

ufficiale. L'Autorità di vigilanza EFTA sarà informata in conformità del protocollo 27 dell'accordo SEE.»

La Commissione invita gli altri Stati membri e i terzi interessati a trasmettere le loro osservazioni in merito alle misure in questione entro un mese dalla data della presente comunicazione al seguente indirizzo:

Commissione europea
Rue de la Loi/Wetstraat 200,
B-1049 Bruxelles

Le osservazioni pervenute saranno trasmesse alle autorità olandesi.

AIUTI DI STATO

C 56/98 (ex NN 42/98)

Germania

(98/C 334/04)

(Testo rilevante ai fini del SEE)

(Articoli da 92 a 94 del trattato che istituisce la Comunità europea)

Comunicazione della Commissione ai sensi dell'articolo 93, paragrafo 2, del trattato CE indirizzata agli altri Stati membri e ai terzi interessati e relativa agli aiuti che il governo tedesco intende concedere a favore dei creatori d'impresa

Con la lettera di seguito riportata, la Commissione ha informato il governo tedesco della sua decisione di avviare la procedura prevista all'articolo 93, paragrafo 2, del trattato CE.

un supplemento di informazioni relativo all'entrata in vigore della misura e al trattamento applicato ai settori sensibili; estesi allegati al riguardo sono giunti alla Commissione il 29 giugno e il 1° luglio 1998.

«1. ANTEFATTI

Con lettera del 9 agosto 1996, registrata dal Segretariato generale della Commissione il 14 agosto 1996, il governo federale ha notificato alla Commissione, ai sensi dell'articolo 93, paragrafo 3, del trattato CE, il progetto di articolo 7 g, paragrafo 7, della legge tedesca relativa alle imposte sul reddito (Einkommensteuergesetz, di seguito denominata "EStG") il quale prevede l'esenzione fiscale di una riserva costituita in previsione di investimenti futuri. Con lettera del 10 settembre 1996, la Commissione ha chiesto informazioni supplementari, che il governo federale ha trasmesso con lettera del 10 marzo 1997. La Commissione ha chiesto successive informazioni in data 11 aprile 1997 e 8 agosto 1997 e ha ricevuto le relative risposte il 24 giugno e l'11 settembre 1997. Le precisazioni chieste con lettera dell'11 novembre 1997 sono state discusse nel corso di una riunione tra rappresentanti del governo federale e dei servizi della Commissione, tenutasi a Bonn il 16 gennaio 1998; le autorità tedesche le hanno fornite con lettera datata 4 marzo 1998. Sulla base delle informazioni fornite alla Commissione nella suddetta riunione, la Commissione ha successivamente registrato il caso come aiuto non notificato. Con lettera del 22 giugno 1998, le autorità tedesche hanno fornito

2. DESCRIZIONE DEL REGIME

2.1. Descrizione generale

La misura notificata ("Ansparabschreibung" — accantonamento di fondi per futuri investimenti) è un'estensione dell'articolo 7, paragrafi 3-6 dell'EStG. La Commissione aveva autorizzato tale disposizione il 14 luglio 1993 (N 261/93). La misura notificata mira a facilitare ai creatori d'impresa il finanziamento di investimenti futuri destinati a soddisfare il loro fabbisogno particolarmente elevato di investimenti.

La misura esistente permette alle imprese di dedurre dal reddito imponibile una riserva costituita in previsione di investimenti futuri. Questi investimenti devono riguardare nuovi beni strumentali mobili. L'investimento deve essere realizzato prima della fine del secondo anno successivo alla costituzione della riserva, che non può esser

superiore al 50 % dell'importo investito ovvero a 300 000 DEM (150 000 ECU). Nell'anno durante il quale la riserva è costituita il reddito imponibile dell'impresa diminuisce. Se la spesa di investimento è effettuata, la quota accantonata è reimputata al reddito imponibile e soggetta al consueto ammortamento accelerato. Se il progetto di investimento non è realizzato entro i due anni, la riserva è sciolta e reimputata al reddito imponibile, aumentata degli interessi maturati al tasso di mercato per i due anni.

L'estensione dell'articolo 7 g, paragrafo 7, dell'EstG, oggetto della notifica, può applicarsi soltanto ai creatori d'impresa ai sensi di questa disposizione, e comporta le seguenti modifiche:

- il periodo durante il quale la riserva può essere mantenuta passa da due a quattro anni;
- l'importo massimo della riserva è raddoppiato, passando a 600 000 DEM (300 000 ECU);
- se il progetto di investimento non è realizzato, non c'è più imputazione al reddito.

2.2. I beneficiari

Un'impresa può chiedere di beneficiare dell'aiuto soltanto a condizioni di avere una sede sociale soggetta a imposizione fiscale in Germania. Le autorità tedesche hanno assicurato che solo le piccole e medie imprese ai sensi della definizione della Commissione (GU C 213 del 23.7.1996, pag. 4) possono beneficiare della nuova misura. Quest'assicurazione si fonda sul fatto che i beneficiari dell'articolo 7 g, paragrafo 7, devono soddisfare le condizioni particolari fissate dall'articolo stesso. Secondo tali condizioni, possono beneficiare di un aiuto soltanto le imprese il cui capitale circolante non supera i 400 000 DEM (200 000 ECU) alla fine dell'esercizio finanziario che precede la costituzione della riserva. Dato che statisticamente è necessario un capitale circolante minimo di 200 000 DEM (100 000 ECU) per ogni lavoratore dipendente, le autorità tedesche concludono che le condizioni stabilite dalla definizione comunitaria delle PMI saranno soddisfatte. Il requisito dell'autonomia dell'impresa è soddisfatto da una specifica norma del notificato articolo 7 g dell'EstG.

La misura in esame si applica soltanto ai creatori d'impresa: le riserve devono essere costituite durante l'esercizio in cui è costituita l'impresa o nel corso dei cinque esercizi successivi.

2.3. Forma, intensità dell'aiuto e dotazione di bilancio

L'aiuto previsto dalla nuova misura consiste nella possibilità di dedurre l'importo accantonato dal reddito imponibile rinviando così, senza applicazione di interessi, il debito fiscale: nell'arco di un periodo di cinque anni al

massimo, il creatore d'impresa beneficia quindi dell'esenzione fiscale su un certo importo. Le autorità tedesche hanno calcolato l'intensità dell'aiuto sulla base del tasso di riferimento applicabile in Germania (5,94 %) e di un'aliquota fiscale media per le imprese del 35,5 %; hanno quindi applicato una riduzione del 50 %, giustificata dal fatto che l'aliquota media applicabile ai creatori d'impresa è, a loro avviso, sensibilmente inferiore. Su questa base, si ottiene un'intensità di aiuto del 2,6 % delle spese d'investimento per l'intero periodo dei cinque anni. La determinazione del massimale della riserva a 600 000 DEM (300 000 ECU) comporta una limitazione in termini assoluti dell'equivalente in valore attuale.

Se l'investimento previsto non è effettuato, la riserva è sciolta senza imputazione al reddito. Le autorità tedesche hanno richiamato a tale riguardo l'articolo 42 del Codice tedesco delle imposte ("unzulässige Steuergestaltung") che prevede una modifica della base imponibile con effetto retroattivo in caso di frode. In tal caso, il creatore d'impresa dovrebbe calcolare gli interessi sul complemento d'imposta. Si potrebbe quindi escludere l'esistenza di un aiuto al funzionamento.

Il governo tedesco ha calcolato il seguente minor gettito fiscale a seguito della misura:

Per l'anno 1997: 61 milioni di DEM (31 milioni di ECU)

Per l'anno 1998: 68 milioni di DEM (35 milioni di ECU)

Per gli anni 1999 e 2000: 75 milioni di DEM (38 milioni di ECU)

La misura ha durata indeterminata e si applica per la prima volta, con effetto retroattivo, alle riserve costituite nel 1997.

2.4. Costi ammissibili

I costi ammissibili sono i costi di investimento per beni strumentali mobili, cioè relativi all'acquisto o alla produzione degli stessi. Anche i creatori d'impresa che costituiscono una nuova impresa rilevando un'impresa esistente possono beneficiare dell'aiuto. Il rilevamento di un'impresa mediante atto di donazione agli eredi è esclusa dall'applicazione del regime di aiuto. L'acquisto a titolo oneroso non è considerato, in sé, un investimento ammissibile al beneficio dell'aiuto, mentre lo sono gli investimenti realizzati successivamente. Secondo le autorità tedesche, i rilevamenti aziendali di questo tipo permettono spesso di evitare la chiusura delle imprese.

Secondo le autorità tedesche, il regime non si applica de facto agli investimenti per sostituzioni, benché questi non siano formalmente esclusi, poiché solo i creatori d'impresa possono beneficiare dell'aiuto. Questi imprenditori, che possono costituire riserve ai sensi dell'articolo 7 g, paragrafo 7, soltanto nell'anno della fondazione della loro impresa e nel corso dei cinque anni successivi, e la cui impresa è pertanto ancora in fase di costituzione, hanno bisogno di investimenti iniziali e non di investi-

menti per sostituzioni. Lo stesso vale per il rilevamento di imprese, dato che in questo caso occorre colmare un ritardo nell'ammmodernamento di beni strumentali e che gli investimenti da effettuare sono quindi investimenti iniziali e non investimenti per sostituzioni.

2.5. Cumulo

Il cumulo con altri aiuti è possibile. In caso di cumulo con aiuti concessi nell'ambito di altri regimi ai quali il creatore d'impresa non ha automaticamente diritto, il governo federale ha assicurato che accerterà che tali aiuti siano ridotti in misura corrispondente affinché non superino l'intensità massima ammissibile per le PMI o le intensità applicabili agli aiuti a finalità regionale. Se vi è cumulo con il premio all'investimento, il governo federale si è impegnato a controllare, alla luce delle disposizioni dell'Azione di interesse comune (Gemeinschaftsaufgabe), che non vi siano superamenti del limite massimo di aiuto.

In caso di cumulo con altri aiuti di natura fiscale, l'amministrazione fiscale non effettuerà alcun controllo dell'intensità dell'aiuto massimo ammissibile. Tuttavia, per quanto riguarda la misura in esame, il governo federale ha garantito alla Commissione che un cumulo con gli aiuti fiscali applicabili agli ammortamenti accelerati previsti dalla legge sugli aiuti a finalità regionale (Fördergebietsgesetz) non comporterebbe alcun aumento delle intensità di aiuto nelle zone interessate, poiché la misura relativa all'esenzione delle riserve costituite in previsione di investimenti futuri anticipa solo parzialmente il beneficio derivante dagli ammortamenti accelerati.

2.6. Settori sensibili

Secondo le autorità tedesche, generalmente i beneficiari non sarebbero de facto imprese attive nel settore della trasformazione e della distribuzione di prodotti agricoli ai sensi delle definizioni degli orientamenti comunitari (GU C 29 del 2.2.1996, pag. 4). Le aziende agricole esistenti non rispondono ai requisiti necessari per essere considerate creatori d'impresa; inoltre, le aziende che operano nei settori della commercializzazione o della trasformazione dei prodotti agricoli hanno di solito forme giuridiche che non soddisfano le condizioni previste all'articolo 7 g, paragrafo 7 (ad esempio, società di persone, società di capitali o cooperative). Da un punto di vista giuridico, questo settore tuttavia non è escluso dall'aiuto.

La misura non esclude dal suo campo di applicazione neppure gli altri settori sensibili, che non rientrano nella disciplina comunitaria per gli aiuti di Stato alle piccole e medie imprese, ma nelle specifiche disposizioni relative ai settori interessati (l'agricoltura, la pesca e i trasporti, ad esempio). Le autorità tedesche fanno presente, al riguardo, che le autorità responsabili del settore fiscale interpreteranno la disposizione dell'articolo 7 g, paragrafo 7, in occasione della sua applicazione, in conformità al diritto europeo. Il governo tedesco ha garantito che

l'amministrazione fiscale rispetterà le disposizioni applicabili ai settori sensibili.

Si tratta di una prassi che il governo federale chiama "Finanzamtslösung". Essa significa che il Ministero federale delle finanze darà istruzione alle amministrazioni fiscali dei Länder, che a loro volta la trasmetteranno alle amministrazioni fiscali locali, di rispettare le disposizioni comunitarie applicabili in materia di aiuti. Le autorità tedesche hanno avallato tale dichiarazione producendo molte lettere in questo senso, indirizzate dal Ministero federale delle finanze alle amministrazioni fiscali dei Länder. La lettera riguardante gli aiuti nel settore della costruzione automobilistica, ad esempio, citava l'obbligo di notifica individuale prevista dalla disciplina comunitaria e le precise norme fiscali che le amministrazioni fiscali dovevano applicare in considerazione delle disposizioni settoriali.

Secondo il governo tedesco, disposizioni legislative che restringano le condizioni di ammissione all'aiuto non consentirebbero di raggiungere un grado di certezza del diritto più elevato di quello garantito dalla procedura descritta.

2.7. Entrata in vigore

In occasione di una riunione con le autorità tedesche, che ha avuto luogo il 16 gennaio 1998, il governo tedesco ha informato i rappresentanti della Commissione che la misura in esame era stata già pubblicata nella Gazzetta ufficiale federale a fine 1996, come elemento della legge fiscale per il 1997 (Jahressteuergesetz 1997) benché non fosse stata ancora autorizzata dalla Commissione. In data 2 gennaio 1997, è stata pubblicata nella Gazzetta della legislazione fiscale (Bundessteuerblatt) una lettera che precisava che questa misura doveva essere notificata ed era subordinata all'autorizzazione della Commissione europea, che sarebbe stata pubblicata separatamente. Le autorità tedesche hanno informato la Commissione che nonostante non sia prevista alcuna riserva in merito all'entrata in vigore della misura, le amministrazioni fiscali non vi daranno applicazione prima di ricevere l'autorizzazione della Commissione.

A riprova di ciò, hanno presentato inoltre un'ordinanza della direzione regionale delle finanze di Berlino e una lettera del Ministero federale delle finanze, nelle quali le amministrazioni fiscali dichiarano che l'articolo 7 g, paragrafo 7, non può essere applicato e che l'accertamento a fini fiscali deve ritenersi quindi provvisorio.

3. VALUTAZIONE

Le autorità tedesche hanno notificato il progetto di misura prima della sua entrata in vigore. Dopo che i servizi della Commissione sono stati informati del fatto che la misura era stata pubblicata nella Gazzetta ufficiale federale senza alcuna riserva circa la sua entrata in vigore, hanno deciso di registrare il caso come aiuto non notificato. Infatti, poiché la misura costituisce una legge fi-

scale direttamente applicabile, la sua pubblicazione nella Gazzetta ufficiale federale senza alcuna riserva doveva essere considerata come una violazione degli obblighi che incombono allo Stato membro ai sensi dell'articolo 93 del trattato CE.

La Commissione ha esaminato la misura notificata alla luce degli articoli 92 e seguenti del trattato CE. Ha deciso di non sollevare obiezioni per quanto riguarda gli aspetti che rientrano nel campo di applicazione della disciplina comunitaria per gli aiuti alle PMI (GU C 213 del 23.7.1996, pag. 4, cfr. punto 3.3). Nella misura in cui essa è applicabile ai settori sensibili, la Commissione dubita seriamente, in questa fase, che le autorità tedesche siano in grado di garantire che le disposizioni applicabili a questi settori saranno effettivamente applicate e, pertanto, ha deciso di avviare la procedura prevista all'articolo 93, paragrafo 2, del trattato CE.

La misura fiscale conferisce un vantaggio finanziario alle imprese beneficiarie, che sono tutte delle PMI, e deve quindi essere considerata come un aiuto di Stato e non come una misura a carattere generale. Gli aiuti alle imprese possono rafforzare la posizione di queste sul mercato nei confronti dei loro concorrenti e comportare una distorsione della concorrenza. L'articolo 92, paragrafo 1, del trattato CE trova pertanto applicazione.

Nella misura in cui la disposizione rientra nel campo di applicazione della disciplina comunitaria per gli aiuti di Stato alle piccole e medie imprese (cfr. punto 3.3), cioè al di fuori dei settori sensibili, l'aiuto può essere considerato compatibile con il mercato comune. Per tali aspetti, la misura beneficia, ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 3, punto c), della deroga di cui all'articolo 92, paragrafo 1, del trattato CE ed è conforme alla politica della Commissione in materia di aiuti alle piccole e medie imprese, poiché tutte le condizioni della disciplina comunitaria sono soddisfatte.

Le autorità tedesche hanno spiegato in modo esauriente che solo le piccole e medie imprese, ai sensi della definizione della Commissione, beneficerebbero del regime. È vero che la misura non utilizza espressamente questa definizione, bensì fa riferimento al capitale aziendale dell'impresa, fissando però l'importo massimo ad un livello tanto modesto che, anche senza prevedere limitazioni in termini di lavoratori occupati, è certo che solo le PMI soddisfano questa condizione. Per quanto riguarda l'intensità dell'aiuto, le autorità tedesche basano il loro calcolo su un'aliquota fiscale imponibile media per le società corrispondente al 35,5 %, cui si applica una riduzione del 50 % dato che si tratta di creazioni di imprese, e ottengono così un'intensità del 2,6 % per l'intero periodo dei cinque anni. Anche se questa riduzione non è giustificata in tutti i casi, tanto più che gli esercizi fiscali da prendere in considerazione per questo calcolo possono anche essere gli anni dal quinto al decimo successivi

alla costituzione dell'impresa, l'intensità dell'aiuto non supererà il 7,5 % lordo, che è un'intensità ammissibile per le imprese di medie dimensioni.

In caso di cumulo con aiuti accordati nel quadro di altri regimi, le intensità massime ammissibili dalla disciplina comunitaria per gli aiuti di Stato alle piccole e medie imprese (15 % lordo per le piccole e 7,5 % lordo per le medie) non saranno superate. Lo stesso vale per le zone che beneficiano di aiuti regionali (articolo 92, paragrafo 3, punto a), del trattato CE), nelle quali le intensità massime ammissibili sono rispettate [cfr. lettera SG(97) D/488 (N 613/96) della Commissione del 23 gennaio 1997 riguardante la carta delle zone di aiuto regionale 1997-1999].

I costi ammissibili all'aiuto sono conformi al punto 4.2.1 della disciplina comunitaria e sono limitati agli investimenti iniziali. La Commissione osserva che il programma è destinato ai creatori d'impresa. Benché gli investimenti per sostituzioni non siano formalmente esclusi, si può supporre che un investimento in vista del quale un creatore d'impresa si decide a costituire una riserva nel corso dell'anno della creazione o dei cinque anni successivi, costituisce un investimento iniziale. Se l'investimento non è realizzato, le autorità tedesche hanno garantito che applicheranno la disposizione pertinente del Codice tedesco delle imposte, in modo da escludere gli aiuti al funzionamento.

Nella misura in cui il campo di applicazione della misura è più ampio di quello della disciplina degli aiuti di Stato alle piccole e medie imprese (cfr. punto 3.3), cioè nella misura in cui essa riguarda anche i settori sensibili, la Commissione dubita seriamente, allo stadio attuale, che la procedura scelta dal governo federale possa realmente garantire l'applicazione delle norme speciali in vigore nei settori sensibili e dunque che la misura sia compatibile con il mercato comune. La Commissione giustifica i suoi dubbi come segue.

Le autorità tedesche fanno presente che, grazie alla prassi denominata "Finanzamtslösung", possono garantire che tutte le amministrazioni fiscali ricevano istruzione di rispettare le suddette norme, anche se questa soluzione non permette di escludere le imperfezioni nel trattamento di alcuni casi particolari. La Commissione considera tuttavia che questa procedura comporti un considerevole grado di incertezza del diritto, che si potrebbe evitare se il testo della misura contenesse una limitazione giuridica del suo campo di applicazione.

È vero che nel settore degli aiuti di Stato la Commissione confida essenzialmente nelle dichiarazioni degli Stati membri, che assicurano di conformarsi agli obblighi loro incombenti ai sensi delle norme comunitarie in materia di aiuti. Tuttavia, quando, come nella fattispecie, una legge concede direttamente al beneficiario un diritto ad un aiuto senza che lo Stato si riservi alcun potere discrezionale, la Commissione ritiene che le norme del diritto nazionale applicabili debbano essere modificate.

Riconoscere il principio del primato del diritto comunitario, come fanno le autorità tedesche, non è sufficiente a esonerare gli Stati membri dall'obbligo di elaborare le loro norme nazionali nel rispetto del diritto comunitario. Secondo la Commissione, non si ha la certezza che la prassi detta "Finanzamtslösung" sarebbe sostenibile dinanzi ad un tribunale tedesco. Un'impresa che inoltri un ricorso per ottenere la concessione dell'aiuto fiscale in uno dei settori sensibili esclusi ai sensi del diritto comunitario non sarebbe necessariamente destinata a perdere la causa. Se l'impresa si fonda sul diritto conferitole dalla legge, l'istruzione amministrativa di senso contrario potrebbe rivendicare il primato rispetto alla legge nazionale soltanto richiamando il recepimento di norme superiori di diritto comunitario, il che avrebbe come conseguenza l'esclusione dell'impresa dal godimento di un diritto conferito per legge. Appare tuttavia incerto che lo Stato possa sostenere in giudizio tale principio con successo allo scopo di derogare a leggi ordinarie attraverso istruzioni amministrative. Il principio del primato del diritto comunitario è inteso a permettere il richiamo diretto al diritto comunitario al fine di imporre l'applicazione delle norme comunitarie nonostante l'esistenza di una legislazione nazionale in contraddizione. Tuttavia, questo principio difficilmente può costituire una giustificazione perché lo Stato membro si sottragga all'obbligo di elaborare la legislazione nazionale in conformità al diritto comunitario.

La procedura scelta dal governo tedesco presenta un elevato grado di incertezza giuridica; per il beneficiario, la norma appare oscura e imprevedibile. Contrariamente al governo tedesco, la Commissione ritiene dunque, allo stadio attuale, che una disposizione legislativa, formulata in modo da escludere espressamente i settori sensibili, permetterebbe di raggiungere un grado di certezza del diritto più elevato di quello garantito dalla "Finanzamtslösung".

4. CONCLUSIONI

In considerazione di quanto precede, la Commissione nutre, in questa fase, seri dubbi circa la compatibilità del progetto di aiuto con il mercato comune ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 3, del trattato CE, per quanto riguarda l'applicazione ai settori sensibili.

La Commissione ha di conseguenza deciso di autorizzare il regime per la parte che rientra nel campo di applica-

zione della disciplina comunitaria per gli aiuti di Stato alle piccole e medie imprese e di avviare la procedura prevista all'articolo 93, paragrafo 2, del trattato CE nei confronti degli altri aspetti del regime che riguardano i settori sensibili. La Commissione invita pertanto il governo tedesco a farle pervenire le proprie osservazioni nonché qualsiasi informazione che ritenga utile nel termine di un mese dalla notifica della presente.

La Commissione ricorda alle autorità tedesche che ai sensi dell'articolo 93, paragrafo 3, uno Stato membro non può dare esecuzione ad un progetto di aiuto prima che la Commissione abbia adottato una decisione finale nell'ambito della procedura di cui all'articolo 93, paragrafo 2. Il beneficiario di aiuti accordati illecitamente è tenuto, in linea di principio, a rimborsarli. Il rimborso si opera conformemente alle procedure e alle disposizioni della legislazione tedesca e deve comprendere gli interessi al tasso di riferimento utilizzato nella valutazione dei regimi di aiuti regionali, interessi che decorrono dalla data di erogazione degli aiuti illegali in questione.

Il governo tedesco è pregato di comunicare alla Commissione, nel termine di quindici giorni lavorativi dal ricevimento della presente lettera, quali delle informazioni in essa contenute debbano considerarsi come riservate.

La Commissione informa il governo tedesco che pubblicherà la presente lettera nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* e nel supplemento SEE della *Gazzetta ufficiale*, invitando gli altri Stati membri, gli Stati EFTA parti contraenti del SEE e i terzi interessati a presentare le loro osservazioni. L'autorità di vigilanza EFTA sarà informata in conformità del protocollo n. 27 dell'accordo SEE.»

La Commissione invita con la presente gli altri Stati membri e i terzi interessati a presentarle le loro osservazioni in merito alle misure in questione nel termine di un mese a decorrere dalla data di pubblicazione della presente comunicazione, al seguente indirizzo:

Commissione europea
Rue de la Loi/Wetstraat 200
B-1049 Bruxelles

Le osservazioni ricevute saranno trasmesse al governo tedesco.