



giovedì 8 luglio 2010

CREDITI D'IMPOSTA

IL BONUS OCCUPAZIONE RESTA FUORI DALLA REGOLA EUROPEA DEL DE MINIMIS

Di Alessandro Sacrestano

Con un bis di sentenze, la n. [165/9/10](#) e la n. 173/9/10, la **Ctr di Pescara** torna su una questione che ha coinvolto ampiamente prassi e dottrina a partire dal 2005 in poi, anno nel quale per la prima volta la Commissione di prime cure abruzzese ha stabilito l'inapplicabilità della cosiddetta "regola *de minimis*" alla quota aggiuntiva di bonus occupazione destinato alle imprese con sede nel Mezzogiorno. Si tratta, è bene ricordarlo, dell'incentivo previsto prima dall'articolo 7 della legge 388/2000 e poi dall'articolo 63 della legge 289/2002, in base al quale le assunzioni di lavoratori presentanti alcune specifiche caratteristiche davano diritto a un bonus all'azienda datrice di lavoro, spendibile sotto forma di credito d'imposta. In particolare, poi, le norme citate attribuivano una quota aggiuntiva di agevolazione per le assunzioni operate nelle aree svantaggiate del Paese. A proposito di detta quota aggiuntiva, la circolare n. 11/E del 2003 stabiliva che «tale ulteriore credito d'imposta... compete secondo la disciplina ordinariamente prevista dal predetto art. 7 e rientra nel campo di applicazione della regola cd. *de minimis*, di cui alla comunicazione della Commissione delle Comunità europee 96/C68/06 (pubblicata nella G.U.C.E. C68 del 6 marzo 1996)». Per chiarirci, lo Stato e le altre amministrazioni pubbliche possono erogare aiuti alle imprese solo nel limite di determinati massimali, fissati in percentuale sugli investimenti, autorizzati espressamente dalla Commissione europea. Ogni progetto di legge agevolativa deve pertanto essere notificato alla Commissione stessa. Fanno eccezione - oltre a alcune categorie di aiuti esentati dalla notifica sulla base di specifici regolamenti di esenzione - gli aiuti di piccola entità, definiti dalla Ue *de minimis*, che si presume non incidano sulla concorrenza in modo significativo. Le pubbliche autorità possono quindi erogare aiuti alle imprese di qualsiasi dimensione, in regime *de minimis*, senza obbligo di notifica, nel rispetto delle condizioni di cui, attualmente, al regolamento (Ce) della Commissione n. 1998/2006. Attualmente, l'importo totale massimo degli aiuti di questo tipo ottenuti da una impresa non può superare, nell'arco di tre anni, i 200.000 euro (all'epoca dell'applicazione del bonus occupazione il limite era di 100.000 euro). Secondo le Entrate, non c'è dubbio che l'incentivo in esame, nella parte destinata al Mezzogiorno, costituisca un aiuto di Stato. Ricordiamo che un contributo pubblico è considerato aiuto di Stato qualora:

1. costituisca un vantaggio per l'impresa che lo riceve;

2. costituisca un onere per lo Stato, in termini di esborso o di minore entrata;
3. incida sul commercio intracomunitario;
4. sia selettivo, vale a dire non sia rivolto alla totalità delle imprese, ma vi sia un elemento discriminante che può essere di tipo settoriale oppure zonale.

Una parte della dottrina (prevalentemente Del Castello e Villani), però, misero subito in dubbio l'applicazione di detto regime al bonus aggiuntivo, rilevandone l'incongruenza rispetto alle indicazioni comunitarie stesse. Le sentenze in esame, pertanto, ripercorrono il filone inaugurato dalla giustizia tributaria abruzzese (competente in quanto l'istanza per la concessione del bonus era inoltrata al Centro operativo dell'Agenzia delle entrate di Pescara) a partire dal lontano 2005, rigettando la posizione espressa dalle Entrate relativamente alla parte di contributo assegnato ai datori di lavoro che incrementano la base occupazionale nelle aree depresse. La Ctr, infatti, afferma che il credito d'imposta aggiuntivo non è da considerarsi in regime di *de minimis* in quanto aiuto ai lavoratori e non alle imprese. Il ragionamento è in sintesi questo: il regolamento comunitario n. 2204/2002 si applica solo alle misure a favore dell'occupazione; tali misure possono configurarsi come aiuti alle persone più che alle imprese. Questo stesso principio trova applicazione nella regola *de minimis* di cui al regolamento n. 69/2001, in quanto la misura di importo non superiore a 100.000 euro (nel limite allora vigente) non favorisce determinate imprese né falsa o minaccia la concorrenza. Il regolamento, infatti, non deve impedire il cumulo degli aiuti per l'assunzione di lavoratori svantaggiati. Per la creazione di posti di lavoro non è applicabile l'esenzione dall'obbligo di notifica quando l'importo cumulato superi i massimali fissati dallo stesso regolamento. Pertanto, mentre l'esenzione dall'obbligo di notifica per gli aiuti di minore importanza alle imprese trova un limite invalicabile nell'importo dell'aiuto, gli aiuti alle persone, ossia ai lavoratori svantaggiati, sono esenti dall'obbligo di notifica e non sono soggetti ad alcun limite di spesa e sono cumulabili con altri aiuti di Stato.



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

DI L'AQUILA SEZ.STACCATA DI PESCARA

SEZIONE 9

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	ANGELINI	ANGELO	Presidente
<input type="checkbox"/>	CASABLANCA	DOMENICO	Relatore
<input type="checkbox"/>	D'ANGELO	MARIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

SEZIONE

N° 9

REG.GENERALE

N° 1673/08

UDIENZA DEL

25/05/2010

ore 15:00

SENTENZA

N° 165

PRONUNCIATA IL:

25 MAG. 2010

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

7 GIU. 2010

Il Segretario

IL SEGRETARIO
(A.Maria MURGO)

Contro il provvedimento di revoca del credito di imposta per euro 213500,00 notificato dal Centro Operativo alla società contribuente per avvenuta eccedenza del limite de minimis di cui all'art. 7 - comma 10 - della legge n. 388/2000 come richiamato dall'art. 63 della legge n. 289/2002 veniva proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale deducendo che il Regolamento CEE n. 2204/2002 non prevede l'applicazione della regola de minimis poiché gli aiuti a favore di lavoratori in particolare stato di disagio non costituiscono aiuto di stato. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso. Contro la sentenza di primo grado propone appello il Centro Operativo sostenendo sotto diversi profili la erroneità della decisione impugnata. Secondo parte appellante l'incentivo alla occupazione di cui all'art. 63 della legge n. 289/2002 costituisce un aiuto di stato in quanto si realizzano le quattro condizioni denominate che secondo la prassi comunitaria definiscono tale aiuto e cioè il vantaggio economico per l'impresa beneficiaria, l'incidenza sul commercio intracomunitario, la specificità dell'aiuto rivolto ad alcune imprese e il trasferimento di risorse pubbliche. Aggiunge poi l'Ufficio che il giudice di primo grado ha ommesso di pronunciarsi su un punto decisivo della controversia consistente nell'applicazione del regolamento CE n. 69/2001 e non del regolamento CE n. 2204/2002. Chiede pertanto che in riforma della impugnata sentenza, venga accolto l'appello. La società contribuente si costituisce in giudizio e con proprie controdeduzioni contesta tutte le argomentazioni dell'Ufficio appellante preliminarmente deducendo la inammissibilità dell'appello per difetto di sottoscrizione da parte del difensore abilitato e sostenendo che al caso di specie non è applicabile il criterio di selettività invocato dall'Ufficio e che in ogni caso deve ritenersi applicabile il regolamento CE n. 2204/2002. Conclude chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza di primo grado. All'esito della odierna discussione svoltasi in pubblica udienza, la causa è stata decisa come da dispositivo. Osserva il Collegio preliminarmente che l'eccezione di inammissibilità dell'appello sollevata dalla parte resistente per difetto di sottoscrizione da parte di difensore abilitato, non può essere accolta. Va precisato in proposito che già l'art. 72 del decreto legislativo n. 300/1999 aveva disposto che " le agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato..." con ciò volendo attribuire ad esse agenzie una facoltà e non un obbligo di avvalersi di difensori abilitati, potendo appunto farsi assistere in giudizio da un proprio funzionario. A ciò si aggiunga che il Ministero con D.M. 28 dicembre 2000 aveva modo di affermare che a partire dal 1° gennaio 2001 " le agenzie fiscali esercitano tutte le attività e le funzioni previsti dalle norme e dagli statuti " subentrando nella titolarità dei rapporti giuridici e delle obbligazioni inerenti alle funzioni trasferite dai dipartimenti alle agenzie; conseguentemente, per quanto riguarda le controversie tributarie, per effetto del predetto trasferimento di funzioni pubbliche già di competenza del Dipartimento delle Entrate, deve ritenersi coerentemente che mantengono piena vigenza gli artt. 10 e 11 del Decreto legislativo n. 546/1992 che riconoscono



ai medesimi uffici la posizione processuale di parte e l'accesso alla difesa diretta innanzi alle Commissioni Tributarie. Venendo ora a trattare il merito della controversia, va detto che per dipanare la complessa problematica che involge la interpretazione di norme nazionali e comunitarie in materia di aiuti di stato, si reputa necessario ripercorrere l'iter regolamentare che ha dato attuazione agli articoli 87 e 88 e 93 e 94 del Trattato di Roma istitutivo della CEE. Al titolo V del predetto Trattato " Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni - Capo I Regole di concorrenza - Sezione I Regole applicabili alle imprese - premesso che ai sensi degli articoli 85 e 86 sono dichiarati " incompatibili con il mercato comune " tutte quelle decisioni ed iniziative che, attraverso diverse modalità di attuazione, pregiudicano il gioco della concorrenza, anche per mezzo dello sfruttamento abusivo di posizioni dominanti " - viene previsto all'art. 87 l'adozione di idonei regolamenti volti a salvaguardare i principi enunciati nei predetti articoli 85 e 86, Viene poi previsto alla Sezione III - Aiuti concessi dagli Stati - che i predetti aiuti sono incompatibili con le regole del mercato comune se favoriscono se favoriscono talune imprese o talune produzioni, mentre sono dichiarati compatibili con le regole del mercato comune taluni aiuti tra i quali si collocano " gli aiuti destinati ad agevolare talune regioni..". Aggiunge poi il legislatore comunitario che, al fine di verificare la compatibilità dei progetti e degli interventi elaborati dagli stati membri, occorre adempiere ad un obbligo di notifica degli aiuti che si intendono promuovere - art. 93, paragrafo 3 - precisando al successivo art. 94 che attraverso la redazione di appositi regolamenti possono essere individuati aiuti che, a certe condizioni, esentano gli stati dall'obbligo di notifica. Dall'esame delle norme testè richiamate, emerge con sufficiente chiarezza che vi sono delle attività ovvero iniziative messe in campo dalle imprese od anche degli aiuti di stato a favore delle imprese, che sono incompatibili con le regole del mercato comune e che devono essere individuati e disciplinati nei regolamenti comunitari, mentre vi sono degli aiuti di stato - segnatamente quelli indicati alle lettere a), b), c), d) ed e) dell'art. 92 che vengono dichiarati compatibili con le regole del mercato comune e che vengono individuati sempre attraverso appositi regolamenti i quali dovranno altresì precisare le condizioni che richiedono l'obbligo di notifica e le categorie di aiuti che da tale obbligo possono essere esentate. In forza delle disposizioni dettate dal Trattato istitutivo della CEE, la Commissione europea con il regolamento n. 994/98 ha stabilito all'art. 1 - paragrafo 1 - che " la Commissione può mediante regolamenti adottati...a norma dell'art. 92 del Trattato dichiarare che le seguenti categorie di aiuti sono compatibili con il mercato comune e non sono soggette all'obbligo di notifica di cui all'art. 93 - paragrafo 3 - del Trattato a) gli aiuti a favore: i) delle piccole e medie imprese; ii) della ricerca e dello sviluppo; iii) della tutela dell'ambiente; iv) della occupazione e della formazione " aggiungendo poi al paragrafo 2 che i regolamenti devono per ciascuna categoria di aiuti soddisfare alcune condizioni tra le quali si



annoverano alla lettera c) “ i massimali espressi o in termini della intensità dell'aiuto...o in termini di importi massimi “. Ha stabilito poi il successivo art. 2 che la Commissione può con appositi regolamenti decidere che taluni aiuti possono essere dispensati dall'obbligo di notifica a condizione che gli aiuti concessi ad una stessa impresa in un determinato arco di tempo non superino un importo prestabilito “. Coordinando le enunciate disposizioni regolamentari , si giunge alla seguente conclusione : che gli aiuti non sono genericamente indirizzati alle imprese, ma riguardano distinte categorie sulle quali si esplica l'intervento attraverso appositi regolamenti adottati per categoria. Diversamente opinando - e cioè ritenendo che in ogni caso la forma degli aiuti si indirizza e coinvolge direttamente o indirettamente le imprese - non si comprenderebbe la ragione per cui il legislatore comunitario abbia inteso distinguere gli aiuti alle imprese dagli altri aiuti alle categorie di cui all'art. 1 - lettere ii), iii) ed iv); che inoltre gli aiuti per esentare gli stati dall'obbligo di notifica devono soddisfare alcune condizioni anche relative ad un tetto massimo degli importi da finanziare; che in ogni caso alcuni aiuti, indipendentemente dalla procedura di cui al precedente art. 1, possono essere esentati se l'aiuto medesimo ad una stessa impresa non supera un tetto di spesa in un arco di tempo prestabilito, lasciando intendere pertanto che tali aiuti per così dire di minor portata riguardano le imprese medie e piccole e non già le altre categorie per le quali può essere prevista la esenzione ma non un aiuto che si attesti entro una soglia minima. Tale ragionamento trova conferma nel regolamento n. 69/2001 che ha dato attuazione all'art. 2 del regolamento n. 994/1998 laddove si afferma all'art. 1 che “ il presente regolamento si applica agli aiuti concessi alle imprese di qualsiasi settore “ con l'eccezione dei settori indicati alle lettere a), b) e c) del predetto articolo, precisandosi al successivo art. 3 la necessità di compiere una serie di adempimenti e controlli tra i quali spicca l'obbligo dello stato membro di informare l'impresa della natura de minimis dell'aiuto e di farsi rilasciare dall'impresa informazioni su altri aiuti de minimis ricevuti nel triennio precedente. Quindi, in relazione al caso di specie, non v'è menzione alcuna nel regolamento circa aiuti sotto forma di incremento occupazionale, non v'è traccia agli atti delle procedure imposte agli stati membri dall'art. 3, con ciò evidenziando che gli aiuti de quibus attengono alla impresa in quanto tale e cioè con riferimento alla potenzialità economica e produttiva, alla sua presenza sul mercato, ai suoi rapporti commerciali ed insomma a tutte quelle attività con le quali si estrinseca la competizione e la concorrenza e che se l'aiuto superasse un certo limite di importo, si introdurrebbe un meccanismo che avvantaggia una impresa rispetto ad un'altra e che avrebbero l'effetto “ di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza...” (art. 85 del Trattato). Tanto esposto e considerato, appare certo che la regola de minimis si applica agli aiuti a favore delle imprese con la esclusione di qualsiasi riferimento in materia di occupazione. A questa conclusione si perviene altresì esaminando il regolamento Cee n. 2204/2002 il quale non è - come sostiene in



giudice di primo grado - inapplicabile in quanto non avrebbe abrogato espressamente il regolamento n. 69/2001 - giacchè tra i due regolamenti non sussiste alcuna relazione per quanto attiene alla materia da sottoporre a disciplina comunitaria in quanto l'uno - il regolamento n. 69/2001 - regola gli aiuti di minore portata destinate alle imprese, mentre l'altro - il regolamento n. 2204/2002 - si occupa degli aiuti alle persone svantaggiate che si accompagnano agli aiuti introdotti dall'art. 1 del regolamento n. 994/1998, Nelle considerazioni che precedono il testo degli articoli, sono precisati alcuni concetti e principi che possono essere così riassunti: il regolamento si applica solo alle misure a favore della occupazione; tali misure possono configurarsi come aiuti alle persone più che aiuti di stato, giacchè non favoriscono determinate imprese né falsano o minacciano la concorrenza; questo stesso principio ha trovato applicazione nella regola de minimis di cui al regolamento n. 69/2001 in quanto la misura di importo non superiore a 100.000,00 euro e successivi adeguamenti non favorisce determinate imprese né falsa o minaccia la concorrenza; il regolamento non deve impedire il cumulo degli aiuti per l'assunzione di lavoratori svantaggiati; per la creazione di posti di lavoro non è applicabile la esenzione dall'obbligo di notifica quando l'importo cumulato superi i massimali fissati dallo stesso regolamento. Quindi, mentre l'esenzione dall'obbligo di notifica per gli aiuti di minore importanza alle imprese - in quanto non favoriscono determinate imprese né falsano o minacciano la concorrenza - trova un limite invalicabile nell'importo dell'aiuto che non può superare l'importo di 100.000,00 euro e successivi adeguamenti e sono inoltre non cumulabili con altri aiuti di stato, gli aiuti alle persone - nella specie ai lavoratori svantaggiati - sono esentati dall'obbligo di notifica, non sono soggetti ad alcun limite di spesa e sono cumulabili con altri aiuti di stato. Ne consegue pertanto che l'art. 63 della legge n. 289/2002 persegue la medesima finalità di aiuto a favore di persone svantaggiate contenuta nell'art. 7 della legge n. 388/2000, ma non costituisce una proroga di quest'ultimo. In proposito giova sottolineare che l'Ufficio con una circolare - la n. 11/E del 13 febbraio 2003 - aveva affermato che la regola de minimis andava applicata anche all'art. 63 citato, ma sul punto era intervenuta la Camera dei Deputati che con un ordine del giorno adottato nella seduta del 14 giugno 2005 impegnava il Governo " ad adottare con urgenza ogni utile provvedimento per evitare il protrarsi degli effetti dannosi prodotti dalla circolare n. 11/E del 13 febbraio 2003 dell'Agenzia delle Entrate " nella quale appunto veniva affermato che la regola de minimis va applicata all'art. 63 della legge n. 289/2002. Prendendo buona nota dell'ordine del giorno della Camera dei Deputati, il Governo aveva emanato il decreto legge n. 10 del 15 febbraio 2007 che era stato esaminato dalle Commissioni Finanze e Agricoltura in sede referente, le quali relativamente all'art. 1 - comma 8 - avevano affermato che la tematica concernente l'applicazione del regolamento CE n. 2204/2002 era sorta " in considerazione delle incertezze interpretative insorte in materia a seguito della emanazione della circolare n. 11/E/2003 della Agenzia delle

Entrate con la quale si sostiene che gli incentivi a favore dei lavoratori svantaggiati previsti dal citato art. 63 della legge n. 289/2002 devono essere ricompresi tra gli aiuti cosiddetti de minimis " ricordando altresì che in sede di discussione della legge finanziaria 2007 il Governo aveva presentato un ordine del giorno con il quale impegnava l'Esecutivo ad assicurare " che gli incentivi di cui all'art. 63 della legge n. 289/2002 non siano sottoposti alla regola comunitaria sugli aiuti de minimis in conformità al disposto del regolamento n. 2004/2002 ". Il decreto legge n. 10 del 15 febbraio 2007 è stato convertito con la legge 6 aprile 2007 n. 46 che ora dispone all'art. 1 - comma 8 - che " sono esclusi dal cumulo per il computo dell'importo massimo della regola de minimis gli aiuti...rientranti in un regolamento di esenzione per categoria ". Le considerazioni che precedono rendono in conferente il richiamo dell'Ufficio alle condizioni che attengono esclusivamente agli aiuti alle imprese nel senso sopra descritto, cioè ove l'aiuto sia finalizzato al miglioramento della impresa in quanto tale, in relazione cioè alla possibilità di sviluppare o migliorare le sue potenzialità economiche e produttive e consolidare o espandere la sua presenza sul mercato e non già in materia di aiuti per i lavoratori svantaggiati, la cui assunzione, ancorchè incentivata con benefici fiscali, comporta in ogni caso all'impresa oneri economici e previdenziali e costi connessi alla gestione del personale. Va considerato infine che, a prescindere dall'intervento del legislatore nella interpretazione e applicazione dell'art. 63 della legge n. 289/2002, la regola de minimis espressamente indicata nell'art. 7 della legge n. 388/2000, ancorchè in contrasto con le disposizioni comunitarie in materia di occupazione, non può trovare automatica applicazione all'art. 63 citato giacchè in tale articolo non è traccia di un richiamo seppure indiretto alla disciplina stabilita con l'art. 7 pertanto esso non può essere considerato una pura e semplice continuazione della disciplina introdotta in materia di agevolazione all'occupazione con la legge n. 388. In assenza di un indirizzo univoco nella presente complessa materia regolata da norme nazionali e comunitarie si reputa opportuno compensare le spese di giudizio.

P. Q. M.

La Commissione Tributaria Regionale - IX Sezione - decidendo sull'appello proposto dal Centro Operativo di Pescara avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Pescara n. 220/01/2008, così provvede: rigetta l'appello; spese del giudizio compensate.

Così deciso in Pescara il 25 maggio 2010.

IL GIUDICE ESTENSORE

N. Casabianca



IL PRESIDENTE