

# Diritto tributario internazionale e dell'UE

## Agevolazioni fiscali per le imprese e aiuti di Stato



**Simone Leonardi**  
Economista aziendale SUP  
Assistente KPMG, Lugano

**La controversia fiscale tra Svizzera e Unione europea, iniziata nel 2007, è lungi dal trovare una soluzione condivisa. Benché già ampiamente discussa, si ritiene necessario tornare sulla questione presentando ai lettori il caso del credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo in vigore in Francia, al fine di meglio definire il maltrattato concetto di "aiuto di Stato"**

### 1.

#### Il concetto di aiuto di Stato nell'Unione europea

L'articolo 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (di seguito TFUE), che riprende l'articolo 87 del Trattato che istituisce la Comunità Europea (TCE), indica al paragrafo 1 che *"Salvo deroghe contemplate dal presente trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza"*. La norma contempla già nella dicitura *"sotto qualsiasi forma"* anche gli aiuti di natura fiscale di cui si parlerà più avanti.



I paragrafi 2 e 3 dischiudono subito il campo a numerose eccezioni, in riferimento ad esempio alla socialità dell'aiuto fornito oppure ad aiuti che favoriscono lo sviluppo economico di regioni sfavorite o periferiche o di importanti progetti comu-

nitari. In particolare il paragrafo 3, lettera c indica che possono considerarsi compatibili con il mercato comune gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse. Da ultimo l'ampiezza e la malleabilità della norma sono rilevate dal paragrafo 3, lettera e, ove il Consiglio si concede la libertà di determinare altre categorie di aiuti.

L'articolo 107 TFUE rientra nell'obiettivo più ampio di creare un mercato unico all'interno dell'Unione europea (di seguito UE) e di lottare contro la concorrenza fiscale dannosa, riducendone le distorsioni. L'ampiezza della norma permette però interpretazioni differenti, ragione per cui il Consiglio ha fatto propri i consigli scaturiti dalla riunione del Consiglio Economia e Finanza (di seguito Ecofin) del 1. dicembre 1997 e ha adottato un Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese (*Code of Conduct for Business Taxation*, "CoC"), documento che non ha però carattere obbligatorio legale. Nondimeno la Commissione, resasi conto che molte delle misure del Codice rientravano nel campo di applicazione delle disposizioni sull'aiuto di Stato, ha inserito alla lettera J un impegno a pubblicare entro la metà del 1998 un documento orientativo indicante l'applicazione delle misure del Codice all'articolo 107 TFUE. Tale impegno si è reso concreto con la Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese pubblicato in Gazzetta ufficiale il 10 dicembre 1998<sup>[1]</sup>. Il testo indica quattro criteri cumulativi affinché una misura fiscale debba essere considerata alla stregua di un aiuto di Stato:

- 1) La misura deve conferire ai beneficiari un vantaggio che alligierisca gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio. Tale vantaggio può risultare sotto varie forme, tra cui:
  - una riduzione della base imponibile (ammortamento accelerato o straordinario, iscrizione di riserve a bilancio, eccetera);
  - una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito d'imposta, eccetera);
  - un differimento oppure un annullamento, o anche una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale.

- 2) Il vantaggio deve essere concesso dallo Stato o mediante risorse statali, mediante disposizioni fiscali di natura legislativa, regolamentare o amministrativa, anche attraverso pratiche dell'amministrazione fiscale.
- 3) La misura deve incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri. Questo criterio presuppone che il beneficiario della misura eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo statuto giuridico o dalle modalità del finanziamento. Secondo una giurisprudenza costante, ai fini di questa disposizione la condizione dell'incidenza sugli scambi è soddisfatta se l'impresa beneficiaria svolge un'attività economica che dà luogo a scambi tra gli Stati membri. In particolare è specificato che né l'importo esiguo dell'aiuto, né le dimensioni modeste dell'impresa, né il fatto che l'impresa non svolga attività di esportazione o che l'esportazione sia rivolta al di fuori dell'UE modificano l'assoggettamento al criterio.
- 4) La misura deve essere specifica o selettiva, favorendo solo talune imprese o produzioni. Questo criterio soggiace però a un'importante eccezione data dalla natura o struttura del sistema tributario, permettendo a numerosi aiuti statali di non ricadere sotto l'articolo 107 TFUE.



Il documento citato indica inoltre al punto 17 che sono da ritenere aiuti di Stato solo le misure che si applicano a tutto il territorio nazionale, salvaguardando le azioni a favore di specifici territori o regioni sfavorite. Il testo si dilunga poi ad illustrare numerose eccezioni basate sulla selettività, sulla specificità degli aiuti o sulla natura o struttura generale dell'ordinamento fiscale.

Ai fini del tema oggetto di questo articolo risultano particolarmente importanti le eccezioni indicate ai punti 13 e 14, dove viene espressamente menzionato che non costituiscono aiuto di Stato le misure di pura tecnica fiscale quali la fissazione (i) dell'aliquota d'imposta, (ii) delle regole di deprezzamento, di ammortamento, di riporto delle perdite, (iii) così come le disposizioni volte a eliminare la doppia imposizione o l'evasione fiscale. In più non rappresenta aiuto di Stato qualsiasi misura che riduce l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione perseguendo obiettivi generali di politica economica. Vengono citati ad esempio i costi per la ricerca e lo sviluppo (di seguito R&S), per l'ambiente, per la formazione o per l'occupazio-

zione. Ancora è espressamente indicato che si è coscienti che gli aiuti volti ad alleggerire la pressione fiscale sul lavoro hanno maggiore effetto su imprese a forte intensità di manodopera rispetto a quelle a forte intensità di capitale, ma ciò non è da considerare necessariamente un aiuto di Stato.

Riassumendo, il punto 16 indica chiaramente che il criterio principale per applicare l'articolo 107 TFUE ad una misura fiscale è il fatto che tale misura instauri un'eccezione all'applicazione del sistema tributario unicamente a favore di talune imprese. Si rileva inoltre la necessità di analizzare a fondo il sistema tributario di uno Stato, al fine di permettere una corretta interpretazione del presunto aiuto di Stato e verificare che le eccezioni che lo stesso riconosce siano giustificate o meno dalla struttura o dalla natura stessa del sistema.

In riferimento agli aiuti di Stato a favore della R&S, oggetto di studio del prossimo capitolo, ancora recentemente la Commissione UE ha sottolineato che beneficiari di sussidi a favore della R&S sono organismi di ricerca e intermediari dell'innovazione, ma anche enti che svolgono attività di natura economica e non, ove le due attività siano prettamente distinte così da risalire alla precisa destinazione dell'aiuto concesso.

## 2.

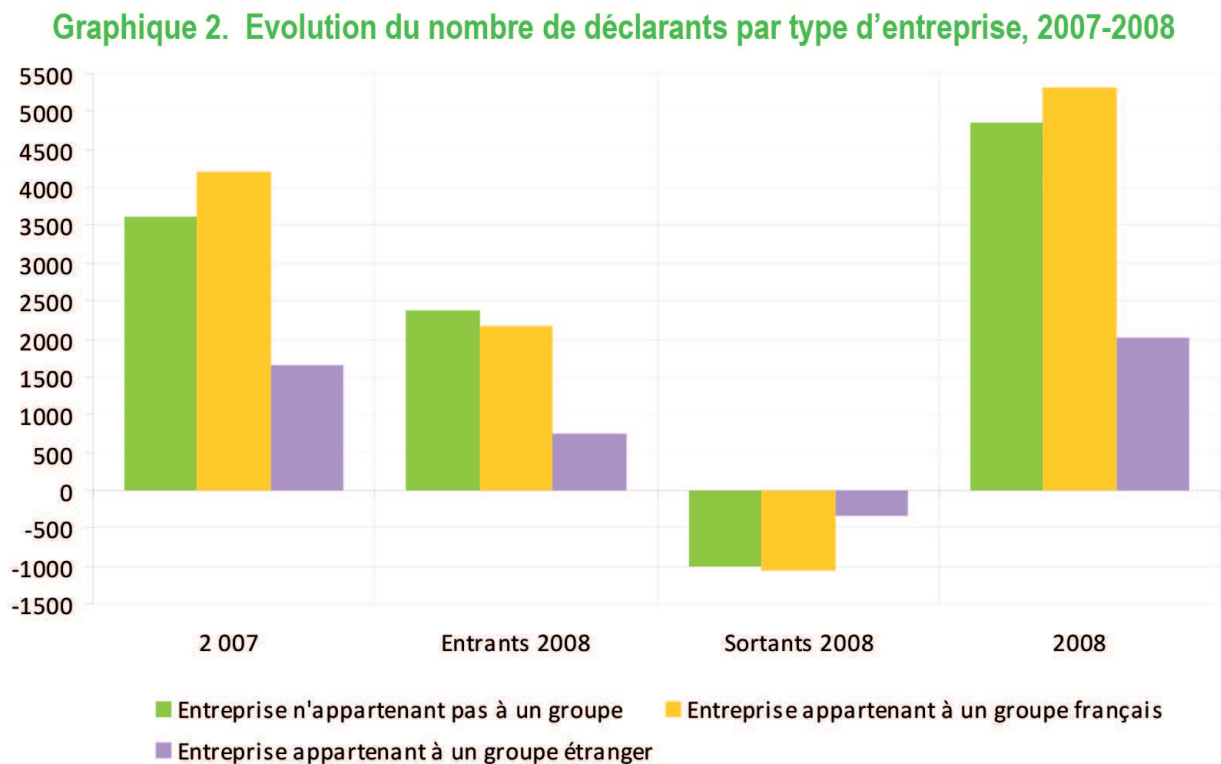
### Il credito d'imposta per la ricerca in Francia

L'articolo 244-*quater B* del Codice generale delle imposte francesi (Code général des impôts, di seguito CGI<sup>[2]</sup>) prevede, sin dal 1983, la possibilità di beneficiare di un credito d'imposta proporzionale alle spese effettuate per la ricerca e lo sviluppo a favore delle imprese industriali, commerciali o agricole attive nel campo della ricerca. Tale norma fu inserita allo scopo di attirare in Francia grandi centri di ricerca e di sviluppo e divenire così un centro di eccellenza europeo e mondiale nell'innovazione.

Il capoverso 1 dell'articolo 244-*quater B* CGI indica che la proporzione del credito d'imposta è fissata al 30%, o al 40% in alcuni casi particolari, delle spese di R&S inferiori a 100 milioni di euro; mentre al di sopra è pari al 5% delle spese effettive. Queste proporzioni hanno subito continue variazioni fin dall'introduzione della norma. Difatti inizialmente il credito d'imposta per la ricerca (di seguito CIR) era calcolato proporzionalmente alle spese supplementari che un'impresa dimostrava di aver sostenuto per la R&S tra un periodo contabile e il seguente, pari al 25% nel 1983 e per un importo massimo di 3 milioni di franchi francesi, oggi pari a circa 450'000 euro. Tale sistema di calcolo si rivelò poco adatto allo scopo primario di incoraggiare la ricerca industriale, ragione per cui a partire dal 2004 la base di calcolo venne modificata, prendendo in considerazione non più il solo costo marginale ma anche parte del costo totale della R&S. Con il passare degli anni il peso della proporzione si spostò sempre più dai costi marginali ai costi totali, fino a quando nel 2006 si decise di calcolare unicamente i costi totali. Dal 2008 la dotazione del CIR è illimitata, senza limiti di spesa ma assegnabile in base alle proporzioni esposte poco sopra.

**Figura 1:** Evoluzione del numero di dichiaranti per tipologia d'impresa, 2007-2008

(Fonte: Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, Chiffres du CIR 2008, Giugno 2010, pagina 2)



Al capoverso 2 dell'articolo 244-*quater* B CGI sono elencate le numerose tipologie di attività che possono rientrare sotto la definizione di spese per R&S. Vi figurano ad esempio il costo del personale impiegato nella R&S, l'ammortamento di specifiche attrezzature scientifiche e il 75% dei costi di funzionamento legati a questa attività. Oltre a queste spese intuitive, vi sono altri costi che possono essere computati interamente o parzialmente nel credito d'imposta, ad esempio: spese per la standardizzazione ("normalisation") dei prodotti dell'impresa, spese legate all'elaborazione di nuove collezioni esposte da imprese industriali del settore tessile-abbigliamento-cuoio, spese legate all'elaborazione di nuove collezioni affidate a stilisti. Quest'ultima particolare area della R&S è molto legata alla tradizionale industria tessile e l'aiuto è pari a una sovvenzione diretta dei numerosi *atelier* di moda presenti sul suolo francese.

L'estensione del CIR alle imprese europee e alle spese sostenute nell'UE e nello Spazio economico europeo (SEE) aveva lo scopo di aumentare l'attrattività della Francia e favorire l'insediamento dei centri di R&S delle multinazionali già operanti nel mercato comune europeo.

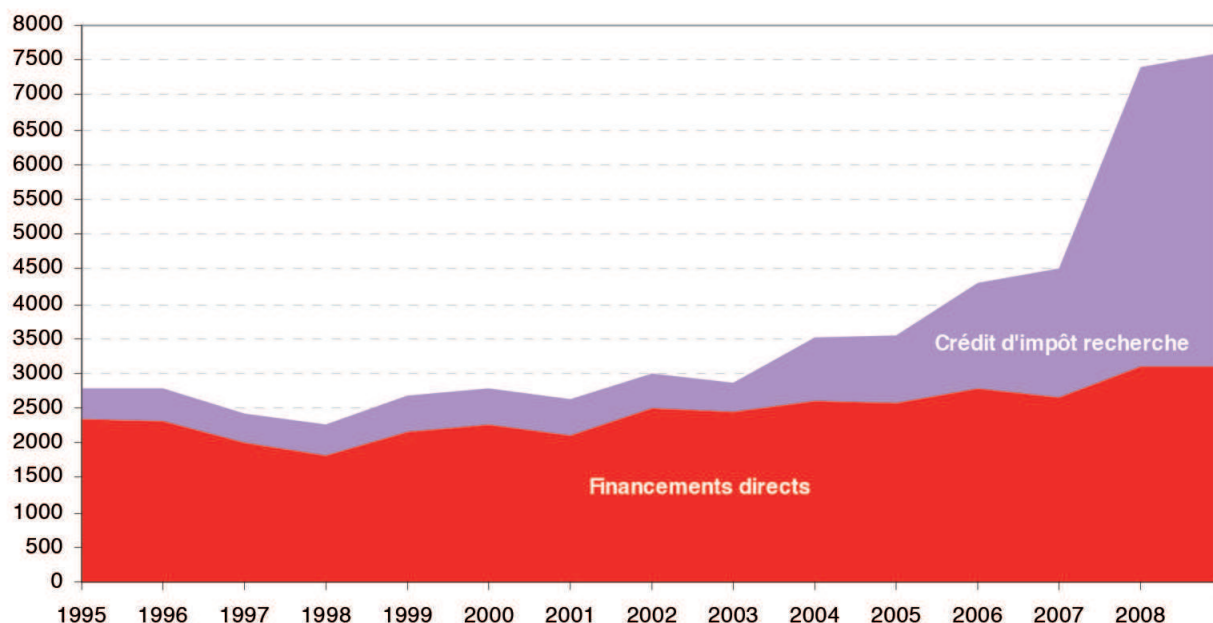
È interessante notare che il sistema del CIR, fin dalla sua introduzione, ha subito numerose critiche interne, poiché considerato troppo generoso non richiedendo sufficienti prove dell'effettiva ricerca svolta e dei costi reali connessi alla R&S. Purtroppo ad oggi mancano ricerche che dimostrino, su solide basi scientifiche, quale ritorno reale vi sia nell'economia francese, ragione per cui detrattori e sostenitori del sistema dispongono entrambi di valide motivazioni a sostegno della propria tesi, non confutabili scientificamente.

Uno sguardo al presente indica che il sistema eccessivamente generoso nel definire le spese che rientrano nella R&S ha creato una crescita insostenibile del credito d'imposta, tanto che nel 2009 esso ammontava a oltre 4.7 miliardi di euro[3], rappresentando *de facto* la maggiore "nicchia fiscale" in Francia e un'inevitabile fonte di aiuto statale per le migliaia di imprese annunciate (pari a 15'749 nel 2009[4]). Per focalizzare meglio quali attività debbano poter essere riconosciute come R&S e diminuire l'ammontare totale del credito concesso e le conseguenti minori entrate fiscali, il Governo francese ha elaborato un progetto di revisione del CIR, il cui periodo consultivo è scaduto il 1. settembre 2011. Nei prossimi mesi si attendono quindi novità da questo fronte, anche in considerazione della situazione traballante delle finanze francesi e della necessità di tagliare la spesa pubblica.

Tornando alla problematica dell'articolo 107 TFUE, è opportuno ricordare che il sistema di credito d'imposta per la ricerca adottato dalla Francia rientra pienamente nella definizione di aiuto di Stato ammesso dalla Commissione UE, quindi qualsiasi dubbio sulla legittimità o meno di questo metodo di aiuto alle imprese viene inesorabilmente a cadere.

Figura 2: Finanziamento pubblico della R&amp;S tra il 1995-2009, in milioni di euro

(Fonte: Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, Rapport au Parlement sur le crédit d'impôt recherche 2010, Aprile 2011, pagina 24)



### 3. L'imposizione delle imprese in Svizzera: il contenzioso fiscale tra Svizzera ed UE

Il sistema fiscale svizzero è stato oggetto di critiche da parte dell'UE, segnatamente per la limitata imposizione di alcuni tipi di società quali le società holding, le società di amministrazione e ausiliarie (si veda in particolare l'articolo 28 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni). Un importante attacco a questa prassi tipicamente elvetica e confederale risale al 13 febbraio 2007, con la decisione unilaterale della Commissione UE di considerare le agevolazioni concesse dai Cantoni ad alcune società straniere alla stregua di aiuti di Stato, in violazione dell'Accordo di libero scambio stipulato tra Svizzera e CEE nel 1972 (di seguito ALS)<sup>[5]</sup>. Il Consiglio federale prese posizione lo stesso giorno<sup>[6]</sup>, rigettando tale decisione, in considerazione del fatto che l'ALS non contiene nessuna indicazione che regolamenta o parifica l'imposizione delle imprese tra Svizzera ed UE. Ciononostante lo stesso Governo elvetico si mostrò favorevole ad una discussione più ampia sul tema, conscio dei rapporti di forza e degli interessi in gioco.

È da ricordare che già nel 2005 la Commissione UE trasmise una richiesta volta ad esaminare le modalità d'imposizione a livello cantonale e comunale per determinate tipologie di imprese, considerate lesive dell'ALS poiché parificate ad aiuti di Stato. La seguente lettera inviata dal Consiglio federale alla Commissione il 9 marzo 2006 e l'incontro chiarificatore del 14 dicembre 2006 non permisero di dirimere la questione, dato che la Commissione non volle tenere in considerazione gli argomenti da parte svizzera, qui di seguito esposti<sup>[7]</sup>:

- le disposizioni fiscali contestate dall'UE non rientrano nel campo d'applicazione dell'ALS poiché questo accordo regola esclusivamente il commercio di determinate merci e non mira ad armonizzare le regole della concorrenza;
- non essendo membro dell'UE e non aderendo al mercato interno dell'UE, la Svizzera non è tenuta ad applicare né le disposizioni sulla concorrenza ai sensi del Trattato CE – in particolare quelle sugli aiuti statali – né il Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, convenuto dagli Stati membri dell'UE;
- anche se fossero contemplate dall'ALS, le disposizioni fiscali oggetto di critica non costituiscono aiuti, poiché non favoriscono specifiche imprese o branche di produzione, ma si rivolgono a tutti gli attori economici che soddisfano i criteri di legge;
- le disposizioni non compromettono neppure lo scambio commerciale bilaterale tra la Svizzera e l'UE, poiché le forme di società in questione non esercitano un'attività commerciale in Svizzera o vi esercitano un'attività marginale, i cui introiti sono tassati in via ordinaria.

La disponibilità svizzera al dialogo e la volontà di dirimere la questione ha portato a più incontri tra rappresentanti della Commissione e della Svizzera tra il 2007 e il 2008, nei quali è stato sottolineato l'impegno a trovare una soluzione condivisa, ma anche nei quali la Svizzera ha sempre mantenuto fermamente la propria posizione sulle accuse rivolte, ricordando anche che all'interno della stessa UE si trovano prassi impositive differenti, spesso riconducibili ad aiuti di Stato artificialmente offuscati.

Parallelamente, verso la fine del 2008 il Consiglio federale ha dato incarico al Dipartimento federale delle finanze di elaborare un progetto da porre in consultazione per un'ulteriore riforma dell'imposizione delle imprese ("Riforma delle imprese III"), ove sarebbero previsti degli adeguamenti degli statuti fiscali cantonali, che potrebbero tenere in considerazione alcune delle proposte della Commissione[8]. Tra gli obiettivi prefissati vi è la parità di trattamento fiscale dei redditi svizzeri ed esteri di tutte le società, un divieto generale per le società holding di esercitare un'attività commerciale, un adeguamento del trattamento fiscale di società miste e l'abolizione dello statuto di società di domicilio[9]. A seguito di tale intenzione, la Confederazione ha informato l'UE degli adeguamenti fiscali proposti, così da mettere sul tavolo ulteriori elementi a dimostrazione della volontà da parte svizzera di trovare una soluzione alla controversia in atto. Una proposta di compromesso elaborata nel 2009 da parte svizzera è stata bocciata a causa dell'opposizione dell'Italia e di altri Stati membri.

Da parte UE, l'Ecofin ha invitato l'8 giugno 2010 la Commissione ad avviare un dialogo con la Svizzera sul Codice di condotta dell'UE in materia di tassazione delle imprese, indicazione cui ha fatto seguito la lettera del 29 giugno 2010 con cui la Commissione ha chiesto alla Svizzera la disponibilità a discutere i principi contenuti nel Codice di condotta e a riprenderli nel proprio ordinamento giuridico.



Nel mese di agosto 2010 il Consiglio federale ha dato mandato al Dipartimento federale delle finanze di intavolare una discussione con la Commissione. La Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali ha ripreso il mandato, coinvolgendo i dipartimenti interessati e i Cantoni, e ha preso contatto con la Direzione generale Fiscalità e Unione doganale dell'UE per creare le condizioni base necessarie per intavolare delle discussioni sul tema. I colloqui esplorativi si sono protratti per tutto il 2011, con l'obiettivo di poter iniziare una vera e propria discussione sul tema quest'anno.

Riassumendo, il contenzioso fiscale tra Svizzera e UE non sembra avviato ad una soluzione rapida, le posizioni sono purtroppo ancora distanti, in particolare riguardo l'interpretazione dell'articolo 23 ALS. Le accuse rivolte alla Svizzera sembrano piuttosto utilizzare il grimaldello del presunto aiuto di Stato e conseguente concorrenza sleale per scardinare in realtà la concorrenza fiscale intercantonale che crea condizioni vantaggiose per l'insediamento di società holding, d'amministrazione e ausiliarie.

#### **4. Conclusioni**

Il caso del credito d'imposta concesso per la R&S in Francia illustra bene quanto sia malleabile l'articolo 107 TFUE sull'aiuto di Stato. Le numerose eccezioni inserite permettono agli Stati di introdurre aiuti mirati senza ledere i principi convenuti, ma è acquisito che tali concessioni portino ad avvantaggiare determinate imprese, settori o territori sfavoriti, influenzando le posizioni dei beneficiari nei rispettivi ambiti competitivi. È innegabile che la ricerca scientifica effettuata dalle aziende non abbia un immediato riscontro a livello di concorrenza tra imprese, ma è altrettanto acquisito che tali ricerche conducano ad avvantaggiare la posizione dell'impresa nel contesto in cui opera. Da un punto di vista prettamente economico, un credito d'imposta per la R&S aumenta quindi il vantaggio competitivo di un'azienda favorendola rispetto alla concorrenza. Tale aiuto potrebbe teoricamente rientrare sotto il cappello degli aiuti di Stato.

Ancora, l'importante eccezione data dalla facoltà di introdurre misure fiscali che perseguono obiettivi di politica economica generale lascia spazio a differenti interpretazioni e applicazioni, di modo che per gli Stati appare agevole introdurre aiuti di Stato generali senza ledere l'articolo 107 TFUE.

L'opacità della tematica sembrerebbe quindi permettere tali e tante interpretazioni, che un'eventuale sottoscrizione da parte svizzera del Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese non sarebbe in contrasto con le attuali prassi fiscali adottate dai Cantoni, mantenendo *de facto* una situazione immutata.

**Per maggiori informazioni:**

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, Chiffres du CIR 2008, Giugno 2010, in: [http://media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/CIR/04/6/Chiffres\\_2008\\_-CIR-juin2010\\_155046.pdf](http://media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/CIR/04/6/Chiffres_2008_-CIR-juin2010_155046.pdf) [04.07.2012]

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, Chiffres du CIR 2009, Maggio 2011, in: [http://media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/CIR/29/0/bilan\\_2009\\_du\\_cir\\_182290.pdf](http://media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/CIR/29/0/bilan_2009_du_cir_182290.pdf) [04.07.2012]

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, Rapport au Parlement sur le crédit d'impôt recherche 2010, Aprile 2011, in: [http://media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/CIR/16/4/20110419183444\\_-Rapport\\_au\\_Parlement\\_2010\\_RevisionInterministerielle\\_Finale\\_190411\\_177164.pdf](http://media.enseignementsup-recherche.gouv.fr/file/CIR/16/4/20110419183444_-Rapport_au_Parlement_2010_RevisionInterministerielle_Finale_190411_177164.pdf) [04.07.2012]

**Elenco delle fonti fotografiche:**

<http://www.mfascette.com/bldg-top-collage.jpg> [04.07.2012]

<http://www.taxiclic.com/sujet/images/2898-impot-boursier.jpg> [04.07.2012]

[http://www.cdt.ch/files/images/f\\_b06c4da9f2c46c20a30a8663b-3b818e4.jpg](http://www.cdt.ch/files/images/f_b06c4da9f2c46c20a30a8663b-3b818e4.jpg) [04.07.2012]

**[1]** Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (98/C 384/03), in: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1998:384:0003:0009:IT:PDF> [04.07.2012].

**[2]** Il Codice generale delle imposte francese è disponibile al seguente link: <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577> [04.07.2012].

**[3]** Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, Chiffres du CIR 2009, Maggio 2011, pagina 1.

**[4]** Ibidem, pagina 2.

**[5]** La relativa decisione della Commissione europea del 13 febbraio 2007 è disponibile al seguente link: [http://eeas.europa.eu/delegations/switzerland/documents/eu\\_switzerland/20090206\\_kommission\\_bei\\_hilfenentscheid\\_fr.pdf](http://eeas.europa.eu/delegations/switzerland/documents/eu_switzerland/20090206_kommission_bei_hilfenentscheid_fr.pdf) [04.07.2012].

**[6]** Dipartimento federale delle finanze, La Svizzera ritiene infondata la decisione della Commissione europea – Le disposizioni fiscali cantonali non violano in nessun modo l'Accordo di libero scambio, Comunicato stampa del 13 febbraio 2007, in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=it&msg-id=10796> [04.07.2012].

**[7]** Dipartimento federale delle finanze, Dialogo sulla controversia fiscale, Comunicato stampa del 23 gennaio 2008, in: <http://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=it&msg-id=16933> [04.07.2012].

**[8]** Dipartimento federale delle finanze, Il Consiglio federale getta le fondamenta per un'ulteriore riforma dell'imposizione delle imprese, Comunicato stampa del 10 dicembre 2008, in: <http://www.admin.ch/aktuell/00089/index.html?lang=it&msg-id=23889> [04.07.2012].

**[9]** Dipartimento federale delle finanze, Imposizione delle imprese: controversia fiscale CH-EU, Schede informative aggiornate al 15 marzo 2011, in: <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00579/00608/01473/index.html?lang=it> [04.07.2012].