

Vademecum per il Patent box e la Superdeduzione per spese di ricerca e sviluppo ai sensi della RFFA

Un approccio pratico al tema



Sharon Cina

Avvocato, Perito fiscale presso i Servizi centrali della Divisione delle contribuzioni del Cantone Ticino, Bellinzona

Disclaimer

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

Il Patent box e la Superdeduzione per costi di ricerca e sviluppo rappresentano degli incentivi fiscali alla creazione di valore aggiunto e sono previsti dalla Legge sulla RFFA. Entrambe le misure mirano a favorire fiscalmente le attività di ricerca e sviluppo nell'intento di promuovere la creazione di substrato imponibile nel luogo in cui queste attività sono svolte e nel pieno rispetto dei nuovi parametri internazionali d'imposizione (progetto BEPS). Misure analoghe a queste sono, infatti, già da tempo in vigore in diversi importanti Stati membri dell'UE e in altri importanti Paesi nel resto del mondo.

I. Introduzione	17
III. La Superdeduzione per costi di ricerca e sviluppo	18
A. L'oggetto della misura	18
B. La tipologia di spese di ricerca e sviluppo che qualificano per la Superdeduzione e base di calcolo.....	18
1. Il concetto di ricerca ai sensi dell'art. 2 LPRI	19
2. La base di calcolo della Superdeduzione	19
3. Le questioni pratiche.....	19
4. Esempio di calcolo della misura.....	20
IV. Patent box	20
A. L'oggetto della misura	20
B. Il perimetro su cui si applica la misura.....	21
1. Il perimetro materiale.....	21
2. La problematica dei software.....	21
3. Il perimetro temporale	21
C. Il metodo Nexus modificato	21
1. La tipologia di spese ammesse e la formula per il calcolo del Nexus.....	21
2. Il periodo di computo delle spese per il calcolo del Nexus.....	22
3. Il calcolo del Nexus nel periodo transitorio iniziale	22
D. I metodi di calcolo dell'"utile del box"	22
1. Metodo 1: Calcolo sull'utile netto di ciascun brevetto o diritto analogo	23
2. Metodo 2: Calcolo sull'utile netto di ciascun prodotto	23

3. Metodo 3: Calcolo sull'utile netto di ciascuna famiglia di prodotti.....	23
4. Metodo 4: Calcolo partendo dall'utile imponibile complessivo	24
E. Il metodo di computo delle perdite subite nell'ambito del calcolo del Patent box	24
F. L'ingresso nel Patent box.....	25
G. Questioni pratiche.....	26
V. Il Patent box e la Superdeduzione: disposizioni comuni	26
VI. La limitazione dello sgravio	26
VII. I riflessi sull'imposta sul capitale e sull'imposta sulla sostanza	26
VIII. Conclusione	27

I. Introduzione

Il 28 settembre 2018 le Camere federali hanno votato congiuntamente (voto finale) il testo della Legge federale sulla riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (Legge sulla RFFA)[1]. Questa non è altro che l'unione, sebbene con alcune modifiche, delle misure proposte dal Consiglio federale con il Messaggio del 21 marzo 2018 concernente la Legge federale sul Progetto fiscale 17 (PF17)[2] e della riforma relativa al finanziamento dell'AVS. La fusione dei due temi in un unico progetto è stata fortemente voluta dal Parlamento federale[3].

Per quanto attiene alla parte fiscale della Legge sulla RFFA, i cambiamenti rispetto al Messaggio del PF17 del Consiglio federale possono essere considerati minimi, anche se per alcune casistiche avranno comunque un impatto rilevante. Le Camere federali hanno, infatti, voluto solo aggiungere alle proposte del Consiglio federale del PF17 misure di correzione del principio

[1] FF 2018 5105.

[2] Messaggio concernente la legge federale sul Progetto fiscale 17 (PF17), del 21 marzo 2018, n. 18.031, (cit.: Messaggio PF17).

[3] I dibattiti parlamentari e il relativo iter legislativo sono disponibili al seguente link: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20180031> (consultato il 16.01.2019).

degli apporti di capitale (introdotto nel 2009 con la Riforma delle imprese II) e rendere maggiormente incisivo il testo della disposizione relativa alla quota cantonale dell'imposta federale diretta (IFD) nella parte ove si indica ai Cantoni che sono tenuti a considerare i Comuni nell'ambito della ripartizione della stessa.

Per quanto attiene, dunque, le due misure oggetto del presente articolo, il Parlamento federale non ha apportato modifiche a quanto proposto dal Consiglio federale nel Messaggio sul PF17 che resta, pertanto, un punto di partenza importante per comprendere le due misure.

Il *Patent box* e la Superdeduzione per spese di ricerca e sviluppo presentano sia caratteristiche comuni sia differenze sostanziali. Entrambe le misure mirano a favorire fiscalmente le attività di ricerca e sviluppo, tipologia di attività che anche all'interno del progetto dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), denominato *Base erosion and profit shifting* (BEPS), sono considerate attività che creano sostanza economica, valore aggiunto e, quindi, substrato imponibile nel luogo in cui sono svolte.

Il *Patent box* è uno strumento attualmente utilizzato in molti Stati esteri (ad es., in Europa da Italia, Francia, Regno Unito, Irlanda, Spagna, Portogallo, Belgio, Olanda e Lussemburgo). A determinate condizioni, è uno strumento accettato sia dall'OCSE sia dall'Unione europea (UE). Anche la Superdeduzione (o deduzione maggiorata) per costi di ricerca e sviluppo o i crediti d'imposta per la ricerca e lo sviluppo sono misure applicate su larga scala (ad es., in Belgio, Francia, Irlanda, Italia, Olanda, Portogallo, Spagna e Regno Unito si accordano crediti d'imposta, mentre, Repubblica Ceca e Ungheria concedono deduzioni maggiorate comprese tra il 50% e il 125%^[4]). Benché in uso in diversi Paesi, lo strumento della Superdeduzione non è, tuttavia, ancora stato oggetto di analisi approfondita all'interno del progetto BEPS. Vista l'ampia applicazione di queste misure all'estero, la loro introduzione in Svizzera risulta ampiamente necessaria per mantenere il passo con la concorrenza fiscale internazionale in questo importantissimo settore.

La Legge sulla RFFA (come già il disegno di legge del PF17^[5]) propone, pertanto, l'introduzione nella Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID; RS 642.14) di un *Patent box* obbligatorio e di una Superdeduzione facoltativa, entrambi, quindi, solo a livello cantonale. La disposizione LAID prevede uno sgravio dall'imposizione dei redditi che qualificano per il *Patent box* fino ad un massimo del 90% e una deduzione maggiorata fino ad un massimo del 50% delle spese di ricerca e sviluppo giustificate dall'uso commerciale. I Cantoni possono, tuttavia, prevedere sgravi inferiori. Le due misure sono concesse sia alle persone giuridiche sia alle persone fisiche con attività lucrativa indipendente.

[4] Messaggio PF17 (nota 2), p. 2128 ss., con riferimento anche a PWC, Global Research & Development Group, aprile 2017, p. 8 ss., in: www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/pwc-global-r-and-d-brochure-april-2017.pdf (consultato il 16.01.2019).

[5] Il disegno di Legge federale sul PF17 è stato pubblicato sul FF 2018 2209.

Essendo previste esclusivamente a livello LAID, ai fini dell'imposta federale diretta non sono dunque previste agevolazioni fiscali.

Nell'ambito dei piani cantonali per l'implementazione della Legge sulla RFFA, esposti nel Messaggio sul PF17, il Canton Ticino ha indicato che, presumibilmente, il Consiglio di Stato proporrà di introdurre nella Legge tributaria ticinese (LT; RL 640.100) una maggiorazione della deduzione per costi di ricerca e sviluppo pari al 50% ed una riduzione massima dell'imposizione degli utili che qualificano per il *Patent box* pari al 90% (per entrambe senza considerare la limitazione dello sgravio massimo del 70% previsto dalla Legge sulla RFFA). Se così fosse, queste percentuali rappresenterebbero il massimo sgravio possibile ai sensi della LAID per entrambe.

III. La Superdeduzione per costi di ricerca e sviluppo

A. L'oggetto della misura

La legislazione in vigore prevede già la possibilità di dedurre dall'utile imponibile le spese per le attività di ricerca e sviluppo, come anche tutti gli altri oneri giustificati dall'uso commerciale. Come indicato in precedenza, il nuovo art. 25a LAID previsto nella Legge sulla RFFA conferisce ai Cantoni la facoltà di introdurre nelle proprie legislazioni cantonali un'ulteriore deduzione (la cd. "Superdeduzione") dall'utile imponibile cantonale calcolata su determinate spese sostenute per le attività di ricerca e sviluppo in territorio svizzero^[6]. La LAID dispone che i Cantoni possono consentire una deduzione maggiorata fino ad un massimo del 50% delle spese di ricerca e sviluppo giustificate dall'uso commerciale.

Come detto, nell'ambito dei piani cantonali per l'implementazione della Legge sulla RFFA, il Canton Ticino ha indicato che presumibilmente il Consiglio di Stato proporrà di introdurre nella LT una maggiorazione della deduzione per costi di ricerca e sviluppo pari al 50%, (senza considerare la limitazione dello sgravio massimo)^[7].

B. La tipologia di spese di ricerca e sviluppo che qualificano per la Superdeduzione e base di calcolo

L'art. 25a cpv. 2 LAID indica che possono essere maggiorate solo determinate spese di ricerca e sviluppo e, segnatamente:

- quelle che riguardano la ricerca ai sensi dell'art. 2 della Legge federale sulla promozione della ricerca e dell'innovazione (LPRI; RS 420.1)^[8], e

[6] Del seguente tenore: "1. [s]u richiesta, i Cantoni possono permettere la deduzione delle spese di ricerca e sviluppo sostenute in Svizzera direttamente dal contribuente o indirettamente da terzi in ragione di un importo che supera del 50 per cento al massimo le spese di ricerca e sviluppo giustificate dall'uso commerciale. 2. Per ricerca e sviluppo si intende la ricerca scientifica e l'innovazione fondata sulla ricerca di cui all'articolo 2 della legge federale del 14 dicembre 2012 sulla promozione della ricerca e dell'innovazione. 3. Una deduzione superiore è ammessa per: (a) le spese per il personale direttamente imputabili alla ricerca e allo sviluppo, a cui si aggiunge un supplemento pari al 35 per cento di queste spese, fino a concorrenza delle spese complessive del contribuente; (b) l'80 per cento delle spese per le attività di ricerca e sviluppo fatturate da terzi. 4. Se la persona che ha conferito il mandato di ricerca e sviluppo ha diritto alla relativa deduzione, il mandatario non può farla valere".

[7] Cfr., *infra*, Cap. V.

[8] Del seguente tenore: " [n]ella presente legge s'intende per: (a) ricerca scientifica

- che nel contempo adempiono ai requisiti di una delle lettere del cpv. 3 dell'art. 25a LAID (base di calcolo della Superdeduzione).

Vediamo più nel dettaglio le caratteristiche della Superdeduzione.

1. Il concetto di ricerca ai sensi dell'art. 2 LPRI

Ai sensi del Messaggio sul PF17, il concetto di ricerca e sviluppo è da intendersi in senso ampio. Tuttavia, la tipologia di ricerca che qualifica per la Superdeduzione è limitata alla ricerca fondamentale, la ricerca orientata all'applicazione e all'innovazione fondata sulla scienza, ma non alla ricerca sostenuta per il lancio dei prodotti sul mercato e la loro valorizzazione (ad es. *marketing*). Il Messaggio sul PF17 precisa, inoltre, che la definizione di spesa di ricerca e sviluppo contenuta nella LPRI si ispira alle disposizioni delle Linee guida dell'OCSE[9].

2. La base di calcolo della Superdeduzione

Per non complicare il calcolo della Superdeduzione, renderla accessibile a tutte le tipologie di contribuenti (Piccole medie imprese [PMI] e lavoratori indipendenti compresi) e facilitare il controllo della stessa da parte dell'autorità fiscale[10], il legislatore ha inserito all'art. 25a cpv. 3 LAID una lista esaustiva della tipologia di spese che qualificano per la base di calcolo della Superdeduzione.

La base di calcolo della Superdeduzione, ai sensi di queste disposizioni, può essere riassunta con la seguente formula:

$A + (35\% \times A) + (80\% \times B) = \text{Base di calcolo alla quale si applica il 50\% di maggiorazione (cd. "Superdeduzione")}$

Nota bene: la maggiorazione della deduzione delle spese di ricerca e sviluppo non può comunque superare le spese complessive dell'impresa.

In merito ai componenti della formula:

- il valore A corrisponde alle spese direttamente imputabili[11] per il personale, ossia le spese salariali e i contributi

(ricerca): la ricerca metodica di nuove conoscenze; essa include segnatamente: (1) la ricerca fondamentale: ricerca il cui obiettivo primario è l'acquisizione di conoscenze, (2) la ricerca orientata all'applicazione: ricerca il cui obiettivo primario consiste nel contribuire alla soluzione di problemi legati alla pratica; (b) innovazione fondata sulla scienza (innovazione): lo sviluppo di nuovi prodotti, procedure, processi e servizi per l'economia e la società mediante la ricerca, in particolare la ricerca orientata all'applicazione, e la valorizzazione dei suoi risultati".

[9] Messaggio PF17 (nota 2), p. 2104 s. con riferimento a OCSE, Oslo Manual Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3ª ed., 2005; OCSE, Frascati Manual Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, 2015.

[10] Non è necessario che le attività di ricerca siano raggruppate in un'unità separata dell'impresa. Questa precisazione è importante soprattutto per le PMI, che solitamente non hanno divisioni a sé stanti preposte alla ricerca (Messaggio PF17 [nota 2], p. 2105).

[11] La formulazione "direttamente imputabili" esclude le spese per il personale che non opera nel settore della ricerca e dello sviluppo, ma anche le spese che sono collegate solo indirettamente al personale (Messaggio PF17 [nota 2], p. 2105).

sociali del personale dell'azienda attivo nella ricerca e nello sviluppo (ai sensi dell'art. 2 LPRI) su suolo svizzero, alle quali può essere aggiunto un supplemento del 35% (cfr. $35\% \times A$ nella formula) per tenere conto (forfettariamente) degli altri costi di ricerca e sviluppo (come ad es. delle materie prime e delle attrezzature di ricerca o per i servizi)[12];

- il valore B corrisponde alle spese di ricerca e sviluppo che l'azienda ha dato in *outsourcing* a terzi o a società del gruppo e per le quali ha ricevuto una fattura, a patto che l'azienda abbia diritto alla deduzione. Anche in questo caso solo la ricerca e sviluppo effettuata da società del gruppo o da terzi su suolo svizzero qualifica però per la Superdeduzione;
- la limitazione all'80% assicura in via generale che non sia concessa la Superdeduzione sulla parte di utile fatturato dal terzo, questo per garantire una parità di trattamento tra le attività di ricerca e sviluppo svolte internamente all'azienda e la ricerca data in *outsourcing*;
- per quanto concerne il *transfer pricing* con il gruppo, per i mandati di ricerca a società del gruppo il fisco controllerà dapprima se l'importo fatturato corrisponde ai prezzi di mercato. In caso di ripresa, l'importo corretto dal fisco sarà determinante per la base di calcolo della Superdeduzione[13];
- per quanto concerne il diritto alla deduzione, l'art. 25a cpv. 4 LAID impedisce che, nei casi di *outsourcing* (o di mandati a catena), le spese di ricerca e sviluppo sostenute direttamente dal terzo possano beneficiare presso il terzo stesso della Superdeduzione e poi ancora una volta presso il contribuente committente (o a catena presso più committenti). Il Messaggio sul PF17 precisa che, in questi casi, il diritto alla deduzione spetta solo al (primo) committente, senza ha facoltà di scelta. Solo nel caso in cui il committente è soggetto a imposta in un Cantone che non prevede nella propria legislazione la Superdeduzione, il mandatario che è, invece, residente in un Cantone che la prevede, può farla valere[14].

3. Le questioni pratiche

Ricapitolando, cosa deve fare il contribuente residente in un Cantone che concede la Superdeduzione per poter beneficiare della stessa?

- 1) Contribuente con ricerca e sviluppo interna all'azienda:
 - estrapolare dal suo conto economico le spese del personale (salari e contributi sociali) che si occupa di ricerca e sviluppo su territorio svizzero ai sensi dell'art. 2 LPRI;
 - effettuare il calcolo, come da formula indicata al capitolo precedente;

[12] Secondo quanto rilevato dall'Ufficio federale di statistica, la quota delle spese per il personale ammonta di norma a più del 50% delle spese totali sostenute per le attività di ricerca e sviluppo. Naturalmente questa percentuale varia da un settore all'altro, ma anche nei settori a più alta intensità di personale, di norma, non supera il 75%. Una compensazione forfettaria delle altre spese sostenute nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo (ad es. le spese per materiali e investimenti) in misura del 35% permette, quindi, di non sgravare eccessivamente anche i settori a più alta intensità di personale (Messaggio PF17 [nota 2], p. 2105).

[13] Messaggio PF17 (nota 2) p. 2105.

[14] Messaggio PF17 (nota 2) p. 2144.

- chiedere all'autorità fiscale centrale la Superdeduzione nell'ambito della dichiarazione fiscale (a partire dai periodi fiscali in cui questa sarà entrata in vigore).
- 2) Contribuente, primo committente, che ha dato mandato/ di ricerca e sviluppo in *outsourcing* a società del gruppo o a terzi, i quali hanno effettuato l'attività di ricerca e sviluppo in Svizzera:
- raccogliere le fatture per prestazioni di ricerca e sviluppo fatturate da terzi o da società del gruppo e che riguardano attività di ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 2 LPRI;
 - effettuare il calcolo come da formula indicata al capitolo precedente;
 - chiedere all'autorità fiscale centrale la Superdeduzione nell'ambito della dichiarazione fiscale (a partire dai periodi fiscali in cui questa sarà entrata in vigore);
 - tenere le fatture e i relativi contratti di mandato a disposizione (è possibile che all'autorità fiscale centrale chieda di visionarle).
- 3) Contribuente mandatario che ha effettuato ricerca e sviluppo internamente e su suolo svizzero:
- controllare che il Cantone ove ha sede il committente accordi allo stesso la superdeduzione;
 - se il committente ha sede all'estero si considera come se avesse sede in un Cantone che non accorda la Superdeduzione. Se, invece, il committente non ha diritto alla deduzione per i motivi sopra esposti:
 - o estrapolare dal suo conto economico le spese del personale (salari e contributi sociali) del personale che si occupa di ricerca e sviluppo su territorio svizzero ai sensi dell'art. 2 LPRI;
 - o effettuare il calcolo come da formula indicata al capitolo precedente;
 - o chiedere all'autorità fiscale centrale la Superdeduzione nell'ambito della dichiarazione fiscale (a parte dai periodi fiscali in cui questa sarà entrata in vigore).

IV. Patent box

A. L'oggetto della misura

La RFFA vuole introdurre un *Patent box* obbligatorio per i Cantoni, per mezzo del quale l'utile netto risultante da determinati diritti immateriali viene imposto con una riduzione massima del 90%.

Come detto, nell'ambito dei piani cantonali per l'implementazione della RFFA, esposti nel Messaggio sul PF17, il Canton Ticino ha indicato che presumibilmente il Consiglio di Stato proporrà di introdurre nella LT una riduzione massima dell'imposizione dei proventi che qualificano per il *Patent box* pari al 90% (senza considerare la limitazione dello sgravio massimo[15]).

Le considerazioni espone di seguito analizzano lo strumento *Patent box* sulla base del testo di Legge della RFFA, approvato dalle Camere federali lo scorso 28 settembre 2018 in combinazione con il testo dell'Avamprogetto di Ordinanza sull'imposizione ad aliquota ridotta degli utili da brevetti e diritti analoghi (A-Ordinanza sui brevetti) messa in consultazione il 6 settembre 2017 congiuntamente all'Avamprogetto del PF17[16]. L'art. 24a cpv. 4 LAID delega infatti al Consiglio federale la facoltà di concretizzare diversi principi relativi al *Patent box* in un'ordinanza[17].

Bisogna, tuttavia, prestare attenzione ai contenuti della citata ordinanza poiché, essendo stato posto in consultazione solo il progetto, è possibile che questa possa subire delle modifiche nella sua versione definitiva, che deve ancora essere pubblicata dal Consiglio federale.

4. Esempio di calcolo della misura

Figura 1: Esempio di calcolo.

Esempio	Suddivisione spese R&S per il calcolo della Superdeduzione		Ponderazione del costo (art. 25a/3/b)	Supplemento (art. 25a/3/a)	Subtotale	(A+(Ax35%A)) è minore delle spese complessive?	Maggiorazione permessa dal Canton TI (supposizione)
	non qualificano	qualificano					
Spese complessive della X SA	CHF 600'000						
Totale costi R&D a CE della società X SA	CHF 350'000						
-A) di cui spese R&S del personale che <i>effettua R&S ai sensi dell'art. 2 LPRI presso la X SA in Svizzera</i>		CHF 100'000		35%	CHF 135'000	Si	
-B) di cui spese R&S per mandati conferiti a terzi <i>in Svizzera</i> (fatture ricevute da terzi nel periodo fiscale per <i>R&D ai sensi dell'art. 2 LPRI</i>)		CHF 200'000	80%		CHF 160'000		
Subtotale	CHF 50'000	CHF 300'000					
Calcolo importo della Superdeduzione (maggiorazione cantonale)	50% su		CHF 295'000	ossia la somma di	CHF 160'000	CHF 135'000	CHF 147'500
Superdeduzione concessa							CHF 147'500

[15] Cfr., *infra*, Cap V.

[16] Il testo dell'avamprogetto di Ordinanza è disponibile al seguente link: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/49604.pdf> (consultato il 16.01.2019). Il comunicato stampa della consultazione al PF17 è disponibile al seguente link: https://www.efd.admin.ch/efd/it/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-68007.html (consultato il 16.01.2019).

[17] Ad es. la definizione del metodo residuale, il calcolo sui prodotti e sulle famiglie di prodotti, l'approccio *Nexus* modificato, gli obblighi di documentazione, l'inizio e della fine dell'imposizione ad un'aliquota ridotta e il trattamento delle perdite.

B. Il perimetro su cui si applica la misura

1. Il perimetro materiale

I diritti immateriali, i cui redditi qualificano per il *Patent box*, sono definiti esaustivamente all'art. 24a LAID. Si tratta:

- a) dei brevetti secondo la Convenzione del 5 ottobre 1973 sul brevetto europeo, nella versione riveduta del 29 novembre 2000, con designazione "Svizzera" (RS 0.232.142.2);
- b) dei brevetti secondo la Legge federale del 25 giugno 1954 sui brevetti (LBI; RS 232.14);
- c) dei brevetti esteri che corrispondono ai brevetti di cui alle lett. a o b;
- d) dei certificati protettivi complementari secondo la Legge federale del 25 giugno 1954 sui brevetti e la loro proroga;
- e) delle topografie protette secondo la Legge federale del 9 ottobre 1992 sulle topografie (LTo; RS 231.2);
- f) delle varietà vegetali protette secondo la Legge federale del 20 marzo 1975 sulla protezione delle novità vegetali (RS 231.16);
- g) dei documenti protetti secondo la Legge federale del 15 dicembre 2000 sugli agenti terapeutici (LATer; RS 812.21);
- h) delle relazioni alle quali si applica la protezione in virtù di disposizioni di esecuzione della Legge federale del 29 aprile 1998 sull'agricoltura (LAgr; RS 910.1);
- i) dei diritti esteri che corrispondono ai diritti di cui alle lett. d-h.

In un'ottica economica, anche le licenze esclusive per il territorio svizzero dei summenzionati brevetti e diritti analoghi sono ammesse nel *Patent box*[18].

2. La problematica dei software

Un *software* coperto unicamente dal diritto d'autore non può beneficiare del *Patent box*. Se, però, può essere brevettato allora può beneficiare della misura.

In Svizzera gli unici *software* che possono essere brevettati sono le cd. "computer implemented innovation". Si tratta di *software*, *simil-hardware*, ossia *software* al servizio di applicazioni tecniche che, ad es., sono parti costitutive di un dispositivo, gestiscono processi industriali, migliorano la trasmissione e la memorizzazione di dati a livello tecnico, potenziano la sicurezza del sistema informatico oppure ne rendono più agevole l'utilizzo (interfaccia uomo-macchina)[19].

All'estero, in particolare negli Stati Uniti d'America (USA), esistono regole diverse (per certi versi più "blande") per la concessione di brevetti sui *software*. Ai sensi delle normative svizzere sul *Patent box*, un *software* brevettato all'estero (anche se in Svizzera non avrebbe potuto esserlo) è pertanto ammesso comunque nel *Patent box* svizzero.

Questa scelta è stata voluta dal legislatore per motivi pratici, affinché sia i contribuenti, sia le autorità fiscali potessero basarsi senza limitazioni sul registro dei brevetti senza dover operare difficili distinzioni tra brevetti svizzeri ed esteri, o tra invenzioni brevettabili in Svizzera e non brevettabili.

3. Il perimetro temporale

L'art. 1 cpv. 1 A-Ordinanza sui brevetti disciplina l'inizio e la fine del privilegio fiscale del *Patent box*. Essa indica a chiare lettere che l'imposizione ad aliquota ridotta dell'utile da un brevetto o da un diritto analogo può essere richiesta a partire dal rilascio del brevetto o diritto analogo.

Questo significa che le aziende e gli indipendenti, che possiedono al loro interno processi brevettabili ma non li hanno mai brevettati, devono brevettare queste procedure prima dell'entrata in vigore della Legge sulla RFFA per poter beneficiare del *Patent box* a partire dall'entrata in vigore di questa nuova misura. Dunque, niente brevetto (o diritto analogo) registrato, niente *Patent box*[20].

L'art. 1 cpv. 2 A-Ordinanza sui brevetti disciplina anche il termine dell'imposizione agevolata. Essa termina al più tardi alla fine del periodo fiscale in cui il brevetto o il diritto analogo si è estinto. Il contribuente può comunque rinunciare ad applicare il *Patent box* anche prima della fine della protezione conferita dal brevetto.

L'art. 1 cpv. 3 A-Ordinanza sui brevetti indica pure che l'annullamento con effetto retroattivo della protezione conferita da un brevetto o da un diritto analogo (ad es. per i casi in cui una opposizione a un brevetto già concesso abbia esito positivo) non influisce sull'imposizione relativa ai periodi fiscali precedenti. Per cui, per motivi pratici si è rinunciato ad effettuare riprese/ricuperi d'imposta. Chiaramente, in caso di annullamento di un brevetto non sarà più concessa, a partire dal periodo fiscale in corso e per i successivi, l'imposizione agevolata con il *Patent box* per i redditi di quel brevetto.

C. Il metodo Nexus modificato

1. La tipologia di spese ammesse e la formula per il calcolo del Nexus

Il *Patent box* svizzero disciplinato dalla Legge sulla RFFA si basa sul cd. "approccio Nexus modificato" dell'OCSE. Secondo tale approccio, la quota di utile imponibile a tassazione agevolata è tanto più elevata quanto maggiore è l'attività di ricerca e sviluppo (intesa come spese) che può essere attribuita al contribuente (ossia le cd. "spese ammesse"). Il concetto mira ad attribuire al contribuente solo gli utili che "effettivamente merita" partendo da quanto il contribuente ha effettivamente ricercato e sviluppato per conto proprio per il brevetto/prodotto e che poi ora gli frutta questi utili.

[18] Messaggio PF17 (nota 2), p. 2140.

[19] Messaggio PF17 (nota 2), p. 2103.

[20] In merito agli effetti di una richiesta di applicazione del *Patent box* su brevetti o diritti analoghi preesistenti l'entrata in vigore della misura, si veda, *infra*, Cap. III.F.

Secondo questo concetto, sono considerate spese ammesse:

- a) le spese imputabili al brevetto (o al diritto analogo o al prodotto) già sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo svolta in Svizzera dal contribuente stesso;
- b) le spese imputabili al brevetto (o al diritto analogo o al prodotto) già sostenute dal contribuente per l'attività di ricerca e sviluppo svolta in Svizzera da società del gruppo ai sensi dell'art. 963 del Codice delle obbligazioni (CO; RS 220) oppure svolta in Svizzera o all'estero da terzi indipendenti.

Non sono considerate spese ammesse per contro:

- a) le spese già sostenute per l'acquisizione di brevetti e diritti analoghi compresi nel prodotto;
- b) le spese imputabili al prodotto già sostenute dal contribuente per l'attività di ricerca e sviluppo svolta all'estero da società del gruppo ai sensi dell'art. 963 CO, imprese e stabilimenti d'impresa.

Per compensare il finanziamento e il controllo in particolare dell'attività di ricerca e sviluppo condotta da società del gruppo con sede all'estero, nel calcolo del quoziente *Nexus* viene accordato un supplemento (il cd. "uplift") del 30% delle spese di ricerca e sviluppo ammesse, purché sia stata realmente condotta all'estero un'attività di ricerca e sviluppo di pari entità[21].

Il calcolo del *Nexus* è riassunto, con i fattori indicati in precedenza, all'art. 4 A-Ordinanza sui brevetti con la seguente formula:

$$\frac{(a + b) \cdot 130 \%}{a + b + c + d}$$

Importante, inoltre, ricordare che ai sensi dell'art. 4 cpv. 1 A-Ordinanza sui brevetti, il quoziente *Nexus* non può superare il 100%. Esso va calcolato per brevetto/prodotto/famiglia di prodotti e per ogni periodo fiscale. Sono ammesse nella formula del calcolo del *Nexus* unicamente le spese di ricerca e sviluppo imputabili al brevetto (o al diritto analogo o al prodotto) ad eccezione delle spese per gli interessi, la locazione e gli immobili (art. 4 cpv. 3 A-Ordinanza sui brevetti). Si veda l'esempio qui sotto riportato (cfr. Figura 2).

Figura 2: Calcolo del fattore *Nexus* modificato.

Nome prodotto	a			b			c			d			Calcolo fattore <i>Nexus</i> MODIFICATO
	Spese imputabili sostenute in Svizzera dal contribuente			Spese imputabili fatturate al contribuente, da società del gruppo svizzero (art. 963 CO) oppure da terzi indipendenti in Svizzera o all'estero			Spese per l'acquisizione di brevetti e diritti analoghi.			Spese imputabili fatturate al contribuente, da società del gruppo estero (art. 963 CO), da imprese e stabilimenti d'impresa esteri.			
	Periodi fiscali passati	Periodo in corso	Totale	Periodi fiscali passati	Periodo in corso	Totale	Periodi fiscali passati	Periodo in corso	Totale	Periodi fiscali passati	Periodo in corso	Totale	
Prodotto A	12'000	6'000	18'000	10'000	0	10'000	5'000	0	5'000	12'500	0	12'500	80.00%
Prodotto B	7'000	1'700	8'700	8'400	0	8'400	0	0	0	20'000	0	20'000	59.92%
Prodotto C	3'000	500	3'500	3'200	400	3'600	22'000	0	22'000	15'000	2'000	17'000	20.02%

[21] Dipartimento federale delle finanze (DFF), Procedura di consultazione concernente il Progetto fiscale 17 (PF17), Rapporto esplicativo, Berna, 6 settembre 2017, in: https://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/documents/2897/Progetto-fiscale-17_Rapporto-espl_it.pdf (consultato il 16.01.2019), p. 11 (cit: Rapporto esplicativo PF17).

2. Il periodo di computo delle spese per il calcolo del Nexus
Il cpv. 2 dell'art. 4 A-Ordinanza sui brevetti stabilisce che il periodo di computo delle spese di ricerca e sviluppo per il calcolo del *Nexus* è quello che intercorre tra il periodo fiscale in corso e dei dieci periodi fiscali precedenti.

Questo lasso temporale coincide con il periodo contemplato dall'obbligo di conservazione dei libri di commercio secondo l'art. 958f CO[22] e con il lasso temporale previsto per le spese da computare nell'ambito dell'ingresso al *Patent box*[23].

3. Il calcolo del Nexus nel periodo transitorio iniziale

L'art. 8 cpv. 1 A-Ordinanza sui brevetti disciplina il caso in cui il contribuente non può ripartire le spese di ricerca e sviluppo sui singoli brevetti o prodotti, segnatamente quando il contribuente utilizza il *Patent box* per la prima volta e, quindi, non ha provveduto precedentemente a documentare le spese di ricerca e sviluppo.

La disposizione stabilisce che se al momento della prima imposizione a tassazione agevolata le spese di ricerca e sviluppo sostenute nei periodi fiscali precedenti non possono essere attribuite ai singoli brevetti, diritti analoghi o prodotti, per il calcolo del quoziente *Nexus* si considera la totalità delle spese di ricerca e sviluppo per il brevetto/prodotto nel periodo fiscale in corso e nei quattro periodi fiscali precedenti. Questa chiave dev'essere applicata per i tre periodi fiscali successivi. A partire dal quarto anno, le spese effettive di ricerca e sviluppo attribuite ai singoli brevetti, diritti analoghi o prodotti a partire dal periodo fiscale della prima imposizione a tassazione agevolata sono integrate al calcolo per trovare il relativo *Nexus*. Questa determinazione transitoria forfetaria del quoziente *Nexus* è parte integrante dello *standard* internazionale dell'OCSE.

D. I metodi di calcolo dell'"utile del box"

L'art. 24a cpv. 1 LAID definisce il funzionamento del *Patent box*. La misura prevede che la quota dell'utile netto complessivo afferente brevetti e diritti analoghi sia imposta, su richiesta del contribuente, con una riduzione fino ad un massimo del 90%. Come indicato in entrata, nell'ambito dei piani cantonali per l'implementazione della Legge sulla RFFA, esposti nel Messaggio sul PF17, il Canton Ticino ha indicato che presumibilmente il Consiglio di Stato proporrà di introdurre nella LT una riduzione massima dell'imposizione degli utili che qualificano per il *Patent box* pari al 90% (senza considerare la limitazione dello sgravio massimo)[24].

[22] Rapporto esplicativo PF17 (nota 21), p. 34.

[23] Cfr., *infra*, Cap. III.F.

[24] Cfr., *infra*, Cap. V.

Ai sensi delle disposizioni di legge (art. 24a cpvv. 1-2 LAID e artt. 2-3, 9 A-Ordinanza sui brevetti) il calcolo dell'utile netto imponibile ad un'aliquota ridotta (chiamato in seguito "l'utile del *box*") dovrebbe avvenire di principio sulla base dei singoli brevetti o diritti analoghi. A determinate condizioni può avvenire anche utilizzando altri metodi (alla cui base vi è, però, sempre il metodo residuale)[25], a seconda sostanzialmente dell'origine degli utili da diritti immateriali e delle informazioni contabili a disposizione del contribuente. Non è escluso un utilizzo combinato di diversi metodi per diverse casistiche.

Le quote dell'utile che restano escluse dal *Patent box* sono tassate ordinariamente senza riduzione.

1. Metodo 1: Calcolo sull'utile netto di ciascun brevetto o diritto analogo

In linea di principio il calcolo del *Patent box* andrebbe fatto in base ad una ripartizione delle spese e degli utili dei singoli brevetti o diritti analoghi che qualificano per lo stesso (art. 2 A-Ordinanza sui brevetti). Se il contribuente è in grado di tenere una contabilità analitica per ciascun brevetto o diritto analogo dovrebbe di principio utilizzare il Metodo 1.

Con questo metodo, l'utile del *box* è determinato moltiplicando l'utile netto, al lordo dell'onere fiscale, derivante da ciascun brevetto o diritto analogo per il relativo quoziente *Nexus* (art. 4 A-Ordinanza sui brevetti) e aggiungendo i risultati di queste moltiplicazioni.

2. Metodo 2: Calcolo sull'utile netto di ciascun prodotto

L'art. 24a cpv. 2 LAID indica una prima eccezione, meglio concretizzata agli artt. 3 cpvv. 1 e 2 e 7 cpv. 2 dell'A-Ordinanza sui brevetti. Questo metodo permette al contribuente che realizza utili tramite prodotti, che contengono brevetti o diritti analoghi che qualificano per il *Patent box*, di scorporare l'utile che qualifica per il *box* dal restante utile del prodotto. Egli deve, tuttavia, dimostrare che la ripartizione sui singoli brevetti o diritti analoghi non è ragionevole per il suo caso (art. 7 cpv. 2 A-Ordinanza – se, ad es., i brevetti dovessero essere in quantità da non essere ragionevole un calcolo e un controllo delle spese con questo metodo).

Ai sensi di queste disposizioni le imprese che tengono una contabilità dettagliata dei prodotti possono iniziare il calcolo del metodo residuale partendo direttamente dagli utili netti, al

[25] Per calcolare l'utile del *box* esistono sostanzialmente due metodi: il metodo netto e il metodo residuale. Con il metodo netto si procede alla stima del valore di un brevetto o di un diritto analogo mediante uno studio dei prezzi di trasferimento. Il valore che ne risulta viene, dunque, ripartito sulla durata del brevetto o del diritto analogo. Con il metodo residuale si parte dall'utile del prodotto o, se questo non è determinabile, dall'utile totale dell'impresa. Quindi si eliminano dal *Patent box* tutte le quote di utile non riconducibili a brevetti ed a diritti analoghi, che vengono tassate in via ordinaria. Quello che alla fine resta nel *Patent box* è soggetto a un'imposizione ridotta. Entrambi i metodi sono suscettibili di imprecisioni. In Svizzera si adatterà tuttavia il metodo residuale, caratterizzato da una maggiore semplicità amministrativa. Anche la Gran Bretagna segue tale metodo con un'impostazione simile. Tenuto conto delle difficoltà a livello pratico nella separazione dell'utile risultante da brevetti e diritti analoghi, il metodo residuale svizzero si basa necessariamente su approssimazioni e comprende valori forfettari (Messaggio PF17 [nota 2], p. 2104).

lordo dell'onere fiscale, per ciascuno prodotto. La ripartizione degli utili sui singoli prodotti è necessaria poiché il quoziente *Nexus* non è uguale per tutti i prodotti. Sempre secondo l'art. 24a cpv. 2 LAID e l'art. 3 cpv. 1 A-Ordinanza sui brevetti, l'utile per ogni prodotto viene poi diminuito del 6% dei costi attribuiti al prodotto[26]. Successivamente, come richiesto dallo *standard OCSE*, se nella vendita dei prodotti è compreso anche un compenso per il marchio, anch'esso deve essere scorporato dal *Patent box*. Gli utili di ciascun prodotto così calcolati devono, poi, essere moltiplicati per il relativo quoziente *Nexus* del prodotto[27] e i risultati dei vari prodotti sono addizionati per trovare l'utile del *box* da imporre in maniera privilegiata.

Tutte le parti dell'utile, scorporate dall'utile del *box*, sono attribuite alla colonna ordinaria e pertanto imposte ordinariamente.

3. Metodo 3: Calcolo sull'utile netto di ciascuna famiglia di prodotti

L'art. 9 A-Ordinanza sui brevetti indica inoltre un'ulteriore semplificazione, quale variante eccezionale al Metodo 2. Se i prodotti presentano solo lievi differenze e si fondano sui medesimi brevetti e/o diritti analoghi (famiglie di prodotti), su richiesta del contribuente l'autorità fiscale può consentire di effettuare il calcolo, di cui al Metodo 2, per ogni famiglia di prodotti in luogo che per ogni prodotto (semplificazione amministrativa per il contribuente e per il fisco).

Per gli *standard OCSE*, il calcolo basato sulle famiglie di prodotti dev'essere concesso solo eccezionalmente. I requisiti per poterne beneficiare sono molto elevati, in quanto i prodotti inglobati in una famiglia di prodotti possono presentare solo lievissime differenze e devono fondarsi sui medesimi brevetti (come è, ad es., il caso nei medicinali offerti con dosaggi diversi[28]).

Se un contribuente chiede (e ottiene) di poter effettuare il calcolo basato sulle famiglie di prodotti, egli deve considerare il rovescio della medaglia, ossia che sarà obbligato ad applicare questo metodo di calcolo per tutta la durata dei brevetti (o dei diritti analoghi) su cui si fondano i prodotti (art. 9 cpv. 2 A-Ordinanza sui brevetti).

4. Metodo 4: Calcolo partendo dall'utile imponibile complessivo

Infine, l'art. 3 cpv. 3 A-Ordinanza indica che se non è possibile stabilire l'utile per prodotto, per il calcolo del metodo residuale si dovrà partire dal totale dell'utile netto dell'impresa. L'utile finanziario, l'utile da immobili, l'utile da partecipazioni e gli altri utili non risultanti da prodotti che comprendono un brevetto (o un diritto analogo) devono allora essere scorporati (e saranno imposti ordinariamente). L'utile residuo dev'essere ripartito proporzionalmente sui singoli prodotti ai quali in

[26] Si intende la globalità dei costi del prodotto, più precisamente i costi del materiale, i costi di produzione e i costi amministrativi. Questo passaggio garantisce che l'utile per funzioni di routine e l'utile non realizzato in base a un'innovazione utilizzabile economicamente siano soggetti all'imposizione ordinaria (Rapporto esplicativo PF17 [nota 21], p. 33).

[27] Cfr., *supra*, Cap. III.C.3.

[28] Rapporto esplicativo PF17 (nota 21), p. 37.

seguito andrà applicato il Metodo 2 indicato sopra (deduzione del 6% del compenso del marchio e applicazione del *Nexus*).

Nella Figura 3 a pagina seguente viene presentato un esempio con la tabella di calcolo che contiene la differenziazione tra il calcolo sul brevetto e quello sul prodotto.

E. Il metodo di computo delle perdite subite nell'ambito del calcolo del *Patent box*

L'art. 5 A-Ordinanza sui brevetti, disciplina il trattamento delle perdite. Con il calcolo dell'utile del *box* possono risultare perdite a diversi livelli:

- a) a livello di ogni singolo brevetto o prodotto;
- b) a livello complessivo degli utili che qualificano per il *Patent box* (prima dell'applicazione del metodo residuale);
- c) a livello complessivo degli utili che qualificano per il *Patent box* (dopo l'applicazione del metodo residuale);
- d) a livello complessivo degli utili che qualificano per il *Patent box* (dopo l'applicazione del *Nexus*).

Per distinguere se queste perdite siano o meno riportabili all'anno dopo è necessario distinguere se si tratta di perdite reali o unicamente contabili, indotte dall'applicazione del metodo residuale, rispettivamente del *Nexus*.

In questo contesto, l'art. 5 A-Ordinanza sui brevetti spiega che la perdita secondo la lett. *a* è irrilevante. Per contro, una perdita quantificabile secondo la lett. *b* è riportabile all'anno successivo (art. 5 cpv. 2 A-Ordinanza). Per rispettare il principio della capacità contributiva, questa perdita (reale) è dedotta però anche dall'utile residuo imposto ordinariamente in quel periodo fiscale. Per considerare questo fatto, il cpv. 2 dell'art. 5 A-Ordinanza sui brevetti disciplina che nel periodo fiscale successivo l'utile del *box* deve dapprima assorbire questa perdita affinché venga applicata l'imposizione ad aliquota ridotta per quel periodo fiscale.

Gli altri tipi di perdite menzionati sopra (lett. *c-d*) sono considerate perdite contabili che non danno diritto ad imposizione privilegiata per quel periodo fiscale (la società sarà imposta solo ordinariamente perché la colonna *box* sarà vuota). Queste perdite non danno diritto neppure ad un riporto perdite *box* per l'anno successivo.

Per un esempio, si veda la Figura 4 a pagina seguente.

F. L'ingresso nel *Patent box*

L'art. 24a cpv. 3 LAID stabilisce il trattamento fiscale da applicare quando gli utili da brevetti e diritti analoghi sono imposti per la prima volta con il *Patent box*. L'obiettivo della disposizione consiste, infatti, nel sottoporre ad un'imposizione privilegiata solo gli utili netti^[29].

Se brevetti o diritti analoghi, creati prima dell'entrata in vigore del *Patent box* (che hanno, quindi, beneficiato di una deduzione

integrale dall'utile imposto a regime ordinario delle spese di loro creazione) potessero beneficiare in ugual misura delle nuove agevolazioni concesse dal *Patent box*, vi sarebbe una disparità di trattamento tra questi ed i brevetti o diritti analoghi creati dopo l'entrata in vigore. Per questi ultimi, il metodo residuale e l'applicazione del *Nexus* garantiscono non solo che approfittino dell'agevolazione solo gli utili "meritevoli", ma, vista l'applicazione del privilegio *box* agli utili netti, anche che siano considerate nel *box* (e, quindi, solo parzialmente) le spese ad essi connesse.

Per questo motivo, in sede di ingresso nel *Patent box* verranno riprese ed imposte^[30] le spese di ricerca e sviluppo sostenute dal contribuente nel periodo fiscale in corso e nei dieci periodi fiscali precedenti per la creazione di brevetti, diritti analoghi o prodotti (stesso lasso temporale che per il calcolo del quoziente *Nexus* [art. 6 cpv. 1 A-Ordinanza sui brevetti]).

In tal modo, viene neutralizzata la deducibilità integrale effettuata nei periodi fiscali passati di tali spese. Le spese di ricerca e sviluppo non direttamente imputabili a brevetti (diritti analoghi o prodotti), come ad es. le spese per la ricerca fondamentale, sono ripartite proporzionalmente.

Le spese per gli interessi, la locazione e gli immobili non sono considerate (art. 6 cpv. 2 A-Ordinanza sui brevetti).

Il Messaggio sul PF17 precisa a questo proposito che le spese di ricerca e sviluppo che andranno addizionate all'utile imponibile del primo anno di applicazione del *Patent box* per quel brevetto/prodotto sono solo le spese (compresi gli ammortamenti di valori attivati) che in passato hanno ridotto l'utile imponibile in Svizzera, fino a concorrenza del valore venale del brevetto/prodotto (restano, quindi, escluse le spese che eccedono il valore venale, le spese degli stabilimenti d'impresa e delle imprese all'estero nonché le spese di ricerca e sviluppo a carico di settori esteri di società di domicilio e miste e di società *holding* le quali non devono essere addizionate all'utile imponibile)^[31].

Le spese dedotte ordinariamente nei periodi fiscali passati e riprese all'ingresso nel *Patent box* costituiranno una riserva occulta, i cui futuri ammortamenti andranno a ridurre l'utile del *box*. Se un contribuente rinuncia, tuttavia, all'applicazione del *Patent box* su di un brevetto, prima che questi sia arrivato alla scadenza del periodo di protezione, le riserve occulte non interamente ammortizzate all'interno della colonna *box* potranno essere ammortizzate sull'utile ordinario.

^[30] Per le società attualmente a tassazione privilegiata, la Legge sulla RFFA prevede una norma transitoria (art. 78g LAID) per l'imposizione separata delle riserve occulte realizzate dopo l'uscita dallo statuto speciale. Il Messaggio sul PF17 precisa inoltre che con il termine "realizzazione", ai sensi dell'art. 78g LAID, si intendono anche l'imposizione separata dell'utile corrente degli anni successivi e l'imposizione delle spese per le attività di ricerca e sviluppo all'atto della prima tassazione ad aliquota ridotta prevista dal *Patent box* da parte di queste società (Messaggio PF17 [nota 2], p. 2146).

^[31] Messaggio PF17 (nota 2), p. 2142.

^[29] Messaggio PF17 (nota 2), p. 2142.

Figura 3: Differenziazione tra calcolo sul brevetto e calcolo sul prodotto.

	UTILE NETTO	IMPONIBILE BOX					IMPONIBILE ORDINARIO
Totale utile netto imponibile	1300	1300					
Imposte		100					
Utile finanziario	-20	-20					20
Utile da immobili	-40	-40					40
Utile da partecipazioni	-1300	-1300					1300
Altri utili non qualificano per box	-100	-100					100
Subtotale	-160	-60					1460
			Brevetto X	Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C	
Utile netto per brevetto	0	0	0	0	0	0	
Utile netto per prodotto	0	0	0	0	0	0	
6 % dei costi attribuiti al prodotto	0	0	0	0	0	0	0
Compenso per l'uso del marchio	0	0	0	0	0	0	0
Utile box prima applicazione Nexus	0	0	0	0	0	0	
Quoziente Nexus			100%	80%	60%	20%	
Utile patent box soggetto a imposizione ridotta		0	0	0	0	0	0
Imposte sull'utile e sul capitale							-100
Perdita riportata patent box periodo successivo							-60
Totale riduzione Patent box 90 %		0					0
Totale utile imponibile							1300

Figura 4: Esempio di calcolo dell'utile imponibile.

	UTILE NETTO	IMPONIBILE BOX					IMPONIBILE ORDINARIO
Totale utile netto imponibile	1300	1300					
Imposte		100					
Utile finanziario	-20	-20					20
Utile da immobili	-40	-40					40
Utile da partecipazioni	-80	-80					80
Altri utili non qualificano per box	-100	-100					100
Subtotale	1060	1160					240
			Brevetto X	Prodotto A	Prodotto B	Prodotto C	
Utile netto per brevetto	160	160	160	0	0	0	
Utile netto per prodotto	1000	1000	0	900	-200	300	
6 % dei costi attribuiti al prodotto	-220	-220	-150	-30	-40	-20	220
Compenso per l'uso del marchio	-220	-220	-200	0	-20	-20	220
Utile box prima applicazione Nexus	720	720	160	550	-230	240	
Quoziente Nexus			100%	80%	60%	20%	
Utile patent box soggetto a imposizione ridotta		510	160	440	-138	48	210
Imposte sull'utile e sul capitale							-100
Perdita riportata patent box periodo successivo							0
Totale riduzione Patent box 90 %		459					51
Totale utile imponibile							841

L'art. 24b cpv. 3 LAID indica inoltre che i Cantoni hanno la possibilità di garantire questa ripresa anche con altro metodo equivalente che deve però trovare applicazione entro i primi cinque anni dall'ingresso nel *Patent box*. Quale ulteriore metodo, il Messaggio sul PF17 menziona una ripresa tramite una graduazione temporale^[32].

G. Questioni pratiche

Ricapitolando, cosa deve fare il contribuente per poter beneficiare della misura?

L'art. 7 A-Ordinanza sui brevetti elenca diversi obblighi di documentazione del contribuente che riassumono in gran parte gli obblighi dello stesso per poter beneficiare della misura.

In via più generale, allo stadio attuale, egli dovrebbe controllare nella sua azienda se e quali brevetti sono già registrati. Se vi sono diritti immateriali che potrebbero qualificare, ma non sono ancora registrati, i redditi da questi non avrebbero diritto ad entrare a far parte del *Patent box* il giorno in cui questo dovesse entrare in vigore. Tocca al contribuente valutare se ritiene opportuno avviare le pratiche per registrare questi diritti ora, senza attendere l'entrata in vigore della Legge sulla RFFA. È, infatti, pensabile che all'entrata in vigore della Legge sulla RFFA vi possa essere un aumento delle richieste di registrazione dei diritti immateriali presso l'Istituto svizzero di proprietà intellettuale. Questo potrebbe allungare i tempi di registrazione e, quindi, la possibilità di utilizzare il *Patent box* per quei diritti. Se vi sono già diritti immateriali che qualificano per i *box* registrati o se il contribuente decide che vale la pena registrarli, sarebbe inoltre consigliabile cominciare a

[32] Messaggio PF17 (nota 2), p. 2142.

tenere traccia delle spese di ricerca e sviluppo per il calcolo del Nexus almeno per il periodo transitorio.

A partire dal periodo fiscale in cui il *Patent box* sarà entrato in vigore, il contribuente dovrà, inoltre:

- effettuare il calcolo dell'utile del *box* sulla base dei brevetti. Se prova che non è ragionevole (art. 7 cpv. 2 A-Ordinanza), allora egli potrà effettuare la ripartizione su ogni prodotto. Se prova che i prodotti divergono veramente in misura esigua, potrà chiedere all'autorità fiscale cantonale di effettuare il calcolo sulla famiglia di prodotti;
- chiedere all'autorità fiscale cantonale l'applicazione dello sgravio per il *Patent box* (a partire dai periodi fiscali in cui questo sarà entrata in vigore);
- tenere traccia (i.e., documentazione) delle spese di ricerca e sviluppo per ogni brevetto (o diritto analogo o prodotto/o famiglia di prodotti – a dipendenza del metodo usato) e del calcolo del relativo utile netto (ripartizione dell'utile e dei costi di ogni singolo brevetto/prodotto, calcolo del Nexus, validità dei brevetti, ecc.). L'autorità fiscale cantonale potrà esigere tale documentazione.

VI. Il Patent box e la Superdeduzione: disposizioni comuni

Come indicato al capitolo precedente, alla prima applicazione del *Patent box* le spese di ricerca e sviluppo relative al brevetto prodotto, che entra nel *box* per la prima volta, e che sono già state considerate nei periodi fiscali precedenti, ed una eventuale Superdeduzione fatta valere su questo brevetto (diritto analogo o prodotto), sono addizionate all'utile netto imponibile (art. 24b cpv. 3 LAID).

Se al momento della prima applicazione del *Patent box*, le spese da aggiungere, compresa la Superdeduzione, superano, tuttavia, il valore venale del brevetto (o diritto analogo o prodotto), le spese da riprendere si limiteranno al valore venale del brevetto (diritto analogo o prodotto)[33].

Si veda a questo proposito il seguente esempio: il valore venale di un brevetto nel periodo fiscale X è 100, mentre le spese di ricerca e sviluppo sostenute nell'arco degli ultimi cinque anni ammontano a 30 (compreso il periodo fiscale in corso). Le spese di ricerca e sviluppo sono state interamente sostenute in Svizzera. La Superdeduzione utilizzata dal contribuente nei primi periodi fiscali in cui era in vigore la Legge sulla RFFA ammonta complessivamente a 120. Nel primo anno in cui il contribuente chiede l'applicazione del *Patent box* per quel brevetto viene addizionato 100 all'utile imponibile in quanto la ripresa non può eccedere il valore venale del brevetto.

VI. La limitazione dello sgravio

Nell'ambito degli effetti della misura sul carico fiscale di un contribuente, non può essere tralasciato un accenno al nuovo art. 25b LAID, relativo alla limitazione dello sgravio fiscale. La disposizione indica che la riduzione fiscale complessiva del contribuente non può eccedere il 70% dell'utile imponibile

prima della compensazione delle perdite (escludendo il ricavo netto delle partecipazioni) e prima dell'applicazione delle riduzioni relative al *Patent box*, alla Superdeduzione, alla deduzione nozionale per gli interessi sul capitale proprio (chiamata anche "Notional Interest Deduction" [NID]) ed agli eventuali ammortamenti derivanti da una rinuncia anticipata allo statuto fiscale speciale.

VII. I riflessi sull'imposta sul capitale e sull'imposta sulla sostanza

Per i contribuenti che adempiono alle misure per le persone fisiche e giuridiche relative allo sgravio dei redditi che qualificano per il *Patent box*, gli sgravi potrebbero non fermarsi all'imposta sull'utile.

Gli artt. 14 cpv. 4, secondo periodo, e 29 cpv. 3 LAID prevedono, infatti, che, se il Cantone lo prevede, possono essere concessi ulteriori sgravi per l'imposta sul capitale e per l'imposta sulla sostanza in relazione ai diritti immateriali che qualificano per il *Patent box*.

Per quanto attiene la metodologia di sgravio, il Messaggio sul PF17 dispone che la riduzione dell'imposta sul capitale debba avvenire a livello della base di calcolo per il capitale proprio ascrivibile ai diritti immateriali che qualificano per il *Patent box*. Per quanto attiene, per contro, l'imposta sulla sostanza, né il Messaggio né il testo di legge precisano se questa riduzione debba avvenire sull'imponibile o in altro modo[34].

VIII. Conclusione

Entrambe le misure sono relativamente complesse e richiedono un considerevole lavoro amministrativo sia da parte del contribuente, sia da parte dell'autorità fiscale cantonale che dovrà controllare quanto prodotto dallo stesso. A questo proposito sarà, pertanto, importante preparare bene la documentazione necessaria per facilitare la reciproca comprensione della fattispecie, sempre che la Legge sulla RFFA superi la soglia della votazione popolare il prossimo 19 maggio.

[33] Messaggio PF17 (nota 2), p. 2143.

[34] Messaggio PF17 (nota 2), pp. 2140 e 2145.