

RASSEGNA TRIBUTARIA

Bimestrale giuridico di approfondimento e politica tributaria diretto da

Michele Cantillo, Adriano Di Pietro, Franco Fichera, Franco Gallo, Raffaello Lupi, Enzo Musco, Leonardo Perrone, Pasquale Russo, Alfonso Stile, Giuseppe Zizzo

si segnala:

Evasione fiscale e diversa capacità economica

Mezzogiorno: agevolazioni e vincoli del Trattato CE

L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria

Lavori in corso: principi contabili internazionali e Tuir

Valenza delle circolari interpretative dell'Amministrazione finanziaria

INDICI ANNUALI 2007



Leggi d'Italia Professionale
Gruppo Wolters Kluwer

P.I. S.p.A. - Sped. Abb. Post. - D.L. n. 353/2003
(conv. in L. 27/2/2004 n. 46) art. 1 co. 1, DCB Roma

6

NOV.-DIC.
Anno XLX
ISSN 1590-749X

2007

Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CE poste a tutela del principio della *libera concorrenza tra Stati*

Paola Coppola

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. I vincoli europei sulla disciplina degli aiuti di Stato - 3. Il "taglio del cuneo fiscale" per l'intero territorio nazionale: l'avvenuto suo declassamento da regime di aiuto a misura di carattere generale - 4. La deduzione Irap maggiorata SUD: l'attuale verifica del principio di non cumulabilità per gli aiuti in "de minimis" - 5. Le altre nuove deduzioni Irap - 6. La complessa valutazione della convenienza nella fruizione delle deduzioni Irap - 7. La stabilizzazione del credito d'imposta per i nuovi investimenti nelle aree svantaggiate - 8. L'utilizzo parziale, graduale e limitato del nuovo credito d'imposta - 9. La sperimentazione di Zone franche urbane per il rilancio di aree e quartieri in degrado delle città: l'originaria sua delimitazione ai territori del Mezzogiorno - 10. Le ragioni del consenso europeo alle ZFU francesi e la verifica della possibile loro estensione al modello italiano - 11. L'annunciato cambio di rotta sulle ZFU: da sperimentazione legata ai territori meridionali a regime d'aiuto applicabile anche alle aree del Centro-Nord.

1. Premessa - È un dato noto quello secondo il quale con la legge Finanziaria del 2007, la L. 27 dicembre 2006, n. 296, sono state assegnate molte risorse al Mezzogiorno d'Italia (circa 130 miliardi di euro per il periodo 2007-2013). A questa ingente dotazione finanziaria vanno aggiunte anche alcune misure di fiscalità "differenziata" specificamente rivolta a detti territori, che saranno oggetto del presente lavoro, allo scopo di metterne in luce l'effettivo ambito di operatività e la loro compatibilità con i vincoli comunitari posti a tutela della concorrenza (Titolo VI, Trattato CE) (1).

(1) Parte di questo lavoro è stato pubblicato nel *Rapporto SVIMEZ, Sull'economia del Mezzogiorno 2007*, parte II, pagg. 267 e seguenti.

Va messo subito in evidenza che l'introduzione di determinate agevolazioni fiscali per taluni territori, *differenziate* o *potenziate* rispetto a quelle fruibili dall'intero Paese, va sicuramente nella direzione d'un impiego *strumentale* della leva fiscale per finalità di sviluppo economico, come da più parte auspicato nel corso di questi anni, sulla scia di analoghe esperienze di altri Stati membri della Comunità. Sono noti alcuni casi di successo, riscontrati in Paesi in ritardo di sviluppo dell'Unione (Irlanda, Spagna, Francia), che si sono basati proprio sulla combinazione di una serie di incentivi di natura finanziaria e fiscale per colmare il gap economico e tecnologico esistente e per favorire l'attrazione di investimenti esteri (2).

Tuttavia, l'opportunità di introdurre misure di *fiscalità di vantaggio* per determinate aree di uno Stato membro risulta ostacolata dalle autorità comunitarie quando viene ritenuta suscettibile di generare fenomeni di "*concorrenza fiscale dannosa*" (3), e cioè quando viene utilizzata per favorire l'ingresso dei fattori produttivi più mobili, nei casi in cui genera ostacoli alla diminuzione della pressione fiscale complessiva o intralcia gli sforzi degli Stati membri verso la riduzione dei disavanzi di bilancio.

Solo una concorrenza fiscale "*libera e leale*", può costituire un fattore di sviluppo dell'economia europea ed uno strumento destinato a rafforzare la competitività delle imprese. Una risoluzione del Parlamento europeo del 18 giugno 1998, del resto, già sottolineava la probabilità di una crescente

(2) Esaminati anche in un mio precedente lavoro (AA.VV., *La competitività fiscale: ipotesi e prospettive per una fiscalità compensativa*, in "*Quaderni Centro Studi, Unione Industriale di Napoli*", n. 3, 2006), dove il fenomeno è stato analizzato con riferimento al regime di tassazione del reddito d'impresa dei più rappresentativi Paesi dell'Europa.

(3) Il concetto di *concorrenza fiscale* può essere inteso come quel processo che vede gli Stati competere tra di loro al fine di attrarre investimenti, forza lavoro, capitali e, in generale, risorse, in funzione del potenziamento delle loro economie. La stessa Commissione ha riconosciuto una funzione positiva alla concorrenza fiscale, quando è in grado di determinare un generale miglioramento qualitativo dell'intervento dello Stato, un incremento dell'efficienza nell'erogazione dei servizi pubblici ed un livellamento verso il basso della pressione fiscale (vd. rapporto, *Harmful Tax Competition*, adottato dall'OCSE nel 1998). Tuttavia, una concorrenza fiscale senza limiti, volta ad assicurarsi i fattori della produzione, può provocare distorsioni a discapito dell'occupazione, nonché ostacoli alla riduzione della pressione fiscale complessiva. Il carattere potenzialmente dannoso di un regime fiscale è stato identificato in una serie di indicatori che riguardano il livello di prelievo, l'assenza di trasparenza nelle disposizioni legislative ed amministrative, la mancanza di uno scambio di informazioni effettivo con altri Stati membri, la selettività, la concessione di agevolazioni indipendentemente dalla verifica dello svolgimento di attività economiche essenziali.

concorrenza tra i sistemi fiscali nazionali "a seguito della maggiore trasparenza conseguita attraverso l'introduzione della moneta unica", e accoglieva con favore "la concorrenza benefica tra gli Stati membri" (4).

La legge Finanziaria del 2007 si è indirizzata, come si diceva, verso l'uso della leva fiscale per il sostegno alle politiche di sviluppo regionale ed ha previsto l'introduzione di una serie di norme di favore verso i territori meridionali (*cuneo differenziato per il Sud, stabilizzazione del credito d'imposta su investimenti fino al 2013, sperimentazione di Zone Franche Urbane*).

Tuttavia, la "farraginosità" e complessità applicativa dei diversi strumenti agevolativi e l'esistenza di alcuni vincoli generati dalle norme poste proprio a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati hanno comportato, come si vedrà, ad oggi, la "sospensione" dell'efficacia delle nuove disposizioni, benché ne fosse stata prevista la loro entrata in funzione già dai primi mesi dell'anno 2007 e, nel caso del cosiddetto "cuneo fiscale", addirittura la sua trasformazione da una misura d'aiuto di Stato ad un provvedimento di carattere generale; dall'altro, rendono sicuramente di difficile previsione, nonché computo e valutazione, gli effettivi benefici fruibili, soprattutto da parte delle imprese meridionali. Anche la legge Finanziaria del 2008, nel testo del disegno di legge attualmente disponibile (n. 3256/2007, approvato in Senato), ritorna su queste misure modificandone, in certi casi, l'entità ed estendendone, in altri, l'ambito di operatività, proprio per superare alcune criticità delle norme già vigenti, risalenti alle regole del Trattato.

Per poter affrontare l'analisi di queste disposizioni di favore, e per valutare la loro coerenza anche rispetto agli obiettivi di rilancio e sostegno dei territori meridionali, si rende, pertanto, preliminarmente necessario fornire alcuni chiarimenti proprio sui vincoli comunitari sui regimi d'aiuto alle imprese.

2. I vincoli europei sulla disciplina degli aiuti di Stato - Come si diceva, la creazione di un sistema di incentivi non *generalizzato*, ma applicabile esclusivamente a zone delimitate d'un dato territorio, può comportare, di

(4) Il principio di neutralità fiscale costituisce il parametro di riferimento, nel diritto comunitario, di tutte le disposizioni tese a contrastare il fenomeno della *concorrenza fiscale dannosa*. Secondo lo stesso Consiglio europeo, occorrono, però *norme fiscali neutre* (cosiddetto *principio di neutralità*) nei riguardi della concorrenza "al fine di permettere alle imprese di adeguarsi alle esigenze del mercato comune, di accrescere la loro produttività e di rafforzare la loro posizione concorrenziale sul piano internazionale": Direttiva del Consiglio del 23 luglio 1990 concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (90/435/CEE).

norma, la violazione dei principi comunitari ed, in particolare, del *divieto di aiuti di Stato*, sancito dall'art. 87 del Trattato (5). In ambito comunitario, tale principio si dirige, infatti, al legislatore interno, allo scopo di evitare che una data normativa agevolativa possa turbare la concorrenza introducendo fattori fiscali *non neutrali* (6).

Il controllo della Comunità sui sussidi erogati alle imprese, del resto, è diretto proprio ad evitare distorsioni nell'uso delle risorse, ad assicurare l'obiettivo di raggiungere la convergenza economica e sociale tra i Paesi dell'UE ed a scongiurare le delocalizzazioni intraeuropee generate dal fenomeno del cosiddetto "*subsidy shopping*", che potrebbe portare a rendere più attrattiva una regione a discapito dell'altra.

L'art. 87 del Trattato CE, dichiara, per questo, di norma, "*incompatibili con il mercato comune nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*".

La definizione di *aiuto di Stato* è, come è noto, molto ampia e generica ed è idonea a ricomprendere le agevolazioni di qualsiasi natura erogate alle

(5) Sulla questione, A. LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Milano, 2005, pagg. 392 e seguenti. In dottrina sull'argomento, E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Bari, 1989; G.M. ROBERTI, *Aiuti di Stato e controlli comunitari*, in "Foro It.", IV, 1992, pagg. 469 e seguenti; V. GUIZZI, *La politica degli Aiuti di Stato*, in "Riv. dir. Eur.", 1995, pag. 101 e seguenti; T. BALLARINO - L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997; F. FICHERA, *Gli aiuti di Stato nell'ordinamento comunitario*, in "Riv. dir. sc. fin.", 1998, pagg. 84 e seguenti. Sul rapporto tra le istanze di federalismo fiscale e il divieto di aiuti di Stato: A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in "Rass. Trib.", n. 6/2006, pagg. 1783 e seguenti.

(6) Com'è noto, l'applicazione della normativa comunitaria in materia di concorrenza è assicurata, da un lato, dalla Commissione europea e dalle autorità nazionali garanti della concorrenza e, dall'altro, dalle giurisdizioni nazionali, in conformità con i principi sviluppati nell'ambito della normativa comunitaria e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e del Tribunale di primo grado delle Comunità. In materia di concorrenza, le competenze nazionali e le competenze comunitarie sono parallele ed autonome. In caso di contrasto tra le disposizioni europee e quelle nazionali, secondo il sistema gerarchico delle fonti, prevale la legge comunitaria su quella dello Stato membro. La cooperazione tra gli organi giurisdizionali e le autorità nazionali e la Commissione è contemplata espressamente da appositi regolamenti e nelle comunicazioni sulla cooperazione tra la Commissione e le giurisdizioni degli Stati membri e la rete delle autorità garanti della concorrenza.

imprese (7); detta norma attribuisce alla Commissione europea ampia discrezionalità nel valutare la legittimità delle misure di favore disposte dagli Stati e rende difficilmente eludibile il divieto, indipendentemente dal *nomen juris* adottato dai singoli ordinamenti.

Si premette che non costituiscono aiuto di Stato, gli aiuti cosiddetti *Generali* ovvero le agevolazioni dirette ai destinatari di un dato territorio indipendentemente dalla loro natura, posizione geografica o settore di appartenenza, in quanto espressione delle scelte di politica economica degli Stati. Su di essi, pertanto, non opera il divieto di cui al citato art. 87 e la Comunità si limita a scoraggiare quei provvedimenti che appaiono non rispondenti agli effettivi bisogni economici e sociali dei beneficiari ed a verificare che la loro concessione conduca ad un miglioramento strutturale e durevole dell'economia dello Stato concedente.

Rientra, invece, in linea di principio, nel concetto di aiuto di Stato qualsiasi beneficio concesso mediante risorse statali che conferisce un *vantaggio economico* in modo *selettivo*, e, quindi si rivolge solo a *talune imprese* o *talune produzioni*.

La Corte di Giustizia ha interpretato in senso molto ampio l'espressione "*risorse statali*" intendendo per tali non soltanto le risorse stanziare dal governo centrale, ma anche da quello regionale; l'aiuto può provenire, del resto, anche da un organismo privato, quale un'impresa privata o un'impresa pubblica che operi in regime di diritto privato, o da un organismo soggetto all'influenza preponderante, diretta o indiretta, dello Stato, di un ente pubblico o di un ente locale (8).

Non tutti gli aiuti di Stato sono, poi, vietati.

Possono essere giudicati, innanzitutto, compatibili quegli aiuti diretti al soddisfacimento di *interessi generali*, ritenuti superiori e rilevanti già in seno alla Comunità; e ciò anche se, nel breve periodo, eventuali agevolazioni concesse a *talune imprese* o *talune produzioni* fossero in grado di creare distorsioni tra gli operatori od alterare il libero gioco della concorrenza.

Ai fini di questa valutazione, la Commissione richiede l'espressa notifica dei vari regimi di aiuti concessi dagli Stati membri (*ex art. 88 del Trattato*), salve specifiche ipotesi di deroga più avanti meglio chiarite e, se del

(7) Come i conferimenti di capitale, i prestiti a tasso agevolato, la rinuncia o riduzione di introiti a qualsiasi titolo spettanti al soggetto erogatore; le garanzie prestate a condizioni meno onerose rispetto ai soggetti privati, la fornitura di merci o servizi prezzi inferiori rispetto al costo.

(8) Corte di Giustizia, sent. 7 maggio 1998, cause C-52/97, C-53/97, C-54/97; 30 novembre 1997, causa C-189/91.

caso, avvia un formale procedimento d'indagine che può concludersi con un giudizio di compatibilità, incompatibilità o di illegalità dell'aiuto (9) o può esprimersi con una decisione che arriva ad escludere la natura di aiuto di Stato del provvedimento notificato.

Gli aiuti possono addirittura favorire la realizzazione del mercato interno quando sono diretti al recupero della concorrenzialità delle imprese ubicate in determinate zone caratterizzate da crisi strutturale.

Per questo motivo, l'art. 87, paragrafi 2 e 3, del Trattato, prevede una serie di deroghe (10) e riconosce come compatibili gli aiuti cosiddetti *Regionali*, sempreché gli stessi non alterino gli scambi intracomunitari in *misura contraria all'interesse comune*. Tale requisito è valutabile attraverso l'applicazione del noto *principio di proporzionalità* (11), rispettato esclusi-

(9) Un aiuto di Stato è illegale quando vi è data esecuzione in uno Stato membro, senza previa notifica alla Commissione o prima dell'adozione della sua decisione. Lo Stato membro che intende istituire una misura di vantaggio nell'ambito della comunità attraverso l'erogazione di incentivi alle imprese, di natura sia finanziaria che fiscale, ha, infatti, l'obbligo di notificare il relativo progetto alla Commissione e sospendere l'erogazione fino a che essa non l'abbia autorizzato (cosiddetta *clausola standstill*).

(10) Sono considerati aiuti compatibili con il mercato comune, ai sensi del par. 2 del citato art. 87: *a)* gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori, a condizione che siano accordati senza discriminazioni determinate dall'origine dei prodotti; *b)* gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali; *c)* gli aiuti concessi all'economia di determinate regioni della Repubblica federale di Germania che risentono della divisione della Germania, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Possono, altresì, ritenersi aiuti compatibili con il mercato comune ai sensi del successivo paragrafo 3: *a)* gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione; *b)* gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; *c)* gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; *d)* gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nella Comunità in misura contraria all'interesse comune; *e)* le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata su proposta della Commissione.

(11) Il principio di proporzionalità, enunciato all'art. 5 del Trattato, rappresenta uno dei parametri, tesi a valutare la legittimità degli atti rispetto agli obiettivi che l'azione comunitaria è chiamata a realizzare. Ed invero, secondo la sua formulazione, l'azione intrapresa non deve oltrepassare lo stretto necessario per raggiungere l'obiettivo perseguito. La stessa Corte di Giustizia ha affermato che "*al fine di stabilire se una norma di diritto co-*

vamente nel caso in cui la misura adottata dallo Stato membro non sia tale da comportare uno sfasamento dell'equilibrio fra l'obiettivo comunitario di tutela della concorrenza e quello nazionale, posto alla base dell'aiuto.

Si tratta di quegli aiuti destinati a favorire lo sviluppo delle "regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione", rappresentate da regioni svantaggiate rispetto alla media europea (art. 87.3.a) (12); e di quelli diretti ad agevolare lo sviluppo di ... talune regioni economiche, svantaggiate rispetto alla media nazionale (art. 87.3.c) (13); entrambe definite in base alla nota Carta degli

comunitario sia conforme al principio di proporzionalità, si deve accertare se i mezzi da essa contemplati siano idonei a conseguire lo scopo perseguito e non eccedano quanto necessario per raggiungere detto scopo" (vd. in particolare sent. 9 novembre 1995, causa C-426/93; 18 marzo 1980, cause 26 e 86/79; 5 ottobre 1994, causa C-280/93; 12 novembre 1996, causa C-84/94).

(12) In particolare, tali regioni rientrano in quelle di livello NUTS II con un PIL *pro capite* inferiore al 75 per cento della media UE. Quasi tutte le regioni rientranti nell'obiettivo 1 della politica regionale 2000-2006, ora Convergenza per il periodo 2007-2013, potevano avvalersi anche delle disposizioni dell'art. 87, paragrafo 3, lettera a). L'eccezione più rilevante è costituita dalle regioni a bassa densità demografica, che rientravano nell'obiettivo 1, ma non nel campo d'applicazione della deroga di cui all'art. 87.3.a).

(13) Ora regioni obiettivo Competitività regionale e occupazione. I criteri applicati per la valutazione degli aiuti regionali sono, generalmente, riuniti in due documenti che periodicamente vengono aggiornati e pubblicati dalla Commissione, ovvero: gli "Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale" e la "Disciplina multisettoriale degli aiuti regionali destinati ai grandi progetti di investimento". La Commissione ha provveduto, di recente, ad adottare i nuovi Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale per il periodo 2007-2013 (Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea, serie C n. 54 del 4 marzo 2006). Il punto 96 di tali Orientamenti, dopo aver previsto che la Carta degli aiuti a finalità regionale di ciascuno Stato membro deve essere costituita, da un lato, dall'insieme delle Regioni dello Stato membro ammesse a beneficiare delle deroghe e, dall'altro, dai massimali d'intensità degli aiuti all'investimento iniziale approvati per ciascuna Regione, precisa, che la suddetta Carta ha il compito di definire, per ciascuno Stato membro, le Regioni o le zone di Regione i cui relativi regimi di aiuti non debbano essere valutati caso per caso in base alla notifica effettuata ai sensi dell'art. 88, paragrafo 3, del Trattato. L'approvazione da parte della Commissione europea della suddetta Carta è condizione indispensabile non solo per la notifica dei nuovi regimi di aiuto per il periodo 2007-2013, a partire dal 1° gennaio 2007, ma anche per la prosecuzione oltre il 31 dicembre 2006 degli attuali regimi di aiuto regionali della programmazione 2000-2006 che dovranno essere rinotificati, adeguandoli ai nuovi Orientamenti, dopo l'approvazione della nuova carta da parte della Commissione. Si tenga ancora presente che nel Piano d'azione nel settore degli aiuti di Stato (Documento di consultazione della Commissione, luglio 2005), nonché nel cosiddetto Rapporto Hokmark del 27 gennaio 2006, approvato dal Parlamento europeo il 14 febbraio

Aiuti a finalità regionale, elaborata dalla Commissione, su proposta degli stessi Stati membri (14).

La Commissione ha autorizzato in molte occasioni, proprio in base all'art. 87, paragrafo 3, del Trattato, la concessione di aiuti ritenuti capaci di superare gli squilibri tra talune regioni e, tra queste, quelle del Mezzogiorno d'Italia (15).

Nel caso di aiuti regionali destinati a determinate aree geografiche in ragione del mancato sviluppo economico o per il basso livello di occupazione o tenore di vita, il giudizio di compatibilità della Commissione europea si è, di norma, incentrato sul grado di efficacia dei benefici rispetto al soddisfacimento dell'interesse generale della coesione economica e sociale dell'Unione e si è diretto a verificare che la misura di aiuto fosse *proporzionata* rispetto al fine che si intendeva raggiungere, *decescente nel tempo e capace di produrre effetti duraturi anche dopo la sua cessazione*.

Sono ancora ritenuti compatibili gli aiuti *Settoriali*, ovvero quelli concessi a singoli settori o a singole imprese operanti nei cosiddetti "settori

2006, si ritrovano oggi le nuove linee ispiratrici della politica comunitaria in materia di aiuti regionali. Tra queste, per ciò che qui maggiormente interessa, emerge un generale ripensamento sulle finalità di detti aiuti che, coordinandosi con la riforma dei Fondi strutturali per il medesimo periodo 2007-2013, pure avvenuta nel corso del 2006, dovranno ammettersi solo qualora "nessuna altra misura politica possa generare il medesimo valore aggiunto" e potranno consistere anche nella previsione di "condizioni fiscali vantaggiose per periodi transitori non superiori a cinque anni".

(14) Per gli Stati membri, la Carta degli aiuti a finalità regionale è costituita, da un lato, dalle regioni autorizzate a beneficiare delle deroghe e, dall'altro, dai tetti d'intensità degli aiuti. Ciascuno di essi presenta il proprio progetto di carta per il periodo di riferimento (oggi 2007-2013), unitamente al regime applicabile (oggetto e forma degli aiuti, dimensione delle imprese). In virtù della competenza esclusiva conferitale in materia di aiuti di Stato, la Commissione adotta le carte tramite decisione. Nel caso in cui le condizioni socio-economiche subiscano cambiamenti di rilievo, gli Stati membri possono anche chiedere l'adeguamento del tasso d'intensità e/o delle regioni ammissibili. L'eventuale aggiunta di nuove regioni viene compensata dall'esclusione di aree a densità di popolazione equivalente. Per le regioni che passano dallo statuto di cui all'art. 87, lettera a), a quello di cui all'art. 87, lettera c), è prevedibile una forma di aiuto transitoria e decrescente applicabile fino all'entrata in vigore dei tassi d'intensità previsti per la deroga di cui alla lettera c). Questo periodo transitorio è di quattro anni per gli aiuti all'investimento iniziale e alla creazione di posti di lavoro, e di due anni per gli aiuti al funzionamento. La Carta degli aiuti per il periodo 2007-2013 è stata approvata solo in data 28 novembre 2007.

(15) Così è avvenuto, in passato, ad esempio per la disciplina organica degli interventi straordinari del Mezzogiorno di cui alla L. n. 64/1986, sulla quale si rinvia a Commissione, decisione n. 88/318/CEE del marzo 1988.

degli
base
ci di
orno
e in
pa-
iro-
) al
ale
pr-
po
n-
ri
di
le
t-
o
e
e

sensibili" che richiedono interventi *ad hoc* per accrescere la propria competitività (16). Anche in questo caso, a giudizio della Commissione, ed in via di sintesi, deve trattarsi di aiuti orientati alla promozione dello sviluppo di quei determinati settori nell'interesse dell'Unione europea (*efficacia*); devono manifestarsi essenziali per il raggiungimento dell'obiettivo prefissato (*indispensabilità*); devono essere concessi nella misura strettamente necessaria (*proporzionalità*); non devono comportare *ingiustificati vantaggi* nei confronti dei concorrenti; devono essere *temporanei*; *degressivi e non ripetibili*; infine, devono essere concessi, comunicati e contabilizzati secondo procedure chiare e trasparenti (*trasparenza*).

Gli aiuti *Orizzontali*, rappresentati da quegli aiuti a carattere trasversale destinati a favorire specifici obiettivi, quali la ricerca e lo sviluppo tecnologico (17), la formazione (18), l'occupazione (19), le piccole e medie imprese (20), sono comunque giudicati non lesivi della concorrenza e, per questo, esentati dal procedimento di notifica, sempreché gli stessi rispettino i limiti imposti da specifici regolamenti emanati dalla Commissione (cosiddetti regolamenti di esenzione per categoria).

Del pari, sono esentati dalla notifica gli aiuti concessi in "*de minimis*", ovvero aiuti concessi alle imprese entro un determinato ammontare massimo, nell'arco di tre anni, giudicato di importanza minore. Il nuovo Regolamento (CE) n. 1998/2006 sugli aiuti "*de minimis*", approvato per il periodo 2007-2013 (21), ha elevato il predetto limite da 100.000 a

(16) Si tratta dei settori delle fibre sintetiche, dell'automobile, delle costruzioni navali, delle poste, dell'agricoltura e pesca, del carbone e acciaio, dei trasporti. Il mantenimento di tali condizioni è monitorato dalla Commissione nel corso del tempo, la quale potrebbe richiedere la modifica o la cessazione della misura precedentemente approvata.

(17) Regolamento (CE) n. 364/2004, in GUCE, L 63 del 28 febbraio 2004.

(18) Regolamento (CE) n. 68/2001, in GUCE, L 10 del 13 gennaio 2001, così come modificato dai regolamenti (CE) nn. 363/2004, in GUCE, L 63 del 28 febbraio 2004; 1040/2006, in GUCE, L 187 dell'8 luglio 2006; 1976/2006, in GUCE, L 368 del 23 dicembre 2006.

(19) Regolamento (CE) n. 2204/2002, in GUCE, L 337 del 13 dicembre 2002.

(20) Regolamento (CE) n. 70/2001, in GUCE, L 10 del 13 gennaio 2001, così come modificato dai regolamenti (CE) nn. 364/2004, in GUCE, L 63 del 28 febbraio 2004; 1040/2006, in GUCE, L 187 dell'8 luglio 2006; 1976/2006, in GUCE, L 368 del 23 dicembre 2006.

(21) Che ha sostituito, integralmente, il precedente Regolamento (CE) n. 69/2001.

200.000 euro, ha stabilito l'allargamento dei settori ammissibili anche a quello dei trasporti, ma ha introdotto nuovi più stringenti vincoli in materia di cumulabilità di detti aiuti con altri regimi che, come più avanti meglio si chiarirà, possono arrivare a compromettere la piena fruizione dei benefici da parte dei destinatari.

Gli aiuti al funzionamento, ovvero quelli destinati a sostenere le attività correnti delle imprese, anche se concessi sotto forma di esenzioni fiscali o di riduzione degli oneri sociali, sono, invece, in linea di principio, vietati. Gli stessi possono essere concessi, in via eccezionale, alle regioni che beneficiano della deroga di cui all'art. 87.3.a, solo qualora si giustificano in base alla natura e all'intensità del loro contributo allo sviluppo regionale, sempreché gli stessi, alla luce dell'interpretazione fornita dalle autorità comunitarie, siano comunque *decrementi e limitati* nel tempo. Aiuti al funzionamento non decrescenti e non limitati nel tempo possono essere accordati, soltanto in via eccezionale, alle regioni ultraperiferiche o scarsamente popolate (22).

3. Il "taglio del cuneo fiscale" per l'intero territorio nazionale: l'avvenuto suo declassamento da regime di aiuto a misura di carattere generale - Se questo è lo scenario di riferimento è ad esso che occorre, dunque, rifarsi nell'analisi delle agevolazioni fiscali previste dalla citata L. n. 296/2006, allo scopo di valutare la loro effettiva portata e di giudicare la loro idoneità a rappresentare efficaci misure di sostegno e di rilancio dell'economia nazionale e, soprattutto, di quella meridionale.

Tra queste, il cosiddetto "taglio del cuneo", ovvero la manovra diretta a ridurre a forbice esistente tra il costo del lavoro per l'impresa e l'effettiva retribuzione corrisposta ai lavoratori, che si è concretizzata nella introduzione di "nuove" deduzioni forfetarie dalla base imponibile Irap a fronte dell'impiego, da parte di una determinata serie di soggetti passivi, di dipendenti a tempo indeterminato, oltre che nella rimodulazione delle aliquote e nel riconoscimento di nuove deduzioni dall'imponibile, o detrazioni dall'imposta, ai fini dell'Irpef dovuta da ciascun contribuente e, per l'effetto, anche da parte di quelli che rivestono la qualifica di lavoratori dipendenti o parasubordinati.

L'art. 1, comma 266, L. n. 296/2006, modificando l'art. 11, comma 1, lettera a), n. 2) e n. 3), del D.Lgs. n. 446/1997, ha previsto, in particolare, una deduzione di 5.000,00 euro, su base annua, per ogni lavoratore di-

(22) Tali eccezioni sono previste in quanto si vogliono compensare, in tal modo, una parte dei sovraccosti per il trasporto delle merci all'interno dei confini nazionali e le maggiori spese per lo svolgimento dell'attività economiche svolte in tali territori.

anche a
materia
meglio si
benefici

le atti-
zioni
princi-
e, alle
ora si
o allo
e for-
i nel
mpo
ioni

uto
Se
rsi
16,
tà
a-
a
l

pendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta (*deduzione base*), maggiorando poi la stessa con riferimento alle imprese ubicate nei territori meridionali fino a euro 10.000,00 (*deduzione maggiorata SUD*); detto comma ha anche aumentato la deduzione Irap per l'incremento della base occupazionale con riferimento all'impiego di lavoratrici donne con determinati requisiti, già prevista dall'art. 1, comma 347, lettera d), della L. n. 311/2004 (Finanziaria 2005), anche in questo caso "differenziando" le stesse a favore dei territori del Mezzogiorno.

Va chiarito, innanzitutto, che le deduzioni in oggetto, sia quella *base*, che quella *maggiorata SUD*, spettano in relazione al numero dei lavoratori assunti, nel periodo d'imposta, con contratto di lavoro a tempo indeterminato, anche parziale (nelle forme di cui al D.Lgs. n. 61 del 25 febbraio 2000) (23). Non risulta necessario, pertanto, effettuare *nuove assunzioni* né calcolare, di conseguenza, il beneficio solo per l'incremento occupazionale verificatosi nel corso dell'anno: l'unica condizione da rispettare è il ragguaglio su base annua dei predetti importi di 5.000 o 10.000 euro (24).

Si tenga, poi presente che, con il citato disegno di legge finanziaria per il 2008 si prevede di ridurre l'entità di queste deduzioni a partire dal periodo d'imposta 2008, nella misura, rispettivamente, di 4.600 euro (*deduzione base*) e di 9.200 euro (*deduzione maggiorata SUD*); il vantaggio in termini di risparmio Irap fruibile dai destinatari risulterà, dunque, ridotto a partire dall'anno in cui dovrebbe andare a regime l'agevolazione e sarà, peraltro, anche ulteriormente depotenziato, se pure verrà confermata l'annunciata

(23) In questo caso, l'importo della deduzione dovrà essere, però, ridotto in misura proporzionale (art. 11, comma 4-bis2, del D.Lgs. n. 446/1997, come modificato dal comma 266, art. 1, della L. n. 296/2006. Non dà, quindi diritto a nessuna deduzione il personale impiegato con altre forme contrattuali (esempio: dipendenti a tempo determinato, lavoratori a progetto, collaboratori occasionali, eccetera); per i quali, al contrario, il cuneo fiscale aumenta a causa dell'innalzamento degli oneri contributivi, come indicate all'art. 1, comma 770, della L. n. 296/2006.

(24) Secondo quanto precisato dalla relazione ministeriale alla Finanziaria 2007, le "nuove" deduzioni mirano a favorire anche la trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato. Dovrebbe, quindi, ritenersi che la trasformazione nel corso del periodo agevolato, di un'altra tipologia contrattuale a tempo determinato (esempio: apprendistato, inserimento) in un contratto di lavoro a tempo indeterminato attribuisca il diritto a fruire delle deduzioni in oggetto. In questo caso, salvo che la trasformazione del contratto intervenga ad inizio anno, l'importo della deduzione spettante dovrà essere ragguagliato ai giorni di durata del rapporto di lavoro a tempo indeterminato nel corso del periodo d'imposta (art. 11, comma 4-bis2, del D.Lgs. n. 446/1997).

riduzione dello 0,35 per cento dell'aliquota ordinaria Irap, che dovrebbe passare dal 4,25 per cento al 3,9 per cento (art. 3 del d.d.l. citato) (25).

Le nuove deduzioni Irap, secondo l'originaria formulazione del citato comma 266, L. n. 296/2006 potevano applicarsi nei riguardi dei soli soggetti indicati dalle lettere da a) ad e) dell'art. 3, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997 e, quindi, nei confronti delle sole società commerciali di persone o di capitali, delle imprese individuali, degli esercenti arti o professioni, dei produttori agricoli e degli enti privati non commerciali (26), esclusi, pertanto, gli enti pubblici non commerciali [lettera e-bis) del citato art. 3] (27), nonché altre categorie in relazione alla loro veste soggettiva o alla tipologia dei settori di attività, ritenuti, in linea di principio, meno esposti al fenomeno della concorrenza.

Si trattava, in particolare, delle banche e degli altri enti finanziari, delle imprese di assicurazione e di quelle operanti in concessione e a tariffa nei settori delle cosiddette "utilities" (vale a dire nei settori: dell'energia; dell'acqua; dei trasporti; delle infrastrutture; delle poste; delle telecomunicazioni; della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e dello smaltimento rifiuti).

La mancata inclusione di banche, enti finanziari ed assicurazioni dalla portata dell'agevolazione non era apparsa, a dire il vero, sin dal varo del

(25) Le Regioni che non hanno raggiunto l'accordo con il Governo sulla copertura dei disavanzi di gestione del servizio sanitario regionale rimangono legate all'aumento di 1 punto percentuale stabilito dall'art. 1, comma 1-bis, del D.L. n. 206/2006. Di conseguenza, per dette Regioni, la nuova aliquota Irap sarà calcolata maggiorando di un punto percentuale quella ordinaria, arrivando al 4,9 per cento.

(26) Ai sensi dell'art. 11, comma 4-bis2, del D.Lgs. n. 446/1997 [come modificato dall'art. 1, comma 266, lettera c), della L. n. 296/2006], gli enti privati non commerciali [art. 73, comma 1, lettera c), del Tuir] possono beneficiare delle predette deduzioni solo con riferimento ai dipendenti a tempo indeterminato impiegati nell'esercizio dell'attività commerciale eventualmente esercitata in via non esclusiva o prevalente rispetto alla propria attività istituzionale. Nel caso di lavoratori impiegati, sia nell'attività istituzionale che nell'eventuale attività commerciale, si dovrà considerare il solo personale riferibile all'attività commerciale. In tale ipotesi, la deduzione sarà portata in diminuzione della base imponibile in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi derivanti dall'attività commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

(27) Trattasi delle Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 29/1993, nonché delle Amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle Regioni a statuto speciale.

provvedimento, giustificata sul piano della *ratio* ispiratrice della manovra e mostrava anche evidente carattere *selettivo*; del resto, proprio per questo motivo, il comma 296 del citato art. 1 della L. n. 296/2006, subordinava espressamente l'istituzione delle "nuove" deduzione Irap all'autorizzazione delle competenti autorità comunitarie, costituendo il nuovo regime sicuramente una misura di aiuto di Stato.

Dopo il ricorso alla Commissione presentato dalle categorie di soggetti esclusi dalla manovra, e in esito agli intervenuti accordi bilaterali, il Governo ha emanato un apposito decreto-legge allo scopo di correggere le norme e provvedere all'estensione delle agevolazioni anche a questi settori.

Sennonché, quando è stato emanato il testo del citato decreto-legge (art. 1, D.L. n. 67 del 28 maggio 2007) è risultata espressamente abrogata la sola condizione della previa autorizzazione comunitaria del provvedimento, ma non anche espressamente estesa l'agevolazione ai predetti settori di attività (28); e ciò, nonostante la previa notifica, come si è innanzi chiarito, doveva ritenersi essenziale ai fini del perfezionamento del regolamento di procedura.

In sede di conversione del successivo D.L. 2 luglio 2007, n. 81, avvenuta poi con la L. 3 agosto 2007, n. 127, la nuova *deduzione base* Irap indicata, ora a regime, al citato art. 11, comma 1, lettera a), n. 2), del D.Lgs. n. 446/1997 è stata espressamente estesa alle banche, enti finanziari ed assicurazioni (cfr. art. 15-*bis* del D.L. citato). La misura, pertanto, da regime di aiuto di Stato è diventata un provvedimento di carattere generale, applicandosi essa a beneficio di tutto il territorio nazionale e, per l'effetto, la stessa rimane sottratta al controllo delle autorità comunitarie e al regolamento di procedura di cui al citato art. 88 del Trattato.

Con riguardo alle *public utilities*, le argomentazioni sostenute dal Governo per escludere comunque detti settori dal beneficio sono state, invece, condivise da Bruxelles: trattandosi di servizi pubblici resi, di norma, dietro convenzione, a tariffe definite in via amministrativa, che tengono conto anche dell'incidenza dell'Irap, l'estensione delle agevolazioni anche ad essi avrebbe determinato una sorta di "partita di giro" con alterazione, in corso d'opera, dei presupposti della convenzione (29).

(28) E ciò, nonostante la relazione illustrativa del citato decreto-legge lo prevedesse chiaramente.

(29) Anche se a fronte di questa giustificazione dell'esclusione delle *public utilities* dai soggetti beneficiari del provvedimento, la stessa Assonime, in una nota diffusa sul proprio sito il 25 maggio ultimo scorso, ha mostrato di non condividere l'assunto, atteso che in quel settore operano sia imprese con tariffe "sensibili" all'Irap che imprese per le quali

Al riguardo, tuttavia, non può non rilevarsi che la parziale indeducibilità degli interessi passivi dalla base imponibile Irap da parte delle banche ed enti finanziari ed assicurativi, disposta sempre con l'art. 15-bis del citato D.L. n. 81/2007, per finanziare il costo del provvedimento, finisce per "neutralizzare" o, comunque, depotenziare i benefici effettivamente fruibili dalle imprese operanti in questi settori che, di fatto, continueranno a non godere appieno delle nuove deduzioni o, almeno, ne potranno godere in via *differenziata* rispetto agli altri soggetti passivi Irap ammessi al beneficio.

Quanto, infine, *agli enti pubblici non commerciali*, trattandosi di enti che non esercitano generalmente attività economiche, la loro esclusione dalle nuove deduzioni Irap non è sindacabile dalla Commissione tenuta ad esprimersi, come è noto, solo con riferimento ad eventuali regimi di aiuto di Stato disposti a favore di imprese.

4. La deduzione Irap maggiorata SUD: l'attuale verifica del principio di non cumulabilità per gli aiuti in "de minimis" - L'art. 11, comma 1, lettera a), n. 3), D.Lgs. n. 446/1997, introdotto dal citato art. 1, comma 266, L. n. 296/2006, prevede, come si diceva, che il predetto importo deducibile di 5.000,00 euro (o 4.600,00, dal 2008) dalla base imponibile Irap possa essere maggiorato *fino a 10.000,00 euro* (o fino a 9.200,00 dal 2008), sempre su base annua, con riferimento ai soggetti passivi indicati dalle lettere da a) ad e) dell'art. 3, comma 1, del citato D.Lgs. n. 446/1997 per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta nelle Regioni, Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (30).

la relazione tra la misura della tariffa e l'incidenza dell'Irap "è meno chiara, se non insussistente". Secondo la recente circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate per illustrare la portata dell'intervento (n. 61/E del 19 novembre 2007), nell'ipotesi in cui le imprese operanti nel settore dei pubblici servizi, oltre all'esercizio delle attività regolamentate, svolgano anche altre attività liberalizzate, le nuove deduzioni potranno essere fruite solo relativamente al costo del fattore lavoro impiegato in queste ultime. A tal fine sarà necessario operare la separazione contabile dei componenti positivi e negativi relativi alle diverse attività svolte.

(30) Per la citata circ. n. 61/E/2007, la deduzione maggiorata, che è alternativa alla deduzione base, spetta 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. L'impresa potrà, dunque, scegliere di calcolare su tutti, o solo su alcuni dei suoi lavoratori impiegati, la deduzione base o quella maggiorata, a seconda della relativa convenienza.

Detta *deduzione maggiorata SUD*, diversamente da quella *base* che vale su tutto il territorio nazionale, potrà essere fruita dai beneficiari, si legge nella norma, "nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola "de minimis" di cui al Regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001, e successive modificazioni"; e, quindi, in questo caso, come si è innanzi già chiarito, senza obbligo di preventiva notifica del provvedimento alle autorità comunitarie.

Va, però, chiarito che tutta la deduzione maggiorata SUD fruita dai beneficiari, *fino al limite massimo* (di 10.000,00 o 9.200,00 euro), deve integralmente rientrare nel regime del "de minimis" e non - come sarebbe stato forse più opportuno - solo l'incremento rispetto a quella base valida per tutto il territorio nazionale. Ben diverso sarebbe stato, infatti, l'effetto positivo e "differenziato" per il Mezzogiorno se la fruizione in "de minimis" fosse stata circoscritta ai soli 5.000 euro (o 4.600,00 euro a partire dal 2008) differenziali rispetto alla misura base, potendosene beneficiare, in questo secondo caso, in linea di principio, il doppio degli occupati.

Trattandosi, in ogni caso, di una misura di aiuto di Stato ancorata al rispetto dei limiti imposti dal predetto regolamento comunitario sul "de minimis", la stessa era ed è rimasta *selettiva*: il citato art. 15-bis, del D.L. n. 81/2007 non ha modificato, infatti, anche il punto 3 della lettera a) dell'art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 446/1997 e, pertanto, la *deduzione maggiorata SUD* rimane non fruibile dalle banche, enti finanziari e assicurazioni situate nei territori meridionali; e ciò, si noti, anche se detti soggetti passivi dovranno comunque subire la parziale indeducibilità degli interessi passivi dalla propria base imponibile Irap, introdotta, come si diceva, per finanziarie il maggior costo del riconoscimento della deduzione base a tutto il territorio nazionale.

Considerato, poi, che nelle more dell'entrata in vigore della legge Finanziaria per il 2007, è stato emanato il nuovo Regolamento (CE) n. 1928/2006 sugli aiuti in "de minimis", anche alla *deduzione maggiorata SUD* si applicherà, da un lato, il nuovo massimale di aiuti ritenuti non lesivi della concorrenza pari a 200.000 euro su base triennale, ma, dall'altro, varranno anche più stringenti limiti di cumulabilità con altri regimi di aiuto che, come subito si chiarirà, contribuiscono sicuramente a rendere più complessa e di difficile misurazione la valutazione degli effettivi benefici fruibili dalle imprese meridionali.

In base al previgente Regolamento (CE) n. 69/2001, infatti, gli aiuti autorizzati dalla Commissione, oppure esentati dalla notifica (come quelli per gli aiuti alle PMI o per gli aiuti alla formazione), non contavano nella

quantificazione del precedente massimale stimato, com'è noto, nell'importo di 100.000 euro su base triennale (31).

Il citato Regolamento n. 1998/2006 dispone, invece, ora che, per evitare che le intensità massime d'aiuto previste nei vari strumenti comunitari siano aggirate, gli aiuti "*de minimis*" non possono essere cumulati con altri aiuti statali "*relativamente allo stesso progetto*" e che comunque "*l'importo complessivo degli aiuti 'de minimis' concessi ad una medesima impresa non dovrà superare i 200.000 euro lordi nell'arco di tre esercizi finanziari... a prescindere dalla forma dell'aiuto o dall'obiettivo perseguito ed a prescindere dal fatto che l'aiuto concesso dallo Stato membro sia finanziato interamente o parzialmente con risorse di origine comunitaria*" (art. 2, punto 2). Qualora l'importo complessivo dell'aiuto concesso superi il predetto massimale, tale importo non potrà beneficiare dell'esenzione prevista dal citato regolamento "*neppure per una parte che non superi detto massimale*".

Pertanto, se un'impresa beneficiaria del SUD si trovasse nella condizione di superare il massimale di 200.000 euro, su base triennale, per effetto della *deduzione maggiorata SUD*, anche nel solo primo anno di fruizione dell'agevolazione, dovrebbe poter continuare a godere della *deduzione base*, ma sarà costretta a "ricalcolare" il beneficio sino ad allora fruito in "*de minimis*", non potendo invocare lo stesso neanche in un momento successivo (citato art. 2, punto 2, ultimo periodo, del Regolamento). Detta impresa beneficiaria sarà, pertanto, tenuta a corrispondere la maggiore imposta, fino ad allora, "indebitamente" risparmiata (oltre a corrispondere sanzioni ed interessi per il mancato versamento).

Il nuovo Regolamento aggiunge, poi, che gli aiuti "*de minimis*" non sono cumulabili con aiuti statali, anche se autorizzati, relativi agli "*stessi costi ammissibili se tale cumulo dà luogo ad un'intensità di aiuto superiore a quella fissata da un regolamento di esenzione di categoria o da una decisione della Commissione*" (art. 2, punto 5).

Altra occasione di "rideterminazione" delle deduzioni effettivamente spettanti in "*de minimis*" derivano, pertanto, non soltanto dalla eventuale fruizione di aiuti a fronte della stessa tipologia di "costi" ammissibili ma, soprattutto, dal fatto che, in virtù dell'eventuale cumulo con altri aiuti statali (o regionali) le imprese situate nei territori meridionali dovrebbero poter sempre conoscere se, per effetto del beneficio fruito sino ad allora in "*de minimis*", venga o meno a determinarsi il superamento delle intensità di

(31) Fino al 1996, il limite era fissato in 50.000 ecu.

aiuto fissate, per una determinata regione, in un regolamento di esenzione per categoria, in una decisione della Commissione o, come da più parti indicato, anche in un provvedimento di legge, anche nazionale, che espressamente disponga la non cumulabilità.

Superatasi l'intensità di aiuto, infatti, il beneficio fino ad allora calcolato secondo le regole del "de minimis" non potrà essere invocato, *neppure per la parte che non supera il massimale*, né al momento della concessione dell'aiuto, né in un momento successivo e dovrà essere rimborsato.

Ove non venisse rimborsato, si ricorda, inoltre, che, sempre per una nuova norma introdotta dalla legge Finanziaria per il 2007 (art. 1, comma 1223, L. n. 296/2006), i destinatari di (qualsiasi tipologia) di aiuti di Stato potranno oggi avvalersi di misure agevolative solo se dichiarano di non rientrare "tra coloro che hanno ricevuto e successivamente non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti che sono individuati illegali o incompatibili dalla Commissione europea".

La necessità di introdurre una simile previsione di legge deriva dal fatto che, per consolidata giurisprudenza comunitaria, alla Commissione spetta il potere discrezionale di "sospendere il versamento di un nuovo aiuto fino a che l'impresa non abbia restituito il precedente aiuto illegittimo" (32).

Ma, allora, risulta ancora più evidente che, oggi, nessuna autorità concedente potrà assegnare misure d'aiuto se non procurandosi la predetta dichiarazione da parte dei beneficiari che, a loro volta, dovrebbero poter conoscere "in tempo reale" il loro "plafond" di aiuti ancora disponibile rispetto ai limiti imposti dalla Carta nazionale di aiuti di Stato, nell'arco dei singoli periodi d'imposta (33).

In definitiva, il monitoraggio degli aiuti in "de minimis" impone alle imprese beneficiarie la realizzazione di un *controllo interno di gestione* degli effettivi vantaggi fruiti di elevata complessità, attuabile, di norma, solo ricorrendo ad elevate professionalità o, almeno, come sarebbe auspicabile, con la *collaborazione* delle stesse autorità concedenti.

(32) Sul punto, Corte di Giustizia del 15 maggio 1997, C-355/95.

(33) Secondo la citata circ. n. 61/E/2007, sono soggetti all'obbligo di presentare la predetta dichiarazione anche coloro che hanno fruito o intendono fruire della deduzione maggiorata fino a 10.000 euro, di cui all'art. 11, comma 1, lettera a), n. 3), del decreto Irap. Per l'Agenzia, inoltre, i soggetti che non hanno fruito della citata deduzione maggiorata, sono obbligati, a pena di decadenza, a presentare la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà prima della fruizione medesima.

Del resto, lo stesso art. 3, paragrafo 1, del citato Regolamento (CE) n. 1998/2006, indica puntuali procedure di controllo da parte degli Stati membri degli aiuti concessi in "de minimis" alle imprese che possono essere disapplicate nel solo caso in cui lo Stato membro istituisca un "Registro Centrale" contenente informazioni complete su tutti gli aiuti rientranti nell'ambito di applicazione del nuovo regolamento, qualunque sia l'autorità concedente.

5. *Le altre nuove deduzioni Irap* - In aggiunta alla deduzione (*base o maggiorata SUD*), l'art. 11, comma 1, lettera a), n. 4), D.Lgs. n. 446/1997, come sostituito dall'art. 1, comma 266, lettera a), L. n. 296/2006, nella sua originaria formulazione, disponeva - sempre nei riguardi dei medesimi soggetti passivi destinatari del beneficio del taglio del cuneo - la deducibilità dalla base imponibile Irap dei *contributi assistenziali e previdenziali* riferiti sempre ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato impiegati nel periodo d'imposta.

Anche per detta agevolazione, dopo le obiezioni sollevate dalla stessa Commissione in esito agli intervenuti contatti bilaterali, si è reso necessario prevedere l'estensione a banche, enti finanziari ed assicurativi; estensione poi realizzata dal citato art. 15-bis, D.L. n. 81/2007 che, una volta inclusi detti soggetti tra i destinatari dell'agevolazione, ha reso anche questa misura un provvedimento di portata generale (34).

In presenza di determinazione condizioni, è stato anche incrementato l'ammontare della deduzione per *nuove assunzioni*, di cui al combinato disposto dell'art. 11, commi 4-*quater* e 4-*quinqües*, del D.Lgs. n. 446/1997 relativamente a lavoratrici donne rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato di cui al Regolamento (CE) n. 2204/2002 del 5 dicembre 2002.

L'art. 1, comma 266, lettera e), L. n. 296/2006 ha aggiunto, infatti, il comma 4-*sexies* al citato art. 11, D.Lgs. n. 446/1997, per stabilire che, con riferimento alle predette lavoratrici donne, la deduzione "base" di 20.000 euro prevista nel caso di incremento occupazionale di lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato dal citato comma 4-*quater* dell'art. 11, è moltiplicata per 7 volte, nelle aree ammissibili alla deroga di cui all'art. 87, paragrafo 3, lettera a), del Trattato (*ex* aree Obiettivo 1, ora obiettivo Convergenza) ed è moltiplicata per 5, nelle aree ammissibili alla deroga di cui all'art. 87, paragrafo 3 lettera c), del Trattato (*ex* aree Obiettivo 2, ora Obiettivo Competitività Regionale e Occupazionale).

(34) Per gli enti non commerciali privati che determinano la base imponibile Irap con il cosiddetto "metodo retributivo", i predetti oneri sono già esclusi dal valore della produzione lorda e, quindi, per essi la disposizione in esame è, di fatto, inefficace.

Sempre che ricorrano i requisiti per fruire di detta maggiorazione di deduzione per le donne "svantaggiate" (nel senso chiarito dal citato Regolamento n. 2204) è, tuttavia, stabilito che il beneficio in esame non possa essere fruito congiuntamente alla maggiorazione della deduzione base di 20.000 euro, già prevista dal comma 4-*quinqüies* del citato art. 11, D.Lgs. n. 446/1997 alla data di entrata della L. n. 296/2006, nella misura, rispettivamente, di 5 volte o di 3 volte per le stesse innanzi citate aree in deroga.

6. La complessa valutazione della convenienza nella fruizione delle deduzioni Irap - Ai sensi dell'art. 11, comma 4-*septies*, del D.Lgs. n. 446/1997, come modificato dalla citato L. n. 296/2006, le "nuove deduzioni" dalla base Irap con le quali si è provveduto al "taglio del cuneo" non sono, in ogni caso, cumulabili, con quelle già disciplinate a regime fino al 31 dicembre 2006 (35).

Stante il predetto divieto, i beneficiari dovranno, quindi, necessariamente confrontare i risparmi d'imposta derivanti dalla fruizione *alternativa* tra tutte le deduzioni vigenti al 1° gennaio 2007, per valutarne l'effettiva convenienza e l'opportunità di godimento, e devono tener conto, come si diceva, in ogni caso, dei limiti imposti dal nuovo regolamento comunitario sul "de minimis".

Si pone, allora, sicuramente un problema di coordinamento fra le nuove e le vecchie agevolazioni già vigenti e, per l'effetto, nasce anche l'esigenza, in capo ai soggetti beneficiari, di procedere ad un complesso calcolo di convenienza, sicuramente di difficile elaborazione, soprattutto per le imprese individuali e per quelle di piccola dimensione, non capaci, di norma, di sopportarne i relativi costi.

Quanto alla decorrenza delle nuove deduzioni, ulteriori profili di complessità nella determinazione degli effettivi vantaggi dipendono dal fatto che, nella previsione originaria, quelle indicate ai punti 2) e 4), nonché 3), della lettera a) dell'art. 11, del D.Lgs. n. 446/1997, si sarebbero dovute applicare "a decorrere dal mese di febbraio 2007 nella misura del 50 per cento e per l'intero ammontare a partire dal successivo mese di luglio" con conseguente ragguglio ad anno (commi 267 e 268 della L. n. 296/2006). È evidente che, anche per detta circostanza, può determinarsi il rischio dell'effettuazione di meri errori di computo del corretto risparmio d'imposta fruibile anche in considerazione della decorrenza *parziale e graduale* delle nuove agevolazioni.

(35) La citata norma chiarisce, infatti, che "l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1, lettera a), numeri 2), 3) e 4), è alternativa alla fruizione delle disposizioni di cui ai commi 1, lettera a), numero 5), 4-*bis*-1, 4-*quater*, 4-*quinqüies* e 4-*sexies*".

Considerati, poi, i ritardi con cui si sono conclusi gli accordi con le autorità comunitarie, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare non sono stati messi, poi, nella condizione di calcolare i benefici di loro spettanza sin dal calcolo della prima rata degli acconti relativi al 2007 (36). Rimane la scadenza della "seconda o unica rata di acconto riferita al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente", come ora precisato dal citato art. 15-bis, D.L. n. 81/2007, anche se in espressa deroga ai principi generali in materia di efficacia temporale delle norme tributarie, sanciti all'art. 3, comma 1, della L. n. 212/2000 (37).

Tenendo in debito conto questi profili di criticità e complessità di calcolo del meccanismo agevolativo, rimane allora da chiedersi, soprattutto alla luce dell'avvenuto "declassamento" della misura a norma di carattere generale, se non sarebbe stato forse più opportuno e sufficiente procedere, sin dal varo del provvedimento, ad un riordino delle deduzioni Irap già esistenti, tutte rivolte, com'è noto, a potenziare la deduzione di parte del costo del lavoro nell'ambito della disciplina Irap, elevandone semmai, in alcuni casi, l'entità, anche se entro il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e degli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro, come poi, in ogni caso, oggi, dispone l'art. 11, comma 4-septies, del D.Lgs. n. 446/1997 (38).

(36) Scaduta in riferimento al termine ordinario di liquidazione degli stessi, Ires (Irap) o Irap, fissato al 16 giugno (9 luglio) 2007.

(37) Si rinvia, per questo complesso profilo di applicabilità delle deduzioni, alle tabelle di calcolo elaborate dalla stessa Agenzia ai paragrafi 1.4., 1.5 e 1.6 della citata circolare n. 61/E/2007.

(38) Dalla complessa ed articolata disciplina delle "diverse" ed, in certi casi, "alternative" riduzioni della base imponibile Irap, tutte indicate nell'art. 11, D.Lgs. n. 446/1997, risultano, in particolare, oggi fruibili:

a) la deduzione base di 5.000 euro per dipendenti a tempo indeterminato impiegati nel periodo d'imposta [comma 1, lettera a), n. 2)]; b) la deduzione maggiorata SUD di 10.000 euro per dipendenti a tempo indeterminato impiegati nel periodo d'imposta [comma 1, lettera a), n. 3]; c) la deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato [comma 1, lettera a) n. 4]; d) la deduzione delle spese relative agli apprendisti; delle spese relative ai disabili; delle spese per il personale assunto con contratti di formazione lavoro o inserimento, nonché i costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo [comma 1, lettera a), n. 5]; e) la deduzione "forfetaria", da 8.000 euro fino a 2000 euro per i soggetti la cui base imponibile è compresa tra 180.759,91 euro fino a 180.999,91 euro (comma 4-bis); f) la deduzione per l'assunzione di lavoratori dipendenti, in misura pari a 2.000 euro per ognuno di essi sino a un massimo di cinque, spettante ai soggetti cosiddetti "minori" 2 (comma 4-bis1); g) la deduzione per l'incremento occupazionale e l'assunzione di particolari categorie di lavoratori dipendenti

A ben vedere, il predetto riordino avrebbe potuto trovare la sua fonte anche nella previsione di agevolazioni Irap strutturate con più ampie forme di flessibilità, già a livello regionale.

Quando eventuali "vantaggi" fiscali sono, infatti, la diretta conseguenza dell'esercizio del potere locale di concedere sgravi, riduzioni d'aliquota o d'imponibile, secondo un modello di federalismo cosiddetto *simmetrico* fondato, cioè, sul riconoscimento di un potere identico per tutti gli enti di un medesimo livello di governo, viene a mancare il carattere della *selettività* e quella data misura di favore può essere giudicata non lesiva della concorrenza, come, del resto, confermato in più occasioni, proprio in materia Irap, dalla stessa Commissione (39), e come, in maniera innovativa, oggi riconosciuto dalla stessa Corte di Giustizia (cfr. nota sentenza del 6 settembre 2006, causa C-88/03, Repubblica portoghese /c. Commissione della Comunità europea) (40).

Secondo la Corte di Giustizia (sent. 15 maggio 1997, C-335/95), infatti, se un ente territoriale, nell'esercizio di poteri *sufficientemente autonomi* rispetto al potere centrale (41), stabilisce un'aliquota fiscale inferiore a

a tempo indeterminato (cosiddetti lavoratori svantaggiati), anche donne, ammessi a fruire di aiuti nel rispetto del Regolamento (CE) n. 2204/2002 (commi da *4-quater* a *4-sexies*). Restano, invece, in ogni caso deducibili, per tutti i soggetti passivi dell'Irap, i contributi Inail per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro [comma 1, lettera *a*), n. 1)]. Si tenga, infine, presente che nel disegno di legge sulla Finanziaria 2008 si prevede anche una riduzione delle deduzioni di cui ai citati commi *4-bis* e *4-bis1*.

(39) Sulla base di questi argomenti, la Corte è arrivata a riconoscere la compatibilità con il divieto di aiuti di Stato della facoltà delle Regioni italiane a variare la propria aliquota Irap: cfr. decisione C(2005) n. 4675 del 7 dicembre 2005; decisione C(2006) n. 3212 del 19 luglio 2006.

(40) Con la quale la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha respinto il ricorso del Portogallo che chiedeva l'annullamento della decisione 2003/442/CE della Commissione sul regime fiscale applicato nella regione delle Azzorre. Nel 1999, la Regione delle Azzorre, in virtù dell'autonomia politica e fiscale di cui gode, aveva stabilito una riduzione delle aliquote d'imposta nazionale sul reddito, al fine di consentire agli operatori economici della regione di superare gli svantaggi strutturali derivanti dalla loro ubicazione in una regione insulare e ultraperiferica. Tale regime, tardivamente notificato, è entrato in vigore senza la necessaria autorizzazione della Commissione. In questa causa, la Corte ha ritenuto che gli aiuti di Stato al funzionamento incompatibili con il mercato comune e, quindi, illegali ma ha, per la prima volta, ampliato i confini di una eventuale fiscalità di vantaggio rispetto alle restrittive deroghe di cui al citato art. 87, paragrafo 3, basandosi sul grado di indipendenza di una data regione rispetto all'autorità centrale.

(41) Per essere giudicata autonoma, la decisione dovrebbe, però, essere adottata da un'autorità regionale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale (autonomia istituzionale); dovrebbe essere presa

quella nazionale, ma applicabile unicamente alle imprese situate nel territorio di sua competenza, il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività di quella data misura potrebbe limitarsi all'area geografica interessata dal provvedimento e non essere estesa a tutto il territorio nazionale.

Di conseguenza, se l'intenzione del legislatore fosse stata quella di consentire il riconoscimento di agevolazioni Irap *selettive e differenziate territorialmente* - come sembra dalla lettura della formulazione originaria delle norme - si è forse persa ancora una volta l'occasione di strutturare, già sulla base dell'attuale articolazione dei diversi livelli di potestà legislativa tra Stato e Regioni risalente alla Riforma del Titolo V della Costituzione, e delle previsioni interne alla stessa disciplina Irap, l'introduzione di eventuali *misure di fiscalità differenziata "a dimensione regionale"*, idonee a superare le restrittive ipotesi di deroga di cui al citato art. 87, paragrafo 3, del Trattato, anche prima dell'attuazione di un più compiuto modello di federalismo fiscale (42).

7. *La stabilizzazione del credito d'imposta per i nuovi investimenti nelle aree svantaggiate* - L'agevolazione, introdotta all'art. 1, dai commi da 271 a 279, della L. n. 296/2006, è riservata alle imprese che effettuano *investimenti* in strutture produttive localizzate nelle aree ammissibili alle deroghe di cui al citato art. 87, paragrafo 3, lettere *a*) e *c*), del Trattato e consiste nella "*stabilizzazione*" del credito d'imposta, già introdotto dall'art. 8 della L. n. 388/2000 e successivamente più volte modificato fino al 31 dicembre 2006 (43), per il periodo *2007 fino al 2013*.

Le deroghe riguardano, come si è innanzi già indicato, *gli aiuti a finalità regionale* che, diversamente dalle altre categorie di aiuti pubblici, sono riservate a particolari aree geografiche di un dato territorio in ragione del mancato sviluppo o per il basso livello di occupazione o tenore di vita e

senza intervento diretto da parte del governo centrale sul suo contenuto (autonomia procedurale) e l'ente dovrebbe poter assumere le conseguenze politiche ed economiche di una tale misura (autonomia finanziaria). Le minori entrate dovute alla riduzione dell'aliquota non dovrebbero essere, infatti, compensate da sovvenzioni provenienti da altre regioni o dal governo centrale). Sul punto, A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, cit. pagg. 1783 e seguenti.

(42) La cui definitiva attuazione attende ancora l'approvazione del disegno di legge delega sull'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, attualmente ancora in discussione in Parlamento.

(43) Si tenga presente che il finanziamento del credito di imposta per gli investimenti è stato posto a carico della fiscalità generale, a differenza del periodo 2000-2006 in cui il credito imposta introdotto con l'art. 8, L. n. 388/2000 è stato coperto dal Fondo aree sottosviluppate (Fas).

che perseguono, in via diretta, il potenziamento di queste aree proprio attraverso il sostegno agli investimenti o la creazione di posti di lavoro.

La Commissione è tenuta, dunque, ad autorizzare il predetto regime valutando il grado di efficacia dei benefici accordati alle imprese rispetto al soddisfacimento dell'interesse generale della coesione economica e sociale dell'Unione. Ad oggi, il provvedimento sul credito d'imposta non è stato ancora autorizzato dalla Commissione; ritardo che dipende dall'altro ritardo con cui l'Italia ha elaborato la Carta nazionale degli aiuti di Stato per il periodo 2007-2013 che costituisce, come si vedrà, il parametro di riferimento per la effettiva determinazione dell'agevolazione e che è stata approvata solo in data 28 novembre 2007.

Si deve, però, subito mettere in evidenza che è molto probabile che l'attuale impianto normativo sul "credito d'imposta SUD" sarà rivisto, alla luce delle osservazioni già sollevate dalla Commissione europea alle autorità italiane il 30 ottobre u.s. sulla portata dell'intervento.

La Commissione ha, infatti, innanzitutto contestato all'Italia la non conformità dell'agevolazione alla "nozione di progetto di investimento iniziale", come ora contenuta nei Nuovi Orientamenti a finalità regionale per il periodo 2007-2013, così come ha chiesto chiarimenti sulle modalità di utilizzo della misura agevolativa e sulle regole di cumulabilità dell'agevolazione con altri regimi di aiuto.

Il comma 271 dell'art. 1 della L. n. 296/2007, nel testo attualmente approvato, si limita, per ora, a disporre che beneficino del "nuovo" credito d'imposta le "imprese" che effettuano l'acquisizione di determinati *beni strumentali nuovi* destinati a strutture produttive ubicate nelle aree delle regioni del Mezzogiorno, senza delimitare, quindi, l'agevolazione ad un "progetto iniziale" e senza specificare, peraltro, in via espressa, quali soggetti passivi siano ammessi al beneficio (44). La norma si limita ad escludere espressamente le imprese che operano nei settori siderurgico, e delle fibre sintetiche, nonché in quello finanziario, assicurativo, creditizio, e della pesca (comma 271).

Secondo un principio generale applicabile in ambito comunitario, per le imprese o attività che riguardano prodotti o appartengono a settori soggetti a specifiche discipline comunitarie, l'agevolazione è riconosciuta nel rispetto delle condizioni sostanziali e procedurali definite dalle predette

(44) Se la locuzione "imprese" fosse, infatti, da intendersi come riferibile a tutti coloro che esercitano un'attività commerciale, a prescindere dalla loro natura giuridica e dal regime contabile adottato, ne potrebbe derivare un'ipotesi di estensibilità del credito d'imposta anche agli enti non commerciali limitatamente all'eventuale attività commerciale da essi svolta; e ciò, diversamente da quanto espressamente stabilito dal previgente art. 8 della L. n. 388/2000.

specifiche discipline dell'Unione europea e, comunque, sempre subordinatamente alla previa autorizzazione - ove prescritta - della Commissione europea. Dovrebbero ritenersi, in ogni caso, escluse, sempre tenendo presenti i principi comunitari, le imprese in difficoltà, cioè quelle sottoposte a procedure concorsuali.

Il "nuovo" credito d'imposta è ancorato, come si diceva, alla misura massima di sovvenzione consentita in applicazione delle intensità di aiuto stabilite dalla citata Carta italiana degli aiuti a finalità regionale. La misura percentuale massima dell'agevolazione varierà, dunque, in relazione alla localizzazione dell'iniziativa e in relazione alle dimensioni (piccola, media o grande) dell'impresa richiedente. Anche su questo punto, la Commissione ha chiesto all'Italia di stabilire che, per i progetti con costi superiori a 50 milioni di euro, i beneficiari inoltrino la richiesta con un'apposita domanda di aiuto.

Detto credito spetta per i nuovi investimenti effettuati, anche mediante contratti di locazione finanziaria (45), nel predetto periodo agevolato, destinati a strutture produttive ubicate nelle aree individuate dalla legge, esclusi gli immobili ed i veicoli (46). L'agevolazione, in particolare, è concessa a fronte delle spese sostenute per l'acquisizione, sia a titolo oneroso che in *leasing*, di macchinari ed impianti non infissi al suolo, attrezzature varie, programmi informatici (riservati alle PMI), nonché brevetti concernenti nuove tecnologie di prodotto o di processo. Per le grandi imprese, così come definite ai sensi della normativa comunitaria, gli investimenti in tali beni sono agevolabili nel limite del 50 per cento del complesso degli investimenti agevolati per il medesimo periodo d'imposta.

Atteso che la *ratio* del provvedimento è quella di agevolare l'acquisizione di investimenti "aggiuntivi" e non "sostitutivi" di quelli già esistenti, il credito d'imposta non viene commisurato al costo degli investimenti, ma all'ammontare dell'incremento netto di quelli effettuati nel perio-

(45) Per nuovi investimenti si intendono le acquisizioni, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di: *a*) macchinari, impianti, diversi da quelli infissi al suolo, ed attrezzature varie, classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale di cui al primo comma, voci B.II.2 e B.II.3, dell'art. 2424 del codice civile; *b*) programmi informatici commisurati alle esigenze produttive e gestionali dell'impresa, limitatamente alle piccole e medie imprese; *c*) brevetti concernenti nuove tecnologie di prodotti e processi produttivi, per la parte in cui sono utilizzati per l'attività svolta nell'unità produttiva.

(46) A differenza di quanto disposto dal citata art. 8, L. n. 388/2000, detta esclusione è stata disposta per evitare la dispersione di risorse in investimenti ritenuti scarsamente qualificanti per lo sviluppo dei territori meridionali.

do d'imposta (art. 1, comma 274) (47). La misura dell'agevolazione è determinata, per questo motivo, in relazione alla quota del costo complessivo dei beni eccedente gli ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta, relativi alle medesime categorie dei beni d'investimento della stessa struttura produttiva, ed esclusione dei beni che formano oggetto dell'investimento agevolato effettuati nel periodo d'imposta della loro entrata in funzione (48).

Ad avviso della Commissione, la normativa dovrà essere modificata anche per prevedere che, qualora a conclusione dell'investimento i costi effettivamente sostenuti per l'intero progetto risultassero più alti degli oneri pianificati, l'ammontare dell'agevolazione fruibile non potrà essere aumentata, ma rimanere circoscritta alla misura richiesta con l'originario progetto di investimento.

Per evitare, poi, il rischio di dispersione delle risorse messe a disposizione dei territori del Mezzogiorno, e scoraggiare l'uso strumentale dell'agevolazione, sono state introdotte specifiche norme di "salvaguardia", con evidente natura antielusiva, che impongono una "rideterminazione" del credito d'imposta spettante, al verificarsi di una serie di eventi, quali la mancata entrata in funzione o la dismissione dei beni agevolati (49), analogamente a quanto già disciplinato in relazione al previgente art. 8, L. n. 388/2000.

(47) Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dal locatore, al netto delle spese di manutenzione.

(48) Il comma 278 prevede che con uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, saranno adottate le disposizioni per l'effettuazione delle verifiche necessarie a garantire la corretta applicazione delle norme e la valutazione della qualità degli investimenti effettuati, anche al fine di stabilire l'opportunità di effettuare un *riequilibrio* con altri strumenti aventi analoga finalità.

(49) Il comma 277 chiarisce, al riguardo, che se i beni oggetto dell'agevolazione non entrano in funzione entro il secondo periodo di imposta successivo a quello della loro acquisizione (o ultimazione per i beni in economia), il credito d'imposta deve essere rideterminato, escludendo dagli investimenti agevolati, l'ammontare dei beni non entrati in funzione. Se, ancora, i beni oggetto dell'agevolazione sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno diritto all'agevolazione, entro il quinto esercizio successivo a quello nel corso del quale i beni sono entrati in funzione, il credito d'imposta deve essere rideterminato, escludendo ovviamente dagli investimenti l'ammontare dei beni oggetto delle predette operazioni. Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria le innanzi descritte norme antielusive si applicano *"anche se non viene esercitato il riscatto al termine del contratto"*.

8. *L'utilizzo parziale, graduale e limitato del nuovo credito d'imposta* - Il regime d'aiuto concesso attraverso il credito d'imposta si sostanzia in una agevolazione di natura fiscale; detto credito, infatti, una volta calcolato, non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile Irap, né rileva ai fini del *pro-rata* di deducibilità degli interessi passivi di cui agli artt. 96 e 109, del Tuir (comma 282).

La fruizione del credito d'imposta, una volta autorizzata, dovrebbe essere del tutto automatica e l'impresa potrà calcolare l'agevolazione direttamente in sede di dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui ha effettuato gli investimenti agevolati. Resterà da stabilire, secondo l'obiezione avanzata dalla Commissione anche su questo punto, se è sufficiente l'indicazione del credito in dichiarazione o se si renderà, comunque, necessaria la presentazione di un'apposita istanza da parte dei beneficiari.

Quello che è certo è che l'utilizzo di detto credito non è senza vincoli.

In primo luogo, lo stesso potrà essere utilizzato in compensazione dalle imposte a carico dei beneficiari, ma solo ed esclusivamente "*ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi*" dovute per il periodo d'imposta (comma 276). L'eventuale eccedenza sarà, invece, utilizzabile in compensazione ai fini degli altri tributi (Iva o Irap) o contributi, ma a partire dal *sesto mese* successivo alla scadenza di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il motivo di questa circoscritta e graduale utilizzazione del credito d'imposta non può che ricercarsi nella prevalenza dell'interesse erariale di contenere gli effetti del beneficio economico conseguito dai beneficiari. Ma è evidente che la limitazione nella "spendita" del credito maturato dalle imprese contribuisce sicuramente a "depotenziare" la misura agevolativa per l'evidente ostacolo frapposto al pieno godimento del diritto delle imprese a compensare, liberamente e fino a concorrenza dell'importo maturato, tutte le imposte, sia dirette che indirette, oltre che l'Irap, gravanti sul periodo d'imposta.

Senza dire, poi, che per effetto di quanto previsto nel citato disegno di legge Finanziaria per il 2008 (50), i crediti d'imposta maturati dal 1° gennaio 2008 da indicare nella dichiarazione dei redditi (quadro RU), compreso, dunque, quello sugli investimenti in oggetto, potranno essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro. L'eccedenza è riportata in avanti, anche oltre il limite previsto dalle singole leggi d'imposta, ma sarà compensabile per l'intero importo residuo solo a partire dal terzo anno successivo a quel-

(50) Art. 3, comma 20, d.d.l. n. 3256/2007, come modificato in sede di approvazione in Senato.

lo in cui si genera l'eccedenza. Se passerà in via definitiva l'emendamento approvato in Senato sul punto, il limite dei 250.000 euro non si applicherà al meccanismo del credito d'imposta (comma 271 citato), ma ciò solo a decorrere dalla data del 1° gennaio 2010.

Per espressa disposizione di legge, infine, il "nuovo" credito d'imposta "non è cumulabile né con il sostegno *de minimis*, né con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi beni" (art. 1, comma 272).

Questa norma, a dire il vero, non appare di facile interpretazione. Tant'è che, anche in ordine a questo profilo, la Commissione ha sollevato le sue osservazioni per scongiurare possibili duplicazioni di beneficio fruibile dai destinatari.

Innanzitutto il riferimento al sostegno del "*de minimis*" non è espresso con il preciso riferimento al regolamento comunitario che lo dispone; e ciò, si badi bene, nonostante la stessa legge Finanziaria 2007 quando si riferisce al regime del "*de minimis*" con riferimento al taglio del cuneo per il Sud, citi il precedente Regolamento (CE) n. 69/2001 (art. 1, comma 266, della L. n. 296/2006).

Il fatto non è irrilevante, atteso che quest'ultimo conteneva, in materia di cumulo, regole diverse rispetto a quelle ora disposte con il nuovo regolamento.

Ed invero, se è principio generale della disciplina comunitaria il divieto di cumulo degli aiuti erogati nel caso in cui gli stessi abbiano per oggetto gli stessi beni, per quelli in "*de minimis*" il precedente Regolamento (CE) n. 69/2001 consentiva il cumulo con altre tipologie di sovvenzione, purché non venisse superato il precedente massimale pari a 100.000 euro su base triennale. Il nuovo Regolamento (CE) n. 1998/2006 stabilisce, invece, come si è già chiarito, il divieto di cumulo degli aiuti in "*de minimis*" con gli aiuti di Stato relativamente agli stessi costi ammissibili *solo se* tale cumulo porta al superamento dell'intensità di aiuto superiore a quella fissata da un regolamento di esenzione per categoria o da una decisione della Commissione.

Nel caso di misure di aiuto che eccedano il predetto massimale, l'aiuto non potrà essere considerato in "*de minimis*", neppure fino al limite dal valore soglia del massimale. In questo caso, l'intera sovvenzione dovrà rispettare l'obbligo di preventiva notifica e non potrà essere considerato aiuto "*de minimis*" neppure per la parte che potrà trovare capienza nel massimale.

Se quindi l'impresa si trovasse a conseguire aiuti, locali, nazionali o comunitari sugli stessi costi ammissibili all'agevolazione del credito d'imposta, anche se fruiti in "*de minimis*", dovrebbe poterne beneficiare almeno fino alle predette intensità d'aiuto; mentre il comma 272, non effettuando alcuna

precisazione al riguardo, sembrerebbe disporre un divieto "illimitato" di cumulo o potrebbe essere interpretato come un vincolo assoluto di godimento di "qualsiasi" altra misura in "de minimis" da parte dei beneficiari.

9. *La sperimentazione di Zone franche urbane per il rilancio di aree e quartieri in degrado delle città: l'originaria sua delimitazione ai territori del Mezzogiorno* - Con il comma 340 e seguenti dell'art. 1 della L. n. 296/2006 è stato costituito presso il Ministero dello sviluppo economico un Fondo con una dotazione di 50 milioni di euro per l'anno 2008 ed altri 50 milioni di euro per l'anno 2009 per la istituzione di *zone franche urbane (ZFU)* "allo scopo di favorire lo sviluppo economico e sociale, anche tramite interventi di recupero urbano, di aree e quartieri degradati nelle città del Mezzogiorno".

Le agevolazioni concedibili, alla luce del testo della citata norma, si sarebbero dovute disciplinare in conformità e nei limiti previsti dai nuovi Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale (2007 - 2013) ed in particolare, da quelli riferiti al sostegno delle piccole imprese di nuova costituzione (punto 6 dei Nuovi Orientamenti).

La predetta sperimentazione, secondo il suo modello originario, si è ispirata, come si diceva in premessa, ad un'ipotesi di "fiscalità di vantaggio" per il Sud del Paese, intesa come possibilità di riconoscere determinate agevolazioni fiscali solo a *taluni* territori e a *taluni* beneficiari, sulla scia dell'analoga esperienza realizzata in Francia dove, a partire dal 1996, sono state concessi aiuti, sotto forma di esenzioni fiscali e contributive, alle imprese insediate in determinate aree o quartieri in degrado all'interno delle città, per la promozione ed il perseguimento delle politiche urbane europee.

Non è certo questa la sede dove analizzare il "caso francese," dove le ZFU rappresentano il frutto di una complessa evoluzione storico-culturale della politica urbana e di inclusione sociale nel corso dell'ultimo secolo (51); c'è solo da chiarire che il sistema di incentivi creato, ed autorizzato dalla Commissione europea, intorno alle ZFU in Francia, ruota intorno alla

(51) L'istituzione delle predette ZFU è, infatti, avvenuta principalmente in Francia per risolvere il problema delle "banlieu", quartieri periferici vittime dell'emarginazione economica e sociale che caratterizzava le periferie urbane delle città francesi. Con il passar del tempo il governo francese si rese conto che l'efficacia della politica urbana dipendeva in modo proporzionale all'intensità degli interventi che interessavano direttamente l'economia e che sembravano contribuire maggiormente alla ripresa delle aree urbane in declino. Occorreva favorire l'integrazione dei diversi quartieri delle città con politiche economiche e sociali adeguate, per incentivare la creazione di nuove attività commerciali e rinnovare l'ambiente urbano. A tal fine si ritenne utile far ricorso anche a trattamenti giuridici diffe-

concessione di cinque principali tipologie di agevolazioni alle imprese ivi insediate (52); si manifesta come un regime *limitato e decrescente nel tempo e proporzionale* alle dimensioni dei soggetti beneficiari (53).

Sarà, però, proprio l'analisi delle ragioni del consenso europeo all'istituzione di questo peculiare regime di aiuti, che consentirà di mettere in luce alcuni aspetti di criticità delle norme con cui si sarebbe dovuta attuare la sperimentazione italiana solo per il Sud del Paese e che ci aiuterà a comprendere il motivo per cui, anche questo meccanismo agevolativo, è stato completamente rivisto in occasione dell'emanazione del disegno di legge Finanziaria per il 2008.

10. Le ragioni del consenso europeo alle ZFU francesi e la verifica della possibile loro estensione al modello italiano - Per quanto innanzi già riferito in ordine alla complessa disciplina sugli aiuti di Stato, è evidente che le agevolazioni collegate all'istituzione delle ZFU rientrano appieno nel divie-

renziati, di durata temporanea, destinati a favorire taluni insediamenti produttivi o taluni soggetti, insediati in quelle aree, allo scopo di superare o compensare eventuali situazioni di ineguaglianza con il resto del Paese (cosiddette misure di discriminazione positiva). Con il *Pacte de relance pour la Ville* (PRV), attuato con la L. n. 96-987 del 14 novembre 1996, processo di zonizzazione gerarchica operato proprio allo scopo di delimitare quei territori che necessitavano di differenti livelli di sostegno per il miglioramento della qualità della vita dei cittadini per ristabilire un'uguaglianza non solo formale, ma anche sostanziale tra le diverse realtà nazionali.

(52) I vantaggi fiscali collegati all'insediamento delle ZFU consistono, in particolare, nelle esenzioni dalla *taxe professionnelle*, dalla *taxe foncière sur les propriétés bâties*, dall'imposta sugli utili sui redditi delle società (IS-IEA) e sull'imposta sugli utili commerciali e non commerciali (BIC, BNC), dagli oneri sociali e contributivi e dai contributi sociali personali di malattia e maternità. Il dispositivo del *Pacte de Relance pour la Ville* del 1996 in base al quale vennero istituite le prime ZFU prevedeva, anche marginali agevolazioni, sia fiscali che di tipo burocratico, quali, ad esempio, l'esonerazione dal pagamento dei diritti di mutuo sui fidi di commercio e di clientela e dalla tassa dipartimentale di pubblicità.

(53) In particolare, i benefici risultano fruibili in misura integrale per i primi anni di attività, decorsi i quali, è disposta un'uscita degressiva dal regime. Nel caso di imprese con 5 o più dipendenti, il periodo di uscita dal regime era pari a 3 anni e la fruizione di ciascun incentivo era, rispetto al totale, del 60 per cento per il 1° anno, del 40 per cento per il 2° anno e del 20 per cento per il 3° anno; nel caso di imprese con meno di 5 dipendenti, il lasso di tempo previsto per lo scadere graduale delle agevolazioni era pari a 9 anni, rispetto ai quali, per i primi 5 si usufruiva del 60 per cento del totale degli incentivi, per i successivi 2 (6° e 7° anno) del 40 per cento e per gli ultimi 2 (8° e 9° anno) del 20 per cento. Nel corso del tempo, l'uscita degressiva è stata articolata in un numero diverso di anni.

to sancito dall'art. 87 del Trattato, trattandosi di una misura di aiuto *selettiva* e suscettibile di falsare la concorrenza, andando essa a favorire solo *taluni insediamenti* produttivi e *taluni territori*.

La Francia, proprio per il rispetto di quei vincoli, sottopose il regime di aiuti collegato all'istituzione di determinate ZFU nelle proprie città alla preventiva autorizzazione comunitaria, sin dall'istituzione delle prime 44 (dette di *prima generazione*). L'autorizzazione venne poi concessa con decisione della Commissione n. 159/96 del 23 aprile 1996. Successivamente sono state autorizzate altre 41 ZFU (la *seconda generazione*) con decisione della Commissione 211/2003 del 16 dicembre 2003 nonché, altre 15 (la *terza generazione*) autorizzate, in ultimo, con la decisione n. 70/A/2006 del 22 giugno 2006.

Le varie leggi francesi che hanno poi costituito l'insieme delle agevolazioni concedibili hanno poi individuato i soggetti beneficiari nelle piccole e medie imprese, secondo la stretta definizione comunitaria ed i siti eligibili nelle sole aree urbane con almeno 10.000 abitanti, caratterizzate da oggettivi criteri e parametri di identificazione rappresentati, in sintesi, da un elevato tasso di disoccupazione, dalla presenza di una ampia percentuale di giovani con età inferiore ai 25 anni e da un potenziale fiscale basso.

Quanto alle ragioni del consenso europeo, la Commissione, sin dalla prima decisione (n. 159/96), ha ritenuto le agevolazioni in questione compatibili *ex art. 87, paragrafo 3, lettera c)*, del Trattato, trattandosi di aree ubicate in regioni svantaggiate rispetto alla media nazionale, ed in considerazione del fatto che i benefici accordati alle imprese, di piccola dimensione, si manifestavano di durata limitata e decrescente nel tempo (dal 1996 fino al 2001), di ridotta intensità, nonché circoscritti a determinati quartieri definiti su base oggettiva (54). Detto regime venne poi prorogato dal 2001 al 2008, a seguito della decisione n. 766/02 del 30 aprile 2002.

La creazione delle successive 41 ZFU seguì, invece, alla citata decisione n. 211/2003 con la quale la Commissione autorizzò anche l'estensione delle agevolazioni alle imprese create o impiantate nelle predette ZFU durante il quinquennio 1° gennaio 2004-31 dicembre 2008.

C'è da notare, che anche in questo caso, la Commissione, dopo aver chiarito che il regime d'aiuti corrispondente alle cinque tipologie di agevolazioni fiscali nei confronti delle imprese *già insediate* nelle ZFU al 1° gennaio 2004 si sarebbe dovuta potuta ancora fruire, ma nei limiti del *de*

(54) Eccetto il caso dell'esonero dall'imposta sulle società accordata alle imprese ubicate nelle prime 44 ZFU nei limiti del Regolamento sul *de minimis*.

minimis, autorizzò l'applicazione dei benefici alle imprese di nuova istituzione sui medesimi presupposti già considerati in commento alla precedente sua decisione del 1996.

Ma, per quello che qui maggiormente interessa, nell'ottica d'una possibile verifica del consenso delle autorità comunitarie anche alle ZFU da attuare in Italia, è dalla decisione n. 70/A/2006, con la quale sono state autorizzate le ultime 15, che si ritrovano meglio chiariti i limiti e la portata delle agevolazioni.

Anche con detta ultima decisione, la Commissione si è espressa con riferimento al regime applicabile alle imprese di nuovo insediamento, atteso che per quelle già esistenti alla data di entrata in vigore della nuova legge (1° agosto 2006), essa ha ritenuto sempre applicabile il regime del "*de minimis*" per la totalità delle agevolazioni fruibili dai beneficiari.

Secondo la citata decisione, i vantaggi accordati alle imprese insediate nelle ZFU non possono considerarsi, innanzitutto, aiuti rientranti nel regime di quelli a finalità regionale. E ciò sia in ragione del contesto territoriale di riferimento, che risulta essere molto più ristretto nelle ZFU rispetto a quello riferibile agli Orientamenti sugli aiuti a finalità regionale; sia per la tipologia di aiuti previsti, che risultavano diversi dagli aiuti agli investimenti; sia, infine, per i soggetti beneficiari, rappresentati unicamente dalle piccole medie imprese e non estesi anche a quelle grandi.

In secondo luogo, per la Commissione i vantaggi fiscali accordati all'insediamento delle imprese nelle ZFU non possono rientrare nemmeno nel regime degli aiuti all'occupazione di cui al Regolamento (CE) n. 2204/2002 del 12 dicembre 2002.

Quest'ultimo, infatti, che ha per destinatarie tutte le imprese operanti sul territorio comunitario, a prescindere dalle loro dimensioni e localizzazione, ha come obiettivo non solo l'aumento del numero di occupati, ma anche l'ingresso sul mercato del lavoro dei lavoratori svantaggiati. Detto regolamento, inoltre, prevede un regime di aiuti della durata massima di due anni, e, pertanto, non trova alcuna corrispondenza con il più lungo periodo di durata delle agevolazioni previste per l'insediamento delle imprese nelle ZFU.

Qualche assonanza, secondo la Commissione può rinvenirsi tra il regime di aiuti concessi all'insediamento nelle ZFU ed il regime di aiuti alle piccole e medie imprese di cui al Regolamento (CE) n. 70/2001.

Ma anche con riferimento a quest'ultimo regime di aiuti assolutamente differenti risultano essere gli obiettivi perseguiti: quello sulle ZFU diretto, invero, a favorire una politica di sviluppo delle città nell'ottica della lotta all'esclusione sociale e alla rivitalizzazione delle periferie urbane; quello

sulle PMI diretto, invece, a favorire gli investimenti in determinate aree geografiche di un dato territorio.

Non potendosi, dunque, applicare al dispositivo delle ZFU i regolamenti di esenzione per categoria ed esclusa, comunque, la concessione dei vantaggi accordati in "de minimis" (limitata, come si è detto, alle imprese già insediate nelle ZFU), i benefici accordati alle imprese di nuova istituzione alla data del 1° gennaio 2006 nelle, ormai 100 ZFU costituite in Francia, sono state autorizzate dalle autorità comunitarie, come regime *autonomo e speciale*. Usando le stesse parole della Commissione, il regime delle ZFU è, infatti, "centrato su specifiche 'zone', ovvero, quartieri urbani degradati, in funzione dei quali ad oggi non esiste ancora a livello comunitario una linea direttrice o uno specifico inquadramento".

La Commissione ha autorizzato, in definitiva, questa "speciale" misura di aiuto, per determinate aree o quartieri in difficoltà siti, cioè, in territori in deficit di sviluppo rispetto alla media nazionale [87, 3.c) del Trattato] perché il regime:

a) mira a perseguire un obiettivo comunitario, atteso che la sua finalità, rappresentata dalla rivalorizzazione economica e sociale dei quartieri urbani svantaggiati, costituisce un obiettivo strumentale a quello della coesione economica e sociale imposto dagli art. 2 e 3 dello stesso Trattato (55);

b) è necessario e proporzionale al raggiungimento dell'obiettivo, considerando che interessa esclusivamente il 2,6 per cento della popolazione totale e la selezione delle zone avviene sulla base di indici sistematici (56);

c) non altera gli scambi in misura contraria all'interesse comune, perché interessa solo micro e piccole imprese (su 40.922 beneficiarie, 40.020 sono microimprese); la copertura geografica del regime è limitata (2,6 per cento della popolazione); le misure sono circoscritte a quartieri strettamente

(55) A tal proposito, la stessa Commissione ha riconosciuto che "la politica di coesione può aiutare a risollevarle le deboli comunità locali dalle problematiche economiche e sociali, sviluppando un quadro di strategie che mirano al rinnovo ed alla rivitalizzazione delle zone urbane e rurali". Del resto, lo stesso regolamento n. 1260/1999 del 21 giugno 1999, nell'ambito delle disposizioni generali sui fondi strutturali, già affermava che: "Nelle zone urbane conviene insistere sul miglioramento della competitività e della ricerca di uno sviluppo meglio equilibrato tra le Regioni economicamente più forti del resto della rete urbana". In quest'ottica, la stessa iniziativa comunitaria URBAN (I e II), basata su tale regolamento, ha utilizzato un approccio di tipo integrato, per la risoluzione dei problemi economici e sociali delle agglomerazioni urbane.

(56) La grande positività dei risultati raggiunti dalle ZFU, sia di prima che di seconda generazione, ha contribuito a sostenere la convinzione della necessità del dispositivo, anche in considerazione dell'ancora esistente elevato livello di disoccupazione nelle aree interessate.

delimitati e definiti in base a criteri oggettivi; la metà delle imprese interessate sono attive nei settori della sanità, dell'educazione e dell'assistenza sociale; le agevolazioni concesse hanno essenzialmente lo scopo di lottare contro l'esclusione sociale nei quartieri particolarmente difficili; le autorità francesi sono particolarmente trasparenti in tutte le procedure e prevedono appositi organi di controllo tenuti alla predisposizione di rapporti annuali; le autorità francesi assicurano che le imprese beneficiarie si impegnano a rispettare gli obblighi indicati nel relativo regolamento in materia di necessità, trasparenza e controllo (57).

11. *L'annunciato cambio di rotta sulle ZFU: da sperimentazione legata ai territori meridionali a regime d'aiuto applicabile anche alle aree del Centro-Nord* - Se, dunque, queste sono le ragioni del consenso europeo al regime agevolativo collegato all'istituzione delle ZFU in Francia, risulta subito evidente che le stesse non potevano estendersi all'ipotesi di sperimentazione italiana, così come indicata, in origine, dalla citata L. n. 296/2006.

Le "agevolazioni concedibili", si legge nel testo del comma 340 della citata legge, di cui non è chiarita, dunque, innanzitutto la natura (se di natura fiscale o finanziaria) si sarebbero dovute disciplinare "in conformità e nei limiti previsti dai nuovi Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale per il periodo 2007-2013 ed in particolare, da quelli riferiti al sostegno delle piccole imprese di nuova costituzione" (58).

Per quanto innanzi riferito, appare chiaro che la norma, così come formulata, va nella direzione esattamente opposta a quella indicata nella citata decisione n. 70/A/2006 della Commissione atteso che l'autorizzazione dei benefici fiscali e contributivi alle imprese insediate nelle ZFU francesi è avvenuta proprio perché nessun altro regime di aiuti si sarebbe potuto applicare, per la mancanza dei requisiti minimi previsti dai differenti regolamenti di esenzione per categoria e/o per la diversità degli obiettivi perseguiti.

La Commissione, come si è visto, ha escluso proprio l'applicazione degli aiuti a finalità regionale in ragione della diversità di contesto territoriale delle agevolazioni concedibili (molto più ristretto, se riferito a microzone costituite da ZFU, rispetto alle regioni in deroga di cui agli aiuti a

(57) Artt. 6, 7 e 9 del Regolamento n. 70/2001 del 12 gennaio 2001.

(58) Trattasi degli aiuti indicati al punto 6 dei Nuovi Orientamenti per il periodo 2007-2013 (aiuti, anche al funzionamento, ma con specifiche limitazioni) fino ad un totale di 2 milioni di euro per le nuove piccole imprese che si insediano nelle regioni ammissibili alla deroga 87.3.a e fino a 1 milione di euro a impresa per quelle che si insediano nelle zone ammissibili alla deroga 87.3.c.

finalità regionale), dalla diversa tipologia di aiuti ammissibili (aiuti rappresentati dagli aiuti al funzionamento, e non dagli aiuti agli investimenti) e dalla diversa natura dei soggetti beneficiari (esclusivamente PMI, e non anche grandi imprese).

Del tutto inopportuno appare, ancora, il riferimento presente nel citato originario comma 340, L. n. 296/2006, agli aiuti al *sostegno delle piccole imprese di nuova costituzione*, in considerazione del fatto che, ove le agevolazioni alle imprese meridionali si fossero volute circoscrivere e limitare a detta tipologia di aiuti, ne sarebbero rimasti sicuramente esclusi gli aiuti al funzionamento rappresentati dall'esenzione o riduzione delle imposte o contributi, atteso che il citato punto 6 dei nuovi Orientamenti a finalità regionale per il periodo 2007-2013 esclude proprio le imposte, sia dirette che indirette, dalle spese e costi ammissibili al sostegno (59).

Ed ancora. In sede di approvazione definitiva del citato comma 340, L. n. 296/2006 nel corpo della disposizione di previsione del predetto Fondo per l'istituzione di Zone franche urbane in aree e quartieri degradati nelle città del Mezzogiorno, è stato inserito anche l'inciso "con particolare riguardo al centro storico di Napoli".

Questo emendamento ha contribuito a generare grande incertezza sulla portata dell'agevolazione, come dimostra l'acceso dibattito che si è registrato in questi tempi sull'opportunità, la scelta di localizzazione ed i criteri di individuazione delle aree o quartieri delle città del Mezzogiorno dove far partire la sperimentazione.

L'inciso, invero, da un lato, non ha favorito certo l'immagine della città di Napoli finendo per "eligere" il Centro storico di questa città, come area di particolare degrado dell'intero Mezzogiorno. Dall'altro, ha esposto sicuramente la norma - ed anche inutilmente, atteso il suo contenuto programmatico - al rischio d'un giudizio negativo da parte delle autorità comunitarie per l'evidente ancora più marcata *selettività* delle (possibili) agevolazioni concedibili, sembrando essa rivolta a favorire addirittura un

(59) Rientrano, invero, tra le spese ammissibili le spese legali, amministrative e di consulenza direttamente connesse alla costituzione dell'impresa, nonché i costi seguenti purché siano stati effettivamente sostenuti nei primi cinque anni dalla costituzione dell'impresa: interessi sui finanziamenti esterni e dividendi sul capitale proprio impiegato che non superino il tasso di riferimento, spese di affitto di impianti/apparecchiature di produzione energia, acqua, riscaldamento, tasse (diverse dall'Iva e dalle imposte sul reddito d'impresa) e spese amministrative, ammortamento, spese di locazione di impianti/apparecchiature di produzione e spese salariali, compresi gli oneri sociali obbligatori, possono essere inclusi a condizione che i relativi investimenti o le misure per la creazione di posti di lavoro e le assunzioni non abbiano beneficiato di altre forme d'aiuto.

unico quartiere nell'ambito di territori, a loro volta, "differenziati" rispetto all'intero territorio nazionale.

Ma, soprattutto, quell'inciso ha portato la norma, anche per questa circostanza, nella direzione opposta a quella del perseguimento delle politiche urbane europee, ispiratrici dell'auspicato strumento agevolativo.

La "politica urbana", alla quale i Fondi strutturali, per il periodo 2007-2013, assegnano un ruolo centrale, infatti, può e deve essere perseguita dagli Stati membri della Comunità per valorizzare ed incrementare la prosperità economica delle città, per promuovere l'integrazione sociale ed il recupero dei quartieri in difficoltà, per migliorare l'ambiente urbano, per accrescere la partecipazione degli operatori locali e dei cittadini, sfruttando anche la leva sinergica dell'integrazione tra industria e servizi.

La competitività delle città, da misurarsi oggi nell'ambito di una concorrenza internazionale, comunitaria, nazionale e, addirittura interregionale, se si considerano le nuove opportunità legate al federalismo fiscale, è ovviamente legata alla capacità della stessa di avere strutture produttive di beni e servizi di alta qualità, di centri di ricerca capaci di produrre conoscenza ed innovazione, alla sua capacità di attrarre investimenti per servizi avanzati (ricerca e sviluppo, produzione tecnologica, servizi alle imprese, servizi culturali, turismo e filiere della "creatività" ed assicurare, nel contempo, uno *standard* di vita elevato e sostenibile nel lungo periodo ai suoi cittadini. Come si vede, molto più di un progetto di ristrutturazione edilizia o di riqualificazione urbana di singoli quartieri della città, come potrebbe essere quello, pur sempre auspicabile, della riqualificazione dei centri storici.

Proprio per l'esistenza di tutte queste criticità, il disegno di legge per la finanziaria 2008 è intervenuto sulla materia e ha, innanzitutto, eliminato il riferimento territoriale di applicazione delle possibili agevolazioni concedibili; di conseguenza, la sperimentazione dell'istituzione di ZFU anche in Italia risulta, ora, non più circoscritta o limitata ai soli territori del Mezzogiorno e, tanto più, non è espressamente diretta a favorire operazioni di "riqualificazione di centri storici" delle città.

L'art. 90 del citato disegno di legge, nel testo attualmente disponibile, sostituendo integralmente il citato comma 340 della L. n. 296/2006 ha, poi, meglio definito l'obiettivo perseguibile attraverso l'istituzione del meccanismo agevolativo collegato all'insediamento di imprese nelle ZFU, rappresentato dal fine di "contrastare fenomeni di esclusione sociale negli spazi urbani e favorire l'integrazione culturale e sociale"; in tal modo, più opportunamente, la norma si indirizza, dunque, verso l'obiettivo ritenuto rile-

vante, già in seno alla stessa Comunità, del perseguimento della politica di coesione economica e sociale risalente alle note strategie di Göteborg e Lisbona.

La nuova norma individua, poi, i *sogetti beneficiari*, nelle sole microimprese (come definite dalla Raccomandazione n. 2003/361/CE del 6 maggio 2003) (60), con esclusione di quelle operanti nei settori cosiddetti sensibili, come indicati, ora, dal comma 341-ter della L. n. 296/2006 (61) ed i *siti eligibili*, nei quartieri o circoscrizioni delle città caratterizzate da degrado urbano e sociale con un numero di abitanti non superiore a 30.000 (territori, dunque, più limitati rispetto a quelli delimitati per gli aiuti a finalità regionale).

Quanto alle *agevolazioni fiscali e contributive*, le nuove norme prevedono, poi, un sistema articolato, sia in materie di imposte dirette, che di Irap, Ici e contributi, *limitato* nel tempo e, in certi casi, anche *degressivo*; analogamente al regime autorizzato in Francia dunque, il sistema di aiuti collegato all'istituzione nelle ZFU appare ora *circoscritto, graduale e decrescente nel tempo e proporzionale* alle dimensioni dei soggetti beneficiari.

Come in Francia, inoltre, il "nuovo" regime potrà interessare le sole imprese che *"iniziano una nuova attività economica nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012"* in una determinata ZFU e non anche quelle *già esistenti* sul territorio in cui ricade la ZFU. Queste ultime, invece, così come identicamente disciplinato in Francia, potranno eventualmente godere degli stessi benefici, ma entro i limiti del (nuovo) Regolamento sugli aiuti *"de minimis"*.

In particolare le microimprese di "nuova" istituzione in una data ZFU al 1° gennaio 2008 potranno godere, innanzitutto, dell'esenzione totale *quinquennale* dalle imposte dirette, fino al 2012; decorso questo primo quinquennio, è prevista poi un'uscita graduale e degressiva dal regime di esonero (dall'Ires o Irpef) limitata al 60 per cento (per i primi cinquantenni successivi al primo quinquennio); al 40 per cento (per il sesto e settimo); al 20 per cento (per l'ottavo ed il nono). I beneficiari potranno fruire anche dell'esonero dall'Irap fino al 2012, ma fino al limite di 300.000 euro per

(60) Secondo la citata raccomandazione si definisce *microimpresa* quella il cui organico sia inferiore a 10 persone e il cui fatturato o il totale di bilancio annuale non superi 2 milioni di euro.

(61) Si tratta dei settori della costruzione di automobili, costruzione navale, della fabbricazione di fibre tessili artificiali o sintetiche, della siderurgia e del trasporto stradale.

a di
g e

ro-
ag-
en-
d i
ra-
er-
ità

e-
di
te
e-
7-
ti

e
7
1

elascui periodo d'imposta, e dell'esenzione dall'Ici, sempre fino al 2012, per i soli immobili siti nelle ZFU, posseduti ed utilizzati per l'esercizio delle nuove attività economiche.

Quanto alle agevolazioni *contributive*, è stato previsto l'esonero quinquennale, sempre fino al 2012, dai contributi sulle retribuzioni dei lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato o, a tempo determinato, per un periodo non inferiore a 12 mesi, a condizione che almeno il 30 per cento degli occupati risieda nel territorio in cui ricade la ZFU. Per gli anni successivi, anche in questo caso, è disciplinata un'uscita graduale e degressiva dal regime di aiuto, limitato al 60 per cento (per i primi cinque), al 40 per cento (per il sesto e settimo) e al 20 per cento (per l'ottavo ed il nono).

Infine, quanto ai parametri di individuazione delle ZFU, sarà il Cipe, su proposta del Ministero dello sviluppo economico (62), che dovrà provvedere alla definizione dei criteri per l'allocazione delle risorse e la delimitazione e la selezione delle ZFU "sulla base di parametri socio-economici, rappresentativi dei fenomeni di degrado". Un Nucleo di valutazione (Ministero sviluppo e Regioni) provvederà al monitoraggio e valutazione dell'efficacia degli interventi (art. 1, comma 343, della L. n. 296/2006).

Il meccanismo agevolativo collegato all'istituzione delle ZFU italiane, come ora formulato nelle norme di prossima emanazione, appare dunque sicuramente più coerente con gli interessi della Comunità e strutturato come regime di *aiuti al funzionamento* (esenzioni da imposte e contributi) che, in quanto, *limitato, decrescente e proporzionale* rispetto all'obiettivo da perseguire potrebbe essere giudicato compatibile con le regole del Trattato. Per questo, peraltro, il nuovo comma 342, anch'esso modificato dal citato disegno di legge Finanziaria per il 2008, subordina l'efficacia di queste disposizioni alla necessaria autorizzazione della Commissione europea ex art. 88 del Trattato.

Quello che manca, rispetto alle intenzioni espresse all'epoca della previsione della sperimentazione italiana, è, come si è già anticipato, la delimitazione di detti vantaggi ai soli territori del Mezzogiorno: le nuove norme, non contengono più alcun riferimento a quest'area del Paese e per questo, le *agevolazioni concedibili*, costituendo aiuti di Stato, dovranno intendersi, comunque, oggi riferite a tutti i territori in deroga ex artt. 87,

(62) Da notare, che rispetto alla formulazione del precedente art. 1, comma 342, L. n. 296/2006, il CIPE non è più tenuto a sentire le "regioni interessate"; il che appare, a ben vedere, non in linea con gli obiettivi regionali di sviluppo e con la possibilità per le stesse Regioni di partecipare ad eventuale cofinanziamento del programma nazionale o, in ogni caso, di essere parte attiva per il monitoraggio e valutazione degli interventi (cfr. citato comma 343, L. n. 296/2006, non modificato dal citato d.d.l. n. 3256/2007).

paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato e, pertanto, anche estese alle ZFU ricadenti nelle aree del Centro-Nord, definite, attualmente, dalla nuova Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013.

Non che questo rappresenti uno svantaggio per il rilancio dell'intera economia nazionale, ma certamente, il *cambio di rotta* di cui si è parlato - al di là delle reali intenzioni politiche e della considerazione dell'ancora mancato accoglimento di quelle istanze rappresentate da chi, da anni, auspica un *uso strumentale* della leva fiscale per il Mezzogiorno per il recupero del forte *deficit* di sviluppo di questi territori - è il frutto di un "*ripensamento*" imposto proprio dalla pregnanza e rilevanza sull'ordinamento interno dei vincoli comunitari.

Rimane un paradosso di natura "tecnica": se, come si è visto, la maggior parte delle agevolazioni fiscali di nuova istituzione delimitate ai soli territori del SUD (*deduzione Irap maggiorata SUD, credito d'imposta sugli investimenti*) potranno essere goduti dalle imprese, ma solo entro i più rigorosi limiti imposti dal nuovo Regolamento del "*de minimis*", anche gli eventuali benefici fruibili dalle imprese meridionali *già insediate* in determinate ZFU, alla data di entrata in vigore del nuovo dispositivo, ricadenti anch'esse, come si ricorderà nei limiti imposti dal *de minimis* risulteranno, di fatto, fortemente depotenziati.

L'"*ampliamento territoriale*" collegato alla concessione degli aiuti alle imprese insediate in ZFU ubicate in territori ed aree degradate anche del Centro-Nord potrebbe, al limite, portare addirittura ad avvantaggiare solo queste a discapito di quelle meridionali. Queste ultime, infatti, una volta raggiunti i limiti del *de minimis*, si troveranno nella situazione di aver già sfruttato appieno il *plafond* di aiuti fruibili nel triennio e, salva l'ipotesi di complessi ed onerosi calcoli di convenienza, potrebbero trovarsi nella situazione di fruire in misura *non indifferenziata* rispetto alle imprese ubicate in altre aree del Paese, dei vantaggi connessi al pieno godimento di agevolazioni fiscali, ideate e concesse, proprio per il perseguimento di politiche locali di sviluppo.

PAOLA COPPOLA