

ESTRATTO

# RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2015

*Samuele Vorpe*

**Le misure di promozione fiscale  
in favore delle attività di ricerca e sviluppo**

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO

HELBING LICHTENHAHN

Direzione e responsabilità editoriale:

Prof. Dr. Marco Borghi  
e-mail: marco.borghi@unifr.ch

Redazione della parte fiscale:

Dr. Andrea Pedroli, Presidente della Camera di diritto tributario  
e-mail: andrea.pedroli@ti.ch

incaricati dal Consiglio di Stato

Edita da: Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e  
Helbing Lichtenhahn, Basilea (www.helbing.ch)

Distribuzione: – Ufficio della legislazione, delle pari opportunità e della trasparenza,  
6501 Bellinzona (e-mail: rtid@ti.ch)  
– Schweizer Buchzentrum, Industriestrasse Ost, 4614 Hägendorf

Coordinamento e allestimento: Gibi Borghi  
e-mail: gibi.borghi@unifr.ch

Stampa: Tipografia Mazzoni Moduli SA - 6595 Riazzino  
e-mail: mazzoni-moduli@ticino.com

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-3797-0 (Helbing Lichtenhahn)  
ISBN 978-88-6303-044-6 (Repubblica e Cantone Ticino)

# Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo

*Samuele Vorpe\**

1. Introduzione
2. La necessità di una Riforma III delle imprese
3. Le vigenti misure fiscali in favore delle attività di ricerca e sviluppo
  - 3.1. Secondo il diritto federale
  - 3.2. Secondo il diritto cantonale
  - 3.3. Apprezzamento delle misure di promozione fiscale in favore delle attività di R&S
4. Le proposte del Consiglio federale con la Riforma III delle imprese
  - 4.1. Gli incentivi fiscali in favore delle attività di R&S in sostituzione dei regimi fiscali speciali
  - 4.2. Il sistema di incentivazione dell'input
  - 4.3. Il sistema di incentivazione dell'output
5. Il patent box
  - 5.1. Introduzione
  - 5.2. Il piano d'azione n. 5 del BEPS
  - 5.3. Il modello nexus
  - 5.4. L'armonizzazione internazionale dei regimi di patent box
  - 5.5. Il patent box proposto dal Consiglio federale
6. La super deduzione per le attività di ricerca e sviluppo
  - 6.1. La proposta di legge
  - 6.2. La deduzione dalla base di calcolo e non dall'imposta
  - 6.3. La deduzione in base ai volumi oppure in base agli incrementi
  - 6.4. Evitare i doppi incentivi fiscali
  - 6.5. Il campo di applicazione territoriale dell'attività di R&S
  - 6.6. La super deduzione per le attività di R&S facoltativa a livello cantonale
7. La riduzione dell'imposta sulla sostanza risp. sul capitale per società che svolgono attività di ricerca e sviluppo
  - 7.1. La proposta di legge
  - 7.2. Brevi considerazioni
8. La compatibilità delle misure fiscali in favore delle attività di ricerca e sviluppo con la Costituzione federale

---

\* Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

- 8.1. La deroga ai principi costituzionali
- 8.2. La sufficiente base costituzionale
- 8.3. L'interesse pubblico preponderante
- 8.4. La parità di trattamento tra i potenziali beneficiari
- 8.5. La conformità al principio di proporzionalità
9. Conclusione

## 1. Introduzione

Il Consiglio federale ha licenziato il 5 giugno 2015 il Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese<sup>1</sup>, con lo scopo di garantire: (i) la competitività fiscale delle imprese in Svizzera; (ii) la certezza giuridica per le imprese e il consenso internazionale per la Svizzera; (iii) la redditività finanziaria per Confederazione, Cantoni e Comuni<sup>2</sup>.

Al fine di raggiungere questi obiettivi, il Consiglio federale ha proposto una strategia fiscale basata sui seguenti tre elementi:

- 1) introduzione di un sistema di tassazione agevolato conforme agli *standards* internazionali per le società che si occupano della ricerca e sviluppo (R&S);
- 2) riduzione delle aliquote di competenza dei Cantoni applicabili all'utile delle persone giuridiche;
- 3) introduzione di misure volte a migliorare la sistematica della legge fiscale riguardante le persone giuridiche<sup>3</sup>.

In questo contributo ci si focalizza sul primo dei tre obiettivi proposti dal Consiglio federale, ovvero l'introduzione nel diritto tributario svizzero di incentivi fiscali in favore delle attività di R&S.

---

<sup>1</sup> Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese, n. 15.049, del 5 giugno 2015, in: FF 2015 4133 (cit.: Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III).

<sup>2</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4135.

<sup>3</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4135.

## 2. La necessità di una Riforma III delle imprese

È ormai da diversi anni che si discute della Riforma III dell'imposizione delle imprese. La prima ufficiale comunicazione del Consiglio federale riguardante la necessità di procedere con una terza riforma risale al 10 dicembre 2008<sup>4</sup>. Allora l'esecutivo federale proponeva degli «*adeguamenti nel campo delle società holding e di gestione. I redditi in Svizzera e all'estero di queste società dovranno in futuro essere trattati allo stesso modo. Il Consiglio federale ha incaricato il DFF di elaborare un progetto per la consultazione*».

La terza riforma delle imprese si è resa necessaria per rispondere alle continue pressioni inizialmente avanzate dall'Unione europea (UE) che, mediante una decisione unilaterale del 13 febbraio 2007<sup>5</sup>, ha definito i regimi fiscali speciali cantonali stabiliti dall'art. 28 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14)<sup>6</sup> degli aiuti di Stato incompatibili con l'art. 23 cpv. 1 lett. *iii* dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera e la Comunità economica europea del 1972 (ALS; RS 0.632.401) poiché tali da «*minacciare] di falsare la concorrenza, favorendo talune imprese o talune produzioni*».

Svizzera ed UE hanno in seguito avviato un dialogo per risolvere questa situazione nel corso del 2010, poi sfociato in una dichiarazione congiunta, firmata il 14 ottobre 2014 dalla consigliera federale Eveline

---

<sup>4</sup> Cfr. DFF, Il Consiglio federale getta le fondamenta per un'ulteriore riforma dell'imposizione delle imprese, Comunicato stampa, Berna, 10 dicembre 2008, in: <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=23889> (pagina consultata il 4 settembre 2015).

<sup>5</sup> Cfr. C(2007) 411 final; Décision de la Commission du 13 février 2007 concernant l'incompatibilité de certains régimes suisses d'imposition des sociétés avec l'accord entre la Communauté économique européenne et la Confédération suisse du 22 juillet 1972, in: [http://eas.europa.eu/delegations/switzerland/documents/eu\\_switzerland/20090206\\_kommission\\_beihilfenentscheid\\_fr.pdf](http://eas.europa.eu/delegations/switzerland/documents/eu_switzerland/20090206_kommission_beihilfenentscheid_fr.pdf) (pagina consultata il 7 settembre 2015).

<sup>6</sup> Si tratta in particolare delle società di domicilio, delle società miste, delle società holding, della deduzione per partecipazione, degli stabilimenti finanziari d'impresa, delle strutture principali e delle agevolazioni concesse nel quadro della politica regionale (Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4145).

Widmer-Schlumpf e dai rappresentanti dei 28 Stati membri dell'UE, per mettere la parola fine sulla controversia fiscale tra Svizzera ed UE. Nella dichiarazione congiunta la Svizzera ha manifestato *«la sua intenzione di proporre, nel quadro della riforma III dell'imposizione delle imprese, l'abrogazione di determinati regimi fiscali, in particolare di quelli che prevedono il trattamento differenziato tra redditi nazionali ed esteri (cosiddetto ring fencing). Le nuove misure fiscali devono essere orientate agli standard dell'OCSE. Da parte loro, gli Stati membri dell'UE confermano l'intenzione di abbandonare le eventuali contromisure adottate per questi regimi non appena saranno soppressi»*<sup>7</sup>.

Oltre che dall'UE, pressioni sono pure giunte anche dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) che, sotto l'influenza del Gruppo dei 20 Paesi industrializzati (G20), ha pubblicato nel luglio 2013 il piano d'azione BEPS (*Base Erosion on Profit Shifting*), il cui obiettivo è quello di lottare contro le erosioni e i trasferimenti degli utili<sup>8</sup>. Il piano d'azione BEPS, che si articola in 15 misure<sup>9</sup>, costituisce la *roadmap* delle attività volte a garantire l'implementazione di un'efficace azione di contrasto multilaterale al fenomeno dell'evasione e dell'elusione fiscale internazionale e il contrasto alla competizione fiscale dannosa<sup>10</sup>. Il piano d'azione BEPS si basa su tre principi cardine: si vuole fare in modo che gli utili siano tassati nel luogo in cui viene effettivamente esercitata l'attività economica, che sia impedita una pianificazione fi-

---

<sup>7</sup> DFF, La Svizzera e gli Stati membri dell'UE firmano una dichiarazione comune concernente la fiscalità delle imprese, Comunicato stampa, Berna, 14 ottobre 2014, in: <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=54818> (pagina consultata il 7 settembre 2015); cfr. anche Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4146.

<sup>8</sup> Cfr. OCSE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Parigi, 19 luglio 2013, in: <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/plan-d-action-concernant-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices-9789264203242-fr.htm> (pagina consultata il 7 settembre 2015).

<sup>9</sup> Per una spiegazione sommaria delle 15 misure, cfr. Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4255 segg.; DFF, Avamprogetto sulla Riforma III, pag. 125 segg.

<sup>10</sup> MARCO BERNASCONI/SAMUELE VORPE/PAOLO ARGINELLI, L'esenzione delle imprese, degli immobili e degli stabilimenti d'impresa siti all'estero, il contrasto tra le norme della LIFD e quelle della LAID, RtiD II-2014, pag. 701 segg., pag. 726.

scaie aggressiva e siano evitati fenomeni di doppia non imposizione nei rapporti internazionali<sup>11</sup>.

In data 5 ottobre 2015, l'OCSE ha poi pubblicato i risultati definitivi del piano d'azione BEPS<sup>12</sup>.

Il *Forum* dell'OCSE (*Forum on Harmful Tax Practices*, FHTP) ha identificato nel novembre 2012 sei regimi fiscali svizzeri «*potenzialmente*» dannosi alla concorrenza (società di domicilio, società miste, società holding, società principali, agevolazioni fiscali nell'ambito della politica regionale, *licence box* del Canton Nidvaldo)<sup>13</sup>.

Le citate azioni dell'UE, dell'OCSE e del G20 hanno portato la Svizzera a rivedere alcune importanti disposizioni che reggono l'imposizione delle imprese attraverso il progetto di Riforma III. La Svizzera è quindi disposta a sopprimere lo statuto fiscale cantonale previsto per le società holding, le società di domicilio e le società miste (art. 28 LAID), nonché abolire una prassi pubblicata dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) concernente l'imposizione delle società principali<sup>14</sup>, nonché una prassi non pubblicata dell'AFC e delle amministrazioni fiscali cantonali concernente l'imposizione delle *Swiss Finance Branch*<sup>15</sup>.

---

<sup>11</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4144; DFF, Rapporto esplicativo per la procedura di consultazione sulla legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera (Legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese), Berna, 19 settembre 2014, pag. 10, in: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/36633.pdf> (pagina consultata il 7 settembre 2015) (cit.: Avamprogetto sulla Riforma III); cfr. anche ROBERT DANON, La refonte de la fiscalité internationale des entreprises, Analyse des possibles incidences pour la suisse au regard de questions choisies, IFF Forum für Steuerrecht, 2014/1, pag. 16 segg., pag. 18 (cit.: Refonte de la fiscalité internationale); RENÉ SCHREIBER/ANDREAS FROSS, Unternehmenssteuerreform III im Wechselspiel und SAAR, IFF Forum für Steuerrecht, 2014/4, pag. 313 segg., pag. 316.

<sup>12</sup> OCSE, BEPS 2015 Final Reports, Parigi, 5 ottobre 2015, in: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> (pagina consultata il 5 ottobre 2015).

<sup>13</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4144; DFF, Avamprogetto sulla Riforma III, pag. 10, nota a piè pag. n. 2.

<sup>14</sup> Cfr. la Circolare n. 8 dell'AFC del 18 dicembre 2001, Ripartizione fiscale internazionale delle società principali.

<sup>15</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4149 seg.; DFF, Avamprogetto sulla Riforma III, pag. 14.

La soppressione degli statuti fiscali cantonali costituisce il punto di partenza della Riforma III delle imprese<sup>16</sup>. Per tentare di controbilanciare la soppressione di questi particolari regimi fiscali, il Consiglio federale ha proposto l'introduzione obbligatoria di un *patent box*, soltanto ai fini delle imposte cantonali (e comunali)<sup>17</sup> che sia compatibile con gli *standards* internazionali, soprattutto in materia di BEPS. Parimenti il Consiglio federale ha proposto l'introduzione facoltativa di una deduzione maggiorata per le spese di R&S ai fini delle imposte cantonali (e comunali)<sup>18</sup>. Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di R&S non riguardano in nessun modo la Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11)<sup>19</sup>.

### **3. Le vigenti misure fiscali in favore delle attività di ricerca e sviluppo**

#### **3.1. Secondo il diritto federale**

##### *3.1.1. La deduzione delle spese per R&S riconosciute dall'uso commerciale*

Il diritto svizzero al contrario di quello degli Stati membri dell'OCSE e dell'UE non conosce oggi delle vere e proprie misure di promozione fiscale in favore delle attività di R&S. Ai fini dell'imposta federale diretta, le spese per R&S, se costituiscono delle spese riconosciute dall'uso commerciale, sono deducibili dall'utile imponibile delle persone giuridiche (art. 58 cpv. 1 lett. a LIFD), risp. dal reddito da attività lucrativa indipendente delle persone fisiche (art. 27 cpv. 1 LIFD). La possibilità di de-

---

<sup>16</sup> DFF, Avamprogetto sulla Riforma III, pag. 25.

<sup>17</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4161 segg., pag. 4216 segg., pagg. 4221, 4233, 4252, 4262.

<sup>18</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4164, pag. 4216 segg., pagg. 4222, 4251, 4262.

<sup>19</sup> Oltre al *patent box*, l'avamprogetto di legge proponeva anche l'introduzione di un'imposta sull'utile con deduzione degli interessi (*Notional Interest Deduction*). Questa misura non ha però trovato un consenso unanime in sede di consultazione per cui il Consiglio federale ha rinunciato a presentarla.

durere le spese effettive di R&S legate all'attività svolta dall'impresa non rappresenta tuttavia una vera e propria misura di promozione fiscale<sup>20</sup>.

### *3.1.2. La costituzione di un accantonamento per futuri mandati di R&S*

Oltre alla deduzione della spesa vera e propria, la LIFD riconosce la facoltà di costituire degli accantonamenti per futuri mandati di R&S conferiti a terzi, fino al 10% del reddito aziendale imponibile delle persone fisiche (art. 29 cpv. 1 lett. *d* LIFD), risp. dell'utile imponibile delle persone giuridiche (art. 63 cpv. 1 lett. *d* LIFD)<sup>21</sup>, ma non oltre un milione di franchi.

I costi relativi a futuri mandati di R&S rappresentano delle spese future e non devono essere economicamente attribuite all'esercizio commerciale in cui vengono fatte valere. Se questi costi sono stati accantonati, non costituiscono un capitale di terzi, bensì capitale proprio. Un simile passivo è quindi da qualificarsi come una riserva anziché un accantonamento<sup>22</sup>.

## *3.2. Secondo il diritto cantonale*

### *3.2.1. La deduzione delle spese per R&S riconosciute dall'uso commerciale*

Ai fini delle imposte cantonali sono deducibili le spese riconosciute dall'uso commerciale per le persone fisiche che svolgono un'attività lucra-

---

<sup>20</sup> ROBERT DANON, Avis de droit, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), in: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/39713.pdf> (pagina consultata il 7 settembre 2015), pag. 73 (cit.: Avis de droit).

<sup>21</sup> Per il calcolo dell'accantonamento massimo deducibile, siccome la legge prevede la parola «*imponibile*», si deve eseguire il seguente calcolo: (reddito/utile imponibile prima della deduzione dell'accantonamento x 10) / 110 (MARKUS REICH/MARINA ZÜGER, N 44 *ad* Art. 29 LIFD, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [a cura di], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2<sup>a</sup> ed., Basilea 2008).

<sup>22</sup> CONFÉRENCE DES FONCTIONNAIRES FISCAUX D'ÉTAT, Commission d'harmonisation fiscale, Harmonisation fiscale, Harmonisation et fiscalité de l'entreprise, Muri/Berna 1995, pagg. 35 e 167; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung der natürlichen Personen, Therwil/Basilea 2001, N 42 *ad* Art. 29 LIFD. Il legislatore del Canton Lucerna ha p. es. corretto la sua legge assimilando a degli accantonamenti i futuri mandati di R&S (artt. 36 cpv. 2 e 77 cpv. 2 della Legge tributaria del Canton Lucerna).

tiva indipendente (art. 10 cpv. 1 LAID) e per le persone giuridiche (art. 24 cpv. 1 LAID).

### 3.2.2. *La costituzione di un accantonamento per futuri mandati di R&S*

La legge sull'armonizzazione non presenta un'analogia disposizione come quella della LIFD. Il legislatore ha rinunciato ad inserire una norma nella LAID per quanto riguarda la costituzione di un accantonamento per futuri mandati di R&S conferiti a terzi. Si è quindi in presenza di una deroga al principio di armonizzazione verticale.

Dal profilo del diritto cantonale, la costituzione di un simile accantonamento potrebbe apparire contraria al diritto dell'armonizzazione<sup>23</sup>. Ci si può infatti chiedere se effettivamente il legislatore federale non abbia violato il suo mandato d'armonizzazione verticale del diritto federale. Ciò non ha però impedito a diversi Cantoni d'introdurre questa deduzione in favore delle imprese presenti nel loro territorio<sup>24</sup>. Secondo *Yersin* l'armonizzazione fiscale non serve soltanto ad avvicinare le leggi cantonali tra di loro, ma mira ugualmente a stabilire dei principi valevoli per i tre livelli di sovranità fiscale in Svizzera (Confederazione, Cantoni e Comuni). Nella misura in cui un Cantone conforma la propria legge tributaria a quella dell'imposta federale diretta, esso contribuisce all'armonizzazione verticale dei sistemi fiscali e fa inoltre uso della sua libertà voluta dal legislatore federale. Si deve inoltre constatare che la determinazione della percentuale e dell'ammontare della deduzione rientrano nel margine di apprezzamento cantonale in base all'art. 1 cpv. 3 LAID<sup>25</sup>.

Questa situazione d'incertezza giuridica ha portato i Cantoni a legiferare in modo differente per quanto concerne il campo di applicazione: alcuni riconoscono la deduzione anche per progetti di R&S interni all'impresa (p. es. Argovia e Obvaldo), altri invece prevedono percentuali e ammontare delle deduzioni più elevati (p. es. Basilea-Città, il cui limite

---

<sup>23</sup> CONFÉRENCE DES FONCTIONNAIRES FISCAUX D'ÉTAT, pag. 36 seg., pag. 168.

<sup>24</sup> CONFERENZA SVIZZERA DELLE IMPOSTE, L'imposition des personnes morales, Informazioni fiscali, Berna 2014, pag. 48.

<sup>25</sup> DANIELLE YERSIN, L'impôt sur le revenu, Étendue et limites de l'harmonisation, ASA 61, pag. 299.

massimo ammonta a cinque milioni di franchi)<sup>26</sup>. In Ticino, per contro, l'accantonamento è previsto soltanto per futuri mandati di R&S conferiti a terze persone (escluse le persone vicine) sino ad un massimo del 10% dell'utile imponibile (art. 72 cpv. 1 lett. c della Legge tributaria del Cantone Ticino [LT; RL 10.2.1.1]).

### 3.2.3. *L'imposizione privilegiata dei proventi derivanti da beni immateriali*

In Svizzera, il solo Canton Nidvaldo prevede un modello di tassazione privilegiata dei redditi da diritti immateriali (cd. *Lizenzbox*). Dal 1° gennaio 2011, il Canton Nidvaldo ha infatti introdotto nella sua legge tributaria la possibilità per alcune categorie di contribuenti<sup>27</sup> di beneficiare, su richiesta, di una tassazione privilegiata dei ricavi netti da licenze (art. 85 cpv. 3 della Legge tributaria del Canton Nidvaldo [LT-NW])<sup>28</sup>.

Nel *Lizenzbox* nidvaldese rientrano sia i redditi da licenza sia gli utili in capitale. La tassazione privilegiata è esclusa nel caso in cui la società utilizzi il bene immateriale per proprio conto, p. es. tramite la vendita, di prodotti o servizi nella cui remunerazione è contenuta anche una componente del diritto immateriale (art. 57a cpv. 1 Ordinanza d'esecuzione LT-

---

<sup>26</sup> Per maggiori informazioni si veda CONFERENZA SVIZZERA DELLE IMPOSTE, pag. 48.

<sup>27</sup> Persone giuridiche, associazioni e corporazioni secondo l'art. 65 cpv. 1 cifra 2 della Legge tributaria del Canton Nidvaldo (LT-NW) (cfr. art. 85 LT-NW).

<sup>28</sup> SHARON CINA, *Il Lizenzbox del Canton Nidvaldo*, pag. 116, in: Samuele Vorpe/Paolo Arginelli (a cura di), *La Riforma III dell'imposizione delle imprese*, Edizione speciale NF, Manno 2013. La disposizione nidvaldese prevede quanto segue: «Für Nettolizenerträge aus der Nutzung von immateriellen Gütern beträgt die feste Gewinnsteuer 20 Prozent des ordentlichen Gewinnsteuersatzes gemäss Absatz 1. Der Regierungsrat kann die immateriellen Güter bestimmen, bei denen für die Lizenerträge dieser Steuersatz anwendbar ist». L'art. 57a dell'Ordinanza d'esecuzione della LT-NW stabilisce le disposizioni d'applicazione. In base al capoverso 2, tutti i redditi da diritti immateriali inclusi nella definizione dell'art. 12 par. 2 Modello OCSE di Convenzione fiscale possono essere imposti privilegiatamente. Nella definizione rientrano redditi da licenza, i compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione dell'uso di un diritto d'autore su un'opera letteraria, artistica o scientifica, comprese le pellicole cinematografiche, di un brevetto, di un marchio di fabbrica o di commercio, di un disegno o di un modello, di un progetto, di una formula o di un procedimento segreti, come pure per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale o scientifico. Anche i redditi corrisposti tra società consociate possono beneficiare del *box* (CINA, op. cit., pag. 121, nota a piè di pagina n. 1).

NW)<sup>29</sup>. I proventi da beni immateriali sono tassati con un'aliquota ridotta, pari al 20% dell'aliquota ordinaria (che ammonta al 6%).

Nel calcolo del *box*, sono deducibili dai ricavi da beni immateriali i relativi costi di finanziamento, le spese amministrative in proporzione ai ricavi come pure le relative imposte (art. 57a cpv. 3, prima frase Ordinanza d'esecuzione LT-NW)<sup>30</sup>. È fatta comunque salva la prova delle spese amministrative effettive (art. 57a cpv. 3, seconda frase Ordinanza d'esecuzione LT-NW). Si considerano costi di finanziamento gli interessi passivi nonché gli altri costi economicamente equiparabili agli interessi passivi. Sono inoltre da considerare in deduzione gli ammortamenti effettuati nell'anno sul bene immateriale attivato come pure i pagamenti di licenze ad altre società (art. 57a cpv. 3, terza frase Ordinanza d'esecuzione LT-NW).

Nel calcolo del *box* rientrano anche i diritti immateriali sviluppati prima dell'entrata in vigore al 1° gennaio 2011<sup>31</sup>.

Il *Lizenzbox* del Canton Nidvaldo viene qualificato dai «*promotori*» come una soluzione conforme al diritto dell'armonizzazione. Secondo *Cavelti* (consulente giuridico della Conferenza dei direttori cantonali delle finanze [CDCF]) questa soluzione non è condivisibile poiché senza base corrispondente nel diritto federale le tariffe speciali per particolari redditi non possono essere conformi alla LAID<sup>32</sup>. In effetti in questo caso non è dato, come osserva *Locher*, «*un consenso a favore dell'attenuazione*» come per la doppia imposizione economica<sup>33</sup>. Lo stesso *Danon* considera «*altamente controversa*» la compatibilità del *Lizenzbox* nidvaldese con la

---

<sup>29</sup> CINA, op. cit., pag. 117.

<sup>30</sup> Calcolate in base alla percentuale di ricavo del relativo diritto immateriale rispetto al totale dei ricavi della società, dedotte le spese direttamente attribuibili (p. es. ammortamenti) (CINA, op. cit., pag. 117). Per un esempio pratico si veda CINA, op. cit., pag. 118 segg.

<sup>31</sup> CINA, op. cit., pag. 119.

<sup>32</sup> PETER LOCHER, Amnistia fiscale e Cantone Ticino, NF 8/2013, pag. 3 segg., pag. 6 (cit.: Amnistia cantonale), con riferimento a ULRICH CAVELTI, Bemerkungen zum Gutachten über «Lizenzbox des Kantons Nidwalden» von Prof. Dr. iur. Pascal Hinny, IFF, Forum für Steuerrecht, 2011, pag. 138 segg., CDCF, 19 luglio 2011, pag. 3 segg.

<sup>33</sup> LOCHER, Amnistia cantonale, pag. 6.

LAIID e per di più non più compatibile con gli *standards* internazionali sulla tassazione dei redditi da beni immateriali<sup>34</sup>.

### **3.3. *Apprezzamento delle misure di promozione fiscale in favore delle attività di R&S***

Ai fini della LIFD e delle leggi tributarie dei Cantoni che hanno seguito l'impostazione federale, gli accantonamenti per futuri mandati di R&S conferiti a terze persone non costituiscono dei veri e propri sistemi di incentivazione dell'*input*. Infatti questa disposizione, salvo quella di alcuni Cantoni, non si applica alle attività di R&S esercitate dal contribuente stesso (*intra muros*)<sup>35</sup>.

Gli unici Cantoni che hanno previsto un sistema di incentivazione dell'*input*<sup>36</sup> in favore delle attività di R&S esercitate dall'impresa stessa, sono Argovia (art. 36 cpv. 2 lett. *b* cifra 3 e art. 69 cpv. 1 lett. *f* della Legge tributaria del Canton Argovia [LT-AG]) e Obvaldo (art. 31 cpv. 1 lett. *c* e art. 83 cpv. 1 lett. *c* della Legge tributaria del Canton Obvaldo [LT-OW])<sup>37</sup>.

Per quanto riguarda il sistema di incentivazione dell'*output*<sup>38</sup> il diritto fiscale armonizzato non contiene alcuna disposizione che consenta di tassare in maniera privilegiata i redditi provenienti dai diritti immateriali<sup>39</sup>. Come indicato, la norma del Canton Nidvaldo pone dei seri interrogativi quanto alla sua compatibilità con la LAID e con i nuovi *standards* internazionali elaborati dall'OCSE per combattere la concorrenza fiscale pregiudizievole.

---

<sup>34</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 73, nota a piè di pagina n. 212.

<sup>35</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 73.

<sup>36</sup> Cfr. *infra* 4.1.

<sup>37</sup> La disposizione dei due Cantoni prevede la possibilità di costituire «*Rückstellungen für Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte oder für nachgewiesene eigene Forschungs- und Entwicklungsprojekte [...]*».

<sup>38</sup> Cfr. *infra* 4.1.

<sup>39</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 73.

## **4. Le proposte del Consiglio federale con la Riforma III delle imprese**

### **4.1. *Gli incentivi fiscali in favore delle attività di R&S in sostituzione dei regimi fiscali speciali***

Le proposte contenute nel disegno di legge del Consiglio federale sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese in favore delle attività di R&S riguardano soltanto il diritto federale dell'armonizzazione delle leggi cantonali. In sostituzione dell'art. 28 LAID, che disciplina gli sgravi fiscali in favore delle società a statuto fiscale speciale secondo il diritto cantonale, vengono proposte delle misure di promozione fiscale per le attività di R&S.

Come rilevato dal Consiglio federale *«se lo statuto fiscale cantonale viene eliminato senza essere sostituito, sono da presumere delocalizzazioni. Gli statuti fiscali cantonali sono tuttavia di grande rilevanza per la piazza imprenditoriale Svizzera. È importante la quota sul gettito dell'imposta sull'utile: 48,9 per cento a livello di Confederazione e 21,3 per cento a livello di Cantoni e Comuni. Anche la stima della loro quota sulle uscite per la ricerca e lo sviluppo è altrettanto importante con il 47,6 per cento. Questa quota comprende, per la maggior parte, le attività di ricerca e di sviluppo effettuate in seno alle società stesse (intra muros) e, in minima parte, anche le attività di ricerca e sviluppo affidate a terzi (extra muros)»*<sup>40</sup>.

La promozione fiscale in favore delle attività di R&S, che può essere implementata attraverso l'uso di due modelli (sistema di incentivazione dell'*input* e dell'*output*), può senz'altro costituire un elemento importante per mantenere la competitività della piazza economica svizzera nel contesto internazionale dopo che verranno soppressi gli statuti fiscali speciali cantonali.

---

<sup>40</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4153. Cfr. anche DFF, Avamprogetto sulla Riforma III, pag. 19 seg.

#### **4.2. Il sistema di incentivazione dell'input**

Il sistema di incentivazione dell'*input* rappresenta il modello più sviluppato in seno agli Stati membri dell'OCSE. Questo sistema interviene all'inizio del processo di R&S e ha lo scopo di favorire il costo fiscale dell'investimento effettuato dall'impresa.

Sono due i possibili sistemi di incentivazione: (i) quello basato sul volume e (ii) quello incrementale. Il primo sistema ha l'obiettivo di agevolare l'intero volume delle spese nel settore R&S; il secondo riguarda unicamente la variazione delle spese nel settore R&S in relazione ad un periodo di riferimento<sup>41</sup>.

Le misure fiscali possono essere previste sotto forma di un credito d'imposta (dal debito fiscale) oppure di una deduzione superiore al 100%<sup>42</sup> delle spese di R&S (dalla base di calcolo)<sup>43</sup>, risp. prevedere degli ammortamenti accelerati per gli attivi aziendali che servono all'esercizio delle attività di R&S<sup>44</sup>.

Secondo il Messaggio sulla Riforma III delle imprese ai Cantoni è data facoltà (norma potestativa) di inserire nelle loro leggi tributarie un sistema di incentivazione dell'*input* per le imprese sulla base dell'art. 25a del disegno LAID (D-LAID)<sup>45</sup>.

#### **4.3. Il sistema di incentivazione dell'output**

Il sistema di incentivazione dell'*output* è una misura di promozione fiscale che interviene alla fine del processo di R&S con lo scopo di atte-

---

<sup>41</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4164; DFF, Avamprogetto sulla Riforma III, pag. 29.

<sup>42</sup> Chiamata anche «*Super deduzione*» (SCHREIBER/FROSS, op. cit., pag. 318). Ad esempio i Paesi Bassi prevedono una super deduzione per attività di R&S del 160%, il Regno Unito del 130% e Malta del 150% (SCHREIBER/FROSS, op. cit., pag. 318).

<sup>43</sup> È considerata un'incentivazione del volume sotto forma di una maggiore deducibilità delle spese nel settore R&S se questa è pari p. es. al 150% (DFF, Avamprogetto sulla Riforma III, pag. 29).

<sup>44</sup> DANON, Avis de droit, pag. 71.

<sup>45</sup> Sia per le persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente (art. 10a D-LAID), sia per le persone giuridiche (art. 25a D-LAID).

nuare l'imposizione dei proventi immateriali derivanti appunto dall'attività di R&S. Questo secondo modello, che si è sviluppato soprattutto in seno agli Stati membri dell'UE nel corso degli ultimi anni<sup>46</sup>, viene anche denominato *licence box* oppure *patent box*.

È previsto per i Cantoni l'obbligo (norma imperativa) di inserire nelle loro leggi un sistema di incentivazione dell'*output* per le imprese sulla base dell'art. 24a D-LAID<sup>47</sup>. Si tratta di introdurre il *patent box* che consente una tassazione attenuata dei proventi derivanti da beni immateriali.

## 5. Il patent box

### 5.1. Introduzione

Il *patent box* rappresenta uno strumento fiscale volto ad incoraggiare le attività di R&S «a valle» (*output*). Si parla di *box* poiché vengono isolati i beni immateriali, i quali sottostanno ad un'imposizione privilegiata<sup>48</sup>.

Gli Stati membri dell'UE che hanno introdotto questo istituto sono Belgio, Cipro, Francia, Italia, Liechtenstein, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Portogallo, Regno Unito, Spagna e Ungheria<sup>49</sup>. Il tasso d'imposizione in questi Stati oscilla tra lo 0% (Malta) e il 15,5% (Francia)<sup>50</sup>.

Il modello presentato dal Consiglio federale costituisce una misura fortemente orientata ai brevetti ed è compatibile con lo *standard* definito dall'OCSE, di cui si dirà in seguito. Considerata l'esistenza di uno stretto nesso tra gli sgravi fiscali e le attività di R&S, è più appropriato parlare di *patent box* invece che di *licence box*<sup>51</sup>.

---

<sup>46</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 71.

<sup>47</sup> Sia per le persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente (art. 8a D-LAID), sia per le persone giuridiche (art. 24a D-LAID).

<sup>48</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 83; DANON, *Refonte de la fiscalité internationale*, pag. 46.

<sup>49</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 83. Cfr. anche DFF, *Avamprogetto sulla Riforma III*, pagg. 17, 35 seg., dove nella Tabella 3 risp. 6 viene esposta una panoramica dei diversi modelli di *patent box* in Belgio, Liechtenstein, Lussemburgo, Paesi Bassi, Regno Unito e Spagna.

<sup>50</sup> SCHREIBER/FROSS, *op. cit.*, pag. 318.

<sup>51</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4161.

## 5.2. Il piano d'azione n. 5 del BEPS

Nel quadro del piano d'azione n. 5 del BEPS («Maggiore efficacia nella lotta contro le pratiche fiscalmente dannose considerando la trasparenza e la sostanza»)<sup>52</sup> sono stati definiti i criteri per l'impostazione del *patent box* a livello di Stati membri dell'OCSE<sup>53</sup>. L'obiettivo principale del piano d'azione n. 5 è quello di «evitare che i redditi possano essere trasferiti arbitrariamente da Paesi con imposte elevate a Paesi con imposte basse»<sup>54</sup>.

Nell'ambito dei regimi fiscali *patent box*, l'OCSE nel piano d'azione 5 del BEPS ha esaminato tre possibili approcci<sup>55</sup>:

---

<sup>52</sup> Questo piano d'azione fa seguito al rapporto dell'OCSE del 1998, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, in: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (pagina consultata il 7 settembre 2015). Cfr. anche Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4256.

<sup>53</sup> Di particolare interesse anche la misura 3 del BEPS, che riguarda le regole CFC. Infatti, i vantaggi fiscali del *patent box* non sono garantiti a priori. Questo perché le regole CFC riguardano in primo luogo i redditi passivi (DFF, Avamprogetto sulla Riforma III, pag. 132). Tuttavia, qualora il *patent box* di uno Stato dovesse soddisfare i requisiti posti dalla misura 5, le regole CFC non dovrebbero essere applicate (Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4256). Dello stesso avviso *Danon* (DANON, Refonte de la fiscalité internationale, pagg. 27, 51; ROBERT DANON, Will nexus based patent boxes be internationally safe?, ASA 84, pag. 171 segg., pag. 181 (cit.: Nexus approach). Il piano d'azione 3 del BEPS, pubblicato il 5 ottobre 2015, consente però agli Stati di far rientrare nelle norme CFC i redditi inclusi nel *patent box* (OCSE, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, Parigi, 5 ottobre 2015, in: <http://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.ht> (pagina consultata il 5 ottobre 2015), pag. 50.

<sup>54</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4162; OCSE, Lutter plus efficacemente contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Parigi 2014, in: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264225305-fr> (pagina consultata il 7 settembre 2015), pag. 1 segg., pag. 27, (cit.: Rapporto intermedio Azione 5 BEPS).

<sup>55</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 28 seg.; DANON, Refonte de la fiscalité internationale, pagg. 27, 51; DANON, Nexus approach, pag. 178; DANIEL GENTSCH/RENÉ MATTEOTTI/PHILIPP ROTH, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, Schweizer Lizenzbox im Kontext der internationalen Entwicklungen, ST 4/2015, pag. 305 segg., pag. 306. Cfr. anche OCSE, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Ac-

- uno che impone un legame diretto tra i costi di R&S e la misura d'incentivazione fiscale (modello *nexus*<sup>56</sup>);
- un altro che si basa sulla creazione di valore e che esige che il soggetto privilegiato eserciti delle funzioni di R&S significative (modello di creazione del valore);
- un altro ancora basato sui prezzi di trasferimento (modello *Transfer Pricing*). In questo caso le tre condizioni per ottenere i privilegi fiscali sono le seguenti: (i) il contribuente ha localizzato un numero determinato di funzioni importanti nella giurisdizione che offre il *patent box*; (ii) il contribuente è proprietario legale degli attivi che danno luogo ai vantaggi fiscali e questi vengono utilizzati; (iii) il contribuente sopporta il rischio economico legato agli attivi che danno luogo ai vantaggi fiscali.

Nel settembre 2014, l'OCSE ha poi pubblicato un rapporto intermedio concernente il piano d'azione n. 5 del BEPS<sup>57</sup>. Il rapporto ha ottenuto nel febbraio 2015 un consenso internazionale in favore dell'utilizzo del modello *nexus* «*modificato*»<sup>58</sup>. Il rapporto finale è stato poi presentato il 5 ottobre 2015<sup>59</sup>.

---

tion 5-2015 Final Report, Parigi 2015, in: <http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm> (pagina consultata il 5 ottobre 2015), pag. 1 segg., pag. 24 (cit.: Rapporto finale Azione 5 BEPS).

<sup>56</sup> Con il concetto di «*nexus*» si intende il *nesso necessario* tra il beneficio fiscale e la spesa complessiva per attività di R&S.

<sup>57</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 1 segg. L'avamprogetto di legge del DFF non considerava gli sviluppi del BEPS. Infatti il modello di *patent box* proposto era ispirato a quello in uso nel Regno Unito. Questo sistema non è ritenuto completamente conforme al modello *nexus* scelto dall'OCSE.

<sup>58</sup> OCSE, Action 5: Accord sur l'approche du lien modifiée des régimes de PI, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Parigi 2015, in: <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-action-5-accord-sur-approche-du-lien-modifie-des-regimes-de-PI.pdf> (pagina consultata il 7 settembre 2015), pagg. 1 segg. (cit.: Accordo internazionale); cfr. Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4144.

<sup>59</sup> OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 1.

### 5.3. Il modello *nexus*

#### 5.3.1. Definizione

Uno dei capisaldi del piano d'azione BEPS è quello di evitare, in seno ai gruppi multinazionali, il «*divorzio*» tra i redditi provenienti dai diritti immateriali, da un lato, e la creazione di valore che ha generato i benefici, dall'altro<sup>60</sup>. Ad esempio, una società può ubicare i suoi diritti di proprietà intellettuale in un Paese diverso da quello in cui si svolgono realmente le attività di R&S, al fine di avvalersi del trattamento fiscale preferenziale, in particolare dei regimi fiscali speciali riconducibili ai brevetti (*patent box*)<sup>61</sup>. Il modello *nexus*, che tra l'altro è stato approvato nel 2014 anche dal Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, esige l'esistenza di un legame diretto tra agevolazioni fiscali e attività di R&S<sup>62</sup>.

Si generano quindi due conseguenze<sup>63</sup>:

- le spese legate all'esternalizzazione delle funzioni di R&S in seno al gruppo (p. es. contratti di ricerca) non sono prese di principio in considerazione nel calcolo del privilegio legato al *patent box*;
- lo stesso discorso vale per spese riguardanti i costi di acquisizione degli attivi immateriali. Il valore rappresentato dal costo di acquisizione di questi attivi non è infatti imputabile alle attività di R&S del contribuente e non può quindi influenzare il privilegio fiscale del *box*.

Secondo il modello *nexus*, la portata del privilegio fiscale da attribuire ai redditi derivanti dai diritti immateriali non dipende tanto dall'importo, ma piuttosto consente di adottare un'analisi proporzionale dei redditi in

---

<sup>60</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 95.

<sup>61</sup> COM(2015) 302 final, Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, Un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea: i 5 settori principali d'intervento, Bruxelles, 17 giugno 2015, in: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/IT/1-2015-302-IT-F1-1.PDF> (pagina consultata il 7 settembre 2015), pag. 11.

<sup>62</sup> COM(2015) 302 final, op. cit., pag. 11.

<sup>63</sup> OCSE, *Rapporto intermedio Azione 5 BEPS*, pag. 33 seg.; DANON, *Avis de droit*, pag. 96.

modo tale che la quota di parte di essi che può beneficiare del regime *patent box* è quella determinata nella stessa proporzione esistente fra costi ammessi e costi complessivi per l'attività di R&S<sup>64</sup>. In altre parole, il metodo *nexus* permette d'accordare una tassazione privilegiata ai redditi legati alla proprietà intellettuale nella misura in cui questi sono stati generati da spese di R&S sostenute dal contribuente<sup>65</sup>. Vi è dunque un legame diretto tra proventi dei beni immateriali e spese di R&S. Concettualmente il modello *nexus* è di natura proporzionale, in maniera che l'alleggerimento ammesso per il contribuente si calcola nel modo seguente<sup>66</sup>:

$$\frac{\text{Spese ammesse e sostenute per sviluppare l'attivo riguardante la proprietà intellettuale}}{\text{Spese totali sostenute per sviluppare l'attivo riguardante la proprietà intellettuale}} \times \text{Redditi totali provenienti dalla proprietà intellettuale dell'attivo} = \text{Reddito al beneficio del patent box}$$

Se ad esempio 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* permetterebbe ai redditi conseguiti da questo attivo di beneficiare in misura piena dei vantaggi fiscali<sup>67</sup>. Se, invece, l'impresa ad esempio ha sostenuto personalmente spese per 50 per lo sviluppo di un bene, mentre le spese totali ammontano a 100, potrà beneficiare di un'imposizione privilegiata della metà. Il reddito non entrerà completamente nel *patent box*; solo la metà sarà imposta privilegiatamente.

<sup>64</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 29; OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 25.

<sup>65</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 29; OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 25.

<sup>66</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 30; OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 25; DANON, Nexus approach, pag. 178.

<sup>67</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 30.

Attraverso l'approccio *nexus* si impedisce che i redditi vengano trasferiti arbitrariamente da Paesi con imposte elevate a Paesi con imposte basse. Infatti, secondo questo approccio i redditi provenienti dai diritti derivanti dalla proprietà intellettuale possono essere privilegiati fiscalmente solamente in rapporto alle spese dell'attività di R&S sostenute nel Paese di domicilio rispetto al totale delle spese di R&S<sup>68</sup>.

Secondo il rapporto dell'OCSE, la formula per il calcolo dei redditi al beneficio del *patent box* non costituisce una presunzione assoluta. Gli Stati sono quindi liberi di scegliere se concedere al contribuente la possibilità di dimostrare una proporzione più elevata tra le spese ammesse e quelle totali<sup>69</sup>.

### 5.3.2. Il modello *nexus* «modificato»

L'11 novembre 2014 Regno Unito e Germania hanno presentato una soluzione di compromesso che permette agli Stati di inserire nel calcolo del modello *nexus* una maggiorazione forfettaria che prende in considerazione sia un certo livello di esternalizzazione, che è indispensabile per il buon funzionamento dei gruppi societari, sia i costi di acquisizione dei diritti immateriali<sup>70</sup>.

L'OCSE ha quindi pubblicato il 6 febbraio 2015 un rapporto intermedio nel quale conferma il consenso internazionale dell'approccio *nexus* modificato. La nuova versione è stata adottata per tener conto delle libertà fondamentali dell'UE, le quali vietano delle restrizioni territoriali per incentivi in favore delle attività di R&S. Il modello per essere conforme alle regole del mercato interno dell'UE deve quindi poggiare su una concezione personale in luogo di una concezione territoriale. In altre parole

---

<sup>68</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4161.

<sup>69</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 30; OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 35 seg.

<sup>70</sup> Germany-UK Statement, Proposals for New Rules for Preferential IP Regimes, in: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/373135/GERMANY\\_UK\\_STATEMENT.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/373135/GERMANY_UK_STATEMENT.pdf) (pagina consultata il 7 settembre 2015); GENTSCH/MATTEOTTI/ROTH, op. cit., pag. 306.

le spese di R&S devono essere state sostenute dal contribuente stesso, anziché essere incorse in un determinato Stato<sup>71</sup>.

È stata di conseguenza introdotta la possibilità di indennizzare il finanziamento e il controllo dell'attività di R&S all'estero mediante un supplemento (cd. «*uplift*») del 30% delle spese di R&S sostenute nel Paese stesso, a condizione che all'estero sia effettivamente svolta un'attività di R&S di tale entità<sup>72</sup>.

Questa percentuale costituisce un tetto massimo<sup>73</sup>. Se il totale delle spese di R&S legato alle esternalizzazioni e ai costi di acquisizione dovesse essere inferiore al 30%, allora si considererebbe l'importo effettivo<sup>74</sup>.

La nuova formula per il calcolo del reddito imponibile in maniera privilegiata diventa dunque la seguente<sup>75</sup>:

$$\begin{array}{rcccl}
 \textit{Spese ammesse e sostenute per sviluppare l'attivo riguardante la proprietà intellettuale} & + & \textit{Uplift (sino al 30\% dei costi sostenuti e ammessi)} & & \\
 \hline
 \textit{Spese totali sostenute per sviluppare l'attivo riguardante la proprietà intellettuale} & \times & & \textit{Redditi totali provenienti dalla proprietà intellettuale dell'attivo} & = \textit{Reddito al beneficio del patent box}
 \end{array}$$

<sup>71</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 92.

<sup>72</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pagg. 4161, 4257; OCSE, *Accordo internazionale*, pag. 3.

<sup>73</sup> OCSE, *Rapporto finale Azione 5 BEPS*, pag. 27.

<sup>74</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 96; OCSE, *Accordo internazionale*, pag. 3; Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4161.

<sup>75</sup> Cfr. anche Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4162.

### 5.3.3. Esempio di approccio *nexus* modificato con applicazione del tetto massimo

Durante il periodo fiscale, la società madre al beneficio del regime del *patent box* sostiene delle spese di R&S per un importo di 100. Durante lo stesso periodo fiscale, i costi di acquisizione dei suoi attivi immateriali sono pari a 10. La società figlia, alla quale vengono esternalizzate le funzioni di R&S, registra delle spese per un importo di 40. Le spese totali sostenute per sviluppare l'attivo riguardante la proprietà intellettuale sono 150.

*Formula per la determinazione dell'uplift* = (30% di 100) < 50 = 30 è il costo da aggiungere ai 100 di costi sostenuti e ammessi.

In questo caso, l'importo massimo che può essere preso in considerazione a titolo di spese di R&S è di 130 (100 di spese R&S x 30%)<sup>76</sup>. L'eccedenza di 10 (140 - 130) non viene considerata. Il reddito immateriale al beneficio del *patent box* sarà pari alla seguente percentuale: 130/150 (=86.7%)<sup>77</sup>.

Riprendendo invece l'esempio esposto in precedenza (in base al modello *nexus*), se l'impresa (società madre residente in Svizzera) al beneficio del *patent box* sostiene delle spese di R&S per un importo di 50, mentre la società figlia (residente all'estero), alla quale vengono esternalizzate delle funzioni di R&S, registra delle spese per un importo di 20, l'importo massimo che potrà essere preso in considerazione a titolo di spese di R&S sarà di 15 (50 x 30%). L'eccedenza di 5 (20 - 15) non sarà considerata. Ne consegue che con l'ausilio del metodo *nexus* modificato, il valore delle spese ammesse salirà da 50 a 65 (per effetto dell'«*uplift*»), mentre il 65% (65/100) dei redditi immateriali sarà considerato privilegiato.

---

<sup>76</sup> OCSE, Accordo internazionale, pag. 4.

<sup>77</sup> OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 27.

#### 5.3.4. Esempio di approccio nexus modificato con applicazione delle spese effettive

Durante il periodo fiscale, la società madre al beneficio del regime del *patent box* sostiene delle spese di R&S per un importo di 100. Durante lo stesso periodo fiscale, i costi di acquisizione dei suoi attivi immateriali sono pari a 5. La società figlia, alla quale vengono esternalizzate le funzioni di R&S, registra delle spese per un importo di 20. In questo caso, l'importo massimo che può essere preso in considerazione a titolo di spese di R&S è di 130 (100 di spese R&S x 30%). Tuttavia, nella misura in cui le spese totali effettive sono inferiori (125), queste costituiscono l'importo determinante<sup>78</sup>.

*Formula per la determinazione dell'uplift = (30% di 100) > 25 = 25 è il costo da aggiungere ai 100 di costi sostenuti e ammessi.*

In questo caso, l'importo massimo che può essere preso in considerazione a titolo di spese di R&S è di 125. Il reddito immateriale al beneficio del *patent box* sarà pari alla seguente percentuale: 125/125 (=100%)<sup>79</sup>.

#### 5.4. L'armonizzazione internazionale dei regimi di *patent box*

In base al documento presentato dall'OCSE nel febbraio 2015, gli Stati che si sono dotati di un regime di *patent box* sono tenuti ad adeguarlo al metodo *nexus* modificato. L'OCSE ha comunque previsto un periodo transitorio<sup>80</sup>:

- dopo il 30 giugno 2016 non potranno essere introdotti modelli di *patent box* non conformi agli *standards* internazionali;
- entro il 30 giugno 2021 tutti gli Stati saranno tenuti ad armonizzare il loro *patent box* con gli *standards* internazionali<sup>81</sup>.

---

<sup>78</sup> OCSE, Accordo internazionale, pag. 4.

<sup>79</sup> OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 27.

<sup>80</sup> OCSE, Accordo internazionale, pag. 4; OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 34 seg.; Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4258.

<sup>81</sup> DANON, Nexus approach, pag. 174.

## 5.5. *Il patent box proposto dal Consiglio federale*

### 5.5.1. *La proposta di legge*

#### **Art. 8a LAID**

##### **Utile da brevetti e diritti analoghi in caso di attività lucrativa indipendente**

Per l'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**

<sup>1</sup> La 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 accordare una riduzione inferiore.

<sup>2</sup> Se l'imposta gravante l'utile da un diritto secondo il capoverso 1 è ridotta per la prima volta, le spese di ricerca e sviluppo imputabili a tale diritto 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 pari all'entità dell'importo addizionato.

<sup>3</sup> Il Consiglio federale emana le disposizioni d'esecuzione, in particolare riguardo ai diritti analoghi e alla determinazione dell'utile da brevetti e diritti analoghi.

### 5.5.2. *I soggetti coinvolti*

Il *patent box* è ammesso per le imprese residenti così come per gli stabilimenti d'impresa situati in Svizzera. Secondo il disegno di legge possono beneficiare del *patent box* sia le persone giuridiche (art. 24a D-LAID) sia quelle fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente (art. 8a D-LAID)<sup>82</sup>.

La disposizione si estende anche agli stabilimenti d'impresa esteri appartenenti ad imprese residenti<sup>83</sup>. In questo caso però si devono distinguere due ipotesi<sup>84</sup>:

---

<sup>82</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4162.

<sup>83</sup> Cfr. Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4257; OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 31; OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 25.

<sup>84</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 31; DANON, Avis de droit, pag. 93; GENTSCH/MATTEOTTI/ROTH, op. cit., pag. 308.

- la prima è quella in cui gli attivi immateriali privilegiati e i relativi redditi sono attribuiti allo stabilimento d'impresa estero. In questo caso, questi redditi non beneficiano dello sgravio nella misura in cui sono imponibili nello Stato di residenza. Ciò avviene quando lo Stato di residenza assoggetta ad imposizione l'utile mondiale conseguito dalle imprese ed elimina la doppia imposizione con il credito d'imposta (art. 23b Modello OCSE). Siccome il diritto fiscale svizzero utilizza il sistema d'esenzione (art. 23a Modello OCSE), questa prima ipotesi non ha alcun impatto dal profilo pratico;
- la seconda ipotesi è quella in cui gli attivi immateriali sono attribuiti alla sede dell'impresa e, di conseguenza, esclusivamente imponibili nello Stato di residenza (art. 7 par. 1 Modello OCSE). In questo caso sulla base del rapporto dell'OCSE è previsto che le spese sopportate dallo stabilimento d'impresa estero vengano prese in considerazione al fine di determinare l'ammontare dell'attenuazione riferito ai redditi imponibili nello Stato di residenza, sempre che lo stabilimento d'impresa sia ancora in attività al momento in cui i redditi siano stati realizzati<sup>85</sup>.

### 5.5.3. *Il catalogo dei diritti immateriali*

Nell'ambito dell'attuazione del modello *nexus*, la definizione del catalogo dei diritti immateriali privilegiati rappresenta una questione fondamentale<sup>86</sup>.

Il rapporto dell'OCSE del mese di settembre 2014 è piuttosto restrittivo su questo punto e rileva che nel *patent box* possono rientrare: «*i brevetti e gli altri attivi della proprietà intellettuale che hanno una funzione*

---

<sup>85</sup> Questo modo di agire, nel quale vengono considerate le spese dello stabilimento d'impresa estero è conforme al modello *nexus*, il quale non si basa su una concezione territoriale ma personale. Tuttavia, rileva *Danon*, il requisito che lo stabilimento d'impresa estero deve essere attivo al momento della realizzazione del reddito è opinabile. Infatti, è possibile che lo stabilimento d'impresa abbia già in precedenza contribuito con delle spese agli attivi immateriali della sede. In questo caso, rifiutarsi di prendere in considerazione tali spese per il fatto che lo stabilimento d'impresa non è più attivo al momento della realizzazione del reddito appare sproporzionato (DANON, *Avis de droit*, pag. 93, nota a piè di pagina n. 267).

<sup>86</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 93.

*equivalente ai brevetti, sempre che questi attivi siano protetti giuridicamente e sottoposti a delle procedure analoghe d'autorizzazione e di registrazione quando tali procedure sono pertinenti*<sup>87</sup>. Il successivo rapporto dell'OCSE, del febbraio 2015, ha evidenziato la possibilità di estendere il campo di applicazione del *patent box* anche alla ricerca scientifica non protetta da un brevetto<sup>88</sup>.

Questa visione dell'OCSE ha l'effetto di escludere dalla definizione dei diritti immateriali gli attivi a carattere commerciale, come i marchi di fabbrica<sup>89</sup>. L'Italia, l'ultimo Stato in ordine di tempo ad aver introdotto un modello di *patent box* nel suo diritto interno, ha tuttavia potenziato lo strumento del *patent box*, con piena inclusione anche dei marchi commerciali funzionalmente equivalenti ai brevetti tra le attività immateriali per le quali viene riconosciuto il beneficio fiscale<sup>90</sup>.

---

<sup>87</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 31.

<sup>88</sup> OCSE, Accordo internazionale, pag. 5. In particolare, il rapporto indica, a pag. 5, quanto segue: «*Le FHTP reconnaît la nécessité d'apporter des éclaircissements sur la définition des actifs de PI éligibles. À cet effet, il élaborera des indications complémentaires sur cette définition en mettant l'accent sur la portée exacte des actifs de PI comme par exemple le traitement du logiciel soumis à un droit d'auteur ou des innovations issues d'un processus technologique de pointe ou de la recherche scientifique qui ne bénéficient pas de la protection d'un brevet, étant toujours entendu que ces actifs ont été créés avec un lien suffisant*».

<sup>89</sup> DANON, Avis de droit, pag. 94; OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 31; OCSE, Accordo internazionale, pag. 5. In effetti si deve riconoscere che l'inclusione dei marchi nel catalogo dei diritti immateriali sarebbe incoerente con la logica a sostegno di una reale attività di R&S (DANON, Refonte de la fiscalité internationale, pag. 49). Dalla lettura del rapporto dell'OCSE, si desume che la ragione di tale esclusione va individuata, da un lato, nel fatto che i marchi non richiedono lo stesso livello di innovazione rispetto agli altri beni immateriali registrati o registrabili, dall'altro, nella circostanza che se fosse accordato un beneficio fiscale ai redditi derivanti dai marchi, tutti indistintamente i redditi dell'impresa risulterebbero agevolati anche se la stessa non intraprendesse alcuna effettiva attività di creazione del valore, finendo per contrastare con gli obiettivi del piano d'azione 5 del BEPS (LUCA MIELE/RAFFAELLA VIO, «Patent box»: spunti di riflessione alla luce delle linee guida OCSE, Corriere tributario, 22/2015, pag. 1667 segg., pag. 1671).

<sup>90</sup> I marchi d'impresa sono considerati funzionalmente equivalenti ai brevetti quando il loro mantenimento, accrescimento o sviluppo richiede il sostenimento di spese per attività di R&S; sono in ogni caso esclusi dall'agevolazione i marchi esclusivamente commerciali (PAOLO F. TRIPOLI/LORENZO FERRARI, «Patent box»: regime di tassazione agevolata di marchi e brevetti, PMI, 3/2015, pag. 28 segg., pag. 29).

Conformemente all'indirizzo preso dall'OCSE, i marchi o diritti analoghi non possono beneficiare dell'imposizione privilegiata<sup>91</sup>.

Nel rapporto dell'OCSE dell'ottobre 2015, la definizione del catalogo dei beni immateriali applicabile al metodo *nexus* si basa sui brevetti e altri beni della proprietà intellettuale che sono funzionalmente equivalenti ai brevetti, se tali beni della proprietà intellettuale sono giuridicamente protetti e oggetto di riconoscimento e di processi di registrazione, dove tali processi sono rilevanti<sup>92</sup>.

I beni della proprietà intellettuale che sono funzionalmente equivalenti ai brevetti sono: (i) i brevetti in generale; (ii) i *softwares* coperti da *copyright*; e (iii) a determinate condizioni altri beni della proprietà intellettuale che sono non ovvi, utili e nuovi («*non-obvious, useful and novel*»). In questa terza categoria vi rientrano sostanzialmente dei beni della proprietà intellettuale simili a quelli delle prime due categorie, ma che sono oggetto di un processo di certificazione trasparente effettuato da un ente governativo competente, indipendente dall'autorità fiscale<sup>93</sup>.

L'art. 24a cpv. 1 D-LAID – in linea con quanto previsto dal rapporto dell'OCSE – stabilisce che possono usufruire *del patent box* i contribuenti che conseguono un «*utile da brevetti e diritti analoghi*»<sup>94</sup>. L'art. 24a cpv. 3 D-LAID prevede poi una delega del legislatore al Consiglio federale, affinché emani «*le disposizioni d'esecuzione, in particolare riguardo ai diritti analoghi*»<sup>95</sup>. Si tratterà quindi di emanare un'ordinanza di esecuzione che disciplini il campo di applicazione della nozione di «*diritti analoghi*», senza introdurre nuovi diritti e obblighi, bensì concretando i principi del capoverso 3<sup>96</sup>.

---

<sup>91</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4258.

<sup>92</sup> OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 26.

<sup>93</sup> OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 26.

<sup>94</sup> Cfr. il capoverso 1 e il titolo dell'articolo.

<sup>95</sup> Al momento della pubblicazione del Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III l'OCSE non aveva ancora chiarito quali diritti, oltre ai brevetti, potevano essere inclusi nel *box* e come le spese di R&S dovevano essere attribuite a tali diritti. Il Consiglio federale ha pertanto deciso di integrare i risultati dei lavori dell'OCSE in un'apposita ordinanza di applicazione (Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4162).

<sup>96</sup> PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Berna 2011, N 20 ad § 46.

Per quanto concerne la nozione di «*diritti analoghi*», vi rientrano quei beni immateriali che dal punto di vista funzionale corrispondono ad un brevetto, se tali beni immateriali sono giuridicamente protetti e sottoposti ad un analogo processo di registrazione<sup>97</sup>.

Nel Messaggio sulla Riforma III, il Consiglio federale osserva che «*tra i diritti analoghi si intendono, ad esempio, i certificati protettivi complementari e la cosiddetta protezione concessa al primo richiedente conformemente all'articolo 12 della legge del 15 dicembre 2000 sugli agenti terapeutici*»<sup>98</sup>.

Il Consiglio federale propone l'utilizzo di un'ordinanza d'esecuzione per specificare quali diritti, oltre ai brevetti, possano qualificare per il *box* e come le spese di R&S debbano essere attribuite a tali diritti in modo da tener conto dei chiarimenti dell'OCSE avvenuti con il rapporto dell'ottobre 2015. L'alternativa proposta dal Consiglio federale è altrimenti quella di intervenire con una precisazione della norma in sede di dibattiti parlamentari<sup>99</sup>.

#### 5.5.4. Il catalogo dei proventi

Nei rapporti dell'OCSE si osserva che i redditi complessivi dovranno limitarsi ai redditi della proprietà intellettuale. Figurano nel *box* dei proventi privilegiati quelli che sono stati conseguiti con gli attivi della proprietà intellettuale<sup>100</sup>. Rientrano nel *patent box*<sup>101</sup>:

- i canoni di licenza,
- i plusvalori e altri proventi derivanti dalla vendita degli attivi immateriali privilegiati,

---

<sup>97</sup> OCSE, Accordo internazionale, pag. 5; Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4258.

<sup>98</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4162 seg. Si tratta della domanda di omologazione di un medicamento essenzialmente analogo a un medicamento.

<sup>99</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pagg. 4162, 4217, 4252.

<sup>100</sup> Cfr. *supra* 5.5.3.

<sup>101</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 32; OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 29.

- gli importi dei canoni di licenza considerati come incorporati nel prodotto di vendita del bene dell'impresa e che ha un rapporto diretto con l'attivo immateriale («*embedded royalty*»)<sup>102</sup>.

I redditi che rientrano nel *patent box* devono essere proporzionati, cioè nella giusta o debita misura. Questo significa che il reddito complessivo deve essere definito in maniera che il reddito al beneficio del privilegio non sia sproporzionatamente elevato in confronto alla percentuale di spese ammesse e sostenute dal contribuente. Il reddito privilegiato non può quindi essere definito come il reddito lordo degli attivi della proprietà intellettuale, poiché questa definizione potrebbe permettere al 100% dei redditi netti del contribuente di sottostare al beneficio fiscale, ancorché non siano state sostenute il 100% delle spese ammesse. Di conseguenza è necessario correggere il reddito complessivo sottraendo dal reddito lordo della proprietà intellettuale conseguito nel corso dell'anno le spese di R&S imputabili al reddito medesimo<sup>103</sup>.

In questo contesto assume inoltre particolare importanza l'inclusione o meno dell'uso in proprio («*embedded royalty*»). Nel caso dell'uso in proprio l'impresa – senza concedere a terzi il diritto d'uso – crea essa stessa con l'ausilio del bene economico immateriale un prodotto che vende successivamente sul mercato<sup>104</sup>. In tal caso dal prezzo di vendita del prodotto dev'essere estratta la componente riconducibile al bene economico immateriale, il cui valore è desumibile soltanto attraverso l'ausilio della disciplina dei prezzi di trasferimento<sup>105</sup>.

---

<sup>102</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 32; DANON, *Avis de droit*, pag. 95.

<sup>103</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 32 seg.; OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 29. Cfr. anche *infra* cap. 5.5.9.

<sup>104</sup> DFF, *Misure di rafforzamento della competitività fiscale (Riforma III dell'imposizione delle imprese)*, Berna, 11 dicembre 2013, pag. 29 (cit. Rapporto iniziale sulla Riforma III).

<sup>105</sup> DFF, Rapporto iniziale sulla Riforma III, pag. 29 seg. Il metodo da utilizzare è stabilito dai piani d'azione 8-10 del BEPS (OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 29, nota a piè di pagina n. 15).

### 5.5.5. Il catalogo delle spese ammesse

Le spese ammesse («*qualifying expenditures*») sono quelle che hanno un legame diretto con lo sviluppo del bene immateriale e che sono state sostenute dal contribuente stesso<sup>106</sup>. Vi rientrano in particolare i salari<sup>107</sup>, i costi diretti, le spese generali, i costi delle forniture e altre spese di R&S analoghe<sup>108</sup>.

Il rapporto dell'OCSE precisa quali potrebbero essere le spese di R&S ammesse: «*gli stipendi, i costi diretti, le spese generali, il costo delle forniture e gli ammortamenti (escluso l'ammortamento dei costi di acquisizione), a condizione che tali costi derivino dall'attività aziendale per far progredire la comprensione delle relazioni scientifiche o le tecnologie, per rimediare agli ostacoli scientifici o tecnologici o per sviluppare la conoscenza e mettere a punto delle nuove applicazioni*»<sup>109</sup>.

Il pagamento d'interessi, i costi di acquisizione degli attivi immateriali, così come le spese legate all'esternalizzazione delle funzioni di R&S non rappresentano di principio delle spese ammesse<sup>110</sup>. Queste esclusioni fan-

---

<sup>106</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 31; OCSE Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 27. Nel rapporto dell'ottobre 2015, l'OCSE richiede l'implementazione di metodi che permettano di escludere dal *patent box* le parti non collegate con il prodotto della proprietà intellettuale (i.e. «*marketing and manufacturing returns*») (OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 29).

<sup>107</sup> Lo studio della Commissione europea del 2014 sottolinea l'importanza di collegare gli incentivi fiscali a salari retribuiti ai ricercatori, poiché possono essere considerati come un esempio di buona prassi in questo contesto (Commissione europea, A Study on R&D, Tax Incentives, Final report, Working paper N. 52/2014, Bruxelles 2014, in: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_52.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_52.pdf) (pagina consultata il 7 settembre 2015), pag. 11.

<sup>108</sup> Inoltre le spese di R&S a carattere generale e speculativo non possono essere incluse nelle spese ammesse di uno specifico bene della proprietà intellettuale, ma devono essere suddivise in proporzione agli attivi della proprietà intellettuale (OCSE, Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 27).

<sup>109</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 52, nota 4; DANON, Avis de droit, pag. 82.

<sup>110</sup> OCSE, Rapporto intermedio Azione 5 BEPS, pag. 31; OCSE Rapporto finale Azione 5 BEPS, pag. 27 seg.

no in modo che solo la creazione di valore imputabile al contribuente stesso è presa in considerazione ai fini dell'attenuazione fiscale<sup>111</sup>.

L'art. 24a cpv. 2 D-LAID interagisce con l'art. 25a D-LAID al fine di evitare che si possa verificare un doppio incentivo fiscale<sup>112</sup>. La norma prevede che le spese di R&S imputabili ai diritti immateriali già prese in considerazione in periodi fiscali passati, come pure un'eventuale deduzione secondo l'art. 25a D-LAID sono addizionate all'utile netto imponibile. L'ultimo periodo dell'art. 24a cpv. 2 D-LAID impone la costituzione di una riserva occulta tassata pari all'entità dell'importo addizionato.

### 5.5.6. *Le spese totali*

Le spese complessive comprendono l'insieme di voci che hanno permesso lo sviluppo dell'attivo immateriale. Oltre alle spese ammesse, vi rientrano il pagamento degli interessi, i costi di acquisizione così come le spese legate all'esternalizzazione delle funzioni di R&S («*overall expenditures*»)<sup>113</sup>.

### 5.5.7. *Il metodo di calcolo*

L'OCSE non ha emanato direttive vincolanti sull'utilizzo del metodo di calcolo. Per tale ragione è lasciata agli Stati la libertà di scegliere come calcolare i redditi al beneficio del *patent box*<sup>114</sup>. Il Consiglio federale propone di utilizzare il metodo residuale (approccio *top-down*, metodo indiretto di calcolo)<sup>115</sup>. Il metodo indiretto determina quale componente

---

<sup>111</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 91.

<sup>112</sup> Cfr. *infra* 5.5.9.

<sup>113</sup> OCSE, *Rapporto intermedio Azione 5 BEPS*, pag. 31 seg.; OCSE, *Rapporto finale Azione 5 BEPS*, pag. 28. Le spese di R&S per beni che non hanno avuto successo non rientrano nel *patent box* fintanto che il bene della proprietà intellettuale non ha originato dei redditi.

<sup>114</sup> GENTSCH/MATTEOTTI/ROTH, *op. cit.*, pag. 309.

<sup>115</sup> L'altro metodo di calcolo è quello «*diretto*» (approccio *bottom-up*, metodo della licenza netta). Per maggiori dettagli cfr. DFF, *Rapporto iniziale sulla Riforma III*, pag. 30.

dei redditi non è tassata in maniera privilegiata, in modo che l'utile residuo possa essere tassato nell'ambito del *box*<sup>116</sup>.

Attraverso il metodo indiretto vengono dedotti dall'utile complessivo di un'impresa i risultati delle attività finanziarie, i risultati derivanti dalla produzione, dal commercio e dalle prestazioni di servizio (a patto che queste non provengano da un brevetto o un diritto analogo), una quota riferita alle funzioni di *routine* e compensi derivanti dall'uso di un marchio. L'utile residuale rimanente ricade nel *box* e viene imposto con una riduzione di al massimo il 90% del suo valore<sup>117</sup>.

Rimane aperta la questione a sapere se un'impresa, che dispone di più attivi immateriali, debba applicare il metodo residuale per ogni singolo attivo oppure debba applicare il metodo residuale in maniera complessiva<sup>118</sup>.

Il metodo indiretto, come proposto dal Consiglio federale, si struttura nel modo seguente<sup>119</sup>:

---

<sup>116</sup> DFF, Rapporto iniziale sulla Riforma III, pag. 31. Rispetto al metodo diretto, l'utile attribuito al *box* è superiore poiché l'importo residuo contiene tra l'altro il valore delle sinergie.

<sup>117</sup> GENTSCH/MATTEOTTI/ROTH, op. cit., pag. 308.

<sup>118</sup> GENTSCH/MATTEOTTI/ROTH, op. cit., pag. 312.

<sup>119</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4163; DFF, Avamprogetto sulla Riforma III, pag. 28; DFF, Rapporto iniziale sulla Riforma III, pag. 31. L'avamprogetto di legge prevedeva espressamente all'art. 24b cpv. 4 LAID le modalità di calcolo. La disposizione stabiliva quanto segue: «*Il provento risultante da un brevetto è calcolato deducendo dai proventi complessivi della persona giuridica: a. il provento da attività di finanziamento; b. il provento derivante dalla produzione, dal commercio e dalle prestazioni di servizi, nella misura in cui non derivi da un brevetto qualificante; c. un importo proporzionale per funzioni di routine e compensi derivanti dall'uso di un marchio.*».

Fase	Descrizione
1	<p><i>Risultato finanziario</i> → <i>tassato ordinariamente</i></p> <p>Dall'utile complessivo, al lordo delle imposte, si deduce il risultato finanziario, che include (i) i proventi su titoli, (ii) gli ammortamenti su immobilizzazioni finanziarie e su titoli, (iii) le spese a titolo d'interessi, i dividendi, ecc.</p>
2	<p><i>Mere attività commerciali</i> → <i>tassate ordinariamente</i></p> <p>Redditi e costi che non si basano su brevetti e diritti analoghi o sulla vendita di un prodotto o sulla fornitura di una prestazione con un diritto sui beni immateriali qualificanti vengono scorporati.</p>
3a	<p><i>Proventi da licenze non riconducibili a brevetti qualificanti e diritti analoghi</i> → <i>tassati ordinariamente</i></p> <p>Proventi di terzi e di persone vicine derivanti da licenze e contabilizzati nel conto economico rientrano nel <i>patent box</i> se sono conformi al principio del libero mercato e riconducibili a brevetti qualificanti e diritti analoghi. Lo stesso vale per i costi connessi ai proventi da licenza come quelli per la R&amp;S, ammortamenti, ecc.</p>
3b	<p><i>Funzioni di routine / Marchi</i> → <i>tassate ordinariamente</i></p> <p>Deduzione degli utili per funzioni di <i>routine</i> e compensi derivanti dall'uso di un marchio. Le funzioni di <i>routine</i> vengono esercitate, p. es., da subcontraenti, commissionari e altri distributori «a basso rischio» nonché da società di servizi. I compensi derivanti dall'uso di un marchio costituiscono la parte del prezzo di vendita di un prodotto che viene versata per il marchio.</p>
4	<p><i>Utile del box</i> → <i>tassato privilegiatamente</i></p> <p>L'importo residuale corrisponde al provento del <i>box</i>. Quest'ultimo deve essere moltiplicato per il fattore risultante dall'approccio <i>nexus</i>. Da tale importo deve essere applicata la riduzione della base imponibile, il cui massimo può arrivare al 90% (art. 24a cpv. 1 D-LAID), a dipendenza del Cantone interessato<sup>120</sup>.</p>

<sup>120</sup> Le perdite della realizzazione di diritti immateriali sono deducibili soltanto in misura ridotta (cfr. DFF, Rapporto iniziale sulla Riforma III, pag. 33).

### 5.5.8. *Il valore determinante degli attivi al momento del trasferimento nel patent box*

Sulla base dell'art. 24a cpv. 2 D-LAID, i brevetti e i diritti analoghi che vengono assoggettati per la prima volta all'imposizione devono essere trasferiti fiscalmente nel *patent box* ad un valore pari agli oneri da essi cagionati e fatti valere fiscalmente fino a quel momento.

Il Consiglio federale osserva che *«in questo contesto occorre tenere presente che gli oneri possono essere imputati all'utile imponibile solo nella misura in cui nei periodi fiscali precedenti hanno ridotto l'utile imponibile in Svizzera. Per questo motivo, gli oneri degli stabilimenti d'impresa all'estero e delle divisioni estere di società di domicilio e miste nonché quelli addebitati alle società holding dei periodi fiscali precedenti non devono essere addizionati all'utile imponibile. Occorre inoltre considerare se e in quale misura questi oneri sono oggetto del valore dell'imposta sull'utile al momento del trasferimento. Se questi oneri sono stati iscritti all'attivo nei periodi fiscali precedenti e ammortizzati con un'incidenza sull'imposta sull'utile, gli ammortamenti fatti valere devono essere trattati analogamente agli oneri addebitati al conto economico. Se il totale dei costi al momento del trasferimento supera il valore venale del brevetto o di un altro diritto analogo, è possibile computare i costi al massimo fino al valore venale del risultato imponibile. Questo principio deve essere rispettato, poiché secondo l'articolo 25a (ndr. in realtà è l'art. 24a cpv. 2) nel calcolo devono essere incluse anche le spese di ricerca e sviluppo. Nella misura in cui si tiene conto di queste spese occorre costituire una riserva occulta imponibile su questi brevetti e su diritti analoghi. I futuri ammortamenti riducono il risultato secondo il capoverso I»<sup>121</sup>.*

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 immateriali.

---

<sup>121</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4217.

### 5.5.9. Il trattamento fiscale delle spese di R&S sostenute nei periodi fiscali precedenti

Nel periodo fiscale oggetto del privilegio, i costi da includere nel rapporto dovrebbero essere non solo quelli sostenuti nel medesimo periodo fiscale, ma anche quelli sostenuti nei periodi fiscali precedenti. Si tratta di un approccio «*cumulativo*» secondo il quale si procede ad un computo retrospettivo dei costi rilevanti. Questa modalità di calcolo è quanto mai opportuna in considerazione del fatto che l'attività di R&S è spesso caratterizzata da un periodo iniziale di sostenimento di costi seguito, anche dopo molti anni, dalla realizzazione di un bene immateriale e dal conseguimento del relativo reddito<sup>122</sup>. Se ad esempio un'impresa costituita nel 2015 svolge un'attività di R&S sino al 2019, anno in cui consegue un reddito dalla proprietà intellettuale, il primo periodo fiscale oggetto del privilegio sarà il 2019. Tuttavia nel determinare il rapporto dei costi ammessi con i costi complessivi di R&S si dovranno tenere in considerazione i costi cumulati dal 2015 al 2019<sup>123</sup>.

Il Consiglio federale disciplina nel disegno di legge il trattamento delle spese di R&S sostenute nei periodi fiscali precedenti. Il meccanismo del trattamento delle spese passate viene illustrato con il seguente esempio<sup>124</sup>:

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 cinque anni ammontano a 50. Le spese di R&S sono state interamente sostenute in Svizzera. Secondo l'art. 24a cpv. 2 D-LAID, 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 vengono assoggettate in seguito all'imposta, poiché in futuro anche i ricavi non saranno pienamente imponibili.

Il sistema previsto dal capoverso 2 dell'art. 24a D-LAID impedisce poi che un'impresa possa beneficiare sia dell'ulteriore deduzione delle spese di R&S che del *patent box*. Lo scopo di questa disposizione è quello di assicurare che all'atto dell'ingresso nel *patent box* vengano conteggiate

---

<sup>122</sup> MIELE/VIO, op. cit., pag. 1670.

<sup>123</sup> MIELE/VIO, op. cit., pag. 1670.

<sup>124</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4217.

le spese già fatte valere ai fini fiscali<sup>125</sup>. Infatti, come prevede il capoverso 2 dell'art. 24a D-LAID «*le spese di ricerca e sviluppo imputabili a tale diritto 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 pari all'entità dell'importo addizionato*». Con questo modo di procedere, però, i benefici fiscali garantiti dal sistema di incentivazione dell'*input*, i.e. la super deduzione per spese di R&S, sono vanificati dalla successiva ripresa, allorquando l'impresa potrà conseguire un provento da beni immateriali imponibile in maniera privilegiata<sup>126</sup>. Si tratta pertanto di una misura analoga a quella prevista dal Decreto legislativo concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti (RL 10.2.1.1.2). Infatti, concepita in questo modo, lo scopo della super deduzione per R&S è soprattutto quello di differire nel tempo l'onere fiscale (deduzione nel periodo X, ripresa nel periodo X+1 ovvero quando ci sarà un reddito da beni immateriali).

La conseguente ripresa fiscale della super deduzione per attività di R&S, nel momento in cui vi saranno i primi proventi del *patent box* è senz'altro problematica dal profilo della concorrenza fiscale internazionale. Infatti, al momento, l'OCSE non ha emanato nessuna direttiva su come procedere fiscalmente quando uno Stato conosce sia delle misure di incitamento dell'*input* che dell'*output* per la R&S.

#### 5.5.10. Il sistema della soglia

Il disegno di legge ha fatto proprio il sistema dei Paesi Bassi, dove il *patent box* è applicabile soltanto alla parte dei redditi che eccede le spese di R&S, dedotte nei periodi fiscali precedenti («*threshold amount*»).

---

<sup>125</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4252.

<sup>126</sup> Nella perizia commissionata dal Consiglio federale al professor *Danon*, l'autore sostiene se il legislatore dovesse scegliere di combinare nel diritto cantonale armonizzato il *patent box* (obbligatorio) con una super deduzione per spese di R&S (facoltativa), esso dovrebbe allora assicurarsi che la combinazione delle due misure non possa portare ad una riduzione eccessiva del carico fiscale dell'impresa (*DANON*, *Avis de droit*, pagg. 105, 111).

Il meccanismo previsto dal sistema olandese si spiega nel modo seguente<sup>127</sup>:

	N1	N2	N3
<b>Spese R&amp;S</b>	100	100	100
<b>Soglia («<i>threshold</i>»)</b>	100	200 (100 di N1 + 100 di N2)	250 (150 di N2 + 100 di N3)
<b>Reddito bene immateriale</b>	0	50	300
<b>Soglia al 31 dicembre</b>	100	150 (200-50 di reddito IP)	0
<b>Imposizione ordinaria</b>	0	50	250
<b>Imposizione privilegiata («<i>patent box</i>»)</b>	0	0	50 (300-250)

In base all'esempio riportato nella tabella, l'impresa sopporta delle spese di R&S di 100 nel periodo fiscale N1. Nel periodo N1 non ci sono redditi da beni immateriali. La soglia delle spese di R&S da considerare per futuri proventi da beni immateriali è quindi pari a 100.

Nel periodo N2, l'impresa sopporta nuovamente delle spese di R&S per 100. La soglia si eleva quindi a 200 (100 di N1 + 100 di N2). Nel periodo fiscale N2 l'impresa consegue però un reddito da bene immateriale di 50. La soglia al 31 dicembre è dunque pari a 150 (200 di spese di R&S ./ 50 di reddito). Essendoci un reddito di 50 nel periodo fiscale N2, una parte delle spese di R&S concesse in deduzione viene ripresa sino a concorrenza del reddito di 50 (ed è imponibile ordinariamente). Questo perché le deduzioni di 100 per N1 e di 200 per N2 sono servite per abbattere l'utile ordinario. Nel periodo N3 l'impresa sostiene delle spese di R&S di 100. La soglia è pari a 250 (150 di N2 + 100 di N3). Nell'anno N3 però ci sono redditi privilegiati di 300. È quindi necessario operare una ripresa fiscale per le spese di R&S dedotte negli anni precedenti, che ammontano a 250 (imposizione ordinaria). L'importo di 50, pari alla differenza tra 300 e 250, invece, sottostà all'imposizione privilegiata del *patent box*.

<sup>127</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 106.

### 5.5.11. *Il patent box obbligatorio a livello cantonale*

Come si evince dalla formulazione dell'art. 24a cpv. 1 D-LAID, «*la 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 accordare una riduzione inferiore*». Ciò significa che l'imposizione nei Cantoni dovrà essere pari almeno al 10%. Il Consiglio federale sostiene che «*il modello di patent box svizzero dovrebbe essere introdotto obbligatoriamente a livello cantonale*»<sup>128</sup>. I Cantoni sulla base del capoverso 1 dell'art. 24a D-LAID mantengono comunque una loro autonomia nel decidere delle percentuali di sgravio inferiori al 90%. Tuttavia, sono obbligati, anche secondo il tenore della norma, ad introdurre una riduzione percentuale dell'imposizione dei redditi derivanti da attività di R&S.

L'esecutivo rinuncia ad introdurre un *patent box* a livello di LIFD poiché ritiene che con un'imposizione ordinaria ai fini dell'imposta federale diretta, accompagnata da uno sgravio fiscale ai fini delle imposte cantonali e comunali, l'imposizione in Svizzera otterrebbe un consenso internazionale in quanto l'onere fiscale sarebbe senz'altro adeguato<sup>129</sup>. Inoltre la sua limitazione alle sole imposte cantonali (e comunali) rappresenta un provvedimento per l'imposizione di fattori connotati da mobilità aziendale, come gli statuti fiscali sinora esistenti unicamente a livello cantonale<sup>130</sup>.

## 6. **La super deduzione per le attività di ricerca e sviluppo**

Questa deduzione è utilizzata in numerosi Stati membri dell'OCSE e gode del consenso internazionale<sup>131</sup>.

---

<sup>128</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4162.

<sup>129</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4162.

<sup>130</sup> DFF, Avamprogetto sulla Riforma III, pag. 27.

<sup>131</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4164.

## **6.1. *La proposta di legge***

### **Art. 10a LAID**

#### **Deduzione delle spese di ricerca e sviluppo in caso di attività lucrativa indipendente**

Per la 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**

- <sup>1</sup> I Cantoni possono approvare una deduzione delle spese di ricerca e sviluppo superiore agli oneri consentiti dall'uso commerciale.
- <sup>2</sup> Le spese di ricerca e sviluppo sono deducibili nella misura in cui sono sostenute in Svizzera direttamente dal contribuente o indirettamente da una terza persona.
- <sup>3</sup> Se la persona che ha conferito un mandato di ricerca e sviluppo ha diritto alla deduzione, il mandatario non ha diritto a nessuna deduzione.

## **6.2. *La deduzione dalla base di calcolo e non dall'imposta***

L'art. 25a cpv. 1 D-LAID concede la facoltà ai Cantoni di prevedere un'ulteriore deduzione dalla base di calcolo dell'imposta sull'utile delle persone giuridiche, risp. dell'imposta sul reddito delle persone fisiche che esercitano un'attività commerciale (art. 10a D-LAID), per le spese di R&S<sup>132</sup>. Qualora un Cantone decidesse di far uso di questa disposizione, le spese di R&S sarebbero deducibili in misura superiore al 100%<sup>133</sup>. Come visto in precedenza esiste un'altra variante, quella di concedere un credito d'imposta, che tuttavia potrebbe risultare problematica soprattutto nei rapporti intercantionali.

## **6.3. *La deduzione in base ai volumi oppure in base agli incrementi***

Ai Cantoni è inoltre data la possibilità di scegliere come modellare la deduzione per attività in favore della R&S: possono infatti scegliere l'am-

---

<sup>132</sup> Nell'avamprogetto di legge il DFF così si esprime: «*se i criteri definiti dall'OCSE dovessero determinare importanti restrizioni per i licence box, bisognerà chiedersi se sia opportuno introdurre un'ulteriore deduzione per le spese nel settore R&S&I*». Infatti, l'avamprogetto di legge non prevedeva inizialmente questa misura fiscale, poi inserita nel disegno di legge del 5 giugno 2015.

<sup>133</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4218.

montare della deduzione in base ai volumi oppure in base agli incrementi<sup>134</sup>. Si tratterà di capire se la definizione di «*spese di ricerca e sviluppo*» prevista dall'art. 25a D-LAID sarà da interpretare allo stesso modo di quella prevista dall'art. 24a D-LAID. Infatti, da un lato si tratta di permettere ai Cantoni di introdurre autonomamente nel loro diritto cantonale una deduzione maggiorata per spese di R&S, dall'altro invece si tratta di armonizzare a livello federale quali spese di R&S rientrano nel *patent box*. Un Cantone potrebbe quindi rendere la propria definizione di spese di R&S più estesa rispetto a quella ammessa dall'OCSE nell'ambito del piano d'azione n. 5 del BEPS, che si occupa soltanto della questione del *patent box* e non già della super deduzione per spese di R&S<sup>135</sup>. Con questo modo di procedere, non tutte le spese di R&S ammesse in deduzione saranno oggetto di una ripresa fiscale nel momento in cui saranno a disposizione dell'impresa i primi proventi da beni immateriali. Vi è dunque un potenziale margine di manovra a disposizione dei Cantoni per rendere la super deduzione fiscalmente attrattiva.

#### **6.4. Evitare i doppi incentivi fiscali**

In caso di mandati esterni, la super deduzione per attività di R&S viene di principio attribuita al committente (art. 25a cpv. 3 D-LAID). In questo modo si evita che le stesse spese per R&S siano portate in deduzione due volte presso due soggetti diversi (committente e mandatario).

Il Consiglio federale nel Messaggio sulla Riforma III precisa tuttavia che «*se il committente è soggetto a imposta in un Cantone che non usufruisce della competenza di incentivazione* (ndr. non ha ripreso la norma potestativa di cui all'art. 25a D-LAID nella sua legge tributaria cantona-

---

<sup>134</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4218.

<sup>135</sup> P. es. seguendo l'impostazione data dall'Italia che riconosce nel *patent box* i marchi d'impresa considerati funzionalmente equivalenti ai brevetti quando il loro mantenimento, accrescimento o sviluppo richiede il sostentamento di spese per attività di R&S. In questo modo, la super deduzione per le spese di R&S sarebbe senz'altro attrattiva per le società di moda presenti in Ticino.

le), *il mandatario ha diritto invece alla deduzione se ha la propria sede in un Cantone che usufruisce di tale competenza*»<sup>136</sup>.

Questa particolare situazione non è espressamente sancita dal capoverso 3 dell'art. 25a D-LAID. Infatti il capoverso 3 prevede che «*se la persona che ha conferito un mandato di ricerca e sviluppo ha diritto alla deduzione, il mandatario non ha diritto a nessuna deduzione*». Ora, l'interpretazione del Consiglio federale di attribuire l'incentivo fiscale al mandatario, che ha domicilio fiscale in un Cantone che ha fatto uso della super deduzione, a condizione che il Cantone di domicilio del committente non ne abbia fatto uso, si discosta in maniera significativa dal testo letterale. Inoltre, così facendo, si creerebbero disparità di trattamento e asimmetrie impositive tra i diversi soggetti fiscali con domicilio fiscale in Svizzera. Da un lato la deduzione verrebbe concessa al committente e dall'altro al mandatario, a dipendenza del domicilio fiscale. Un simile modo di procedere mal si concilia con il diritto dell'armonizzazione.

### **6.5. Il campo di applicazione territoriale dell'attività di R&S**

L'incentivazione è limitata all'attività di R&S svolta in Svizzera<sup>137</sup>. È tuttavia possibile incentivare sia le attività di R&S realizzate internamente (*intra muros*) che quelle conferite su mandato per conto di terze persone (*extra muros*)<sup>138</sup>. Questo modo di procedere si desume direttamente dall'art. 25a cpv. 2 D-LAID che stabilisce una deduzione per le spese di R&S «*nella misura in cui sono sostenute in Svizzera direttamente dal contribuente o indirettamente da una terza persona*».

### **6.6. La super deduzione per le attività di R&S facoltativa a livello cantonale**

Conformemente all'art. 25a cpv. 1 D-LAID «*i Cantoni possono approvare una deduzione delle spese di ricerca e sviluppo superiore agli oneri consentiti dall'uso commerciale*». Questa disposizione facoltativa con-

---

<sup>136</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4218.

<sup>137</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4165.

<sup>138</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4218.

sente ai Cantoni di prevedere un'incentivazione delle attività di R&S in base alle loro esigenze. Il Consiglio federale, a questo proposito, sottolinea 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*»<sup>139</sup>.

## **7. La riduzione dell'imposta sulla sostanza risp. sul capitale per società che svolgono attività di ricerca e sviluppo**

### **7.1. La proposta di legge**

#### **Art. 14 cpv. 3, secondo periodo LAID**

<sup>3</sup> [...] Per la sostanza imputabile ai diritti di cui all'articolo 8a i Cantoni possono prevedere una riduzione dell'imposta.

#### **Art. 29 cpv. 3 LAID**

<sup>3</sup> I Cantoni possono prevedere una riduzione dell'imposta per il capitale proprio imputabile ai diritti di partecipazione secondo l'articolo 28 capoverso 1 nonché a diritti secondo l'articolo 24a.

### **7.2. Brevi considerazioni**

È prevista la possibilità per i Cantoni di operare uno sgravio per il capitale proprio delle persone giuridiche, risp. per la sostanza delle persone fisiche che svolgono attività di R&S, in rapporto con i brevetti e diritti analoghi, nonché con partecipazioni (in quest'ultimo caso secondo l'art. 28 cpv. 1 LAID, come previsto anche dall'art. 69 seg. LIFD)<sup>140</sup>. Attraverso questa disposizione viene agevolata la R&S a livello di imposta sul capitale delle persone giuridiche risp. sulla sostanza delle persone fisiche.

Si tratta in concreto di un parallelismo con la normativa in materia di imposta sull'utile delle persone giuridiche risp. sul reddito delle persone fisiche<sup>141</sup>.

---

<sup>139</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4164, cfr. anche pag. 4222.

<sup>140</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4165.

<sup>141</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4219.

I Cantoni sono liberi di decidere (norma potestativa) se e come sgravare l'imposta sul capitale in caso di attività di R&S (leggasi il tenore letterale degli artt. 14 cpv. 3 e 29 cpv. 3 D-LAID che prevedono quanto segue: «*i Cantoni possono prevedere una riduzione dell'imposta sulla sostanza/per il capitale proprio*»).

## **8. La compatibilità delle misure fiscali in favore delle attività di ricerca e sviluppo con la Costituzione federale**

### **8.1. La deroga ai principi costituzionali**

L'introduzione nel diritto federale degli artt. 24a (sistema di incentivazione dell'*output*) e 25a D-LAID (sistema di incentivazione dell'*input*) in favore delle attività di R&S pone dei problemi con i principi costituzionali, in particolare quelli del principio della parità di trattamento (art. 8 Cost.) e dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.)<sup>142</sup>.

Nei casi in cui dei contribuenti abbiano eguale capacità contributiva (confronto orizzontale), quelli esercitanti un'attività di R&S sarebbero imposti in maniera più favorevole rispetto a coloro che non esercitano una tale attività<sup>143</sup>.

Una deroga ai citati principi costituzionali si giustifica soltanto in presenza di scopi di natura extra-fiscale<sup>144</sup>. Le misure concernenti gli scopi extra-fiscali suppongono un giudizio di valore: al fine di ottenere, di evitare o di ricompensare determinati comportamenti, il legislatore dimi-

---

<sup>142</sup> DANON, *Refonte de la fiscalité internationale*, pag. 47.

<sup>143</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 74.

<sup>144</sup> La legge sull'armonizzazione contiene al suo interno delle disposizioni volte a raggiungere degli obiettivi extra-fiscali. Si pensi all'esonero degli istituti di previdenza (art. 23 cpv. 1 lett. *d* LAID); alla deduzione dei versamenti, dei premi e dei contributi per acquisire diritti contrattuali in forme riconosciute della previdenza individuale vincolata (art. 9 cpv. 2 lett. *e* LAID); alle deduzioni per la protezione dell'ambiente, per provvedimenti di risparmio energetico e per la cura di monumenti storici (art. 9 cpv. 3 LAID). Vi sono inoltre alleggerimenti fiscali in favore delle imprese neo costituite (artt. 5 e 23 cpv. 3 LAID) che rappresentano delle misure di promozione economica (DTF 133 II 2006 = RDAF 2007 II, pag. 505, consid. 11.1.).

nuisce l'onere fiscale di certi contribuenti la cui capacità contributiva è pari a quella di altri. In questo modo, certi contribuenti hanno un'attività di interesse superiore rispetto ad altri beneficiando di un alleggerimento fiscale<sup>145</sup>.

Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale e la dottrina dominante, una misura di natura extra-fiscale deve rispettare cumulativamente i seguenti requisiti al fine di ottenere una deroga alle disposizioni costituzionali che reggono il sistema fiscale<sup>146</sup>:

- a) avere una sufficiente base costituzionale;
- b) rispondere ad un interesse pubblico preponderante;
- c) assicurare la parità di trattamento tra i potenziali beneficiari della misura extra-fiscale;
- d) essere conforme al principio di proporzionalità.

## **8.2. *La sufficiente base costituzionale***

Nell'ambito della promozione fiscale delle attività di R&S, la base costituzionale è data dall'art. 64 cpv. 1 Cost. secondo il quale «*La Confederazione promuove la ricerca scientifica e l'innovazione*»<sup>147</sup>.

Questa disposizione costituzionale autorizza e obbliga la Confederazione ad attuare una politica di promozione, in cui vi rientrano tutti gli ambiti di ricerca<sup>148</sup>.

L'art. 64 cpv. 1 Cost. racchiude una competenza d'incoraggiamento sufficiente per consentire alla Confederazione di introdurre nel diritto fi-

---

<sup>145</sup> DANIELLE YERSIN, Les buts extra-fiscaux assignés aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Ernst Höhn/Klaus A. Vallender, Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Berna/Stoccarda 1990, pag. 51.

<sup>146</sup> DANON, Avis de droit, pag. 46 con riferimenti citati; DANON, Refonte de la fiscalité internationale, pag. 47; Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4249.

<sup>147</sup> Cfr. Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4251.

<sup>148</sup> MARKUS SCHOTT, N 17 ad Art. 64 Cost., in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastroradi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender (a cura di), Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2<sup>a</sup> ed., Zurigo/San Gallo.

scale svizzero dei sistemi di incentivazione dell'*input* e dell'*output* per le attività di R&S<sup>149</sup>.

### **8.3. *L'interesse pubblico preponderante***

L'incoraggiamento delle attività di R&S costituisce un interesse pubblico determinante per la piazza economica svizzera. La chiarezza della norma dell'art. 64 cpv. 1 Cost. sul mandato costituzionale conferito al legislatore permette a quest'ultimo di attuare delle misure di politica fiscale per raggiungere l'obiettivo della promozione della ricerca scientifico e dell'innovazione nel territorio svizzero<sup>150</sup>.

### **8.4. *La parità di trattamento tra i potenziali beneficiari***

Il principio della parità di trattamento tra i potenziali beneficiari delle misure fiscali in favore delle attività di R&S deve comprendere la neutralità della forma giuridica e la neutralità dei criteri di accesso<sup>151</sup>.

#### **8.4.1. *La neutralità della forma giuridica***

Il principio della parità di trattamento esige che le misure di promozione fiscale in favore delle attività di R&S non siano limitate dalla forma giuridica scelta dall'impresa. Le misure proposte dal legislatore devono perciò riguardare tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica scelta (persone giuridiche, società di persone, ditte individuali)<sup>152</sup>.

Il disegno di legge del Consiglio federale sulla Riforma III è compatibile con questo principio poiché il sistema di incentivazione dell'*input* (super deduzione delle spese di R&S) sono previste sia in caso di esercizio di un'attività lucrativa indipendente svolta da persone fisiche (art. 10a D-LAID), sia in caso dell'esercizio d'impresa svolta da persone giuridiche (art. 25a D-LAID). La stessa regola vale per il sistema di incentivazione dell'*output* (*patent box*), le quali sono previste sia per le persone fisiche

---

<sup>149</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 76.

<sup>150</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 76 seg.

<sup>151</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 77 seg.

<sup>152</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 77.

che svolgono un'attività aziendale (art. 8a D-LAID), sia per le persone giuridiche (art. 24a D-LAID)<sup>153</sup>.

#### 8.4.2. *La neutralità dei criteri d'accesso*

Il principio della parità di trattamento esige inoltre che i criteri d'accesso alle misure d'incitamento non abbiano l'effetto di escludere delle categorie di contribuenti, ancorché queste svolgano un'attività che il legislatore ha intenzione di incoraggiare<sup>154</sup>. In altre parole, è necessario che la definizione di diritto immateriale applicabile al *box* sia tale da non includere soltanto i brevetti, escludendo *de facto* le attività di R&S reali che non vengono brevettate<sup>155</sup>.

#### 8.5. *La conformità al principio di proporzionalità*

Una deroga del principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva (art. 127 cpv. 2 Cost.) in favore del raggiungimento di uno scopo extra-fiscale può essere ammessa soltanto quando esistano dei motivi oggettivi e ragionevoli oppure facendo ricorso all'interesse pubblico e al principio della proporzionalità. Si tratta in quest'ultimo caso di esaminare le condizioni di proporzionalità previste nel caso in cui venisse violato un diritto fondamentale (art. 36 Cost.)<sup>156</sup>.

Il Consiglio federale rileva che sulla base del principio di proporzionalità, la portata dello sgravio fiscale previsto dal *patent box* concesso al contribuente dipende generalmente o in modo proporzionato dalla portata dell'attività di R&S nonché dalla capacità di innovare da parte dell'impresa. L'approccio *nexus* modificato rappresenta un modo ade-

---

<sup>153</sup> Ai fini dell'imposta federale, gli accantonamenti per futuri mandati di ricerca conferiti a terze persone sono pure previsti quanto per le persone fisiche che svolgono un'attività aziendale tanto per le persone giuridiche.

<sup>154</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 78.

<sup>155</sup> DANON, *Avis de droit*, pag. 78.

<sup>156</sup> RENÉ MATTEOTTI/ALEXANDRA J.B. GERBER, *Schnapsideen in der Spirituosensteuergesetzgebung, Verfassungsrechtliche Überlegungen zur beabsichtigten steuerlichen Privilegierung der inländischen Spirituosenherstellung*, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi (a cura di), *Dogmatik und Praxis im Steuerrecht*, Festschrift für Markus Reich, Zurigo/Basilea/Ginevra 2014, pagg. 23-49, pag. 34.

guato per garantire il rispetto del principio di proporzionalità, poiché solo le spese effettivamente collegate all'impresa vengono incluse nella misura<sup>157</sup>. Il modello *nexus* modificato che permette all'impresa di ottenere un beneficio in proporzione alle attività di R&S direttamente da essa sostenute è quindi conforme al principio di proporzionalità<sup>158</sup>.

## 9. Conclusioni

La concorrenza fiscale internazionale per attirare attività di R&S è molto forte, anche perché costituisce un fattore (uno dei pochi rimasti) di tassazione privilegiata per aziende che pianificano le loro attività d'impresa considerando soprattutto la variabile fiscale. Per le società a tassazione speciale (holding, di domicilio e miste) che già oggi fanno della R&S effettiva in Svizzera, il nuovo *patent box* dovrebbe consentire loro di mantenere lo stesso livello d'imposizione. Per contro, le società a tassazione speciale che oggi si basano su delle attività di *trading* (in particolare di materie prime), sulla moda o su altre attività poco affini alla R&S, dovranno tener conto di un aumento del loro onere fiscale, a meno che il Cantone di residenza non decida per un abbassamento generale delle aliquote applicabili all'utile imponibile. La non inclusione dei marchi commerciali nel *patent box* non rappresenta certamente una buona notizia per il mercato ticinese, che fa della moda uno dei suoi settori principali, soprattutto considerando che la vicina Italia ha deciso di includerli nel *box*, quando questi sono funzionalmente equivalenti ai brevetti, nonostante le raccomandazioni dell'OCSE.

---

<sup>157</sup> Messaggio del Consiglio federale sulla Riforma III, pag. 4252.

<sup>158</sup> Per un approfondimento sulla costituzionalità delle attività di R&S, cfr. DANON, *Avis de droit*, pag. 99 segg. L'autore spiega come i principi dell'idoneità, della necessità e della ragionevolezza, che reggono il principio di proporzionalità, siano rispettati con le misure proposte dal Consiglio federale.