

Il Patent Box, la superdeduzione e il nuovo Progetto fiscale 17

Incentivi fiscali e valorizzazione della ricerca e sviluppo nelle imprese



Victor Da Cruz

Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law
Consulente fiscale ed aziendale presso
Barinvest SA, Lugano

In un mercato globale come quello attuale, in cui la politica fiscale adottata dai diversi Paesi genera evidenti distorsioni tributarie, l'OCSE si pone l'obiettivo di allineare i differenti sistemi impositivi di alcune attività, tra cui i diritti immateriali. La Svizzera, nel rispetto delle linee guida dell'OCSE, ha la necessità di ristrutturare il proprio sistema fiscale con l'obiettivo di favorire la piazza imprenditoriale elvetica. Il mantenimento della competitività a livello internazionale passa forzatamente dall'introduzione di regimi fiscali volti ad incentivare la ricerca e lo sviluppo (R&S), così come già previsto negli ordinamenti di molti Paesi concorrenti.

I. Introduzione	361
II. Il Patent Box	362
A. Il modello Nexus modificato.....	362
1. Introduzione.....	362
2. I beni immateriali oggetto del Patent Box.....	363
3. I redditi qualificanti.....	363
4. Le spese ammesse.....	363
5. L'up-lift per i costi di acquisizione e l'outsourcing.....	364
6. I costi complessivi.....	365
B. Il modello proposto nel PF 17: applicazione e modalità di calcolo.....	365
1. I soggetti fiscali.....	365
2. I beni immateriali qualificanti.....	366
3. I redditi determinanti.....	366
4. Il calcolo dell'utile al beneficio del Patent Box.....	366
5. Il trattamento fiscale delle perdite.....	369
6. Il trattamento fiscale nel primo anno di introduzione del Patent Box.....	369
III. La maggior deducibilità delle spese di R&S	370
A. La situazione della Svizzera con riferimento agli investimenti in attività di R&S.....	370
B. La normativa.....	370
C. Lo sgravio fiscale massimo previsto per le agevolazioni.....	371
IV. Conclusioni	371

I. Introduzione

L'attuale contesto fiscale internazionale evidenzia importanti distorsioni con riferimento all'imposizione di alcune attività economiche. Al fine di uniformare i diversi sistemi tributari sull'imposizione di queste attività, tra cui i diritti immateriali e i relativi redditi, l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) ha sostenuto la pubblicazione del *Final Report* dell'Action 5 del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), volto a contrastare le pratiche fiscali dannose in maniera più efficace basandosi sulla trasparenza e sulla sostanza.

La Svizzera, apertamente criticata a livello internazionale in merito alle proprie politiche fiscali adottate nei confronti di alcune tipologie di imprese (*i.e.* società *holding*, di domicilio e miste), ha voluto rivedere determinati sistemi impositivi, in quanto non in linea con gli orientamenti risultanti dagli studi dell'OCSE. Nel mese di giugno del 2016, il Parlamento federale ha approvato dunque la Legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese, la cui introduzione è stata però respinta dal Popolo svizzero a seguito della votazione del 12 febbraio 2017, dopo che alcuni partiti avevano lanciato con successo un referendum.

A sei mesi dalla bocciatura della suddetta Riforma, il Consiglio federale, consapevole della necessità di dover abrogare gli statuti fiscali speciali cantonali, ha posto in consultazione lo scorso mese di settembre un nuovo progetto denominato "Progetto fiscale 17" (PF17). Il PF17 ha l'obiettivo di ristabilire il consenso internazionale, mantenere l'attrattività della piazza finanziaria elvetica e garantire le entrate fiscali di Confederazione, Cantoni e Comuni.

Tra le misure proposte, oltre appunto all'abrogazione degli statuti fiscali cantonali, il Consiglio federale ripropone: (i) l'introduzione obbligatoria di un *Patent Box* a livello cantonale per attenuare l'imposizione dei redditi derivanti dallo sfruttamento e dall'uso di beni immateriali; e (ii) la cd. "superdeduzione" per le spese di ricerca e sviluppo (R&S).

Le suddette misure, erano già contenute nella Legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese. La tabella seguente riassume le principali differenze tra le due proposte:

Misure	Riforma imprese III	PF17
Patent Box	Previsto	Previsto, con esclusione dei <i>software</i> protetti da diritti d'autore e le invenzioni non coperte da brevetto delle piccole medie imprese (PMI)
Superdeduzione per R&S	150%	150% (con <i>focus</i> sul costo da salari)

II. Il Patent Box

Il *Patent Box* consiste in una misura fiscale agevolativa volta ad incoraggiare le imprese ad investire nella R&S. Per mezzo di questo sistema, già implementato in molti Paesi europei, infatti, i redditi provenienti da diritti su beni immateriali (*intellectual property* [IP]) e da diritti simili, vengono separati dagli altri redditi dell'impresa e tassati in maniera privilegiata.

Lo *standard* internazionale di riferimento definito dall'OCSE è il cd. "*Modified Nexus Approach*". Questo modello individua nelle spese di R&S e nelle attività sostenute dal titolare del bene immateriale il collegamento necessario (*Nexus*) per garantire il rispetto della *substantial activity* e legittimare il riconoscimento dei benefici fiscali del *Patent Box*[1].

Nonostante il sistema *Nexus* abbia destato qualche perplessità poiché favorisce la riduzione della base imponibile dei redditi immateriali, a livello internazionale si è voluto riconoscere l'importanza che le industrie innovative hanno per la crescita e lo sviluppo economico.

Il *Patent Box* sviluppato dal Consiglio federale, fortemente orientato allo sfruttamento di brevetti e beni immateriali analoghi, è compatibile con lo *standard* definito dall'OCSE nel Piano d'azione 5 del BEPS e mira a garantire un'imposizione privilegiata dei redditi derivanti da attività di R&S sostenute in Svizzera o all'estero tramite terze parti.

A. Il modello Nexus modificato

1. Introduzione

L'approccio *Nexus* modificato si basa su un fattore proporzionale del reddito. In base a questo modello, la quota di utile proveniente dai diritti sui beni immateriali qualificanti può beneficiare delle agevolazioni fiscali concesse dal *Patent Box* soltanto nel rapporto tra le spese ammesse relative ad attività di R&S effettivamente sostenute dal contribuente (*qualifying expenditures*) ed il totale dei costi sostenuti per la R&S (*overall expenditures*)[2].

Il rispetto del criterio della *substantial activity* è, quindi, una condizione necessaria per poter beneficiare del *Patent Box*. L'utile nel *box* può, infatti, essere imposto in modo privilegiato unicamente se le spese di R&S ad esso legate sono state effettivamente sostenute dal contribuente.

Nel novembre 2014, a seguito delle preoccupazioni espresse da molti Paesi membri dell'OCSE in merito alla definizione dei costi ammessi per R&S, Germania e Regno Unito hanno presentato una soluzione di compromesso per la determinazione di tali spese. Secondo quanto concordato, nel calcolo delle *qualifying expenditures*, può essere inserita una maggiorazione forfettaria (*up-lift*), che prende in considerazione sia i costi di acquisizione dei diritti immateriali, sia il livello di esternalizzazione delle spese di R&S. È opinione di molti Paesi, infatti, che un certo livello di *outsourcing* sia necessario[3]. Questo supplemento, tuttavia, non può eccedere il 30% delle *qualifying expenditures*[4].

Il modello *Nexus* modificato stabilisce la misura dei redditi che possono beneficiare del regime agevolato, secondo la formula seguente:

Figura 1: Formula del modello *Nexus* modificato

$$\text{Reddito al beneficio del Patent Box} = \frac{\text{Costi ammessi e sostenuti per sviluppare il bene immateriale} + \text{Up-Lift (fino a 30\% dei costi sostenuti e ammaessi)}}{\text{Costi complessivi sostenuti per sviluppare il bene immateriale}} \times \text{Totale dei redditi provenienti dal bene immateriale}$$

[1] OCSE/G20, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, Parigi 2015, in: <http://www.oecd.org/ctp/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm> (consultato il 03.11.2017), pp. 23-24.

[2] Messaggio del Consiglio federale a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese, del 5 giugno 2015, in: FF 2015 4133, p. 4161.

[3] SAMUELE VORPE, *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo*, in: RtiD II-2015, p. 733.

[4] OCSE/G20, *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, Parigi 2015, in: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf> (consultato il 03.11.2017), p. 3.

L'implementazione del modello *Nexus* modificato è conforme alle linee guida pubblicate dall'OCSE volte a combattere i regimi fiscali dannosi[5].

2. I beni immateriali oggetto del Patent Box

L'approccio *Nexus* modificato è un modello *standard* che prevede regole identiche per tutti gli attori che lo adottano. La definizione dei beni della proprietà intellettuale oggetto del *Patent Box*, ad esempio, è stata uniformata dall'OCSE.

In accordo con il modello, i beni immateriali che possono beneficiare degli sgravi fiscali comprendono i brevetti e gli altri attivi della proprietà intellettuale analoghi che hanno una funzione equivalente ai brevetti, sempre che questi attivi siano protetti legalmente e siano sottoposti alle medesime norme e procedure di registrazione e certificazione previste per i brevetti. Tra questi beni immateriali simili figurano[6]:

- i brevetti in senso ampio;
- i *software* protetti da *copyright*;
- gli altri beni immateriali che contengono caratteristiche di originalità, utilità e novità ("*non-obvious, useful and novel*").

Con riferimento ai *software* protetti da *copyright*, essi devono rispettare le caratteristiche fondamentali dei brevetti, ovvero, devono soddisfare il criterio dell'utilità, della novità e dell'originalità. Altri beni, differenti dai *software* ma soggetti a *copyright*, non rientrano nei beni equiparati ai brevetti in quanto non sono frutto dello stesso tipo di attività di R&S dei *software*[7].

Dai beni immateriali definiti nel modello *Nexus* modificato, l'OCSE esclude i marchi e i diritti analoghi. La motivazione di ciò risiede nel fatto che i marchi, al contrario dei brevetti, non richiedono un elevato livello di innovazione e ricerca, ma sono legati esclusivamente ad attività di *marketing*[8].

3. I redditi qualificanti

L'obiettivo dell'approccio *Nexus* è garantire che il reddito qualificante possa beneficiare dei vantaggi fiscali nella misura in cui le attività di R&S, che hanno portato alla realizzazione di tale reddito, siano state intraprese dal contribuente stesso[9].

Il rapporto finale dell'Action 5 dell'OCSE non dà una definizione di redditi qualificanti, o complessivi (*overall income*), ma lascia agli Stati la possibilità di rinviare alla definizione prevista nella propria legislazione interna, a condizione che questa sia conforme a quella prevista dalle regole del *transfer pricing*.

I redditi complessivi così definiti devono rispettare obbligatoriamente due principi[10]:

- il principio della *proporzionalità*: i redditi complessivi devono

essere definiti in modo tale che i proventi a beneficio del regime IP non siano troppo elevati, quindi sproporzionati, rispetto ai costi ammessi sostenuti dal contribuente. In altre parole, i redditi complessivi non possono essere equivalenti ai ricavi totali derivanti dalla proprietà intellettuale. Una tale qualifica, infatti, potrebbe condurre ad una tassazione privilegiata del 100% del reddito netto, anche qualora i costi ammessi e sostenuti dal contribuente non siano al 100% qualificanti;

- il principio della *limitazione ai redditi derivanti dalla proprietà intellettuale*: i redditi complessivi devono includere solo i proventi della proprietà intellettuale, ovvero, le *royalties* incassate dallo sfruttamento del bene immateriale e i gli utili derivanti dalla sua vendita (*capital gains*).

4. Le spese ammesse

L'OCSE precisa che le spese ammesse, o qualificanti, comprendono i costi che sono direttamente riconducibili allo sviluppo del bene immateriale, a condizione che siano stati sostenuti dal contribuente stesso. Ai Paesi è data la possibilità di dare una propria definizione di spese ammesse, purché tale definizione preveda che queste siano state sostenute ai fini di un'attività di R&S effettiva[11]. L'OCSE specifica, inoltre, che tale definizione non deve includere gli interessi pagati, i costi di fabbricazione e di costruzione, e ogni altro costo non direttamente collegato ad un determinato bene immateriale e ad un'attività effettiva di R&S.

Nel caso in cui il contribuente abbia sostenuto dei costi qualificanti per attività di R&S, ma tali costi non possano essere inclusi nelle spese determinanti di uno specifico bene immateriale al quale sono collegate, questi possono essere attribuiti proporzionalmente agli altri beni immateriali o prodotti. In base al modello *Nexus* modificato, le spese ammesse devono essere incluse nel calcolo del reddito determinante al momento in cui sono sostenute, indipendentemente dal loro trattamento fiscale o da quanto previsto dalle norme contabili applicate dall'impresa[12].

Oltre alle spese sostenute direttamente dall'impresa, possono essere incluse nei costi qualificanti anche le spese di R&S svolte in *outsourcing* da terzi, vale a dire da società che non fanno parte del medesimo gruppo cui appartiene il contribuente, indipendentemente dal Paese in cui essi risiedono. Tuttavia, è necessario un collegamento tra l'agevolazione fiscale e l'attività di R&S esternalizzata, che deve essere attribuibile al contribuente stesso. L'approccio sopra descritto è definito di tipo "soggettivo".

Per contro, le spese di *outsourcing* a società del gruppo, indipendentemente dal loro Stato di sede, non possono essere incluse nei costi qualificanti[13].

[5] Cfr. nota 4.

[6] OCSE/G20 (nota 1), p. 26.

[7] OCSE/G20 (nota 1), p. 26.

[8] OCSE/G20 (nota 1), p. 27.

[9] OCSE/G20 (nota 1), p. 29.

[10] OCSE/G20 (nota 1), p. 29.

[11] Le spese ammesse potrebbero quindi includere: stipendi e salari, costi diretti, costi generali direttamente collegati con attività di R&S e i costi dei fornitori, dal momento che questi costi sono stati sostenuti per migliorare le conoscenze scientifiche e tecnologiche, per superare ostacoli tecnologici o scientifici o, in ogni caso, aumentare la conoscenza o lo sviluppo di nuove applicazioni.

[12] OCSE/G20 (nota 1), p. 27.

[13] OCSE/G20 (nota 1), p. 29; ROBERT J. DANON, *Avis de droit*, La constitution-

Si precisa che gli Stati non membri dell'Unione europea (UE) possono modificare la suddetta limitazione includendo nelle spese qualificanti, sia i costi relativi ad attività di R&S date in *outsourcing* a terzi (indipendentemente dal loro Paese di residenza), sia le spese esternalizzate a società del gruppo residenti nel medesimo Stato, adottando in questo caso un approccio di tipo "territoriale"^[14]. L'approccio di tipo territoriale, quindi, non limita la deducibilità delle spese alla condizione che esse siano sostenute dal contribuente. Questo approccio è accettato dall'OCSE ed è coerente con il progetto BEPS in quanto, sia i redditi che i costi ad essi collegati restano all'interno del Paese di residenza del contribuente.

Come la maggior parte degli Stati membri dell'OCSE, la Svizzera potrebbe, di fatto, scegliere di limitare la concessione delle agevolazioni fiscali alle attività di R&S sostenute in Svizzera, adottando l'approccio di tipo territoriale.

5. L'*up-lift* per i costi di acquisizione e l'*outsourcing*

Uno dei principi fondamentali del progetto BEPS è di evitare, soprattutto in seno ai gruppi internazionali, che gli utili siano tassati in un luogo differente da quello in cui si svolgono le attività che li generano. Il modello *Nexus* modificato proposto dall'OCSE segue tale principio, limitando di fatto i benefici previsti dal *Patent Box* ai redditi che derivano dall'attività di R&S eseguita dal contribuente stesso. Tale approccio porta a due conseguenze importanti^[15].

In primo luogo, come già enunciato in precedenza, le spese in *outsourcing* delle attività di R&S all'interno del gruppo non sono prese in considerazione nel calcolo dei benefici del *Patent Box*. In secondo luogo, le spese relative ai costi di acquisizione dei beni immateriali sono da escludere dal calcolo. Di fatto, i costi di acquisizione di tali beni non possono essere legati ad attività di R&S del contribuente, pertanto non possono essere inclusi nel calcolo dell'agevolazione fiscale.

Con l'applicazione del modello *Nexus*, le imprese multinazionali che ad oggi adottano regimi IP diversi, potrebbero vedere diminuire gli utili attualmente a beneficio del *Box*. Infatti, quelle spese relative ad attività di R&S che con il "vecchio" *Box* erano interamente deducibili, con l'approccio *Nexus* modificato potrebbero venir escluse poiché sostenute da società facenti parte del medesimo gruppo del contribuente. Queste limitazioni potrebbero certamente creare degli oneri straordinari di ristrutturazione a quei contribuenti che intendono continuare a beneficiare degli sgravi fiscali legati ai proventi da beni immateriali^[16].

Come detto nel capitolo introduttivo, però, in un gruppo multinazionale, l'*outsourcing* è spesso necessario per il buon funzionamento dell'insieme delle imprese. Per questo motivo, nell'ambito del modello *Nexus* modificato, è stato introdotto il cd. "*up-lift*", ovvero la possibilità di inserire nel calcolo i costi di

outsourcing e di acquisizione del bene intangibile fino ad un massimo del 30% dei costi sostenuti ammessi (cfr. Figura 1 precedente) o, se inferiore, fino all'importo effettivamente sostenuto^[17].

Esempio 1: nel corso di un periodo fiscale, il contribuente ha sostenuto spese ammesse per R&S per un totale di 100 e costi di acquisizione degli attivi immateriali per complessivi 10. In aggiunta, una sua filiale, alla quale sono state esternalizzate attività di R&S, ha sostenuto costi pari a 40. In questo caso, l'*up-lift* è pari a $100 \times 30\% = 30$ e le spese qualificanti sono pertanto pari a $100 + 30 = 130$. Il contribuente potrà beneficiare dell'intero *up-lift*, in quanto inferiore al totale delle spese di *outsourcing* e acquisizione effettivamente sostenute (50). Ciò vuol dire che la differenza tra le spese di *outsourcing*, rispettivamente di acquisizione (50), e l'*up-lift* (30), ovvero 20, non potrà beneficiare dell'agevolazione.

Esempio 2: nel corso di un periodo fiscale, il contribuente ha sostenuto spese ammesse per R&S per un totale di 100 e costi di acquisizione degli attivi immateriali per complessivi 5. In aggiunta, una sua filiale, alla quale sono state esternalizzate attività di R&S, ha sostenuto costi pari a 20. In questo caso l'*up-lift* massimo è pari a 25, ovvero l'importo effettivo relativo all'*outsourcing* delle attività di R&S e ai costi di acquisizione. Un eventuale *up-lift* di 30 (30% di 100) non può essere ammesso in quanto superiore all'importo delle spese effettivamente sostenute. Le spese qualificanti sono dunque pari a complessivi 125. Contrariamente a quanto esposto nell'esempio 1, l'intero ammontare delle spese ammesse e sostenute per lo sviluppo del bene immateriale (125) potrà beneficiare dell'imposizione agevolata.

Lo scopo dell'*up-lift* è garantire che il modello *Nexus* modificato non penalizzi eccessivamente quei contribuenti che esternalizzano le attività di R&S ad imprese collegate^[18]. È importante, però, precisare che le spese di acquisizione del bene immateriale e le spese di *outsourcing* delle attività di R&S generate da imprese collegate, non sono incluse nelle spese qualificanti, ma possono unicamente essere prese in considerazione nella determinazione dell'*up-lift*^[19].

Per contro, come detto nel capitolo precedente, le spese per attività di R&S sostenute in *outsourcing* da terze parti non collegate, indipendentemente dallo Stato di sede, possono essere prese in considerazione senza alcuna limitazione ai fini del calcolo delle agevolazioni fiscali.

Con questo trattamento differenziato l'OCSE vuole evitare il trasferimento artificiale di costi da uno Stato all'altro, in seno a società appartenenti a gruppi multinazionali. Inoltre, si vuole limitare l'*outsourcing* a un numero ristretto di funzioni di R&S^[20]. Le limitazioni previste per le attività in *outsourcing* a terzi indipendenti e l'impossibilità di includere (nelle spese ammesse) i costi per l'esternalizzazione a parti collegate, dovrebbero di fatto circoscrivere le spese qualificanti a quelle

nalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), 3 giugno 2015, p. 97.

[14] OCSE/G20 (nota 1), p. 29.

[15] DANON (nota 13), pp. 95-96.

[16] OCSE/G20 (nota 4), p. 3.

[17] OCSE/G20 (nota 4), p. 4.

[18] OCSE/G20 (nota 1), p. 28.

[19] OCSE/G20 (nota 4), p. 3.

[20] DANON (nota 13), p. 97; OCSE/G20 (nota 4), p. 3.

spese effettivamente sostenute dal contribuente, o a lui attribuibili[21].

6. I costi complessivi

I costi complessivi comprendono tutte le spese incluse nei costi qualificanti, se sostenute dal contribuente stesso. Qualora tutte le spese sostenute dall'impresa siano qualificanti, tutti i redditi derivanti dal bene immateriale potranno beneficiare del regime del *Patent Box*. Per contro, tutti i costi che non rientrano nelle spese qualificanti, anche se sostenuti dal contribuente stesso (come ad esempio il pagamento di interessi, i costi di costruzione, e gli altri costi che non sono legati ad un'effettiva attività di R&S), non potranno essere inclusi nelle spese complessive e, quindi, non influenzeranno l'ammontare del reddito a beneficio del regime IP. L'eccezione è data per i costi di acquisizione che, anche se compresi nelle spese complessive, non sono inclusi nelle spese qualificanti, ma rientrano solo nel calcolo dell'*up-lift*.

I costi complessivi comprendono dunque le spese qualificanti, i costi di acquisizione e i costi relativi all'*outsourcing* a società del gruppo. Anche questi ultimi, come detto, non sono inclusi nelle spese qualificanti. La formula per il calcolo del quoziente *Nexus* è dunque la seguente[22]:

Figura 2: Formula del quoziente *Nexus*

Spese sostenute dal contribuente		+	Spese relative all' <i>outsourcing</i> a terzi indipendenti	
Spese sostenute dal contribuente	+	Spese relative all' <i>outsourcing</i> a terzi indipendenti	+	Costi di acquisizione
+ Spese relative all' <i>outsourcing</i> a società del gruppo				

B. Il modello proposto nel PF 17: applicazione e modalità di calcolo

Il PF17 prevede l'introduzione obbligatoria del *Patent Box* a livello cantonale; per contro, l'introduzione di tale misura a livello federale non è prevista.

Per uniformare il regime del *Patent Box* tra i Cantoni, nell'avamprogetto di legge posto in consultazione il Consiglio federale ha previsto l'introduzione di due nuovi articoli nella Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (RS 642.14; LAID): l'art. 8a riferito alle persone fisiche che svolgono un'attività lucrativa indipendente e l'art. 24b per le persone giuridiche. Tali articoli, saranno verosimilmente introdotti dalla futura Legge federale sul PF17[24].

Nella Legge federale sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese, bocciata in votazione popolare nel mese di febbraio scorso, il Legislatore aveva scelto di adottare una strategia prudentiale, sia con riferimento alla definizione dei diritti analoghi,

sia per quanto concerne la determinazione dell'utile rilevante, specificando che "le disposizioni di esecuzione sono verificate periodicamente e se del caso adeguate"[25]. Per contro, nel PF17, il Consiglio federale propone di introdurre nella LAID, con l'art. 24a cpvv. 1 e 2, una definizione di brevetti e diritti analoghi.

Inoltre, per l'esecuzione delle suddette disposizioni ed allo scopo di presentare in modo chiaro il calcolo dell'utile del *box*, a cui si applica l'imposizione ad aliquota ridotta, lo stesso Consiglio federale ha deciso di emanare un'ordinanza (Ordinanza sull'imposizione ad aliquota ridotta degli utili da brevetti e diritti analoghi [Ordinanza sugli utili da brevetti])[26], che descrive in modo chiaro tutti gli elementi di calcolo.

Si segnala, inoltre, l'intenzione dello stesso Consiglio federale di fornire ai Cantoni un'autonomia con riferimento alla fiscalità che desiderano applicare. Detta libertà viene sancita dagli artt. 24 cpv. 3 e 29 cpvv. 2 lett. b e 3 LAID che danno la possibilità ai Cantoni di attenuare l'imposizione sul capitale delle persone giuridiche e sulla sostanza delle persone fisiche.

Il modello di *Patent Box* proposto dall'esecutivo federale è compatibile con l'attuale *standard* internazionale (modello *Nexus* modificato) elaborato dall'OCSE e mira anch'esso a garantire un'imposizione privilegiata per i soli redditi derivanti da attività di R&S.

Il sistema svizzero di *Patent box* stabilisce che la portata dello sgravio fiscale concesso al contribuente, che consegue dei redditi della proprietà immateriale, dipende direttamente e in modo proporzionale dall'effettiva attività di R&S e dalla capacità innovativa dell'impresa. È chiaro dunque l'obiettivo del legislatore di incentivare questo tipo di attività, che sono di grande interesse pubblico per la Svizzera[27].

1. I soggetti fiscali

Il Consiglio federale non ha tuttora definito i soggetti che potranno beneficiare del *Patent Box*. Tuttavia, con ogni probabilità, la definizione sarà in linea con quanto era previsto nella Legge sulla Riforma III, ovvero le persone giuridiche e le persone fisiche che svolgono un'attività lucrativa indipendente[28]. Dovrebbero essere ricomprese anche le imprese estere residenti e gli stabilimenti d'impresa situati in Svizzera[29], in virtù delle clausole di non-discriminazione e di divieto di disparità di trattamento previsti dalle convenzioni internazionali e dal diritto svizzero[30]. Infine, il *Patent Box* si estenderà probabilmente anche agli stabilimenti esteri di imprese residenti, con una differenza di imposizione nel caso in cui i beni immateriali

[25] 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, p. 4386.

[26] Ordinanza sull'imposizione ad aliquota ridotta degli utili da brevetti e diritti analoghi, in consultazione, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/49604.pdf> (consultato il 03.11.2017).

[27] Messaggio sulla Riforma III (nota 2), p. 4252.

[28] Messaggio sulla Riforma III (nota 2), p. 4162.

[29] OCSE/G20 (nota 1), p. 25.

[30] Messaggio sulla Riforma III (nota 2), p. 4257.

[21] OCSE/G20 (nota 1), p. 30.

[22] OCSE/G20 (nota 1), p. 28.

[23] OCSE/G20 (nota 1), p. 28.

[24] Legge federale sul Progetto fiscale 17 (PF17), in consultazione, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/49602.pdf> (consultato il 03.11.2017).

ed i relativi redditi siano attribuiti allo stabilimento d'impresa estero, o alla sede dell'impresa.

2. I beni immateriali qualificanti

Come detto in precedenza, nel PF17 il Consiglio federale stabilisce quali sono i diritti qualificanti oggetto del *Patent Box*. Nel dettaglio, l'art. 24a LAID presenta un elenco esaustivo di brevetti (cpv. 1) e di diritti analoghi (cpv. 2)[31].

Secondo lo *standard* definito dall'OCSE, possono rientrare nel *Patent Box* anche i *software* protetti dal diritto d'autore e le invenzioni non coperte da brevetto delle PMI. Entrambe le categorie sono state escluse dal regime svizzero.

In Svizzera, in linea di principio, i *software* non sono brevettabili, ma possono esserlo qualora rappresentino un elemento costitutivo di un'invenzione, ovvero le cd. *computer implemented innovation* (invenzioni implementate al computer). Si tratta di *software* che sono parte integrante di dispositivi che svolgono funzioni particolari, quali, ad esempio, la gestione di processi industriali, il perfezionamento della trasmissione e la memorizzazione di dati, o che migliorano la sicurezza del sistema informatico oppure ne facilitano l'utilizzo. Dette invenzioni si stanno rivelando fondamentali in numerosi ambiti, per questo motivo, il Consiglio federale ha ritenuto necessario inserirle nel regime di *Patent Box*[32].

Diversamente da quanto previsto in Svizzera, vi sono Paesi nei quali è possibile brevettare i *software* (ad esempio negli Stati Uniti e in Giappone). Per evitare differenze di trattamento, i *software* che hanno ottenuto un brevetto in un altro Stato non dovrebbero di principio essere qualificati per il *Patent Box* svizzero[33].

Infine, in linea con lo *standard* internazionale, si evidenzia che anche il *Patent Box* proposto dalla Svizzera esclude i marchi di fabbrica dalla definizione dei beni immateriali qualificanti.

3. I redditi determinanti

L'OCSE, nelle proprie linee guida, stabilisce che i redditi che beneficiano del *Patent Box* sono i seguenti[34]:

- i canoni di licenza;
- le plusvalenze e gli altri proventi derivanti dalla vendita dei beni immateriali privilegiati; e
- i canoni di licenza retribuiti nel prezzo di vendita del prodotto e che hanno un rapporto diretto con l'attivo immateriale ("*embedded royalties*").

La suddetta definizione è coerente con la sistematica fiscale e con il diritto costituzionale svizzero. Si presume, quindi, che i medesimi redditi saranno previsti anche all'interno del modello svizzero.

[31] Legge federale sul Progetto fiscale 17 (nota 24).

[32] DIPARTIMENTO FEDERALE DELLE FINANZE (DFF), Procedura di consultazione concernente il Progetto fiscale 17 (PF17), Rapporto esplicativo, 6 settembre 2017, in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/49599.pdf> (consultato il 03.11.2017), p. 11.

[33] Cfr. nota 32.

[34] DANON (nota 13), p. 94; VORPE (nota 3), p. 742.

4. Il calcolo dell'utile al beneficio del Patent Box

L'OCSE non ha emanato direttive concrete con riferimento alla determinazione dell'utile da brevetti e da diritti analoghi. Il modello di calcolo presentato dal Consiglio federale propone di utilizzare il cd. metodo residuale (o approccio *top-down*). L'Ordinanza sugli utili da brevetti presenta nel dettaglio il calcolo dell'utile cui si applica l'imposizione ridotta.

Concretamente, partendo dall'utile netto al lordo dell'onere fiscale, vengono estrapolate tutte le attività che non sono collegate con i diritti immateriali, quali ad esempio l'utile finanziario, gli utili da immobili e l'utile da partecipazioni[35]. Il procedimento si può schematizzare nel modo seguente:

Figura 3: Utile netto del brevetto (elaborazione dell'autore)

Utile netto d'esercizio + imposte sull'utile e sul capitale				
.I. Utile finanziario	Utile residuo			
.I.	Utile da immobili	Utile residuo		
	.I.	Utile da partecipazioni	Utile residuo	
		.I.	Atri utili non risultanti da brevetti	Utile residuo
Reddito ordinario (imposizione ordinaria separata)				Utile netto del brevetto (al lordo dell'onere fiscale)

L'utile netto imponibile ad aliquota ridotta è determinato moltiplicando l'utile netto del brevetto, al lordo dell'onere fiscale (cfr. Figura 3) per il fattore *Nexus* (cfr. Figura 4).

Qualora la società disponga di più beni immateriali, l'utile netto deve essere attribuito ad ogni singolo brevetto e moltiplicato per il relativo fattore *Nexus*. L'utile netto imponibile che beneficia dell'imposizione ridotta sarà determinato sommando i risultati di ciascuna moltiplicazione[36].

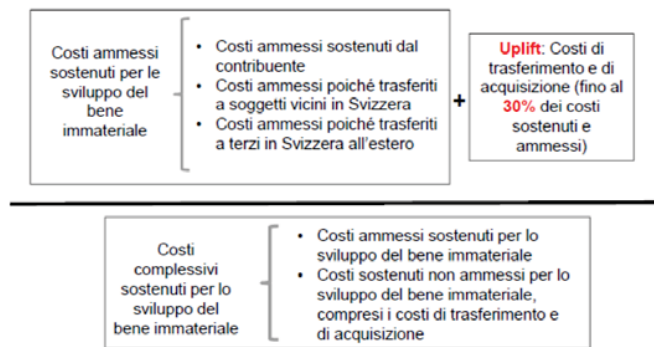
Con riferimento al fattore *Nexus*, il Consiglio federale, in accordo con il Rapporto esplicativo sul PF17, sembra indirizzato verso un approccio di tipo territoriale. Il fattore *Nexus* può ammontare al massimo al 100% ed è calcolato, per prodotto e per periodo fiscale, secondo la formula seguente[37]:

[35] DFF (nota 32), p. 33.

[36] Art. 2 Ordinanza sugli utili da brevetti, cfr. nota 26.

[37] Art. 4 Ordinanza sugli utili da brevetti, cfr. nota 26.

Figura 4: Calcolo del fattore Nexus modificato secondo l'approccio territoriale (Messaggio sulla Riforma III [nota 2], p. 4162)



Esempio 3: calcolo del provento del *Patent Box*, dopo l'applicazione del fattore Nexus e dell'esenzione cantonale. Ipotizziamo i seguenti valori (in fr.):

- ricavi totali: 5'370'000 di cui 2'311'000 qualificanti;
- acquisti: 3'300'000 di cui 690'000 relativi a brevetti;
- costi di acquisizione IP: 300'000;
- costi di R&S in *outsourcing* a terzi: 500'000;
- utile lordo: 1'270'000;
- costi di *human resources* (HR) per personale attivo nella R&S: 100'000;
- costi di R&S in *outsourcing* a società del gruppo: 250'000 a società estere e 110'000 a società svizzere;
- utile netto ante imposte: 500'000 di cui 160'000 imponibile ordinariamente;
- imposta sull'utile e sul capitale dovuta: 55'000;
- utile netto derivante da brevetti: 340'000.

Figura 5: Calcolo del provento del Patent box

		Utile ordinario
Costi acquisizione + Costi R&S in <i>outsourcing</i> a società estere del gruppo	550'000	
Spese qualificanti (690'000 + 500'000 + 100'000 + 110'000)	1'400'000	
Calcolo <i>up-lift</i> massimo consentito (690'000 + 500'000 + 100'000 + 110'000) x 30%	420'000	
Up-lift ammesso	420'000	
Calcolo fattore Nexus	93%	
$\frac{1'400'000 + 420'000 \text{ (up-lift)}}{(690'000 + 300'000 + 500'000 + 100'000 + 250'000 + 110'000)}$		
Utile del Box	340'000	
Utile dopo approccio Nexus	316'200	23'800
Riduzione 90% – esente (284'580)		
Utile del Box da tassare ordinariamente	31'620	31'620
Utile netto imponibile ordinariamente		160'000
Imposte sull'utile e sul capitale		(55'000)
Totale dell'utile da tassare in via ordinaria		160'420

Riassumendo, il 10% del reddito derivante dall'utile qualificante del brevetto (calcolato con il metodo residuale) moltiplicato per il fattore *Nexus*, viene imposto ordinariamente. In questo modo è garantita un'imposizione minima dei redditi derivanti da brevetti e diritti analoghi. Il 90% restante beneficia dello sgravio fiscale ed è quindi totalmente esentato dall'imposta sull'utile.

L'esempio sopra riportato non considera tuttavia la superdeduzione del 150% per le spese di R&S e il limite massimo dello sgravio fiscale del 70% dell'utile imponibile, che deve comprendere tutti gli incentivi fiscali concessi all'impresa.

L'art. 3 Ordinanza sugli utili da brevetti, definisce, inoltre, il calcolo dell'utile netto nel caso di brevetti e diritti analoghi compresi nei prodotti.

Come previsto dal primo capoverso, le imprese che tengono una contabilità analitica, dettagliata quindi per singolo prodotto, possono iniziare il calcolo dell'utile del *Patent Box* partendo dal livello dei prodotti, ovvero, scorporando direttamente da questi ultimi tutte le parti dell'utile che non riguardano i brevetti (es. utile finanziario, utile da immobili, utile da partecipazioni, ecc.).

La ripartizione degli utili sui singoli prodotti è necessaria in quanto il fattore *Nexus*, di cui alla Figura 2, risulta diverso per ogni singolo prodotto.

L'utile netto per prodotto viene quindi diminuito del 6% dei costi attribuiti al prodotto stesso. Tali costi includono la globalità dei costi del prodotto, ovvero i costi del materiale, i costi di produzione e i costi amministrativi. Qualora nei prodotti sia compreso

un compenso per l'uso di un marchio, anch'esso deve essere scorporato dal *Patent Box*, in accordo con le linee guida previste nello *standard* OCSE. Le parti dell'utile scorporate sono soggette all'imposizione ordinaria^[38].

Qualora non sia possibile stabilire l'utile per prodotto, per definire l'utile oggetto del *Patent Box*, è possibile iniziare dal totale dell'utile netto dell'impresa. Anche in questo caso, gli utili riferiti ad attività che non riguardano i brevetti sono dedotti dal totale. L'utile residuo deve essere ripartito proporzionalmente sui singoli prodotti. Dopodiché si applica il metodo di calcolo secondo il cpv. 1, ovvero la diminuzione del 6% dei costi attribuiti al prodotto e il compenso per l'uso del marchio.

Gli utili calcolati secondo il cpv. 1 sono successivamente moltiplicati per il relativo quoziente *Nexus* (Figura 5).

Lo sgravio deve quindi essere applicato al risultato dato dall'utile per brevetto o prodotto, moltiplicato per il fattore *Nexus*, ed ammonta al 90%. I Cantoni, nella propria legislazione tributaria, possono tuttavia prevedere uno sgravio inferiore.

Esempio 4: attribuzione dell'utile netto ai prodotti, secondo l'art. 24b cpv. 2 LAID, rispettivamente l'art. 3 Ordinanza sugli utili da brevetti. Le attività che non riguardano i brevetti, per un totale di fr. 160'000, sono invece imponibili in via ordinaria.

		Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C	Utile ordinario
Ripartizione dell'utile sui singoli prodotti	340'000	130'000	100'000	110'000	
./ 6% dei costi attribuiti al prodotto	(48'000)	(20'000)	(16'000)	(12'000)	48'000
./ compenso per l'uso del marchio	(112'000)	(62'000)	(40'000)	(10'000)	112'000
Utile prima della ponderazione <i>Nexus</i>	180'000	48'000	44'000	88'000	
Quoziente <i>Nexus</i> per prodotto* *(dato indicativo inserito unicamente a titolo di esempio)		100%	91%	74%	
Utile soggetto a imposizione ridotta	153'000	48'000	40'000	65'000	27'000
Utile netto imponibile ordinariamente					160'000
Imposte sull'utile e sul capitale					(55'000)
Totale riduzione Patent Box 90%	137'700				15'300
Utile imponibile ordinariamente					307'300

[38] DFF (nota 32), p. 33.

5. Il trattamento fiscale delle perdite

L'art. 5 Ordinanza sugli utili da brevetti disciplina il trattamento delle perdite nel calcolo dell'utile netto da brevetti. Occorre tuttavia fare una distinzione tra perdite reali e perdite contabili[39]. Le perdite reali possono derivare da un risultato negativo di uno o più prodotti o brevetti, come illustrato nell'esempio seguente.

Esempio 5: attività che non riguardano i brevetti, per un totale di fr. 160'000, e che sono pertanto imponibili in via ordinaria.

		Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C	Utile ordinario
Ripartizione dell'utile sui singoli prodotti	340'000	230'000	(100'000)	210'000	
./. 6% dei costi attribuiti al prodotto	(48'000)	(20'000)	(16'000)	(12'000)	48'000
./. compenso per l'uso del marchio	(112'000)	(62'000)	(40'000)	(10'000)	112'000
Utile prima della ponderazione Nexus	180'000	148'000	(156'000)	188'000	
Quoziente Nexus per prodotto* *(dato indicativo inserito unicamente a titolo di esempio)		100%	91%	74%	
Utile soggetto a imposizione ridotta	145'000	148'000	(142'000)	139'000	35'000
Utile netto imponibile ordinariamente					160'000
Imposte sull'utile e sul capitale					(55'000)
Totale riduzione Patent Box 90%	130'500				14'500
Utile imponibile ordinariamente					314'500

Si specifica che, qualora vi sia una perdita reale complessiva di tutti i prodotti o brevetti, o tale perdita risulti dall'applicazione del metodo residuale, ovvero dalla deduzione degli utili che non riguardano i brevetti, questo comporta l'impossibilità di applicare l'imposizione ad aliquota ridotta nel periodo fiscale in questione. L'art. 5 cpv. 2 Ordinanza sugli utili da brevetti disciplina che, per usufruire dell'imposizione ridotta, devono essere conseguiti, nei periodi fiscali successivi, utili nel *Patent Box*[40] fino a concorrenza di tale perdita.

Con riferimento alle perdite contabili, esse possono essere dovute all'imputazione del compenso per l'uso del marchio o all'applicazione del quoziente Nexus. Come nel caso di una perdita reale complessiva, anche in presenza di perdite contabili non vi possono essere utili nel *Patent Box* tassabili ad aliquota ridotta.

6. Il trattamento fiscale nel primo anno di introduzione del Patent Box

L'art. 24b cpv. 3 LAID, stabilisce l'imposizione dell'utile da brevetti

e diritti analoghi qualora vengano assoggettati ad imposizione per la prima volta, ovvero: "[s]e l'utile netto da brevetti e diritti analoghi è imposto per la prima volta ad un'aliquota ridotta, le spese di ricerca e sviluppo già considerate in periodi fiscali precedenti come pure un'eventuale deduzione secondo l'articolo 25a sono addizionate all'utile netto imponibile. Deve essere costituita una riserva occulta imposta di entità pari all'importo addizionato. I Cantoni possono garantire questa imposizione con altre modalità entro un periodo di cinque anni".

Esempio 6[41]: l'impresa X intende usufruire del *Patent Box* per il suo nuovo brevetto. Il valore venale del brevetto è di 100, mentre le spese di R&S sostenute nell'arco degli ultimi dieci anni ammontano a 50. Le spese di R&S sono state interamente sostenute in Svizzera. Secondo il cpv. 2 della norma proposta, nel primo anno in cui trova applicazione il *Patent Box* vengono addizionati all'utile imponibile 50 (le spese di R&S). In tal modo le spese allora interamente dedotte dall'utile imponibile verranno assoggettate in seguito all'imposta, poiché in futuro anche i ricavi non saranno pienamente imponibili.

[39] DFF (nota 32), p. 34.

[40] DFF (nota 32), pp. 35-36.

[41] DFF (nota 32), pp. 35-36.

Quanto appena spiegato deriva da un principio OCSE secondo cui l'imposizione dei ricavi debba essere congrua ("appropriate") per rapporto ai costi sostenuti. In linea con tale principio, si vuole evitare che un'impresa che ha dedotto interamente determinati costi per R&S negli anni precedenti, benefici di un privilegio fiscale dato dal regime IP, sui ricavi connessi a tali costi, dal momento che questi saranno considerati all'interno del *Patent Box*.

Se ad esempio un'impresa costituita nel 2015 svolgesse un'attività di R&S fino al 2019 (entrata in vigore del *Box* ed anno in cui consegue un reddito da beni immateriali) e deducesse ordinariamente le spese dal 2015 al 2019, per la determinazione del rapporto dei costi ammessi con i costi complessivi di R&S, si dovrebbero tenere in considerazione i costi cumulati durante detto periodo[42].

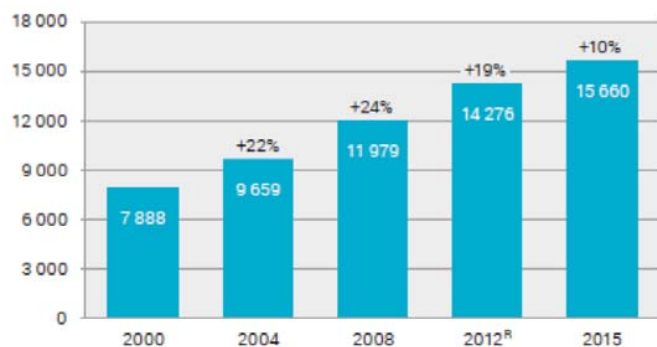
Si precisa, inoltre, che la ripresa dei costi concerne anche "un'eventuale deduzione secondo l'articolo 25a", ovvero la superdeduzione delle spese di R&S.

III. La maggior deducibilità delle spese di R&S

A. La situazione della Svizzera con riferimento agli investimenti in attività di R&S

Come si evince dalla Figura 6, in Svizzera nel 2015 le imprese hanno stanziato circa 15,7 mia. di fr. per le attività di R&S, il che corrisponde a un aumento del 10% rispetto alla precedente rilevazione effettuata nel 2012.

Figura 6: Spese di R&S in Svizzera (in milioni di franchi e tasso di crescita in %) (UFFICIO FEDERALE DI STATISTICA, Ricerca e Sviluppo nelle imprese private 2015, Comunicato stampa, del 12 gennaio 2017, in: <https://www.bfs.admin.ch/bfs/it/home.assetdetail.1687156.html> [consultato il 03.11.2017])



^a = dati rivisti

Inoltre, da circa 20 anni, le spese di R&S aumentano più rapidamente del prodotto interno lordo (PIL). Con questi dati si può certamente affermare che a livello internazionale, la Svizzera si colloca tra i Paesi con le imprese più attive in termini di R&S, in particolare per quanto riguarda le pubblicazioni scientifiche per abitante o i brevetti depositati[43].

B. La normativa

Gli incentivi fiscali per le attività di R&S possono essere concessi

sia a livello di *output* (ad es. *Patent Box*), sia a livello di *input*, ovvero applicandoli direttamente alle spese di R&S.

Entrambi i sistemi sono di fondamentale importanza in quanto, da una parte evitano che i redditi derivanti da attività di R&S lascino il Paese nel quale vengono generati, dall'altra sostengono finanziariamente le PMI attive nella ricerca[44]. Il Consiglio federale ha riconosciuto tale importanza e ha posto in consultazione l'introduzione, a livello cantonale, di una maggiore deduzione delle spese di R&S.

La superdeduzione, accettata sul piano internazionale e già utilizzata in alcuni Stati membri dell'OCSE, era una delle misure contenute nella Riforma III dell'imposizione delle imprese e viene ora riproposta nel PF17. La sua attuazione a livello cantonale rimane facoltativa ed è prevista attraverso l'approvazione della Legge federale sul progetto fiscale 17, la quale contempla l'introduzione dei nuovi artt. 10a e 25a LAID.

La deduzione maggiorata avviene mediante l'applicazione di un moltiplicatore, limitato al 150% delle spese di R&S, nella misura in cui dette spese siano state sostenute in Svizzera, direttamente dal contribuente o indirettamente tramite terzi.

Il cpv. 2 dell'art. 25a LAID prevede che la definizione di R&S sia quella contenuta nella Legge federale sulla promozione della ricerca e dell'innovazione.

Il cpv. 3 del medesimo art. 25a LAID definisce nel modo seguente le spese che danno diritto ad una deduzione superiore:

- le spese per il personale direttamente imputabili alla ricerca e allo sviluppo, a cui si aggiunge un supplemento del 35 per cento per altre spese di ricerca e sviluppo, fino a concorrenza delle spese complessive;
- l'80 per cento delle spese per le attività di ricerca e sviluppo fatturate da terzi.

Dal punto di vista pratico questa maggior deduzione avviene registrando in contabilità le suddette spese ad un costo maggiorato del 50% rispetto a quello effettivamente sostenuto, creando in questo modo oneri aggiuntivi e riducendo di conseguenza il reddito imponibile.

Esempio 7[45]: la VDC SA, attiva nella produzione di macchinari industriali, sviluppa una nuova tecnologia, la brevetta e la mette in produzione con successo. I risultati dell'anno 2020 evidenziano un utile imponibile (ante imposte) pari a 2 mio. di fr. Le spese di R&S ammontano a complessivi fr. 500'000, dei quali fr. 200'000 sostenuti all'estero e fr. 300'000 in Svizzera. I costi sostenuti in Svizzera comprendono fr. 180'000 di costi del personale attivo nella R&S, 50'000 di spese per attività di ricerca fatturate da terzi e 70'000 di costi relativi ad altre attività di R&S (ad esempio, spese per materiali e investimenti). Si ipotizza che il Canton Ticino conceda una superdeduzione del 150%. L'utile imponibile

[42] VORPE (nota 3), p. 748.

[43] Cfr. <https://www.sbf.admin.ch/sbf/it/home/temi/ricerca-e-innovazione-in-svizzera.html> (consultato il 03.11.2017).

[44] Messaggio sulla Riforma III (nota 2), p. 4218.

[45] SHARON CINA, Il patent box e la superdeduzione per costi di R&S, Convegno SUPSI, 23 gennaio 2017, rielaborazione dell'autore.

(ante imposte), per le imposte cantonale e comunale, è quindi così calcolato:

Utile a conto economico	fr. 2'000'000
Superdeduzione	fr. 141'500 (50% di 283'000)
Utile imponibile	fr. 1'858'500

I costi del personale di fr. 180'000 qualificano interamente, in quanto sono sostenuti per la R&S in Svizzera e direttamente dal contribuente. Il supplemento del 35% sui costi (qualificanti) del personale, ovvero 63'000 indennizzano interamente le altre attività per R&S. Per la maggior deduzione qualificano inoltre i costi fatturati da terzi, ma solo nella misura del 80%, ovvero fr. 40'000. Il totale delle spese di R&S qualificanti per la superdeduzione è quindi pari a fr. 283'000.

Poiché il 100% delle spese di R&S è già stato imputato a conto economico, è necessario dedurre unicamente il restante 50% delle spese di R&S che qualificano, ovvero ulteriori fr. 141'500. Per quanto riguarda l'imposta federale diretta (IFD), l'utile imponibile sarà di 2 mio. di fr., in quanto a livello federale la superdeduzione non è prevista.

Come detto in precedenza, e come previsto nell'art. 25a cpv. 1 LAID, la superdeduzione può essere applicata qualora le spese di R&S siano state sostenute in Svizzera, direttamente dal contribuente o indirettamente tramite terzi. In questa seconda ipotesi, definita ricerca a contratto o su mandato, le spese sono sostenute da un terzo e fatturate al contribuente. Occorre in questo caso definire chi delle due parti, se il committente o il mandatario, può beneficiare dell'incentivo in quanto la doppia detrazione è vietata, come indicato dall'art. 25a cpv. 4 LAID.

La deduzione spetta per principio al committente; tuttavia è opportuno precisare che qualora il committente sia un contribuente residente in un Cantone che non prevede nel proprio ordinamento la superdeduzione, la deduzione può essere fatta valere dal mandatario (o agente), a condizione che il suo Cantone di residenza preveda una tale misura.

C. Lo sgravio fiscale massimo previsto per le agevolazioni

Come detto in precedenza, il modello di *Patent Box* elvetico è uno strumento fiscale che può essere sfruttato nello Stato di residenza del detentore del brevetto. I gruppi multinazionali, che svolgono la propria attività di R&S in diversi Paesi, anche se collaborano tra loro, subiscono, quindi, uno svantaggio competitivo[46].

La superdeduzione può dunque completare le lacune dovute all'introduzione del *Patent Box* sotto tre aspetti[47]:

- promuovere anche le attività di R&S che non generano utili

tassati in maniera privilegiata all'interno del *Patent Box*;

- garantire una certa competitività, in quanto se la Svizzera dovesse rinunciarvi, correrebbe il rischio di non essere sufficientemente attrattiva, da un punto di vista fiscale, rispetto a Paesi che offrono entrambi gli incentivi;
- corregge lo svantaggio per quelle imprese che, per motivi strategici, non desiderano concentrare le proprie strutture di R&S in un unico luogo, bensì preferiscono mantenerle in luoghi diversi, ma che collaborano tra loro nonostante siano situate in Paesi diversi.

Il *Patent Box* e la superdeduzione fanno entrambi parte di un pacchetto di misure fiscali, proposte dapprima con la Riforma III dell'imposizione delle imprese ed in seguito con l'attuale PF17 in consultazione, per mantenere attrattiva la piazza elvetica, soprattutto per quelle società che ad oggi beneficiano di uno statuto fiscale cantonale speciale e che in futuro, in previsione di un'abolizione, saranno imposte ordinariamente. Del pacchetto fanno altresì parte altre misure, di cui non parleremo però in questa sede (cfr. Avamprogetto di Legge federale sul Progetto fiscale 17).

Dal momento che i Cantoni presentano situazioni economiche e fiscali molto diverse, sono competenti per regolare l'utilizzo dei vari strumenti a seconda delle loro necessità, ma con delle limitazioni. Nel dettaglio, l'insieme delle misure di sgravio è sottoposto ad un tetto massimo globale, che corrisponde al 70% dell'utile imponibile (art. 25b LAID). In sostanza la limitazione dello sgravio al 70% presuppone l'obbligo per i Cantoni di imporre almeno il 30% dell'utile imponibile prima dell'applicazione delle agevolazioni fiscali, in modo da escludere la possibilità di perdite a seguito dell'applicazione di tali norme. I cantoni possono prevedere un'imposizione minima più elevata[48].

IV. Conclusioni

In un mercato ormai globalizzato, la concorrenza fiscale internazionale è uno dei più importanti e frequenti temi di discussione. La graduale eliminazione delle barriere negli scambi internazionali, basti pensare al libero mercato all'interno dell'UE, ha di fatto permesso che l'analisi dei diversi sistemi tributari divenisse un'interessante elemento di pianificazione aziendale.

Gli effetti di questa evoluzione sulle politiche fiscali nazionali sono piuttosto evidenti. In molti Stati si osserva un'introduzione di una politica di riduzione della pressione fiscale sui fattori mobili di produzione, come ad esempio i beni immateriali, come anche una riorganizzazione della tassazione delle società.

Nel 2007-2008, Olanda, Belgio, Lussemburgo e Spagna hanno implementato dei regimi IP, sfruttando pienamente il programma di riforme economiche introdotte con la Strategia di Lisbona del 2000. Precorritrice assoluta fu la Francia, che decise di munirsi del primo *Patent Box* nel lontano 1971. L'Italia, invece, ha introdotto tale regime nel 2015. La Svizzera dal canto suo, dopo la bocciatura della Riforma III dell'imposizione delle imprese, pone ora in consultazione il PF17.

[46] Messaggio sulla Riforma III (nota 2), p. 4233.

[47] Cfr. nota 46.

[48] DFF (nota 32), p. 12.

I beni immateriali sono risorse estremamente mobili, poiché possono essere facilmente ricollocati dai Paesi in cui sono stati prodotti verso Paesi a fiscalità più bassa o inesistente. I Governi di molti Stati hanno assistito ad un progressivo trasferimento dei redditi derivanti da beni immateriali verso giurisdizioni a bassa fiscalità, con la conseguente diminuzione delle entrate fiscali. Questo fenomeno è stato parzialmente limitato con l'introduzione del rapporto OCSE sugli aspetti del *transfer pricing* nelle *business restructuring*.

Oggigiorno è dunque fondamentale per uno Stato implementare specifiche misure finalizzate ad incentivare la produzione e lo sfruttamento di beni immateriali sul suo territorio, allontanando così il rischio che detti beni possano essere trasferiti all'estero. I *Patent Box* si presentano come una possibilità, prima di tutto, per ridurre o invertire questa tendenza, incoraggiando le imprese a mantenere le proprie attività nella loro giurisdizione, e in secondo luogo, per incentivare la ricerca e l'innovazione, fattori importanti per lo sviluppo e la crescita di un Paese.

L'OCSE raccomanda di adottare l'approccio *Nexus* modificato, in quanto garantisce un incentivo fiscale solo a condizione che vi sia un collegamento effettivo (*Nexus*) tra le spese di R&S e l'attività sostanziale svolta per la creazione del bene immateriale. Il *Patent Box* proposto dal Consiglio federale con la consultazione, è fedele a tale approccio.

Nonostante il modello *Nexus* modificato sia riconosciuto come lo *standard* di riferimento, esso non dà, però, una definizione di redditi determinanti, lasciando agli Stati la possibilità di rimandare a quanto previsto nella propria legislazione interna. Anche la definizione di altri diritti analoghi ai brevetti non è stata precisata dall'OCSE. In altre parole, a dipendenza delle definizioni scelte dagli Stati, è possibile comprendere quali imprese questi intendono mantenere o attirare sul territorio. Questo è un fattore di indubbia importanza qualora il Ticino decida di implementare un regime IP.

È importante sottolineare che la possibilità di leva sui beni della proprietà intellettuale si estende a tutte le imprese. Non sono rilevanti la natura giuridica, la dimensione ed il settore di appartenenza. È opportuno, tuttavia, fare una riflessione se realmente tali benefici fiscali si estendano indistintamente a tutte le imprese. In effetti, come è emerso in questo lavoro di ricerca e come confermato dalla stessa OCSE, gli incentivi fiscali sono indirizzati alle aziende attive nell'innovazione e nella ricerca. Domandarsi il perché tali incentivi debbano essere estesi solo ad aziende attive nella R&S e non alle altre che svolgono differenti attività è legittimo. Si potrebbe in effetti argomentare che l'implementazione dei *Patent Box* sia l'implementazione di una misura selettiva e discriminante.

Si può senza dubbio affermare che il *Patent Box* non sia al riparo da critiche e che sia stato, fin dalla sua introduzione, al centro di contestazioni sulla scena europea ed *extra*-europea. La qualificazione di questi regimi quali modelli di imposizione dannosi non può essere in effetti esclusa. Questa linea di pensiero è condivisa dall'allora Ministro delle finanze tedesco, Wolfgang Schäuble, che nel 2013 ha esplicitamente criticato i regimi

fiscali applicati a marchi e brevetti, sostenendo che andassero contro lo spirito europeo e proponendone l'abolizione.

Lo stesso Parlamento europeo, nel novembre 2015, definì i *Patent Box* quali esempi di concorrenza fiscale dannosa tra gli Stati membri. Ulteriori critiche sono giunte dal *Tax Director* dell'OCSE, Pascal Saint-Amans, il quale, nel corso di una conferenza organizzata dal *Irish Tax Institute*, ha messo in guardia contro l'utilizzo di questi regimi, sostenendo che non fossero un buon sistema per incentivare la creazione di beni immateriali.

Un aspetto senz'altro positivo del *Patent Box*, è che un'eventuale implementazione può essere pensata dalle aziende, non solo come un'opportunità di risparmio fiscale, ma anche come un'opportunità per rivedere, adeguare e migliorare le strategie di investimento nel prodotto e le attività di R&S da cui i beni immateriali hanno origine.