



13.11.2019

Spiegazioni relative all'ordinanza sull'imposizione ad aliquota ridotta degli utili da brevetti e diritti analoghi (Ordinanza sul *patent box*)

Le seguenti spiegazioni sono state riprese dal rapporto esplicativo redatto per la procedura di consultazione concernente il Progetto fiscale 17¹ e sono poi state adeguate sulla base dei risultati della predetta procedura. Riguardo alle altre spiegazioni, relative segnatamente alla base legale e alle ripercussioni, si rinvia a quelle fornite nel citato rapporto.

Art. 1 Inizio e fine

Capoverso 1: in teoria l'imposizione ad aliquota ridotta potrebbe essere concessa a partire dal deposito della domanda di brevetto o di concessione del diritto analogo² oppure dal rilascio del brevetto o dalla concessione del diritto analogo. Al momento del deposito della domanda non si è tuttavia certi dell'effettivo rilascio del brevetto per l'invenzione che è stata oggetto della domanda. Per questa ragione, ai fini dell'imposizione ad aliquota ridotta ci si basa sul periodo fiscale in cui è stato rilasciato il brevetto. L'imposizione ad aliquota ridotta può essere chiesta per l'intero periodo fiscale in questione.

È altresì possibile che un contribuente chieda l'applicazione del patent box una volta decorso l'anno del rilascio del brevetto. Ciò assume rilevanza in particolare al momento dell'entrata in vigore dell'ordinanza.

Capoverso 2: l'imposizione ad aliquota ridotta si riallaccia a un brevetto esistente. Di conseguenza è logico che detta imposizione termini alla fine del periodo fiscale in cui il brevetto sottostante si estingue. È altresì possibile che un contribuente rinunci all'applicazione del patent box prima della fine della protezione conferita dal brevetto. Dal momento che all'ingresso nel patent box (prima imposizione ad aliquota ridotta) sono addizionate le spese di ricerca e sviluppo secondo l'articolo 24b capoverso 3 della legge federale del 14 dicembre 1990³ sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID) e viene costituita una riserva occulta imposta di pari entità, l'uscita dal patent box non ha particolari conseguenze fiscali. La riserva occulta imposta che non ha potuto essere ammortizzata nel patent box può essere ammortizzata anche dopo l'uscita. Ciò permette di evitare una sovrain imposizione.

¹ Consultabile all'indirizzo <https://www.admin.ch/ch/i/gg/pc/ind2017.html>.

² Per semplificare, nel presente documento si usa esclusivamente il termine «brevetti» sottintendendo anche i diritti analoghi.

³ RS 642.14

Capoverso 3: se l'opposizione a un brevetto rilasciato viene accolta, la protezione conferita dal brevetto si estingue con effetto retroattivo. Dal punto di vista fiscale occorre chiedersi se in tal caso debba essere avviata una procedura di recupero d'imposta e revocata l'imposizione ad aliquota ridotta dei periodi fiscali precedenti. Ciò avrebbe ripercussioni negative sul contribuente. Contestualmente sarebbe annullata anche l'addizione delle spese di ricerca e sviluppo secondo l'articolo 24b capoverso 3 LAID. L'annullamento comporterebbe un considerevole dispendio amministrativo. Inoltre, la deduzione del sei per cento dei costi attribuiti ai prodotti (cfr. art. 24b cpv. 2 LAID) che comprendono un brevetto permette di garantire che soltanto i proventi basati su un'innovazione siano imposti all'aliquota ridotta. Per questi motivi il capoverso 3 statuisce che l'esito positivo dell'opposizione contro un brevetto non ha ripercussioni sui periodi fiscali precedenti. Ciò significa che in tal caso non sarà avviata una procedura di recupero d'imposta. Per tutto il periodo fiscale in corso e per quelli successivi non sarà più concessa l'imposizione ad aliquota ridotta.

Art. 2 Principio di calcolo

Il presente articolo descrive sinteticamente il calcolo dell'utile cui si applica l'imposizione ad aliquota ridotta. Gli elementi del calcolo sono descritti dettagliatamente agli articoli 3–5.

L'esempio seguente illustra come viene calcolato l'utile cui si applica l'imposizione ad aliquota ridotta. Le cifre ivi contenute (compresi i quozienti Nexus) sono ipotizzate a titolo esemplificativo al fine di illustrare come funziona il disciplinamento⁴. Poiché in questo esempio l'imposizione ad aliquota ridotta è calcolata per ogni brevetto, per ogni prodotto è indicato il valore zero.

Beispiel 1: Gewinn aus Patenten	<u>steuerbarer Reingewinn</u>	Box				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	900	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	0	0				0
Beteiligungserfolg	0	0				0
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-90	-90				90
	800	900				100
			Patent A	Patent B	Patent C	
Reingewinn je Patent		900	600	200	100	
Reingewinn je Produkt		0	0	0	0	
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt		0	0	0	0	0
Markenentgelt		0	0	0	0	0
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus		900	600	200	100	
Nexusquotient			80.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besteuert Gewinn Box		620	480	120	20	280
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
Total Ermässigung Box 90%		558				62
Total steuerbarer Gewinn						342
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - e						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 5						

⁴ Nel presente esempio e in quelli successivi l'onere fiscale è aggiunto all'utile netto imponibile nel patent box e nuovamente dedotto come onere fiscale al termine dei calcoli. Questo modo di procedere comporta una riduzione più elevata degli utili nel patent box.

Art. 3 Calcolo nel caso di brevetti e diritti analoghi compresi nei prodotti

Secondo l'articolo 24b capoverso 2 LAID, al calcolo dell'utile netto risultante da brevetti compresi in un prodotto si applica il cosiddetto «metodo residuale», in base al quale si parte dal totale dell'utile netto imponibile dell'impresa e in seguito si scorporano dal patent box tutte le parti dell'utile non attinenti ai brevetti.

Capoverso 1: le imprese che tengono una contabilità dettagliata dei prodotti possono iniziare il calcolo direttamente dal livello dei prodotti. La ripartizione degli utili sui singoli prodotti è necessaria, poiché il quoziente Nexus di cui all'articolo 5 non è uguale per tutti i prodotti. L'utile per ogni prodotto è quindi diminuito del sei per cento dei costi attribuiti al prodotto. Per costi si intende i costi integrali del prodotto, che consistono in costi del materiale, di produzione e 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. Per una maggiore praticabilità ci si basa sui costi come valore ausiliario. Se poi in questi prodotti è compreso anche un compenso per il marchio, anch'esso deve essere scorporato dal patent box secondo lo standard OCSE⁵. Tutte le parti dell'utile scorporate sono soggette all'imposizione ordinaria.

Capoverso 2: gli utili calcolati secondo il capoverso 1 sono poi moltiplicati per il relativo quoziente Nexus (cfr. art. 5).

Capoversi 3 e 4: se l'utile per prodotto non è noto, si parte dal totale dell'utile netto dell'impresa. Sono dedotti dal suddetto totale l'utile finanziario, l'utile da immobili, l'utile da partecipazioni e gli altri utili non risultanti da prodotti che comprendono un brevetto o per i quali il contribuente non ha chiesto l'applicazione del patent box. L'utile residuo deve essere ripartito proporzionalmente sui singoli prodotti; in seguito si applica il metodo di calcolo secondo i capoversi 1 e 2.

Art. 4 Calcolo basato su famiglie di prodotti

Il *capoverso 1* consente, per ragioni pratiche, di utilizzare il metodo residuale anche per le famiglie di prodotti e pertanto di redigere la documentazione secondo gli articoli 8 e 9 per famiglie di prodotti. Poiché il calcolo basato su famiglie di prodotti è considerato un'eccezione nello standard dell'OCSE sul patent box, i requisiti sono elevati. I prodotti inglobati in una famiglia di prodotti possono presentare solo lievi differenze e devono fondarsi sugli stessi brevetti, come nel caso di medicinali, offerti con dosaggi diversi.

Una volta scelto, il calcolo basato su famiglie di prodotti deve essere applicato per tutta la durata dei brevetti. Ciò significa segnatamente che anche l'addizione delle spese di ricerca e sviluppo secondo l'articolo 24b capoverso 3 LAID si riferisce alla famiglia di prodotti.

Art. 5 Quoziente Nexus

Capoverso 1: la presente disposizione concretizza l'approccio Nexus modificato, così come definito dall'OCSE. Esso intende garantire che un'imposizione ad aliquota ridotta sia concessa soltanto se l'impresa in questione dispone di sostanza sufficiente, calcolata in funzione dell'attività di ricerca e sviluppo alla base del relativo brevetto. Sono considerate ai fini dell'imposizione ad aliquota ridotta le spese sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo svolta in Svizzera dal contribuente stesso o da società del gruppo oppure svolta in Svizzera o all'estero da terzi. Le spese sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo figurano al numeratore e al denominatore del quoziente Nexus e corrispondono ai fattori a e b della formula di

⁵ OCSE, «AZIONE 5», link: cfr. nota 3 del rapporto esplicativo concernente il PF17.

cui al capoverso 1. Non sono considerate ai fini dell'imposizione ad aliquota ridotta le spese sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo svolta all'estero da società del gruppo, imprese o stabilimenti d'impresa e le spese sostenute per l'acquisizione dei brevetti. Queste spese figurano solo al denominatore del quoziente Nexus e corrispondono ai fattori c e d della formula di cui al capoverso 1.

Inoltre, conformemente allo standard dell'OCSE il contribuente può far valere un innalzamento (cosiddetto *uplift*) in ragione del 30 per cento delle spese considerate ai fini dell'imposizione ad aliquota ridotta. Però, visto che il quoziente Nexus non può superare il 100 per cento, devono essere state effettivamente sostenute spese di ricerca e sviluppo secondo i fattori c e d in ragione di questo *uplift*.

Il *capoverso 2* stabilisce che le spese di ricerca e sviluppo da considerare corrispondono a quelle del periodo fiscale in corso e dei dieci periodi fiscali precedenti. Questo lasso temporale coincide con quello contemplato dall'obbligo di conservazione dei libri di commercio secondo l'articolo 958f del Codice delle obbligazioni (CO)⁶. Il contribuente è libero di far valere le spese di ricerca e sviluppo di oltre dieci periodi fiscali precedenti per il calcolo del quoziente Nexus.

Il *capoverso 3* stabilisce che per il calcolo del quoziente Nexus nei periodi fiscali successivi le spese di ricerca e sviluppo che rientrano nel patent box sono addizionate alle spese già sostenute. Le spese di ricerca e sviluppo di oltre venti periodi fiscali precedenti sono escluse dal calcolo, poiché anche la protezione conferita dal brevetto si estingue dopo vent'anni. Per l'applicazione dei venti periodi fiscali la totalità delle spese di ricerca e sviluppo fatte valere al momento della prima imposizione ad aliquota ridotta è considerata sostenuta nel periodo fiscale in cui è stata effettuata la prima imposizione ad aliquota ridotta.

Capoverso 4: conformemente allo standard dell'OCSE le spese per gli interessi, la locazione e gli immobili non sono considerate nel calcolo del quoziente Nexus.

Art. 6 Perdite

Capoverso 1: dal calcolo dell'utile netto da brevetti, considerato ai fini dell'imposizione ad aliquota ridotta, possono risultare perdite a tre livelli diversi. In proposito occorre distinguere se si tratta di perdite reali o meramente contabili, indotte dall'applicazione del metodo residuale.

La tematica è illustrata dai quattro esempi seguenti. Gli esempi 2a e 2b spiegano il principio secondo cui il patent box è applicato complessivamente a tutti i brevetti e/o a tutti i prodotti per i quali viene chiesta un'imposizione ad aliquota ridotta. In relazione con le perdite ciò si dimostra nel fatto che, per il calcolo nell'esempio 2a è considerato anche il prodotto B, sebbene per esso risulti una perdita reale. Solo se la perdita reale risulta da tutti i prodotti considerati nel loro insieme (esempio 2b) non si applica l'imposizione ad aliquota ridotta.

⁶ RS 220

Beispiel 2a: Gewinn und Verluste aus

Produkten

	<u>steuerbarer Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	900	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-70	-70				70
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Produkt A</u>	<u>Produkt B</u>	<u>Produkt C</u>	
Reingewinn je Patent	0	0	0	0	0	
Reingewinn je Produkt	800	900	900	-200	100	
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	-170	-120	-120	-25	-25	170
Markenentgelt	-220	-200	-200	0	-20	220
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus	410	580	-225	55		
Nexusquotient			80.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besterter Gewinn Box		340	464	-135	11	70
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
Total Ermässigung Box 90%		306				34
Total steuerbarer Gewinn						594
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - e						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 5						

Beispiel 2b: Gesamtverlust Box

	<u>steuerbarer Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	900	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-1000	-1000				1000
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	-230	-130				1130
			<u>Produkt A</u>	<u>Produkt B</u>	<u>Produkt C</u>	
Reingewinn je Patent	0	0	0	0	0	
Reingewinn je Produkt	0	0	0	0	0	
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	0	0	0	0	0	0
Markenentgelt	0	0	0	0	0	0
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus	0	0	0	0	0	
Nexusquotient			80.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besterter Gewinn Box		0	0	0	0	0
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						-130
Total Ermässigung Box 90%		0				0
Total steuerbarer Gewinn						900
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - e						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 5						
VO Art. 6 Abs. 2						

Beispiel 3: Verlust Box aufgrund

Markenentgelt

	<u>steuerbarer Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	900	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-70	-70				70
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Produkt A</u>	<u>Produkt B</u>	<u>Produkt C</u>	
Reingewinn je Patent	0	0	0	0	0	
Reingewinn je Produkt	800	900	-200	100		
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	-170	-120	-25	-25		170
Markenentgelt	-820	-800	0	-20		820
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus	-190	-20	-225	55		
Nexusquotient			20.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besteuert Gewinn Box		-128	-4	-135	11	-62
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
Total Ermässigung Box 90%		<u>0</u>				-128
Total steuerbarer Gewinn						<u>900</u>
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - e						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 5						

Beispiel 4: Verlust Box Anwendung

Nexusquotient

	<u>steuerbarer Reingewinn</u>	<u>Box</u>				<u>steuerbarer Reingewinn</u>
Total steuerbarer Reingewinn	900	900				
Gewinn- und Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
Liegenschaftserfolg	-20	-20				20
Beteiligungserfolg	-70	-70				70
übriger nicht auf Patent fallender Erfolg	-100	-100				100
	700	800				200
			<u>Produkt A</u>	<u>Produkt B</u>	<u>Produkt C</u>	
Reingewinn je Patent	0	0	0	0	0	
Reingewinn je Produkt	800	900	-200	100		
6% der zugewiesenen Kosten je Produkt	-170	-120	-25	-25		170
Markenentgelt	-220	-200	0	-20		220
Gewinn Box vor Gewichtung Nexus	410	580	-225	55		
Nexusquotient			20.00%	60.00%	20.00%	
ermässigt besteuert Gewinn Box		-8	116	-135	11	418
Gewinn- und Kapitalsteuern						-100
Verlustvortrag Box Folgeperiode						0
Total Ermässigung Box 90%		<u>0</u>				-8
Total steuerbarer Gewinn						<u>900</u>
VO Art. 2						
VO Art. 3 Abs. 3 Bst. a - e						
VO Art. 3 Abs. 1						
VO Art. 5						

Negli esempi 2b, 3 e 4 una perdita riguardante tutti i prodotti considerati nel loro insieme comporta che nel periodo fiscale corrente non sia effettuata un'imposizione ridotta.

Una perdita reale nel patent box è però presente soltanto nell'esempio 2b. La ponderazione di tale perdita con il quoziente Nexus e la successiva diminuzione della perdita in ragione del 90 per cento al massimo determinerebbero la necessità di imporre un utile netto superiore

all'utile netto imponibile dichiarato prima dell'applicazione del patent box. Questo tipo di imposizione contravverrebbe al principio dell'imposizione in funzione della capacità economica. Ecco il motivo per cui la perdita reale è dedotta dall'utile residuo. Per evitare uno sgravio sproporzionato, il *capoverso 2* sancisce che nei periodi fiscali successivi devono essere conseguiti utili nel patent box a concorrenza di questa perdita prima che sia applicata un'imposizione ad aliquota ridotta.

Le altre perdite (esempi 3 e 4) sono meramente contabili e indotte dall'applicazione del metodo residuale. Anche queste perdite comportano che nel periodo fiscale corrente non rimanga nel patent box alcun utile tassabile ad aliquota ridotta. Tuttavia, una compensazione negli anni successivi non è necessaria, poiché dalle perdite meramente contabili non risulta uno sgravio eccessivo.

Art. 7 Addizione al momento della prima imposizione ad aliquota ridotta delle spese di ricerca e sviluppo già considerate

Il presente articolo concretizza l'articolo 24*b* capoverso 3 LAID. Secondo il *capoverso 1*, nelle addizioni delle spese di ricerca e sviluppo devono essere considerate dal punto di vista temporale le stesse spese che servono per il calcolo del quoziente Nexus. Dal punto di vista materiale, sono considerate solo le spese di ricerca e sviluppo che possono essere fatte effettivamente valere anche sul piano fiscale. Dal momento che non è possibile attribuire determinate spese di ricerca e sviluppo a singoli brevetti o prodotti, si procede a una ripartizione proporzionale di tali spese.

Parallelamente al calcolo del quoziente Nexus, secondo il *capoverso 2* le spese per gli interessi, la locazione e gli immobili non sono considerate nell'addizione.

Art. 8 Attribuzione delle spese ai singoli diritti, prodotti o alle singole famiglie di prodotti

Gli obblighi di documentazione del contribuente sanciti al *capoverso 1* sono finalizzati al calcolo corretto del quoziente Nexus e sono parte integrante dello standard definito dall'OCSE per i patent box. In linea di principio la documentazione fornita dal contribuente deve riferirsi ai singoli brevetti. In base all'ultimo periodo del *capoverso 1*, il contribuente non deve allegare la documentazione alla dichiarazione d'imposta. Tuttavia, se necessario, le autorità fiscali possono esigere tale documentazione.

Il *capoverso 2* permette di ripartire sui singoli prodotti le spese per la ricerca e lo sviluppo e il relativo utile netto. Questa ripartizione può essere effettuata soltanto nel caso in cui la ripartizione dettagliata sui singoli brevetti non fosse adeguata. Ciò si verifica, ad esempio, se una siffatta ripartizione non è realistica a causa della complessità dell'attività del contribuente o se produce risultati arbitrari.

Art. 9 Calcolo del quoziente Nexus in caso di mancata attribuzione

Il presente articolo disciplina il caso in cui il contribuente non può ripartire le spese di ricerca e sviluppo sui singoli brevetti o prodotti. In questo caso, nel calcolo del quoziente Nexus è presa in considerazione la totalità delle spese di ricerca e sviluppo sostenute dal contribuente nel periodo fiscale in corso e nei quattro periodi fiscali precedenti (*cpv. 1*). Se il contribuente si avvale del patent box, vigono anche per lui gli obblighi di documentazione di cui all'articolo 8. Nei periodi fiscali successivi, nel calcolo del quoziente Nexus si prendono dun-

que in considerazione le spese di ricerca e sviluppo sostenute effettivamente per ogni brevetto, prodotto o famiglia di prodotti (*cpv. 2*). Questa determinazione forfetaria del quoziente Nexus è parte integrante dello standard internazionale dell'OCSE.

Art. 10 Entrata in vigore

Il presente articolo disciplina l'entrata in vigore dell'ordinanza. Quest'ultima entra in vigore il 1° gennaio 2020, simultaneamente agli articoli 24a e 24b LAID.