

ARTICOLI

**La Decontribuzione Sud e
il regime c.d. de minimis: il
triennio mobile e la mancata
o tardiva registrazione nel
registro nazionale degli
aiuti di Stato**

GIANNI LUCHENA

Professore Ordinario di Diritto dell'economia
Università di Bari Aldo Moro

LORENZO RODIO NICO

Ricercatore di Diritto dell'economia
Università di Bari Aldo Moro

Dialoghi di Diritto dell'Economia

Rivista diretta da

Danny Busch, Raffaele Lener, Roberto Natoli, Andrea Sacco Ginevri,
Filippo Sartori, Antonella Sciarrone Alibrandi

Direttore editoriale

Andrea Marangoni

Coordinatore editoriale

Francesco Petrosino

Direttori di area

Attività, governance e regolazione bancaria

Prof. Alberto Urbani, Prof. Diego Rossano, Prof. Francesco Ciraolo, Prof.ssa Carmela Robustella, Prof. Gian Luca Greco, Prof. Federico Riganti, Dott. Luca Lentini, Dott. Edoardo Cecchinato, Dott.ssa Angela Galato

Mercato dei capitali finanza strutturata

Prof. Matteo De Poli, Prof. Filippo Annunziata, Prof. Ugo Malvagna, Prof. Alain Pietrancosta, Prof.ssa Paola Lucantoni, Dott.ssa Anna Toniolo

Assicurazioni e previdenza

Prof. Paoloefisio Corrias, Prof. Michele Siri, Prof. Pierpaolo Marano, Prof. Giovanni Maria Berti De Marinis, Prof. Robert Merkin, Prof.ssa Kyriaki Noussia, Dott. Massimo Mazzola

Contratti di impresa, concorrenza e mercati regolati

Prof.ssa Maddalena Rabitti, Prof.ssa Michela Passalacqua, Prof.ssa Maddalena Semeraro, Prof.ssa Mariateresa Maggiolino, Dott. Gianpaolo Panetta

Diritto della crisi di impresa e dell'insolvenza

Prof. Aldo Angelo Dolmetta, Prof. Gianluca Mucciarone, Prof. Francesco Accettella, Dott. Antonio Didone, Prof. Alessio di Amato, Prof. Ignacio Tirado

Fiscalità finanziaria

Prof. Andrea Giovanardi, Prof. Nicola Sartori, Prof. Francesco Albertini

Istituzioni dell'economia e politiche pubbliche

Prof.ssa Michela Passalacqua, Prof. Francesco Moliterni, Prof. Giovanni Luchena, Dott.ssa Stefania Cavaliere, Dott. Lorenzo Rodio Nico

Criteri di Revisione

I contributi proposti alla Rivista per la pubblicazione sono sottoposti a una previa valutazione interna da parte della Direzione o di uno dei Direttori d'Area; il quale provvede ad assegnare il contributo a un revisore esterno alla Rivista, selezionato, *rationes materiae*, fra professori, ricercatori o assegnisti di ricerca.

La rivista adotta il procedimento di revisione tra pari a singolo cieco (*single blind peer review*) per assicurarsi che il materiale inviato rimanga strettamente confidenziale durante il procedimento di revisione.

Qualora il valutatore esprima un parere favorevole alla pubblicazione subordinato all'introduzione di modifiche, aggiunte o correzioni, la Direzione si riserva di negare la pubblicazione dell'articolo. Nel caso in cui la Direzione decida per la pubblicazione, deve verificare previamente che l'Autore abbia apportato le modifiche richieste dal Revisore.

Qualora il revisore abbia espresso un giudizio negativo, il contributo può essere rifiutato oppure inviato, su parere favorevole della maggioranza dei Direttori dell'area competente *rationes materiae*, a un nuovo revisore esterno per un ulteriore giudizio. In caso di nuovo giudizio negativo, il contributo viene senz'altro rifiutato.

La Decontribuzione Sud e il regime c.d. de minimis: il triennio mobile e la mancata o tardiva registrazione nel registro nazionale degli aiuti di Stato

GIANNI LUCHENA

Professore Ordinario di Diritto dell'economia
Università di Bari Aldo Moro

LORENZO RODIO NICO

Ricercatore di Diritto dell'economia
Università di Bari Aldo Moro

SOMMARIO: 1. La nuova Decontribuzione Sud PMI e le questioni applicative relative al regime *de minimis*. – 2. Concessione dell'aiuto e registrazione nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato. Il massimale di 300.000 euro e il computo del triennio mobile. – 3. Il superamento del massimale: conseguenze restitutorie e tutela dell'affidamento. – 4. Il *dies a quo* per il computo del triennio mobile: maturazione, fruizione e registrazione dell'aiuto. – 5. Considerazioni conclusive: obblighi dell'impresa e responsabilità dell'amministrazione.

1. La nuova Decontribuzione Sud PMI e le questioni applicative relative al regime de minimis

L'art. 1, commi da 406 a 412 della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (Legge di bilancio

per il 2025) introduce nell'ordinamento la cosiddetta nuova Decontribuzione Sud PMI⁰¹ (per il tramite di uno sgravio contributivo da realizzarsi con regole differenti rispetto al

01 Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027. «406. Al fine di mantenere i livelli di crescita occupazionale nel Mezzogiorno e contribuire alla riduzione dei divari territoriali, è concesso ai datori di lavoro privati, con esclusione del settore agricolo e dei contratti di lavoro domestico, l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, limitatamente alle microimprese e alle piccole e medie imprese che occupano lavoratori a tempo indeterminato nelle regioni Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna. L'agevolazione di cui al presente comma è concessa nei limiti del regolamento (UE) 2023/2831 della Commissione, del 13 dicembre 2023, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti de minimis. 407. Rientrano nella nozione di microimpresa e di piccola e media impresa i datori di lavoro privati che hanno alle proprie dipendenze non più di 250 dipendenti, ai sensi dell'allegato I al regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014. 408. Ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, l'esonero di cui al comma 406 è riconosciuto e modulato come segue: a) per l'anno 2025, in misura pari al 25 per cento dei complessivi contributi previdenziali per un importo massimo di 145 euro su base mensile per dodici mensilità, per ciascun lavoratore assunto a tempo indeterminato alla data del 31 dicembre 2024; b) per l'anno 2026, in misura pari al 20 per cento dei complessivi contributi previdenziali per un importo massimo di 125 euro su base mensile per dodici mensilità, per ciascun lavoratore assunto a tempo indeterminato alla data del 31 dicembre 2025; c) per l'anno 2027, in misura pari al 20 per cento dei complessivi contributi previdenziali per un importo massimo di 125 euro su base mensile per dodici mensilità, per ciascun lavoratore assunto a tempo indeterminato alla data del 31 dicembre 2026; d) per l'anno 2028, in misura pari al 20 per cento dei complessivi contributi previdenziali per un importo massimo di 100 euro su base mensile per dodici mensilità, per ciascun lavoratore assunto a tempo indeterminato alla data del 31 dicembre 2027; e) per l'anno 2029, in misura pari al 15 per cento dei complessivi contributi previdenziali per un importo massimo di 75 euro su base mensile per dodici mensilità, per ciascun lavoratore assunto a tempo indeterminato alla data del 31 dicembre 2028. 409. L'esonero di cui al comma 406 non si applica: a) ai rapporti di apprendistato; b) agli enti pubblici economici; c) agli istituti autonomi case popolari trasformati in enti pubblici economici ai sensi della legislazione regionale; d) agli enti trasformati in società di capitali, ancorché a capitale interamente pubblico, per effetto di procedimenti di privatizzazione; e) alle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza trasformate in associazioni o fondazioni di diritto privato, in quanto prive dei requisiti per la trasformazione in aziende di servizi alla persona, e iscritte nel registro delle persone giuridiche; f) alle aziende speciali costituite anche in consorzio ai sensi degli articoli 31 e 114 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267; g) ai consorzi di bonifica; h) ai consorzi industriali; i) agli enti morali; l) agli enti ecclesiastici. 410. Fermi restando i principi generali di cui all'articolo 31 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 150, il diritto alla fruizione degli incentivi di cui ai commi da 406 a 412 del presente articolo è subordinato al rispetto delle condizioni stabilite dall'articolo 1, comma 1175, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Le medesime agevolazioni non spettano ai datori di lavoro che non siano in regola con gli obblighi di assunzione previsti dall'articolo 3 della legge 12 marzo 1999, n. 68. 411. L'esonero di cui al comma 406 del presente articolo non è cumulabile con gli esoneri previsti agli articoli 21, 22, 23 e 24 del decreto-legge 7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 luglio 2024, n. 95. 412. Ai fini degli adempimenti relativi al Registro nazionale degli aiuti di Stato, l'amministrazione responsabile è il Ministero del lavoro e delle politiche sociali e l'amministrazione concedente è l'Istituto nazionale della previdenza sociale, che provvede altresì all'esecuzione degli obblighi di monitoraggio previsti dalla pertinente normativa in materia di aiuti di Stato. 411. L'esonero di cui al comma 406 del presente articolo non è cumulabile con gli esoneri previsti agli articoli 21, 22, 23 e 24 del decreto-legge 7 maggio 2024, n. 60, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 luglio 2024, n. 95».

regime scaduto alla fine del 2024), una *forma* di aiuto di Stato⁰² assegnata alle micro, piccole e medie imprese che occupano lavoratori a tempo indeterminato, e che sono situate nelle regioni svantaggiate del Mezzogiorno.

Si tratta di una disciplina nazionale adottata senza previa autorizzazione da parte della Commissione considerato che l'aiuto in questione rientra fra quelli utilizzabili nei limiti di cui al Regolamento (UE) n. 2023/2831, in regime *de minimis*⁰³. Si tratta, com'è noto, di una modalità attraverso la quale gli Stati possono concedere aiuti di Stato in modo anche significativo senza il controllo *ex ante* con l'obiettivo sia della semplificazione sia della riduzione dei tempi dell'iter procedurale per i beneficiari delle misure sovven-

02 Sulla disciplina in materia di aiuti di Stato la letteratura è molto vasta. Ci si limita, in questa sede, a richiamare soltanto alcuni lavori monografici, alcuni dei quali considerati ormai classici, fra cui E. TRIGGIANI, *Gli aiuti statali alle imprese nel diritto internazionale e comunitario*, Bari, 1993; T. BALLARINO, L. BELLODI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Napoli, 1997; S. BARIATTI (a cura di), *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Milano, 1998; J.-Y. CHEROT, *Les aides d'état dans les Communautés européennes*, Paris, 1998; G.M. ROBERTI, *Gli aiuti di Stato nel diritto comunitario*, Padova, 1998; J.-P. KEPPELNE, *Guides des aides d'état en droit communautaire, Réglementation, jurisprudence et pratique de la Commission*, Bruxelles, 1999; A. BIONDI, P. EECKHOUT, J. FLYNN (eds.), *The Law of State Aid in the European Union*, Oxford, 2004; L. HANCHER, T. OTTERVANGER, P.J. SLOT, *EC State Aids*, 3rd Ed., London, 2006; M. HEIDENHAIN (ed.), *European State Aid Law: A Handbook*, Oxford, 2010; C. SCHEPISI (a cura di), *La "modernizzazione" della disciplina sugli aiuti di Stato*, Torino, 2011; J. DERENNE, C. KAZMAREK, *Enforcement of EU State Aid Law at National Level: Reports from the 27 Member States*, Berlin, 2010; M. CYNDECKA, *The Market Economic Investor Test in the EU state Law: Applicability and Application*, Alphen aan den Rijn, 2016; A. QUATTROCCHI, *Gli aiuti di Stato nel diritto tributario*, Milano, 2016; F.-J. SACKER, F. MONTAG, *European State Aid Law: A Commentary*, München 2016; K. BACON, *European Union Law of State Aid*, 3rd ed., Oxford, 2017; P.L. PARCU, G. MONTI, M. BOTTA (eds.), *EU State Aid Law. Emerging Trend at National and EU Level*, Cheltenham, 2020; E. BRUTI LIBERATI, M. DE FOCATIIS, A. TRAVI (a cura di), *Gli aiuti di Stato: Profili generali e problematiche energetiche*, Milano, 2020; M. BARBANO, *EU State aid law as applied to the airline industry. Pandemic crise and long-term perspective*, Torino, 2025; P. WERNER, V. VERODEN (eds.), *EU State Aid Control: Law and Economics*, 2nd ed., Alphen aan den Rijn, 2025; S. CAVALIERE, *La flessibilizzazione razionalizzata degli aiuti di Stato. La regolazione per incentivi nell'era della neoprogrammazione dell'economia*, Bari, 2025.

Sia consentito, infine, segnalare G. LUCHENA, *Aiuti pubblici e vincoli comunitari*, Bari, 2006; Id., *Le incentivazioni economiche alle imprese tra politiche statali e decisioni comunitarie*, Bari, 2012; G. LUCHENA, C. BERGONZINI, *Le tasse non sono per tutti. L'ambivalenza delle agevolazioni fiscali. Quanti tolgono allo Stato, quanto danno ai cittadini?*, Milano, 2020; G. LUCHENA, B. RAGANELLI, *Concorrenza e aiuti di Stato in Europa*, Torino, 2022; G. LUCHENA, S. CAVALIERE, *Profili giuseconomici degli aiuti di Stato alle scuole confessionali*, Bari, 2024.

Sulla natura dello sgravio contributivo come forma di aiuto di Stato, v. la Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (2016/C 262/01).

03 Regolamento (UE) 2023/2831 della Commissione, del 13 dicembre 2023, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti *de minimis*

Senza pretese di rendere esaustiva la ricognizione, si faccia comunque riferimento almeno, tra gli altri, C.E. BALDI, *Se questo è mercato.. Gli aiuti di Stato in un'Europa tecnocratica*, Napoli, 2014; N. PESARESI, R. PEDRUZZI, *State Aid Modernisation*, in B. NASCIMBENE, A. DI PASCALE (eds.), *The Modernisation of State Aid for Economic and Social Development*, Cham, 2018, 34; A.D.L. KNOOK, S.B. VAN DUREN, *State Aid in Time of Crisis. An Overview of All EU States Law Development as a Result of Covid-19*, Wolters Kluwer, 2021, 109 ss.; S. CAVALIERE, *op. cit.*, 63 ss.

tive⁰⁴. Tale regolamento, entrato in vigore il 1° gennaio 2024, sarà applicato fino al 31 dicembre 2030 (con la concessione di altri sei mesi di ultrattività).

L'esenzione dalla previa notifica consente, dunque, agli Stati di attuare regimi di aiuti pubblici senza dover attendere la declaratoria di compatibilità da parte della Commissione⁰⁵, nel rispetto di talune condizioni contenute nelle discipline singolari. Fra questi aiuti, quelli c.d. *de minimis* rientrano fra quelli definiti di carattere orizzontale che non alterano le condizioni di mercato e non incidono sugli scambi fra gli Stati membri in misura contraria al comune interesse (condizione negativa). In sintesi, essi possono considerarsi compatibili con il mercato interno in quanto, per l'appunto, di limitata entità poiché destinati ad agevolare lo sviluppo economico (condizione positiva).

In ossequio al principio di trasparenza di cui all'art. 9 e allegato II del Regolamento n. 651 del 2014⁰⁶, gli aiuti di Stato in parola devono essere registrati nell'apposito Registro Nazionale⁰⁷ (presso il Ministero delle imprese e del *Made in Italy*). Tali agevolazioni pubbliche, inoltre, sono tenute al rispetto del divieto di cumulo consistente nel non superamento degli importi stabiliti aggiungendovi altri contributi pubblici in ipotesi ottenuti⁰⁸.

Sul piano pratico, l'applicazione della normativa in parola potrebbe provocare talune difficoltà in ordine ad una serie di situazioni inerenti non soltanto alla fruizione del detto contributo agevolativo ma anche alle (eventuali) conseguenze negative come, ad esempio, la restituzione di quanto percepito ove la suddetta applicazione non risulti conforme alle norme in tema di registrazione e/o di superamento del massimale (applicabile indipendentemente dalla forma dell'aiuto ovvero dall'obiettivo perseguito o, ancora, se sia finanziato in tutto o in parte da risorse europee).

Fra le potenziali criticità che possono determinarsi in punto di utilizzo dell'aiuto di Stato, vengono in evidenza i seguenti poli alternativi riassumibili essenzialmente nella questione dell'automonitoraggio dell'impresa beneficiaria dell'aiuto ai fini del controllo del raggiungimento del massimale di 300.000 euro nel triennio mobile⁰⁹ in assenza della

04 Comunicazione della Commissione, Codice delle migliori pratiche applicabili nei procedimenti di controllo degli aiuti di Stato (C/2025/2810).

05 Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato, e succ. mod. e integr., In argomento, v. M. BERGHOFER, *The General Block Exemption Regulation: a Giant on Fleet of Clay*, in *European State Aid Law Quarterly*, n. 3, 2009, 232 ss.

06 Tali adempimenti sono previsti nel citato Regolamento *de minimis* ma anche nel Regolamento *de minimis* nel settore agricolo (Reg. n. 140 del 2013) e nel Regolamento *de minimis* relativo al settore della pesca e acquacoltura (Reg. n. 717 del 2014).

07 B. BIANCARDI, *Il ruolo della trasparenza in materia di aiuti di Stato*, in *Riv. Reg. Mercati*, 1, 2019, 57 ss.

08 P. NICOLAIDES, M. KLEIS, M. KEKELEKIS, *Cumulation of De minimis Aid to Enterprises that form a Single Economic Unit*, in *European State Aid Law Quarterly*, 2008, 148 ss.

09 Su cui v. C.E. BALDI, *La disciplina degli aiuti di Stato. Manuale critico ad uso delle amministrazioni e delle imprese*, Sant'Arcangelo di Romagna (RM), 2018, 215 ss.

registrazione nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato (d'ora innanzi RNA) ex D.M. n. 115 del 2007¹⁰ (la nota banca dati contenente tutte le misure a sostegno delle imprese o comunque di erogazione pubblica costituenti aiuto di Stato) e, appunto quale alternativa alla prima proposizione, in quella inerente all'utilizzo dell'aiuto (che può essere fruito in forma automatica) fino a quando l'ente incaricato (nel caso della Decontribuzione Sud, l'INPS¹¹) non abbia provveduto alla registrazione del beneficio nel suddetto Registro Nazionale degli Aiuti di Stato.

A questo profilo è strettamente connesso un altro aspetto, definibile consequenziale, in applicazione del citato regolamento *de minimis* per quanto riguarda la corretta individuazione del limite massimo nel triennio (come esplicitato dal Regolamento europeo) e, dunque, l'individuazione del *dies a quo* ai fini del computo del triennio (maturazione mensile del beneficio; con il conguaglio operato tramite il flusso Uniemens; registrazione dell'aiuto nell'RNA).

2. Concessione dell'aiuto e registrazione nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato. Il massimale di 300.000 euro e il computo del triennio mobile

Il tema oggetto delle presenti riflessioni va affrontato esaminando, innanzitutto, i due momenti differenti della concessione/fruizione dell'aiuto e il momento della sua registrazione.

In merito, è doveroso evidenziare come la mancata o tardiva registrazione non equivalga, dal punto di vista strettamente giuridico, alla mancata concessione dell'aiuto medesimo.

Il citato Regolamento *de minimis* determina in 300.000 euro il massimale erogabile nell'arco di tre anni e la rilevanza del medesimo a partire dal momento in cui viene concesso all'impresa e non al momento della sua materiale registrazione; con il che, tale "tetto" viene calcolato sommando tutti gli aiuti ricevuti a qualunque titolo.

Ciò che emerge da questa prima considerazione è il fatto che il datore di lavoro non può fare affidamento sulla mancata registrazione nel RNA per ritenere ancora disponibile il suo massimale. Ove l'aiuto fosse già stato concesso, pertanto, il suo importo può rilevare ai fini del raggiungimento del massimale anche quando la registrazione avvenga in un momento successivo.

In tal caso, occorre verificare cosa prevede la normativa contenuta nella Legge di bilancio in tema di utilizzo della decontribuzione al fine di individuare il «momento della concessione». Così, è possibile appurare quali obblighi riposino in capo al datore di lavoro

¹⁰ Decreto interministeriale del 31 maggio 2017, n. 115 – Ministero dello Sviluppo economico.

¹¹ Circolare INPS, 30 gennaio 2025, Articolo 1, commi da 406 a 412, della legge 30 dicembre 2024, n. 207 (legge di Bilancio 2025). Agevolazione contributiva per l'occupazione in aree svantaggiate in favore di microimprese e di piccole e medie imprese. Decontribuzione Sud PMI. Istruzioni contabili. Variazioni al piano dei conti.

in termini di verifica. In definitiva, ove il datore di lavoro debba effettuare tale verifica nelle more della registrazione.

Il superamento del massimale può ricorrere in due distinte ipotesi. Nella prima, l'effettivo superamento si verifica perché l'impresa ha usufruito dell'esonero oltre il limite consentito. Nella seconda, il superamento – definibile apparente, in quanto non ancora registrato – dipende dalla tardiva registrazione da parte dell'INPS, che l'art. 1, comma 412, della legge 30 dicembre 2024, n. 207, qualifica quale «amministrazione concedente», onerata «dell'esecuzione degli obblighi di monitoraggio previsti dalla pertinente normativa in materia di aiuti di Stato», senza peraltro indicare alcun termine per la registrazione nel RNA. Quest'ultima ipotesi è quella potenzialmente più favorevole al datore di lavoro, il quale potrebbe invocare l'applicazione di principi quali il legittimo affidamento e la buona fede in senso oggettivo.

Va precisato che, dal punto di vista sostanziale, l'impresa è tenuta a monitorare autonomamente l'importo dell'agevolazione progressivamente maturata, non potendo autodeterminare il diritto alla prosecuzione della fruizione dell'aiuto sulla base del fatto che non si sia ancora provveduto alla registrazione. Sul piano del calcolo del cumulo, per converso, occorre tener conto della disciplina speciale dettata, per gli aiuti non subordinati a provvedimento di concessione, dall'art. 10, comma 1, del D.M. 31 maggio 2017, n. 115¹², a mente del quale il RNA assume quale data di concessione quella in cui è effettuata la registrazione dell'aiuto individuale.

L'art. 3, §2, del reg. 2023/2831¹³ prevede, per le imprese che intendono usufruire del regime *de minimis*, il tetto massimo di 300.000 euro nell'arco di tre anni. Esso, al successivo paragrafo 3, stabilisce che gli aiuti *de minimis* sono considerati concessi nel momento in cui all'impresa è accordato, a norma del regime giuridico nazionale applicabile, il diritto di ricevere gli aiuti, indipendentemente dalla data di erogazione degli aiuti stessi all'impresa¹⁴. Da tale disposizione, si evince come la nozione di concessione dell'aiuto non coincida con quella di registrazione: le due situazioni vanno dunque prese in considerazione in maniera differente. La registrazione è un adempimento ammini-

12 «Ai fini dei controlli previsti dal presente decreto, gli aiuti individuali non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati si intendono concessi e sono registrati nel Registro nazionale aiuti nell'esercizio finanziario successivo a quello della fruizione da parte del soggetto beneficiario. Gli aiuti fiscali aventi medesime caratteristiche si intendono concessi e sono registrati nel Registro nazionale aiuti, ai fini del presente decreto, nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati. Con riferimento agli aiuti di cui al presente comma, per il calcolo del cumulo degli aiuti *de minimis*, il Registro nazionale aiuti utilizza quale data di concessione quella in cui è effettuata la registrazione dell'aiuto individuale».

13 «L'importo complessivo degli aiuti «*de minimis*» concessi da uno Stato membro a un'impresa unica non supera 300 000 EUR nell'arco di tre anni».

14 «Gli aiuti «*de minimis*» sono considerati concessi nel momento in cui all'impresa è accordato, a norma del regime giuridico nazionale applicabile, il diritto di ricevere gli aiuti, indipendentemente dalla data di erogazione degli aiuti «*de minimis*» all'impresa».

strativo necessario ma non è un atto costitutivo della concessione dell'aiuto.

La Decontribuzione Sud PMI non è subordinata all'emanazione di un provvedimento di concessione, essendo fruita direttamente in autoliquidazione mediante conguaglio nel flusso Uniemens; essa, pertanto, rientra tra gli aiuti individuali disciplinati dall'art. 10 del D.M. 31 maggio 2017, n. 115. Per tale categoria di aiuti, il comma 1, terzo periodo, del citato art. 10 stabilisce espressamente che, «per il calcolo del cumulo degli aiuti *de minimis*, il Registro nazionale aiuti utilizza quale data di concessione quella in cui è effettuata la registrazione dell'aiuto individuale».

Ne consegue che, con riferimento specifico al computo del cumulo, non può affermarsi che la registrazione costituisca un adempimento amministrativo trascurabile rispetto alla rilevanza sostanziale dell'aiuto atteso che è la stessa norma ad assumere la registrazione quale momento di concessione ai fini del massimale *de minimis*.

La distinzione tra concessione ed erogazione, valida in via generale ai sensi dell'art. 3, §2, del regolamento (UE) 2023/2831 - e ribadita dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'aiuto deve intendersi concesso nel momento in cui è accordato il diritto a riceverlo, indipendentemente dall'effettiva erogazione¹⁵ - deve dunque essere coordinata, per gli aiuti privi di provvedimento di concessione, con la regola speciale dell'art. 10, che ancora la data rilevante ai fini del cumulo all'atto della registrazione.

Tale coordinamento non priva di fondamento l'obbligo di diligenza del datore di lavoro, ma ne ridefinisce la collocazione sistematica, imponendo di distinguere il piano sostanziale dell'auto-monitoraggio da quello, distinto, delle conseguenze restitutorie, come si dirà.

Appare ovvio che il datore di lavoro conosca l'importo dell'aiuto maturato nel tempo proprio alla luce del fatto che esso viene "esposto" mensilmente nel flusso Uniemens e, dunque, non possa fondare il diritto a proseguire nell'utilizzo dell'aiuto in quanto la registrazione non sia stata ancora effettuata. Per tale ragione, un comportamento, per dir così prudentiale, dovrebbe indurre il datore di lavoro ad interrompere la fruizione della detta agevolazione.

Il datore di lavoro, pertanto, non dovrebbe fare affidamento sul fatto che l'INPS non abbia ancora registrato gli aiuti concessi. Il controllo del massimale è affidato all'operatore economico diligente, il quale, secondo un principio enunciato in via generale dalla Corte di giustizia, deve normalmente essere in grado di accertarsi del rispetto della disciplina cui l'aiuto è subordinato¹⁶.

Se, dunque, l'impresa è, come ovvio, a conoscenza di quanto ricevuto e soprattutto se è prossima al raggiungimento del massimale normativamente previsto, la mancata registrazione non può essere considerata come riferimento normativo per continuare ad

¹⁵ Cass., sez. trib., 19 gennaio 2026, n. 1038; Cass., sez. trib., 27 dicembre 2024, n. 34530.

¹⁶ Corte giust. UE, 20 marzo 1997, causa C-24/95, Alcan Deutschland, punto 25.

usufruire dell'aiuto medesimo. In altri termini, la mancata o tardiva registrazione non può essere assunta come una sorta di autorizzazione implicita all'utilizzo dell'aiuto fino al momento cui l'ente proceda all'aggiornamento.

Tale ricostruzione, peraltro, non significa *sic et simpliciter* che il ritardo possa o debba essere imputabile al datore di lavoro.

Possono aversi due casi sui quali può essere appuntata l'attenzione: nel primo, il datore di lavoro continua ad utilizzare gli aiuti in assenza della registrazione (o confidando proprio nel fatto che il registro non sia aggiornato); nel secondo, il datore di lavoro ha verificato correttamente il suo massimale e si trova dinanzi ad una registrazione tardiva errata o incompleta.

La questione non elude il problema sostanziale del superamento del massimale previsto dal citato art. 3 del c.d. Regolamento *de minimis*. Il secondo caso segnalato non può trasformare il ritardo in una responsabilità a carico dell'impresa se questa ha agito secondo la normativa prevista e non ha strumenti per poter operare in senso contrario.

La disciplina del RNA assegna precisi obblighi all'amministrazione che concede il beneficio e questo significa che l'adempimento non è questione irrilevante da un punto di vista amministrativo.

Va evidenziato, tuttavia, che sussiste un elemento insuperabile anche in ordine a tali circostanze: è vero che l'amministrazione ha l'obbligo di adempiere, ma l'impresa che ha usufruito dell'aiuto di Stato, dal canto suo, può aver raggiunto il massimale.

L'eventuale violazione dell'obbligo da parte dell'amministrazione competente non annulla, infatti, quello riveniente dall'aver usufruito dell'agevolazione e, eventualmente, aver raggiunto il massimale previsto dalla normativa europea.

Da tali considerazioni emerge che l'impresa, ove usufruisca delle agevolazioni in regime *de minimis*, ha l'obbligo di verificare il raggiungimento del massimale indipendentemente dalla registrazione/aggiornamento nel Registro nazionale degli aiuti di Stato da parte del soggetto incaricato (l'INPS nel caso di specie).

L'impresa beneficiaria, dunque, non può fondare il legittimo affidamento sulla mera mancanza della registrazione, la quale non equivale ad autorizzazione implicita alla prosecuzione della fruizione. Sul punto, quindi, l'affidamento può semmai venire in rilievo, nei termini che si diranno, quando l'impresa abbia assolto l'onere di diligenza a suo carico e il mancato aggiornamento del Registro sia imputabile esclusivamente all'Istituto.

Così, l'impresa, in assenza di tale ultima circostanza, è sempre tenuta a monitorare il raggiungimento del massimale previsto dal regolamento *de minimis*, oltre tutto in considerazione del fatto che, al piano della teoria delle fonti del diritto, il regolamento europeo, ai sensi dell'art. 288 TFUE, ha portata generale, obbligatorio in tutti i suoi elementi ed è direttamente applicabile in tutti gli Stati membri senza alcuna forma di recepimen-

to domestico¹⁷.

L'eventuale superamento del limite previsto dalla normativa europea può essere sanzionato con la richiesta di recupero di quanto indebitamente percepito, con l'aggravio consistente nel non poter accadere ad ulteriori finanziamenti in termini di aiuti di Stato in presenza di una decisione di recupero (c.d. clausola Deggendorf¹⁸).

La posizione dell'impresa, nella circostanza delineata, dovrebbe essere della massima prudenza interrompendo l'utilizzo dell'agevolazione non appena riconosciuto il raggiungimento del massimale, non potendo sostenersi ragionevolmente la mancata registrazione da parte dell'INPS quale esimente dal controllo autonomo dei medesimi massimali; né l'impresa può continuare a usufruire dell'agevolazione nelle more della registrazione poiché si considera il decorso del tempo alla data della concessione e non alla data della registrazione.

Quanto al monitoraggio, l'impresa dispone di tutti gli strumenti "interni" per verificare il raggiungimento del massimale; infine, il ritardo da parte dell'INPS non fa venir meno il tema del superamento del massimale che, come poc'anzi evidenziato, è chiaramente individuato dal regolamento UE ed è norma direttamente applicabile.

3. Il superamento del massimale: conseguenze restitutorie e tutela dell'affidamento

Una delle problematiche sottese all'utilizzo non corretto degli aiuti di Stato concerne l'ipotesi delle conseguenze restitutorie e sanzionatorie in caso di superamento del mas-

17 V., fra gli altri, F. GABRIELE, A. CELOTTO, *Fonti comunitarie e ordinamento nazionale. Temi e problemi sull'impatto del diritto comunitario nel sistema italiano delle fonti*, Bari, 2001; O. PORCHIA, *Il procedimento di controllo degli aiuti pubblici alle imprese tra ordinamento comunitario e ordinamento interno*, Napoli, 2001, 123 ss.; U. VILLANI, *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*, 7^a edizione riveduta ed aggiornata, Bari, 2024, 486 ss.; R. MANFRELLOTTI, *Diritto pubblico*, 4^a ed., Torino, 2025, 495 ss.; M. MAZZIOTTI DI CELSO, G.M. SALERNO, *Istituzioni di diritto pubblico*, 6^a ed., Milano, 2025, 81 ss.; T. GROPPi, A. SIMONCINI, E. LONGO, *Introduzione allo studio del diritto pubblico e delle sue fonti*, 7^a ed., Torino, 2025, 165 ss.

18 Corte giust., 9 marzo 1994, TWD Textilwerke Deggendorf GmbH e Repubblica federale di Germania, causa C-188/92.

L'applicazione di tale "clausola" è stata sospesa durante il periodo dell'emergenza Covid-19 dal *Temporary Framework* e, pertanto, a livello interno, si è reso necessario prevedere una deroga nazionale di recepimento della succitata clausola, stabilita dall'art. 46, c. 1, della legge n. 234 del 2012: v., a tale riguardo, A. CIPRANDI, *Aiuti di Stato nell'emergenza Covid-19 : il legislatore italiano sospende la c.d. "clausola Deggendorf". Deroga giustificata o deviazione eccessiva da un principio fondamentale?*, in AISDUE, 2, 2020, 43 ss.; C. SCHEPISI, *Aiuti di Stato ... o aiuti tra Stati? Dal Temporary Framework al Recovery Plan nel "comune interesse europeo"*, in Riv. Reg. Mercati, 1, 2021, 110 ss.

simale¹⁹ (e, più in generale, nel caso di un aiuto illegittimamente percepito)²⁰.

Sotto tale profilo devono essere anzitutto richiamati gli arresti giurisprudenziali secondo cui il superamento effettivo della soglia *de minimis* non comporta il recupero della sola eccedenza, bensì la piena reviviscenza del divieto, che involge l'intera somma fruita, la quale deve essere integralmente recuperata²¹.

Come affermato dalla giurisprudenza di legittimità, in tale ipotesi «riacquista vigore in pieno la disciplina del divieto che involge l'intera somma, la quale deve necessariamente essere recuperata, e non solo per la parte che eccede la soglia» di tolleranza²².

La soglia *de minimis* non opera quale franchigia, ma come soglia di rilevanza il cui superamento esclude in radice il beneficio²³. La Suprema Corte ha precisato che la soglia non costituisce «una sorta di franchigia», bensì opera «come una soglia di rilevanza, superata la quale l'impresa interessata non può essere interessata dall'aiuto»²⁴.

Ne consegue che l'obbligo di auto-monitoraggio prognostico non rappresenta un elemento marginale ed espone il datore di lavoro, in caso di superamento dei limiti, al recupero dell'intero aiuto.

Su questo sfondo si colloca il tema dell'affidamento, la cui tutela ha, per costante affermazione euro-unitaria e interna, carattere eccezionale, poiché un'impresa diligente deve normalmente essere in grado di accertarsi del rispetto delle condizioni cui l'aiuto

19 C.E. Baldi, *La disciplina degli aiuti di Stato. Manuale critico ad uso delle amministrazioni e delle imprese*, cit., 220 ss.

20 Sul recupero degli aiuti di Stato, v., fra altri, B. LUBRANO, *Le sovvenzioni nel diritto amministrativo. Profili teorici ed evoluzione storica nel contesto del diritto europeo*, Torino, 2008, 177 ss.; O. PORCHIA, *op. cit.*, 33 ss.; A. DI PIETRO, *I giudici e gli atti di recupero degli aiuti di Stato fiscali: il primato dell'ordinamento europeo e l'unità della giurisdizione*, in A. DI PIETRO, A. MONDINI (a cura di), *Aiuti di Stato fiscali e giurisdizioni nazionali: problemi attuali. Atti e documenti del progetto di formazione e ricerca National Tax Judges and Fiscal State Aids*, Bari, 2015, 219 ss.; B.C. MIHAESCU-EVANS, *Recovery of Unlawful Aid and the Role of Nation Courts*, in H.C.H. HOFMANN, C. MICHEAU (eds.), *State Aid Law of the European Union*, Oxford, 2016, 381 ss.; V. KREUSCHITZ, *Decentralized Judicial Review and Enforcement of State Aid Rules*, *ivi*, 450 ss.; M. MEROLA, *Rimedi per violazione delle norme sugli aiuti di Stato: misure repressive o di ripristini. Diritto positivo (post-modernizzazione) e scenari di riforma*, Torino, 2018; P. PIVA, *Giudice nazionale aiuti alle imprese fra public e private enforcement*, Bari, 2018, 177 ss.; M. ORLANDI, *Le discriminazioni fiscali e gli aiuti di Stato nel diritto dell'Unione europea*, Roma, 379 ss.; C. FAVA, *The tax state aid in the community standard: purpose of the discipline and identification of the case*, Torino, 2019, 61 ss.; A. QUATTROCCCHI, *op. cit.*, 307 ss.; S. MARINO, *Il ruolo del giudice nazionale nell'enforcement della disciplina sugli aiuti di Stato nell'Unione europea*, Milano-Torino, 2021, 13 ss.; F. FRAIOLI, *Il recupero degli aiuti di Stato*, in *Riv. Corte conti*, 1, 2023, 74 ss.

21 Cass., sez. trib., 23 luglio 2025, n. 20921; Cass., sez. trib., 3 novembre 2023, n. 30651; Cass., sez. trib., 20 maggio 2011, n. 11228.

22 Cass., sez. trib., n. 20921/2025.

23 Cass., sez. trib., 29 maggio 2024, n. 15006.

24 Cass., sez. trib., n. 15006/2024.

è subordinato²⁵.

In tal senso la Corte ha ribadito che «il beneficiario di un aiuto non notificato non può opporsi a un ordine di recupero facendo legittimo affidamento sulla regolarità di un aiuto, poiché un'impresa diligente deve normalmente essere in grado di accertarsi che un aiuto sia stato notificato»²⁶.

Nel medesimo senso si è espressa la giurisprudenza amministrativa. Il Consiglio di Stato ha ribadito che le imprese beneficiarie «hanno l'onere di vigilare sul rispetto della procedura finalizzata al controllo del carattere compatibile dell'aiuto, ciò rientrando nella normale diligenza di ogni operatore economico agente sul mercato interno», con la conseguenza che «soltanto quando quest'onere sia stato assolto le imprese beneficiarie possono invocare il loro legittimo affidamento sulla regolarità dell'aiuto»²⁷. Il diritto di far valere l'affidamento presuppone del resto «rassicurazioni precise, incondizionate e concordanti, provenienti da fonti autorizzate ed affidabili»²⁸.

Deve precisarsi che seppure la summenzionata fattispecie decisa dal Consiglio di Stato concernesse un aiuto illegale per difetto di notifica ai sensi dell'art. 108, § 3, TFUE (diverso dall'aiuto *de minimis* qui in esame, esente da notifica e, come detto in precedenza, legittimo in sé), il principio dell'affidamento condizionato all'assolvimento dell'onere di diligenza resta nondimeno trasferibile, con l'avvertenza che, nel caso della Decontribuzione Sud PMI, tale onere si esaurisce nella corretta esposizione delle quote nel flusso Uniemens, non potendo estendersi a un adempimento - la registrazione - rimesso per legge all'esclusiva competenza dell'Istituto.

Entro questi limiti rigorosi, la giurisprudenza offre nondimeno un criterio di distinzione rilevante ai fini che qui interessano.

La Corte di Cassazione²⁹ ha infatti precisato che l'onere probatorio del beneficiario circa il rispetto del massimale può essere assolto mediante autocertificazione soltanto per il periodo antecedente all'entrata in funzione del Registro nazionale aiuti (31 maggio 2017), essendo, per il periodo successivo, il tracciamento del cumulo trasferito sul piano amministrativo e informatico del Registro medesimo.

Entro questi limiti, la giurisprudenza offre nondimeno un criterio di distinzione rilevante ai fini che qui interessano.

La Corte di cassazione ha chiarito che, fino alla piena funzionalità del registro centrale

25 Principio ribadito da Cass. n. 15006/2024, che ha escluso - richiamando il considerando 141 della decisione della Commissione ivi rilevante - che il beneficiario di un aiuto non notificato possa opporsi all'ordine di recupero facendo affidamento sulla regolarità dell'aiuto.

26 Cass., sez. trib., n. 15006/2024.

27 Cons. Stato, sez. VI, 12 maggio 2025, n. 4059.

28 In tal senso Corte giust. UE, 13 giugno 2013, HGA, C-630/11, ivi richiamata.

29 Cass., sez. trib., 19 gennaio 2026, n. 1038.

degli aiuti di Stato, da individuarsi nel 31 maggio 2017, l'onere probatorio del beneficiario circa il rispetto del massimale *de minimis* può essere assolto mediante autocertificazione, mentre per il periodo successivo il tracciamento del cumulo è trasferito sul piano amministrativo e informatico del Registro³⁰.

Precisamente, tale onere «potrà essere assolto, per il solo periodo antecedente alla data di entrata in funzione del registro centrale degli aiuti di Stato (31 maggio 2017), mediante il deposito di un'autocertificazione»³¹. È dunque l'operatività del Registro a fondare la distinzione tra la posizione dell'impresa diligente, che abbia esposto correttamente le quote nel flusso Uniemens ed esaurito così gli obblighi a suo carico, e quella di chi abbia consapevolmente proseguito nella fruizione oltre soglia confidando nell'inerzia registrativa.

Ne deriva la necessità di distinguere due ipotesi.

Ove il superamento del tetto sia effettivo e riconducibile alla condotta del datore di lavoro, la fruizione eccedente è illegittima ai sensi dell'art. 10, c. 4, del D.M. n. 115/2017³², con conseguente recupero integrale dell'aiuto nei termini sopra precisati. Ove invece il superamento sia meramente apparente, in quanto dipendente dal ritardo dell'Istituto nell'aggiornamento del Registro a fronte di una condotta pienamente conforme dell'impresa, e sempre che il ritardo si mantenga entro la finestra temporale di cui all'art. 10, c. 1³³, e all'art. 17, c. 2, del regolamento³⁴, la pretesa restitutiva non trova fondamento, potendo il beneficiario invocare la buona fede in senso oggettivo e il legittimo affidamento.

Si tratta, come è evidente, di una conclusione che opera entro margini limitati e che presuppone, il rigore degli obblighi di diligenza sopra illustrati.

In tal modo, l'impresa deve considerare il momento della concessione e non la registrazione quale momento costitutivo *de jure* in ordine all'uso dell'agevolazione. Conseguentemente, se il massimale risultasse già raggiunto, sarebbe opportuno interromperne l'utilizzo giacché la mancata registrazione non integra il diritto alla ulteriore fruizione.

Così, accedendo alla ricostruzione che, in forza dell'art. 10, c. 1, del D.M. n. 115/2017, ànc-

30 Cass., sez. trib., 27 dicembre 2024, n. 34530; successivamente Cass., sez. trib., 19 gennaio 2026, n. 1038.

31 Cass., sez. trib., n. 1038/2026, in continuità con Cass. n. 34530/2024.

32 «Per gli aiuti *de minimis* e gli aiuti *de minimis* SIEG, l'impossibilità di registrazione dell'aiuto per effetto del superamento dell'importo complessivo concedibile in relazione alla tipologia di aiuto *de minimis* pertinente determina l'illegittimità della fruizione».

33 *Sub* nota 10.

34 «Con riferimento agli aiuti di cui all'articolo 10, l'inadempimento degli obblighi di registrazione previsti dal presente regolamento entro l'esercizio finanziario successivo a quello della fruizione da parte del soggetto beneficiario ovvero, per gli aiuti fiscali, entro l'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale gli aiuti individuali sono dichiarati, determina l'illegittimità della fruizione dell'aiuto individuale».

ora la data di concessione dell'aiuto alla sua registrazione nel RNA, le conseguenze in punto di responsabilità si precisano ulteriormente. Poiché il momento giuridicamente rilevante della concessione, ai fini del cumulo, è rimesso a un adempimento estraneo alla sfera di controllo dell'impresa, il superamento del massimale che dipenda esclusivamente dal ritardo registrativo dell'Istituto non può essere imputato al beneficiario che abbia correttamente adempiuto agli obblighi di esposizione nel flusso Uniemens.

In tale ipotesi le conseguenze restitutorie e sanzionatorie non possono legittimamente ricadere sul datore di lavoro, il quale conserva il diritto di far valere la propria buona fede e, ricorrendone i presupposti, il legittimo affidamento.

Deve osservarsi, inoltre, che l'illegittimità della fruizione, per gli aiuti di cui all'art. 10, è ancorata dal comma 1 del medesimo articolo e dall'art. 17, c. 2, del Regolamento al mancato perfezionamento della registrazione entro l'esercizio finanziario successivo a quello della fruizione. Il ritardo nella registrazione all'interno di quell'arco temporale, conseguentemente,

non integra alcuna illegittimità, potendosi così rilevare un fondamento testuale alla ipotesi della non imputabilità a carico del beneficiario del superamento così offrendo un ulteriore e testuale fondamento alla non imputabilità al beneficiario del superamento meramente apparente. La conclusione qui prospettata presuppone la sussistenza della piena diligenza dell'impresa e non può considerarsi in maniera favorevole per quanti operino, eventualmente, in continuità operativa nella fruizione dell'aiuto pur essendo consapevoli di essere prossimi o di aver addirittura superato il massimale soltanto facendo affidamento sulla registrazione non ancora effettuata.

4. Il dies a quo per il computo del triennio mobile: maturazione, fruizione e registrazione dell'aiuto

Per quel che concerne l'individuazione del *dies a quo*, va posto in evidenza come la circolare INPS n. 32 del 2025 non preveda/individui (cioè non sussiste una formalizzazione da parte dell'INPS) un *dies a quo* coincidente con la data del flusso Uniemens né, tanto meno, con la registrazione nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato. La legge che introduce la c.d. Decontribuzione Sud (Legge di bilancio per il 2025) prevede che l'utilizzo dell'aiuto debba essere preso in considerazione mensilmente mentre, come si è già avuto modo di illustrare in precedenza, la registrazione è un momento successivo, che rileva al piano amministrativo.

A questo punto, si ribadisce che non può ritenersi plausibile che si faccia riferimento alla registrazione considerato che è proprio la circolare INPS n. 32/2025 che tiene nettamente distinti il rispetto del massimale *de minimis*, la fruizione mensile e la successiva registrazione.

Si tratta, dunque, di "momenti" differenti. La registrazione non è il "tempo" genetico della fruizione dell'aiuto e il ritardo nella registrazione non importa il suo differimento quale riferimento ai fini del calcolo del massimale. Inoltre, non può nemmeno considerarsi il

flusso Uniemens quale *dies a quo* perché la citata circolare INPS n. 32/2025 si limita ad indicare che venga esposto nel detto flusso l'anno/mese di riferimento del conguaglio e l'importo a conguaglio relativo alla specifica competenza. Questo dimostra che il mese di competenza della quota di agevolazione è diverso dal momento della trasmissione del flusso Uniemens.

Dunque, l'agevolazione in decontribuzione va fruita mensilmente ai fini del computo del massimale e va calcolata, ai fini dell'aiuto *de minimis*, in maniera progressiva e per singole quote. Da tale assunto, ciò che può emergere quale criterio di calcolo è il seguente: la quota mensile dovrebbe essere imputata al periodo temporale nel quale essa viene fruita, alla luce di quanto prevede la normativa per ciascuna misura agevolativa. Il flusso Uniemens indica la contabilizzazione della misura e non determina la data di concessione dell'aiuto.

Un elemento da prendere in considerazione ai nostri fini è la differenza fra competenza e conguaglio. Con la prima accezione la circolare INPS n. 32/2025 indica chiaramente il momento del conguaglio distinguendolo dagli arretrati: se, ad esempio, vi è stato l'utilizzo dell'agevolazione nel mese di aprile e viene inserita nel flusso a luglio l'aiuto non va evidentemente riferito al mese di luglio ma al momento in concreto della sua fruizione (cioè aprile). Il monitoraggio va effettuato dunque su base mensile cioè al momento in cui l'aiuto diventa concretamente fruibile e non alla data tecnica rappresentata dall'invio del flusso.

Il *dies a quo* va pertanto identificato nella concessione dell'aiuto di Stato calcolato sulla quota mensile la cui maturazione/fruizione viene successivamente realizzata attraverso il conguaglio contributivo.

La sequenza logica dovrebbe essere dunque la seguente: maturazione/concessione della quota mensile – fruizione/conguaglio Uniemens – registrazione nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato. Il primo momento individua ciò che deve essere considerato sostanzialmente aiuto di Stato ai fini del calcolo del *de minimis* (normativamente previsto dal regolamento UE), il secondo rappresenta lo strumento della fruizione, il terzo concerne l'adempimento amministrativo da parte dell'INPS.

Tuttavia, giuridicamente, la circolare dell'INPS non specifica testualmente cosa debba intendersi quale data di maturazione della singola mensilità. Pertanto, l'interpretazione va effettuata, in via sistematica, cioè dal complesso disciplinare. Da tale interpretazione viene in evidenza che la misura di cui trattasi è un aiuto *de minimis* e che la contribuzione deve avvenire mensilmente.

Deve evidenziarsi, inoltre, come la fruizione avvenga mediante conguaglio nell'ambito dei flussi Uniemens, conguaglio che può prevedere mensilità arretrate. Tutto ciò esclude la coincidenza della registrazione nel RNA con il *dies a quo*.

Ciò che deve essere invece posto in luce è quanto si afferma al punto 4 della circolare INPS n. 32/2025 che affronta il tema del triennio mobile che fa riferimento diretto al

regolamento (UE) n. 2831 del 2023.

In tale disposizione si stabilisce in maniera inequivoca che per triennio mobile deve intendersi l'anno in corso più i due anni precedenti. La singola quota mensile va inserita nell'anno di riferimento della concessione (primo anno).

Si può dunque concludere che, alla luce della circolare INPS n. 32/2025, il *dies a quo* ai fini del computo del triennio previsto dal regime *de minimis* non può essere individuato nella data di registrazione dell'aiuto nel RNA.

La circolare *de qua*, infatti, distingue il momento della fruizione dell'agevolazione, che considera espressamente ai fini del massimale nella sua dimensione mensile, dall'adempimento di registrazione nel RNA posto a carico dell'Istituto previdenziale.

Parimenti, il *dies a quo* non può essere identificato *sic et simpliciter* con la data materiale di trasmissione del flusso Uniemens, atteso che la stessa circolare consente l'ostensione di mensilità pregresse mediante flussi successivi e distingue il mese di riferimento della quota dal periodo di competenza della denuncia.

Deve pertanto ritenersi che, ai fini del monitoraggio del massimale, la Decontribuzione Sud PMI debba essere imputata progressivamente alle singole mensilità cui si riferisce, secondo il momento in cui la relativa quota di agevolazione viene ad essere concretamente concessa/fruibile secondo la disciplina della misura come previsto dalla normativa. Il conguaglio Uniemens costituisce la modalità tecnica di fruizione della quota, mentre la registrazione nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato costituisce un successivo adempimento amministrativo e non determina il momento della concessione.

Ne consegue che l'eventuale ritardo nella registrazione dell'aiuto da parte dell'INPS non può determinare uno slittamento dell'anno di imputazione della relativa quota ai fini del triennio *de minimis*.

5. Considerazioni conclusive: obblighi dell'impresa e responsabilità dell'amministrazione

Riassumendo quanto evidenziato, si può ragionevolmente concludere che il datore di lavoro non può fondare la prosecuzione della fruizione dell'agevolazione sulla mera circostanza che la registrazione nel RNA non sia ancora intervenuta.

Sul piano sostanziale, infatti, egli è tenuto, secondo un canone di ordinaria diligenza, ad auto-monitorare in via prognostica il progressivo raggiungimento del massimale di 300.000 euro nel triennio mobile, disponendo a tal fine dei dati relativi alle quote di esonero via via esposte nel flusso Uniemens; ove tale soglia risulti in concreto raggiunta, la condotta doverosa è quella prudenziale dell'interruzione dell'ulteriore fruizione. La rilevanza di tale obbligo è accentuata dalla circostanza che il superamento effettivo della soglia comporta il recupero dell'intero aiuto, e non della sola eccedenza³⁵.

³⁵ Cass. n. 20921/2025; Cass. n. 15006/2024.

Sul distinto piano delle conseguenze restitutorie e sanzionatorie, trattandosi di aiuto non subordinato a provvedimento di concessione e come tale disciplinato dall'art. 10 del D.M. n. 115/2017, deve riconoscersi che il ritardo nella registrazione - adempimento rimesso in via esclusiva all'INPS ai sensi dell'art. 1, c. 412, della legge n. 207/2024 - non può ridondare in danno dell'impresa che abbia integralmente osservato gli obblighi di esposizione nel flusso Uniemens e le indicazioni della circolare n. 32/2025. In tale circostanza, il superamento meramente apparente del massimale, non ascrivibile alla condotta del beneficiario e contenuto entro la finestra temporale di cui all'art. 10, c. 1, e all'art. 17, c. 2, del Regolamento ministeriale, consente a quest'ultimo di invocare la buona fede in senso oggettivo e il legittimo affidamento, con effetto neutralizzante rispetto alla pretesa di recupero; ferma restando l'eccezionalità di tale tutela, che non assiste il datore di lavoro il quale abbia consapevolmente proseguito nella fruizione oltre soglia.

In riferimento alla seconda questione esaminata, relativa all'individuazione del *dies a quo* ai fini del computo del triennio mobile *de minimis*, esso non può essere ancorato alla data di trasmissione del flusso Uniemens, che assolve a una funzione meramente contabile e ammette l'esposizione di mensilità pregresse. La quota di agevolazione deve essere imputata alla singola mensilità cui inerisce, secondo il momento in cui viene concretamente a maturazione, coerentemente con la struttura mensile della misura delineata dalla circolare n. 32/2025. Resta ferma la specificità sopra evidenziata: in difetto di un provvedimento di concessione, l'art. 10, c. 1, del D.M. n. 115/2017 assume, ai soli fini del calcolo del cumulo, la registrazione quale data di concessione, con le conseguenze in punto di affidamento sopra illustrate.

Un tale ragionamento si fonda sui principi generali in materia di recupero degli aiuti *de minimis*, tra cui quello per cui il superamento effettivo della soglia comporta il recupero dell'intero aiuto e non della sola eccedenza³⁶, e sul riparto dell'onere probatorio a carico del beneficiario, come modulato in ragione dell'entrata in funzione del Registro nazionale aiuti³⁷.

³⁶ Cass. n. 20921/2025; Cass. n. 15006/2024.

³⁷ Cass. n. 1038/2026.