

IL BONUS SUD PER LE ASSUNZIONI E IL REGIME DE MINIMIS DERIVANTE DALLA FRUIZIONE DEL CUNEO FISCALE

di Vito Dulcamare

Con la circolare n. 41 dell'1 marzo 2017 l'INPS ha illustrato le modalità di applicazione dell'incentivo, c.d. "Bonus Sud", introdotto dal Decreto Direttoriale del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 367 del 16 novembre 2016, emesso per le assunzioni di soggetti disoccupati previsti dall'art. 19 del D.Lgs n. 150/2015.

Tale incentivo può essere richiesto all'INPS mediante presentazione di una domanda preliminare di ammissione all'incentivo; a tal fine, le istruzioni INPS prevedono che occorre avvalersi esclusivamente del modulo di istanza online denominato "B.SUD", disponibile all'interno dell'applicazione "DiResCo - Dichiarazione di Responsabilità del Contribuente"¹.

La compilazione di tale modulo elettronico richiede anche l'indicazione dei precedenti aiuti "de minimis" fruiti dal datore di lavoro, indicazione che presenta alcuni inconvenienti in quanto, in presenza di aiuti *de minimis* rappresentati dall'utilizzo delle deduzioni IRAP, non sono mai stati chiariti i seguenti aspetti:

- chi deve intendersi come "ente erogatore",
- quale data occorre indicare come "data di erogazione".

Per affrontare tali questioni, può risultare utile ripercorrere gli aspetti salienti della disciplina *de minimis*².

1.Premessa

Il sistema comunitario degli aiuti di Stato alle imprese prevede una deroga generalizzata alla disciplina dei limiti di intensità, nei casi di incentivi ritenuti non idonei a falsare o a minacciare di falsare la libera concorrenza all'interno della Comunità, condizione che, secondo le norme comunitarie, si verifica nei casi di ridotti investimenti.

In tali casi, infatti, l'Unione europea, ritenendo gli stessi non idonei a falsare la concorrenza, ha consentito la deroga all'obbligo del rispetto dei limiti di intensità, al fine di facilitare l'accesso alle agevolazioni, il che esclude anche

¹ Sul funzionamento dell'agevolazione, cfr. A. FACCHINI, Assunzioni agevolate 2017: il bonus Sud, in www.commercialistatelematico.com del 7 aprile 2017

² Per altri aspetti sul funzionamento della regola *de minimis*, sia consentito il rinvio a V. DULCAMARE, La determinazione delle agevolazioni *de minimis*, in www.commercialistatelematico.com del 1° marzo 2014; ib, Per le agevolazioni *de minimis* attenzione all'impresa unica ed alle operazioni straordinarie, in www.commercialistatelematico.com del 30 agosto 2014.

l'obbligo per ogni singolo Stato della preventiva notifica alla Commissione

europea.

Al momento esistono differenti regimi di *de minimis* con l'individuazione di differenti massimali, applicabili in relazione alla diversa attività esercitata dall'impresa beneficiaria.

L'importo del massimale comprende qualsiasi aiuto (statale, regionale, ecc.) accordato quale aiuto *de minimis*; la qualificazione di aiuto *de minimis* generalmente è contenuta nello stesso provvedimento legislativo che dispone l'incentivazione.

Ai fini della determinazione dell'importo complessivo, bisogna tenere conto di tutti gli aiuti *de minimis* di cui l'impresa ha usufruito nel triennio, indipendentemente dalla forma di erogazione e dalla finalità (contributo in conto capitale, credito d'imposta, bonus fiscale, contributo in conto esercizio, contributo in conto canoni, contributo in conto interessi, finanziamento agevolato, concessioni di garanzia).

2. Soggetti destinatari

Il limite degli aiuti fruibili con la regola *de minimis* varia in relazione all'attività svolta da ciascuna *impresa unica*.

Attualmente, il quadro generale degli aiuti *de minimis* è il seguente:

Settore	Limite triennale	Reg.	Ambito temporale
Tutti (ad eccezione dei successivi)	200.000	1407/2013	01/01/2014-31/12/2020
Agricolo	15.000	1408/2013	01/01/2014-31/12/2020
Pesca e acquacoltura	30.000	717/2014	01/07/2014-31/12/2020
Trasporto di merci su strade (ma solo per i mezzi attivi)	100.000	1407/2013	01/01/2014-31/12/2020
Servizi interesse economico generale (SIEG)	500.000	360/2012	01/01/2014-31/12/2020

Relativamente ai settori di applicazione, vanno evidenziate le seguenti precisazioni contenute nei citati regolamenti:

- i settori dell'agricoltura e della pesca comprendono solo le attività di produzione primaria di prodotti agricoli, della pesca e dell'acquacoltura,
- le attività di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli rientrano nella regola generale, considerando che sono comunque considerate agricole le attività di preparazione dei prodotti alla prima vendita effettuate nelle aziende agricole, come la raccolta, il taglio e la trebbiatura dei cereali o l'imballaggio delle uova, né la prima vendita a rivenditori o imprese di trasformazione,
- per il settore del trasporto merci, gli aiuti *de minimis* non possono essere utilizzati per l'acquisto di veicoli destinati al trasporto di merci su strada,
- se un'impresa che effettua trasporto di merci su strada per conto terzi esercita anche altre attività soggette al massimale di 200.000 EUR,

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- all'impresa si applica tale massimale, a condizione che lo Stato membro interessato garantisca, con mezzi adeguati quali la separazione delle attività o la distinzione dei costi, che l'attività di trasporto di merci su strada non tragga un vantaggio superiore a 100.000 EUR e che non si utilizzino aiuti *de minimis* per l'acquisto di veicoli destinati al trasporto di merci su strada,
- se un'impresa opera sia in settori esclusi dal campo di applicazione della regola *de minimis* che in altri settori o attività, il presente regolamento deve applicarsi solo a questi altri settori o attività, a condizione che lo Stato membro interessato garantisca, con mezzi adeguati quali la separazione delle attività o la distinzione dei costi, che le attività esercitate nei settori esclusi non beneficiano di aiuti *de minimis*.

In ogni caso, i regolamenti *de minimis* non si applicano:

- a favore di attività connesse all'esportazione, nel senso che non possono essere concessi aiuti *de minimis* in relazione alle quantità di merci esportate, alla costituzione e gestione di reti di distribuzione e a fronte di altre spese correnti connesse all'attività di esportazione;
- in relazione agli aiuti condizionati all'impiego preferenziale di prodotti interni rispetto ai prodotti importati;
- alle imprese del settore carboniero, ai sensi del regolamento CE n. 1407/2002 e successive modificazioni;
- alle imprese in difficoltà finanziarie.

3. Impresa unica

Con la sentenza C-382/99 la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha stabilito che tutte le entità controllate (giuridicamente o di fatto) dalla stessa entità debbano essere considerate "impresa unica".

Al riguardo, l'art. 2, comma 2, del Regolamento UE n. 1407/2013 precisa che s'intende per "impresa unica" l'insieme delle imprese fra le quali esiste almeno una delle relazioni seguenti:

- a) un'impresa detiene la maggioranza dei diritti di voto di un'altra impresa;
- b) un'impresa ha il diritto di nominare o revocare la maggioranza degli amministratori di un'altra impresa;
- c) un'impresa ha il diritto di esercitare un'influenza dominante su un'altra impresa in virtù di un contratto concluso con quest'ultima oppure in virtù di una clausola dello statuto di quest'ultima;
- d) un'impresa azionista o socia di un'altra impresa controlla da sola, in virtù di un accordo stipulato con altri azionisti o soci dell'altra impresa, la maggioranza dei diritti di voto di quest'ultima.

Le imprese fra le quali intercorre una delle predette relazioni per il tramite di una o più altre imprese sono anch'esse considerate un'impresa unica.

4. Controllo

I Regolamenti *de minimis* prevedono che ogni singolo Stato possa erogare l'aiuto qualificato *de minimis* solo dopo avere accertato che il nuovo aiuto non fa superare, nel periodo di riferimento di tre periodi, il limite previsto per la particolare attività; a tale proposito, la maggior parte delle discipline agevolative (nazionali e regionali) prevedono l'obbligo di compilare e allegare alla richiesta degli incentivi un particolare prospetto da cui emerga l'ammontare degli aiuti *de minimis* usufruiti nel triennio di riferimento.

5. Triennio mobile

Per quanto riguarda l'individuazione del triennio nel corso del quale gli aiuti *de minimis* non devono superare il limite previsto per ciascun settore, i vigenti Regolamenti, diversamente dai precedenti che facevano riferimento agli anni solari, prevedono che:

- il massimale è considerato nell'arco di tre esercizi finanziari, il che porta a dover considerare – in mancanza di altre indicazioni - il periodo di imposta dell'impresa e non l'anno solare; stando, quindi, al testo letterale della norma, l'individuazione del triennio non è fatta con le ordinarie regole civilistiche, ma è fatta con riferimento al periodo d'imposta in corso e ai due precedenti;
- gli aiuti *de minimis* sono considerati concessi nel momento in cui all'impresa è accordato il diritto di ricevere gli aiuti, indipendentemente dalla data di erogazione degli stessi.

Peraltro, il periodo di riferimento triennale ha carattere mobile, nel senso che, in tutti i casi di una nuova concessione di un aiuto *de minimis*, si deve sempre procedere a ricalcolare l'importo complessivo degli aiuti *de minimis* concessi nell'esercizio finanziario in corso e nei due precedenti per verificare se, con il nuovo aiuto, sia stato superato o meno il massimale concretamente applicabile dall'impresa.

6. Calcolo

Ai fini della determinazione dell'importo complessivo, bisogna tenere conto di tutti gli aiuti *de minimis* di cui l'impresa ha usufruito nel triennio, indipendentemente dalla forma di erogazione e dalla finalità (contributo in conto capitale, credito d'imposta, bonus fiscale, contributo in conto esercizio, contributo in conto canoni, contributo in conto interessi, finanziamento agevolato, concessioni di garanzia).

Il limite stabilito per ciascuna attività deve essere determinato in "sovvenzione diretta in denaro" al lordo di qualsiasi imposta o altro onere, nel senso che le varie tipologie di agevolazioni fruibili devono essere comunque quantificate in denaro ove siano identificabili in forme diverse da una sovvenzione diretta in denaro.

7. Il caso del cuneo fiscale maggiorato

In altri termini, se una agevolazione è rappresentata da una somma di denaro concessa a favore del beneficiario risulterà agevole determinare la misura della stessa; se, invece, l'agevolazione consiste, ad esempio, in una deduzione fiscale quale è, ad esempio, il cuneo fiscale maggiorato³, allora sarà necessario trasformare tale deduzione nella corrispondente somma di denaro costituita dal risparmio di imposta che tale deduzione è destinata a generare.

Pertanto, una volta determinato l'ammontare della maggiorazione del cuneo fiscale spettante, ai fini del calcolo del rispetto del limite della *de minimis* si dovrà procedere alla determinazione del risparmio fiscale che viene a realizzarsi, utilizzando le aliquote d'imposta ordinariamente applicabili in ogni singola regione.

Al riguardo, la circolare 23 giugno 2010, n. 38/E, par. 1.7, ebbe a precisare che, ai fini del calcolo della *de minimis*, il risparmio d'imposta va calcolato sull'intero importo della deduzione (maggiorata) richiesta, già di euro 9.200, e non sulla sola parte incrementale eccedente il limite ordinario di 4.600,00 euro. Per effetto delle modifiche nel frattempo apportate all'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, la regola *de minimis* si applica all'intera deduzione di euro 15.000 (o di euro 21.000 per i dipendenti di sesso femminile o di età inferiore a 35 anni); tale è alternativa a quella ordinaria di euro 7.500 (o di euro 13.500 per i dipendenti di sesso femminile o di età inferiore a 35 anni).

Nel caso del cuneo fiscale maggiorato, in definitiva, non rileva l'ammontare complessivo di tale maggiorazione, ma solo il risparmio di IRAP che tale deduzione maggiorata consente al datore di lavoro.

8. Compilazione istanza B.SUD

Alla luce di quanto sopra, si può cercare di dare una risposta ai due quesiti iniziali:

- **ente erogatore**

A proposito dell'ente erogatore, due sono le ipotesi di soluzione: da una parte indicare il nome della Regione (con relativo codice fiscale) e, dall'altra, indicare invece l'Agenzia delle entrate (con il relativo codice fiscale).

A favore della prima soluzione sussiste il fatto che l'IRAP è un'imposta regionale che affluisce ad ogni singola regione sulla base dei codici indicati sui modelli F 24.

Ciò indurrebbe a indicare, sul modello B.SUD, il riferimento alla singola Regione.

In realtà, ancorché si tratti di un'imposta regionale, il funzionamento della stessa e la sua evidenziazione sulla dichiarazione annuale induce a ritenere che si debba fare riferimento all'Agenzia delle entrate.

A favore di tale interpretazione, infatti, sussistono i seguenti elementi:

- gli articoli 24 e 25 del decreto IRAP, tenuto conto delle convenzioni stipulate, di fatto attribuiscono all'Agenzia delle entrate i poteri in tema

³ Cfr. art. 11 D. Lgs. 15 dicembre 1997, n 446.

di riscossione e controllo dell'IRAP e, quindi, anche sull'applicazione del

de minimis;

- la dichiarazione IRAP non consente di ripartire, sulla base delle regioni in cui sono occupati i lavoratori dipendenti, le eventuali deduzioni utilizzate per ridurre la base imponibile; in particolare, non consente di distinguere quanto *de minimis* è utilizzata in una Regione e quanta in altre, limitandosi a indicare l'ammontare complessivo delle deduzioni che danno luogo a tale *de minimis* (cfr. rigo IS2 colonna 2 della dichiarazione IRAP);
- la ripartizione regionale si effettua nel quadro IR della dichiarazione solo dopo che è stata determinata una base imponibile generale, al netto delle deduzioni ammesse che possono ricomprendere anche la deduzione maggiorata *de minimis*;
- non è quindi possibile sapere a quale regione corrisponda la deduzione maggiorata utilizzata e, quindi, il relativo aiuto *de minimis* fruito;
- pur ritenendo che l'agevolazione in questione sia concedibile dalle Regioni, in ogni caso l'Agenzia delle entrate deve ritenersi il soggetto che gestisce il predetto aiuto e, quindi, sia il soggetto obbligato alla comunicazione degli aiuti *de minimis* al Registro Nazionale degli aiuti di Stato previsto dall'art. 52 della legge n. 234/2012.

Tutto ciò induce a ritenere che occorra indicare l'Agenzia delle entrate quale "Ente erogatore".

In ogni caso, fermo restando che sarebbe comunque opportuno un chiarimento da parte di una qualunque delle Autorità competenti (INPS, Agenzia delle entrate o Ministero dello sviluppo economico, soggetto che cura la tenuta del Registro), si ritiene che l'indicazione della Regione al posto dell'Agenzia, o viceversa, non pare possa essere considerato un impedimento al riconoscimento, da parte dell'INPS, delle nuove agevolazioni per l'occupazione. Infatti, in uno o nell'altro caso, dal predetto registro risulta esattamente l'importo *de minimis* fruito dal singolo datore di lavoro, indipendentemente dal fatto che la segnalazione al registro sia stata fatta dall'Agenzia o (sulla base di quali elementi?) dalla singola Regione.

- **data di erogazione**

La vigente disciplina prevede che gli aiuti *de minimis* sono considerati concessi nel momento in cui all'impresa è accordato il diritto di ricevere gli aiuti, indipendentemente dalla data di erogazione degli stessi.

Ne consegue, pertanto, che è irrilevante, ai fini in questione, l'eventuale successiva data di effettivo utilizzo dell'agevolazione, dovendo farsi riferimento al momento in cui la stessa è comunque "accordata"; la data di effettivo utilizzo rileva, invece, solo per le agevolazioni automatiche per le quali non esiste un momento di "concessione".

A tale proposito, si rileva come non è sempre agevole procedere alla determinazione dell'importo complessivo degli aiuti *de minimis*, dovendo appunto verificare la data di concessione dell'agevolazione.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Nelle situazioni in cui il diritto ad usufruire dell'incentivo è subordinato al controllo e/o all'autorizzazione di un'Amministrazione pubblica è agevole individuare tale momento; è questo il caso, ad esempio, delle agevolazioni per la Zona Franca Urbana.

In altri casi, invece, non esiste alcun atto formale di concessione dell'aiuto *de minimis*, con la conseguenza che, visto quanto disposto dagli attuali Regolamenti, in ogni caso la data rilevante va ricercata nel momento in cui sorge il diritto ad usufruire dell'agevolazione.

In talune situazioni, nelle quali l'agevolazione (di tipo automatico e, quindi, senza preventiva autorizzazione di un ente) viene utilizzata successivamente al periodo di imposta di riferimento (come normalmente avviene per le agevolazioni di tipo fiscale), si ritiene (erroneamente) che, ai fini del calcolo del triennio di riferimento, l'agevolazione stessa sia imputabile all'esercizio in cui concretamente è evidenziata; in altri termini, pur in mancanza di un preventivo utilizzo dell'agevolazione, generalmente si ritiene che l'utilizzo sia sorto quando, in sede di dichiarazione annuale dei redditi o dell'IRAP, l'impresa abbia evidenziato la volontà di usufruirne concretamente, in quanto è solo con la presentazione della dichiarazione che l'agevolazione viene concretamente fruita.

Su questa (erronea tesi), quindi, se l'agevolazione consistesse in una deduzione dal reddito del periodo di imposta 2016 utilizzabile concretamente con la redazione e trasmissione del modello di dichiarazione dei redditi 2017, il momento di rilevanza ai fini del calcolo triennale *de minimis* verrebbe ad essere individuato con il 2017 in quanto, in precedenza, l'impresa, di fatto nulla ha utilizzato di tale aiuto.

Al riguardo, però, va segnalata che la corretta interpretazione di tale norma è fornita dalla circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, par. 1.2, la quale, dopo aver confermato "*che il calcolo sia rapportato agli esercizi finanziari, da intendersi come periodi d'imposta rilevanti in conformità alle disposizioni vigenti in materia fiscale*", presenta alcuni esempi in cui fa espresso ed unico riferimento ai periodi di imposta e non già ai versamenti di acconti e saldo.

Inoltre, a confermare ulteriormente tale interpretazione, è anche la circolare 29 aprile 2010, n. 29/E, par. 3.2, relativa alla detassazione Tremonti-quater, agevolazione che veniva utilizzata in dichiarazione dei redditi e per la quale doveva valere il principio (erroneo) di cui si è detto in precedenza.

In realtà, con la predetta circolare è stato affermato un diverso principio, essendo stato dichiarato che "*L'agevolazione in esame, che opera come deduzione dal reddito d'impresa, rileva nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi in cui l'agevolazione è fruita come deduzione dal reddito di impresa (2010 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare).*"

Semplificando, quindi, l'agevolazione *de minimis*, ancorché chiesta nel 2017, si intende chiesta nel 2016 in quanto riferita a tale annualità.

In mancanza di un diverso orientamento ufficiale, che non è mai stato fornito, si ritiene che tale principio deve essere applicato in tutti i casi in cui si

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

usufruisce di agevolazione *de minimis* sotto forma di deduzione dall'imponibile.

In definitiva, quindi, le agevolazioni *de minimis* consistenti in deduzioni dall'imponibile vanno ritenute accordate in relazione al periodo di competenza e non in relazione al momento di effettivo utilizzo.

Conseguentemente, nel caso dell'agevolazione *de minimis* consistente nel cuneo fiscale, ad esempio del 2016, questa si intenderà accordata nel 2016 anche se concretamente indicata nel modello di dichiarazione IRAP 2017.

Pertanto, nel modello B.SUD sarà sufficiente indicare la data del 31 dicembre 2016 come data di erogazione della misura agevolativa.

- **comportamento alternativo**

Nei casi in cui dovesse ancora persistere qualche dubbio circa l'interpretazione appena fornita, per i soli lavoratori dipendenti a tempo indeterminato la questione potrebbe essere risolta alla radice rinunciando alla deduzione maggiorata, per intendersi quella che si applica con la regola *de minimis*, e applicare la sola deduzione ordinaria.

Tale possibilità è previsto dalla circolare 19 novembre 2007, n. 61/E, richiamata anche nelle istruzioni per la compilazione del modello IRAP, che, al paragrafo 1.2, afferma che " *la deduzione maggiorata è alternativa alla deduzione base in relazione ai singoli lavoratori alle dipendenze del contribuente, senza che vi sia l'obbligo di effettuare un'unica scelta valida per tutti i dipendenti.*"

In tal modo, la base imponibile IRAP verrebbe inizialmente ad aumentare, ma si tratta di un aumento solo ipotetico in quanto, applicando l'ulteriore deduzione del costo residuo per il personale dipendente, previsto dall'art. 11, comma 4-octies, del decreto IRAP e da indicare al rigo IS7 del modello IRAP 2017, ugualmente l'impresa deduce quello che non è stato possibile dedurre come deduzione maggiorata del cuneo fiscale.

Così operando, però, nel pieno rispetto delle norme e delle interpretazioni ufficiali, si libera *plafond de minimis* da utilizzare per eventuali altre agevolazioni diverse dal cuneo fiscale IRAP.

14 aprile 2017
Vito Dulcamare