³ Se la persona che ha conferito un mandato di ricerca e sviluppo ha diritto alla deduzione, il mandatario non ha diritto a nessuna deduzione.

⁴ Nel quadro delle disposizioni di esecuzione il Consiglio federale definisce le spese di ricerca e sviluppo.

È possibile distinguere diversi sistemi di incentivazione delle spese di R&S. In primo luogo si può distinguere tra un'incentivazione basata sul volume o un'incentivazione incrementale. Un'incentivazione basata sul volume agevola l'intero volume delle spese nel settore della R&S, mentre un'incentivazione incrementale (o basata su un incremento) riguarda unicamente la variazione delle spese nel settore della R&S in relazione ad un periodo di riferimento. Secondariamente, l'incentivazione può interessare la base di calcolo, p. es. mediante una maggiore deducibilità delle spese in questo settore oppure tramite una deduzione del debito fiscale, ossia mediante la concessione di un credito d'imposta[59]. Durante uno studio effettuato dalla Commissione europea (2014) è emerso che le incentivazioni basate sul volume sono preferite a livello internazionale alle incentivazioni incrementali. Gli incentivi basati sul volume sono da preferire in quanto il sistema incrementale può portare l'impresa a modificare il proprio calendario dei progetti d'investimento. P. es. le imprese potrebbero essere portate ad aumentare progressivamente i propri investimenti in R&S, anziché fare degli investimenti importanti immediatamente, se i benefici derivanti da questi investimenti si verificano più tardi proprio perché l'incentivo è calcolato sulla variazione delle spese in R&S tra un periodo fiscale e l'altro[60].

Il primo aspetto da considerare è che, come si evince dal capoverso 1 dell'art. 25a LAID, l'introduzione della deduzione in questione è facoltativa contrariamente a quanto avviene per l'introduzione del *Patent box*. Tale misura è stata resa facoltativa in quanto il Consiglio federale, nel suo messaggio relativo alla Riforma III, ha specificato come "per alcuni Cantoni può essere prioritario l'obiettivo di rafforzamento della piazza imprenditoriale, per altri il nesso tra *Patent box* e incentivazione dell'input può essere meno rilevante"[61]. La disposizione facoltativa consentirà dunque ai Cantoni di prevedere un'incentivazione in base alle loro esigenze.

Il Consiglio federale, propenso a salvaguardare il margine decisionale dei Cantoni, ha comunque stabilito alcuni valori di riferimento dell'incentivazione, in particolare[62]:

- l'incentivazione riguarda di solito il committente dal momento che spesso, soprattutto per la ricerca di base, si ricorre a istituti universitari. In questo ambito un'incentivazione a livello di mandatario risulterebbe inutile. L'incentivazione è limitata all'attività di R&S in Svizzera. In questo caso dunque viene chiaramente indicato che la misura in questione sottostà all'approccio territoriale;
- l'incentivazione non può essere utilizzata in caso di perdite. Ciò significa che i redditi del *Patent box* non possono

[59] Messaggio sulla Riforma III (nota 3), p. 4164.

[60] EUROPEAN COMMISSION, A Study on R&D Tax Incentives, Final Report, 2014, p. 11.

[61] VORPE, Misure fiscali per attività di R&S (nota 9), p. 755.

[62] Messaggio sulla Riforma III (nota 3), p. 4164 s.

[58] VORPE, Misure fiscali per attività di R&S (nota 9), p. 747.

essere utilizzati per compensare delle perdite riportate che l'impresa può ancora far valere.

L'incentivazione deve essere strutturata sotto forma di una maggiore deducibilità. Fondamentalmente un credito d'imposta e una maggiore deducibilità hanno effetti analoghi. Le differenze insorgono in quanto, con una maggiore deducibilità, l'incentivazione non è indipendente dall'imposizione marginale. In questo caso il Consiglio federale ha quindi deciso di non prevedere il metodo del credito d'imposta. Questa decisione è dovuta al fatto che questo metodo, per eliminare la doppia imposizione, complica i rapporti intercantionali mettendo a repentaglio la sovranità fiscale intercantionale.

Dal medesimo capoverso emerge inoltre che i Cantoni possono concedere questa ulteriore deduzione dalla base di calcolo dell'utile imponibile in misura maggiore al 100% ma al massimo in ragione del 150% degli oneri consentiti dall'uso commerciale. Tale limite massimo non era inizialmente previsto nel messaggio del Consiglio federale ed è stato aggiunto solamente successivamente, probabilmente con l'obiettivo di mantenere il consenso internazionale della riforma stessa, impedendo in questo modo che i Cantoni attuassero degli incentivi eccessivi. Rendendo tali spese deducibili in misura superiore al 100%, viene realizzata un'incentivazione dell'*input* delle spese di R&S motivata da fattori extra-fiscali[63]. Questa disposizione regola evidentemente il diritto all'ottenimento di una deduzione supplementare a titolo d'incentivo. La deducibilità ordinaria dei costi di R&S a titolo di spese giustificate dall'uso commerciale, siano esse sostenute in Svizzera o all'estero, non sottostà ad alcuna condizione e sarà concessa nel caso in cui sia conforme al diritto contabile e, nel caso di spese infragruppo, sia conforme al principio del "*dealing at arm's length*"[64].

B. La definizione di R&S

La norma in questione non contiene una definizione del concetto di R&S. Bisogna dunque attendere per capire se il Consiglio federale emanerà una definizione propria, uguale o differente rispetto a quella introdotta nel *Patent box*, oppure se deciderà di lasciare anche in ambito della definizione di attività di R&S libertà ai singoli Cantoni. Potrebbero quindi esistere sistemi e definizioni differenti a livello di singoli Cantoni[65] il che favorirebbe, di fatto, una concorrenza intercantionale.

C. Le condizioni per il diritto alla deduzione

Dall'art. 25a LAID emerge che la condizione di base è che l'attività di R&S sia sostenuta in Svizzera. A tal proposito il prof. Danon afferma che "*il diritto costituzionale non impone al legislatore d'estendere l'incentivazione dell'art. 25a LAID alle attività di R&S esercitate all'estero*"[66].

Va inoltre considerato che una tale estensione avrebbe come effetto quello di creare delle potenziali situazioni di doppia

deduzione delle medesime attività nel caso in cui anche lo Stato estero prevedesse delle agevolazioni fiscali del medesimo tenore[67]. In quest'ottica tuttavia viene lasciata la possibilità ai singoli Cantoni di considerare le spese sostenute per attività di R&S in maniera maggiorata, il che permette ai Cantoni di tener conto indirettamente almeno in parte, delle spese per R&S svolte all'estero[68]. Va inoltre considerato che è stato dimostrato come i benefici della R&S si verificano innanzitutto nel luogo dove essa viene svolta[69]. Possono quindi essere incentivate sia le attività di R&S realizzate internamente dal contribuente così come l'attività di R&S su mandato che il contribuente svolge per il tramite di terzi[70]. Potranno quindi essere dedotte le spese di R&S sostenute dal contribuente in un determinato Cantone (spese sostenute direttamente) oppure le spese di R&S sostenute in un Cantone da un terzo e fatturate al contribuente (spese sostenute indirettamente). Quest'ultimo aspetto potrebbe tuttavia portare a delle situazioni di incentivazione doppia, ossia sia presso il committente che presso il mandatario. Risulta quindi necessaria una coordinazione tra contribuenti con lo scopo di evitare una doppia deduzione di tali spese[71]. A tal proposito è stato introdotto il capoverso 3 dell'art. 25a LAID che impedisce che, nel caso della ricerca su mandato, le stesse spese di R&S possano essere portate in deduzione due volte – sia presso il committente che presso il mandatario – o addirittura in forma multipla nel caso di ulteriori sub-commissionari (ossia mandatarî del mandatarî)[72].

Nel caso in cui il contribuente commissionasse l'attività di R&S ad una società risp. ad un istituto di ricerca svizzero (privato o pubblico) sono da prevedere due scenari. Qualora il contribuente (committente) risiedesse in un Cantone la cui legislazione fiscale prevedesse la deduzione per spese di R&S, al fine di evitare una doppia deduzione di queste spese e indipendentemente dal fatto che il Cantone di residenza del mandatarî applica tale misura, la deduzione sarebbe da accordare esclusivamente al committente. Se invece il committente risiedesse in un Cantone in cui questa incentivazione non fosse prevista e il mandatarî risiedesse in un Cantone che prevedesse la Superdeduzione delle spese di R&S, allora la deduzione potrebbe esser fatta valere dal mandatarî in virtù del fatto che il committente non avrebbe la possibilità di ottenere tale deduzione. Nel caso in cui invece, sia il mandatarî che il committente, risiedessero in un Cantone che non prevede l'incentivo fiscale in questione, nessuno dei due potrebbe far valere questa deduzione[73].

D. La relazione tra il Patent box e la Superdeduzione delle spese di R&S

La maggiore deduzione delle spese di R&S può completare il *Patent box* sotto diversi aspetti.

[67] DANON, RIE III (nota 4), p. 286.

[68] DANON, RIE III (nota 4), p. 276.

[69] DANON, RIE III (nota 4), p. 290.

[70] Messaggio sulla Riforma III (nota 3), p. 4218.

[71] DANON, RIE III (nota 4), p. 287.

[72] Messaggio sulla Riforma III (nota 3), p. 4218.

[73] Messaggio sulla Riforma III (nota 3), p. 4218.

[63] Messaggio sulla Riforma III (nota 3), p. 4218.

[64] DANON, RIE III (nota 4), p. 300.

[65] Messaggio sulla Riforma III (nota 3), p. 4243.

[66] DANON, RIE III (nota 4), p. 276.

In primo luogo il *Patent box* può essere sfruttato solo per una parte delle attività di R&S. Un'ulteriore maggiore deducibilità delle spese di R&S può comunque promuovere anche le attività di R&S che non generano utili successivamente tassati in maniera privilegiata all'interno del *Patent box*. In altre parole la condizione per beneficiare del *Patent box* è che l'attività di R&S sfoci nella creazione di un brevetto o diritto analogo che genera dei redditi. Tuttavia non tutte le attività di R&S sfociano effettivamente in un attivo della proprietà intellettuale che genera poi dei redditi. L'introduzione della Superdeduzione delle spese di R&S potrà quindi costituire un incentivo fiscale per tutte le imprese che effettuano attività di R&S indipendentemente dal fatto che questa sia fruttuosa, ossia porti a dei redditi.

Il secondo aspetto per cui tale misura completa l'introduzione del *Patent box* risiede nel fatto che oltre ad un *Patent box*, alcuni Paesi offrono anche un'incentivazione dell'*input*. Se la Svizzera dovesse rinunciare, correrebbe il rischio di non essere sufficientemente attrattiva da favorire una concentrazione delle attività di R&S sul proprio territorio rispetto a Paesi che offrono entrambi gli incentivi[74].

La deduzione delle spese per le attività di R&S presenta dei vantaggi rispetto al *Patent box* in quanto, per il momento, tale misura non è stata oggetto dei lavori nell'ambito del progetto BEPS svolti dall'OCSE, motivo per cui presenta dei margini di manovra più estesi per la Svizzera, proprio in considerazione del fatto che non è stata regolamentata come invece avvenuto per il *Patent box*[75]. Tuttavia, anche in considerazione del fatto che la misura deve sottostare al consenso internazionale, tale incentivazione non può risultare eccessivamente permissiva.

Da ultimo, se per motivi aziendali un'impresa attiva a livello mondiale non desidera concentrare le proprie strutture di R&S in un unico luogo, bensì mantenerle in diverse ubicazioni che collaborano tra loro e che sono situate in diversi Paesi, con l'approccio *Nexus* il tasso di incentivazione risulta relativamente modesto. Una maggiore deduzione complementare delle spese di R&S è dunque in grado di correggere questo svantaggio nel caso del *Patent box*[76]. Ricordiamo infatti che l'approccio *Nexus* modificato prevede che le spese per la ricerca svolta su mandato da parte di una società del gruppo residente in un Paese estero non rientrano tra le spese qualificanti per il *box* e quindi, le imprese che affidano un mandato di R&S a società vicine (non indipendenti) situate in Paesi esteri presenteranno un quoziente *Nexus* minore. Per tali imprese tuttavia il mantenimento di una struttura delocalizzata delle attività di R&S all'interno del proprio gruppo societario potrà comunque portare ad un'incentivazione fiscale grazie all'introduzione dell'ulteriore deducibilità delle spese di R&S prevista dall'art. 25a LAID.

In merito alla relazione tra *Patent box* e Superdeduzione delle

attività di R&S si segnala inoltre l'introduzione dell'art. 25b LAID che di fatto disciplina quanto segue:

Art. 25b LAID – Riduzione fiscale massima

La riduzione fiscale complessiva secondo gli articoli 24a, 25 capoverso 1 lettera f e 25a non può eccedere l'80 per cento dell'utile imponibile prima della deduzione delle perdite, escludendo il ricavo netto delle partecipazioni conformemente all'articolo 28 capoversi 1 e 1^{bis}, e prima dell'applicazione di tali riduzioni. Le riduzioni non possono inoltre comportare il riporto delle perdite. I Cantoni possono prevedere una riduzione inferiore.

Questa disposizione è molto importante poiché indica come cumulativamente la riduzione fiscale relativa al *Patent box* (art. 24a LAID), alla deduzione degli interessi figurativi sul capitale (art. 25 cpv. 1 lett. f che non è stato trattato nel presente lavoro ma che riguarda un'ulteriore misura introdotta nell'ambito della Riforma III) e dell'ulteriore deduzione delle spese di R&S (art. 25a LAID) non può eccedere l'80% dell'utile imponibile prima della deduzione delle perdite fiscalmente ancora computabili, escludendo lo sgravio fiscale della riduzione per partecipazione. Schematicamente dunque la situazione si presenta come segue:

Figura 3: Riduzione fiscale massima (Fonte: Economiesuisse, Riforma dell'imposizione delle imprese III: scheda informativa, 2016)



Questo articolo introduce quindi un tetto massimo globale che limita gli sgravi fiscali in questione all'80% al massimo. In merito a questo limite i Cantoni hanno la facoltà di prevedere una riduzione complessiva di entità minore. La coordinazione tra queste misure prevista dalla Riforma III implica dunque che l'effetto prodotto dalle agevolazioni fiscali sarà esaminato in maniera consolidata[77]. La necessità di limitare globalmente queste misure è data dal fatto che il legislatore deve assicurarsi che la combinazione degli incentivi fiscali non abbia per effetto quello di ridurre il carico fiscale dell'impresa in misura sproporzionata per rapporto all'obiettivo d'incitamento ricercato[78].

VII. L'ordinanza del Consiglio federale

Come abbiamo visto in precedenza molti aspetti della normativa svizzera non sono volutamente stati definiti in attesa di monitorare gli sviluppi internazionali in seno all'OCSE ed

[74] Messaggio sulla Riforma III (nota 3), p. 4233.

[75] DANON, RIE III (nota 4), p. 279.

[76] Messaggio sulla Riforma III (nota 3), p. 4233.

[77] DANON, RIE III (nota 4), p. 287.

[78] DANON, RIE III (nota 4), p. 291.

all'UE, in ottica di uno degli obiettivi principali che stanno alla base della Riforma III, ossia quello di ristabilire il consenso internazionale in ambito fiscale. Il Consiglio federale ha reso noto che tali aspetti verranno definiti in un secondo momento attraverso un'apposita ordinanza, che dovrà disciplinare sia elementi relativi al *Patent box* sia elementi relativi alla Superdeduzione delle attività di R&S.

VIII. La votazione del 12 febbraio 2017

I dettagli delle norme oggetto del presente articolo e l'implementazione pratica delle stesse non è ancora stata affrontata in quanto vi sono ancora numerose incertezze dovute allo sviluppo internazionale da una parte ed alla votazione popolare dall'altra. Infatti, un elemento importante da considerare è che la Legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera è stata emanata il 17 giugno 2016 ed il termine di referendum è scaduto il 6 ottobre 2016 data in cui il comitato all'origine della raccolta firme è riuscito a consegnare alla Cancelleria federale 56'000 firme convalidate su 75'000 firme raccolte il che fa sì che la Riforma III sarà sottoposta a votazione popolare il 12 febbraio 2017.