Scuola universitaria professionale della Svizzera italiana
Dipartimento economia aziendale, sanità e sociale

SUPSI

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

Studente
Rattà Benito

Relatore
Vorpe Samuele

Corso di laurea
Economia Aziendale

Indirizzo di approfondimento
Accounting & Controlling

Tesi di Bachelor

Luogo e data di consegna
Manno,11 ottobre 2016

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

Autore: Benito Rattà
Relatore: Samuele Vorpe
Manno, ottobre 2016

"L'autore è l'unico responsabile di quanto contenuto nel presente lavoro". Gli elementi esposti si riferiscono a quanto pubblicato fino al 30.09.2016.

Abstract

Il patent box è uno degli strumenti fiscali più utilizzati a livello internazionale. In seguito alle critiche mosse nei confronti della Svizzera da parte dell'OCSE e dopo la decisione dell'organizzazione internazionale in questione di lottare contro le pratiche fiscali dannose si è reso necessaria una riforma relativa all'imposizione delle imprese nella Confederazione.
Dopo lunghe discussioni il Consiglio federale ha infine emanato, il 17 giugno 2016, la Legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera (la cosiddetta Legge sulla riforma III dell'imposizione delle imprese) il cui termine di referendum scade il 6 ottobre 2016. Il testo in questione interviene su diversi ambiti fiscali e prevede anche l'incentivazione delle spese per attività di ricerca e sviluppo attraverso il patent box (incentivazione dell'output) e la Superdeduzione delle spese di R&S (incentivazione dell'input). Il presente lavoro mira a spiegare le fasi che hanno portato all'introduzione di queste misure di incentivazione fiscale, così come a spiegarne i contenuti.
Il Consiglio federale ha rinunciato all'introduzione di queste misure a livello di Imposta federale diretta (IFD) decidendo di regolamentarle all'interno della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID). Il patent box verrà introdotto obbligatoriamente in tutte le legislazioni fiscali cantonali mentre per la Superdeduzione delle attività di R&S viene lasciata libertà ai singoli Cantoni di decidere se inserirla nel proprio ordinamento fiscale.
Per l'incentivazione dell'output la determinazione dell'utile al beneficio del patent box avviene in due fasi distinte; la prima consiste nel determinare l'utile residuo attraverso il metodo residuale (metodo indiretto o approccio top down), mentre la seconda consiste nella determinazione dell'utile al beneficio dello sgravio fiscale attraverso l'approccio nexus modificato prescritto dall'OCSE all'interno del progetto BEPS.
La Superdeduzione consiste nella possibile introduzione di una deduzione delle spese di R&S che potrà eccedere l'ammontare consentito dall'uso commerciale fino ad un valore massimo del 150%.
Per l'incentivazione dell'input si è deciso di adottare l'approccio territoriale che vincola la deduzione in questione alle spese di R&S sostenute in Svizzera direttamente dal contribuente o indirettamente da terzi.
Visto l'obiettivo di ristabilire il consenso internazionale che sta alla base della riforma delle imprese III, la Confederazione ha deciso di stabilire una riduzione fiscale massima definendo che le due misure in questione (unitamente alla deduzione degli interessi figurativi sul capitale) non potranno portare ad uno sgravio fiscale che ecceda l'80% dell'utile imponibile.

Lista delle abbreviazioni

AFC	Amministrazione federale delle contribuzioni
Art.	Articolo
Cpv.	Capoverso
IFD	Imposta federale diretta
Lett.	Lettera
LAID	Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni
LT	Legge Tributaria ticinese
OCSE / OECD	Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
FHTP	Forum on Harmful Tax Practices
UE	Unione Europea
IP	Intellectual Property
R&S	Ricerca e Sviluppo
RI imprese III	Riforma delle imprese III

Indice delle illustrazioni

Figura 1: patent box in vigore a livello internazionale con data d'introduzione 17
Figura 2: confronto tra approccio basato su IP e approccio per prodotto 27
Figura 3: determinazione dei redditi al beneficio del patent box 36
Figura 4: determinazione dell'utile qualificante attraverso il metodo residuale 38
Figura 5: processo di derivazione dell'utile al beneficio dello sgravio fiscale 40
Figura 6: confronto tra approccio soggettivo e approccio territoriale 49
Figura 8: individuazione del beneficiario della deduzione fiscale 56
Figura 9: riduzione fiscale massima 59

Indice

Abstract **3**

Lista delle abbreviazioni **4**

Indice delle illustrazioni **4**

1. La riforma delle imprese III **7**

1.1. Evoluzione degli eventi internazionali e nascita della riforma 7

1.2. Obiettivi della riforma III d'imposizione delle imprese e strategia operativa 11

1.3. L'incentivazione delle attività di R&S presenti nella legislazione svizzera prima della riforma delle imprese III 13

2. Il patent box **15**

2.1. Introduzione al patent box 15

2.1.1. Definizione di patent box 15

2.1.2. Nascita e diffusione del patent box 16

2.2. Il patent box secondo l'approccio nexus modificato 18

2.2.1. Scelta del metodo di uniformazione del patent box 18

2.2.2. Catalogo dei proventi da beni immateriali 22

2.3. Metodo di calcolo 25

2.3.1. Spese ammesse sostenute per lo sviluppo dell'attivo IP 25

2.3.2. Uplift 28

2.3.3. Spese complessive sostenute per lo sviluppo dell'attivo IP 29

2.3.4. Reddito complessivo relativo alla proprietà intellettuale 31

2.4. Le norme di "Tracking and tracing" 32

3. Il patent box previsto nella legislazione fiscale svizzera **33**

3.1. L'introduzione della normativa 33

3.2. I soggetti fiscali che possono beneficiare del nuovo patent box cantonale 35

3.3. L'approccio adottato 35

3.4. La determinazione dei redditi al beneficio del patent box 36

3.4.1. Il catalogo dei redditi privilegiati 37

3.4.2. La determinazione del risultato da beni immateriali secondo il metodo residuale 38

3.4.3. Il calcolo dell'utile al beneficio del patent box 39

3.5. Conseguenze per il primo periodo fiscale in cui si beneficia del patent box 41

3.6. Il catalogo dei diritti immateriali al beneficio del patent box 45

3.7. Confronto con le raccomandazioni dell'azione numero 5 del progetto BEPS.....47
4. La Superdeduzione delle spese di ricerca e sviluppo.....51
4.1. L'introduzione della normativa.....51
4.2. La definizione di ricerca e sviluppo.....54
4.3. Condizioni per il diritto alla deduzione.....54
4.4. Relazione tra il patent box e la Superdeduzione delle attività di R&S.....57
5. L'ordinanza del consiglio federale.....60
6. Conclusioni.....61
6.1. Considerazioni relative al patent box.....62
6.2. Considerazioni relative alla Superdeduzione dei costi di R&S.....63
6.3. Considerazioni relative alle misure di incentivazione delle attività di R&S all'interno della riforma delle imprese III (aspetti positivi e negativi).....64
Ringraziamenti.....66
Bibliografia.....67

1. La riforma delle imprese III

1.1. Evoluzione degli eventi internazionali e nascita della riforma

La riforma III dell'imposizione delle imprese (RI imprese III) è sicuramente una delle tematiche fiscali più attuali a livello svizzero. Essa nasce dalla necessità e dal desiderio della Confederazione di adeguare la propria legislazione fiscale, in virtù delle continue pressioni subite a livello internazionale dalle varie istituzioni, OCSE in primis.

Le pressioni internazionali hanno avuto un decorso relativamente lungo e sono iniziate nel 1998, anno in cui l'OCSE ha pubblicato il rapporto "Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue" attraverso cui l'OCSE intendeva "comprendere come i paradisi fiscali e le pratiche fiscali dannose influenzano la localizzazione delle attività di servizi finanziari e di altro tipo, erodono il valore fiscale di altri paesi, distorcono i modelli commerciali e di investimento e minano l'equità, la neutralità e l'ampia accettazione sociale dei sistemi fiscali"[1]. La Svizzera, in qualità di membro dell'OCSE si oppose al rapporto. In seguito alla pubblicazione di tale rapporto, l'OCSE ha istituito il Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) che si prefigge di riconoscere ed evitare pratiche fiscali dannose negli Stati membri dell'OCSE e in altri paesi. Attualmente tale organo è parte del progetto BEPS, in particolare dell'azione 5, e si occupa prevalentemente della trasparenza in materia fiscale.

Su richiesta del G20, l'OCSE ha deciso di lottare contro l'erosione della base imponibile ed i trasferimenti di utili verso giurisdizioni che prevedono un'imposizione debole o addirittura nulla, ed il 19 luglio 2013 ha pubblicato il proprio piano d'azione, denominato BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)[2]. Come illustrato dalla Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali attraverso il progetto BEPS, composto da 15 misure differenti che agiscono congiuntamente su più fronti, si vuole creare un'interazione tra le differenti legislazioni fiscali nazionali in modo da impedire ai contribuenti di beneficiare di una doppia non imposizione e fare in modo che gli utili siano tassati nel luogo in cui viene effettivamente esercitata l'attività economica dell'impresa[3]. L'azione che comprende la tematica su cui si focalizzerà il presente lavoro di tesi è la numero 5, che mira ad ottenere una lotta efficace contro le pratiche fiscalmente dannose tenendo conto di trasparenza e sostanza[4].

---

[1] OECD. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, pag. 8.
[2] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 3.
Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4144.
[3] Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali SFI. (2015). *Rapporti finali del progetto BEPS dell'OCSE,* pag. 3.
[4] Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali SFI. (2015). *Erosione della base imponibile e trasferimento degli utili (BEPS),* pag. 1.

Già nel rapporto OCSE del 1998 era stato definito che la dannosità di un regime fiscale viene verificata a tre livelli distinti. Semplificando il discorso, il Forum sulle pratiche fiscali dannose valuta innanzitutto se il regime fiscale rientra nel suo ambito di competenza e successivamente va a valutare se tale regime adempie le differenti caratteristiche o condizioni per essere definito un regime fiscale dannoso. Da ultimo esso si sofferma sulla valutazione delle ripercussioni economiche negative che tale regime fiscale preferenziale ha sui differenti paesi coinvolti. Come si evince dal messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese un regime fiscale rientra nel settore di competenza del Forum se è applicabile ad attività economiche connotate da mobilità[5]. Per quanto riguarda invece i criteri che permettono di valutare se un regime fiscale sia da considerarsi dannoso, il rapporto stabiliva quattro fattori chiave[6]:

1. Imposizione nulla o aliquota fiscale d'imposta effettiva bassa;
2. Ring fencing, inteso come regimi fiscali concessi esclusivamente ad imprese estere che di fatto portano ad una disparità di trattamento tra le imprese estere e quelle domestiche;
3. Mancanza di trasparenza, intesa come per esempio la mancata diffusione di regole o articoli di leggi oppure la mancanza di informazioni finanziarie pubbliche relativi alle prassi fiscali applicate;
4. Assenza di un'efficace scambio d'informazioni tra paesi.

Oltre ai quattro fattori chiave appena descritti vengono disciplinati ulteriori otto fattori secondari, segnatamente:

5. Una definizione fittizia della base di calcolo imponibili;
6. Mancata adesione ai principi internazionali sui prezzi di trasferimento;
7. Esenzione dei proventi da fonti estere da parte dello stato di residenza;
8. Aliquota d'imposta o base imponibile negoziabile;
9. Esistenza di disposizioni sulla segretezza;
10. Accesso ad un'ampia rete di convenzioni contro la doppia imposizione;
11. Regime fiscale pubblicizzato come strumento di ottimizzazione fiscale;
12. Il regime fiscale favorisce le modalità di funzionamento o strutture esercitate a titolo meramente fiscale.

Un regime viene considerato potenzialmente dannoso già se è adempiuto il primo fattore chiave ed almeno uno degli altri fattori. Sulla base di questi criteri nel mese di novembre del 2012 il Forum sulle pratiche fiscali dannose, definito come istituzione responsabile dell'azione BEPS numero 5,

[5] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese,* pag. 4257.
[6] OECD. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue,* pag. 27-34.

ha iniziato a esaminare i regimi fiscali indentificati quali potenzialmente dannosi, tra i quali rientrano sei regimi fiscali svizzeri, segnatamente[7]:

- Società di domicilio (o società di amministrazione) secondo l'art. 28 cpv.3 LAID e 92 LT;
- Società miste (o società ausiliarie) secondo l'art. 28 cpv.4 LAID e 93 LT;
- Società holding secondo l'art. 28 cpv.2 LAID e 91 LT;
- Società principali (circolare AFC n°8 del 18 dicembre 2001);
- Agevolazioni fiscali nell'ambito della politica regionale;
- Licence box del Canton Nidvaldo.

Tali regimi fiscali particolari sono quasi i medesimi che sono alla base delle discussioni intercorse con l'UE a partire dal 2005 e che hanno portato, nel 2007, la Commissione europea a decretare unilateralmente l'incompatibilità del regime fiscale cantonale delle imprese con le disposizioni in materia di assistenza prevista dall'Accordo di libero scambio siglato tra Svizzera ed UE nel 1972, che all'art. 23 discliplina che sono "incompatibili con il buon funzionamento dell'Accordo, nella misura in cui siano suscettibili di pregiudicare gli scambi tra la Comunità e la Svizzera: i) ogni accordo tra imprese, ogni decisione di associazioni di imprese e ogni pratica concordata tra imprese che abbiano per oggetto o per effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza, per quanto riguarda la produzione e gli scambi di merci […]"[8]. Questa controversia dimostra come, di fatto, la tematica sia delicata ed importante in quanto la decisione dell'UE è stata presa sulla base di un accordo commerciale che si prefigge degli obiettivi prevalentemente inerenti allo sviluppo economico delle parti. La Svizzera ha ritenuto che la decisione della Commissione europea non fosse fondata proprio perché, l'accordo in questione, si riferisce principalmente agli scambi commerciali e quindi a suo avviso è stato interpretato in modo eccessivamente ampio dall'UE.
I modelli Svizzeri d'imposizione delle imprese che l'UE considera come concorrenza fiscale dannosa sono[9]:

- Società di domicilio (o società di amministrazione) secondo l'art. 28 cpv.3 LAID e 92 LT;
- Società miste (o società ausiliarie) secondo l'art. 28 cpv.4 LAID e 93 LT;
- Società holding secondo l'art. 28 cpv.2 LAID e 91 LT;
- Deduzione per partecipazioni (Art. 77 LT, 69 e 70 LIFD e 28 cpv. 1 LAID);
- Stabilimenti finanziari d'impresa;
- Strutture principali (circolare AFC n°8 del 18 dicembre 2001);

[7] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese,* pag. 4144.
[8] Accordo del 22 luglio 1972 tra la Confederazione Svizzera e la Comunità economica europea.
[9] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese,* pag. 4145.

L'UE aveva inizialmente preteso che la Svizzera applicasse il Codice di condotta della tassazione delle imprese, che non è uno strumento giuridicamente vincolante, ma la sua adozione richiede l'impegno degli Stati membri ad abolire le misure e le pratiche fiscali esistenti che costituiscono una concorrenza fiscale dannosa e ad astenersi dall'introdurne di nuove in futuro[10]. In tale occasione la Svizzera ha ribadito la propria sovrantà fiscale rifiutando l'applicazione del Codice di condotta dichiarandosi tuttavia disponibile ad intrattenere colloqui con l'UE riguardo alle questioni controverse. Dai dialoghi in questione è nata successivamente una dichiarazione congiunta, sottoscritta dall'allora consigliera federale Eveline Widmer-Schlumpf e dai rappresentanti dei 28 paesi membri dell'UE, che si limitava ad elencare i principi e le intenzioni reciproche ma che tuttavia non comportava l'assunzione di alcun impegno internazionale concreto da parte dei sottoscrittori. Attraverso questa dichiarazione congiunta la Svizzera si è tuttavia impegnata ad abolire gli statuti fiscali privilegiati presenti nei propri ordinamenti federali e cantonali come si evince dal messaggio del Consiglio federale del 5 giugno 2015 che afferma come "l'intesa raggiunta in questo ambito non comporta alcun impegno internazionale e si limita a elencare principi e intenzioni reciproche. Il Consiglio federale ribadisce la volontà di abrogare, nel quadro della RI imprese III, i regimi fiscali elencati nella dichiarazione (società di domicilio, società miste, società holding, società principali, strutture finance branch) e di orientare nuove misure fiscali agli standard internazionali"[11].

È tuttavia importante considerare che tali modifiche e pressioni non hanno riguardato esclusivamente la Svizzera, anche se essa è stata particolarmente toccata, ma hanno influenzato anche le legislazioni di moltissimi altri paesi in quanto il progetto BEPS si rivolge a tutti i Paesi membri dell'OCSE ed del G20[12].

Le pressioni che la Confederazione ha subito sono dunque durate circa 15 anni e sono state mosse da differenti organizzazioni internazionali importanti, tra cui l'UE, l'OCSE ed il G20. L'intensificarsi delle pressioni ha di fatto portato la Confederazione a decidere di procedere ad una terza riforma dell'imposizione delle imprese in modo da adeguare la propria legislazione alle nuove condizioni ed al nuovo contesto legislativo internazionale così da allentare la pressione ed evitare di finire sulle black list dell'OCSE.

---

[10] Gruppo «Codice di condotta (Tassazione delle imprese)» - Consilium. Recuperato 25 marzo 2016, da http://www.consilium.europa.eu/it/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/.

[11] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4146.

[12] Ossia Austria, Belgio, Canada, Danimarca, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Islanda, Italia, Lussemburgo, Norvegia, Paesi Bassi, Portogallo, Regno Unito, Spagna, Stati Uniti, Svezia, Svizzera, Turchia, Giappone, Finlandia, Australia, Nuova Zelanda, Messico, Repubblica Ceca, Ungheria, Polonia, Corea del Sud, Repubblica Slovacca, Cile, Slovenia, Israele, Estonia, Lettonia, Arabia Saudita, Argentina, Brasile, Cina, India, Indonesia, Russia e Sud Africa.

1.2. Obiettivi della riforma III d'imposizione delle imprese e strategia operativa

Abbiamo dunque visto come si è evoluto il contesto fiscale internazionale ed i motivi che hanno portato la Confederazione svizzera a prevedere un'ulteriore e sostanziale revisione del suo sistema impositivo relativo alle imprese.
Nel messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese del 5 giugno 2015 viene indicato che "la Riforma III dell'imposizione delle imprese (RI imprese III) intende accrescere l'attrattività della piazza imprenditoriale svizzera nel contesto internazionale. Le misure di politica fiscale proposte nel presente messaggio rappresentano in tal senso un pacchetto globale equilibrato e garantiscono inoltre che le imprese continuino a fornire anche in futuro un contributo sostanziale al finanziamento dei compiti statali. Le misure di politica finanziaria determinano un'equa ripartizione degli oneri tra i livelli statali e creano inoltre le condizioni che permetteranno una concorrenza fiscale leale tra i Cantoni anche dopo l'introduzione della RI imprese III"[13].

I tre obiettivi esplicitati sono[14]:

- Mantenere un'imposizione delle imprese competitiva;
- Ristabilire il consenso internazionale;
- Garantire la redditività finanziaria dell'imposta sull'utile per Confederazione, Cantoni e Comuni.

In altre parole la RI imprese III si prefigge di eliminare le prassi fiscali che implicano delle differenze d'imposizione dei redditi conseguiti da imprese nazionali rispetto ai redditi conseguiti da imprese estere, i cosiddetti statuti fiscali privilegiati.

Vengono inoltre evidenziati una serie di trade-off tra i differenti obiettivi della riforma in quanto per ristabilire il consenso internazionale bisogna limitare l'erosione della base imponibile delle aziende estere, ossia la possibilità di trasferimento degli utili in paesi a tassazione agevolata, mentre per mantenere un'imposizione delle imprese competitiva viene presa in considerazione la riduzione delle aliquote fiscali che tuttavia stride con l'obiettivo di garantire la redditività finanziaria dell'imposta sull'utile per Confederazione, Cantoni e Comuni ed inoltre è conciliabile con gli standard internazionali solamente fino ad un certo livello[15]. Infatti, come abbiamo visto nel capitolo precedente, uno dei fattori chiave per considerare un regime fiscale dannoso è quello di un'imposizione nulla o bassa.

---

[13] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4135.
[14] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4135.
[15] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4195.

Per conciliare i tre obiettivi si è deciso di attuare una strategia di politica fiscale basata su tre elementi. Il primo elemento consiste nell'introduzione di nuove regole conformi agli standard internazionali per i redditi conseguiti in un contesto di mobilità. Il secondo aspetto consiste nella riduzione delle aliquote cantonali dell'imposta sull'utile mentre il terzo e ultimo elemento consiste nell'istituire altre misure volte a migliorare la sistematica della legislazione tributaria sulle imprese[16].
Questo approccio permette infatti di reagire in modo flessibile ai futuri sviluppi internazionali che sono anch'essi tutt'ora in elaborazione ed in evoluzione. È importante tener presente che a livello internazionale molti aspetti e dettagli sono ancora in fase di valutazione e quindi, essendo uno degli obiettivi della riforma in questione quello di ristabilire il consenso internazionale, la definizione dei dettagli di tale riforma sono a rischio e potranno subire inevitabili modifiche derivanti dalle mutate condizioni internazionali.

Da questi elementi emerge sia l'importanza della riforma sia quanto essa sia delicata in quanto volta ad ottenere un consenso internazionale in un momento in cui proprio a livello internazionale sono in corso dei cambiamenti importanti, con il serio rischio di dover cambiare alcuni aspetti della riforma a causa dell'evoluzione degli scenari internazionali. Basti pensare infatti che i rapporti finali sulle 15 misure del piano d'azione BEPS dell'OCSE sono stati definiti solamente recentemente e che la Commissione europea ha intenzione di rielaborare il codice di condotta della tassazione delle imprese con la collaborazione degli stati membri dell'UE. Al legislatore incombe quindi di trovare un equilibrio tra l'attrattività delle misure proposte per rapporto al contensto internazionale da una parte e la loro coerenza ed efficienza dall'altra[17].

Si denota che in passato in Svizzera (ma non solo) sono stati creati dei regimi fiscali particolari per attrarre queste società, aspetto che ha fatto si che proprio sulla Confederazione sia stata esercitata una grande pressione che è poi sfociata con l'inserimento di quest'ultima nelle varie Black list[18]. Oltre agli aspetti fiscali, nell'attrattività della Svizzera, hanno svolto un ruolo importante anche punti di forza svizzeri come il sistema bancario performante, il segreto bancario (aspetto abbandonato solamente nei confronti dell'estero a causa di pressioni internazionali), una burocrazia relativamente snella e veloce e la forte capacità di innovare.

Proprio l'ultimo aspetto relativo all'innovazione è un punto centrale della riforma delle imprese III che presenta come misure principali il patent box e la maggiore deducibilità delle spese di ricerca e sviluppo che mirano proprio all'incentivazione fiscale delle attività di R&S. Queste misure sono

[16] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4135-4136.
[17] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 279.
[18] A titolo d'esempio si citano le varie Black list italiane in cui la Svizzera è stata inserita e di cui non fa più parte dal 2016, grazie soprattutto agli impegni internazionali presi in ambito fiscale.

conformi agli standard internazionali e al diritto costituzionale svizzero[19]. A tal proposito infatti il messaggio del Consiglio federale (p. 4136) afferma che "l'attività innovativa delle imprese in Svizzera deve essere incentivata fiscalmente con il previsto patent box e la possibilità per i Cantoni di prevedere maggiori deduzioni per le spese dell'attività di ricerca e sviluppo. Con queste due misure la Svizzera potrà continuare a fare fronte alla competitività internazionali di imprese a forte intensità di ricerca".

Va inoltre considerato che questi strumenti sono già utilizzati in molti paesi europei e che l'OCSE si è orientato verso una regolamentazione più uniforme degli stessi, il che renderebbe fattibile la conciliazione di almeno due dei tre obiettivi della riforma; quello relativo all'ottenimento del consenso internazionale e quello di mantenere l'attrattività della piazza finanziaria.

Il presente lavoro ha l'obiettivo di spiegare il funzionamento di queste due misure che le camere federali hanno recentemente provveduto a confermare.

1.3. L'incentivazione delle attività di R&S presenti nella legislazione svizzera prima della riforma delle imprese III

Prima di analizzare le nuove proposte legislativa va tuttavia considerato che, contrariamente alla maggior parte dei paesi membri dell'OCSE, la Svizzera non conosce delle agevolazioni fiscali in favore delle attività di R&S. Per queste spese di R&S vale il principio di base, sancito dall'art. 58 cpv. 1 lett. a LIFD per le persone giuridiche e dall'art. 27 cpv. 1 LIFD per le persone fisiche esercitanti un'attività lucrativa indipendente, che disciplina come siano considerate spese deducibili quelle cagionate dall'uso commerciale[20]. Lo stesso vale per il diritto fiscale cantonale secondo quanto disciplinato dagli art. 10 cpv. 1 LAID per le persone fisiche esercitanti un'attività lucrativa indipendente e dall'art. 24 cpv. 1 LAID per le persone giuridiche[21].

La LIFD riconosce tuttavia 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 rispettivamente dell'utile imponibile delle persone giuridiche, ma non oltre un milione di franchi[22].

---

[19] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 276.
[20] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 286.
[21] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo.* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 722.
[22] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo.* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 721.

Per quanto riguarda il diritto Cantonale la LAID non presenta un'analoga disposizione per la creazione di un accantonamento. Malgrado ciò numerosi Cantoni hanno introdotto norme di questo tenore applicando tuttavia condizioni differenti. In alcuni Cantoni la possibilità è stata estesa anche a mandati di ricerca e sviluppo interni (es. Argovia e Obvaldo) mentre in altri i limiti massimi sono stati aumentati (es. Basilea-Città) conformemente al margine d'apprezzamento concesso dalla LAID ai singoli Cantoni secondo l'art. 1 cpv. 3 LAID. In Ticino la normativa è stata mantenuta identica a quella prevista dalla LIFD[23].

Queste possibilità non sono tuttavia paragonabili a delle agevolazioni fiscali in quanto queste disposizioni non si applicano all'attività di R&S svolta dal contribuente stesso (la cosiddetta in-house R&D), che è la principale ragione di una politica fiscale d'incentivazione di queste attività. Inoltre non vi è alcuna agevolazione fiscale dei redditi derivanti dai beni immateriali frutto di questa attività di R&S[24].

Tenuto conto dell'importanza rivestata dall'incentivazione della R&S e dell'innovazione per la Svizzera e considerando la sua posizione in questo ambito, l'assenza di incentivazioni fiscali relativi ad attività di R&S è per i più sorprendente, portando di fatto già prima della nascita della riforma delle imprese III numerosi parlamentari a richiedere l'introduzione di tali incentivi. La riforma III delle imprese corregge dunque questa situazione[25] attraverso l'introduzione di due norme, il patent box e la deduzione delle spese di R&S che verranno spiegate di seguito e che, di fatto, hanno l'obiettivo di compensare, almeno in parte, l'abolizione degli statuti speciali.

[23] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo.* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 722-723.
[24] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 286-287.
[25] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 287.

2. Il patent box

2.1. Introduzione al patent box

2.1.1. Definizione di patent box

Come visto in precedenza la riforma delle imprese III è una riforma molto ambiziosa che si prefigge differenti obiettivi tra i quali vi è anche un certo trade-off. Per raggiungere quanto stabilito la Confederazione svizzera ha deciso di optare per una serie di misure, tra cui la più discussa è il Patent box (anche chiamato IP box).

"Il patent box è una misura di promozione fiscale cantonale che interviene alla fine del processo di ricerca e Sviluppo (R&S) con lo scopo di attenuare l'imposizione dei proventi immateriali derivanti appunto dall'attività di R&S"[26]. Si tratta quindi di una misura di tassazione agevolata dei redditi generati da diritti immateriali. Sempre secondo Vorpe (2015) si parla di box poiché vengono isolati i beni immateriali, i quali sottostanno ad un'imposizione privilegiata. "Per mezzo del patent box i redditi provenienti dai diritti sui beni immateriali e da diritti analoghi sono separati dagli altri redditi dell'impresa e tassati in maniera ridotta, quindi inseriti in uno speciale box"[27].

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

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

---

[26] Vorpe, S. (2015). Verso l'era dei Patent box. *Giornale del Popolo*. Recuperato da www.gdp.ch.
[27] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4161.

2.1.2. Nascita e diffusione del patent box

Il patent box non è di per sé uno strumento innovativo in quanto già in vigore in numerosi paesi dell'Unione europea e paesi membri dell'OCSE[28]. Inoltre, un numero sempre maggiore di paesi ha recentemente implementato un regime di patent box nella propria legislazione fiscale. I paesi dell'UE sono pionieri nell'utilizzo del IP box. Il numero di paesi membri UE che presenta nella propria legislazione fiscale il patent box sono infatti passati da due nel 1995 a undici nel 2015. Il motivo per cui il patent box è una "peculiarità europea", è da ascrivere alla strategia di Lisbona 2000, un accordo tra i vari capi di stato europei per l'introduzione di misure economiche volte a far diventare l'Unione europea una delle economie basate sulla conoscenza più competitive al mondo. L'agevolazione fiscale data dal box si conciliava dunque molto bene con l'obiettivo della strategia in questione in quanto basata sull'incentivazione dell'attività di R&S che sta alla base della conoscenza e dell'innovazione.

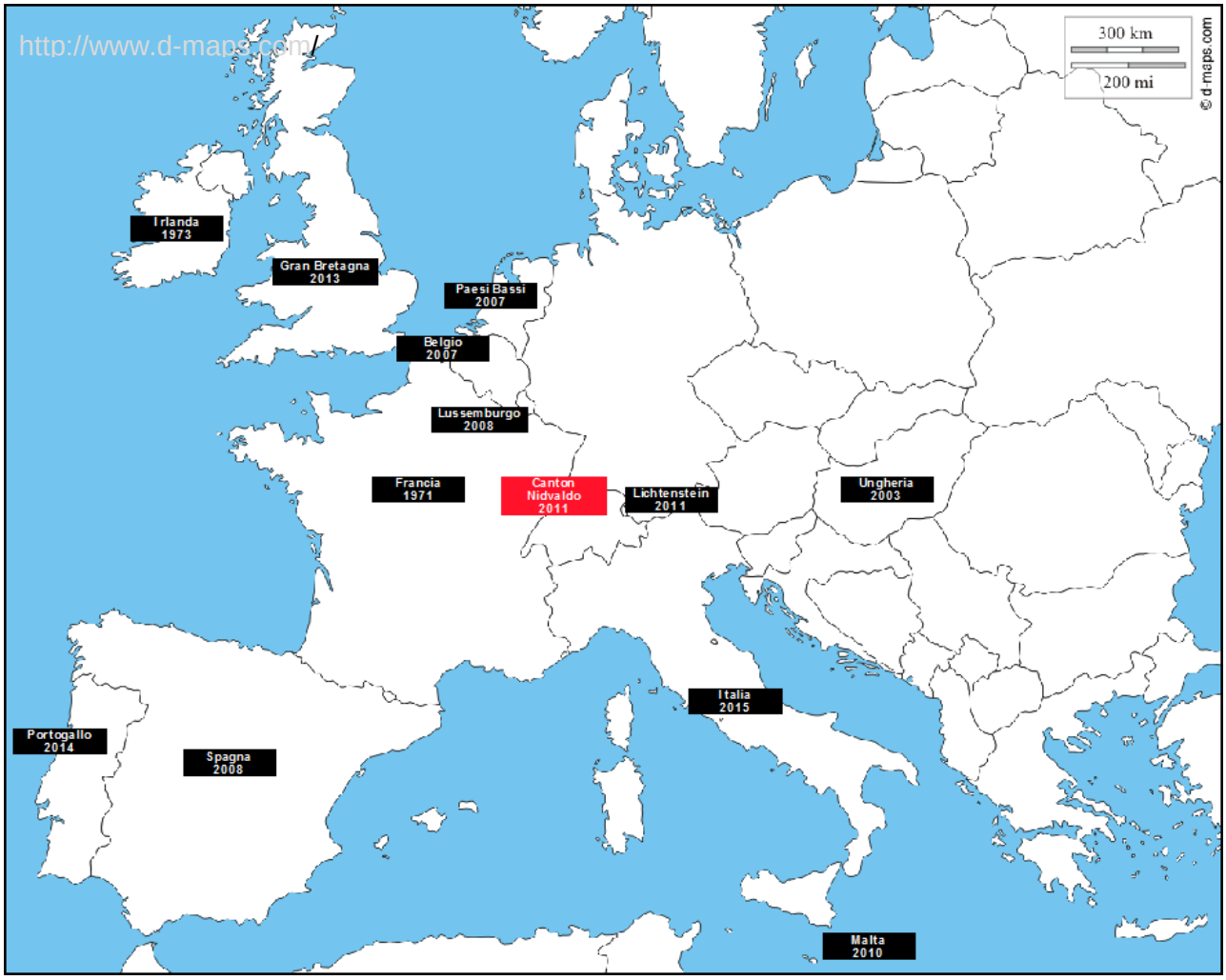
Il primo paese ad introdurre un patent box è stata la Francia che ha introdotto tale misura nella propria legge tributaria già nel 1971[29]. Come si evince dalla cartina sottostante, redatta sulla base dei dati presenti nel rapporto della Commissione europea[30], l'importanza del patent box è divenuta maggiore negli ultimi anni. Infatti, ad eccezione di Francia e Irlanda che dispongono di tale strumento già dagli anni '70, i restanti paesi hanno introdotto questa tipologia di regime dal 2003 in poi. Si fa inoltre presente che in Irlanda il patent box è stato abolito nel 2010 ma che è in discussione una sua reintroduzione.

Si segnala inoltre che lo strumento fiscale in questione è presente nella legislazione tributaria del Canton Nidvaldo; patent box che, come già visto nell'introduzione, è stato classificato quale pratica fiscalmente dannosa.

---

[28] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 276.
[29] Alstadsteäter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M., Vezzani, A. (2015). *Patent Boxes Design, Patent Location and Local R&D* (Working paper n. 57-2015), pag. 8.
[30] Alstadsteäter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M., Vezzani, A. (2015). *Patent Boxes Design, Patent Location and Local R&D* (Working paper n. 57-2015), pag. 30.

Figura 1: patent box in vigore a livello internazionale con data d'introduzione



Fonte: creata dall'autore

Particolarmente rilevante è la questione che, non essendoci stata in passato una regolamentazione uniforme di tali strumenti e per via del fatto che ogni stato aveva una propria autonomia e sovranità fiscale, il funzionamento dei vari patent box è molto differente. La differenza principale sta proprio nell'aliquota applicata ai redditi derivanti da beni immateriali, che varia da un'imposizione nulla di Malta ad un 15.75% del Portogallo[31]. Altre differenze importanti emergono poi andando a confrontare le tipologie di beni immateriali che hanno diritto all'imposizione ridotta, alla presenza o meno di condizioni di attività di ricerca e sviluppo nel paese in cui si fa valere il patent box, all'estensione dell'agevolazione ai capital gains ottenuti dalla vendita dei brevetti e a condizioni restrittive relative alla registrazione dei brevetti nel paese in cui si richiede il beneficio del patent box. In questo caso non si è volutamente approfondito nel dettaglio le differenze in quanto il discorso esulerebbe dalla tematica di tesi; importante è constatare che a livello internazionale questo strumento è molto eterogeneo ed in molti casi sarà da rivedere proprio in

[31] Alstadsteäter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M., Vezzani, A. (2015). *Patent Boxes Design, Patent Location and Local R&D* (Working paper n. 57-2015), pag. 30.

ottica di quanto emerso dal progetto BEPS, in particolare dall'azione numero 5 dello stesso. Infatti già nel messaggio a sostegno della Riforma III delle imprese veniva indicato che "un confronto tra le diverse legislazioni non è opportuno, poiché i modelli esistenti dei box non corrispondono all'approccio Nexus modificato definito dall'OCSE. Nei prossimi anni sarà dunque necessario un loro adeguamento"[32].

Lo strumento in questione non è però sempre visto come innovativo. Le differenze tra i vari patent box presenti in Europa hanno infatti portato a numerose critiche. Nel mese di luglio 2013, il ministro delle finanze tedesco Wolfgang Schäuble ha pubblicamente criticato i patent box accusandoli di "essere contrari allo spirito europeo" e suggerendo di vietarli[33]. Alla base di questa critica ci furono una serie di eventi in cui aziende multinazionali trasferirono i propri brevetti in determinati paesi con l'obiettivo di ottenere un incentivo fiscale maggiore, ossia con il puro scopo di procedere ad un'ottimizzazione fiscale. A titolo d'esempio viene portato il caso della compagnia di riservazioni on-line Booking.com, che grazie al trasferimento dei propri brevetti nei Paesi Bassi ha potuto ridurre la propria aliquota fiscale di circa 4 punti percentuali[34]. Questi eventi, rafforzano dunque la tesi del ministro tedesco, che ha accusato i governi di creare i patent box con lo scopo "di attirare le aziende" e quindi di avere un fine di ottimizzazione fiscale piuttosto che di incentivo alla ricerca e sviluppo.

In seguito a queste critiche e a numerose discussioni in merito, l'OCSE ha deciso di analizzare nel quadro del progetto BEPS una serie di patent box in vigore nei paesi membri in modo da poter decidere come procedere. Analizzando i differenti patent box in vigore nei paesi membri dell'OCSE il Forum on Harmful Tax Practices arrivò alla conclusione che tutti i regimi fiscali relativi ai beni della proprietà intellettuale differiscono dall'approccio nexus modificato che è lo standard definito dall'OCSE quale standard di riferimento[35].

2.2. Il patent box secondo l'approccio nexus modificato

2.2.1. Scelta del metodo di uniformazione del patent box

L'azione numero 5 del BEPS, come già visto in precedenza, ha lo scopo di evitare il trasferimento di redditi verso Stati che garantiscono un'imposizione minore. All'interno del piano d'azione in questione, ed in particolare in seguito alle critiche dovute alle enormi differenze a livello di

[32] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4206.
[33] Alstadsteäter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M., Vezzani, A. (2015). *Patent Boxes Design, Patent Location and Local R&D* (Working paper n. 57-2015), pag. 3.
[34] Breidthardt, A. (2013, 9 luglio). *Germany calls on EU to ban "patent box" tax breaks*. Reuters. Recuperato da: http://uk.reuters.com/article/uk-europe-taxes-idUKBRE9680KY20130709.
[35] OCSE (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 71.

regolamentazione relativa ai patent box, sono stati inizialmente esaminati i seguenti tre possibili approcci per regolamentare tale strumento fiscale[36].
Il primo modello presentato è definito "modello di creazione del valore" ed esige che il soggetto privilegiato eserciti delle funzioni di R&S significative. Questo primo modello non aveva tuttavia ottenuto, a differenza dei due restanti modelli, il sostegno dei paesi. Un secondo modello era denominato "modello del Transfer Pricing" e definiva che per ottenere i privilegi fiscali bisognava adempiere tre condizioni, ossia:

- La società che richiedeva il privilegio fiscale doveva aver localizzato un determinato numero di funzioni e attività importanti nella giurisdizione in cui intendeva richiedere il beneficio del patent box;

- Il contribuente risultava essere il proprietario legale dei beni immateriali per cui veniva chiesto il beneficio del patent box e questi attivi venivano effettivamente utilizzati;

- Il rischio economico dei beni immateriali doveva essere effettivamente sopportato dal contribuente.

Il terzo approccio presentato era l'approccio nexus, che di fatto esige un legame (nexus) tra l'agevolazione fiscale e lo svolgimento dell'attività di R&S[37].

In considerazione del fatto che i regimi di patent box presenti nei paesi membri dell'OCSE differivano in maniera sostanziale tra di loro, l'OCSE ha deciso di uniformare tali regimi definendo quale dei tre approcci dovesse essere utilizzato e scegliendo l'approccio nexus in quanto il modello basato sui prezzi di trasferimento aveva sollevato osservazioni da parte di molti paesi. Nel rapporto finale viene specificato che l'approccio scelto dal FHTP non ha lo scopo di definire una precisa prassi relativa ai beni immateriali, ma piuttosto quello di definire i confini di una regolamentazione dei beni immateriali che incentiva le attività di R&S e non genera ripercussioni fiscalmente dannose per altri stati[38].

L'approccio nexus sottostà al principio che le regolamentazioni IP sono pensate per fornire incentivi per le attività di R&S e per promuovere la crescita e l'occupazione, motivo per cui è richiesto un requisito di sostanza (la cosiddetta substantial activity), ossia la necessità che i contribuenti che usufruiscono di tali regimi abbiano effettivamente svolto le attività di R&S e quindi

[36] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 730.
[37] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 109.
[38] OCSE. (2015), Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 26.

abbiano effettivamente sostenuto delle spese[39]. In altre parole si è voluto definire che il contribuente, per beneficiare dell'agevolazione fiscale relativa ai redditi derivanti da beni immateriali, abbia anche effettivamente sostenuto le spese necessarie a creare tale attivo della proprietà intellettuale, attraverso la creazione di un nesso tra i redditi derivanti dal bene immateriale ed i costi sostenuti per sviluppare tale attività. Secondo questo approccio quindi, l'entità dell'agevolazione derivante dal box dipende dalla percentuale di spesa per attività di R&S sostenute dal contribuente stesso nello sviluppo di un bene immateriale, con la conseguenza che i contribuenti i cui redditi sono imposti in maniera privilegiata siano coloro che hanno sostenuto per conto proprio le attività di R&S[40]. L'introduzione del nexus approach, grazie a tale requisito, dovrebbe quindi diminuire la concorrenza fiscale tra le varie normative dei paesi membri e quindi ridurre l'incentivo allo spostamento dei redditi da beni immateriali verso paesi fiscalmente attrattivi, conformemente agli obiettivi del progetto BEPS.

A livello numerico l'approccio nexus si basa su un'analisi proporzionale delle entrate, secondo cui la quota parte di proventi da beni immateriali che beneficia dell'agevolazione fiscale corrisponde al rapporto tra le uscite che qualificano nel box e le spese totali[41].

Matematicamente il calcolo si presenta come segue:

$$\frac{\begin{array}{c}Spese\ ammesse\ sostenute\\ per\ lo\ sviluppo\ dell'attivo\\ relativo\ alla\ proprietà\ intellettuale\end{array}}{\begin{array}{c}Spese\ complessive\ sostenute\ per\\ lo\ sviluppo\ dell'attivo\\ relativo\ alla\ proprietà\ intellettuale\end{array}}\ x\ \begin{array}{c}Reddito\ complessivo\\ relativo\ alla\ proprietà\\ intellettuale\end{array} = \begin{array}{c}\boldsymbol{Reddito\ al}\\ \boldsymbol{beneficio\ del}\\ \boldsymbol{patent\ box}\end{array}$$

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

Lo scopo di questo approccio è quello di concedere agevolazioni fiscali solamente per redditi risultanti da beni di proprietà intellettuale di cui il contribuente si è effettivamente preso a carico le attività di ricerca e sviluppo, assumendosi quindi il costo[42]. Questo scopo viene raggiunto

[39] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 9-10.
[40] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 16.
[41] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 28.
[42] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 99.

definendo le spese ammesse in modo da impedire, in maniera efficace, che nel calcolo del quoziente nexus vengano considerate spese per R&S sostenute da terzi.

In seguito alle discussioni in merito alla scelta del metodo di riferimento da utilizzare nei patent box, Regno Unito e Germania hanno presentato in data 11 novembre 2014 una "proposta di nuove regole per i regimi preferenziali di IP" proponendo l'attuazione del metodo nexus modificato, che si differenzia dall'approccio nexus classico per via della possibilità data agli stati di inserire nel calcolo una maggiorazione forfettaria (il cosiddetto uplift) che permette di prendere in considerazione i costi di acquisizione dei beni immateriali ed i costi relativi all'esternalizzazione delle attività di R&S[43]. Si tratta quindi di una modifica del modello tradizione che costituisce un compromesso visto che il modello nexus tradizionale evidenziava tra le conseguenze negative proprio la mancata considerazione delle spese di esternalizzazione delle funzioni di R&S all'interno del gruppo societario, inteso come il trasferimento di attività di ricerca e sviluppo a società facenti parte del gruppo attraverso un contratto di ricerca, e l'esclusione dal calcolo dell'agevolazione derivante dal patent box dei costi di acquisizione dei beni immateriali in quanto, di fatto, non imputabili ad attività di R&S svolte dal contribuente, bensì dalla società cedente il bene immateriale[44]. In quest'ultimo caso infatti la società acquisisce un bene della proprietà intellettuale già sviluppato e quindi acquista un bene le cui spese di ricerca e sviluppo sono state sostenute dalla persona giuridica rispettivamente fisica che ha creato l'attivo, con la conseguenza che viene meno il nesso tra il reddito ed i costi di R&S dell'attivo immateriale. Questa maggiorazione forfettaria è stata introdotta perché si considera che un certo livello di esternalizzazione delle attività di R&S è indispensabile per il buon funzionamento dei gruppi societari e perché l'esclusione dal calcolo dei costi di acquisizione può avere delle ripercussioni negative sulle decisioni commerciali[45].

La proposta anglo-tedesca fu poi accettata attraverso la pubblicazione, avvenuta in data 6 febbraio 2015, di un rapporto OCSE intermedio denominato "Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes" in quanto "l'approccio in questione provvede a salvaguardare il trasferimento di utili e assicura la parità di trattamento tra i differenti settori di differenti dimensioni"[46]. Inoltre le modifiche proposte permettono di tener conto delle libertà fondamentali dell'UE, le quali vietano delle restrizioni territoriali per incentivi in favore della attività di R&S[47]. La Corte di giustizia europea ha affermato più volte che il fatto che uno Stato membro limiti un

[43] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 96.
[44] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 96.
[45] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 96.
[46] OCSE. (2015). *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, pag. 3.
[47] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 733.

incentivo fiscale in favore della R&S ad una restrizione territoriale sia una limitazione inammissibile. Secondo la libertà di stabilimento uno Stato membro non può dunque limitare il beneficio dell'agevolazione fiscale alle sole attività di R&S realizzate dall'impresa sul suo territorio nazionale, ma deve estendere l'incentivo all'intera Unione Europea[48].

Tale rapporto ha di fatto posto le basi per il futuro del patent box definendo che "i paesi che decidono di prevedere un regime IP devono allineare le proprie regole all'approccio nexus modificato"[49]. Il rapporto continua dicendo che ciò significa che non possono essere introdotti nuovi patent box che non sottostanno a tale approccio dopo il 30 giugno 2016.

Inoltre il Forum per le pratiche fiscali dannose stabilisce, attraverso una clausola di grandfathering[50], che i processi legislativi necessari all'allineamento delle norme devono iniziare nel 2015 e che l'allineamento effettivo, per i paesi in cui il regime in vigore prima del 30 giugno 2016 non prevedeva l'approccio nexus modificato, deve avvenire entro il 30 giugno 2021. Tuttavia a partire dal 30 giugno 2016 non possono esserci nuove entrate nel patent box non conformi all'approccio nexus. Quest'ultima condizione ha una doppia valenza in quanto significa che non possono essere fatti valere, all'interno del patent box disciplinato dalla vecchia normativa, nuovi beni immateriali e che nessun nuovo contribuente, che in precedenza non beneficiava del patent box, potrà chiederne il beneficio alle precedenti condizioni. Dunque il termine del 30 giugno 2021 vale solamente per i contribuenti e per quei beni immateriali che a fine giugno di quest'anno beneficiavano già del regime patent box secondo la vecchia normativa.
Prima di spiegare il metodo di calcolo del modified nexus approach è tuttavia utile soffermarci sulla definizione di beni immateriali prevista nelle raccomandazioni internazionali in modo da meglio comprendere quali beni possono concorrere nel patent box.

2.2.2. Catalogo dei proventi da beni immateriali

Come abbiamo visto in precedenza il patent box è uno strumento fiscale che permette di ridurre il carico impositivo attuato ai redditi derivanti da beni immateriali, incentivando contemporaneamente le attività di R&S. Le differenti legislazioni in materia di IP box in vigore nei vari paesi prevedono, oltre a differenti metodi di calcolo dello sgravio, anche una differente definizione di bene della proprietà intellettuale (IP).

---

[48] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 285.
[49] OCSE. (2015). *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes,* pag. 4.
[50] Le norme di grandfathering sono delle norme transitorie che disciplinano il trattamento degli strumenti già in vigore malgrado siano entrate in vigore delle nuove norme per i nuovi strumenti implementati a partire da una determinata data.

Attraverso l'introduzione del nexus approach modificato l'OCSE ha deciso di uniformare anche la definizione stessa di bene della proprietà intellettuale in modo da creare una regolamentazione uniforme per l'attuazione dei patent box nei vari paesi membri, che permettesse di limitare il margine di manovra dei paesi evitando che l'IP box venga utilizzato quale strumento per favorire la localizzazione di società in un determinato stato.

Dal rapporto OCSE relativo all'applicazione dell'approccio nexus modificato, emergono infatti i beni immateriali che hanno il diritto di qualificare nel box. Tale definizione è molto importante in quanto dalla definizione di bene immateriale dipende il successo e l'efficacia del box quale strumento di incentivazione dell'attività di R&S. Nel rapporto finale relativo all'azione 5 del progetto BEPS, l'OCSE ha deciso che "nel Nexus Approach i soli diritti di proprietà intellettuale che possono qualificare per benefici fiscali sotto un Patent box sono i brevetti e altri diritti di proprietà intellettuale che sono equivalenti ai brevetti se questi sono protetti legalmente e soggetti a processi di riconoscimento e registrazioni similari"[51], i cosiddetti diritti analoghi. Diritti di proprietà intellettuale simili a brevetti sono[52]:

- Brevetti in senso ampio;
- Software coperti da copyright;
- In certe circostanze le altre proprietà intellettuali che sono non-ovvie, utili e nuove.

Nel primo caso rientrano altri diritti di proprietà intellettuali che secondo la giurisdizione nazionale provvedono a tutelare un invenzione per un periodo più breve e attraverso una procedura meno rigorosa. Si tratta per esempio di brevetti su piante o materiale genetico, diritti dei coltivatori per nuove varietà di piante oppure brevetti concessi in ambito farmaceutico per farmaci che vengono sviluppati per il trattamento di malattie rare o malattie che non sono suscettibili di portare a profitti significativi. In questa categoria vengono anche considerati i rinnovi di brevetti[53].

I software protetti da copyright sono equiparati ai brevetti in quanto hanno le caratteristiche di proprietà intellettuali non-ovvie, utili e nuove. Questi beni sono equiparati a brevetti poiché derivano da attività di R&S che il regime IP é destinato a incoraggiare e perché i contribuenti dell'industria informatica sono poco incentivati a cedere l'attività di sviluppo di software in outsourcing. Tuttavia viene precisato che altri beni soggetti a copyright, differenti dai software, non rientrano nei beni equiparati a brevetti perché non nascono dallo stesso tipo di attività di ricerca e sviluppo dei software[54].

[51] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 28.
[52] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 28.
[53] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 29.
[54] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 29.

La terza categoria lascia invece spazio a proprietà intellettuali non definite che, a dipendenza delle normative dei differenti paesi, hanno le medesime caratteristiche delle prime due categorie citate, ossia quelle di essere non-ovvie, utili e nuove. La certificazione dei beni rientranti nella categoria in questione va tuttavia rilasciata da un'autorità statale non vincolata all'autorità fiscale il cui processo di certificazione risulta essere trasparente. La trasparenza nel processo deve essere data dal fatto che deve essere chiaramente identificabile il tipo di bene che è soggetto a certificazione in modo da evitare degli abusi. Per quest'ultima categoria vi sono tuttavia due condizioni che l'impresa deve soddisfare cumulativamente, ossia che[55]:

1. La Cifra d'affari dell'impresa (rispettivamente dell'intero gruppo qualora si trattasse di un gruppo societario) non deve superare i 50 mio di Euro;

2. Il ricavo lordo derivante da beni della proprietà intellettuale non superi 7.5 mio di Euro.

Tali valori vengono calcolati annualmente su una media dei risultati ottenuti negli ultimi 5 anni. Le due condizioni precedentemente citate riguardano esclusivamente la terza categoria di beni della proprietà intellettuale in quanto l'OCSE conosce una definizione differente di PMI rispetto alla legislazione svizzera e quella dell'UE. Infatti sia l'UE che la Svizzera considerano quale PMI un'impresa con meno di 250 dipendenti, mentre l'OCSE non si basa sul numero di dipendenti ma appunto sui valori di cifra d'affari e di ricavi lordi precedentemente esposti.
L'effetto di questa ulteriore limitazione per la terza categoria di beni è dovuta al fatto che l'OCSE ha voluto agevolare le PMI permettendo loro di avere accesso ad una definizione di bene IP più ampia rispetto alle imprese che, in virtù della loro cifra d'affari rispettivamente dei loro ricavi lordi, non sono da considerarsi quale PMI[56].

Dal rapporto emerge inoltre che i paesi che ritengono di prevedere nella propria legislazione certificazioni di questo tipo sono invitati ad informare l'FHTP sui requisiti che le società devono adempiere per l'ottenimento di tali certificazioni e sul numero di contribuenti che beneficiano di queste certificazioni[57].

Traspare dunque che è esclusa dalla definizione di bene della proprietà intellettuale una categoria molto importante; quella dei marchi. La definizione di proprietà intellettuale è quindi ristretta e non prevede alcune agevolazioni per i marchi in quanto questi sono considerati beni immateriali legati all'attività di marketing e non provengono da un'attività di ricerca e sviluppo intellettuale. Non essendoci alla base dei marchi un'attività che genera conoscenza in senso "scientifico", l'OCSE ha

[55] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 29.
[56] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 189.
[57] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 29-30.

deciso di non concedere l'agevolazione visto che l'obiettivo principale di questo strumento è quello di creare e rafforzare l'economia della conoscenza.

2.3. Metodo di calcolo

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

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

$$\frac{\text{Spese ammesse sostenute per lo sviluppo dell'attivo relativo alla proprietà intellettuale} + \boxed{\text{Uplift (fino ad un massimo del 30\%)}}}{\text{Spese complessive sostenute per lo sviluppo dell'attivo relativo alla proprietà intellettuale}} \times \text{Reddito complessivo relativo alla proprietà intellettuale} = \textbf{Reddito al beneficio del patent box}$$

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

2.3.1. Spese ammesse sostenute per lo sviluppo dell'attivo IP[58]:

Le spese che qualificano nel modello devono essere sostenute dal contribuente che richiede il beneficio del patent box e devono essere direttamente riconducibili al bene immateriale i cui redditi beneficiano dell'agevolazione fiscale.

L'OCSE ha deciso di non vincolare gli stati ad una definizione di spese ammissibili ma specifica che la definizione scelta liberamente dagli stati deve assicurare che rientrino nel calcolo solamente quelle uscite che riguardano attività di R&S effettivamente svolte. La definizione può quindi comprendere ogni tipo di spesa come per esempio stipendi, costi diretti, costi comuni e costi di spedizione a patto che tali costi riguardino attività svolte per perfezionare delle invenzioni, delle tecnologie o per migliorarne, rispettivamente svilupparne l'utilizzo. Oltre ai costi direttamente sostenuti dal contribuente possono essere fatti valere costi sostenuti per attività di R&S svolta da terzi indipendenti, ossia terzi che non fanno parte del medesimo gruppo societario[59]. Questa

[58] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 30-31.
[59] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit : La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)* pag. 97.

differenza rispetto all'esternalizzazione delle attività di R&S a società facenti parte del gruppo, che non sono deducibili, parte dall'idea che i mandati a indipendenti possono essere relativi ad un numero limitato di funzioni di R&S, visto che si tratta appunto di una società estranea al gruppo[60]. Agli stati rimane tuttavia aperta la possibilità di limitare queste spese ad una determinata percentuale o a dei beneficiari specifici (università, ospedali, centri di ricerca e sviluppo o società senza scopo di lucro indipendenti dalla contribuente)[61]. Il fatto di escludere dalle spese qualificanti i costi di R&S cagionati per attività svolte da società non indipendenti è coerente con l'obiettivo del progetto BEPS in quanto questa fatturazione infragruppo potrebbe essere un veicolo per lo spostamento di utili all'interno di legislazioni fiscali differenti in considerazione del fatto che un controllo per appurare se queste attività sono state effettivamente eseguite e sulla correttezza dell'importo rifatturato sono molto difficili, se non impossibili, da attuare. A tal proposito segnaliamo tuttavia che per i paesi non membri UE vi è un'alternativa (spiegata nel capitolo successivo) in quanto essi non devono sottostare alle libertà fondamentali UE. Il metodo è tuttavia stato ammorbidito attraverso l'introduzione dell'uplift che permette di considerare almeno in parte le spese di R&S su mandato a società vicine e le spese di acquisizione. I costi di costruzione, d'acquisizione e altri costi che non sono strettamente collegati ad un bene immateriale specifico non vengono considerati. Nel caso in cui il contribuente abbia sostenuto delle spese che sono da considerarsi quali spese ammesse ma che non possono essere attribuite ad un bene specifico in quanto destinate a più beni della proprietà intellettuale, queste possono essere attribuite a differenti beni intellettuali o prodotti in differenti proporzioni.

Di base l'OCSE prevede che il calcolo del fattore nexus così come il calcolo del reddito al beneficio di un'imposizione privilegiata avvenga separatamente per ogni singolo IP[62]. Questa condizione può risultare problematica nel caso in cui una singola impresa presenti un prodotto che contiene differenti brevetti[63]. A tal proposito l'OCSE permette di attuare un approccio per prodotto anziché un approccio basato sul singolo IP. Nel rapporto finale viene infatti indicato che l'approccio per prodotto considera il fatto che, spesso, i risultati delle attività di R&S confluiscono in più beni della proprietà intellettuale[64]. L'approccio per prodotto consiste dunque nel calcolare il fattore nexus di un prodotto derivato da numerosi beni della proprietà intellettuale sulla base dei valori complessivi e non sulla base dei singoli IP che lo compongono. Il fattore nexus, secondo un approccio per

---

[60] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 97.

[61] *Danon, J. R. (2015). La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), Pag. 313.

[62] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 192.

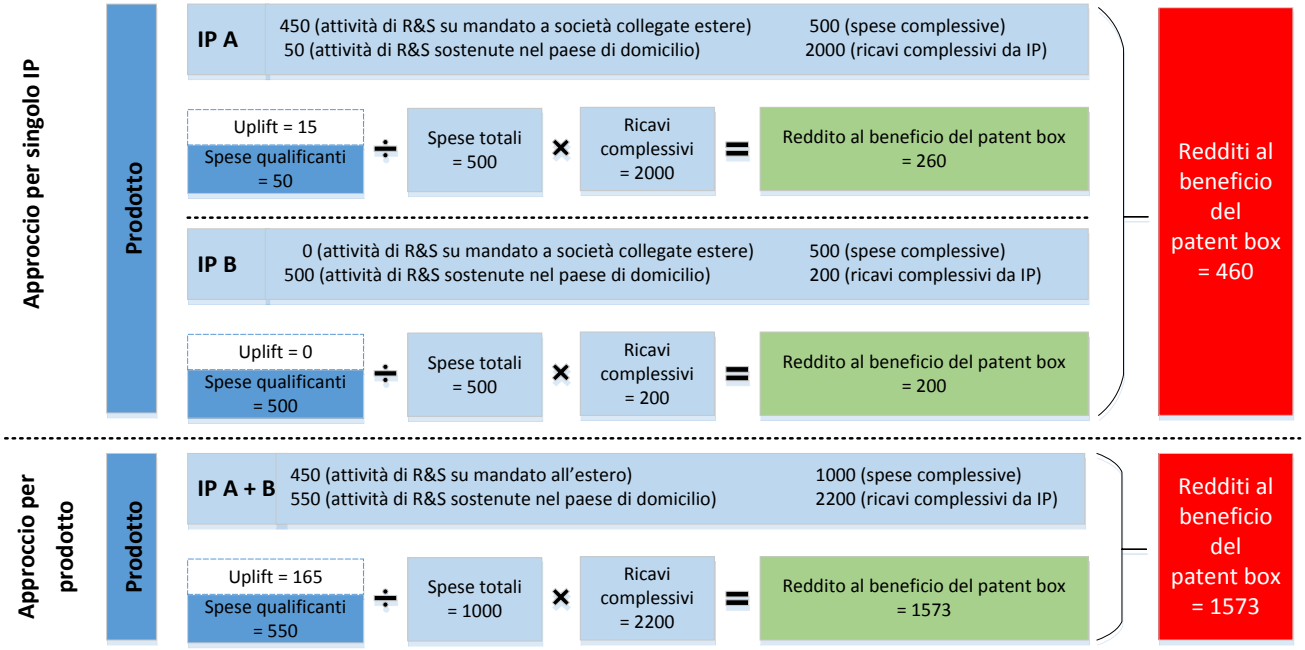
[63] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 192.

[64] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 36

prodotto, risulta quindi dal rapporto tra le spese qualificanti per lo sviluppo dell'intero prodotto e le spese complessivamente sostenute per sviluppare il medesimo prodotto[65].
Per poter beneficiare dell'approccio per prodotto il contribuente deve tuttavia fornire all'autorità fiscale una documentazione dettagliata da cui si evince che effettivamente egli presenta un'attività relativa alla proprietà intellettuale molto complessa che gli impedisce di agire diversamente[66].

Di seguito viene riportato uno schema riguardante le modalità di calcolo che stanno alla base dell'approccio per singolo IP e dell'approccio per prodotto in modo da comprendere meglio quanto appena spiegato:

Figura 2: confronto tra approccio basato su IP e approccio per prodotto



Fonte: Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III (Expert Focus 2016/3), pag. 195.

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

---

[65] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 192.
[66] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 36.

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

2.3.2. Uplift:

Come visto precedentemente, gli stati si sono accordati su una modifica del approccio nexus classico che tenesse conto anche di spese di outsourcing della R&S ad imprese vicine e dei costi d'acquisizione degli attivi immateriali attraverso una maggiorazione (uplift). In quest'ottica, ed in considerazione del fatto che molte imprese hanno previsto nella propria organizzazione aziende specifiche che si occupano della R&S per l'intero gruppo, agli stati è data la facoltà di concedere una maggiorazione del 30% massimo sulle spese qualificanti nel box in modo da considerare debitamente tale fattispecie. Questa maggiorazione è denominata uplift ed è da considerarsi come una maggiorazione che determina il tetto massimo delle spese deducibili e non come un forfait, il che significa che per poter far valere spese corrispondenti all'uplift il contribuente deve anche aver effettivamente sostenuto delle spese di almeno pari importo; se così non fosse l'uplift si limiterebbe all'ammontare di spesa sostenuto dal contribuente[67]. Per meglio capire questa condizione vengono di seguito riportati due esempi[68]:

Esempio di uplift pienamente sfruttabile:

Ammettiamo che il contribuente abbia sostenuto lui stesso spese qualificanti per complessivi Fr. 150. Inoltre egli ha dovuto corrispondere Fr. 50 per l'utilizzo di attività di R&S di aziende facenti parte del gruppo e Fr. 20 di costi di acquisizione del bene immateriale. In questo caso le spese massime che possono essere fatte valere nel calcolo sono pari a Fr. 195 (150 + 30% di 150), a condizione però che il contribuente abbia almeno sostenuto spese di pari valore. L'uplift si calcolo sulle spese ammesse (150) e corrisponde a Fr. 45.
Essendo le spese non qualificanti (50+20) maggiori all'uplift egli potrà considerare l'intero uplift di Fr. 45. Di conseguenza, visto che le spese complessivamente sostenute dall'impresa sono pari a Fr. 220 e quindi maggiori alle spese ammesse compreso l'uplift (195), il contribuente potrà far valere nel calcolo spese per Fr. 195 motivo per cui i redditi al beneficio dell'agevolazione saranno pari all'88.64%, (sulla base del quoziente nexus pari a 195/220).

[67] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 96.
[68] Tratti da: OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 30-31, con la modifica degli importi da parte dell'autore.

Esempio di uplift non pienamente utilizzabile:

Ammettiamo ora che il contribuente abbia sostenuto per proprio conto spese qualificanti per Fr. 150 totali e che le spese per l'utilizzo di R&S svolta da società facenti parte del gruppo e di acquisizione ammontino a Fr. 20 rispettivamente Fr. 10.
In questo caso le spese massime che il contribuente potrebbe far valere nel calcolo del patent box rimangono tutt'ora Fr. 195, pari alle spese da lui sostenute maggiorate del 30%. La condizione di sostenere spese almeno pari a tale importo non viene tuttavia più soddisfatta visto che le spese complessive sostenute dall'impresa sono pari a Fr. 180.

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

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

2.3.3. Spese complessive sostenute per lo sviluppo dell'attivo IP[69]:

Le spese complessive sostenute per lo sviluppo del bene immateriale corrispondono alla somma di tutte le spese che sarebbero considerate come spese ammesse per lo sviluppo dell'attivo relativo alla proprietà intellettuale nel caso in cui queste fossero sostenute dal contribuente intramuros[70]. La conseguenza è che le tipologie di spesa che non figurano tra i costi ammessi dal modello non rientrano tra i costi complessivi, anche se effettivamente sostenuti dal contribuente per proprio conto. Questi costi, che come visto in precedenza non hanno nessun legame diretto con l'attività di R&S, non hanno dunque effetto sul calcolo dell'agevolazione fiscale da corrispondere ai redditi derivanti da brevetti.

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

[69] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 31-32.
[70] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 31.

dalle spese sostenute per le spese di mandati di R&S affidati a terzi considerati vicini, ossia facenti parte del gruppo societario.

Il quoziente nexus può quindi essere rappresentato dalle seguenti spese per attività di R&S[71]:

$$\frac{\text{Spese sostenute dal contribuente} + \text{Spese sostenute per mandati affidati a terzi indipendenti}}{\text{Spese sostenute dal contribuente} + \text{Spese sostenute per mandati affidati a terzi indipendenti} + \text{Costi di acquisizione} + \text{Spese sostenute per mandati affidati a terzi vicini}}$$

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

Chiaramente le spese di R&S vengono sostenute prima che il bene immateriale inizi a generare dei redditi per i quali può essere richiesta un'imposizione ridotta, motivo per cui il calcolo deve essere eseguito di anno in anno considerando il totale delle spese ammissibili e delle spese complessive sostenute dal contribuente durante l'intera vita utile del bene immateriale. La conseguenza è che, negli anni in cui lo sviluppo viene portato avanti, il quoziente nexus si modifica annualmente visto che deve tenere in considerazione le nuove spese sostenute per lo sviluppo dell'IP[72].

Il quoziente nexus è fondamentale poiché stabilisce in quale percentuale i redditi da diritti immateriali generati in un determinato periodo fiscale possono beneficiare dello sgravio del box. Da come è stato definito il metodo di calcolo della quota nexus emerge che la volontà è quella di garantire un'imposizione agevolata a quei redditi derivanti da beni immateriali per i quali l'impresa ha effettivamente investito tempo e di conseguenza risorse proprie per lo sviluppo dello stesso, considerando solamente marginalmente le attività date in outsourcing a terzi non indipendenti.

[71] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 31-32.
[72] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 32.

Quindi ne deriva che il patent box risulta essere interessante solamente per quei beni immateriali per i quali l'impresa ha sostenuto gran parte delle attività di R&S inhouse. Inoltre la condizione di base è che l'impresa abbia dei costi di R&S sostenuti in proprio poiché altrimenti nessuna spesa può essere fatta valere in quanto l'uplift del 30% verrebbe calcolato su un valore pari a zero. Se invece un'impresa dovesse possedere solo un attivo della proprietà intellettuale e avesse lei stessa sostenuto tutte le spese per lo sviluppo di questo attivo, l'utilizzo del metodo nexus modificato permetterebbe ai redditi conseguiti da questo attivo di beneficiare in misura piena dei vantaggi fiscali[73].

2.3.4. Reddito complessivo relativo alla proprietà intellettuale[74]:

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

- Proporzionalità: questo principio indica che la definizione di redditi della proprietà intellettuale deve impedire che i redditi al beneficio di riduzione siano sproporzionatamente alti in modo da permettere al contribuente di beneficiare di una riduzione totale dei propri redditi.

- I redditi complessivi devono essere limitati ai redditi derivanti da proprietà intellettuali: tali redditi comprendono sia le royalties incassate dalla concessione dell'utilizzo del bene immateriale a terzi sia i redditi derivanti dalla vendita della proprietà intellettuale.

Ne risulta quindi che possono beneficiare dell'agevolazione fiscale i canoni di licenza, le plusvalenze derivanti dalla vendita e altri redditi provenienti dalla vendita del bene della proprietà intellettuale, così come redditi derivanti dalla vendita di prodotti e dall'utilizzo dei processi, a patto che questi siano direttamente correlati al bene della proprietà intellettuale (detti Embedded IP income). Quest'ultima tipologia di redditi si riferisce quindi al valore di un componente di un bene che deriva da attivi IP. Le regole da utilizzare per la determinazione del valore di tale componente devono essere coerenti e possono basarsi sulle regole dei prezzi di trasferimento[75]. Se per esempio un bene X viene venduto a Fr. 100 e il componente Y, che è stato brevettato dalla società, determina una quota del prezzo pari a Fr. 20, quest'ultima quota potrà beneficiare del patent box.

---

[73] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 732.
[74] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 31-33.
[75] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 33.

2.4. Le norme di "Tracking and tracing"[76]:

Come visto la condizione primaria dell'approccio nexus modificato presuppone un nesso tra le spese per attività di R&S sostenute dal contribuente ed i rispettivi ricavi generati dal bene immateriali. A tal proposito il rapporto finale OCSE disciplina che gli stati devono mettere a disposizione dei contribuenti un sistema di tracking and tracing in modo che venga rispettato il principio secondo cui i redditi a beneficio di un'imposizione agevolata derivino effettivamente da spese di R&S ammissibili[77]. La questione di rintracciare queste spese assume una valenza importante in quelle situazioni in cui l'impresa dispone di più beni immateriali poiché è importante stabilire quali spese attribuire al valore immateriale per cui in quell'anno si fa valere il patent box. Un'impresa che possiede differenti brevetti avrà molto probabilmente delle tempistiche differenti per quanto riguarda i redditi generati dai differenti attivi immateriali e di conseguenza è importante che l'impresa abbia un sistema che permette di tracciare tutte le attività di R&S in modo da permettere all'autorità fiscale di accertare il nesso tra i redditi al beneficio del box e le spese di ricerca e sviluppo sostenute dall'impresa per quel determinato brevetto.

Il tracking impone alle società di dover essere in grado di ricostruire il legame delle spese con i corrispettivi ricavi in modo da impedire delle manipolazioni aventi quale scopo quello di aumentare l'agevolazione fiscale concessa dal box. Qualora la dimostrazione del legame tra costi di R&S ed i corrispettivi ricavi non venisse resa verosimile dall'impresa, quest'ultima non potrà beneficiare dell'agevolazione fiscale sui redditi da beni immateriali. Questa conseguenza è dovuta al fatto che, senza la possibilità di tracciare nel tempo le uscite aziendali si potrebbe incorrere in situazioni in cui le medesime spese sostenute potrebbero essere fatte valere per più beni immateriali.

L'implementazione di queste misure di tracciamento è dovuta in quanto per il patent box è di primaria importanza che le spese di R&S così come i ricavi derivanti dall'attivo IP vengano tracciati. Nel caso in cui il contribuente dispone di un unico attivo IP il tracciamento risulta relativamente facile, mentre nel caso in cui gli attivi della proprietà intellettuale sono maggiori di uno oppure nel caso in cui l'impresa dispone di un prodotto che comprende più brevetti o diritti analoghi, il track & tracing risulta più complesso[78]. A tal proposito è il contribuente a dover fornire all'autorità fiscale tutte le informazioni relative ai vari beni immateriali.

Di principio il tracciamento delle spese va effettuato per ogni singolo IP. Tuttavia l'OCSE prevede la possibilità, in casi motivati dall'eccessiva complessità, di adottare un approccio per prodotto o per famiglie di prodotti in quei casi in cui il contribuente dispone di molti brevetti o di prodotti basati

---

[76] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 34-35.
[77] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 34.
[78] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 194.

su di un numero importante di brevetti[79]. L'approccio per prodotto applicato alle norme di track & tracing è il medesimo visto nell'applicazione del nexus approach[80].

3. Il patent box previsto nella legislazione fiscale svizzera

3.1. L'introduzione della normativa

Dopo aver visto quanto prevede il rapporto finale dell'azione numero 5 del progetto BEPS andiamo ora ad analizzare nel dettaglio quanto previsto dalla normativa relativa al patent box che verrà introdotta in Svizzera nell'ambito della riforma dell'imposizione delle imprese III.
La prima particolarità è che la Confederazione ha deciso di introdurre il patent box esclusivamente a livello cantonale e non per l'imposta federale diretta. In considerazione del fatto che in Svizzera ogni cantone ha una propria sovranità fiscale, che esercita sulla base di una propria Legge Tributaria cantonale, è nato il bisogno di elargire delle raccomandazioni uniformi per tutti i Cantoni in modo da limitare la concorrenza intercantonale come già avviene per una serie di altri aspetti legislativi.

Per questo motivo si è deciso di ancorare la normativa relativa al patent box nella Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni attraverso due articoli distinti, l'art. 8a per le persone fisiche che esercitano un'attività lucrativa indipendente rispettivamente l'art. 24a per le società di capitali. Tali articoli, riportati di seguito, sono stati emanati nella Legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera approvata dalle camere federali lo scorso 17 giugno [81].

Si precisa che la presente Legge federale non è ancora definitiva in quanto è ancora aperto il termine di 100 giorni per lanciare un referendum facoltativo che scadrà solamente il 6 ottobre 2016 e che potrebbe portare la riforma delle imprese III in votazione popolare.

Art. 8a Utile da brevetti e diritti analoghi in caso di attività lucrativa indipendente: All'utile da brevetti e diritti analoghi in caso di attività lucrativa indipendente si applica per analogia l'articolo 24a.

[79] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 37.
[80] cfr. capitolo Spese ammesse sostenute per lo sviluppo dell'attivo relativo alla proprietà intellettuale.
[81] La legge in questione è apparsa su Foglio Federale FF2016 4381.

Art. 24a Utile da brevetti e diritti analoghi

[1] 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 prevedere una riduzione inferiore.

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

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

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

Va inoltre segnalata la presenza dell'articolo 14 cpv. 3 della LAID che va a completare l'attuale articolo che prevede che "I beni immateriali e la sostanza mobiliare facenti parte della sostanza commerciale del contribuente sono stimati al loro valore determinante ai fini dell'imposta sul reddito" aggiungendo che "… Per la sostanza imputabile ai diritti di cui all'art. 8a i Cantoni possono prevedere una riduzione dell'imposta". La medesima norma è stata prevista per le persone giuridiche all'interno dell'art. 29 cpv 3 che disciplina come "i Cantoni possono prevedere una riduzione dell'imposta per il capitale proprio imputabile ai diritti di partecipazione secondo l'articolo 28 capoverso 1, a diritti secondo l'articolo 24a nonché a mutui a favore di società del gruppo". Anche in questo caso dunque la Confederazione ha deciso di lasciare la facoltà ai singoli Cantoni di attuare un'attenuazione all'imposizione della sostanza aziendale delle persone fisiche e all'imposta sul capitale delle persone giuridiche in modo da lasciare loro un maggiore spazio di manovra relativo alla struttura della propria fiscalità cantonale che desiderano applicare.

3.2. I soggetti fiscali che possono beneficiare del nuovo patent box cantonale

Come si evince dagli articoli sopraccitati i soggetti fiscali che possono beneficiare dello strumento del patent box sono sia le persone fisiche esercitanti attività lucrativa indipendente sia le persone giuridiche. Questa condizione è dovuta al principio di uguaglianza secondo cui le agevolazioni in questione devono essere concesse indipendentemente dalla forma giuridica del contribuente[82]. Inoltre possono usufruire di un regime di patent box gli stabilimenti d'impresa esteri di società svizzere e gli stabilimenti d'impresa svizzeri di società estere nel caso in cui siano assoggettati in Svizzera[83].

Tuttavia, per quanto riguarda gli stabilimenti d'imprese situati all'estero di imprese residenti in Svizzera vale che, nel caso in cui i redditi e gli attivi immateriali privilegiati sono imponibili nello stato di residenza secondo l'art. 7 paragrafo 1 della convenzione Modello OCSE, è previsto che le spese sopportate dallo stabilimento d'impresa estero vengano prese in considerazione al fine di determinare l'ammontare dell'attenuazione dei redditi imponibili nello stato di residenza a patto che lo stabilimento d'impresa sia ancora attivo al momento della realizzazione dei redditi al beneficio del box[84]. Tale aspetto risulta essere discutibile in quanto come abbiamo visto in precedenza il modello impone alle imprese di tracciare storicamente le attività di R&S e che quindi qualora le spese siano effettivamente servite a generare l'attivo immateriale si potrebbe comunque concedere la deduzione senza pretendere che lo stesso sia ancora attivo[85].

3.3. L'approccio adottato

Dall'art. 24a cpv. 1 si evince che le spese di ricerca e sviluppo devono essere "del contribuente" il che significa che in seguito alla decisione dell'OCSE di cui abbiamo riferito in precedenza anche la confederazione si è allineata all'approccio nexus modificato previsto dallo standard OCSE. I contribuenti possono dunque beneficiare del patent box solamente se conseguono redditi da diritti immateriali che hanno conseguito attraverso costi di R&S sostenuti in Svizzera. Anche in quest'ultimo caso vi è quindi una conformità al principio di sostanza previsto dall'OCSE nelle proprie raccomandazioni.

---

[82] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 15.
[83] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4257.
[84] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 738.
[85] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 311.

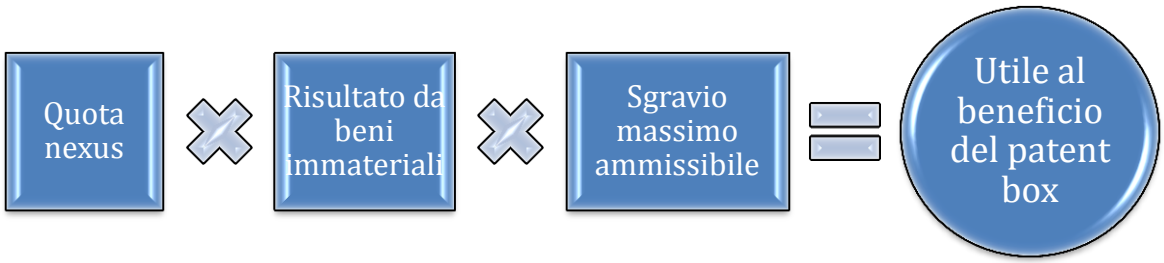
La logica dietro a questo approccio corrisponde dunque nei suoi principi al diritto costituzionale svizzero e più precisamente al principio di proporzionalità che si applica agli incentivi con finalità extrafiscali in quanto l'attuazione dell'incentivo resta proporzionata alle attività che il legislatore vuole incoraggiare, in questo caso le attività di R&S[86]. Questo legame con il principio di proporzionalità è stato evidenziato anche dal prof. Dr. R. J. Danon che indica come "la logica alla base di tale approccio è conforme al diritto costituzionale, in particolare al principio di proporzionalità applicabile agli incentivi di natura extrafiscale in quanto l'agevolazione fiscale concessa al contribuente è direttamente legata alla porzione di R&S sostenuta dal contribuente stesso e perché il modello nexus è di natura proporzionale"[87].

Questa condizione di legame tra le spese di R&S ed i redditi derivanti dal bene immateriale fa però sì che la diversificazione delle attività di R&S non risulti attrattiva nell'ambito dell'approccio nexus modificato che incentiva, di fatto, la concentrazione geografica delle attività di R&S e genera una situazione di svantaggio competitivo per quelle imprese che, per motivi strategici, dispongono di stabilimenti che si occupano di R&S in diversi paesi[88].

3.4. La determinazione dei redditi al beneficio del patent box

All'interno del primo capoverso dell'articolo 24a LAID viene disciplinato il cosiddetto sgravio massimo fiscalmente ammesso pari al 90%, precisando che i cantoni possono prevedere uno sgravio inferiore. Da questo capoverso si evince dunque che il patent box non viene applicato all'utile da beni immateriali moltiplicato per il fattore nexus, bensì solamente al 90% di tale ammontare. Tale condizione è stata inserita su volontà Svizzera e non è prescritta dall'OCSE. Di conseguenza il calcolo per determinare i redditi al beneficio dello sgravio evolve come segue:

Figura 3: determinazione dei redditi al beneficio del patent box



Fonte: creata dall'autore

[86] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4253.
[87] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)*, pag. 17.
[88] Amministrazione federale delle contribuzioni. (2015), *Regulierungsfolgenabschätzung der Unternehmenssteuerreform III*, pag. 54;
Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4233.

Dopo avere determinato il risultato da beni immateriali complessivo secondo il metodo residuo (cfr. capitolo 3.4.2), ed averlo moltiplicato per la quota nexus, bisogna quindi defalcare da tale risultato il 10% che verrà di conseguenza imposta in maniera ordinaria, mentre la quota del 90% potrà beneficiare dello sgravio fiscale che consiste in una totale esenzione dall'imposta sull'utile[89].

Per quanto riguarda la quota nexus questa viene stabilità come visto in precedenza, ossia attraverso il rapporto tra i costi di R&S ammissibili compreso l'uplift massimo del 30% ed i costi totali di R&S sostenuti. Di principio il calcolo di questo quoziente è da eseguire per ogni singolo IP. Conformemente alla normativa dell'OCSE vista nel capitolo precedente, sarà probabilmente ammesso un approccio per prodotti o per famiglie di prodotti in quei casi in cui il contribuente riesce a dimostrare che un approccio per singolo bene della proprietà intellettuale risulta impossibile[90]. Tale possibilità sarà verosimilmente regolamentata all'interno dell'ordinanza del Consiglio federale.

3.4.1. Il catalogo dei redditi privilegiati:

Come abbiamo visto nel capitolo precedente l'OCSE ha stabilito che possono beneficiare dell'agevolazione fiscale in questione differenti tipologie di reddito relative all'attivo IP, segnatamente[91]:

- Le royalties incassate per la concessione del brevetto a terzi;
- I plusvalori e altri redditi derivanti dalla vendita dei beni immateriali;
- Gli importi dei canoni di licenza considerati come incorporati nel prodotto di vendita del bene dell'impresa e che hanno un rapporto diretto con l'attivo IP (le cosiddette embedded royalties).

Il reddito privilegiato non può però essere definito come il reddito lordo degli attivi della proprietà intellettuale, in quanto questa definizione potrebbe permettere al 100% dei redditi netti del contribuente di sottostare al beneficio fiscale, malgrado non sia stata sostenuta la totalità delle spese ammesse[92]. Di conseguenza il reddito complessivo privilegiato va corretto sottraendo dal reddito lordo le spese di ricerca e sviluppo legate all'attivo immateriale accorse durante il periodo fiscale in questione[93].

---

[89]Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 192.
[90]OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 35.
[91]Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 95.
[92]Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 742.
[93]Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 95.

3.4.2. La determinazione del risultato da beni immateriali secondo il metodo residuale

Ad oggi l'OCSE non ha prescritto un metodo di calcolo del risultato da beni immateriali, ma il Consiglio federale ha deciso di calcolarlo per il tramite del metodo residuale (detto anche metodo indiretto o approccio top-down)[94]. In Svizzera il reddito da beni immateriali, detto anche reddito qualificante, verrà quindi determinato attraverso il cosiddetto metodo residuale che, a differenza del metodo di calcolo diretto (o bottom up), determina la quota di reddito che è imposta in maniera privilegiata partendo dal risultato globale e deducendo gli elementi del risultato che non sono relazionati al bene immateriale in modo da imporre l'utile residuo all'interno del patent box.

In altre parole la base di calcolo è l'utile imponibile complessivo dell'impresa, da cui si deducono tutte le tipologie di reddito che sono da imporre in via ordinaria, ossia senza riduzione. In questo modo si ricava un utile residuo che corrisponde all'utile imponibile al beneficio del patent box.

Di seguito si riporta lo schema relativo al calcolo dell'utile qualificante per il patent box secondo il metodo residuale:

Figura 4: determinazione dell'utile qualificante attraverso il metodo residuale

Fonte: creata dall'autore

Il risultato finanziario comprende i proventi su titoli, gli ammortamenti su immobilizzazioni finanziarie e su titoli, le spese a titolo d'interesse, i dividendi, ecc…[95].

[94]Amministrazione federale delle contribuzioni. (2015). *Regulierungsfolgenabschätzung der Unternehmenssteuerreform III*, pag. 31.
[95]Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 746;
Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4163.

Il risultato da commercio di prodotti o vendite non basato su brevetti riguarda le mere attività commerciali.

L'Amministrazione federale delle contribuzione specifica che per risultati da funzioni di routine s'intendono i risultati ottenuti da terzisti, commissionari e altri commercianti a basso rischio così come società di servizi[96].

Nello stesso rapporto l'AFC precisa che il risultato da diritti relativi ai marchi comprende la quota del prezzo d'acquisto di un prodotto attribuibile al marchio, ossia "la parte del prezzo di vendita di un prodotto che viene versata per il marchio". Quest'ultimo risultato viene sottratto in considerazione del fatto che l'OCSE, nel suo rapporto finale, ha espressamente escluso i marchi dal patent box.

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

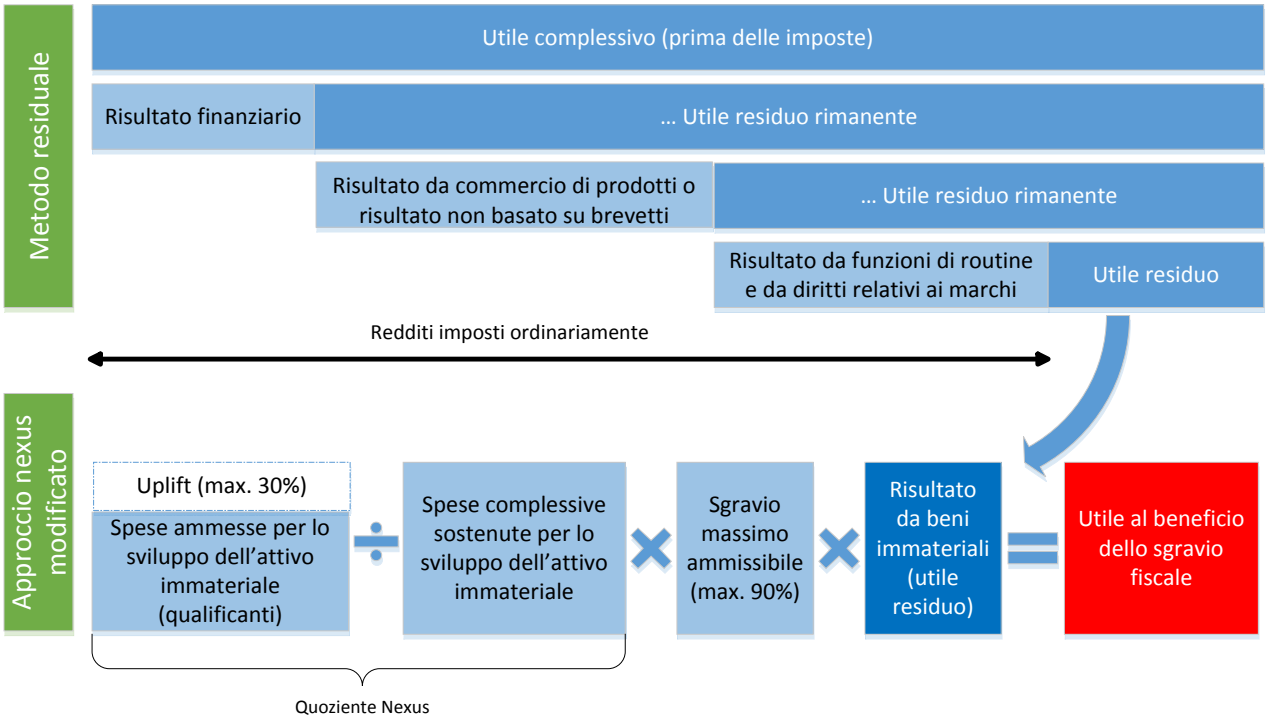
3.4.3. Il calcolo dell'utile al beneficio del patent box

Di seguito viene riportata la figura numero 5 che riassume le due fasi appena descritte e illustra l'intero processo di calcolo che interviene nell'ambito del patent box. Come abbiamo visto il calcolo dei redditi da beni immateriali che beneficiano dell'agevolazione derivante dal patent box avviene in due tappe.

La prima tappa consiste nella determinazione, attraverso il metodo residuale, dell'utile da attivi della proprietà intellettuale al beneficio dello sgravio, mentre la seconda fase consiste nell'applicazione dell'approccio nexus modificato all'utile ottenuto nella prima fase per determinare l'effettiva quota di reddito al beneficio dell'agevolazione fiscale.

[96]Amministrazione federale delle contribuzioni. (2015). *Regulierungsfolgenabschätzung der Unternehmenssteuerreform III*, pag. 31.
Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4163.

Figura 5: processo di derivazione dell'utile al beneficio dello sgravio fiscale



Fonte: Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III (Expert Focus 2016/3) pag. 195 (adattata dall'autore)

Una volta determinato il quoziente nexus ed averlo moltiplicato con l'utile qualificante, si procede a moltiplicare il risultato ottenuto con la percentuale di riduzione della base di calcolo stabilita in un valore massimo del 90% per ricavare l'utile rientrante nel patent box. Attraverso l'utilizzo di tale esenzione massima viene assicurata un'imposizione minima a livello cantonale visto che almeno il 10% dei redditi al beneficio dell'agevolazione fiscale è sempre soggetto ad imposizione, il che corrisponde ad un carico impositivo internazionalmente accettato[97]. Questo carico impositivo internazionalmente accettato è quindi raggiungibile proprio attraverso l'introduzione di tale misura a livello cantonale, con la conseguenza che i redditi derivanti da beni immateriali vengano totalmente imposti ordinariamente a livello di IFD.

Quest'ultimo aspetto è molto importante in quanto si collega ad uno degli obiettivi principali della riforma III delle imprese che come visto nella parte introduttiva si prefigge, tra gli altri obiettivi, di ottenere il consenso internazionale. Bisogna tuttavia ricordare che ai Cantoni è data la possibilità di ridurre la percentuale di sgravio massimo da concedere in modo da lasciare loro una, se pur minima, autonomia nella definizione della normativa in base alle esigenze ed alle particolarità di

[97]Amministrazione federale delle contribuzioni. (2015). *Regulierungsfolgenabschätzung der Unternehmenssteuerreform III*, pag. 32.
Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4163.

ogni Cantone. Questa libertà, basata sul principio del federalismo, è stata concessa anche perché i vari Cantoni hanno contribuenti differenti e dovranno quindi attuare normative differenti in base alla tipologia di contribuenti di cui dispongono e che intendono attrarre attraverso la loro politica fiscale.

3.5. Conseguenze per il primo periodo fiscale in cui si beneficia del patent box

Il paragrafo 2 dell'art. 24a LAID disciplina il modo di procedere al momento in cui il contribuente decide di beneficiare del patent box per la prima volta. In questo caso il problema è relativo al fatto che le spese di R&S per la creazione del bene immateriale incorrono nei periodi fiscali precedenti a quello in cui il bene genera dei redditi e quindi alcune spese sono già state dedotte dai redditi nell'ambito della definizione dell'utile imponibile ordinario dei periodi fiscali precedenti. A tal proposito all'utile netto imponibile del periodo di tassazione in cui viene richiesto il beneficio del patent box, devono essere aggiunte, attraverso la costituzione di una riserva tassata, le spese che nei periodi fiscali precedenti sono state dedotte quale costo dall'impresa visto che queste spese verranno poi considerate all'interno del quoziente nexus al momento del calcolo dell'utile del patent box. Il sistema previsto dal capoverso 2 dell'art. 24a LAID impedisce poi che un'impresa possa beneficiare sia della deduzione delle spese di R&S che del patent box. Lo scopo di questa disposizione è infatti quello di assicurare che all'atto dell'ingresso nel patent box vengano conteggiate le spese già fatte valere ai fini fiscali[98].

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

Il principio che sta alla base di questi due capoversi è che l'utilizzo del patent box non deve avvantaggiare l'impresa permettendole di considerare nella determinazione dell'utile al beneficio del patent box dei costi per attività di R&S che in passato sono già stati dedotti dall'utile imponibile perché ciò corrisponderebbe ad una concessione di una doppia deduzione di queste spese. Questo modo di procedere però fa si che i benefici fiscali garantiti dal sistema di incentivazione dell'input (ossia dalla deduzione ulteriore per le spese di ricerca e sviluppo prevista dall'art. 25a della LAID) vengono vanificati dalla successiva ripresa, allorquando l'impresa potrà conseguire un provento da beni immateriali imponibile in maniera privilegiata. Tale questione è problematica dal punto di vista della concorrenza fiscale internazionale visto come l'OCSE, ad oggi, non ha ancora definito un modo di procedere nel caso in cui la legislazione fiscale di uno Stato preveda sia l'incentivazione dell'input (deduzione ulteriore delle spese di R&S) che l'incentivazione dell'output

[98] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 748.

(patent box)[99]. Quindi in questo caso la Confederazione si è esposta prevedendo nella propria legislazione già una normativa che l'OCSE non ha ancora previsto con il rischio di risultare svantaggiata rispetto ad altri stati qualora l'OCSE non prevedesse una raccomandazione analoga.

L'introduzione del capoverso 3 si è resa necessaria in quanto l'aggiunta di tutte le spese di R&S sostenute nei periodi precedenti al momento della prima richiesta di applicazione del patent box comporta un'importante aggravio dell'utile imponibile che si traduce in un'importante aggravio fiscale[100]. Il modo di procedere proposto all'interno del capoverso 2 comporta di conseguenza un'uscita monetaria al momento dell'imposizione delle spese tramite riserva tassata[101]. Le modalità di applicazione della facilitazione relativa ai 5 anni vengono demandate al diritto cantonale, tuttavia è pensabile l'applicazione di un differimento rispettivamente di una ripartizione dell'onere impositivo su 5 anni oppure l'introduzione del cosiddetto "IP loss recapture mechanism" (o threshold ammount) già previsto in altri stati come per esempio Paesi Bassi, Liechtenstein e Italia[102]. Secondo tale meccanismo i redditi al beneficio dell'agevolazione fiscale del patent box (ossia l'utile residuo determinato attraverso il metodo residuale) sono imposti in modo ordinario fin tanto che non superano l'importo delle spese di R&S fatto valere nei periodi fiscali precedenti, ossia fino a che non si raggiunge l'ammontare di spese da recuperare perché già fatte valere in periodi fiscali precedenti[103]. In merito all'esempio dell'Italia la circolare chiarisce che "una volta che la società comincia a ricavare redditi correlati all'IP, tale reddito non beneficerà del IP box fino a concorrenza della quantità di perdite IP utilizzate per compensare il reddito ordinario"[104].

L'ammontare residuo di spese da recuperare (ossia la quota di spese che non è stata possibile compensare nei 4 anni successivi all'entrata nel box), dovrà essere aggiunto nella decisione di tassazione dell'anno n+4 (ossia quella del quarto anno successivo all'entrata nel patent box) quale reddito imponibile in modo che l'IP loss recapture mechanism sia conforme all'articolo 24a cpv. 2 e 3 della LAID[105].

---

[99] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 749.
[100] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 194.
[101] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 318.
[102] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 194.
[103] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 194.
[104] Ernst and Young (2015), *EY Global Tax Alert – Italy issues instructions and important clarifications on Patent Box regime*, pag. 2.
[105] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 194.

Esempio di threshold amount applicato nei Paesi Bassi[106]:

	N1	N2	N3
Spese R&S	100	100	100
Soglia (*«threshold»*)	100	200 (100 di N1 + 100 di N2)	250 (150 di N2 + 100 di N3)
Reddito bene immateriale	0	50	300
Soglia al 31 dicembre	100	150 (200-50 di reddito IP)	0
Imposizione ordinaria	0	50	250
Imposizione privilegiata (*«patent box»*)	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 fiscale N1 non ci sono redditi da beni immateriali. La soglia da considerare per futuri proventi da bene della proprietà intellettuale è di conseguenza pari a 100.
Nel periodo N2 l'impresa sopporto ulteriori spese di R&S di 100, motivo per cui la soglia da considerare si eleva a 200 (di cui 100 riferiti al periodo fiscale N1 e 100 al periodo fiscale N2). Nel periodo fiscale N2 l'impresa consegue tuttavia dei redditi da beni immateriali di 50 che vengono compensati con la soglia esistente in quel momento (200). Di conseguenza la soglia al 31.12.N2 ammonta a 150. Realizzando l'impresa un reddito da beni immateriali di 50 una parte delle spese di R&S concesse in deduzione viene ripresa fino a concorrenza dell'ammontare del reddito (50) ed è quindi imponibile in via ordinaria. Tale ripresa è da effettuare in quanto le spese sostenute nei periodi N1 e N2 hanno ridotto l'utile ordinario.

Nel periodo fiscale N3 l'impresa sostiene dei nuovi costi di R&S di 100 che portano la soglia complessiva a 250. Tuttavia sono da ravvisare anche redditi da beni immateriali pari a 300. È dunque necessario applicare una ripresa fiscale di 250 relativa alle spese di R&S che l'impresa ha già dedotto negli anni precedenti (imposti ordinariamente), mentre per i restanti 50 l'impresa potrà beneficiare del patent box, il che significa che quest'ultimo importo sarà esente da imposte.

Occorre inoltre tener 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. Se questi oneri sono stati iscritti all'attivo nei periodi fiscali precedenti (ossia attivati a bilancio) e ammortizzati con un'incidenza sull'imposta sull'utile, gli

[106] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 749-750.

ammortamenti fatti valere devono essere trattati analogamente agli oneri addebitati al conto economico.

Va tuttavia considerato che i brevetti e i diritti analoghi devono essere trasferiti fiscalmente nel patent box a un valore pari agli oneri da essi cagionati e fatti valere fiscalmente fino a quel momento, ma al massimo fino al valore venale del brevetto o del diritto analogo. 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 della LAID nel calcolo devono essere incluse anche le spese di R&S[107].

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[108].

Esempio di recupero delle spese dedotte in periodi fiscali precedenti[109]:

L'impresa X intende usufruire del patent box per il suo nuovo brevetto. Il valore venale del brevetto è di 100 CHF, mentre le spese di R&S sostenute nell'arco degli ultimi cinque anni (interamente in Svizzera) ammontano a 50 CHF. Secondo il capoverso 2 della norma proposta, nel primo anno in cui trova applicazione il patent box vengono addizionati all'utile imponibile 50 CHF (ossia le spese di R&S sostenute). In tal modo le spese allora interamente dedotte dall'utile imponibile vengono assoggettate in seguito all'imposta, in virtù del fatto che in futuro anche i ricavi non saranno pienamente imponibili.

Se tuttavia i costi per attività di R&S ammontassero a 150 CHF, l'importo aggiunto all'utile imponibile sarebbe pari a 100 CHF (pari al valore venale del brevetto)[110].

Per quanto riguarda l'art. 25a citato nel capoverso 2 la tematica verrà trattata nel capitolo successivo relativo alla cosiddetta "Superdeduzione per attività di ricerca e sviluppo". In questo caso il Consiglio federale ha dunque deciso di lasciare ai cantoni la possibilità di prevedere una ripresa fiscale unica dei costi fatti valere nei periodi fiscali precedenti oppure di allinearsi a ciò che

[107] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4217.
[108] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 747.
[109] Tratto da: Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4217.
[110] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 194.

avviene in altri paesi, come per esempio i Paesi Bassi, dove è in vigore il cosiddetto "threshold ammount" che prevede l'applicazione del patent box solamente alla parte di redditi che eccede le spese di R&S dedotte nei periodi fiscali antecedenti[111].

3.6. Il catalogo dei diritti immateriali al beneficio del patent box

Come visto nel capitolo precedente, il rapporto finale relativo all'azione 5 del progetto BEPS disciplina i diritti immateriali attraverso una definizione restrittiva che prevede come i beni immateriali che possono beneficiare del patent box nell'ambito dell'approccio nexus modificato sono i brevetti e altri attivi derivanti da proprietà intellettuale che hanno una funzione corrispondente a quella dei brevetti, a condizione che siano protetti giuridicamente e che vengano sottoposti a delle procedure di registrazione analoghe[112].

La definizione dei beni immateriali che sono autorizzati a qualificare nel patent box è molto importante e di fatto stabilisce il successo di questa misura fiscale. In considerazione del fatto che l'obiettivo del patent box è quello di sostituire gli statuti fiscali particolari che sono molto utilizzati dal punto di vista svizzero sarebbe stato auspicabile, dal punto di vista elvetico, l'introduzione di una definizione di attivo della proprietà intellettuale relativamente ampia in modo da permettere alle società al beneficio degli statuti fiscali di beneficiare all'incirca del medesimo tasso d'imposizione medio.

Malgrado la definizione dei limiti del patent box da parte dell'OCSE sia già avvenuta e visto che rimangono tutt'ora pendenti numerosi quesiti in merito alla definizione data dall'organizzazione internazionale, le camere federali si sono riservate il diritto di non esporsi su tale definizione visto che si tratta dell'aspetto che assume maggiore rilevanza nello strumento fiscale in questione ed in considerazione del fatto che a livello internazionale la situazione è ancora in evoluzione.

Infatti all'art. 24a cpv.4 viene specificato che la definizione dei diritti analoghi sarà effettuata attraverso un'apposita ordinanza del consiglio federale che verrà emessa successivamente. Si evince tuttavia che rientrano nei beni immateriali qualificanti i brevetti e diritti analoghi. Probabilmente questa scelta è dovuta al fatto che a livello internazionale si provvederà a discutere ulteriormente di questo aspetto visto che i vari patent box in vigore nel resto del mondo dovranno essere adeguati alle raccomandazioni internazionali. Inoltre il Consiglio federale si riserva la possibilità di rivedere periodicamente le disposizioni in materia di IP box in modo da poterle eventualmente adeguare, soprattutto in relazione ad eventuali cambiamenti che potrebbero manifestarsi a livello internazionale. A mio avviso tale scelta è corretta in quanto permette di

[111] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)*, pag. 19.
[112] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 28.

determinare l'elemento più importante del patent box al momento in cui la situazione sarà maggiormente chiarita vista l'attuale incertezza. A tal proposito sarà anche da considerare che il legislatore dovrà trovare il giusto equilibrio tra l'adozione di una definizione di diritto immateriale che sia coerente con l'obiettivo dell'agevolazione (incentivare l'attività di ricerca e sviluppo) e una definizione che non porti a delle disparità ingiustificate tra beneficiari dell'incentivo[113].

Il caso più emblematico è quello dell'Italia, ultimo paese membro dell'OCSE ad aver introdotto un modello di patent box nel suo diritto interno, che ha incluso nel catalogo dei beni immateriali al beneficio del patent box anche i marchi commerciali funzionalmente equivalenti ai brevetti[114] malgrado la raccomandazione dell'OCSE disciplini il contrario. La situazione italiana è particolare in considerazione del fatto che il patent box italiano risulta già essere in linea con l'approccio nexus modificato inglobando tuttavia i marchi senza la condizione che questi siano funzionalmente equivalenti ai brevetti[115]. Questa introduzione è stata resa possibile per via delle norme di grandfathering che permettono di mantenere gli IP box non conformi al modello OCSE fino al 30 giugno 2021.

La formulazione dell'art. 24a LAID fa comunque intendere che la definizione di attivi derivanti da proprietà intellettuale sia in linea con quanto disciplinato dall'OCSE e che quindi comprenda, come già visto nel capitolo precedente:

- Brevetti in senso ampio;
- Software coperti da copyright;
- In certe circostanze le altre proprietà intellettuali che sono non-ovvie, utili e nuove.

Già in passato l'AFC ed il Consiglio federale hanno precisato che sono da considerarsi diritti analoghi i certificati protettivi complementari e la cosiddetta protezione del primo richiedente concessa in relazione all'art. 12 della legge sugli agenti terapeutici[116]. Queste tipologie di attivi della proprietà intellettuali sono dunque delle "certificazioni" che rientrano nella terza categoria definita dall'OCSE motivo per il quale la confederazione dovrà informare il FHTP sulle condizioni che le imprese devono adempiere per ottenere queste certificazioni e sul numero di contribuenti

---

[113] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 87.
[114] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 739.
[115] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 94.
[116]Amministrazione federale delle contribuzioni. (2015). *Regulierungsfolgenabschätzung der Unternehmenssteuerreform III*, pag. 31;
Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4162 e seguenti.

che ne beneficiano conformemente a quanto stabilito nel rapporto finale dell'azione numero 5 del progetto BEPS (OCSE, 2015, pag. 29).

Anche dal punto di vista svizzero si è deciso di attuare un catalogo non limitato esclusivamente agli attivi immateriali brevettati in quanto il principio di parità di trattamento impone di estendere il beneficio anche a quei diritti immateriali che sono funzionalmente equivalenti rispetto allo scopo perseguito dal legislatore, ossia l'incentivazione delle attività di ricerca e sviluppo[117]. Inoltre questa condizione avrebbe svantaggiato le imprese che operano attività di R&S su beni che non sono brevettabili. Per quanto riguarda la definizione di attività di R&S il legislatore si potrà ispirare ai principi previsti dal Manuale Frascati che è una pubblicazione edita dall'OCSE e definisce quanto segue[118]: "La ricerca e sviluppo sperimentale (R&S) comprende le attività creative e sistematiche intraprese per accrescere la conoscenza- compresa la conoscenza dell'umanità, della cultura e della società- e di progettare delle nuove applicazioni a partire dal sapere disponibile. Anche se eseguita da diversi attori, le attività di R&S presentano un insieme di caratteristiche comuni. Siano gli obiettivi della ricerca specifici o generali, la R&S mira sempre all'ottenimento di nuovi risultati a partire da concetti (e dalla loro interpretazione) o da ipotesi che presentano un carattere originale"[119].

3.7. Confronto con le raccomandazioni dell'azione numero 5 del progetto BEPS

In considerazione di quanto visto nei precedenti due capitoli risulta evidente che il patent box introdotto a livello cantonale su indicazione del Consiglio federale non sarà molto differente rispetto a quanto stabilito dall'OCSE nel suo rapporto finale anche se persistono alcune differenze.

In primo luogo vi è una differenza dovuta all'introduzione della riduzione della base di calcolo pari al 90% che non viene prescritta dall'OCSE.

Un'ulteriore possibile differenza sta nel fatto che la Svizzera, in qualità di Stato non UE, ha la possibilità di adottare l'approccio territoriale che si differenzia dall'approccio soggettivo a cui sottostanno i paesi membri UE[120]. Tale possibilità riguarda esclusivamente le spese di R&S sostenute per mandati affidati a terzi facenti parte del gruppo. Il legislatore per favorire le attività di R&S ha fondamentalmente due possibilità.

---

[117] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 18.
[118] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)*, pag. 80-81.
[119] OCSE. (2015). *Mesurer les activités scientifiques, technologiques et d'innovation – Manuel de Frascati 2015- Ligne directrices pour le recueil et la communication des données sur la recherche et le développement expérimental*, pag. 47.
[120] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 192.

La prima, la più semplice e quella più diffusa in seno agli stati membri dell'OCSE, consiste nel limitare l'incentivo alle attività di R&S date in outsourcing esercitate sul territorio nazionale (approccio territoriale). Tuttavia questo approccio non è concepibile in seno alla comunità europea in quanto le libertà fondamentali dell'UE vietano di sottoporre gli incentivi relativi alle attività di R&S ad una restrizione di tipo territoriale. Per questo motivo per il patent box viene applicato un secondo approccio da parte dei paesi membri dell'UE che prevede che il legame tra l'agevolazione fiscale e l'attività di R&S data in outsourcing non è ancorato ad un criterio geografico bensì alla condizione che l'attività di R&S sia sostenuta dal contribuente stesso (approccio soggettivo)[121]. Non essendo la Svizzera membro UE essa ha dunque la facoltà di decidere se prevedere l'approccio soggettivo o l'approccio territoriale. Questa possibilità, riferita esclusivamente alle attività di ricerca e sviluppo eseguite su mandato, viene anche prevista nel rapporto finale dell'OCSE che indica come "stati non membri della comunità europea possono cambiare tale limitazione in modo che tutte le spese per attività di R&S sostenute da terzi indipendenti oppure da terzi non indipendenti residenti nel medesimo stato rientrano tra le spese di R&S qualificanti"[122]; aspetto a sua volta confermato da D. Gentsch, R, Matteotti e P. Roth[123].

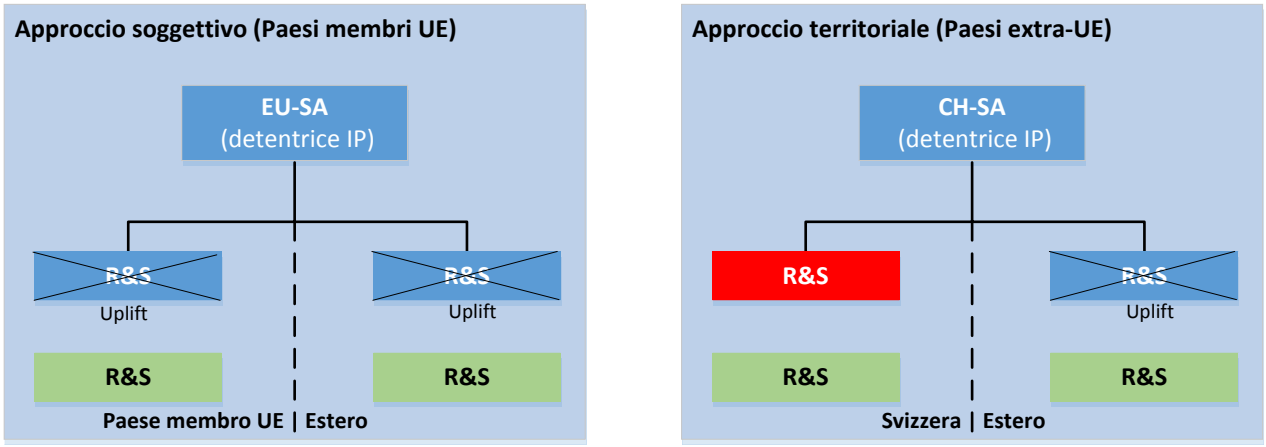
Come visto in precedenza, nell'approccio Nexus modificato sono considerate spese ammesse per lo sviluppo del bene immateriale quelle spese che sono state sostenute dall'impresa stessa per la creazione di un determinato bene immateriale (cosiddetto approccio basato sull'impresa o approccio soggettivo), mentre sono escluse le spese per mandati di R&S che l'impresa concede a società terze vicine (non indipendenti) indipendentemente dal loro domicilio. Nel caso in cui il Consiglio federale decidesse di optare per l'approccio territoriale, in Svizzera l'impresa detentrice del bene immateriale potrà far valere quali spese ammesse per lo sviluppo del bene immateriale anche le spese per mandati di R&S affidati a società facenti parte del gruppo (ossia una società non indipendente) a patto che esse siano domiciliate sul territorio elvetico[124]. Per i paesi della comunità europea tali spese per mandati di R&S non sono considerate tra le spese qualificanti e quindi vengono tenute in considerazione marginalmente all'interno dell'uplift del 30%.

Dunque, come si evince dallo schema seguente, nell'approccio soggettivo le spese per mandati a società vicine sono sempre considerate all'interno dell'uplift e le spese di mandati di R&S affidati a società indipendenti rientrano tra le spese qualificanti, mentre nell'approccio territoriale le spese per mandati di R&S commissionati a società del gruppo residenti in Svizzera rientrano tra le spese qualificanti unitamente ai mandati affidati a terzi indipendenti e solamente i costi per mandati affidati a società del gruppo estere sono da considerare nell'uplift, unitamente ai costi di acquisizione.

---

[121] Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III),* pag. 80.
[122] OCSE. (2015). Rapporto finale 2015 – azione 5 BEPS, pag. 48.
[123] Gentsch D., Matteotti R., Roth P. (2015). *Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung – Schweizer Lizenzbox im Kontext der internationalen Entwicklungen* (Der Schweizer Treuhänder 2015/4), pag. 309.
[124] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 192.

Figura 6: confronto tra approccio soggettivo e approccio territoriale



Fonte: Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III (Expert Focus 2016/3) pag. 191 (adattata dall'autore)

Di conseguenza l'uplift nel contesto elvetico potrebbe considerare forfettariamente (fino ad un massimo del 30%) i costi di outsourcing delle attività di ricerca e sviluppo a società del gruppo estere e i costi sostenuti per l'acquisizione del bene immateriale[125], differenziandosi dall'uplift nel contesto europeo in cui vengono considerati in aggiunta i costi per mandati di R&S affidati a società figlie residenti all'interno dell'UE. Ritengo che questa possibilità viene probabilmente concessa in considerazione del fatto che lo scopo del BEPS è quello di evitare lo "shifting" di utili verso legislazioni fiscali favorevoli. Di principio, il fatto che uno stato decida di applicare l'approccio territoriale, non porta ad uno spostamento di utili in quanto questo approccio prevede la condizione che la società del gruppo che esegue la R&S su mandato sia residente nel medesimo paese.

Non è tuttavia ancora stato definito l'approccio che verrà attuato, aspetto che verrà probabilmente disciplinato all'interno dell'Ordinanza del Consiglio federale. L'eventuale decisione del Consiglio federale di attuare questo approccio è conforme al principio di proporzionalità ed all'interesse pubblico perseguito in quanto l'obiettivo di tutte le politiche in favore della R&S è quello di far ricadere gli effetti positivi di quest'attività all'interno del proprio territorio nazionale. Inoltre, più il legame geografico di queste attività con il territorio è esteso, maggiori saranno i benefici (spillovers)[126]. Nel caso si decidesse di attuare l'approccio territoriale il patent box adottato dalla Svizzera sarà più ampio rispetto al modello soggettivo applicabile in seno all'UE[127]. Tale decisione porterebbe tuttavia anche a delle problematiche in virtù della particolarità della Svizzera di avere

[125] Hausmann R., Roth P., Meyer-Nandi S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3), pag. 194.
[126] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 295.
[127] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 314.

una legislazione fiscale cantonale. Infatti questo aspetto potrebbe portare delle difficoltà nel caso in cui la società conceda dei mandati di R&S a società del gruppo residenti in differenti Cantoni o a esegua l'attività di R&S in differenti succursali svizzere situate in Cantoni differenti, in quanto sarà da disciplinare come verranno trattate le spese sostenute in differenti cantoni. Si potrebbe di conseguenza assistere ad una sorta di "shifting" dei profitti interni che sarà da regolamentare in modo dettagliato. In particolare si tratterà di determinare se i costi sostenuti in altri Cantoni potranno essere considerati quali spese qualificanti oppure se il patent box sarà da considerarsi a livello cantonale, portando alla conclusione che le spese sostenuti in Cantoni differenti rispetto al Cantone di domicilio della società che richiede il beneficio del patent box rientrino all'interno dell'uplift.

Anche in Svizzera saranno da implementare le misure di tracking and tracing che di fatto porteranno ad un maggiore dispendio amministrativo, la cui entità sarà maggiore all'aumentare del grado di dettaglio relativo all'attribuzione dei costi sui vari brevetti[128]. Queste norme, oltre a rappresentare un dispendio di tempo e di risorse per le imprese aumentano anche il dispendio di tempo e le risorse necessarie all'autorità fiscale per il controllo dei documenti che le imprese o le persone fisiche esercitanti un'attività lucrativa indipendente forniscono a tal proposito. Le varie amministrazioni cantonali in materia fiscale dovranno infatti implementare un sistema di accertamento che permette di verificare il nesso tra le spese sostenute per la R&S ed il brevetto per cui viene fatto valere l'IP e di tracciare e monitorare nel tempo le spese in modo da poter identificare le eventuali spese che dovranno essere aggiunte al reddito imponibile netto in quanto già fatte valere in passato dall'impresa. Per quanto riguarda il modo in cui il consiglio federale intende implementare nella pratica le norme di tracking & tracing non è ancora stato definito e verrà presumibilmente disciplinato dall'apposita ordinanza emanata dal Consiglio federale.

Chiaramente l'introduzione non poteva essere sostanzialmente differente visto che l'obiettivo dell'OCSE all'interno del progetto BEPS è stato quello di uniformare il più possibile il patent box per evitare che questo venga utilizzato dalle imprese connotate di mobilità quale strumento di ottimizzazione fiscale che incidesse sulla scelta dell'insediamento. Inoltre la stessa riforma delle imprese III nasce con l'obiettivo di rigenerare quel consenso internazionale, venuto meno in relazione alle critiche mosse agli statuti fiscali cantonali e federali in vigore in Svizzera, e di mantenere la competitività dalla piazza finanziaria elvetica incentivando la ricerca e lo sviluppo di nuovi beni portando ad una maggiore creazione di valore per l'intera nazione.

---

128 Amministrazione federale delle contribuzioni. (2015), *Regulierungsfolgenabschätzung der Unternehmenssteuerreform III*, pag. 32.

4. La Superdeduzione delle spese di ricerca e sviluppo

4.1. L'introduzione della normativa

La secondo misura importante volta ad incentivare le attività di R&S all'interno della riforma III d'imposizione delle imprese è la deduzione ulteriore delle spese di R&S (anche denominata Superdeduzione delle attività di R&S).

Tale misura è prevista attraverso l'introduzione di due nuovi articoli nella LAID riportati di seguito, ossia l'art. 10a LAID riferito alle persone fisiche esercitanti un'attività lucrativa indipendente e l'art. 25a LAID relativo alle persone giuridiche tratti dalle Legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera del 17 giugno 2016.

> **Art. 10a** Deduzione delle spese di ricerca e sviluppo in caso di attività lucrativa indipendente:
>
> Alla deduzione delle spese di ricerca e sviluppo in caso di attività lucrativa indipendente si applica per analogia l'articolo 25a.

> **Art. 25a** Deduzione delle spese di ricerca e sviluppo:
>
> [1] I Cantoni possono approvare una deduzione delle spese di ricerca e sviluppo non eccedente il 150 per cento degli oneri consentiti dall'uso commerciale.
>
> [2] Le spese di ricerca e sviluppo sono deducibili nella misura in cui siano sostenute in Svizzera direttamente dal contribuente o indirettamente da una terza persona.
>
> [3] Se la persona che ha conferito un mandato di ricerca e sviluppo ha diritto alla deduzione, il mandatario non ha diritto a nessuna deduzione.
>
> [4] Nel quadro delle disposizioni di esecuzione il Consiglio federale definisce le spese di ricerca e sviluppo.

Come visto in precedenza il patent box è denominato incentivazione dell'output in quanto interviene alla fine del processo di R&S visto che esso incentiva i redditi derivanti dai beni immateriali sviluppati in seguito all'attività di R&S. Analogamente la deduzione delle spese di

ricerca e sviluppo è denominata incentivazione dell'input in quanto interviene all'inizio del processo di R&S, incentivando le spese che il contribuente ha sostenuto per le attività di R&S[129].

È possibile distinguere diversi sistemi di incentivazione delle spese di R&S. In primo luogo si può distinguere tra un'incentivazione basata sul volume o un'incentivazione incrementale. Un incentivazione basata sul volume agevola l'intero volume delle spese nel settore della ricerca e dello sviluppo, mentre un'incentivazione incrementale o basata su un incremento riguarda unicamente la variazione delle spese nel settore della ricerca e dello sviluppo in relazione a un periodi di riferimento. Secondariamente, l'incentivazione può interessare la base di calcolo, ad esempio mediante una maggiore deducibilità delle spese in questo settore oppure tramite una deduzione del debito fiscale, ossia mediante la concessione di un credito d'imposta[130]. Durante uno studio effettuato dalla Commissione Europea (2014) è emerso che le incentivazioni basate sul volume sono preferite a livello internazionale alle incentivazioni incrementali. Gli incentivi basati sul volume sono da preferire in quanto il sistema incrementale può portare l'impresa a modificare il proprio calendario dei progetti d'investimento. Per esempio le imprese potrebbero essere portate ad aumentare progressivamente i propri investimenti in R&S, anziché fare degli investimenti importanti immediatamente, se i benefici derivanti da questi investimenti si verificano più tardi proprio perché l'incentivo è calcolato sulla variazione delle spese in R&S tra un periodo fiscale e l'altro[131].

Il primo aspetto da considerare è che, come si evince dal capoverso 1 dell'articolo sovraesposto, l'introduzione delle deduzione in questione è facoltativa contrariamente a quanto avviene per l'introduzione del patent box. Tale misura è stata resa facoltativa in quanto il Consiglio federale, nel messaggio relativo alla riforma delle imprese III, ha sottolineato 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"[132]. La disposizione facoltativa consentirà dunque ai Cantoni di prevedere un'incentivazione in base alle loro esigenze[133]. Il Consiglio federale, propenso a salvaguardare il margine decisionale dei Cantoni, ha comunque stabilito alcuni valori di riferimento dell'incentivazione, in particolare[134]:

---

[129]Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4233.
[130]Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4164.
[131] European Commission. (2014). *A Study on R&D Tax Incentives – Final Report.* pag. 11.
[132] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 755.
[133] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4164.
[134] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4165.

- L'incentivazione riguarda di solito il committente dal momento che spesso, soprattutto per la ricerca di base, si ricorre a istituti universitari. In questo ambito un'incentivazione a livello di mandatario risulterebbe inutile. L'incentivazione è limitata all'attività di ricerca e sviluppo in Svizzera. In questo caso dunque viene chiaramente indicato che la misura in quesitone sottostà all'approccio territoriale di cui si è già riferito nel capitolo precedente;

- L'incentivazione non può essere utilizzata in caso di perdite. Ciò significa che i redditi del patentbox non possono essere utilizzati per compensare delle perdite riportate che l'impresa può ancora far valere.

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

Dal medesimo capoverso emerge inoltre che i cantoni possono concedere questa ulteriore deduzione dalla base di calcolo dell'utile imponibile in misura maggiore al 100% ma al massimo in ragione del 150% degli oneri consentiti dall'uso commerciale. Tale limite massimo non era inizialmente previsto nel messaggio della riforma III delle imprese ed è stato aggiunto solamente successivamente, probabilmente con l'obiettivo di mantenere il consenso internazionale della riforma stessa, impedendo in questo modo che i Cantoni attuassero degli incentivi eccessivi. Rendendo tale spese deducibili in misura superiore al 100%, viene realizzata un'incentivazione dell'input delle spese di ricerca e sviluppo motivata da fattori extrafiscali[135].
Questa disposizione regola evidentemente il diritto all'ottenimento di una deduzione supplementare a titolo d'incentivo. La deducibilità ordinaria dei costi di R&S a titolo di spese giustificate dall'uso commerciale, siano esse sostenute in Svizzera o all'estero, non sottostà ad alcuna condizione e sarà concessa nel caso in cui sia conforme al diritto contabile e, nel caso di spese infragruppo, sia conforme al principio del "dealing at arm's lenght"[136].

[135]Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4218.
[136]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 300.

4.2. La definizione di ricerca e sviluppo

La norma in questione non contiene una definizione del concetto di R&S[137], Bisogna dunque attendere per capire se il Consiglio federale emanerà una definizione propria, uguale o differente rispetto a quella introdotto nel patent box, oppure se deciderà di lasciare anche in ambito della definizione di attività di R&S libertà ai singoli Cantoni. La norma, come si evince dagli articoli di legge precedentemente citati, non disciplina diversi valori di riferimento, tra cui ad esempio la definizione di R&S o l'entità dell'ulteriore deduzione[138]. Su quest'ultimo aspetto si è infatti deciso di introdurre un limite massimo del 150% ma spetterà ai singoli Cantoni stabilire l'entità dello sgravio fiscale che verrà definito in base alle esigenze finanziarie e di attrattività fiscale di ogni singolo Cantone.

La plafonatura massima in questione è stata inserita per evitare che l'agevolazione induca ad una riduzione sproporzionata del carico fiscale e porti ad una concorrenza troppo aggressiva tra i Cantoni[139]. Già nel messaggio del Consiglio federale, in cui ricordiamo che non veniva indicato l'importo massimo, veniva infatti ribadita tale necessità, che di fatto è riconducibile all'obiettivo di ottenere il consenso internazionale della riforma delle imprese III[140].
Si prevede che esisteranno sistemi e definizioni differenti a livello di singoli Cantoni[141] il che favorisce di fatto una concorrenza intercantonale.

4.3. Condizioni per il diritto alla deduzione

Dall'art. 25a della LAID emerge che, come stabilito dal Consiglio federale, la condizione di base è che l'attività di R&S sia sostenuta in Svizzera. A tal proposito il prof. Danon afferma che "il diritto costituzionale non impone al legislatore d'estendere l'incentivazione dell'art. 25a LAID alle attività di R&S esercitate all'estero"[142]. Va inoltre considerato che una tale estensione avrebbe come effetto quello di creare delle potenziali situazioni di doppia deduzione delle medesime attività nel caso in cui anche lo stato estero prevedesse delle agevolazioni fiscali del medesimo tenore[143]. In

---

[137]Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4218.
[138]Amministrazione federale delle contribuzioni. (2015), *Regulierungsfolgenabschätzung der Unternehmenssteuerreform III*, pag. 32.
[139]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 301.
[140] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4251.
[141]Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4243.
[142]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 276.
[143]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 286.

quest'ottica tuttavia viene lasciata la possibilità ai singoli Cantoni di considerare le spese sostenute per attività di R&S in maniera maggiorata, il che permette ai Cantoni di tener conto indirettamente, almeno in parte, delle spese per R&S svolta all'estero[144].

Va inoltre considerato che è stato dimostrato come i benefici della R&S si verificano innanzitutto nel luogo dove viene svolta[145]. Possono quindi essere incentivate sia le attività di R&S realizzate internamente dal contribuente così come l'attività di R&S su mandato che il contribuente svolge per conto di terzi[146]. Potranno quindi essere fatte valere quale deduzione le spese di R&S sostenute dal contribuente in un determinato Cantone (spese sostenute direttamente) oppure le spese di R&S sostenute in un Cantone da un terzo e fatturate al contribuente (spese sostenute indirettamente). Quest'ultimo aspetto potrebbe tuttavia portare a delle situazioni di incentivazione doppia, ossia sia presso il committente che presso il mandatario. Risulta quindi necessaria una coordinazione tra contribuenti che ha lo scopo di evitare la doppia deduzione di tali spese[147]. A tal proposito è stato introdotto il capoverso 3 dell'art. 25a LAID che impedisce che nel caso della ricerca su mandato le stesse spese di R&S possano essere portate in deduzione due volte - sia presso il committente che presso il mandatario - o addirittura in forma multipla nel caso di ulteriori sub commissionari (ossia mandatari del mandatario)[148].

Il capoverso in questione stabilisce che nel caso in cui committente, ossia colui che ha commissionato il mandato di R&S, ha il diritto alla deduzione, il mandatario non ha il diritto alla deduzione. Quindi viene stabilito che nel caso di ricerca su mandato il diritto alla deduzione spetta per principio al committente in considerazione del fatto che quest'ultimo può in genere beneficiare maggiormente delle deduzione maggiorata visto che solitamente, soprattutto nella ricerca di base, il mandatario può essere un istituto universitario, ossia un istituto di ricerca che non è neppure soggetto all'imposta sull'utile. Anche se il mandatario è un'impresa soggetta alle regole dell'economia di mercato le cui prestazioni sono remunerate dal committente sulla base del metodo del costo maggiorato, la deduzione potrebbe cadere perlopiù nel vuoto per mancanza di utili sufficienti[149]. Quest'ultimo aspetto riguarda per esempio le start up che spesso non generano utili importanti tali da poter sfruttare appieno la deduzione. Nel caso in cui il committente è soggetto ad imposta in un Cantone che non usufruisce della competenza di incentivazione, vale a

---

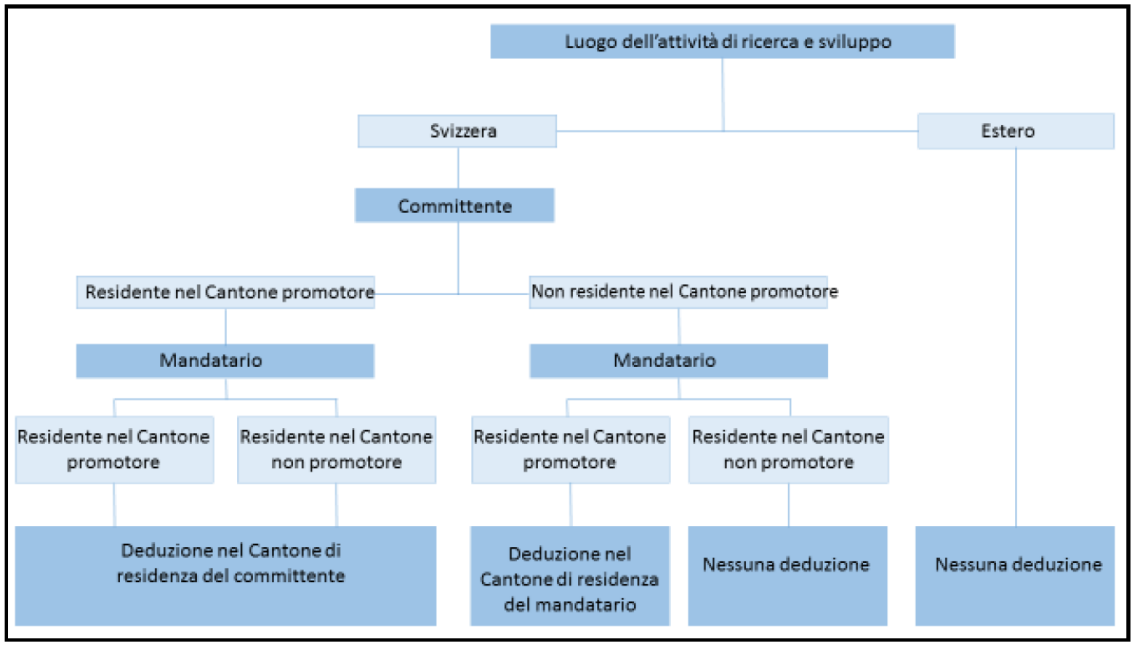
[144]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 276.
[145]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 290.
[146]Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4218.
[147]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 287.
[148]Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4218.
[149]Amministrazione federale delle contribuzioni. (2015). *Regulierungsfolgenabschätzung der Unternehmenssteuerreform III*, pag. 33.

dire in un cantone che non prevede la deduzione, il mandatario ha diritto invece alla deduzione se ha la propria sede in un Cantone che usufruisce di tale competenza, ossia in un Cantone che prevede all'interno della propria legislazione fiscale tale incentivazione fiscale[150].

Le condizioni di deducibilità delle spese di R&S relative alla ricerca su mandato è illustrata nel dettaglio nella figura sottostante. Come visto in precedenza l'attività di R&S sostenuta all'estero non è deducibile in quanto vige l'approccio territoriale mentre essa è deducibile nel caso in cui l'attività di ricerca e sviluppo è svolta in Svizzera. Nel caso in cui il contribuente commissionasse l'attività di R&S ad una società rispettivamente ad un istituto di ricerca Svizzero (privato o pubblico) sono da prevedere due scenari. Qualora il contribuente (committente) risiedesse in un Cantone la cui legislazione fiscale prevede la deduzione per spese di R&S, al fine di evitare una doppia deduzione di queste spese e indipendentemente dal fatto che il Cantone di residenza del mandatario applica tale misura, la deduzione è da accordare esclusivamente al committente.

Se invece il committente risiede in un Cantone in cui questa incentivazione non è prevista e il mandatario risiede in un Cantone che prevede la Superdeduzione delle spese di R&S, allora la deduzione potrà esser fatta valere dal mandatario in virtù del fatto che il committente non ha la possibilità di ottenere tale deduzione. Nel caso in cui invece, sia il mandatario che il committente, risiedono in un Cantone che non prevede l'incentivo fiscale in questione, nessuno dei due potrà far valere questa deduzione. Schematicamente la situazione si presenta come segue:

Figura 7: individuazione del beneficiario della deduzione fiscale



Fonte: Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla riforma III dell'imposizione delle imprese,* pag. 4218

[150] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese,* pag. 4218.

Questo modello, utilizzato anche da altri Paesi (come per esempio Australia, Brasile e Spagna), intende ottimizzare l'effetto fiscale dell'agevolazione ipotizzando che l'entità agente in qualità di committente sarà il proprietario economico del bene immateriale sviluppato e avrà di conseguenza un carico fiscale più importante[151].

Se il mandatario è residente all'estero, le spese per R&S su mandato sostenute da un'impresa svizzera non beneficiano della deduzione supplementare per attività di R&S prevista dall'art. 25a LAID in quanto l'attività di R&S è sostenuta da un mandatario non assoggettato alle imposte in Svizzera (restrizione territoriale)[152].

La casistica in cui il committente estero affida un mandato di R&S ad un mandatario svizzero non è previsto dal messaggio. Tuttavia in questo caso la deduzione dovrebbe essere accordata al mandatario in quanto dall'art. 25a cpv. 3 della LAID l'unica condizione necessaria per permettere al mandatario di far valere la deduzione è che il committente non abbia diritto alla deduzione; condizione rispettata in quanto il committente non è assoggettato in Svizzera[153].

4.4. Relazione tra patent box e Superdeduzione delle attività di R&S

Come già visto, sia il patent box che la Superdeduzione delle spese di R&S hanno lo scopo di incentivare fiscalmente l'attività di R&S intervenendo alla fine, rispettivamente all'inizio, del processo di R&S. In questo contesto la maggiore deduzione delle attività di R&S può completare il patent box sotto i seguenti aspetti[154].

In primo luogo il patent box può essere sfruttato solo per una parte delle attività di R&S. Un'ulteriore maggiore deducibilità delle spese di R&S può comunque promuovere anche le attività di R&S che non generano utili successivamente tassati in maniera privilegiata all'interno del patent box[155]. In altre parole la condizione per beneficiare del patent box è che l'attività di R&S sfoci nella creazione di un brevetto o diritto analogo che genera dei redditi. Tuttavia non tutte le attività di R&S sfociano effettivamente in un attivo IP che genera poi dei redditi. L'introduzione della Superdeduzione delle spese di R&S potrà quindi costituire un incentivo fiscale per tutte le imprese

[151]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 303.
[152]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 303.
[153]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 304.
[154]Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4233.
[155]Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4233.

che effettuano attività di R&S indipendentemente dal fatto che questa sia fruttuosa, ossia porti a dei redditi.
Il secondo aspetto per cui tale misura completa l'introduzione del patent box sta nel fatto che oltre ad un patent box, alcuni Paesi offrono anche un'incentivazione dell'input. Se la Svizzera dovesse rinunciarvi, correrebbe il rischio di non essere sufficientemente attrattiva da favorire una concentrazione delle attività di R&S sul proprio territorio rispetto a Paesi che offrono entrambi gli incentivi[156]. Questo secondo aspetto si ricollega quindi agli obiettivi stessi della riforma delle imprese III che come visto inizialmente ha tra i suoi obiettivi quello di mantenere l'attrattività della piazza finanziaria Svizzera.

La deduzione delle spese per attività di R&S presenta dei vantaggi rispetto al patent box in quanto, per il momento, tale misure non è stata oggetto dei lavori nell'ambito del progetto BEPS svolti dall'OCSE, motivo per cui presenta dei margini di manovra più estesi per la Svizzera, proprio in considerazione del fatto che non è stata regolamentata come invece avvenuto per il patent box[157]. Tuttavia, anche in considerazione del fatto che la misura deve sottostare al consenso internazionale, tale incentivazione non può risultare eccessivamente permissiva.

Da ultimo se per motivi aziendali un'impresa attiva a livello mondiale non desidera concentrare le proprie strutture di R&S in un unico luogo, bensì mantenerle in diverse ubicazione che collaborano tra loro e che sono situate in diversi Paesi, con l'approccio Nexus il tasso di incentivazione risulta relativamente modesto. Una maggiore deduzione complementare delle spese di R&S è dunque in grado di correggere questo svantaggio nel caso del patent box[158]. Ricordiamo infatti che l'approccio nexus modificato prevede che le spese per la ricerca svolta su mandato da parte di una società del gruppo residente in un paese estero non rientrano tra le spese qualificanti per il box e quindi, le imprese che affidano un mandato di R&S a società vicine (non indipendenti) situate in paesi esteri presenteranno un quoziente nexus minore. Per tali imprese tuttavia il mantenimento di una struttura delocalizzata delle attività di R&S all'interno del proprio gruppo societario potrà comunque portare ad un'incentivazione fiscale grazie all'introduzione dell'ulteriore deducibilità delle spese di R&S prevista dall'art. 25a della LAID.

In merito alla relazione tra il patent box e la Superdeduzione delle attività di R&S è da segnalare l'introduzione dell'articolo 25b della LAID che di fatto disciplina quanto segue:

---

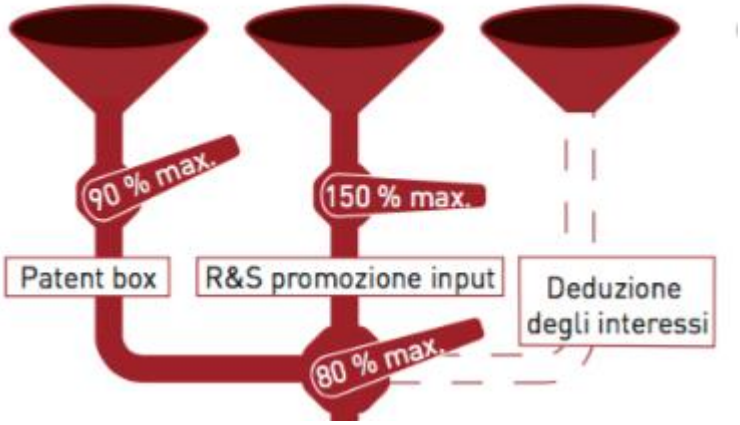
[156]Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4233.
[157]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 279.
[158]Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4233.

Art. 25b Riduzione fiscale massima:

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

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

Figura 8: riduzione fiscale massima



Fonte: Economiesuisse, Riforma dell'imposizione delle imprese III: scheda informativa di Economiesuisse

Questo articolo introduce quindi un tetto massimo globale che limita gli sgravi fiscali in questione all'80% al massimo[159]. In merito a questo limite i Cantoni hanno la facoltà di prevedere una riduzione complessiva di entità minore. La coordinazione tra queste misure prevista dalla riforma delle imprese III implica dunque che l'effetto fiscale prodotto dalle agevolazioni fiscali sarà esaminato in maniera consolidata[160]. La necessità di limitare globalmente queste misure è data dal fatto che il legislatore deve assicurarsi che la combinazione degli incentivi fiscali non abbia per

[159] Economiesuisse. (2016). *Riforma dell'imposizione delle imprese III: scheda informativa*, tratto da www.economiesuisse.ch, il 26.07.2016.
[160] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 287.

effetto quello di ridurre il carico fiscale dell'impresa in misura sproporzionata per rapporto a l'obiettivo d'incitamento ricercato[161].

5. L'ordinanza del Consiglio federale

Come abbiamo visto in precedenza molti aspetti della normativa svizzera non sono volutamente stati definiti in attesa di monitorare gli sviluppi internazionali in seno all'OCSE ed all'UE in ottica di uno degli obiettivi principali che stanno alla base della riforma delle imprese III, ossia quello di ristabilire il consenso internazionale in ambito fiscale. Il Consiglio federale ha reso noto che tali aspetti verranno definiti in un secondo momento attraverso un'apposita ordinanza, che dovrà disciplinare sia elementi relativi al patent box sia elementi relativi alla Superdeduzione delle attività di R&S.

Per quanto riguarda il patent box, in primo luogo, dovranno essere definiti i diritti immateriali che saranno da ritenersi diritti analoghi ai brevetti, oltre ai certificati protettivi complementari e la cosiddetta protezione del primo richiedente. L'ordinanza dovrà inoltre definire in modo dettagliato quali spese saranno considerate spese qualificanti e quali redditi rientrano nella definizione di reddito da brevetti. Saranno anche da definire i documenti che il contribuente dovrà presentare in relazione alla normativa di tracking and tracing. L'aspetto della tracciabilità sarà un aspetto molto importante nell'ordinanza in questione in quanto dovrà essere disciplinato l'intero processo e specificato se e a quali condizioni al contribuente verrà data la possibilità di seguire un approccio per prodotto. Un altro aspetto da definire in relazione all'IP box è la definizione del metodo residuale quale metodo di calcolo dell'utile qualificante nel patent box e la scelta di quale approccio attuare tra quello territoriale e quello soggettivo.

In relazione alla Superdeduzione delle spese di R&S saranno da definire le spese di R&S che potranno esser fatte valere in relazione a tale misura. In tale ottica sarà quindi da capire se la definizione di spese di R&S sarà da interpretare allo stesso modo rispetto a quella prevista nell'ambito del patent box[162]. Aspetto improbabile in quanto, nel caso in cui la definizione di R&S non fosse uguale per le due misure di promozione fiscale delle attività di R&S, saremmo confrontati con una situazione nella quale non tutte le spese di R&S ammesse in deduzione saranno oggetto di una ripresa fiscale nel momento in cui l'impresa realizzerà i primi proventi da beni immateriali, il che lascia ai singoli Cantoni un potenziale margine di manovra per rendere la Superdeduzione fiscalmente attrattiva[163]. Bisogna inoltre segnalare un'altra particolarità ossia quella che il Consiglio federale andrà a emanare una definizione che riguarda una misura

[161] Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 291.
[162] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 753.
[163] Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto), pag. 753.

facoltativa per i singoli Cantoni. Probabilmente ciò è dovuto al fatto che questo darebbe vita ad una serie di definizioni differenti tra i vari Cantoni che porterebbe ad una eccessiva concorrenza fiscale tra gli stessi.
La definizione delle spese che potranno essere fatte valere in entrambe le misure volte a favorire le attività di R&S dovrà avvenire conformemente al principio di proporzionalità il che significa che tale definizione dovrà essere atta a raggiungere lo scopo di incentivare le attività di R&S ma ugualmente non andare oltre a quanto necessario[164].
Da quanto emerso precedentemente si evince quindi che i dettagli delle norme oggetto della presente tesi e l'implementazione pratica delle stesse non è ancora stata affrontata in quanto vi sono ancora numerose incertezze dovute allo sviluppo internazionale da una parte e dalla possibilità di referendum dall'altra. Infatti un elemento importante da considerare è che la Legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera è stata emanata il 17 giugno 2016 e quindi sottostà ad un termine di referendum che scadrà il 6 ottobre 2016 motivo per cui si è probabilmente ritenuto poco utile andare a definire nel dettaglio alcuni aspetti se vi è il rischio che il popolo sia contrario alle nuove misure introdotte nell'ambito della riforma delle imprese III.

6. Conclusioni

Nei capitoli precedenti sono stati spiegati i principi che stanno alla base di due misure che sono parte integrante di un "pacchetto di misure" relative alla nuova riforma delle imprese III. Come già visto nel corso del lavoro il testo di legge è stato emanato in data 17 giugno 2016 e fino al 6 ottobre vi è la possibilità di esercitare un referendum.
Come spiegato, numerosi aspetti sono ancora aperti e verranno chiariti solamente in un secondo momento, presumibilmente una volta trascorso il termine per il referendum o l'eventuale referendum stesso in modo da non complicare ulteriormente un'eventuale votazione popolare con aspetti principalmente applicativi delle norme. L'ordinanza del Consiglio federale avrà quindi un ruolo importante per la definizione dei dettagli delle normative in questione. Va inoltre segnalato che, se la definizione di spese non fosse particolarmente dettagliata e minuziosa, alcune imprese potrebbero vedersi costrette a definire preventivamente con l'autorità fiscale, attraverso il cosiddetto ruling, quali spese da loro sostenute rientrerebbero nel patent box o nella Superdeduzione delle attività di R&S. Questo aspetto farebbe si che tale casistica rientri potenzialmente in un'altra misura internazionale, ossia all'interno di quegli elementi che potranno essere scambiati attraverso lo scambio spontaneo d'informazioni a cui la Svizzera ha deciso di aderire sempre all'interno del progetto BEPS.

[164]Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015), pag. 291.

6.1. Considerazioni relative al patent box

Per quanto riguarda il patent box l'OCSE ha già fissato molti paletti e quindi si presuppone che, anche dopo la definizione dell'Ordinanza del Consiglio federale, la misura in questione non sarà sostanzialmente differente rispetto a quella proposta a livello internazionale. Potranno essere presenti una serie di differenze tra cui la possibilità di utilizzare l'approccio territoriale in qualità di stato non membro dell'UE. Altre differenze saranno possibili per ciò che concerne la messa in pratica di tali misure, per esempio nella realizzazione di un sistema che permette di tracciare le spese negli anni attraverso degli appositi moduli oppure attraverso dei moduli elettronici. In merito all'approccio nexus modificato l'eventuale adozione dell'approccio territoriale presenterebbe dei vantaggi in quanto non limiterebbe la deduzione alla condizione che le spese siano sostenute dal contribuente, ma farebbe rientrare tra le spese qualificanti anche i costi sostenuti per mandati di R&S a società del gruppo domiciliate nella confederazione. Di fatto questo aspetto potrebbe incentivare ulteriormente le attività di R&S in quanto potrebbe spingere i gruppi d'impresa a scegliere di insediare le attività di R&S in Svizzera anziché nell'UE in virtù di questa possibilità. L'approccio nexus modificato esclude dalle spese qualificanti le spese di acquisizione e quelle per spese relative ad attività di R&S date in outsourcing a società vicine (per la Svizzera in virtù dell'approccio territoriale potenzialmente solamente l'outsourcing a società del gruppo estere) il che genera una situazione in cui il quoziente nexus è inferiore al 100% con la conseguenza che parte dei redditi da beni immateriali vengano tassati ordinariamente. In virtù del fatto che le aliquote ordinarie cantonali e federali sono generalmente basse rispetto a valori internazionali ciò avvantaggerebbe la Confederazione a livello di concorrenza fiscale internazionale.

La scelta dell'OCSE di attuare una definizione stretta, malgrado questa riconosca alle attività di R&S il ruolo di fattore in grado di amplificare la crescita, è a mio avviso dettata dal fatto che l'obiettivo delle raccomandazioni in questione è quello di evitare lo spostamento di utili verso legislazioni favorevoli. L'attuazione di un catalogo di beni immateriali ristretto aiuta il raggiungimento di tale obiettivo in quanto lascia alle legislazioni dei vari paesi poco margine di manovra in termini di redditi da far rientrare nel box. Inoltre il fatto di vincolare i redditi che possono beneficiare di un trattamento fiscale privilegiato alle spese di R&S sostenute dall'impresa nel paese in cui si è al beneficio del box fa si che venga limitato lo spostamento di utili verso legislazioni fiscalmente favorevoli da parte delle aziende caratterizzate da attività connotate da alta mobilità. Aspetto che verrebbe debitamente considerato anche nel caso dell'adozione dell'approccio territoriale, in quanto per considerare i mandati di R&S a favore di società del gruppo quali spese qualificanti si richiede che la società del gruppo sia domiciliata in Svizzera in modo da non procedere a spostamenti di utili verso altri paesi. Questo è dunque un aspetto di rottura con il passato e che di fatto potrebbe essere penalizzante per la Svizzera in quanto una definizione di bene IP più ampio avrebbe permesso di rimpiazzare meglio gli statuti fiscali aboliti.

Un'ulteriore considerazione importante è che le attività di marketing che di fatto generano i marchi sono delle attività che possono facilmente essere eseguite in differenti stati e l'identificazione del luogo in cui vengono eseguite, così come la loro entità, non è facile da stabilire motivo per cui l'OCSE probabilmente ha ritenuto che una loro introduzione nel catalogo dei beni immateriale non avrebbe limitato la possibilità di ottimizzazione fiscale per le imprese multinazionali visto che questa attività dispone di un'elevata mobilità.
La definizione ristretta di beni immateriali qualificanti fa si che poche società possano beneficiare del patent box il che rende necessario l'introduzione di altre misure, tra cui anche l'introduzione dell'incentivazione dell'input in modo da raggiungere un altro obiettivo alla base della riforma delle imprese III; il mantenimento dell'attrattività della piazza finanziaria svizzera.

6.2. Considerazioni relative alla Superdeduzione dei costi di R&S

Per quanto riguarda la Superdeduzione delle attività di R&S il margine di manovra per i cantoni sarà più ampio in quanto sarà data loro la possibilità di definire alcuni aspetti come la percentuale di spese che potranno essere fatte valere entro il limite del 150% fissato dal Consiglio federale. In considerazione del fatto che l'OCSE, malgrado numerosi paesi dispongano di tale strumento, non si sia chinato sulla regolamentazione della Superdeduzione, in Svizzera vi sarà maggiore flessibilità nella definizione delle spese che potranno essere fatte valere all'interno di questa agevolazione fiscale che il Consiglio federale stabilirà attraverso la propria ordinanza. Ritengo tuttavia improbabile che la definizione delle spese che potranno essere fatte valere in questo frangente sia diametralmente differente rispetto a quella data alle spese qualificanti nel patent box in quanto presumibilmente, vista anche la diffusione di tale incentivazione fiscale, in futuro l'OCSE regolamenterà anche questo strumento in modo da coordinare le due misure congiuntamente. Una differente definizione potrebbe rendere attrattiva la Svizzera, tuttavia il Consiglio federale si è mostrato molto prudente nelle tematiche riguardanti le possibilità di ottimizzazione fiscale in quanto l'obiettivo su cui ci si è focalizzati nell'introduzione di queste due misure all'interno della riforma delle imprese III è quello di ristabilire il consenso internazionale, che era venuto meno in seguito alle critiche mosse nei confronti degli statuti fiscali privilegiati, attraverso l'introduzione di misure internazionalmente riconosciute. Quest'ultima osservazione viene rafforzata dal fatto che sono stati scelti due strumenti già in vigore in numerosi Stati e non si sono create delle misure nuove. Va inoltre sottolineato come lo stesso Messaggio a sostegno della legge sulla riforma III dell'imposizione delle imprese riporta come questa deduzione possa rimediare ad un fallimento del mercato. Infatti un'impresa che sviluppa nuovi prodotti può conseguire utili a condizione che altri soggetti economici non imitino tale tecnologia. Per questi soggetti è vantaggioso imitare l'innovazione, dato che non ne devono sostenere le spese di ricerca e sviluppo. L'impresa innovativa non considera che anche altre imprese potrebbero beneficiare dell'innovazione, motivo per cui si verificherebbe tendenzialmente un livello insufficiente di ricerca e sviluppo e si

renderebbe necessario un successivo intervento correttivo da parte dello stato[165]. Attraverso l'incentivazione dell'input l'attività di R&S viene incentivata grazie all'agevolazione fiscale di queste spese il che incentiva le imprese ad investire maggiormente limitando l'insufficiente livello di R&S e di conseguenza l'intervento dello stato. L'aumento delle attività di R&S effettuate in Svizzera crea l'effetto di aumentare il valore aggiunto generato dalle imprese generando di fatto maggiori margini alle imprese svizzere che potranno beneficiare dei risultati di tali attività e registrare di conseguenza maggiori entrate per la Confederazione, i Cantoni ed i Comuni.

6.3. Considerazioni relative alle misure di incentivazione delle attività di R&S all'interno della riforma delle imprese III (aspetti positivi e negativi)

Queste misure portano con sè anche delle conseguenze negative che in alcuni casi sono anche difficilmente quantificabili in quanto non dipendono esclusivamente da motivi fiscali. Basti pensare infatti che, in seguito all'introduzione della riforma delle imprese III, verranno aboliti definitivamente gli statuti fiscali privilegiati in vigore cantonalmente che tra il 2009 ed il 2011 hanno generato per la confederazione in media un gettito fiscale annuale di 2.1 miliardi di Franchi svizzeri[166]. Dunque c'è da sperare che la sostituzione degli statuti fiscali particolari con queste nuove misure riesca a limitare il più possibile la perdita di gettito o che riesca addirittura ad aumentarlo. Inoltre queste nuove misure portano con sè l'obbligo per il contribuente di dover dimostrare e tracciare per ogni singolo periodo fiscale le spese sostenute per attività di R&S in relazione alle norme di tracking and tracing imposte dall'OCSE. Questo aspetto avrà come conseguenza la presentazione di nuova documentazione che si traduce anche in un maggiore dispendio amministrativo sia per l'autorità fiscale che dovrà controllare tale documentazione sia per il contribuente che dovrà di fatto scorporare (in alcuni casi anche con difficoltà) le spese di ricerca e sviluppo dai costi complessivamente sostenuti.

Per quanto riguarda l'efficacia di queste misure è difficile esprimersi in quanto esse saranno da valutare globalmente con le altre misure facenti parte della riforma delle imprese III e su un arco temporale di lungo periodo. Sicuramente, viste le differenze a livello di contribuenti presenti nei vari Cantoni ed a differenti esigenze finanziare degli stessi, queste misure saranno molto utili per alcuni Cantoni e meno per altri. Il fatto che in Svizzera sia presente una concorrenza intercantonale rende ancora più delicata la riforma dell'imposizione delle imprese III in quanto deve riuscire a coniugare esigenze differenti tra Cantoni che prevedono delle situazioni di partenza differenti (basti pensare a Cantoni come Basilea-Città che presentano dei colossi del settore farmaceutico e a Cantoni come il Ticino in cui vi sono prevalentemente PMI e micro-imprese). I

[165] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4164.
[166] Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*, pag. 4151.

Cantoni che presentano poche imprese importanti dovranno presumibilmente coordinare le misure relative alla promozione delle attività di R&S con le altre misure in modo da trovare il giusto compromesso tra la perdita di gettito fiscale relativo all'abolizione degli statuti fiscali cantonali e la possibilità di attirare nuove imprese attraverso una maggiore competitività rispetto ad altri Cantoni e rispetto ad altri Stati. Questo aspetto ha fatto si che il Consiglio federale abbia deciso di prevedere una riforma in cui sono state abbinate delle misure obbligatori (come il patent box) e delle misure facoltative (come la Superdeduzione per le attività di R&S) in modo da concedere maggior margine di manovra e flessibilità ai Cantoni. In questo modo infatti viene data ai Cantoni la possibilità di agire sulle misure facoltative in modo da controbilanciare gli effetti determinati dalle misure obbligatorie in ottica da poter almeno in parte adattare la riforma al proprio contesto ed alla propria realtà economica e finanziaria.

Le misure analizzate nel presente lavoro di tesi si focalizzano sulle attività di ricerca e sviluppo e si riferiscono quindi ad un campo in cui la Svizzera è posizionata molto bene a livello internazionale. Inoltre il nostro paese dispone di istituti di ricerca pubblici (come per esempio le varie università ed i politecnici) e privati all'avanguardia motivo per cui l'incentivazione fiscale di queste attività può effettivamente avere un riscontro positivo visto che oltre al vantaggio fiscale la Svizzera dispone dell'efficienza e dell'efficacia in questo ambito.
A mio avviso una riforma di questo tipo non potrà accontentare tutti gli attori in gioco ma ciò che bisogna tener presente è che a livello di fiscalità è in corso una riforma importante che riguarda pressoché tutti i paesi industrializzati. Il progetto BEPS nel suo complesso avrà l'effetto di rivoluzionare totalmente le procedure a livello fiscale e limiterà la possibilità di ottimizzazione fiscale internazionale in maniera importante. Le misure analizzate nel seguente testo sono a mio avviso da accogliere positivamente in quanto, malgrado queste non riusciranno a soddisfare completamente tutti i Cantoni, la riforma delle imprese III rappresenta comunque un tentativo di agire volto a rafforzare la posizione della Confederazione. Dunque l’atteggiamento svizzero che ha cercato di agire proattivamente con l’obiettivo di ristabilire il consenso internazionale, mantenere l’attrattività della piazza finanziaria e che le imprese continuino a garantire il finanziamento dello Stato è da apprezzare in quanto sarebbe in ogni caso stato controproducente avere un atteggiamento attendista. Va inoltre tenuto conto che la Svizzera sotto molti punti di vista è già ai vertici mondiali per efficienza economica e burocratica, stabilità finanziaria, infrastrutture efficienti ed in termini di innovazione; valori che dal mio punto di vista saranno in grado anche in futuro di attrarre imprese redditizie che contribuiranno alla crescita del paese. In quest’ottica, il fatto che le nuove norme in materia fiscale verranno uniformate a livello globale costituisce un vantaggio in quanto elimina la Svizzera dalla cattiva luce in cui era stata inserita in seguito alle critiche internazionali e le permette di competere ad armi pari dal punto di vista fiscale ma con numerosi altri vantaggi di efficienza ed efficacia che hanno pochi eguali.

7. Ringraziamenti

Vorrei, innanzitutto, ringraziare il relatore del mio lavoro di tesi, Samuele Vorpe, che è sempre stato disponibile, celere ed esaustivo nei momenti di bisogno.

Un ringraziamento speciale va alla mia famiglia, in particolare a Vittoria e Manuel che hanno saputo comprendere l'importanza di questo percorso dandomi l'amore, la gioia e l'armonia necessaria a superare i momenti più impegnativi.

Ringrazio di cuore gli amici, i colleghi di lavoro ed il compagno di tante avventure Matteo per il sostegno. Infine, un ringraziamento ai compagni di classe, in particolare a Simone e Deborah, imprescindibili compagni di banco dal primo all'ultimo giorno.

Bibliografia

Accordo del 22 luglio 1972 tra la Confederazione Svizzera e la Comunità economica europea. Recuperato da https://www.admin.ch/opc/it/classified-compilation/19720195/index.html

Alstadsteäter, A., Barrios, S., Nicodeme, G., Skonieczna, A.M. & Vezzani, A. (2015). *Patent Boxes Design, Patent Location and Local R&D* (Working paper n. 57-2015). Recuperato da https://ec.europa.eu/jrc/en/publication/eur-scientific-and-technical-research-reports/patent-boxes-design-patents-location-and-local-rd

Amministrazione federale delle contribuzioni (2015). *Regulierungsfolgenabschätzung der Unternehmenssteuerreform. Recuperato da* https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-57551.html

Breidthardt, A. (2013). *Germany calls on EU to ban "patent box" tax breaks*. Reuters. Recuperato da: http://uk.reuters.com/article/uk-europe-taxes-idUKBRE9680KY20130709

Consiglio federale. (2015). *Messaggio a sostegno della legge sulla Riforma III dell'imposizione delle imprese*. Recuperato da https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-57551.html

Consiglio federale. (2016*). Legge federale concernente misure fiscali volte a rafforzare la competitività della piazza imprenditoriale svizzera*. Foglio Federale (FF 2016 4381). Recuperato da https://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/ind2014.html

Danon, J. R. (2015). *La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III).* IFF Forum für Steuerrecht 2015 (Ausgabe 4/2015). Pag. 276-326.

Danon, R. J. (2015). *Avis de droit: La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III)*. Recuperato da https://www.admin.ch/gov/fr/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-57551.html

Dipartimento federale delle finanze. (2013). *Misure di rafforzamento della competitività fiscale (Riforma III dell'imposizione delle imprese) – Rapporto dell'organo di coordinamento all'attenzione del DFF*. Recuperato da https://www.efd.admin.ch/efd/it/home/themen/steuern/steuern-national/riforma-iii-dellimposizione-delle-imprese--ri-imprese-iii-.html

Economiesuisse. (2016). *Riforma dell'imposizione delle imprese III: scheda informativa*. Recuperato da http://www.economiesuisse.ch/it/articoli/riforma-dellimposizione-delle-imprese-iii-scheda-informativa

European Commission. (2014). A Study on R&D Tax Incentives: Final Report. EU Taxation Paper No. 52 (2014). Recuperato da http://works.bepress.com/henk_kox/66/

Gentsch, D., Matteotti, R. & Roth P. (2015). *Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung – Schweizer Lizenzbox im Kontext der internationalen Entwicklungen* (Der Schweizer Treuhänder 2015/4). Pag. 305-314.

Consiglio Europeo. Gruppo «Codice di condotta (Tassazione delle imprese)». Recuperato da http://www.consilium.europa.eu/it/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/

Hausmann, R., Roth, P. & Meyer-Nandi, S. (2016). *Die patentbox als Steuerplanungsmodell für KMU. Interessante Möglichkeit im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III* (Expert Focus 2016/3). Pag. 189-196.

OECD .(2015). *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report.* Paris. OECD Publishing. DOI:http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en

Neubig, T., Galindo-Rueda, F. & Appelt S. (2016). "Fiscal incentives for R&D and innovation in a diverse world", *OECD Taxation Working Papers* No. 27. Paris. OECD Publishing. DOI:http://dx.doi.org/10.1787/5jlr9stckfs0-en

OECD. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris. OECD Publishing. DOI:http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en

OECD. (2015). *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes.* Paris. OECD Publishing. Recuperato da http://www.oecd.org/tax/rd-tax-stats.htm

OECD. (2016). Manuel de Frascati 2015 : Lignes directrices pour le recueil et la communication des données sur la recherche et le développement expérimental. Paris. OECD Publishing. DOI :http://dx.doi.org/10.1787/9789264257252-fr

Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali SFI. (2015). *Rapporti finali del progetto BEPS dell'OCSE.* Recuperato da https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilungen.msg-id-58972.html

Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali SFI. (2015). *Erosione della base imponibile e trasferimento degli utili (BEPS).* Recuperato da https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/dokumentation/medienmitteilungen.html

Vorpe, S. (2015). *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo* (Rivista Ticinese di Diritto). Bellinzona: Cancelleria dello Stato del Cantone Ticino e Helbing Lichtenhan.

Vorpe, S. (2015). Verso l'era dei Patent box. *Giornale del Popolo*. Recuperato da www.gdp.ch