

# La controversia fiscale tra Svizzera ed UE nell'attuale contesto internazionale

## Giro d'orizzonte attorno ad un (grosso) problema ancora aperto



**Curzio Toffoli**

curzio@toffolisala.ch

Avvocato, Master of Advanced Studies

SUPSI in Tax Law

Studio legale e notarile Toffoli & Sala,  
Chiasso

*"Le relazioni bilaterali che legano l'Unione europea e la Svizzera sono ottime. La Confederazione elvetica è un partner che l'UE tiene in grande considerazione in molti settori. Le relazioni bilaterali tra i nostri due paesi poggiano su solide basi, costituite da venti accordi principali e più di cento accordi minori relativi a specifici settori. Tali accordi spaziano dal libero commercio di beni e la libera circolazione di persone alla partecipazione della Svizzera alla nostra ricerca e alla cooperazione di Schengen. Qualunque differenza tra le parti non dovrebbe comportare un impatto negativo nelle nostre relazioni".*

**Intervento del membro della Commissione europea Joaquín Almunia alla discussione parlamentare del 26 aprile 2007**  
**Relazioni tra l'UE e la Svizzera**

### 1. Origine e contesto

Nei rapporti tra la Svizzera e l'Unione europea (di seguito UE) ci sono alcuni temi che regolarmente catturano l'attenzione generale. Di questi, l'influsso esercitato dal diritto dell'UE e dai trattati (bilaterali) con questa stipulati sul sistema finanziario e fiscale svizzero occupa regolarmente un posto di rilievo.

Espressione della sovranità nazionale per eccellenza, la fiscalità rappresenta un potente strumento di regolazione economica, capace di influenzare i consumi, promuovere il risparmio e – non da ultimo – orientare le modalità di organizzazione delle imprese.

Nell'odierno contesto "globalizzato" la crescente e differenziata mobilità degli elementi suscettibili di imposizione induce gli operatori economici a mettere gli Stati in concorrenza tra loro; da qui l'espressione e il concetto di "concorrenza fiscale internazionale". In questo delicato quadro, che esprime la tensione tra "legittima sovranità nazionale" ed "indebita appropriazione di base imponibile", nel 2007, tra il nostro Paese e l'UE sono sorte divergenze di opinione che hanno presto preso il nome di "contenzioso fiscale" o, in un'accezione più morbida (e corretta), di "controversia fiscale". Più precisamente, la Commissione europea ha espresso l'opinione che determinati regimi di imposizione cantonale delle persone giuridi-

che, segnatamente delle società *holding*, di amministrazione e miste, costituiscano aiuti di Stato incompatibili con il buon funzionamento dell'Accordo di libero scambio tra la Svizzera e l'UE (allora CEE) del 14 maggio 1972 (di seguito ALS). Fu così che il 13 febbraio 2007 la Commissione europea informò la Svizzera di aver adottato una decisione che dichiarava i vantaggi fiscali concessi dai Cantoni svizzeri a talune imprese (le predette società di amministrazione, *holding* e miste) con riguardo ai redditi di fonte estera (cosiddetto "ring fencing"), incompatibili con il buon funzionamento dell'ALS. La Commissione comunicò altresì di aspettarsi che la Svizzera eliminasse o modificasse questi regimi fiscali, sopprimendo la differenza di imposizione tra reddito interno e reddito estero, riservandosi – infine – di proporre al Consiglio l'adozione di misure di salvaguardia ai sensi dell'articolo 27 capoverso 3 ALS<sup>[1]</sup>. Si trattò di un rimprovero ed un invito che trovarono nel nostro Paese accoglienza ben poco gradita: Governo federale, Cantoni, associazioni mantello dell'economia ed operatori economici respinsero da subito e risolutamente – quantomeno nelle loro dichiarazioni ufficiali – anche la semplice possibilità che il tema potesse formare oggetto di negoziato: il richiamo all'intangibilità della sovranità nazionale svizzera, così come l'inapplicabilità dell'ALS alle questioni fiscali furono innalzate a linee di difesa preferite.



Sul piano dell'analisi squisitamente giuridica, la controversia fiscale introduce questioni di grande interesse e di ampia portata, sia pratica che strategica<sup>[2]</sup>.

Intanto è fondamentale precisare come la decisione adottata dalla Commissione non verte sulla fiscalità diretta svizzera in senso stretto (*leggi*: parificazione delle modalità di imposizione delle imprese svizzere a quelle UE), come è stato da più parti erroneamente sostenuto. La decisione si focalizza invece su un tema ben più ampio, ed assai più spinoso: quello del divieto generale di fornire "aiuti di Stato" che distorcono la concorrenza (divieto oggi disciplinato agli articoli 107 e seguenti del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea [di seguito TFUE], già articoli 87 e seguenti del Trattato istitutivo CEE [di seguito TCE]). Si tratta di un dominio in cui la dimensione fiscale rappresenta un aspetto particolare di un concetto ben più ampio, che la ingloba e la supera, di rilevanza fondamentale in ambito UE. In effetti, la nozione di aiuto di Stato come intesa nel TFUE già TCE è molto estesa, e comprende tutti i vantaggi concessi dagli Stati membri mediante risorse pubbliche, sotto qualsiasi forma, inclusi quindi anche quelli che adempiono il profilo di un trattamento fiscale preferenziale (individuato per la Svizzera nella disciplina impositiva dei citati statuti fiscali cantonali).

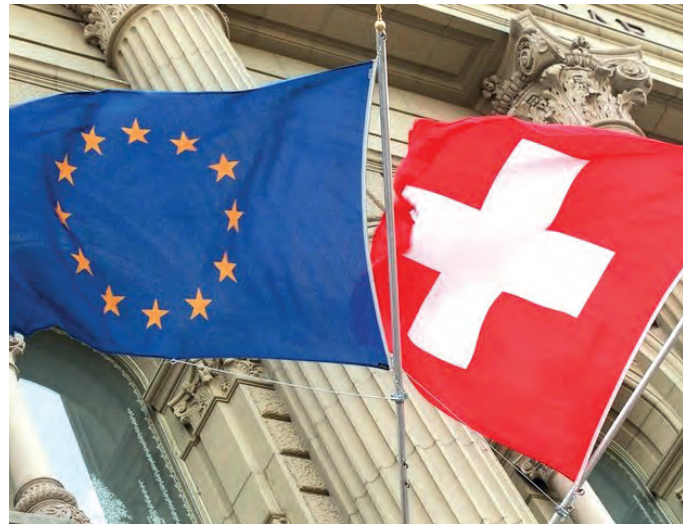
Più precisamente, attraverso la menzionata decisione la Commissione europea ha cercato – in maniera da alcuni definita non a torto "spettacolare" – di estendere al di fuori dell'UE l'ambito di applicazione territoriale delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato, cercando di sfruttare appieno le possibilità virtualmente offerte dall'articolo 23 capoverso 1 ALS (il cui tenore letterale è pressoché identico a quello dell'odierno articolo 107 TFUE). In questo quadro, la Commissione non ha chiesto alla Svizzera un adeguamento positivo del proprio sistema di imposizione delle imprese (*leggi*: armonizzazione fiscale), bensì solo – ma pure sempre – l'eliminazione di speciali misure di imposizione ritenute materialmente selettive ai sensi della disciplina sugli aiuti di Stato (*leggi*: integrazione negativa)[3]. La Commissione europea non ha nemmeno chiesto alla Svizzera di elevare le sue aliquote di imposizione sugli utili delle imprese, bensì di prevedere un'imposizione equivalente per tutte le componenti di utile, siano essi di origine estera o domestica.

## 2. Accenni a qualche aspetto giuridico ed economico significativo

L'analisi giuridica permette di giungere a risultati significativi – sia in termini di comprensione, che di facoltà di giudizio – ancorché non conclusivi. Ad esempio, è un fatto accertato come la nozione di aiuto di Stato a carattere fiscale esisteva già, ancorché *in nuce*, prima della sottoscrizione dell'ALS. Per questo motivo già nel 1972 la Svizzera non poteva dirsi ignara di questa circostanza. D'altro canto, l'analisi evidenzia come da allora vi sia stato un significativo sviluppo qualitativo attorno a questo concetto, sia a livello giurisprudenziale che di prassi commissionale; sviluppo non da ultimo sensibilmente influenzato dal cosiddetto "Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese"[4] che rappresenta – ad oggi – uno strumento di *soft law* estraneo alla parte Svizzera.

Tutto ciò considerato, l'intera platea degli autori che hanno condotto una disamina giuridica della problematica convergono nell'affermare che la soluzione non può in ogni caso essere (esclusivamente) giuridica, dovendo la controversia trovare

uno sbocco (fondamentalmente) politico. Questa constatazione è valida a prescindere dall'alto grado di incertezza – esplicitato dal basso livello di accordo e dalla quantità di evidenza limitata – che contraddistingue il contorno giuridico della controversia. Il motivo fondamentale risiede piuttosto nel fatto che l'ALS, e più in generale il diritto bilaterale Svizzera-UE (ad eccezione dell'Accordo sul trasporto aereo), non conosce oggi un meccanismo che disponga un sistema comune, obbligatorio ed adeguatamente vincolante per dirimere le controversie. Le discordanze che sorgono attorno ad un caso concreto sono portate davanti ai rispettivi tribunali nazionali o comunitari, il che implica la possibilità di interpretazioni contrastanti. Le divergenze d'opinione tra i contraenti sono di norma trattate a livello diplomatico nel cosiddetto "Comitato misto", composto da rappresentanti delle parti ed incaricato di gestire il trattato e di curarne la corretta esecuzione. Il Comitato può a tal fine formulare raccomandazioni che sono pronunciate di comune accordo (articolo 29 e seguente ALS).



Vi è poi da considerare la tradizione legata alla cosiddetta "interpretazione autonoma" dell'ALS per la quale sono le parti medesime a determinare la portata materiale, i diritti e gli obblighi che scaturiscono dall'Accordo. I concetti legali e le regole del Trattato sono interpretate in maniera autonoma (*i.e.* indipendentemente dalle rispettive prassi nazionali). Inoltre l'ALS non conosce definizioni elaborate in comune. Questa tradizione si manifesta chiaramente nelle posizioni, espresse nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'UE (di seguito CGUE) da un lato e del Tribunale federale dall'altro, circa la possibilità di applicazione diretta (*self-execution*) dell'ALS per il privato cittadino.

In questo contesto non stupisce quindi che le parti interpretino in maniera radicalmente diversa anche contenuti e portata dell'articolo 23 capoverso 1 lettera (iii) ALS: la Svizzera propende per un'interpretazione statica e restrittiva della normativa, mentre la Commissione europea ha una visione evolutiva ed integrativa. Da un punto di vista formale, quindi, una volta assolti gli obblighi conciliativi previsti dall'articolo 27 capoverso 3 ALS (che sono obblighi di mezzi, non di risultato) le parti conservano entrambe ragione o, quantomeno, le loro rispettive ragioni risulterebbero divergenti ma egualmente legittime: è il cosiddetto "agreement to disagree". Ciò ha una notevole por-

tata pratica, giacché anche un'interpretazione giuridicamente contestabile autorizzerebbe comunque la parte che si ritiene lesa ad adottare le misure di salvaguardia (articolo 27 ALS). Un'eventualità che avrà maggiori – e più penalizzanti – conseguenze sulla parte contrattualmente più debole.

D'altro canto, per la Svizzera, l'appianamento di questa controversia con l'UE rappresenta una priorità evidente. Il dato economico parla da solo[5]: si stima che esistano nel nostro Paese circa 23'500 imprese che beneficiano delle agevolazioni fiscali censurate dall'UE. Queste occupano circa 150'000 persone e fanno affluire nelle casse di Confederazione e Cantoni svariati miliardi di franchi in entrate fiscali. Si pensi che solo tra il 2007 e il 2009 i Cantoni hanno potuto contare su di un gettito annuo di circa 2.1 miliardi di franchi proveniente da queste società[6]. Da non dimenticare la Confederazione, che per il solo periodo fiscale 2009 ha potuto beneficiare di un contributo erariale di circa 3.8 miliardi. Inoltre, da uno studio della *Swiss-American Chamber of Commerce*, emerge come le imprese multinazionali in mani straniere contribuirebbero a generare il 10% circa del nostro Prodotto interno lordo (di seguito PIL). Una parte di queste imprese (e particolarmente quelle americane) avrebbe scelto di localizzarsi in Svizzera anche in ragione delle agevolazioni fiscali garantite da questi specifici regimi impositivi.

Oltre che intaccare l'immagine generale della piazza finanziaria svizzera – già pesantemente sotto tiro – l'ombra generata da un cono di incertezza tanto ampio si riverbera negativamente sulle decisioni dei potenziali investitori. È infatti agevole immaginare che il *tax director* o il consulente fiscale di un gruppo multinazionale interpellato sull'opportunità di insediare funzioni aziendali di *holding*, *sub-holding* e *service companies* in Svizzera, debba rendere esplicito il rischio dato dalla pendenza di tale controversia, e magari suggerire di (de)localizzare la prevista attività in altri Paesi.

### 3. Uscire dalla controversia: opzioni, scenari attuali e prospettive

In questo contesto di stringente necessità risolutiva, è apparso subito evidente che la chiusura di principio ad ogni eventualità di negoziato con l'UE, manifestata in un primo tempo dal Governo svizzero, non trovava giustificazione alcuna, rappresentando una linea di difesa obsoleta ed estremamente pericolosa. Ampliando la riflessione, si osserva come la controversia fiscale abbia messo definitivamente a nudo i limiti intrinseci della via svizzera di approccio puramente bilaterale con l'UE (limiti ribaditi con sempre maggior vigore dalla Commissione europea); e ciò dal profilo economico, giuridico e pratico: il metodo dell'integrazione puntuale e differenziata, calibrata sulle esigenze svizzere non riesce più a garantire stabilità ed efficacia nei rapporti tra le parti; la sovranità elvetica ne risente diventando sempre più nominale e sempre meno sostanziale. Proprio la cosiddetta "*Riforma III dell'imposizione delle imprese*" – oggetto di questa edizione speciale della rivista – lo dimostra inequivocabilmente: questa ha infatti l'obiettivo dichiarato di "*rafforzare la piazza economica Svizzera, sostituendo determinate regolamentazioni attualmente oggetto di critiche. In tal modo dovrebbe essere aumentata la certezza del diritto e della pianificazione per le*

*imprese attive in Svizzera*"[7]. Non si tratta quindi di una decisione di riforma autonoma presa dal nostro Paese, bensì di una strategia difensiva forzata dall'esterno. In effetti, in occasione della riunione del 4 dicembre 2012, il Consiglio dei ministri delle finanze e dell'economia dell'UE (di seguito Consiglio ECOFIN) affermò di attendersi dalla Svizzera ulteriori progressi concreti entro la riunione prevista per il 21 giugno 2013. In altre parole – contrariamente alle tranquillizzanti affermazioni di Joaquín Almunia riprese in *incipit* a questo contributo – gli Stati membri si riservarono il diritto di qualificare unilateralmente gli statuti fiscali cantionali e, addirittura, di adottare misure ritorsive nei confronti del nostro Paese e delle imprese che qui hanno filiali.



In termini di strategia politica si imporrebbe quindi per la Svizzera l'elaborazione di una nuova visione globale dei rapporti con l'UE, orientata all'azione anziché limitata – come ancora oggi è – alla reazione, tenendo ben presente che secondo l'UE, gli accordi bilaterali tra Stati non bastano più a garantire la coerenza dei sistemi fiscali tra loro e che solo un approccio coordinato e allargato a livello internazionale può essere ritenuto soddisfacente dall'UE.

Ad ogni buon conto, ed a prescindere da – per altro esistenti – margini di argomentazione giuridica, il Consiglio federale optò – o meglio, fu nella necessità di optare – fin da subito per un approccio strettamente politico. In questo contesto si ricorderà che già in seguito alle votazioni del 24 febbraio 2008, il Consiglio federale preannunciò l'istituzione di distinti gruppi di lavoro incaricati – tra l'altro – di esaminare le possibilità di miglioramento delle condizioni fiscali per le imprese con l'obiettivo di salvaguardare e rendere più attrattiva la posizione Svizzera nell'ambito della concorrenza fiscale internazionale. I risultati del gruppo di lavoro "*Concorrenza fiscale internazionale*" – il cui obiettivo era quello di focalizzare contenuti e priorità di un'ulteriore, terza riforma dell'imposizione delle imprese – furono annunciati per l'autunno 2008. Nel mese di dicembre successivo il Consiglio federale dichiarò quindi pubblicamente di aver gettato le fondamenta per un'ulteriore riforma in tal senso. Con riguardo ai regimi fiscali cantionali, l'esecutivo affermò che con misure mirate sarebbe stato possibile garantire che i redditi prodotti in Svizzera e all'estero delle società al beneficio di tali agevolazioni potessero essere trattati in maniera fiscalmente equivalente. Quali possibili misure furono segnatamente ipotizzate: il divieto generale per le società *holding* di esercitare l'attività commerciale, l'adeguamento del trattamento fiscale delle "*società miste*", e

l'abolizione dello statuto di "società di domicilio". Il Consiglio federale informò l'UE di questa intenzione (pseudo) autonoma di riforma. Nel corso del 2009 la Commissione europea si dichiarò soddisfatta dei progressi compiuti dalla Svizzera, ancorché Italia, Germania, Francia e Gran Bretagna continuassero ad esercitare forti pressioni in direzione di soluzioni più radicali. In occasione di un incontro tra i ministri delle finanze dell'UE e l'Associazione europea di libero scambio (AELS) tenutosi a Bruxelles il 10 novembre 2009 l'allora presidente della Confederazione Hans Rudolf Merz dichiarò che, fatta eccezione per l'Italia, la maggioranza di questi Paesi "reticenti" aveva infine segnalato una certa disponibilità al compromesso. La Svizzera, da parte sua, esigeva in contropartita dall'UE che con l'adozione di questa ulteriore riforma fiscale la controversia sarebbe stata definitivamente appianata. Sempre secondo Merz, tutta la problematica avrebbe trovato soluzione nel corso del 2010. Secondo alcune fonti, già nel mese di marzo 2011 sarebbe stata pronta una dichiarazione comune in tal senso tra la presidenza Svizzera e quella dell'UE, dichiarazione cancellata a causa dell'opposizione di alcuni Paesi membri dell'UE – Italia in testa – che avrebbero chiesto alla Commissione europea di approfondire taluni aspetti della riforma del 2007 sull'imposizione delle imprese, chiedendo quindi di attendere i risultati dei lavori in seno al Consiglio ECOFIN sulla concorrenza fiscale dannosa. Ed ecco che (giugno 2010) in occasione di una riunione in Lussemburgo, i ministri europei delle finanze dei ventisette... hanno chiesto alla Commissione europea di attivarsi per cercare di convincere la Svizzera (ed il Principato del Liechtenstein) a recepire il Codice di condotta europeo del 1. dicembre 1997 inteso a limitare la cosiddetta "concorrenza fiscale dannosa". Tale Codice rappresenta il vero *status questionis*. È noto che in ambito UE, questo asseconda un obiettivo rilevante: *i.e.* chiarire – o meglio, tentare di chiarire – in che modo la Commissione europea applica le regole in materia di aiuti di Stato alle misure riguardanti la fiscalità diretta delle imprese, allo scopo di assicurare trasparenza, uguaglianza interstatale e prevedibilità nell'interpretazione del Trattato. I due temi

sono quindi concettualmente legati. Non è allora difficile capire perché da parte europea si ritenga prioritario spingere in questa direzione.

Ma l'aspetto di vera novità nei rapporti Svizzera-UE, oggi oggetto di un concreto mandato negoziale del Consiglio federale, emerse in realtà già verso la fine del 2008. Si tratta della possibilità di migliorare a livello istituzionale, rendendolo più efficiente, l'adeguamento dell'intera rete di accordi bilaterali alla costante evoluzione del diritto dell'UE. L'idea sembra sia emersa tempo fa con forza anche in abito del Consiglio dei ministri dell'UE, che in un documento di lavoro si sarebbe espresso criticamente su alcuni aspetti dei rapporti con la Svizzera, specificando che ulteriori accordi bilaterali sarebbero stati possibili solo se il nostro Paese si fosse dimostrato disposto a tenere adeguatamente conto delle esigenze formulate da parte europea. È di prima evidenza che l'impostazione di un simile assetto istituzionale porta con sé questioni "qualitative" della massima importanza e delicatezza; *in primis* quella che chiama in causa la sovranità nazionale elvetica.

#### 4.

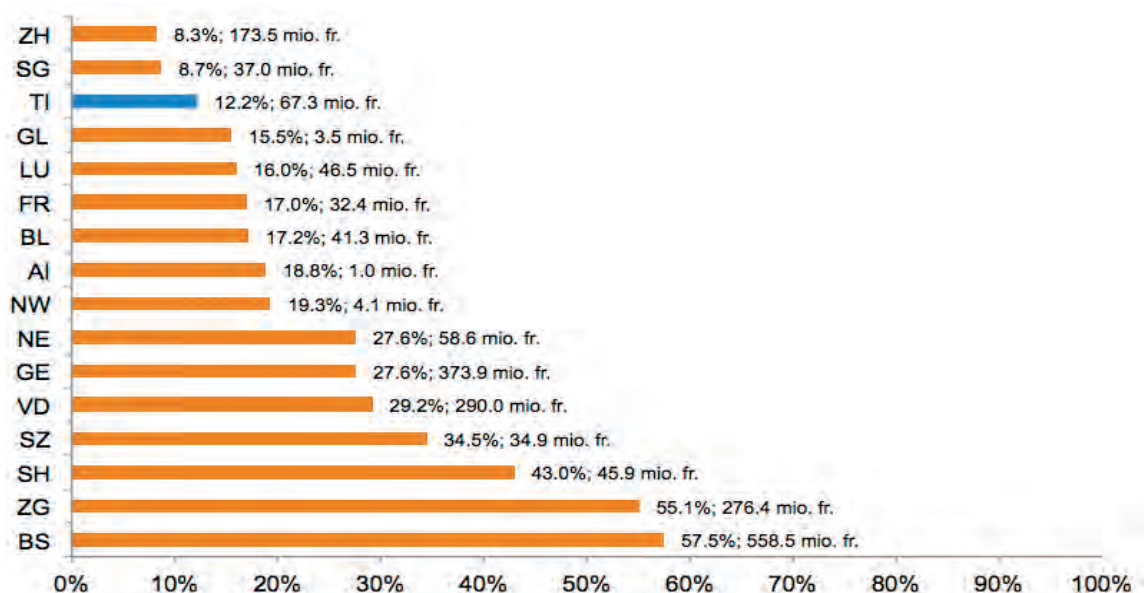
##### Uscire dalla controversia:

##### l'esigenza di mantenere gli equilibri finanziari interni

È per altro verso evidente che l'elaborazione di una soluzione alla controversia fiscale deve necessariamente tener presente le esigenze – per così dire "quantitative" – dei Cantoni. Come già detto, sono infatti questi ultimi che, sebbene in misura disomogenea, rappresentano i soggetti più concretamente toccati (penalizzati) da una modifica (soppressione) dei regimi di imposizione privilegiata (cfr. Tabella 1[8]).

Non a caso i Cantoni a maggior vocazione economica hanno subito fatto sentire la loro voce, con una serie di proposte – alcune già autonomamente implementate nelle rispettive legislazioni tributarie – che dovrebbero permettere il mantenimento di un'attrattività fiscale in un contesto di totale "eurocompatibilità". Il

**Tabella 1:** Percentuale e gettito fiscale generato dalle società a tassazione speciale in diversi Cantoni (Fonte: Neue Zürcher Zeitung am Sonntag, Was für die Kantone auf dem Spiel steht, 19 maggio 2013, pagina 33)



timore dei Cantoni di una significativa emigrazione delle aziende a vocazione internazionale oggi insediate sui loro territori, con conseguenti deflussi fiscali plurimiliardari, è esplicito e giustificato[9]. Per evitare ciò, due sono le linee di approccio proposte. La prima, e più immediata, è rappresentata da una attenuazione generale (ossia indiscriminata) delle aliquote di imposta per le persone giuridiche (vedi l'esempio del Cantone di Neuchâtel[10]). La seconda via è invece quella che codifica strumenti di agevolazione fiscale compatibili con le normative UE (come ad esempio il *licence-box* già introdotto nella legge tributaria del Canton Nidvaldo[11], o un'imposta sull'utile con deduzione degli interessi). In effetti, come per altro riconosciuto anche dal Dipartimento federale delle finanze (di seguito DFF), in assenza di contromisure adeguate, è chiaro che la – ormai inevitabile – soppressione dei regimi cantonali privilegiati porterebbe con sé minori entrate fiscali di almeno cinque miliardi di franchi annui, laddove Cantoni come ad esempio Basilea Città e Ginevra sarebbero confrontati con veri e propri "crolli verticali" dei gettiti delle persone giuridiche. Da qui la chiamata di aiuto alla Confederazione, affinché questa abbia a contribuire con misure di (almeno parziale) compensazione delle perdite di introito che l'uscita dalla controversia fiscale necessariamente porterà con sé.

#### Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.abc.es/Media/201306/02/almunia-tax-lease--644x362.jpg> [05.10.2013]

<http://static.ensi.ch/1312521740/eu-ch.jpg> [05.10.2013]

<http://isharesblog.com/wp-content/uploads/2012/07/eu-flag.jpg> [05.10.2013]

<http://images.nzz.ch/app.php/eos/v2/image/view/643/-/text/inset/331067de/1.580969.1194438092.jpg> [05.10.2013]



## 5.

### Conclusioni

Staremo a vedere. I fatti mostrano che ad oltre sei anni dalla sua nascita, e a discapito della sua notevole portata, la controversia fiscale tra Svizzera ed UE rappresenta a tutt'oggi una problematica ancora priva di una soluzione condivisa che possa ragionevolmente garantire il raggiungimento degli obiettivi fondamentali; ossia l'appianamento della controversia fiscale con l'UE da una parte ed il mantenimento della situazione attuale a livello di competitività della piazza imprenditoriale svizzera unitamente all'equilibrio dei bilanci dei Cantoni e della Confederazione dall'altra.

Come se non bastasse, il tema ha conosciuto, in questi anni, significativi ampliamenti[12] assumendo le peculiarità di una "radiazione cosmica di fondo", che risuona in modo costante e pervasivo ad ogni incontro tra le parti. Con ogni probabilità, gli sviluppi di questi filoni ci diranno se la Svizzera sta vivendo – *volens nolens* – una lenta ma inesorabile compenetrazione nell'universo UE, oppure se il Paese saprà individuare un'orbita propria e stabile, attorno alla quale stabilizzarsi evitando così di cedere definitivamente al potente campo gravitazionale esercitato dal vicino pianeta dell'UE.

**[1]** Le società di capitali, le cooperative e talvolta le fondazioni che adempiono determinate funzioni o la cui attività commerciale è essenzialmente rivolta all'estero, hanno diritto di beneficiare, a livello cantonale, di un regime fiscale cosiddetto "speciale". La Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni (di seguito LAID) distingue tra diversi tipi di società a statuto speciale, e meglio: (i) società *holding* (articolo 28 capoverso 2 LAID) la cui attività principale consiste nel possesso e nell'amministrazione di partecipazioni; (ii) società di amministrazione e società di domicilio (articolo 28 capoverso 3 LAID), che non esercitano alcuna attività commerciale in Svizzera e hanno unicamente funzioni amministrative; (iii) società miste (articolo 28 capoverso 4 LAID), la cui attività commerciale in Svizzera è di carattere accessorio. Di contro, in ambito di imposta federale diretta non è riconosciuto alcun statuto fiscale speciale.

**[2]** Per il lettore interessato ad approfondire la disamina giuridica, cfr. Toffoli Curzio, La controversia fiscale tra Svizzera e UE: dall'Unione un attacco infondato oppure la Svizzera ha un fianco scoperto?, Lavoro di diploma presentato in data 31 dicembre 2008 alla SUPSI per l'ottenimento del titolo di Master of Advanced Studies SUPSI in Tax Law (relatore: Dottor Andrea Pedrolì), non pubblicato, scaricabile in formato pdf all'indirizzo web: [www.toffolisala.ch/cfsue](http://www.toffolisala.ch/cfsue) [05.10.2013].

**[3]** Senza entrare nel dettaglio, basti qui sapere che la nozione di aiuto di Stato si caratterizza per una serie di criteri che devono ricorrere cumulativamente tra i quali spicca quello della selettività. Questo rileva in particolare per distinguere le misure fiscali generali (ammesse) dagli aiuti di Stato (vietati). Una misura fiscale è considerata selettiva se ha natura di sgravio dell'imposta ordinariamente applicabile così da favorire certe imprese o produzioni senza essere giustificata dalla natura del sistema fiscale di riferimento (sulla nozione di misura fiscale selettiva persistono comunque importanti incertezze interpretative). Gli ulteriori criteri che qualificano una misura fiscale quale aiuto di Stato sono: l'imputabilità della stessa allo stato generatore, l'utilizzo di risorse statali, il configurarsi di un vantaggio fiscale ed infine l'effetto sugli scambi e la distorsione della concorrenza. Si veda in merito Valz Claudio, Il divieto di aiuti di Stato in ambito fiscale nel diritto dell'UE, in questa edizione speciale di *Novità fiscali*, pagina 15 e seguenti.

**[4]** Adottato dal Consiglio dei ministri delle finanze e dell'economia dell'UE (ECOFIN) il 1. dicembre 1997. Esso non costituisce uno strumento giuridicamente vincolante, bensì un impegno politico per tutti i Paesi membri dell'UE, i quali si fanno carico di revocare le misure fiscali in vigore che dovessero presentare il profilo di una concorrenza fiscale dannosa e, di conseguenza, dell'obbligo di non adottare più in futuro misure fiscali idonee a generare questo impatto.

**[5]** Si veda *Endspurt beim Steuerstreit mit der EU*, in: *Neue Zürcher Zeitung* am Sonntag del 31 marzo 2013, <http://www.nzz.ch/aktuell/wirtschaft/wirtschaftsnachrichten/endspurt-beim-steuerstreit-mit-der-eu-1.18056217> [05.10.2013]; *Angst vor leeren Kassen*, in: *Neue Zürcher Zeitung* am Sonntag del 19 maggio 2013, [http://www.pwc.ch/user\\_content/editor/files/interviews13/pwc\\_20130519\\_nzzas\\_marti.pdf](http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/interviews13/pwc_20130519_nzzas_marti.pdf) [05.10.2013].

**[6]** Ad esempio il Cantone Ginevra registra 945 società a statuto speciale, le quali generano 17'400 posti di lavoro, un gettito di imposta (cantonale e comunale) attorno ai 372 milioni di franchi, con un impatto in termini di "creazione di valore" stimato in 2.8 miliardi di franchi.

**[7]** DFF, Riforma III dell'imposizione delle imprese: glossario, in: <http://www.efd.admin.ch/themen/steuern/02720/?lang=it> [05.10.2013].

**[8]** *Angst vor leeren Kassen*, in: *Neue Zürcher Zeitung* am Sonntag del 19 maggio 2013.

**[9]** Cfr. *Kantone fordern Grenzen für Steuerwettbewerb*, in: *Neue Zürcher Zeitung* am Sonntag dell'8 settembre 2013. Per i dettagli si veda: DFF, *Misure volte a rafforzare la competitività fiscale (Riforma III dell'imposizione delle imprese)*, Rapporto intermedio dell'organo di coordinamento all'attenzione del Dipartimento federale delle finanze (DFF), Berna, 7 maggio 2013, in: <http://www.efd.admin.ch/themen/steuern/02720/index.html?lang=it> [05.10.2013].

**[10]** Sui dubbi suscitati da questa iniziativa, cfr. Toffoli Curzio/Vorpe Samuele, *La riforma del Cantone Neuchâtel è davvero eurocompatibile?*, in: *Novità fiscali* n. 9/2011, SUPSI, Manno, settembre 2011, pagina 4 e seguenti, <http://www.supsi.ch/fisco/pubblicazioni/novita-fiscali/anno-2011/settembre.html> [05.10.2013].

**[11]** Si tratta di una misura fiscale secondo cui determinate componenti di utile vengono imposte in maniera differenziata, ossia privilegiata. Nel caso della *licence-box* il trattamento fiscale privilegiato riguarda i ricavi di un'impresa provenienti da diritti su beni immateriali (si pensi ai diritti di licenza su di un brevetto).

**[12]** Cfr. *Europäischer Gerichtshof als letzte Instanz "logisch"* Staatssekretär Rossier zur Neugestaltung des bilateralen Wegs, in: *Neue Zürcher Zeitung* am Sonntag del 19 maggio 2013, <http://www.nzz.ch/aktuell/schweiz/europaeischer-gerichtshof-als-letzte-instanz-logisch-1.18083976> [05.10.2013].