



RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II - 2020

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO
HELBIG LICHTENHAHN

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2020

Ivan Bottinelli/Sacha Cattelan/Samuele Vorpe

**Novità legislative
nel campo del diritto tributario**

Direzione e responsabilità editoriale:

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

Redazione della parte fiscale:

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

incaricati dal Consiglio di Stato

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

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

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

Stampa: Salvioni arti grafiche, 6500 Bellinzona
e-mail: info@salvioni.ch

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-4409-1 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-88-6303-054-9 (Repubblica e Cantone Ticino)

ESTRATTO

RIVISTA TICINESE DI DIRITTO

II- 2020

Ivan Bottinelli/Sacha Cattelan/Samuele Vorpe

**Novità legislative
nel campo del diritto tributario**

CANCELLERIA DELLO STATO DEL CANTONE TICINO
HELBING LICHTENHAHN

Direzione e responsabilità editoriale:

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

Redazione della parte fiscale:

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

incaricati dal Consiglio di Stato

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

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

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

Stampa: Salvioni arti grafiche, 6500 Bellinzona
e-mail: info@salvioni.ch

Copertina: riproduzione da Cornelia Forster

ISSN 1661-0954 – ISBN 978-3-7190-4409-1 (Helbing Lichtenhahn)
ISBN 978-88-6303-054-9 (Repubblica e Cantone Ticino)

Novità legislative nel campo del diritto tributario

Ivan Bottinelli/Sacha Cattelan**/Samuele Vorpe****

1. Convenzione multilaterale BEPS
 - 1.1. Introduzione
 - 1.2. La portata della Convenzione BEPS
 - 1.3. La struttura della Convenzione BEPS
 - 1.4. I primi Stati partner con cui la Svizzera intende recepire le disposizioni della Convenzione BEPS
 - 1.5. Una Convenzione tra (pochi) standard minimi e tante riserve e opzioni
2. Legislazione federale
 - 2.1. La Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa
3. Legislazione cantonale
 - 3.1. Adeguamento della Legge tributaria alla RFFA
 - 3.2. Le misure cantonali d'accompagnamento
 - 3.3. Le misure a favore dei Comuni
 - 3.4. Le altre misure fiscali
 - 3.5. Le altre modifiche legislative

1. Convenzione multilaterale BEPS

1.1. Introduzione

Il Consiglio federale ha deciso l'entrata in vigore della Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili (RS 0.671.1), meglio nota come «Convenzione multilaterale BEPS» o «Convenzione BEPS»¹ a partire dal 1° dicembre 2019.

* Ricercatore SUPSI.

** Docente-ricercatore SUPSI.

*** Responsabile del Centro di competenze tributarie della SUPSI.

¹ RU 2020 2641. Cfr. SFI, La Convenzione BEPS entra in vigore, Comunicato stampa, Berna, 29 novembre 2019, in: <https://www.stf.admin.ch/stf/it/home/dokumentation/>

La Convenzione BEPS è un trattato internazionale multilaterale concluso a Parigi il 24 novembre 2016, la cui finalità è quella di modificare – senza però sostituirla – alcune clausole delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio (CDI) pattuite dagli Stati firmatari.

Essa costituisce il risultato dell’Azione n. 15 del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), portato avanti da OCSE e G20 sin dal 2013, al fine di contrastare l’erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili. I rapporti finali, pubblicati nell’autunno del 2015, si occupano di diverse tematiche: neutralizzare gli effetti di disallineamento derivanti da alcuni strumenti e strategie ibride, prevenire l’abuso dei trattati, impedire l’elusione artificiosa dello *status* di stabile organizzazione e migliorare l’efficienza dei meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali (cfr. il Preambolo della Convenzione BEPS)². Diverse di queste misure necessitano, per essere implementate dagli Stati che aderiscono al progetto BEPS, di una modifica delle CDI³. Scopo della Convenzione BEPS è, dunque, quello di accelerare il processo di recepimento delle norme BEPS tra i diversi Stati senza che essi procedano ad una rinegoziazione

fachinformationen/mli.html (pagina consultata il 10.8.2020). Il dossier (n. 18.063) della Convenzione BEPS è consultabile al seguente link: <https://www.parlament.ch/it/ratsbetrieb/amtliches-bulletin/amtliches-bulletin-die-verhandlungen?SubjectId=45855> (pagina consultata il 10.8.2020). La Convenzione BEPS dispone inoltre di un commentario esplicativo teso a chiarire l’approccio adottato. Si veda il commentario in lingua francese, disponibile al seguente link: <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/note-explicative-convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-BEPS.pdf> (pagina consultata il 10.8.2020). La lista aggiornata al 22 giugno 2020 degli Stati firmatari è disponibile al seguente link: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (pagina consultata il 10.8.2020).

² Messaggio concernente l’approvazione della Convenzione multilaterale per l’attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l’erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili, n. 18.063, del 22 agosto 2018, in: FF 2018 4515, p. 4518 (cit.: Messaggio sulla Convenzione BEPS). Le informazioni in tempo reale aggiornate dall’OCSE riguardanti l’Azione n. 15 sono disponibili al seguente indirizzo: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/> (pagina consultata il 10.8.2020).

³ La Convenzione BEPS è una forma di *soft law* e gli Stati, ancorché non siano formalmente obbligati ad aderirvi, sono caldamente invitati a farlo da parte dell’OCSE e del G20 (cfr. Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4519).

delle CDI. Infatti, invece di modificare ogni singola CDI, aderendo alla Convenzione multilaterale BEPS, gli Stati ottengono *de facto* il medesimo risultato, ma con sforzi minori⁴. Ciò non vieta comunque alla Svizzera, o ad altri Stati, di recepire le disposizioni sviluppate dalle 15 Azioni del progetto BEPS attraverso delle modifiche bilaterali delle CDI.

1.2. *La portata della Convenzione BEPS*

La Convenzione BEPS è un trattato multilaterale di diritto internazionale che vincola la Svizzera in qualità di Stato aderente. La particolarità della Convenzione BEPS è che coesiste con le CDI ed esplica, sulla base dell'art. 1, i propri effetti parallelamente alle CDI che rientrano nel suo stesso campo di applicazione (cd. «CDI coperte» o «Accordi fiscali coperti»⁵), ovvero accordi internazionali sottoscritti fra due (o più) Stati firmatari, senza però modificare direttamente il loro tenore⁶.

La Convenzione BEPS può portare sia ad un effetto di «cumulazione», laddove una disposizione convenzionale confermi o integri la disciplina già recepita dalla singola CDI coperta, sia l'emergere di un conflitto normativo⁷. Di questi due aspetti si occupano le cd. «clausole di compatibilità» di cui all'art. 26, in quanto regolano la relazione tra le norme della Convenzione BEPS, da un lato, e quelle della CDI coperta, dall'altro. In particolare, queste clausole stabiliscono la prevalenza delle disposizioni sostanziali della Convenzione BEPS, quando quest'ultime conflig-

⁴ Come osserva PIANTAVIGNA, «[i]l multilateralismo di cui è espressione la Convenzione rappresenta, quindi, tanto una modalità di negoziazione collettiva, quanto una cornice giuridica di riferimento per l'aggiornamento sincronizzato e uniforme delle regole di diritto internazionale convenzionale» (PAOLO PIANTAVIGNA, Gli effetti della convenzione multilaterale sui trattati fiscali, in: Riv. dir. fin., 2019, n. 3, parte I, pagg. 233-271, pag. 234).

⁵ In sintesi, ai sensi dell'art. 2 par. 1 lett. a Convenzione BEPS, l'espressione «Accordo fiscale coperto» designa una CDI in vigore tra due o più Stati, rispetto alla quale ciascuna delle Parti ha notificato al Depositario che la CDI deve rientrare nel campo di applicazione della Convenzione BEPS (Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4527).

⁶ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4519; PIANTAVIGNA, op. cit., pag. 241.

⁷ PIANTAVIGNA, op. cit., pag. 257 seg.

gono con quelle previste da una CDI coperta⁸. Pertanto, sulla base del criterio cronologico «*lex posterior derogat priori*», le norme contenute nella Convenzione BEPS prevalgono su quelle divergenti previste nelle CDI coperte⁹.

Per una questione di certezza del diritto, la Svizzera ritiene che il tenore esatto delle modifiche apportate alle CDI coperte dalla Convenzione BEPS debba essere definito separatamente, in forma scritta, con ciascun Stato *partner*. Non si tratta invero di protocolli di revisione delle CDI, bensì di accordi amichevoli conformemente all'art. 25 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), il cui scopo è esclusivamente quello di trascrivere in un documento le modifiche apportate alla CDI coperta determinate dalla Convenzione BEPS, che scaturiscono dalle riserve e dalle notifiche della Svizzera e dello Stato *partner*. A questo riguardo, la Svizzera si è detta pronta a modificare le sue CDI tramite la Convenzione BEPS a condizione che lo Stato *partner* condivida il suo parere secondo cui la Convenzione BEPS modifichi le CDI coperte analogamente ad un protocollo di modifica di una CDI e sia, di conseguenza, disposto a stabilire di comune intesa il tenore esatto della CDI modificata dalla Convenzione BEPS. Questo parere è dato dal fatto che altri Stati, diversamente dalla Svizzera, ritengono che la Convenzione BEPS non modifichi le CDI coperte e conduca, invece, ad una disapplicazione delle norme delle CDI coperte toccate dalle norme della Convenzione BEPS¹⁰.

1.3. La struttura della Convenzione BEPS

La Convenzione BEPS contiene un preambolo e sette parti¹¹:

1. la Parte I riguarda il campo di applicazione della Convenzione BEPS e l'interpretazione dei termini utilizzati (artt. 1 e 2);
2. le Parti da II a V riguardano le disposizioni materiali della Convenzione BEPS (artt. 3-17) elaborate dalle Azioni n. 2 (neutralizzazione

⁸ Per un approfondimento sulle clausole di compatibilità si rimanda a PIANTAVIGNA, op. cit., pag. 258 segg.

⁹ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4519; PIANTAVIGNA, op. cit., pag. 262.

¹⁰ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pagg. 4519 seg., 4522, 4527

¹¹ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4520 seg.; cfr. anche PIANTAVIGNA, pag. 240.

degli effetti di disallineamento derivanti da alcuni strumenti e strategie ibride), n. 6 (prevenire l'abuso dei trattati), n. 7 (impedire l'elusione artificiosa dello *status* di stabile organizzazione) e n. 14 (migliorare l'efficienza dei meccanismi delle controversie fiscali)¹²;

3. la Parte VI riguarda, invece, la procedura arbitrale (artt. 18-26);
4. la Parte VII riguarda, infine, le disposizioni finali della Convenzione BEPS e si occupa di regolare le riserve mediante le quali gli Stati possono escludere talune disposizioni dal campo di applicazione delle CDI coperte dalla Convenzione BEPS (art. 28)¹³, le notifiche per definire le CDI coperte dalla Convenzione BEPS, la scelta delle opzioni e le disposizioni riprese nelle CDI coperte (art. 29), la conferenza delle Parti (art. 31), gli emendamenti che si possono fare alla Convenzione BEPS (art. 33), l'entrata in vigore (art. 34), l'efficacia (artt. 35 e 36) e il recesso dalla Convenzione BEPS (art. 37).

1.4. I primi Stati partner con cui la Svizzera intende recepire le disposizioni della Convenzione BEPS

Al momento la Svizzera ha deciso di applicare la Convenzione BEPS con 12 Stati *partner* ai sensi dell'art. 2 par. 1 Convenzione BEPS. Si tratta di Argentina, Austria, Cile, Italia, Islanda, Lituania, Lussemburgo, Messico, Portogallo, Sudafrica, Repubblica Ceca e Turchia¹⁴. Diversamente, con gli Stati che non condividono la posizione assunta dal governo svizzero concernente gli effetti della Convenzione BEPS, si procederà a modificare le singole CDI attraverso dei protocolli di modifica. Ciò è già avvenuto con diversi Stati, tra cui ad esempio Brasile, Lettonia, Malta, Norvegia, Paesi Bassi e Regno Unito. Recentemente è poi stato firmato un protocollo di modifica con il Principato del Liechtenstein¹⁵.

¹² Ognuna delle disposizioni previste dall'art. 3 all'art. 17 può essere inserita in una CDI, tant'è che le stesse sono state riprese anche nel M-OCSE, versione 2017.

¹³ Le riserve sono consentite soltanto se espressamente previste nelle disposizioni elencate nell'art. 28 par. 1 Convenzione BEPS.

¹⁴ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4522 seg.

¹⁵ SFI, La Svizzera e il Liechtenstein firmano un Protocollo che modifica la loro CDI, Comunicato stampa, Berna, 14 luglio 2020, in: <https://www.sif.admin.ch/sif/it/home/>

1.5. *Una Convenzione tra (pochi) standard minimi e tante riserve e opzioni*

La Convenzione BEPS non spicca certo per chiarezza. Questo poiché al suo interno troviamo innanzitutto formulazioni che mancano di sintesi, tant'è che ogni paragrafo conta mediamente una decina di righe e, a sua volta, ogni disposizione si articola sovente in numerosi paragrafi. Spesso succede, inoltre, che tali paragrafi siano opzionali, al fine di conferire una maggiore autonomia decisionale e scelta agli Stati aderenti. Questa flessibilità, tuttavia, riduce la facilità di comprensione delle diverse disposizioni. Si può parlare, dunque, di un cd. multilateralismo *à la carte*¹⁶. Sono poi presenti alcuni *standard* cd. «minimi» (detti anche «*minimum standard*»), che devono essere recepiti dagli Stati che hanno aderito alla Convenzione BEPS¹⁷, nonché un corpuso *numerus clausus* di riserve che gli Stati possono formulare, così da non dover recepire le molteplici disposizioni della Convenzione BEPS che si applicano alle CDI coperte.

A tale riguardo si osserva che l'Assemblea federale ha approvato il 22 marzo 2009 il Decreto federale che approva la Convenzione multilaterale BEPS, autorizzando formalmente il Consiglio federale a ratificarla¹⁸ e a formulare le riserve conformemente all'art. 28 par. 6 ed effettuando le relative notifiche ai sensi dell'art. 29 par. 3¹⁹. Nel Decreto è contenuto un

dokumentation/fachinformationen/dba-liechtenstein.html (pagina consultata il 10 agosto 2020).

¹⁶ Come battezzato da PIANAVIGNA, op. cit., pag. 265.

¹⁷ PIANAVIGNA rileva che «*la Convenzione ha l'obiettivo di rendere condivise a livello pattizio fra le giurisdizioni interessate le misure c.d. «minimum standard», ovvero quelle discipline considerate indispensabili per contrastare i fenomeni Beps, che non sono (astrattamente) derogabili dai singoli Stati, se non nel senso di garantire un più elevato grado di efficacia nella reazione*» (PIANAVIGNA, op. cit., pag. 238 seg.). Sempre l'autore, con riferimento alle clausole di *standard* minimo, precisa che «*lo Stato può rinunciare all'implementazione della Convenzione, qualora dimostri che il trattato contempla già delle disposizioni che hanno caratteristiche specifiche e definite oggettivamente, assimilabili a quelle di minimum standard*» (PIANAVIGNA, op. cit., pag. 253 seg.).

¹⁸ Dopo che l'ha firmata il 7 giugno 2017. La Convenzione BEPS è stata sottoscritta da 67 Paesi (in rappresentanza di 68 giurisdizioni territoriali).

¹⁹ RU 2020 2625 (cit.: Decreto federale).

allegato dettagliato nel quale sono esplicitate tutte le riserve formulate dalla Svizzera.

Ma andiamo con ordine.

In primo luogo, la Svizzera, come permesso dall'art. 3 par. 5 lett. *a*, rispettivamente dall'art. 4 par. lett. *a*, ha deciso di non riprendere né le disposizioni concernenti le entità trasparenti né quelle relative alle entità con doppia residenza. Se, da un lato, la Svizzera non vuole riprendere l'art. 3 poiché potrebbe comportare dei problemi di doppia imposizione per gli investimenti collettivi di capitale, dall'altro, non vuole neppure l'art. 4 giacché ritiene più adeguato il criterio della direzione dell'amministrazione effettiva per dirimere dei casi di doppia residenza delle persone giuridiche, piuttosto che ricorrere allo strumento della procedura amichevole²⁰.

Per quanto attiene all'art. 5, finalizzato ad impedire la doppia non imposizione in caso di qualificazioni divergenti tra i due Stati *partner*, la Svizzera ha scelto l'Opzione A²¹. Secondo questa variante, lo Stato di residenza, che come la Svizzera evita la doppia imposizione con il metodo dell'esenzione con riserva di progressione dell'aliquota mondiale, è esonerato dall'obbligo di esentare qualora lo Stato della fonte non dovesse assoggettare ad imposizione il reddito. Questo succede però, di regola, quando lo Stato della fonte, come quello della residenza, fa uso del metodo dell'esenzione²².

L'art. 6 contiene uno *standard* minimo e ha lo scopo di modificare il preambolo di una CDI. Nel par. 1 di questo articolo viene specificato che le Parti contraenti non hanno l'intenzione di creare «*opportunità di non*

²⁰ Per ulteriori informazioni in merito si veda Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4528 seg.; cfr. anche Decreto federale, pag. 2630.

²¹ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4529; cfr. anche Decreto federale, pag. 2630 seg.

²² Infatti, qualora lo Stato di residenza facesse uso del metodo del computo d'imposta, di regola, assoggetterebbe a tassazione il reddito, salvo poi concedere il relativo computo. Le altre due opzioni (B e C) non sono, invece, state considerate dalla Svizzera. Per maggiori spiegazioni si rimanda al relativo messaggio del Consiglio federale.

imposizione o di ridotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale [...] finalizzate ad ottenere i benefici previsti dal presente accordo [...]». In altri termini, tra gli scopi delle CDI rientra ora anche quello di evitare la doppia non imposizione²³. Nel preambolo la Svizzera ha altresì deciso di includere il par. 3 dell'art. 6, non formulando alcuna riserva, che esplicita un ulteriore motivo per concludere una CDI riguardante lo sviluppo reciproco delle relazioni economiche e il miglioramento della cooperazione in ambito fiscale.

Soltanto il par. 1 costituisce uno *standard* minimo, per cui troverà spazio con tutti i 12 Stati *partner*. Diversamente, il par. 3 è facoltativo e troverà spazio con i seguenti Stati *partner*: Argentina, Cile, Lussemburgo, Messico, Sudafrica e Turchia²⁴.

Il tema delle norme anti-abuso è regolato all'art. 7. Al suo interno sono state elaborate due varianti: il metodo del «*principal purpose test*» (PPT) e quello della «*limitation on benefits rule*» (LOB), oppure una variante ibrida che considera entrambi i metodi²⁵. La Convenzione BEPS prevede che ogni Stato aderente debba recepire una norma anti-abuso (cd. *standard* minimo). La Svizzera ha scelto di adottare unicamente il metodo PPT con tutti i 12 Stati *partner*. Questa regola anti-abuso, tra l'altro, è già stata inserita dalla Svizzera in numerose sue CDI rinegoziate negli ultimi anni²⁶. È, tuttavia, importante sottolineare che le norme anti-abuso vigenti e previste nelle CDI con Cile, Islanda, Italia, Messico, Portogallo e Repubblica Ceca saranno eliminate²⁷.

²³ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4530. Il Consiglio federale osserva comunque che esistono casi voluti di non imposizione, che devono restare tali, come la non imposizione dei dividendi tra società collegate al fine di evitare una tripla imposizione economica.

²⁴ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4531; cfr. anche Decreto federale, pag. 2631 seg.

²⁵ Entrambi i metodi, in particolare il PPT, sono già stati oggetto di un approfondimento in questa stessa rivista. Si rimanda pertanto, per ulteriori considerazioni, a SAMUELE VORPE, La nuova clausola anti-abuso nelle convenzioni pattuite dalla Svizzera, RtiD II-2017, pagg. 727-767.

²⁶ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4531.

²⁷ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4534; cfr. anche Decreto federale, pag. 2631 seg.

Vi è poi l'art. 8 concernente l'introduzione facoltativa (nessuno *standard* minimo) di un periodo minimo di detenzione di un anno per la concessione dell'aliquota convenzionale privilegiata prelevata alla fonte sui dividendi infragruppo. La Svizzera ha deciso di formulare una riserva e di non riprendere tale disposizione con gli Stati *partner*²⁸.

Anche l'art. 9, che concerne la clausola dell'imposizione degli utili ricavati dall'alienazione di società immobiliari sulla base dell'art. 13 par. 4 M-OCSE, rispettivamente l'art. 10, che concerne la clausola anti-abuso per le stabili organizzazioni situate in Stati terzi, non sono stati ripresi dalla Svizzera²⁹.

Stesso discorso per l'art. 11, che pure è stato oggetto di una riserva. Questo poiché la disposizione citata è stata creata per quegli Stati che si sono dotati delle cd. *controlled foreign companies* (CFC), che la Svizzera invece non prevede³⁰.

In tema di stabili organizzazioni, la Svizzera ha respinto tutte le relative disposizioni, ossia gli artt. 12 (elusione artificiosa dello *status* di stabile organizzazione attraverso accordi di commissione e strategie simili), 13 (elusione artificiosa dello *status* di stabile organizzazione attraverso esenzioni per specifiche attività), 14 (*splitting-up* di contratti) e 15 (definizione di una persona strettamente correlata ad un'impresa)³¹.

L'art. 16 riguarda la procedura amichevole e costituisce uno *standard* minimo. Le vigenti CDI sottoscritte dalla Svizzera già sono compatibili con l'art. 16, seppur con qualche differenza, prevista all'art. 25 par. 2 M-OCSE, che corrisponde all'art. 16 par. 2, secondo periodo Convenzione BEPS. In base a tale disposizione gli accordi amichevoli devono essere attuati nonostante i limiti temporali previsti dalla legislazione nazionale

²⁸ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4534; cfr. anche Decreto federale, pag. 2632.

²⁹ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4534 segg.; cfr. anche Decreto federale, pag. 2632.

³⁰ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4536; cfr. anche Decreto federale, pag. 2633.

³¹ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4536 segg.; cfr. anche Decreto federale, pag. 2633 seg.

degli Stati contraenti. Solo poche CDI sottoscritte dalla Svizzera contengono questa possibilità, tenuto conto che essa ha formulato una riserva alla corrispondente disposizione contenuta nel M-OCSE. Ad ogni buon conto, l'art. 16 par. 5 lett. *c* prevede la possibilità di formulare una riserva al par. 2, secondo periodo dello stesso articolo. Cosa che la Svizzera ha fatto. Nonostante ciò, al fine di soddisfare lo *standard* minimo, la Svizzera è tenuta a recepire le disposizioni che limitano il termine per le rettifiche degli utili di imprese associate o di stabili organizzazioni (cfr. art. 16 par. 5 lett. *c ii*)³². In merito alla procedura amichevole si può, quindi, affermare che la Svizzera riceverà l'art. 16 par. 1-3, ad eccezione del par. 2, secondo periodo, con i 12 Stati *partner*³³.

Il successivo articolo è il 17 e corrisponde all'art. 9 par. 2 M-OCSE che stabilisce l'obbligo di procedere alle rettifiche corrispondenti in caso di rettifica degli utili da parte di uno Stato contraente (cd. aggiustamento secondario in ambito di prezzi di trasferimento infragruppo). Questa norma fa parte degli *standard* minimi e deve, pertanto, essere ripresa dalla Svizzera con gli Stati *partner*³⁴.

Si arriva, quindi, alla procedura arbitrale (artt. 18-26) che, diversamente da altre, non costituisce uno *standard* minimo. Per cui ogni Stato è libero di scegliere se applicare la Parte IV della Convenzione BEPS alle CDI coperte oppure no. La procedura arbitrale prevista dalla Convenzione BEPS contiene sostanzialmente gli stessi obblighi dell'art. 25 par. 5 M-OCSE, incluso in numerose CDI stipulate dalla Svizzera³⁵, andando però

³² Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4539; cfr. anche Decreto federale, pag. 2634 seg.

³³ Ad ogni modo il recepimento di queste disposizioni, che sono già contemplate nelle CDI in vigore con i 12 Stati *partner*, è soltanto formale. Cfr. inoltre Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4539; cfr. Decreto federale, pag. 2634 seg.

³⁴ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4539 seg.; cfr. anche Decreto federale, pag. 2636 seg.

³⁵ Per un approfondimento sulla clausola arbitrale si veda l'articolo apparso in questa stessa rivista al quale si rimanda: SAMUELE VORPE, La clausola arbitrale secondo il Modello OCSE e nelle convenzioni contro le doppie imposizioni pattuite dalla Svizzera, in: RtiD II-2011, pagg. 601-653.

maggiormente nel dettaglio per quanto attiene agli aspetti procedurali³⁶. La Svizzera ha deciso di applicare questa Parte con gli Stati *partner*³⁷. Nelle CDI coperte con Austria, Islanda, Lussemburgo e Sudafrica ciò non è però necessario, poiché già è stata inserita una clausola arbitrale secondo lo *standard* dell'art. 25 par. 5 M-OCSE³⁸. Per cui con tali Stati, la Svizzera ha formulato una riserva alla Parte IV.

Ricapitolando, la Svizzera ha escluso mediante riserva l'applicazione delle disposizioni materiali che non costituiscono degli *standard* minimi secondo la Convenzione BEPS. Per cui, oltre agli *standard* minimi, la Svizzera ha ripreso la disposizione che consente di impedire la doppia non imposizione (art. 5, Opzione A), la seconda disposizione aggiuntiva per il preambolo di una CDI (art. 6 par. 3) e la Parte IV concernente la procedura arbitrale³⁹.

L'efficacia di tali misure, avendo la Svizzera formulato una riserva all'art. 35 par. 7 lett. a Convenzione BEPS, avrà effetto soltanto quando il testo delle modifiche da apportare alle CDI coperte sulla base della Convenzione BEPS sarà definitivo⁴⁰.

2. Legislazione federale

2.1. *La Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa*

La Legge federale sulla revisione dell'imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa, adottata il 16 dicembre 2016 dall'Assemblea fede-

³⁶ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4540.

³⁷ Decreto federale, pag. 2637.

³⁸ Decreto federale, pag. 2638.

³⁹ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4544.

⁴⁰ Messaggio sulla Convenzione BEPS, pag. 4547. Vale a dire nei «30 giorni successivi alla data di ricezione da parte del Depositario dell'ultima notifica inviata da ciascuna Giurisdizione contraente che ha formulato la riserva di cui all'articolo 35 paragrafo 7 che essa ha completato le sue procedure interne per l'efficacia della ulteriore notifica con riferimento a tale specifico Accordo fiscale coperto» (cfr. Decreto federale, pag. 2639).

rale, entrerà in vigore il 1° gennaio 2021⁴¹. Per i contenuti di questa legge si rimanda alle «Novità legislative nel campo del diritto tributario» apparse nel numero II-2017 di questa rivista⁴². Alla stessa data entrerà in vigore anche l'Ordinanza del DFF sull'imposta alla fonte nel quadro dell'imposta federale diretta (Ordinanza sull'imposta alla fonte, OIFo) dell'11 aprile 2018, che per l'occasione è stata rivista dal Consiglio federale⁴³, così come la Circolare dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) n. 45 «Imposizione alla fonte del reddito da attività lucrativa dei lavoratori», del 12 giugno 2019.

3. Legislazione cantonale

3.1. *Adeguamento della Legge tributaria alla RFFA*

Il 4 novembre 2019, il Gran Consiglio ha approvato il rapporto di maggioranza inerente al messaggio del Consiglio di Stato sull'implementazione, nella Legge tributaria cantonale, della Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA)⁴⁴, n. 7684⁴⁵. Visto che la raccolta firme per l'esercizio del diritto di referendum non ha avuto esito positivo, le misure incluse nel suddetto messaggio hanno valenza a partire dal 1° gennaio 2020⁴⁶.

3.1.1. *L'abrogazione degli statuti fiscali speciali di cui agli artt. 91-94 LT*

Questa modifica rappresenta il punto principale della riforma fiscale cantonale. Come già discusso in precedenti contributi in questa rivista

⁴¹ DFF, Entrata in vigore nel 2021 delle modifiche dell'imposizione alla fonte, Comunicato stampa, Berna, 11 aprile 2018, in: https://www.efd.admin.ch/efd/it/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-70404.html (pagina consultata il 10.8.2020).

⁴² In particolare pagg. 581-594.

⁴³ RU 2018 1829.

⁴⁴ RU 2019 2395.

⁴⁵ Messaggio del Consiglio di Stato concernente l'adeguamento della legge tributaria cantonale alla Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA) – Riforma fiscale cantonale, n. 7684, del 10 luglio 2019 (cit.: Messaggio Canton Ticino – RFFA).

⁴⁶ BU 2/2020 7.

sta⁴⁷, le norme della LAID concernenti gli statuti fiscali speciali non sono più conformi agli *standard* internazionali. Per questo motivo, a livello cantonale, è stato necessario procedere con l'adeguamento della Legge tributaria cantonale del 21 giugno 1994 (LT; RL 640.100).

Al fine di eliminare dall'ordinamento cantonale gli statuti fiscali speciali sono stati abrogati gli artt. 91-94 LT. Questi articoli regolavano lo statuto delle società *holding* (art. 91 LT), di amministrazione (art. 92 LT) e ausiliarie (art. 93 LT). L'art. 94 non ammetteva per la tassazione privilegiata degli artt. 91-93 LT quei redditi e quei proventi per cui il contribuente richiedeva uno sgravio delle imposte estere alla fonte, qualora la CDI applicabile ne disponeva l'imposizione ordinaria in Svizzera.

Le altre modifiche legislative riguardanti gli adeguamenti legislativi necessari a seguito dell'abrogazione di questi articoli verranno presentate nei capitoli successivi.

3.1.2. *La deduzione maggiorata per le attività di ricerca e sviluppo*

3.1.2.1. *In generale*

Dal 1° gennaio 2020 è stato introdotto l'art. 25a LAID con la Legge federale del 28 settembre 2018 concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA). Questa disposizione ha carattere potestativo. I Cantoni possono accordare all'impresa che ne fa richiesta un'ulteriore deduzione per le attività di ricerca e sviluppo relativamente alle spese sostenute, direttamente o indirettamente, sul territorio svizzero (cd. «superdeduzione»)⁴⁸. Secondo l'art. 25a cpv. 1 LAID l'importo non può ad ogni modo superare il 50% delle spese di ricerca e sviluppo giustificate dall'uso commerciale. Questa nuova deduzione aggiuntiva si applica sia

⁴⁷ SAMUELE VORPE, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, in: RtiD II-2019, pagg. 511-557 (cit.: *Novità legislative 2019*).

⁴⁸ La deduzione maggiorata per le attività di ricerca e sviluppo, così come l'istituto del *patent box*, la cui analisi è prevista nel capitolo successivo, sono già stati oggetto di analisi nei passati numeri di questa rivista, ai quali si rimanda. Si vedano in particolare SAMUELE VORPE, *Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo*, in: RtiD II-2015, pagg. 715-760, pag. 751 segg. (cit.: *Misure di promozione fiscale*); VORPE, *Novità legislative 2019*, pagg. 520-522.

alle persone giuridiche (art. 25a LAID) sia a quelle fisiche, che svolgono un'attività lucrativa indipendente (art. 10a LAID)⁴⁹.

Si tratta di una misura ampiamente utilizzata a livello internazionale che mira a favorire le attività di ricerca e sviluppo⁵⁰.

Il legislatore cantonale ha voluto incentivare in misura importante le attività di ricerca e sviluppo, recependo le nuove disposizioni nella LT in maniera tale da permettere ai contribuenti di poter sfruttare al massimo il margine di manovra concesso dal legislatore federale. Per quanto concerne le persone giuridiche, la novella legislativa è stata recepita all'art. 73a LT, mentre per le persone fisiche all'art. 30a LT.

La base di calcolo che qualifica per la «superdeduzione» è indicata all'art. 73a cpv. 3 LT. Per determinare l'importo ulteriormente deducibile, al quale andrà applicata la percentuale stabilita al 50%, è necessario considerare le seguenti tipologie di spese:

- a) quelle per il personale, direttamente imputabili alla ricerca e allo sviluppo⁵¹, a cui si aggiunge un supplemento pari al 35% di queste spese, sino a concorrenza di quelle complessive a carico del contribuente. Il supplemento del 35% ha la finalità di compensare forfettariamente altri costi per la ricerca e lo sviluppo (ad es. le spese per materiali e investimenti)⁵². Ad ogni modo, la maggiorazione della deduzione per le spese di ricerca e sviluppo non potrà mai oltrepassare le spese complessive dell'impresa;
- b) l'80% delle spese per le attività di ricerca e sviluppo fatturate da terzi (spese date in *outsourcing*). La «superdeduzione» è ammessa soltanto

⁴⁹ VORPE, *Novità legislative 2019*, pag. 520.

⁵⁰ *Messaggio Canton Ticino – RFFA*, pag. 16. Anche se in uso in diversi Paesi, è doveroso indicare che lo strumento della deduzione maggiorata non è ancora stato oggetto di analisi approfondita all'interno del progetto BEPS.

⁵¹ Per spese «*direttamente imputabili*» si intendono le spese salariali, compresi i contributi sociali del personale dedicato alla ricerca e sviluppo. Sono, infatti, escluse le spese per il personale che non operano in questo settore, così come le spese che sono collegate indirettamente al personale (*Messaggio concernente la legge federale sul Progetto fiscale17 [PF17]*, n. 18.031, del 21 marzo 2018, in: *FF 2018 2079* (cit.: *Messaggio PF17*), pag. 2143.

⁵² *Messaggio PF17*, pag. 2105.

per la ricerca su mandato svolta nel territorio svizzero da società del gruppo (nel rispetto del principio dell'«*arm's length*») e da terzi indipendenti. Il legislatore federale ha scelto di limitare percentualmente le spese all'80% al fine di evitare discriminazioni tra la ricerca interna e quella svolta su mandato. La ricerca esterna viene epurata di un 20%, che è costituita da una componente di utile e da un indennizzo per le spese generali⁵³.

A titolo di esempio, poniamo il caso che un'impresa indichi spese per il personale di 100 per attività legate alla ricerca e allo sviluppo. Le spese complessive sono pari a 400. Ritenuto che la «superdeduzione» accordata dal Canton Ticino è del 50%, l'impresa potrà far valere il 50% di 135 (spese del personale di 100 con la maggiorazione del 35%), vale a dire 67,5 quale importo della «superdeduzione»⁵⁴.

La formula matematica corrisponde, pertanto, a «*spese direttamente imputabili al personale per la ricerca e lo sviluppo + (35% delle spese direttamente imputabili al personale per la ricerca e lo sviluppo) + (80% delle spese di ricerca e sviluppo fatturate da terzi su suolo svizzero) = Base di calcolo alla quale si applica il 50% di maggiorazione (cd. superdeduzione)*»⁵⁵.

3.1.2.2. *La nozione di «ricerca e sviluppo»*

Il termine «ricerca e sviluppo» deve essere interpretato come corrispondente alla «ricerca scientifica» e all'«innovazione fondata sulla scienza» conformemente all'art. 2 della Legge federale del 14 dicembre 2012 sulla promozione della ricerca e dell'innovazione (LPRI; RS 420.1) (art. 73a cpv. 2 LT). Nel Messaggio PF17, il Consiglio federale precisa che il concetto di «ricerca e sviluppo» è da intendersi in senso ampio, includendo non soltanto la ricerca fondamentale, ma anche quella orientata all'applicazione e all'innovazione fondata sulla scienza. Sono, invece,

⁵³ Messaggio PF17, pag. 2105.

⁵⁴ Messaggio PF17, pag. 2143.

⁵⁵ CINA, Vademecum per il Patent box e la Superdeduzione per spese di ricerca e sviluppo ai sensi della RFFA, in: NF 1/2019, pagg. 17-26 (cit.: Vademecum), pag. 19; cfr. anche VORPE, Novità legislative 2019, pag. 522.

escluse le spese sostenute per il lancio dei prodotti sul mercato e la loro valorizzazione (ad es. spese legate al marketing)⁵⁶.

Una recente analisi effettuata dalla Conferenza svizzera delle imposte (CSI)⁵⁷ si è chinata sulla necessità di fornire un'interpretazione univoca ai concetti di «ricerca scientifica» e «innovazione fondata sulla scienza», dando priorità ad un'interpretazione secondo il diritto interno (*i.e.* secondo la LPRI), ma considerando, altresì, i materiali dell'OCSE⁵⁸. In questo senso, secondo la CSI ci si può basare sul Manuale di Frascati 2015⁵⁹ per un'interpretazione circa la ricerca scientifica, nonché sul Manuale d'Oslo 2005⁶⁰ per quanto riguarda l'interpretazione del concetto di innovazione; il primo Manuale ha comunque la precedenza sul secondo, poiché fornisce concetti e definizioni che consentono di identificare le attività di ricerca e sviluppo (che inglobano l'innovazione) in maniera più precisa ed in linea con il diritto interno svizzero⁶¹.

3.1.2.3. *La ricerca scientifica*

L'art. 2 LPRI fornisce al concetto di «ricerca scientifica» una definizione «formale». In questo senso, la ricerca è sempre interpretata come «ricerca scientifica» e può essere divisa in due macro-categorie: la ricerca fondamentale (art. 2 lett. *a* cifra 1 LPRI) e la ricerca orientata all'applicazione (art. 2 lett. *a* cifra 2 LPRI). Secondo il Manuale di Frascati 2015,

⁵⁶ Messaggio PF17, pag. 2105. Si veda anche CINA, *Vademecum*, pag. 19; VORPE, *Novità legislative* 2019, pag. 520 segg.

⁵⁷ Analyse de la déduction supplémentaire des dépenses de recherche et développement selon les art. 10a et 25a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs (cit.: Analisi CSI), del 4 giugno 2020, in: https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-F-und-E_FR.pdf (pagina consultata il 17.8.2020).

⁵⁸ Analisi CSI, pag. 5.

⁵⁹ OECD Frascati Manual Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, 2015 (Manuale di Frascati 2015), in: https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/manuel-de-frascati-2015_9789264257252-fr#page1 (pagina consultata il 17.8.2020).

⁶⁰ OECD, Oslo Manual Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3ème édition, 2005 (Manuale d'Oslo 2005), in: https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/manuel-d-oslo_9789264013124-fr (pagina consultata il 17.8.2020),

⁶¹ Analisi CSI, pag. 5.

invece, la ricerca scientifica, ovvero la ricerca e lo sviluppo sperimentale, è considerata tale allorché i seguenti cinque principi base sono cumulativamente soddisfatti: (i) la ricerca è volta a ottenere nuove conoscenze (novità); (ii) la ricerca si fonda su nozioni e ipotesi originali e non ovvie (creatività); (iii) l'esito finale della ricerca non è certo (incertezza); (iv) la ricerca rientra nella pianificazione e nel budget aziendale (sistemico); (v) la ricerca porta a risultati riproducibili (trasferibilità/riproducibilità)⁶².

Secondo il Manuale di Frascati 2015, il perseguimento di obiettivi nuovi e originali, attraverso la creazione di nuove conoscenze, è caratteristica essenziale affinché la ricerca possa essere considerata «scientifica». Non vi è alcuna novità quando conoscenze già disponibili vengono adattate e personalizzate⁶³. Sempre secondo il Manuale di Frascati 2015, la fase di inizializzazione (formulazione di idee, studi di fattibilità, ricerche di mercato, raccolta dati, ecc.), non costituiscono attività di ricerca e sviluppo. D'altra parte, il lavoro svolto nelle fasi successive del ciclo di vita del prodotto (creazione di modelli, progettazione, produzione di prototipi, installazioni pilota, produzione, implementazione e controllo della produzione, controllo della qualità, ecc.) costituiscono spese di ricerca e sviluppo⁶⁴.

3.1.2.4. *L'innovazione fondata sulla scienza*

L'innovazione fondata sulla scienza è definita all'art. 2 lett. b LPRI e contiene due elementi specifici: (i) 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 (ii) la valorizzazione dei suoi risultati.

Secondo la LPRI, l'innovazione deve costituire il risultato di una ricerca scientifica per rientrare nel suo campo d'applicazione. In questo senso, la definizione secondo la LPRI non corrisponde a quella prevista dal Ma-

⁶² Analisi CSI, pag. 7; Manuale di Frascati 2015, cap. 2, cifra 2.7.

⁶³ Analisi CSI, pag. 7; Manuale di Frascati 2015, cap. 2, cifra 2.21.

⁶⁴ Analisi CSI, pag. 7; Manuale di Frascati 2015, cap. 2, cifra 2.46 seg.

nuale d'Oslo 2015, in quanto quest'ultimo non comprende la nozione di ricerca scientifica. D'altro canto, nel Manuale d'Oslo 2005 viene effettuata una delimitazione fra attività di innovazione che qualificano e non qualificano per la ricerca e sviluppo, secondo cui per poter beneficiare della «superdeduzione» vi deve essere un significativo elemento di novità/innovazione, nonché di incertezza scientifica e/o tecnologica⁶⁵.

Siccome la formulazione dell'art. 2 LPRI è definita in maniera più stretta rispetto al Manuale d'Oslo 2005, l'art. 2 LPRI esige che per il concetto di «innovazione» devono comunque essere soddisfatti i principi definiti dal Manuale di Frascati 2015 (cfr. *supra*). In effetti, il Manuale d'Oslo non esige alcuna ricerca come indicato sopra e l'innovazione senza ricerca non rientra nel campo d'applicazione delle spese che danno diritto alla «superdeduzione». In concreto, quindi, l'art. 2 lett. *b* LPRI richiede che l'innovazione fondata sulla scienza si basi sulla ricerca orientata all'applicazione. In questo senso, come menzionato, anche per quanto concerne l'interpretazione del concetto di «innovazione», i cinque principi enumerati dal Manuale di Frascati 2015 devono essere cumulativamente rispettati.

3.1.2.5. Le spese per il personale direttamente imputabili alla ricerca e allo sviluppo

La «superdeduzione» si basa sui costi del personale direttamente imputabili alla ricerca e allo sviluppo. In questo senso, viene attribuita una forte importanza ai compiti e alle funzioni svolte dai dipendenti. In altre parole, per poter beneficiare della «superdeduzione», è richiesta un'attività diretta e attiva da parte del personale in uno specifico settore dedicato alla ricerca e allo sviluppo. Vi rientrano in particolare scienziati, ingegneri altamente qualificati (ricercatori), specialisti con alto livello di esperienza e formazione tecnica e personale di supporto direttamente coinvolto nella realizzazione di progetti e attività di ricerca e sviluppo. Per contro, non è necessario che tutto il personale di ricerca e sviluppo sia impiegato nello stesso reparto⁶⁶.

⁶⁵ Manuale d'Oslo 2005, cifra 349.

⁶⁶ Manuale di Frascati 2015, cap. 5, Introduzione.

Secondo il Manuale di Frascati 2015, le mansioni che permettono di identificare il personale addetto alla ricerca e sviluppo qualificanti per la «superdeduzione» sono i seguenti (lista positiva):

- svolgimento di lavori scientifici e tecnici nell'ambito di un progetto di ricerca e sviluppo (organizzazione ed esecuzione di esperimenti, indagini, costruzione di prototipi, ecc.);
- programmazione e gestione di progetti di ricerca e sviluppo;
- preparazione di relazioni sullo stato di avanzamento e di relazioni finali sui progetti di ricerca e sviluppo;
- servizi interni destinati a progetti di ricerca e sviluppo (lavori informativi, servizio biblioteca e messa a disposizione di documentazione);
- supporto nei compiti amministrativi relativi al finanziamento e alla gestione del personale per progetti di ricerca e sviluppo.

Il Manuale di Frascati 2015 prevede altresì una lista negativa riguardante le mansioni non qualificanti per la «superdeduzione», che comprendono segnatamente tutte le prestazioni fornite dai servizi centrali (servizi informativi, finanziari, di sicurezza, di pulizia, ecc.)⁶⁷.

Infine, si rileva che in caso di una ricerca svolta su mandato (*outsourcing*), l'art. 73a cpv. 4 LT impedisce che le medesime spese di ricerca e sviluppo possano essere portate in deduzione due volte: una volta dal committente, un'altra volta dal mandatario. Il legislatore ha deciso di accordare il diritto alla deduzione al committente. Se, però, il committente ha il domicilio fiscale in un Cantone che non ha recepito la «superdeduzione» nella propria legge tributaria, allora il diritto spetta al mandatario, sempre a condizione che anche il Cantone in cui è domiciliato abbia recepito la «superdeduzione»⁶⁸.

3.1.3. *Il patent box*

Con l'introduzione obbligatoria a livello cantonale del *patent box* (artt. 8a, 24a e 24b LAID), il legislatore ha voluto rafforzare l'attrattività della

⁶⁷ Analisi CSI, pag. 12; Manuale di Frascati 2015, cap. 5, cifra 5.4 segg.

⁶⁸ La «superdeduzione» è stata recepita in tutti i Cantoni svizzeri eccetto AI, BS, GL, LU, NW, UR. Nel Canton SH viene concessa solamente a partire dal 6° anno.

piazza svizzera. L'istituto del *patent box* viene già applicato in molti Paesi e, in conformità con gli *standard* riconosciuti, è accettato dall'OCSE e dall'UE. Tutti i Cantoni hanno, quindi, dovuto adeguare, con effetto al 1° gennaio 2020, le rispettive leggi tributarie alle nuove disposizioni concernenti l'imposizione di brevetti e diritti analoghi previste dalla LAID (art. 72y cpv. 1 LAID). Per i Cantoni che non sono riusciti a concludere per tempo i propri *iter* legislativi, trova applicazione l'art. 72y cpv. 2 LAID, secondo il quale le disposizioni previste dalla legge quadro superiore si applicano direttamente e che, in tal caso, sono gli esecutivi cantonali a dover emanare le necessarie disposizioni provvisorie. Ciò non è il caso per il Canton Ticino, poiché il legislatore è riuscito ad adeguare la legge tributaria entro i termini previsti.

Il diritto federale lascia ai Cantoni autonomia per quanto attiene alla percentuale di riduzione dell'utile netto complessivo riguardante brevetti e diritti analoghi, ritenuta un'imposizione minima del 10%⁶⁹. Questo, tuttavia, solo nel rapporto tra le spese di ricerca e sviluppo ammesse e le spese di ricerca e sviluppo complessive per ogni brevetto o diritto analogo (art. 24b cpv. 1 LAID). Sempre a decorrere dal 1° gennaio 2020, è entrata in vigore l'Ordinanza sull'imposizione ad aliquota ridotta degli utili da brevetti e diritti analoghi (Ordinanza sul *patent box*; RS 642.142.1).

Come precisato dal Consiglio di Stato, le imprese che effettuano ricerca e sviluppo nel Canton Ticino non sono molte. Al fine di incentivare lo sviluppo di queste attività, sia in un'ottica di crescita economica ma anche tecnologica, si è deciso di utilizzare il margine di manovra massimo consentito dalla LAID, ossia di sgravare gli utili che qualificano per il *patent box* nella misura del 90%⁷⁰.

Il *patent box*, che può essere fatto valere soltanto su richiesta del contribuente (art. 67b cpv. 1 LT), è ammesso sia per le persone giuridiche (artt. 67a e 67b LT) sia per le persone fisiche che svolgono un'attività lucrativa indipendente (art. 17c LAID).

⁶⁹ VORPE, *Novità legislative 2019*, pag. 522.

⁷⁰ *Messaggio Canton Ticino – RFFA*, pag. 19.

3.1.3.1. *Brevetti e diritti analoghi*

Il nuovo art. 67a LT riprende integralmente l'art. 24a LAID ed elenca esaustivamente cosa si intende per «brevetti» e cosa, invece, per «diritti analoghi». In specifico, l'art. 67a LT, considera «brevetti»⁷¹: (a) quelli 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) quelli secondo la Legge federale del 25 giugno 1954 sui brevetti d'invenzione (LBI; RS 232.14); (c) quelli esteri che corrispondono ai brevetti di cui alle lettere (a) e (b). Per ragioni pratiche, quest'ultima categoria fa riferimento alla legislazione estera sui brevetti.

L'espressione «diritti analoghi» riguarda i diritti svizzeri paragonabili ai brevetti in termini di estensione della protezione giuridica o in considerazione del processo di registrazione e comprende⁷²: (a) i certificati protettivi complementari secondo la LBI e la loro proroga; (b) le topografie protette secondo la Legge federale del 9 ottobre 1992 sulla protezione delle topografie di prodotti a semiconduttori (LTo; RS 231.2); (c) le varietà vegetali protette secondo la Legge federale del 20 marzo 1975 sulla protezione delle novità vegetali (RS 232.16); (d) i documenti protetti secondo la Legge federale del 15 dicembre 2000 sui medicinali e i dispositivi medici (LATER; RS 812.21); (e) le 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); (f) i diritti esteri che corrispondono ai diritti di cui alle lettere da (a) ad (e).

In Svizzera, il brevetto protegge le invenzioni tecniche (prodotti o procedimenti) e la protezione brevettuale è concessa a un'invenzione che al momento della domanda è nuova; non deriva in maniera evidente sulla base dello stadio attuale della tecnica (è originale) e l'invenzione deve avere un'applicazione industriale, essere realizzabile e ripetibile⁷³. Non possono,

⁷¹ Messaggio PF17, pag. 2140; cfr. anche VORPE, *Novità legislative 2019*, pagg. 525-526.

⁷² Messaggio PF17, pag. 2140; cfr. anche VORPE, *Novità legislative 2019*, pagg. 525-526.

⁷³ Per maggiori informazioni si vedano: <https://www.kmu.admin.ch/kmu/it/home/consigli-pratici/gestire-una-pmi/proprieta-intellettuale/marchi-brevetti-design-e-diritti-d-autore/brevetti.html> (pagina consultata il 17.8.2020); Istituto federale della proprietà

invece, essere brevettate in Svizzera le idee astratte senza soluzioni tecniche concrete, scoperte di processi o fenomeni naturali, teorie scientifiche e metodi matematici, regole di gioco, metodi didattici, procedure diagnostiche, terapeutiche e chirurgiche applicate all'essere umano o agli animali, varietà vegetali, razze animali e processi biologici per l'ottenimento di piante o animali, le invenzioni il cui sfruttamento è contrario all'ordine pubblico o al buon costume (ad es. una procedura di clonazione umana). Le colture di nuove varietà vegetali possono essere protette dalla Legge federale sulla protezione delle novità vegetali (RS 232.16)⁷⁴.

Il brevetto garantisce al suo titolare il diritto di escludere terzi dallo sfruttamento industriale dell'invenzione, vale a dire dall'utilizzarla, eseguirla, importarla, metterla in vendita, venderla e metterla in circolazione per un periodo massimo di 20 anni (validità massima di un brevetto secondo l'art. 14 cpv. 1 LBI). Per quanto concerne, invece, i *software*, gli unici che possono essere brevettati in Svizzera sono le cd. «*computer implemented innovation*»⁷⁵. Di principio, quindi, i restanti *software* coperti unicamente dal diritto d'autore, non possono beneficiare del *patent box*. Tuttavia, a fronte della facoltà concessa da molti Stati di brevettare i *software*, il legislatore svizzero ha ammesso di ammetterli nel *patent box* purché siano stati brevettati all'estero (art. 24a cpv. 1 lett. c LAID; art. 67a cpv. 1 lett. c LT)⁷⁶.

3.1.3.2. Metodi di calcolo dell'utile del *patent box*

Ai sensi delle disposizioni di legge (art. 24a cpvv. 1 e 2 LAID; art. 67b cpvv. 1 e 2 LT; artt. 2-4 Ordinanza sul *patent box*), il calcolo dell'utile

intellettuale (IGE/IPI), in: <https://www.ige.ch/it/protezione/brevetti/nozioni-di-base/cosa-e-un-brevetto.html> (pagina consultata il 17.8.2020).

⁷⁴ Istituto federale della proprietà intellettuale (IGE/IPI), in: <https://www.ige.ch/it/protezione/brevetti/nozioni-di-base/cosa-e-uninvenzione.html> (pagina consultata il 17.8.2020).

⁷⁵ Si tratta di *software*, *simil-hardware*, ossia *software* al servizio di applicazioni tecniche, che, ad es., quali 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 come ad esempio i comandi elettronici).

⁷⁶ Messaggio PF17, pagg. 2103 e 2140; cfr. anche VORPE, *Novità legislative 2019*, pag. 527.

netto imponibile con un'aliquota ridotta («*utile del box*») può avvenire con diversi metodi (alla cui base vi è sempre il metodo residuale), a dipendenza dell'origine degli utili da diritti immateriali e delle informazioni contabili a disposizione del contribuente. I contribuenti che desiderano avvalersi dell'imposizione privilegiata per brevetti e diritti analoghi devono anzitutto decidere il numero di *patent box* da utilizzare. In questo senso, qualora il contribuente fosse in grado di documentare costi e ricavi attribuibili ad ogni singolo brevetto, di principio, potrebbe decidere di utilizzare un *patent box* per ogni brevetto⁷⁷. La scelta del numero e della struttura dei singoli *patent box* è una scelta importante poiché sia l'imposizione «all'entrata» (cfr. *infra*), sia il calcolo dell'utile e del quoziente *Nexus* saranno determinati in maniera separata per ogni *box*⁷⁸.

L'utile netto risultante da brevetti e diritti analoghi deve, in ogni caso, essere separato dal restante utile del prodotto. In sostanza, la legge prevede quattro metodi di calcolo differenti per definire l'utile che sarà imposto in maniera privilegiata: si può partire dall'utile del brevetto, del prodotto, di famiglie di prodotti oppure, se questi non sono determinabili, dall'utile complessivo dell'impresa⁷⁹. Di seguito vengono brevemente spiegati i quattro metodi previsti:

- *metodo 1*: calcolo sull'utile netto di ciascun brevetto o diritto analogo (art. 67b cpv. 1 LT; art. 2 Ordinanza sul *patent box*);
- *metodo 2*: calcolo sull'utile netto di ciascun prodotto (art. 67b cpv. 2 LT; art. 3 cpvv. 1 e 2 Ordinanza sul *patent box* – deve essere applicato a tutta la durata dei brevetti e dei diritti analoghi su cui si fondano i prodotti);

⁷⁷ MICHAEL BERTSCHINGER/MARCO MÜHLEMANN, Die neue Patentbox – bundesrechtliche Vorgaben und kantonale Umsetzung, in: StR 75/2020, pagg. 178-199, pag. 182.

⁷⁸ Di principio, un *patent box* «ampio» permette di ridurre gli oneri amministrativi per i contribuenti, i quali non sono tenuti a determinare l'utile per ogni *box*. Inoltre, è possibile attribuire al singolo *patent box* un maggior numero di ricavi, per contro, l'imposizione all'entrata risulterà più alta. Ne consegue che i contribuenti devono analizzare preventivamente la propria situazione personale per una corretta ottimizzazione fiscale.

⁷⁹ CINA, Vademecum, pag. 23.

- *metodo 3*: calcolo sull'utile netto di ciascuna famiglia di prodotti (caso eccezionale e su richiesta del contribuente – art. 67b cpv. 6 lett. b LT; art. 4 cpvv. 1 e 2 Ordinanza sul *patent box* – deve essere applicato a tutta la durata dei brevetti e dei diritti analoghi su cui si fondano i prodotti della famiglia di prodotti);
- *metodo 4*: calcolo partendo dall'utile imponibile complessivo (art. 67b cpv. 6 lett. a LT; art. 3 cpvv. 3 e 4 Ordinanza sul *patent box*).

Secondo l'art. 2 Ordinanza sul *patent box*, l'utile netto imponibile ad un'aliquota ridotta è determinato moltiplicando l'utile netto al lordo dell'onere fiscale derivante da ciascun brevetto o diritto analogo per il relativo quoziente *Nexus* e addizionando i risultati di queste moltiplicazioni (*metodo 1*)⁸⁰.

Qualora i brevetti e i diritti analoghi siano compresi in un prodotto, l'utile netto imponibile ad un'aliquota ridotta derivante da questi diritti è determinato sulla base dell'utile netto lordo dell'onere fiscale derivante dal prodotto (*metodo 2*). In questo caso, 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* non è uguale per tutti i prodotti. Successivamente si eliminano dal *patent box* tutte le quote di utili non riconducibili a brevetti e a diritti analoghi, per le quali è prevista l'imposizione ordinaria⁸¹. L'utile è inoltre diminuito per ogni prodotto di un importo forfettario corrispondente al 6% dei costi complessivi attribuiti a ciascun prodotto⁸², nonché del compenso per l'uso del mar-

⁸⁰ Per degli esempi si vedano le spiegazioni del DFF relative all'Ordinanza sull'imposizione ad aliquota ridotta degli utili da brevetti e diritti analoghi, del 13 novembre 2019 (cit.: Spiegazioni DFF Ordinanza sul *patent box*), pagg. 2 segg., reperibile in: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/59094.pdf> (pagina consultata il 17.8.2020). Si evidenzia che 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*.

⁸¹ Spiegazioni DFF Ordinanza sul *patent box*, pag. 3.

⁸² 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 econo-

chio⁸³ (art. 67b cpv. 2 LT; art. 3 cpv. 1 Ordinanza sul *patent box*). Quello che alla fine resta nel *patent box* è moltiplicato per il relativo quoziente *Nexus* e, in seguito, ridotto del 90%. Il restante 10% è, invece, soggetto ad imposizione ordinaria.

L'approccio «*Nexus modificato*»⁸⁴, 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. La formula da applicare è la seguente⁸⁵: $(a + b) \times 130\% / a + b + c + d$, dove (cfr. art. 5 cpv. 1 Ordinanza sul *patent box*):

- a = totale delle spese imputabili al brevetto, al diritto analogo o al prodotto già sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo svolta in Svizzera dal contribuente stesso;
- b = totale delle spese imputabili al brevetto, 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;
- c = totale delle spese già sostenute per l'acquisizione di brevetti e diritti analoghi compresi nel prodotto;
- d = totale delle 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;
- 130% = fattore di compensazione delle spese effettivamente sostenute 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.

micamente siano soggetti all'imposizione ordinaria (Spiegazioni DFF Ordinanza sul *patent box*, pag. 3.). Cfr. anche Messaggio PF17, pag. 2141.

⁸³ La deduzione del compenso per l'uso del marchio risponde allo *standard* OCSE secondo il quale i marchi non possono essere ammessi nel *patent box* (Messaggio PF17, pag. 2141).

⁸⁴ Per un'analisi approfondita dell'approccio «*nexus*» e «*nexus modificato*» si rimanda ai precedenti numeri di questo rivista. In particolare, VORPE, Misure di promozione fiscale, pag. 731 segg.; cfr. anche VORPE, Novità legislative 2019, pagg. 523 segg.

⁸⁵ Cfr. anche VORPE, Novità legislative 2019, pagg. 523 segg.

Si rileva che conformemente allo *standard* dell'OCSE le spese per gli interessi, la locazione e gli immobili non sono considerate nel calcolo del quoziente *Nexus*⁸⁶.

Per ragioni pratiche, è consentito utilizzare il metodo residuale anche per le famiglie di prodotti (*metodo 3*). Poiché il calcolo basato su famiglie di prodotti è considerato un'eccezione nello *standard* dell'OCSE sul *patent box*, i requisiti sono piuttosto 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 diversi⁸⁷. Una volta scelto, il calcolo basato su famiglie di prodotti deve essere applicato per tutta la durata di vita dei brevetti. Ciò significa, segnatamente, che anche l'addizione delle spese di ricerca e sviluppo secondo l'art. 67b cpv. 3 LT (cfr. *infra*; entrata nel *box*) si riferisce alla famiglia di prodotti.

Infine, qualora l'utile per brevetto, per prodotto, oppure per famiglia di prodotti non dovesse essere noto, si parte dal totale dell'utile netto dell'impresa (*metodo 4*). In questo senso, vengono 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 2*» poc'anzi citato⁸⁸.

Si rileva come l'Ordinanza sul *patent box* sia silente per quanto concerne l'interpretazione di «ripartizione proporzionale» dell'utile residuo sui singoli prodotti secondo l'art. 3 cpv. 4. In questo senso, quanto proposto

⁸⁶ Spiegazioni DFF Ordinanza sul *patent box*, pag. 4.

⁸⁷ Cfr. art. 4 Ordinanza sul *patent box*; cfr. anche Spiegazioni DFF Ordinanza sul *patent box*, pag. 3.

⁸⁸ Cfr. art. 3 cpvv. 3-4 Ordinanza sul *patent box*; Cfr. anche Spiegazioni DFF Ordinanza sul *patent box*, pag. 3. Si tratta dell'utile netto del prodotto al lordo del relativo onere fiscale dedotto del 6% dei costi attribuiti al prodotto, nonché del compenso per l'uso del marchio. Il risultato dev'essere in seguito moltiplicato per il quoziente *Nexus* e, infine, ridotto del 90%.

dal Canton Basilea Città⁸⁹, ovvero di procedere alla ripartizione proporzionale dell'utile sui singoli prodotti in base alla rispettiva cifra d'affari di quest'ultimi, è una soluzione pratica e, pertanto, condivisibile⁹⁰. La formulazione aperta del DFF offre comunque ai Cantoni la possibilità di instaurare liberamente una propria prassi in materia⁹¹.

Infine, nel caso in cui il contribuente optasse per i «*metodi 2-3-4*» di calcolo dell'utile del *patent box*, per i quali trova applicazione il cd. «metodo residuale» per il calcolo dell'utile, ci si pone la domanda a sapere se, nell'ambito della determinazione dell'utile, sia possibile rinunciare alla distinzione tra ricavi che qualificano e quelli che non qualificano per il *patent box*⁹². A questo proposito, UEBELHART/BELLWALD ritengono che sia sufficiente che un tipo di prodotto sia incluso nel *box* (indipendentemente dal suo valore specifico) affinché tutti i ricavi di quel prodotto qualificano per il *patent box*⁹³. Questa tesi è condivisibile.

3.1.3.3. *Il trattamento delle perdite*

L'art. 6 Ordinanza sul *patent box* prevede che se dal calcolo di cui sopra dovesse risultare una perdita, non si applica l'imposizione ad aliquota ridotta. Se prima dell'applicazione del quoziente *Nexus* o, nel caso di prodotti, prima della determinazione dell'utile netto secondo il metodo residuale risulta una perdita, nei periodi fiscali successivi all'utile netto che potrebbe essere imposto ad un'aliquota ridotta non si applica siffatta imposizione nella misura di tale perdita.

⁸⁹ Rapporto del Consiglio di Stato del Canton Basilea Città dell'8 maggio 2018 sul PF17, in: <http://www.grosserrat.bs.ch/dokumente/100387/000000387589.pdf> (pagina consultata il 17.8.2020), pag. 86.

⁹⁰ Il Consiglio di Stato del Canton Basilea Città propone la medesima ripartizione proporzionale per le situazioni dove, sebbene l'utile complessivo dei singoli prodotti nel *patent box* è conosciuto, non è possibile allocare precisamente i costi ad ogni *box*.

⁹¹ LUCAS SCHERER/MANUEL VOGLER, Die inner- und interkantonale Umsetzung der Patentbox – eine Auslegeordnung, in: ASA 88 (2019/2020), pag. 789.

⁹² SCHERER/VOGLER, pag. 789.

⁹³ PETER UEBELHART/BENJAMIN BELLWALD, Die neue Schweizer Patentbox – eine Übersicht, Expert Focus 2019, pag. 842 seg., pag. 843.

Dal calcolo dell'utile netto da brevetti, considerato ai fini dell'imposizione ad aliquota ridotta, possono risultare perdite a livelli diversi. In proposito occorre distinguere se si tratta di perdite reali o meramente contabili indotte dall'applicazione del metodo residuale (dovute ad es. ad un elevato compenso per l'uso di un marchio oppure all'applicazione di un elevato quoziente *Nexus* a singoli prodotti che sono in perdita e che influenzeranno negativamente il risultato complessivo attribuibile al *patent box*)⁹⁴.

In caso di una perdita reale (ad es. quando l'utile aziendale complessivo è riconducibile ad attività che non rientrano nel *patent box*), la ponderazione di tale perdita con il quoziente *Nexus* e la successiva diminuzione della perdita in ragione del 90% 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 però al principio dell'imposizione in funzione della capacità economica (art. 127 cpv. 2 Cost.). Ecco il motivo per cui la perdita reale è dedotta dall'utile residuo. Per evitare uno sgravio sproporzionato, il capoverso 2 dell'art. 6 Ordinanza sul *patent box* 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.

Anche le altre perdite, ossia quelle meramente contabili e indotte dall'applicazione del metodo residuale, 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 eccessivo⁹⁵.

3.1.3.4. Inizio dell'assoggettamento ed entrata nel *patent box*

L'art. 1 cpv. 1 Ordinanza sul *patent box* prevede che l'imposizione ad aliquota ridotta dell'utile da un brevetto o da un diritto analogo comincia

⁹⁴ Si vedano i quattro esempi di calcolo in: Spiegazioni DFF Ordinanza sul *patent box*, pagg. 5-6.

⁹⁵ Spiegazioni Ordinanza sul *patent box*, pagg. 4-7.

all'inizio del periodo fiscale in cui il diritto è concesso. In teoria l'assoggettamento al *patent box* potrebbe essere concesso a partire dal deposito della domanda di brevetto o di concessione del diritto analogo oppure dal rilascio del brevetto o dalla concessione del diritto analogo. Tuttavia, al momento del deposito della domanda non si è 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 questione⁹⁶. Ciò non coincide, ad ogni modo, con il periodo di protezione ventennale del brevetto previsto dall'art. 14 cpv. 1 LBI, che decorre dalla data di deposito della domanda. Ai contribuenti si consiglia, pertanto, di procedere in maniera tale da ridurre al minimo il periodo che intercorre fra la domanda e la definitiva concessione del brevetto al fine di godere dell'imposizione privilegiata per il maggior lasso temporale possibile⁹⁷.

I capoversi 3 e 4 dell'art. 67b LT trattano l'«entrata nel *patent box*», ossia la prima applicazione del *patent box* per un determinato diritto immateriale⁹⁸. I costi di ricerca e sviluppo necessari per l'allestimento di un brevetto riducono il provento imponibile ordinario; gli utili conseguiti da brevetti o da analoghi diritti vengono, invece, imposti in maniera privilegiata. Allo scopo di eliminare l'asimmetria dell'effetto fiscale fra gli elementi di costo e quelli di ricavo nell'ambito dello sfruttamento di brevetti, la LAID esige l'imposizione dei precedenti costi di ricerca e sviluppo al momento dell'entrata nel *patent box*⁹⁹. Diversi Cantoni hanno adottato soluzioni differenti tramite le quali possono essere evitati gli effetti indesiderati dovuti alla cd. «*Entry Tax*», assicurando nel contempo una corretta imposizione in linea con i principi dell'armonizzazione fiscale¹⁰⁰. Tra queste troviamo (i) la cd. «*Abrechnungsmethode*»¹⁰¹, ovvero

⁹⁶ Spiegazioni Ordinanza sul *patent box*, pag. 1.

⁹⁷ SCHERER/VOGLER, pagg. 787-788.

⁹⁸ Messaggio Canton Ticino – RFFA, pag. 19.

⁹⁹ JÜRIG B. ALTORFER, *Behandlung der stillen Reserven bei Eintritt in die Patentbox*, in: ASA 88 (2019/2020), pag. 109 segg.

¹⁰⁰ Per un approfondimento in merito alle diverse e possibili soluzioni cfr. ALTORFER, pagg. 115-120; cfr. anche RENÉ MATTEOTTI, *Die Unternehmenssteuerreform in der*

l'imposizione ordinaria di tutte le spese di ricerca e sviluppo inerenti il *patent box* che sino al momento dell'entrata nel *box* hanno ridotto l'utile imponibile, con costituzione di una riserva tassata di pari ammontare, ammortizzabile con futuri utili qualificanti per il *patent box*, (ii) la cd. «*Aufschublösung*»¹⁰², che può essere considerata una sotto variante di quella precedente, ma con differimento dell'imposizione fino a quando non verranno generati utili dal *patent box* con i quali si compenseranno gradualmente le spese riprese e differite, (iii), la cd. «*Realisationslösung*»¹⁰³ che prevede il computo delle spese di ricerca e sviluppo con futuri utili qualificanti per il *patent box*. Detto altrimenti, l'imposizione privilegiata del *patent box* inizierà solamente una volta che gli utili realizzati qualificanti per il *patent box* copriranno le spese sostenute negli anni passati per ricerca e sviluppo. Nell'evenienza in cui dopo i cinque anni l'entrata nel *box* il computo non fosse ancora stato completamente perfezionato, le restanti spese per ricerca e sviluppo saranno imposte a posteriori e, infine, (iv) l'imposizione separata ad aliquota ridotta, cd. «*Sondersatzlösung*», per cui i costi per ricerca e sviluppo considerati negli anni precedenti vengono ripresi *una tantum* e imposti, separatamente con un'aliquota privilegiata.

Il legislatore ticinese ha optato per quest'ultima soluzione (art. 67b cpv. 3 LT)¹⁰⁴. L'entrata nel *patent box* secondo l'art. 67b cpv. 3 LT prevede che le spese di ricerca e sviluppo già considerate in periodi fiscali precedenti¹⁰⁵,

Schweiz – eine erste Würdigung des bundesrätlichen Gesetzesentwurfs in: ASA 86 (2017/18), pag. 600.

¹⁰¹ Applicata dai Cantoni AI, FR, GE, GL, LU, NE, SG, TG, UR e VD.

¹⁰² Applicata dai Cantoni AR, BL, JU, SO e VS.

¹⁰³ Applicata dai Cantoni AG, GR, NW, SH, SZ, ZG e ZH.

¹⁰⁴ Una procedura analoga, conosciuta in dottrina anche come «*Einmalerledigungsverfahren*» (cfr. BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, pagg. 191-193 e ALTORFER, pag. 109 segg.) e da non confondere con l'analoga definizione utilizzata per descrivere la norma transitoria giusta l'art. 78g LAID, viene applicata (con aliquote privilegiate differenti) anche nei Cantoni BS, BE e OW.

¹⁰⁵ Dieci anni secondo l'art. 5 cpv. 2 Ordinanza sul *patent box*. Si evidenzia che questo lasso temporale coincide con quello contemplato dall'obbligo di conservazione dei libri di commercio secondo l'art. 958f CO. 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 calcolo del quoziente *Nexus* nei periodi fiscali successivi le spese

come pure la superdeduzione secondo l'art. 73a LT, sono riprese ed imposte separatamente dal resto dell'utile ad un'aliquota dello 0,2%. Con la «*Sondersatzlösung*» non è necessario costituire una riserva tassata di pari entità¹⁰⁶. Qualora le spese da aggiungere, compresa la deduzione maggiorata, superassero il valore venale del brevetto, del diritto analogo o del prodotto, le spese da riprendere si limiterebbero al suo valore venale. L'imposta separata è ripartita tra i Comuni in funzione dell'allocazione delle spese riprese (artt. 281 cpv. 3 e 282 cpv. 3 LT). In caso di perdita d'esercizio, l'importo delle spese di ricerca e sviluppo soggetto a tassazione separata è determinato dopo compensazione di queste perdite¹⁰⁷. 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 ad una ripartizione proporzionale di tali spese. Le spese per gli interessi, la locazione e gli immobili non sono considerate nell'addizione (art. 7 cpvv. 1-2 Ordinanza sul *patent box*)¹⁰⁸.

In questo contesto è d'uopo segnalare la disposizione transitoria prevista dal nuovo art. 314d cpv. 7 LT indirizzata alle *ex* società a statuto fiscale privilegiato (imposte secondo le disposizioni degli artt. 91-93 LT in vigore fino al 31 dicembre 2019). Il legislatore cantonale ha voluto precisare che, in deroga all'art. 67b cpv. 3 LT, le spese di ricerca e sviluppo considerate nei periodi fiscali in cui suddette società erano imposte a norma degli artt. 91-93 LT del diritto anteriore, sono riprese nella misura

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 (Spiegazioni DFF Ordinanza sul *patent box*, pag. 4).

¹⁰⁶ BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, pagg. 193-197.

¹⁰⁷ Messaggio Canton Ticino – RFFA, pag. 19.

¹⁰⁸ Spiegazioni DFF Ordinanza sul *patent box*, pag. 7; cfr. anche ALTORFER, pag. 112.

della quota parte che, prima del passaggio a tassazione ordinaria, era imponibile, escludendo il ricavo netto delle partecipazioni conformemente all'art. 77 LT e imposte separatamente ad un'aliquota dello 0,2%. Detto altrimenti, le spese di ricerca e sviluppo possono essere addizionate all'utile imponibile soltanto nella misura in cui abbiano ridotto l'utile imponibile in Svizzera nei periodi fiscali precedenti. Per questo motivo, in particolare, 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* non devono essere addizionate all'utile imponibile. Occorre, inoltre, considerare se, e in quale misura, queste spese sono oggetto dell'imposta sull'utile al momento del trasferimento. Se tali spese sono state iscritte all'attivo nei periodi fiscali precedenti e ammortizzate con un'incidenza sull'imposta sull'utile, gli ammortamenti fatti valere devono essere trattati analogamente alle spese a carico del conto economico. Se al momento del trasferimento il totale delle spese supera il valore venale del brevetto, del diritto analogo o del prodotto, le spese sono addizionate al risultato imponibile fino a concorrenza del valore venale¹⁰⁹.

3.1.3.5. *Gli obblighi di documentazione*

Secondo l'art. 8 Ordinanza sul *patent box*, il contribuente deve documentare le spese di ricerca e sviluppo e il relativo utile netto. A tal fine deve, in particolare, attribuire le spese di ricerca e sviluppo e l'utile netto ai singoli brevetti e diritti analoghi. In base all'ultimo periodo del capoverso 1 dell'art. 8 Ordinanza *patent box*, il contribuente non deve allegare la documentazione alla dichiarazione d'imposta. Tuttavia, se necessario, le autorità fiscali possono esigere tale documentazione. Se il contribuente prova che l'attribuzione delle spese di ricerca e sviluppo e del relativo utile netto ai singoli diritti non è adeguata, egli può attribuire queste spese e questo utile netto ai singoli prodotti o alle singole famiglie di prodotti. Questa ripartizione può essere effettuata soltanto nel caso in cui la ripartizione dettagliata sui singoli brevetti non fosse adeguata. Ciò si verifica, ad es., se una siffatta ripartizione non è realistica a causa della

¹⁰⁹ Messaggio PF17, pag. 2142.

complessità dell'attività del contribuente o se produce risultati arbitrari. I citati obblighi di documentazione sono finalizzati al calcolo corretto del quoziente *Nexus* e sono parte integrante dello *standard* definito dall'OCSE per il calcolo del *patent box*. In linea di principio la documentazione fornita dal contribuente deve riferirsi ai singoli brevetti¹¹⁰. Ai contribuenti è consigliato definire i parametri dei singoli *patent box* insieme all'autorità fiscale attraverso un cd. «*ruling* fiscale»¹¹¹. Si rileva che qualora l'accordo fiscale preliminare discusso con l'autorità fiscale concerna una società attiva in un contesto internazionale, lo stesso sarà, di principio, oggetto dello scambio spontaneo di informazioni ai sensi dell'art. 9 cpv. 1 lett. a dell'Ordinanza sull'assistenza amministrativa internazionale in materia fiscale (OAAF; RS 651.11).

Qualora al momento della prima imposizione ad aliquota ridotta le spese di ricerca e sviluppo sostenute nei periodi fiscali precedenti non possano essere attribuite ai singoli brevetti, diritti analoghi, prodotti o alle singole famiglie di prodotti, per il calcolo del quoziente *Nexus* si considera la totalità delle spese di ricerca e sviluppo del periodo fiscale in corso e dei quattro periodi fiscali precedenti (art. 9 cpv. 1 Ordinanza *sul patent box*). Questo calcolo deve essere applicato anche ai tre periodi fiscali successivi. In seguito, le spese di ricerca e sviluppo attribuite ai singoli diritti, prodotti o alle singole famiglie di prodotti sono integrate nel calcolo a partire dal periodo fiscale della prima imposizione ad aliquota ridotta (art. 9 cpv. 2 Ordinanza *sul patent box*). Anche questa determinazione forfetaria del quoziente *Nexus* è parte integrante dello *standard* internazionale dell'OCSE¹¹².

Il contribuente, per evitare la ripresa fiscale delle deduzioni per le attività di ricerca e sviluppo, può sempre decidere di non aderire al *patent box*. Questa scelta dipende dall'entità delle spese sostenute in passato e dalle prospettive di generare utili da parte dei prodotti che sono stati sviluppati¹¹³.

¹¹⁰ Spiegazioni DFF Ordinanza *sul patent box*, pag. 7.

¹¹¹ SCHERER/VOGLER, pag. 795.

¹¹² SCHERER/VOGLER, pag. 795.

¹¹³ VORPE, *Novità legislative 2019*, pag. 529.

3.1.3.6. *Fine dell'assoggettamento e uscita dal patent box*

L'art. 1 cpv. 2 Ordinanza sul *patent box* stabilisce che l'assoggettamento termina, alla fine del periodo fiscale in cui il diritto si estingue. L'imposizione ad aliquota ridotta si riallaccia a un brevetto esistente e, 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 volontariamente 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) vengono riprese le spese di ricerca e sviluppo secondo l'art. 67b cpv. 3 LT l'uscita dal *patent box* non comporta particolari conseguenze fiscali¹¹⁴.

Si rileva che l'annullamento con effetto retroattivo della protezione conferita dal diritto non influisce sull'imposizione relativa ai periodi fiscali precedenti. Nel periodo fiscale in corso l'imposizione ad aliquota ridotta non è più concessa (art. 1 cpv. 3 Ordinanza sul *patent box*).

Il capoverso 5 dell'art. 67b LT tratta l'«uscita dal *patent box*», ossia l'ultima applicazione dello strumento del *patent box* per un determinato diritto immateriale. L'articolo in parola recita che, se il *patent box* non è più applicabile per un determinato brevetto, al contribuente che ne fa richiesta è concesso il computo nell'imposta sull'utile di un importo relativo alle spese di ricerca e sviluppo e alle deduzioni secondo l'art. 73a LT, effettuate a carico dell'utile netto da brevetti e diritti analoghi che qualifica per il *patent box*. L'importo concesso per il computo corrisponde alla somma delle spese di ricerca e sviluppo e delle deduzioni maggiorate considerate nei periodi fiscali precedenti e moltiplicate per un'aliquota dello 0,2%. L'ammontare su cui è concesso il computo non può ad ogni modo oltrepassare il totale dell'importo ripreso ai sensi dell'art. 67b cpv. 3 LT (entrata nel *box*). La richiesta di computo del contribuente deve pervenire al più tardi entro la crescita in giudicato della tassazione del primo periodo fiscale in cui l'utile netto da brevetti e

¹¹⁴ Per i Cantoni che prevedono la cd. soluzione «Abrechnungsmethode», la riserva occulta imposta che non ha potuto essere ammortizzata nel *patent box* potrà essere ammortizzata anche dopo l'uscita. Ciò permette di evitare una sovrainposizione.

diritti analoghi non viene più imposto all'aliquota ridotta, pena la decadenza di tale diritto¹¹⁵.

La combinazione dei disposti di cui ai capoversi 3 e 5 dell'art. 67b LT («entrata» e «uscita» dal *box*) è in sintonia sia con i principi dell'OCSE, sia con quanto sancito all'art. 24b cpv. 3 LAID, in quanto entrambi i capoversi garantiscono l'uniformità di trattamento delle spese di ricerca e sviluppo all'entrata e all'uscita dal trattamento fiscale privilegiato del *patent box*.

Se l'opposizione a un brevetto rilasciato viene accolta, la protezione conferita dal brevetto si estingue con effetto retroattivo (*ex tunc*)¹¹⁶. 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'art. 67b cpv. 3 LT. L'annullamento comporterebbe un considerevole dispendio amministrativo. Inoltre, la deduzione del 6% dei costi attribuiti a prodotti (cfr. art. 67b cpv. 2 LT) permette di garantire che soltanto i proventi basati su un'innovazione siano imposti all'aliquota ridotta. Per questi motivi il capoverso 3 dell'art. 1 Ordinanza sul *patent box* 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 ridotta¹¹⁷.

Il capoverso 4 dell'art. 67b LT contiene una riserva d'imposizione nel caso in cui, dopo l'applicazione del capoverso 3, il contribuente dovesse spostare il proprio domicilio o la propria stabile organizzazione fuori dal Canton Ticino. In tal caso l'autorità di tassazione avrebbe la facoltà di imporre, nel periodo fiscale del trasferimento, eventuali spese di ricerca e sviluppo considerate in periodi fiscali precedenti e non interamente riprese¹¹⁸.

¹¹⁵ Messaggio Canton Ticino – RFFA, pag. 20.

¹¹⁶ BERTSCHINGER/MÜHLEMANN, pag. 182.

¹¹⁷ Spiegazioni DFF Ordinanza sul *patent box*, pagg. 1-2.

¹¹⁸ La norma è stata prevista per evitare situazioni di abuso, ad es. che un'impresa trasferisca la propria sede in Ticino esclusivamente per beneficiare della «*Sondersatzlö-*

3.1.3.7. *I riflessi del patent box sulla sostanza e il capitale*

Si rileva, infine, che secondo gli artt. 14 cpv. 3 e 29 cpv. 3 LAID i Cantoni possono stabilire una riduzione dell'imposta sulla sostanza per le persone fisiche, rispettivamente sul capitale proprio per le persone giuridiche, nella proporzione esistente tra agli attivi qualificanti per il *patent box* e il totale degli attivi. Diversamente dagli artt. 8a, 24a e 24b LAID, si tratta in questo caso di una norma potestativa. Il legislatore ticinese, coerentemente con gli obiettivi prefissati di incentivare e premiare le imprese che effettuano attività di ricerca e sviluppo, sia in un'ottica di crescita economica ma anche tecnologica, ha adeguato la propria legge tributaria in questo senso tramite i nuovi artt. 44 cpv. 1 e 87b LT.

3.1.4. *La limitazione dello sgravio fiscale*

La limitazione dello sgravio fiscale, introdotta tramite la RFFA e regolata all'art. 25b LAID, è stata ripresa nell'ordinamento tributario cantonale attraverso il nuovo art. 73b LT.

Come per la deduzione maggiorata per la ricerca e sviluppo e il *patent box*, il legislatore cantonale ha voluto utilizzare completamente il margine consentito dalla LAID al fine di incentivare quanto più possibile gli investimenti e gli insediamenti di nuove attività di ricerca e sviluppo nel nostro territorio. Lo sgravio concesso per il *patent box* e per la deduzione maggiorata è pertanto stato fissato al 70%, che rappresenta il margine massimo consentito dalla LAID¹¹⁹.

La nuova disposizione ha la finalità di evitare che un'impresa dopo aver utilizzato le nuove agevolazioni analizzate (*patent box* [art. 24b LAID; artt. 17c, 67a e 67b LT], superdeduzione [art. 25a LAID; 73a LT]), si trovi a non dover più pagare alcuna imposta cantonale e comunale oppure presenti una perdita fiscale compensabile con gli utili futuri (quest'ultimo caso è espressamente vietato dagli artt. 25b cpv. 3 LAID e 73b cpv. 2 LT). In altre parole, la nuova disposizione obbliga i Cantoni ad assog-

sung», per poi lasciare nuovamente il Cantone poco dopo. In tal caso, il Canton Ticino sarebbe autorizzato ad imporre il 99,8% (100% meno 0,2%) delle riserve occulte non riprese al momento dell'entrata nel *patent box*.

¹¹⁹ Messaggio Canton Ticino – RFFA, pag. 22.

gettare ad imposta almeno il 30% dell'utile imponibile che un'impresa avrebbe dichiarato senza applicare gli sgravi fiscali citati¹²⁰.

Il capoverso 3 dell'art. 73b LT precisa, per contro, la sequenza con cui devono essere limitati gli sgravi del *patent box* e della deduzione maggiorata, nel caso in cui un contribuente li utilizzi contemporaneamente e si ritrovi così ad avere una percentuale di sgravio, prima della limitazione, che superi il 70%: la norma dà la priorità alla deduzione maggiorata, rispetto al *patent box* e precisa che, in caso di eccedenze, deve essere in un primo luogo decurtato lo sgravio relativo al *patent box* ed in secondo luogo lo sgravio dettato dalla deduzione maggiorata¹²¹.

3.1.5. La norma transitoria a seguito dell'abrogazione degli artt. 91-93 LT

La disposizione transitoria è ancorata nell'art. 314d LT, il quale concretizza l'art. 78g LAID¹²². La Divisione delle contribuzioni (DdC) ha, in seguito, pubblicato nel mese di luglio del 2020 la Circolare n. 29/2020 che specifica il meccanismo d'imposizione delle riserve occulte generate durante il periodo in cui una società era imposta secondo gli artt. 91-93 LT, ma che vengono realizzate dopo l'abrogazione di tali disposizioni¹²³.

Il capoverso 1 dell'art. 314d LT prevede, infatti, che le riserve occulte esistenti al termine dell'imposizione privilegiata prevista per gli statuti fiscali speciali, in caso di realizzazione nei cinque anni successivi, vengano imposte separatamente. L'aliquota applicabile ammonta all'1%, escluse da questa tassazione separata sono le partecipazioni qualificate ai sensi dell'art. 77 LT. La tassazione separata si applica solamente alla quota delle riserve occulte realizzate che sottostavano alla tassazione privilegiata prima dell'abrogazione degli statuti fiscali speciali¹²⁴.

¹²⁰ Messaggio Canton Ticino – RFFA, pag. 22.

¹²¹ Messaggio Canton Ticino – RFFA, pag. 22.

¹²² Vedasi anche VORPE, *Novità legislative 2019*, pag. 535-537 (per un approfondimento sulla norma LAID).

¹²³ Con effetto al 31 dicembre 2019 viene abrogata la Circolare n. 29/2017 del maggio 2017 che prevedeva il meccanismo «*step-up*».

¹²⁴ Pertanto una società che godeva di un'esenzione del 75% durante il periodo di tassazione con uno statuto speciale potrà richiedere l'applicazione della norma soltanto sul 75% delle riserve occulte realizzate.

Il successivo capoverso 2¹²⁵ si rivolge, invece, a quelle società che avevano già operato delle rivalutazioni di attivi nell'ottica dell'abbandono dello statuto speciale (cd. «*step up*»¹²⁶). Secondo tale disposizione la rimanenza delle riserve occulte, compreso il valore aggiunto generato internamente (cd. «*goodwill*»), rivalutate prima dell'entrata in vigore del capoverso 1, ma non ancora completamente ammortizzate, sono imposte analogamente a tale capoverso. Ciò significa che l'ammontare di riserve occulte ancora presenti nei bilanci viene trattata analogamente a quelle riserve che un contribuente dichiara all'autorità fiscale ai sensi del capoverso 1. Quest'ammontare rappresenta, quindi, l'importo che il contribuente potrà tassare separatamente in caso di future realizzazioni. La rimanenza delle riserve occulte, costituite tramite la predetta rivalutazione e ancora presenti al momento dell'entrata in vigore del capoverso 1, è sciolta d'ufficio senza incidenza sul risultato¹²⁷. Quest'adeguamento serve ad allineare i bilanci di società che hanno usufruito della possibilità di rivalutazione delle riserve occulte come indicato nella Circolare n. 29/2017, con i dettami della nuova Circolare n. 29/2020, in quanto quest'ultima non prevede alcuna creazione di riserve occulte.

Il capoverso 3 regola poi la procedura da seguire da parte della società (contribuente) per poter beneficiare della disposizione transitoria. Le società che intendono usufruire di questa procedura devono farne richiesta in forma scritta. Tale richiesta deve venir inoltrata congiuntamente alla dichiarazione fiscale 2019, pena la decadenza del diritto. Il richiedente deve quantificare e comprovare l'importo delle riserve occulte, che viene stabilito mediante decisione dall'autorità fiscale. Al punto 3.1.7 della Circolare n. 29/2020 viene indicato che quelle società, la cui data di chiusura dei conti non coincide con l'anno civile, potranno comunicare l'importo di riserve occulte, per cui si richiede l'imposizione separata, assieme alla dichiarazione fiscale 2020, a patto che presentino congiuntamente alla dichiarazione una chiusura dei conti intermedia revisionata per l'anno contabile 2019 sino al 31 dicembre dello stesso anno. Analo-

¹²⁵ DdC, Circolare n. 29/2020 del luglio 2020, punto 1, pagg. 5-10/24.

¹²⁶ Rivalutazione ai sensi della Circolare n. 29/2017 del maggio 2017.

¹²⁷ DdC, Circolare n. 29/2020 del luglio 2020, punto 2, pag. 11/24.

gamente, queste società potranno usufruire della disposizione transitoria dell'art. 314d LT sino al 31 dicembre 2024, a patto che presentino, congiuntamente alla dichiarazione fiscale 2025, una chiusura dei conti intermedia revisionata per l'anno contabile 2024 sino al 31 dicembre dello stesso anno. Le riserve occulte ancora inutilizzate dopo il 31 dicembre 2024 non potranno più essere tassate separatamente¹²⁸.

Di grande importanza sono anche i capoversi 4 e 5. Il quattro definisce il concetto di realizzazione di cui al capoverso 1. Con il termine realizzazione si intende l'utile netto imponibile, escluso il ricavo da partecipazioni secondo l'art. 77 LT, in ragione della parte delle riserve che non erano imponibili secondo lo statuto speciale, ritenuto un massimo dell'80%. Ciò significa che una società che dispone di riserve occulte approvate, generate durante il periodo di tassazione con uno statuto fiscale speciale, può chiederne la tassazione separata con gli utili generati nei cinque anni successivi al passaggio alla tassazione ordinaria. Nel caso in cui la società facesse contemporaneamente richiesta di una riduzione ai sensi degli artt. 67b cpvv. 1 e 2 e/o 73a LT, allora la quota di utile imponibile da considerarsi realizzazione verrebbe ridotta mediante il seguente fattore: 1 meno [riduzione per brevetti e diritti analoghi e/o deduzione delle spese di ricerca e sviluppo diviso la limitazione dello sgravio fiscale]. Questo fattore di ponderazione dell'utile netto tassato separatamente fa sì che anche la quota parte di utile netto tassato separatamente soggiaccia alla limitazione dello sgravio di cui all'art. 73b LT. Lo scopo dell'introduzione di questa regolamentazione è quello di garantire che la disposizione transitoria non rappresenti un'esenzione fiscale, ma serva unicamente ad evitare una *choc* fiscale dovuto all'abrogazione dello statuto fiscale speciale. Il calcolo dell'utile netto tassato separatamente, in caso di contemporanea richiesta di usufruire del *patent box* o della deduzione maggiorata, viene approfondito nei punti 4.3 e 4.4 della Circolare n. 29/2020. La normativa prevede che la quota parte di utile imponibile, in assenza di ricavi da partecipazioni qualificate, venga ridotta in ragione del fattore di ponderazione menzionato sopra. Ciò implica che, qualora una società già goda della deduzione massima per *patent box* e

¹²⁸ DdC, Circolare n. 29/2020 del luglio 2020, punto 3.1.8, pag. 13/24.

deduzione maggiorata del 70% dell'utile imponibile, essa non potrà richiedere una tassazione separata all'1% in caso di realizzazione di riserve occulte. Qualora, invece, la deduzione non raggiunga il 70% massimo, il fattore di ponderazione sarà applicato all'utile netto che soggiace alla tassazione separata. Ciò corrisponde all'utile netto imponibile moltiplicato per la quota di esenzione fiscale di cui godeva la società prima del passaggio ad una tassazione ordinaria, ma al massimo l'80%. Qualora vi siano, invece, dei ricavi da partecipazioni qualificate, i fattori menzionati vengono modificati come segue: il limite di sgravio massimo di cui all'art. 73b LT del 70% viene calcolato sulla base dell'utile netto imponibile ridotto di questi ricavi. La stessa base di calcolo viene utilizzata per il calcolo dell'utile netto imponibile qualificabile per la tassazione separata.

Anche con lo scopo di non trasformare la disposizione transitoria dell'art. 314d LT in un ulteriore sgravio fiscale, è stato introdotto il capoverso 5 che regola la tassazione separata delle riserve occulte generate durante il periodo di imposizione secondo uno statuto fiscale speciale nel caso di ristrutturazioni aziendali. Lo scopo è in questo caso quello di evitare ad es. l'imposizione privilegiata di quelle riserve generate in uno statuto ordinario, ma che, a seguito di una ristrutturazione aziendale, sono registrate nei bilanci di società che beneficiavano di uno statuto speciale e che possono, quindi, usufruire di questa disposizione transitoria. Per evitare ciò, la realizzazione secondo il capoverso 4 viene calcolata sulla base degli utili nei tre esercizi precedenti la ristrutturazione. In caso di trasferimento di esercizi o rami d'azienda, nonché di immobilizzi aziendali, gli utili vengono attribuiti in maniera proporzionale.

Al capoverso 6 viene affrontata la tematica delle perdite. Per quanto concerne le perdite generate prima del passaggio alla tassazione ordinaria, esse possono essere compensate con l'utile netto solo nella quota parte in cui, prima del passaggio alla tassazione ordinaria, erano imponibili. Le perdite generate dopo il passaggio alla tassazione ordinaria sono per contro interamente computabili. La presenza di perdite generate nel periodo in cui la società beneficiava di uno statuto fiscale speciale non influisce sui calcoli per la tassazione separata in caso di realizzazione di riserve occulte.

Infine, il capoverso 7, come già menzionato nel cap. 3.1.3.4, regola il caso in cui una società che beneficiava di uno statuto fiscale speciale abbia sopportato spese di ricerca e sviluppo che qualificano per il *patent box* e che, quindi, devono essere riprese secondo l'art. 67b cpv. 3 LT. Questa ripresa avviene nella misura della quota parte che, prima dell'abbandono dello statuto fiscale speciale, era imponibile, escludendo il ricavo netto dalle partecipazioni. Queste spese vengono imposte separatamente con un'aliquota dello 0,2%.

Per quanto attiene all'imposta sul capitale, vale la pena notare che le riserve ed il *goodwill* esposti tramite l'art. 314d LT non vengono imposti.

3.1.6. La dichiarazione di riserve occulte all'inizio e alla fine dell'assoggettamento

Con l'introduzione dell'art. 70a LT, il legislatore ha introdotto la possibilità di registrare una riserva occulta tassata nel bilancio fiscale senza incidenza fiscale. Una tale riserva non è ammessa su partecipazioni di almeno il 10% al capitale azionario o all'utile e alle riserve, in quanto una realizzazione di queste riserve sarebbe comunque esentata mediante la riduzione per partecipazioni ai sensi dell'art. 77 LT. Per inizio dell'assoggettamento si intende il trasferimento in un'impresa o in uno stabilimento in Svizzera di beni, esercizi, rami d'attività, funzioni, nonché il trasferimento in Svizzera della sede o dell'amministrazione effettiva. Quale inizio dell'assoggettamento conta anche la fine di un'esenzione fiscale secondo l'art. 65 LT. Di norma, per l'ammortamento di queste riserve vale l'aliquota annuale applicabile ai beni interessati; qualora vi sia la possibilità di registrare anche il valore aggiunto generato internamente, allora vige un termine d'ammortamento di dieci anni¹²⁹.

L'art. 70b LT rappresenta una specie di contraltare dell'art. 70a LT discusso sopra. Esso sancisce che, in caso di cessazione dell'assoggettamento, le riserve occulte non ancora tassate, compreso il valore aggiunto generato internamente, siano considerate imponibili. Con la fine dell'as-

¹²⁹ Un'analisi approfondita di questa tematica viene offerta da MATTEO GAMBONI/PAOLO PAMINI, *La dichiarazione delle riserve occulte all'inizio e alla fine dell'assoggettamento*, in: NF 1/2019, pagg. 8-16.

soggettamento si intende il trasferimento di beni, esercizi, rami d'attività, di funzioni dalla Svizzera in un'impresa o stabilimento d'impresa all'estero, nonché il trasferimento all'estero della sede o dell'amministrazione effettiva. Quale fine dell'assoggettamento conta anche il passaggio ad un regime di esenzione fiscale secondo l'art. 65 LT.

Il nuovo art. 101 LT, concernente le basi temporali per la tassazione, è stato modificato al capoverso 2 per tener conto dell'introduzione degli artt. 70a e 70b LT. La modifica sancisce che in caso di scioglimento, di trasferimento di beni, di esercizi, di rami d'attività o di funzioni dalla Svizzera in un'impresa o in uno stabilimento d'impresa situati all'estero, il trasferimento all'estero della sede o dell'amministrazione effettiva, nonché il passaggio a un'esenzione fiscale secondo l'art. 65 LT, le riserve occulte costituite mediante utili non assoggettati all'imposta sono imposte unitamente all'utile netto dell'ultimo esercizio. Il capoverso 3 riguardante la tassazione in caso di passaggio ad un regime di tassazione speciale è stato, per contro, abrogato.

3.1.7. La modifica dell'art. 67 cpv. 1 lett. c LT

Da questo articolo è stata stralciata l'ultima frase. Essa imponeva che «[i]l trasferimento della sede, del centro della direzione effettiva o di uno stabilimento d'impresa all'estero, come pure il passaggio da un regime di tassazione ordinaria a un regime di tassazione speciale, sono parificati alla liquidazione». A seguito dell'introduzione dell'art. 70b LT (imposizione di riserve occulte alla fine dell'assoggettamento) così come dell'abrogazione degli statuti fiscali speciali regolati agli artt. 91-93 LT, questa precisazione riguardante quali fattispecie fossero assimilabili alla liquidazione o meno è diventata superflua.

3.1.8. Il computo dell'imposta sull'utile nell'imposta sul capitale

La modifica di legge comprende, da un lato, l'abrogazione del vecchio art. 81 cpv. 2 LT, che regolava la base imponibile per l'imposta sul capitale delle società a statuto speciale. Oltre all'art. 81 cpv. 2 LT è stato abrogato anche l'art. 87 cpv. 3 LT, il quale prevedeva che il 10% dell'imposta sull'utile venisse computato all'imposta sul capitale. Questa disposizione viene sostituita dai nuovi artt. 87b e 87c LT:

- l'art. 87c LT prevede che il nuovo tasso per il computo dell'imposta sull'utile all'imposta sul capitale è del 16%. Questa modifica viene apportata quale compensazione per il fatto che l'aliquota d'imposta sull'utile viene ridotta dal 9% al 5,5% entro il periodo fiscale 2025 (cfr. *infra*; cap. 3.2.1). Pertanto, senza alcuna modifica, vi sarebbe un aggravio concernente l'imposta sul capitale dovuta alla minor imposta sull'utile computabile. Un aumento dal 10% al 16% dovrebbe, di fatto, compensare la diminuzione dell'imposta sull'utile computabile senza offrire né sgravi né aggravii fiscali ulteriori;
- l'art. 87b sancisce inoltre una riduzione dell'imposta sul capitale per le società che possiedono brevetti ai sensi dell'art. 67a LT¹³⁰. Questa deduzione viene calcolata sulla quota parte degli attivi ai sensi dell'art. 67a LT in proporzione degli attivi complessivi.

3.1.9. La correzione del principio degli apporti di capitali

Il nuovo art. 19 cpv. 4 LT prevede delle limitazioni alle distribuzioni di riserve da apporti di capitale, in particolare introducendo la cd. «regola della proporzionalità» per aziende quotate in una borsa svizzera¹³¹. In sostanza, questo articolo impone che una società che effettua distribuzioni di riserve da apporti di capitale debba distribuire un importo almeno equivalente di altre riserve, fintanto che quest'ultime possano venir distribuite secondo il diritto commerciale.

Esentate da questa regola, ai sensi dell'art. 19 cpv. 5 LT, sono le riserve da apporti di capitale che: (i) sono state costituite dopo il 24 febbraio 2008 mediante concentrazioni aventi carattere di fusione ai sensi dell'art. 70 cpv. 1 lett. c LT oppure mediante trasferimenti transfrontalieri a una filiale svizzera ai sensi dell'art. 70 cpv. 1 lett. d LT; (ii) già esistenti in una società estera, dopo il 24 febbraio 2008, al momento di una fusione o ristrutturazione transfrontaliera ai sensi dell'art. 70 cpvv. 1 lett. b e 3 LT o del trasferimento della sede o dell'amministrazione effettiva; (iii) in caso di liquidazione della società.

¹³⁰ Vedasi anche il cap. 3.1.3.7.

¹³¹ Per una descrizione dettagliata di questa normativa, si veda VORPE, *Novità legislative 2019*, pagg. 540-544.

Le stesse regole valgono *mutatis mutandis* nei casi di emissioni di azioni gratuite o di aumenti gratuiti del valore nominale (art. 19 cpv. 6 LT). Infine, qualora il rimborso di riserve da apporti di capitale non dovesse corrispondere alla metà dell'eccedenza di liquidazione ottenuta in caso di vendita di diritti di partecipazione della società quotata in una borsa svizzera che li ha emessi, allora la parte imponibile dell'eccedenza di liquidazione viene ridotta della metà della differenza tra la parte stessa e il rimborso, ma al massimo di un importo pari a quello delle riserve da apporti di capitale disponibili e imputabili a tali diritti di partecipazione (art. 19 cpv. 7 LT).

3.1.10. Gli adeguamenti relativi alla trasposizione

La fattispecie della trasposizione è regolata nell'art. 19a cpv. 1 lett. b LT. Quest'articolo è stato modificato in modo da eliminare il preesistente requisito di un trasferimento di almeno il 5% del capitale della società ripresa. Questa modifica rappresenta un adeguamento della legge tributaria cantonale alla legislazione federale (art. 7a cpv. 1 lett. b LAID). Pertanto, a partire dal 1° gennaio 2020, una vendita di diritti di partecipazione facenti parte della sostanza privata ad una società (ivi incluse sono le attività lucrative indipendenti) detenuta in misura di almeno il 50% dall'alienante (cd. «vendita a sé stessi») verrà sempre trattata quale reddito da partecipazioni indipendentemente dalla quota ceduta, cioè anche se la quota ceduta dovesse rappresentare meno del 5% del capitale della società ripresa. Inoltre viene esplicitamente stabilito che il prezzo di vendita massimo ammesso per evitare un'imposizione in caso di trasposizione è la somma del capitale azionario e delle riserve da apporto di capitale della società ripresa. Quest'ultimo punto è solo un adeguamento legislativo per una prassi che era già in uso.

3.1.11. La modifica riguardante il trasferimento tra società di un gruppo

Il capoverso 3 dell'art. 70 LT regola il trasferimento tra società di un gruppo. La modifica consiste unicamente nello stralcio della riserva riguardante il trasferimento ad una società a statuto speciale. Perciò questa modifica non sortirà alcun effetto pratico.

3.1.12. *La deduzione per autofinanziamento*

L'art. 25a^{bis} LAID consente ai Cantoni di introdurre un'ulteriore deduzione per gli interessi cd. «figurativi». Questi interessi verrebbero calcolati sulla base del cd. «capitale proprio di garanzia»¹³². Il requisito necessario per poter introdurre questa norma nell'ordinamento cantonale sarebbe quello di avere un'aliquota applicabile all'utile delle persone giuridiche di almeno il 13,5% nel capoluogo cantonale (perciò in Ticino a Bellinzona) per le imposte cantonali e comunali cumulate più eventuali altri enti. Come si evince dal messaggio governativo, il Ticino ha deciso di non introdurre questa norma, in quanto non è stata ritenuta particolarmente mirata a mitigare l'aggravio fiscale che subiranno le società a statuto speciale dopo il passaggio allo statuto ordinario¹³³.

3.2. *Le misure cantonali d'accompagnamento*

3.2.1. *L'adeguamento dell'aliquota fiscale*

A seguito dell'abolizione degli statuti fiscali speciali, molti Cantoni hanno abbassato l'aliquota fiscale ordinaria applicabile all'utile delle persone giuridiche. Qualora il Canton Ticino avesse deciso di mantenere invariata l'aliquota al 9%, si sarebbe sicuramente trovato confrontato con una migrazione di molti contribuenti verso altri Cantoni fiscalmente più attrattivi. Per evitare ciò, è stata decisa una graduale riduzione dell'aliquota dal 9 al 5.5%.

L'aliquota è regolata nell'art. 76 LT. La nuova versione di quest'articolo sancisce che il nuovo tasso viene fissato al 5,5% (cpv. 1). Questo articolo avrà effetto a partire dal periodo fiscale 2025. Prima di questa data si applicherà la disposizione transitoria dell'art. 314b cpv. 5 LT, la quale stabilisce un'aliquota dell'8% per i periodi fiscali 2020 fino al 2024 compreso.

Il capoverso 2 dell'art. 76 LT prevede inoltre la possibilità su richiesta del contribuente di aumentare l'aliquota fiscale in caso di particolari relazioni con l'estero.

¹³² Per una panoramica completa di questa normativa della LAID, cfr. VORPE, *Novità legislative* 2019, pag. 529-531.

¹³³ Messaggio Canton Ticino – RFFA, pagg. 20-21.

3.2.2. L'imposta sul capitale delle persone giuridiche

L'art. 314e LT introduce una deroga alla percentuale dell'imposta sull'utile che è computabile nell'imposta sul capitale, secondo l'art. 87c LT, per il periodo 2020-2024 compreso. Durante questo periodo la percentuale dell'imposta sull'utile computata nell'imposta sul capitale rimarrà al 10%, per poi salire al 16% dal 2025. Questa deroga è dovuta all'aliquota transitoria dell'imposta sull'utile dell'8 per cento vigente nel periodo 2020-2024 che, se computabile in ragione del 16 per cento nell'imposta sul capitale, offrirebbe uno sgravio fiscale concernente l'imposta sul capitale che non era nelle intenzioni del legislatore.

3.2.3. La modifica del moltiplicatore cantonale di imposta

L'art. 300a LT prevede che, in deroga all'art. 1b cpv. 1 LT, il moltiplicatore cantonale d'imposta per i periodi fiscali dal 2020 al 2023 compresi scenderà dal 100% al 97%. A partire dal 2024 si potrà prorogare la riduzione del moltiplicatore mediante decisione del Gran Consiglio portandolo così al 96%.

3.3. Le misure a favore dei Comuni

3.3.1. I moltiplicatori d'imposta comunali

Con l'approvazione della riforma fiscale cantonale, i Comuni potranno, a partire dal periodo fiscale 2025, introdurre un moltiplicatore differenziato per persone fisiche e giuridiche. Questo fatto viene regolato nel nuovo art. 177 della Legge organica comunale (LOC; RL 181.100).

Il moltiplicatore per le persone fisiche deve ammontare ad almeno il 40% (cpv. 1). Il moltiplicatore per le persone giuridiche deve pure ammontare ad almeno il 40 per cento; inoltre, esso non può essere inferiore di oltre 20 punti percentuali né superiore di oltre 60 punti percentuali rispetto al moltiplicatore d'imposta delle persone fisiche (cpv. 1^{bis}).

3.3.2. Il freno all'imposta sulla sostanza (art.49a LT)

Questo articolo non subisce modifiche sostanziali; vi è unicamente una precisazione nel capoverso 3 che sancisce che la chiave per la ripartizio-

ne dello sgravio tra Cantone e Comuni avviene sulla base del moltiplicatore per le persone fisiche. Prima della riforma questa precisazione non era necessaria in quanto persone fisiche e giuridiche avevano il medesimo moltiplicatore.

3.3.3. L'adeguamento degli artt. 106 e 276 LT con riferimento ai moltiplicatori comunali determinanti

Vista la possibilità data ai Comuni di differenziare il moltiplicatore tra persone fisiche e giuridiche, il presente art. 106 LT specifica solamente che la base del calcolo per la determinazione dell'imposta comunale in caso di tassazione alla fonte sarà l'onere fiscale medio nel Cantone per le persone fisiche. Ciò significa unicamente che, in caso di moltiplicatori differenti per persone fisiche e giuridiche, determinante sarà quello per le persone fisiche.

La modifica del testo dell'art. 276 LT tiene pure semplicemente conto del fatto che, dopo la riforma fiscale, i Comuni potranno avere due moltiplicatori comunali. Pertanto il termine «moltiplicatore» viene sostituito con «moltiplicatori». Infine, il vecchio rimando all'art. 162 LOC verrà sostituito col nuovo rimando all'art. 177.

3.4. Le altre misure fiscali

3.4.1. L'esenzione dall'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici

L'art. 7 della Legge sull'imposta di bollo e sugli spettacoli cinematografici (LBol; RL 653.100) regola le esenzioni dall'imposta. Nel capoverso 2 del suddetto articolo vengono aggiunte due nuove lettere (lett. *h* e *i*), le quali esentano:

- lett. *h*: i contratti assoggettati quando una delle parti soddisfa i requisiti secondo l'art. 87a LT. I requisiti dell'art. 87a LT sono i seguenti: (i) lo scopo statutario consiste essenzialmente nell'amministrazione durevole di partecipazioni, (ii) la società non esercita alcuna attività commerciale in Svizzera, (iii) gli attivi qualificati o il reddito dagli stessi, a lunga scadenza, rappresentano almeno due terzi degli attivi o dei ricavi complessivi. Con attivi qualificati si intende partecipazioni di almeno il 10% al capitale oppure il 10% agli utili e alle riserve di

una società o partecipazioni con un valore venale di almeno un milione di franchi.

- *lett. i*: i contratti assoggettati quando una delle parti è una società che esercita un'attività commerciale principalmente rivolta all'estero e solo marginalmente in Svizzera.

Questa modifica si è resa necessaria al fine di evitare che quei contribuenti, che finora erano esentati dall'imposta in quanto soggetti ad uno statuto fiscale privilegiato, si potessero ritrovare improvvisamente ad essere assoggettati all'imposta sul bollo. Questo scenario avrebbe verosimilmente portato molte di queste società ad abbandonare il Cantone. La nuova *lett. h* del capoverso 2 dell'articolo sopracitato si riferisce a quelle società che potevano fregiarsi, fino alla fine del 2019, dello statuto di società *holding*. Questo tipo di società è esplicitamente definita nell'art. 87a LT, mentre la *lett. i* si riferisce soprattutto alle società ausiliarie. Le società d'amministrazione (vecchio art. 92 LT) non godranno, invece, di un'esenzione *ad hoc* dall'imposta sul bollo. Per questo tipo di società sarà dunque necessario soddisfare i criteri dei nuovi art. 7 cpv. 2 *lett. h* o *i* LBoL per continuare ad essere esentati da quest'imposta¹³⁴. Il fatto che il legislatore non abbia ripreso la vecchia definizione delle società d'amministrazione (previgente art. 92 LT) non significa necessariamente che si sia deciso di assoggettare all'imposta sul bollo questo tipo di società. La nuova esenzione giusta l'art. 7 cpv. 2 *lett. i* LBoL si applica a tutte le società la cui attività commerciale sia rivolta principalmente verso l'estero, senza necessariamente limitarsi alle vecchie società ausiliarie.

3.4.2. *Gli utili di liquidazione*

L'art. 37b LT regola la tassazione delle riserve occulte in caso di cessazione di un'attività lucrativa indipendente. Questa modifica, di per sé, non è legata alla riforma fiscale. Il legislatore ha provveduto ad adeguare la norma cantonale a quella federale. Il nuovo articolo contiene una modifica riguardante la tassazione dell'importo di riserve occulte rimanenti

¹³⁴ Un'approfondita analisi viene proposta da PAOLO PAMINI, L'esenzione dal bollo cantonale per le ex società a statuto speciale e i possibili sviluppi interpretativi, in: NF 5/2020, pagg. 236-245.

dopo l'eventuale deduzione di contributi di riscatto ai sensi dell'art. 32 cpv. 1 lett. *d* LT, rispettivamente dopo la deduzione delle riserve occulte tassate secondo l'art. 38 LT per le quali il contribuente ha giustificato l'ammissibilità di un riscatto secondo il citato art. 32 cpv. 1 lett. *d* LT. Per determinare l'aliquota fiscale applicabile all'importo restante dopo le deduzioni menzionate sopra, dal 1° gennaio 2020, farà stato un quinto di quest'importo, ma con un'aliquota minima del 2%. Questa regolamentazione, come detto, riprende la normativa federale. La versione precedente prevedeva una tassazione basata sull'aliquota ordinaria dell'art. 35 LT.

3.4.3. L'estensione del computo globale d'imposta

A partire dal 1° gennaio 2020 è entrata in vigore la nuova versione dell'Ordinanza federale sul computo di imposte alla fonte estere (RS 672.201)¹³⁵. La principale modifica consiste nell'estensione del diritto al computo delle imposte alla fonte straniera non recuperabili anche agli stabilimenti d'impresa svizzeri di imprese estere (nuovo art. 2a). Inoltre, viene abrogato l'art. 12 che prevedeva il computo per le società con uno statuto fiscale speciale. Fino ad ora, la modifica di quest'ordinanza federale non ha avuto ripercussioni sul regolamento cantonale di applicazione¹³⁶. Pertanto, per il momento, questa novità legislativa non ha avuto alcun impatto sulla legislazione cantonale.

3.4.4. L'aumento dell'imposizione dei dividendi

La RFFA ha imposto ai cantoni di limitare lo sgravio dell'imposizione dei dividendi e li ha obbligati ad assoggettarli all'imposta sul reddito almeno in ragione del 50%. Il legislatore cantonale aveva già fatto entrare in vigore, a partire dal 1° gennaio 2018, le nuove norme cantonali riguardanti l'imposizione dei dividendi derivanti da partecipazioni qualifi-

¹³⁵ Non trattandosi di una vera e propria modifica legislativa, ma bensì solo di una modifica di un'ordinanza federale, questa tematica non verrà approfondita in questo contributo. Un'analisi più dettagliata viene offerta da COSTANTE GHIEMMETTI, L'Ordinanza sul computo globale d'imposta, in: NF 3/2015, pagg. 5-7.

¹³⁶ Regolamento cantonale di applicazione concernente la legge federale sull'imposta preventiva, il computo globale d'imposta e la trattenuta supplementare d'imposta USA – 18 ottobre 1994.

cate per persone fisiche. Questi dividendi sono imponibili in ragione del 70% sia nella sostanza privata che in quella commerciale. A partire dal 1° gennaio 2020, il legislatore federale ha modificato gli articoli 18*b* cpv. 1 e l'art. 20 cpv. 1^{bis} LIFD, prevedendo l'imposizione dei dividendi in ragione del 70% anche per l'imposta federale diretta. Visto che in tal modo il trattamento fiscale cantonale e federale risulta identico, non sono più state necessarie ulteriori modifiche a livello cantonale, per adeguarsi alla RFFA.

3.5. *Le altre modifiche legislative*

Oltre alle modifiche legislative introdotte a seguito della RFFA, sempre a partire dal 1° gennaio 2020, verranno implementate altre misure contenute nel messaggio governativo n. 7685¹³⁷.

3.5.1. *L'adeguamento alla LAID in relazione alla Legge federale sull'energia*

Il nuovo art. 31 cpv. 2^{bis} LT introduce la deducibilità, nella misura stabilita per l'imposta federale, degli investimenti destinati al risparmio di energia e alla protezione dell'ambiente, nonché delle spese di demolizione in vista della costruzione di un immobile di sostituzione. Questi costi, assimilati alle spese di manutenzione, sono deducibili nel corso dei due periodi fiscali successivi qualora essi non possano venir dedotti direttamente nel periodo fiscale in cui vengono sostenuti.

3.5.2. *L'adeguamento alla LAID in relazione alla deduzione per partecipazioni nel quadro del regime «too big to fail»*

Il nuovo art. 77 cpv. 7 LT viene adeguato alla LAID stabilendo che per (i) i prestiti obbligatoriamente convertibili e con rinuncia al credito se-

¹³⁷ Messaggio del Consiglio di Stato concernente la modifica della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT). Adeguamenti della Legge tributaria alla Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (LAID), nonché modifica di altre disposizioni cantonali relative alla concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti, all'istituto del deposito, al calcolo provvisorio, agli investimenti in start up e agli obblighi procedurali delle persone giuridiche, n. 7685, del 10 luglio 2019.

condo l'art. 11 cpv. 4 della Legge federale sulle banche e le casse di risparmio (LBCR; RS 952.0) e (i) per gli strumenti di debito a copertura delle perdite in caso di misure per insolvenza ai sensi degli artt. 28-32 LBCR non debbano venir considerati né i costi di finanziamento né i crediti iscritti a bilancio derivanti dal trasferimento interno al gruppo di risorse per quanto attiene il calcolo del ricavo netto qualificante per la riduzione per partecipazioni. Questa norma viene applicata unicamente alle società madri delle banche di rilevanza sistemica di cui all'art. 7 cpv. 1 LBCR. Quest'adeguamento serve a garantire che le società madri delle banche di rilevanza sistemica non vengano penalizzate qualora provvedano a finanziare le loro società del gruppo attraverso l'emissione di particolari strumenti finanziari (prestiti obbligazionari)¹³⁸.

3.5.3. L'introduzione del principio di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti

Il nuovo capoverso 2^{bis} nell'art. 27 LT regola esplicitamente i cd. «ammortamenti accelerati», i quali venivano già concessi sulla base di un decreto legislativo rinnovato annualmente. La norma prevede che, nell'anno in cui sono eseguiti nuovi investimenti, essi possano venir ammortizzati ad un tasso doppio rispetto a quello generalmente ammesso. La norma analoga riguardante le persone giuridiche è ancorata nell'art. 71 cpv. 2^{bis} LT.

3.5.4. Le modifiche all'istituto del deposito

L'istituto del deposito, che garantisce il pagamento dell'imposta sugli utili immobiliari, ha subito alcune modifiche. La principale riguarda l'introduzione della figura del notaio rogante quale agente pagatore. L'alienante di un fondo è infatti da ora tenuto a versare il deposito direttamente al notaio rogante oppure a fornire una garanzia bancaria irrevocabile a prima richiesta qualora l'alienazione sia vincolata all'allestimento di un atto notarile (art. 253a cpv. 1 LT). Il notaio rogante dovrà poi riversare il

¹³⁸ DFE, Novità legislative in ambito fiscale in vigore dal 1° gennaio 2020 e aggiornamenti di Circolari, Comunicato stampa del 3 gennaio 2020, in: https://www4.ti.ch/area-media/comunicati/dettaglio-comunicato/?NEWS_ID=186942&cHash=dc0316f7b003bbc50cdebb22c92d2700 (consultato il 18.8.2020).

deposito allo Stato entro dieci giorni dalla ricezione (art. 253b LT). Questa misura non fa del notaio un debitore solidale dell'alienante, ma ne definisce semplicemente il nuovo ruolo quale agente pagatore. Sanzioni nei confronti dei notai sono possibili qualora egli non riversi il deposito ricevuto allo Stato in tempo debito. Un'eventuale eccedenza derivante dal deposito viene restituita al notaio, salvo istruzioni scritte contrarie da parte dell'alienante. Rimane riservata un'eventuale compensazione con altre imposte scadute ai sensi dell'art. 253a cpv. 5 LT. L'art. 254 cpv. 2^{bis} LT sancisce l'obbligo, da parte del notaio rogante, di informare le parti sull'obbligo dell'alienante di versargli il deposito oppure di fornire una garanzia bancaria irrevocabile allo Stato, così come sulle eventuali conseguenze in caso di non osservanza di queste disposizioni.

Infine, l'art. 257 LT regola le infrazioni per violazione degli obblighi procedurali. Quest'articolo è stato modificato per sancire che l'alienante di un fondo che non versa il deposito oppure non presta la garanzia bancaria irrevocabile visti gli art. 253a e 253b LT viola i propri obblighi procedurali.

3.5.5. Le modifiche all'istituto del calcolo provvisorio delle imposte legate all'immobile

Viene introdotto un nuovo capoverso nell'art. 252a LT che dà facoltà all'autorità fiscale di emettere un calcolo provvisorio d'ufficio o su richiesta dell'alienante per tutte le imposte cantonali e comunali che hanno una relazione particolare con l'immobile secondo l'art. 252 LT.

In concomitanza con l'introduzione del nuovo art. 252a LT viene abrogato l'art. 216a LT che prevedeva la possibilità per l'autorità fiscale di emettere un calcolo provvisorio d'ufficio o su richiesta dell'alienante per quanto concerneva l'imposta sugli utili immobiliari, ma non includeva nessun'altra imposta strettamente legata agli immobili.

3.5.6. La modifica dell'imposizione comunale per investimenti in start-up

La modifica riguarda unicamente l'imposizione comunale. A livello cantonale è stato introdotto l'art. 37c LT che prevede la defiscalizzazione dei redditi equivalenti per importo agli investimenti in società innovative.

Questa defiscalizzazione avviene mediante un'imposizione separata con un'imposta annua intera dell'1%.

A livello comunale invece, non vi è alcuna norma speciale. L'imposizione di questo reddito avviene, mediante il moltiplicatore comunale, nel comune di residenza alla fine del periodo fiscale. Per questo motivo è stato modificato l'art. 277 cpv. 4 LT al fine di sottoporre anche a livello comunale il reddito equivalente agli investimenti in *start up* ad un'imposta annua intera nel momento in cui viene generato il reddito, analogamente all'imposizione delle vincite da giochi in denaro non esentate e le prestazioni previdenziali in capitale. Ciò significa che il Comune che avrà il diritto di tassare questi proventi sarà quello di residenza nel momento in cui viene generato il reddito.

3.5.7. L'obbligo di allegare l'allegato alla dichiarazione fiscale

La nuova versione dell'art. 199 cpv. 2 lett. a LT sancisce che tutte le forme di impresa tenute, secondo il CO, ad allestire l'allegato, siano tenute ad allegarlo alla dichiarazione fiscale. Precedentemente, quest'obbligo era riservato alle sole società anonime.