

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N. 112 – DEL 06.10.2020

PROSPETTO "AIUTI DI STATO" - QUADRO RS DICHIARAZIONE DEI REDDITI SC/2020 E QUADRO IS DICHIARAZIONE IRAP/2020

Anche quest'anno, il modello Redditi SC/2020 ed il modello IRAP/2020 presentano il prospetto "Aiuti di Stato", rispettivamente ai righe RS401-402 e ai righe IS201-202.

Tale prospetto è stato inserito *ex novo* l'anno scorso, con lo scopo di consentire all'Agenzia delle Entrate il **monitoraggio di alcune tipologie di Aiuto di Stato fiscali** fruite dai contribuenti (ossia, degli Aiuti di Stato fiscali "automatici" e "semi-automatici") e, quindi, di permettere alla stessa di procedere alla registrazione di tali specifici aiuti nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato (RNA), nonché nei Registri SIAN e SIPA, in adempimento agli obblighi di controllo e di trasparenza imposti dalla normativa europea in materia di Aiuti di Stato.

L'obbligo della compilazione del nuovo prospetto deriva infatti dall'art. 52 della Legge 234/2012, con il quale è stata prevista l'istituzione, presso il Ministero dello Sviluppo Economico, del "**REGISTRO NAZIONALE DEGLI AIUTI DI STATO**" (RNA), attuato solamente nel 2017 a seguito del D.M. 31/05/2017, n. 115.

Oltre al RNA - che riporta gli aiuti di Stato concessi in tutti i settori economici, ad eccezione dei settori Agricoltura e Pesca - sono stati istituiti gli specifici **Registri SIAN e SIPA**, tenuti presso il Ministero delle Politiche agricole alimentari e forestali e che contengono, rispettivamente, l'indicazione degli aiuti di Stato nel settore dell'Agricoltura e nel settore della Pesca.

Tali Registri si interfacciano tutti e tre tra loro, garantendo la trasparenza sulle tipologie di aiuti di Stato (fiscali e non) fruiti dai contribuenti, nonché la verifica del rispetto dei massimali di aiuti, previsti dalle singole normative, europee ed italiane.

Alcune considerazioni introduttive

Preliminarmente all'illustrazione del contenuto e delle modalità di compilazione del prospetto "Aiuti di Stato" delle dichiarazioni fiscali, si ritiene importante riepilogare la disciplina generale degli "Aiuti di Stato" e la definizione specifica degli "Aiuti di Stato fiscali" (propedeutici al discernimento delle agevolazioni da indicare nel prospetto),



facendo sempre una digressione sul Registro Nazionale degli Aiuti di Stato, dato che è fondamentale la sua consultazione costante, sia al fine di verificare l'avvenuta registrazione degli Aiuti di Stato nel Registro (a cura delle Autorità pubbliche competenti), sia al fine di verificare gli importi raggiunti durante l'anno, per evitare l'eventuale splanamento dei massimali fissati dalla legge per determinati aiuti di Stato (ad esempio, per gli aiuti di Stato "de minimis").

È peraltro essenziale la consultazione del RNA - da parte dei contribuenti, e/o da parte dei soggetti che forniscono loro consulenza fiscale - ai fini della compilazione del prospetto "Aiuti di Stato" delle Dichiarazioni IRES ed IRAP.

Come infatti specificato nelle Istruzioni alle dichiarazioni fiscali, **l'indicazione degli aiuti nel prospetto è "necessaria ed indispensabile ai fini della legittima fruizione degli stessi"**, dato che solo da tale corretta compilazione deriva la possibilità dell'Agenzia delle Entrate di provvedere alla registrazione degli aiuti fiscali "automatici" e "semi-automatici" nel RNA, la cui omissione comporta l'illegittimità della fruizione degli aiuti da parte dei soggetti beneficiari, con il recupero, in capo agli stessi, delle agevolazioni fruite.

La parte centrale della presente Circolare riguarda il contenuto e le modalità di compilazione del prospetto "Aiuti di Stato" della Dichiarazione dei Redditi SC/2020 ed IRAP/2020

Le novità rispetto al prospetto "Aiuti di Stato" delle Dichiarazioni fiscali dell'anno scorso sono scritte in blu, con l'eventuale aggiunta di box.

Ciò premesso, data l'ampiezza della presente circolare, per comodità di lettura, se ne riporta l'**indice**:

Premessa

1) Nozione di "Aiuto di Stato"

- 1.1) Criteri per l'individuazione degli "Aiuti di Stato" e forme di Aiuto
- 1.2) Deroghe al divieto di concedere "Aiuti di Stato": gli Aiuti di Stato compatibili con il mercato interno UE
- 1.3) Procedura per la preventiva notifica degli "Aiuti di Stato" da parte degli Stati membri, ai fini dell'autorizzazione della Commissione UE
- 1.4) Nozione di "Aiuto di Stato fiscale"



- 2) Registro Nazionale degli Aiuti di Stato (RNA)
 - 2.1) Registro Nazionale degli Aiuti di Stato (RNA): Modalità di accesso
 - 2.2) Registro Nazionale degli Aiuti di Stato (RNA): Contenuto e registrazione
 - 2.3) Registro Nazionale degli Aiuti di Stato (RNA): Informazioni di dettaglio per ogni singolo aiuto
- 3) Prospetto "Aiuti di Stato" Quadro RS Dichiarazione dei Redditi SC/2020: Contenuto
 - 3.1) Compilazione del rigo RS401
 - 3.2) Prospetto "Aiuti di Stato" Quadro RS Dichiarazione dei Redditi SC/2020: sintesi dei passaggi per la sua compilazione
 - 3.3) Erogazioni liberali pubbliche: Differenze tra il prospetto "Aiuti di Stato" e la Nota integrativa/sito Internet
 - 3.4) Casistica
- 4) Prospetto "Aiuti di Stato" – Quadro RS Dichiarazione IRAP/2020

1) NOZIONE DI «AIUTO DI STATO»

La norma di riferimento per la ricostruzione della nozione di aiuto di Stato è l'**art. 107** del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

Tale norma - analogamente al precedente art. 87 del Trattato di Roma - non fornisce un'effettiva definizione dell'aiuto di Stato, bensì si limita a identificare gli elementi caratterizzanti un aiuto di Stato illegittimo, disponendo che *"salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi fra 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"*.

Dunque, tale norma **stabilisce in via generale il divieto degli Stati membri di concedere agevolazioni che rappresentino «aiuti di Stato».**

L'inquadramento di un'agevolazione nell'ambito degli Aiuti di Stato si verifica allorché tale agevolazione presenta tutte le caratteristiche indicate nel citato art. 107, la cui presenza cumulativa è appunto indice di un «Aiuto di Stato».

La mancanza anche solo di una delle caratteristiche di cui all'art. 107 esclude che la misura agevolativa, progettata o già posta in essere, possa configurare un aiuto di Stato.

1.1) CRITERI PER L'INDIVIDUAZIONE DEGLI «AIUTI DI STATO» E FORME DI AIUTO



I criteri indicati dall'art. 107, da cui si evince se un'agevolazione rappresenta o meno un aiuto di Stato, sono i seguenti quattro:

- **origine statale dell'aiuto:** l'aiuto di Stato deve provenire da risorse di «origine statale», dovendosi con tale termine intendere non solo le risorse statali, ma anche quelle regionali e locali, ossia riconducibili, direttamente o indirettamente, ad un comportamento dello Stato.

In altri termini, le risorse possono provenire dall'Amministrazione pubblica centrale, ovvero dagli enti locali (Camere di Commercio, Regioni, ecc.), o da soggetti pubblici o privati controllati dallo Stato;

In base a questo parametro, non costituiscono aiuti di Stato i vantaggi economici che provengono da soggetti pubblici di altri Stati o da istituzioni europee (UE);

- **vantaggio economico:** l'aiuto di Stato deve arrecare un vantaggio economico concreto al beneficiario, nel senso che questi, dopo il suo ricevimento, deve versare in condizioni migliori rispetto alla situazione pregressa;
- **selettività (o "specificità"):** l'aiuto di Stato deve favorire solamente talune forme di impresa, oppure determinati settori dell'economia, ovvero alcune zone geograficamente limitate;
- **incidenza sugli scambi tra gli Stati membri:** l'aiuto di Stato deve incidere sulla concorrenza interna al mercato UE, falsandola o minacciandola, o con la produzione di altri eventuali effetti distorsivi, mediante il rafforzamento della posizione dell'impresa beneficiaria rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari.

CRITERI PER L'INDIVIDUAZIONE DI UN "AIUTO DI STATO":

In sintesi, costituisce Aiuto di Stato ogni aiuto che:

- è concesso dallo Stato o mediante risorse statali;
- conferisce un vantaggio economico concreto al beneficiario;
- è concesso in modo selettivo a favore di talune imprese, o di talune produzioni, o di talune zone geografiche;
- incide sugli scambi tra gli Stati membri.



Sulla base del contributo delle ormai consolidate decisioni della Commissione europea, nonché delle sentenze della Corte di Giustizia UE, alla nozione di "aiuto di Stato" è stata data un'interpretazione molto ampia, al fine di ricomprendere nel suo ambito:

- sia i **vantaggi economici di tipo diretto o "positivo"** (sovvenzioni dirette, espresse in denaro),
- sia i **vantaggi economici di tipo indiretto o "negativo"** (misure "sottrattive", quali ad esempio gli aiuti di Stato fiscali).

Gli Aiuti di stato possono quindi assumere diverse forme:

- Sussidi diretti
- Contributi a fondo perduto
- Esenzioni o riduzioni da imposte o tasse
- Prestiti a tasso agevolato
- Garanzie a condizioni particolarmente favorevoli
- Disponibilità di immobili a un valore inferiore rispetto a quello di mercato o a condizioni particolarmente favorevoli
- Cancellazioni/storno/conversione di debiti
- Sostegno all'esportazione
- Partecipazioni al capitale delle imprese pubbliche o private a condizioni preferenziali
- ecc..

1.2) DEROGHE AL DIVIETO DI CONCEDERE "AIUTI DI STATO": GLI AIUTI DI STATO COMPATIBILI CON IL MERCATO INTERNO UE

Il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea prevede che alcuni incentivi, pur configurando Aiuti di Stato, risultino comunque compatibili con il mercato interno, e quindi legittimi, in base a:

- 1)** specifiche deroghe legislative, sancite *ex lege* dall'art. 107, paragrafo 2 (c.d. deroghe *de iure*);



- 2) specifiche deroghe ammesse discrezionalmente dalla Commissione Europea, a norma di quanto disposto dall'art. 107, paragrafo 3 (c.d. deroghe discrezionali);
- 3) specifiche deroghe eccezionali;
- 4) specifiche deroghe per categorie (c.d. deroghe per categorie, di cui al Regolamento generale di esenzione dalla notifica alla Commissione UE per categoria, cd. «GBER»);
- 5) deroghe dimensionali, qualora rientranti nella categoria degli «aiuti de minimis».

Le categorie di Aiuti di Stati compatibili, in base alle deroghe UE:

1) Deroghe de iure:

L'art. 107, paragrafo 2 del Trattato TFE, recita:

"Sono compatibili con il mercato comune:

- 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".*

2) Deroghe discrezionali:

Ai sensi dell'art. 107, comma 3, del Trattato TFE:

"Possono considerarsi compatibili con il mercato comune:

- 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 (cd. «aiuti a finalità regionale»);*
- 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, su proposta della Commissione”.

Sulla scorta delle casistiche analizzate fino ad oggi dalla Commissione Europea, la deroga prevista all'art. 107, comma 3, lett. c), TFE è quella a cui la Commissione stessa fa maggiormente ricorso, per considerare ammissibili misure aventi natura di aiuti di Stato.

3) Deroche eccezionali:

Dietro richiesta di uno Stato membro, il Consiglio UE può stabilire che un aiuto, istituito o da istituirsi, debba considerarsi compatibile con il mercato interno, quando circostanze eccezionali giustificano tale decisione.

4) Deroche per categorie:

Il Regolamento UE n. 651/2014 della Commissione del 17/06/2014 (Regolamento generale di esenzione dalla notifica alla Commissione UE per categoria, cd. «GBER»), che contiene la lista degli aiuti esentati dalla preventiva notifica /autorizzazione alla Commissione UE, stabilisce che le categorie di aiuti esentati dalla notifica, in quanto ritenuti compatibili con il mercato interno, sono quelli rivolti a:

- a) Finalità regionale, inclusi gli aiuti per lo sviluppo urbano;
- b) PMI, ossia aiuti per gli investimenti, aiuti per i servizi di consulenza, e per la partecipazione a fiere ed aiuti per i costi di cooperazione derivanti dalla partecipazione a progetti realizzati nell'ambito della Cooperazione territoriale;
- c) Accesso alla finanza per le PMI;
- d) Supporto per le start-up;
- e) Sostegno a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (aiuti a favore della ricerca di base, ricerca industriale, aiuti agli investimenti, all'innovazione per le PMI, ecc);
- f) Formazione;
- g) Lavoratori svantaggiati e disabili, ossia aiuti per l'assunzione;
- h) Tutela ambientale;
- i) Rimedi ai danni causati da alcune categorie di disastri ambientali;
- j) Trasporti destinati ai residenti delle aree remote;
- k) Infrastrutture a banda larga;
- l) Conservazione dell'eredità culturale;
- m) Sporto e infrastrutture ricreative multimediale;
- n) Infrastrutture locali.

5) Deroche per «aiuti de minimis»:



In base al Regolamento UE n. 1407/2013, n. 1408/2013 e 717/2014, sono esentati dall'obbligo di preventiva notifica alla Commissione UE, in quanto considerati compatibili con il mercato interno gli aiuti di Stato «de minimis», ossia «di importanza minore» in quanto si presuppone che per la loro natura e la modesta entità non siano in grado di incidere sugli scambi o di produrre significativi effetti distorsivi sulla concorrenza. Cioè, sono considerati non lesivi della concorrenza o dannosi per il libero mercato. La ratio del regime "de minimis", quindi, risiede nella possibilità, per gli Stati membri, di sostenere alcuni settori merceologici o alcune tipologie di imprese attraverso la concessione di contributi di importo limitato in maniera rapida, attesa la mancata necessità di comunicazione alla Commissione UE.

Ciò premesso, si evidenzia che:

- il **Regolamento UE 1407/2013** disciplina la materia degli aiuti "de minimis" (per il periodo 2014-2023) concessi alle **imprese operanti in settori economici generici** (ossia, in tutti, ad eccezione dei settori della produzione primaria di prodotti agricoli, della pesca e dell'acquacoltura, in considerazione dei regolamenti specifici vigenti per tali settori), stabilendo che il massimale di tali aiuti di Stato "de minimis" attribuibili da uno Stato membro ad un' "impresa unica" nell'arco di tre esercizi finanziari è pari a euro 200.000, elevato a euro 500.000 per le imprese che forniscono servizi di interesse economico generale e ridotto invece a euro 100.000 per le imprese operanti nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi;
- il **Regolamento UE n. 1408/2013** disciplina la materia degli aiuti "de minimis" (per il periodo 2014-2027) concessi alle **imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli**, stabilendo che il massimale di tali aiuti di Stato "de minimis" attribuibili da uno Stato membro ad un' "impresa unica" nell'arco di tre esercizi finanziari può essere pari a euro 20.000, ovvero a euro 25.000, al ricorrere di determinate condizioni (presenza di un Registro centrale nazionale in grado di controllare il rispetto dei limiti settoriali degli importi concessi).

Con **Decreto del MIPAAF 19 maggio 2020** (pubblicato in G.U. del 22/06/2020 n. 156, ed entrato in vigore il 7 luglio 2020) è passato da euro 20.000 a euro 25.000 l'importo massimo degli aiuti di Stato "de minimis" concedibili (nell'arco di tre esercizi finanziari) alle imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, in quanto lo Stato italiano si è dotato di un Registro degli aiuti in agricoltura (Registro SIAN) completo delle informazioni richieste dal Reg. UE 1408/2013;



- il **Regolamento UE n. 717/2014** disciplina la materia degli aiuti "de minimis" (per il periodo 2014-2020) concessi alle imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura, stabilendo che il massimale di tali aiuti di Stato "de minimis" attribuibili da uno Stato membro ad un' "impresa unica" nell'arco di tre esercizi finanziari può essere pari a euro 30.000.

Per la definizione di "impresa unica", si veda il successivo paragrafo 3.2).

Calcolo del cumulo su base triennale degli aiuti di Stato "de minimis" fiscali e non fiscali

I limiti massimi degli aiuti "de minimis", sopra indicati, devono essere valutati su una base mobile triennale (cd. **rolling basis**), nel senso che, in caso di concessione di un aiuto "de minimis", si deve tenere conto dell'importo complessivo degli aiuti concessi nell'esercizio finanziario in questione e nei due precedenti.

A tal riguardo, si osserva che la regola del calcolo del cumulo su base triennale è differente tra aiuti "de minimis" fiscali e aiuti "de minimis" non fiscali:

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

Di conseguenza, il triennio mobile, ai fini del calcolo del cumulo degli aiuti "de minimis" non fiscali, è composto dall'esercizio in cui è sorto il diritto a percepire il nuovo aiuto di Stato "de minimis" e dai due esercizi precedenti;

- per **aiuti "de minimis" fiscali** (come specificato nel successivo paragrafo 3, nel box "Aiuti "de minimis" di natura fiscale: Calcolo del cumulo sul base mobile triennale"), il Registro Nazionale Aiuti utilizza quale data di concessione quella in cui è effettuata la registrazione dell'aiuto in detto registro, data che è convenzionalmente fissata nell'esercizio successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale l'aiuto è indicato (in quanto maturato, essendo sorto il diritto alla sua fruizione).

Ciò significa che, in caso di aiuti fiscali "de minimis", fruiti nel 2019, ai fini del calcolo del cumulo saranno considerati gli aiuti "de minimis" fruiti nell'esercizio finanziario 2021 (esercizio successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale l'aiuto è indicato).



Di conseguenza, il triennio mobile, ai fini del calcolo del cumulo degli aiuti "de minimis" fiscali, è composto dall'esercizio successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale in cui in cui tale aiuto è indicato (essendo in esso sorto il diritto a percepirlo) e dai due esercizi precedenti, con uno slittamento di 2 anni rispetto al triennio mobile computato per gli aiuti "de minimis" non fiscali.

Autodichiarazioni e implementazione del Registro:

Si evidenzia, infine, che, data l'imposizione di massimali - sia in capo alle imprese, che in capo agli Stati membri, in merito agli aiuti di Stato concedibili - ai fini del rispetto dei suddetti limiti massimi, è previsto che prima della concessione dell'aiuto, i soggetti beneficiari debbano produrre una dichiarazione sostitutiva di atto notorio che attesti l'ammontare complessivo dei contributi ricevuti in regime "de minimis" durante l'esercizio finanziario in corso e nei due precedenti, potendo tale obbligo venire meno solamente in presenza di un Registro nazionale degli aiuti di Stato "de minimis" contenente informazioni complete su tutti gli aiuti di Stato "de minimis", concessi dalle varie Autorità dello Stato membro, relativamente ad un arco temporale di almeno tre esercizi finanziari.

1.3) PROCEDURA PER LA PREVENTIVA NOTIFICA DEGLI «AIUTI DI STATO» DA PARTE DEGLI STATI MEMBRI, AI FINI DELL'AUTORIZZAZIONE DELLA COMMISSIONE UE

A parte i casi di esenzione dall'obbligo di preventiva notifica (Aiuti previsti dal nuovo regolamento di esenzione dagli obblighi di notifica e Aiuti "de minimis", rispettivamente indicati nei punti 4) e 5) di cui al paragrafo soprastante intitolato "*Le categorie di Aiuti di Stati compatibili, in base alle deroghe UE*"), la preliminare valutazione circa la compatibilità di un incentivo con la normativa comunitaria è rimessa alla Commissione Europea, nei confronti della quale ogni Stato membro è obbligato a notificare preventivamente il progetto normativo volto ad istituire o a modificare benefici statali potenzialmente classificabili come "aiuti di Stato", al fine di ottenere dalla Commissione UE l'autorizzazione alla loro istituzione.

All'esito dell'esame preliminare, la Commissione potrà stabilire alternativamente:

- che la misura statale non costituisce "aiuto di Stato", ai sensi dell'art. 107 TFE (non presentando i requisiti previsti dalla norma);
- che la misura statale costituisce tecnicamente un "aiuto di Stato", ai sensi dell'art. 107 TFE, ma a giudizio della Commissione risulta manifestamente "compatibile" con il mercato comune, in base all'art. 107, paragrafo 2 e 3;



- che la misura statale presenta dubbi di incompatibilità con il mercato comune e quindi occorre avviare il procedimento di indagine formale ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3, TFE, invitando gli interessati ad inoltrare le loro osservazioni, al termine del quale viene dichiarato se la misura statale costituisce aiuto di Stato, e se sì, se è compatibile o meno con il mercato.

La Commissione dispone di un termine di due mesi dalla notifica per compiere un primo esame del progetto di aiuto.

Se, alla luce dell'esame preliminare, la Commissione non è convinta della compatibilità dell'aiuto notificato, essa apre una procedura formale di controllo più approfondito e invita i terzi a presentare le loro eventuali osservazioni.

È stabilito un termine ordinatorio di diciotto mesi per completare questa procedura.

Alla fine della procedura di controllo la Commissione può adottare una decisione negativa, oppure una decisione positiva, o una decisione positiva ma soggetta a determinate condizioni: in tali casi, la Commissione impone modifiche al regime di aiuto notificato.

Un'eventuale decisione negativa in tema di aiuti di Stato, laddove questo sia già stato erogato, in tutto o in parte, comporta normalmente la richiesta, rivolta dalla Commissione Europea allo Stato membro interessato, di provvedere al recupero del vantaggio economico fruito dal beneficiario.

Se l'aiuto nuovo incompatibile è già stato erogato, la Commissione può infatti obbligare lo Stato membro a chiederne la restituzione per gli ultimi 10 anni, con gli interessi.

In questo caso, infatti, l'aiuto, oltre ad essere ritenuto incompatibile, è illegale, in quanto già erogato da parte dello Stato membro senza attendere la decisione della Commissione.

1.4) NOZIONE DI AIUTO DI STATO "FISCALE"

La nozione di "aiuto di Stato fiscale" è rinvenibile dalle decisioni della Commissione Europea e dalle sentenze della Corte di Giustizia UE.

AIUTI DI STATO "FISCALI":

In particolare, in base ai pronunciamenti comunitari (Comunicazione della Commissione Europea sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese" n. 384/03 dell'11 novembre 1998/C e la più recente **Comunicazione della Commissione Europea n. 2016/C 262/01**) tuttora validi, gli aiuti di Stato "fiscali" rappresentano una parte specifica degli aiuti di Stato generali, in quanto consistono esclusivamente in vantaggi indiretti (ossia in benefici di tipo



“negativo”, cioè “sottrattivo”), essendo **finalizzati a ridurre l’onere fiscale in capo alle imprese beneficiarie.**

Essi possono assumere le seguenti forme:

- riduzione della base imponibile (deduzioni, detrazioni, ecc..);
- riduzione totale o parziale dell’ammontare dell’imposta (esenzione, credito d’imposta, ...);
- differimento oppure un annullamento o una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale.

In sostanza, gli **aiuti di Stato “fiscali” sono volti a ridurre la base imponibile e/o l’imposta.**

L’essenza di vantaggio indiretto, che contrassegna gli aiuti di Stato fiscali, si evince anche dalla lettura delle Istruzioni al Prospetto “Aiuti di stato”, contenuto nel quadro RS della Dichiarazione dei Redditi e nel quadro IS della Dichiarazione IRAP, ove, a commento della colonna 17, viene specificato che deve essere indicato l’ammontare complessivo dell’aiuto spettante, **“consistente nel risparmio d’imposta oppure nel credito d’imposta”**.

Inoltre, anche nell’elencazione contenuta nella “*Tabella Codici Aiuti di Stato*”, acclusa alla dichiarazione fiscale (vedi *infra*), sono contemplate solamente agevolazioni fiscali aventi la forma di deduzioni, esenzioni o crediti d’imposta, che comportano quindi una riduzione dell’imponibile o dell’imposta. Stessa considerazione per le tabelle dei codici aiuti di Stato ai fini IRAP.

In senso conforme alla definizione fornita nei pronunciamenti comunitari, si è espressa anche l’Agenzia delle Entrate nella **Risoluzione n. 375/E del 14/12/2007**, nella quale è stato precisato che gli aiuti di Stato riferiti ad agevolazioni fiscali possono essere concessi tramite crediti d’imposta ovvero tramite deduzione dalla base imponibile o riduzione dell’aliquota o di altre agevolazioni.

Si ricorda che tale risoluzione fu emanata per fare chiarezza sull’autocertificazione che, a quell’epoca, dovevano presentare i soggetti che avevano fruito di aiuti di Stato fiscali, per attestare di non avere mai ricevuto aiuti di Stato dichiarati incompatibili dalla Commissione Europea. Sulla scorta di queste autocertificazioni è stata poi creata una delle attuali sezioni del Registro nazionale degli aiuti di Stato (Sezione “Deggendorf”, relativa agli aiuti di Stato illegittimi, oggetto di recupero da parte della Commissione Europea).

Gli aiuti di Stato, in base al parametro della selettività o specificità a favore di determinate imprese o produzioni, si distinguono dalle **misure fiscali a carattere generale**, ossia da quelle misure emanate invece a favore di tutti gli operatori economici che agiscono sul territorio di uno Stato membro, in una condizione di parità di accesso.



La Commissione UE ha altresì precisato che non rientrano nella fattispecie dell'aiuto di Stato, purché si applichino indistintamente a tutte le imprese e a tutte le produzioni:

- le **misure di tecnica tributaria** (ad esempio, fissazione delle aliquote di imposta, delle regole di ammortamento e di quelle per il riporto delle perdite fiscali, delle disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione o l'evasione fiscale);
- le misure che, nel ridurre l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale (ad esempio, ricerca e sviluppo, ambiente, formazione, occupazione).

Si tratta di misure di tecnica fiscale, che sono giustificate dal sistema tributario di ciascuno Stato membro.

Peraltro, alla luce dei chiarimenti contenuti in varie decisioni della Commissione Europea (di cui la più recente è la Comunicazione della Commissione Europea n. 2016/C 262/01), emerge che il carattere differenziato di determinate misure di tecnica tributaria (riferite solo a talune imprese o produzioni) non implica che le stesse debbano necessariamente considerarsi aiuti di Stato: infatti, tali misure di tecnica tributaria, seppur destinate solamente a taluni soggetti/settori, non rientrano nel concetto di aiuto di Stato se nascono per una finalità in senso stretto fiscale, ossia se presentano un'effettiva rispondenza e coerenza rispetto alla strutturazione essenziale del (singolo) tributo, ovvero rispetto al settore tributario o al sistema tributario nel suo complesso.

In altri termini, dette misure non configurano aiuti di Stato quando appaiono giustificate alla luce della natura o della struttura generale del sistema tributario nazionale nel quale si inseriscono, e, quindi, quando sono inerenti ai principi fondamentali, alla logica, del sistema impositivo vigente nello Stato interessato e risultano pertanto necessarie per il funzionamento e l'efficacia del sistema nazionale fiscale.

Al contrario, laddove, oltre alla presenza dei quattro requisiti sopra indicati, la misura sottrattiva risponda ad una finalità extrafiscale - consistente nel favorire determinati settori o soggetti - essa integra certamente i presupposti per poter essere definita aiuto di Stato.

AIUTI DI STATO FISCALI "AUTOMATICI" E "SEMI-AUTOMATICI":

Aiuti di Stato fiscali "automatici":

Sono definiti "automatici", secondo quanto si desume dalla normativa comunitaria secondo quanto previsto dall'articolo 2 del D.P.C.M. 23 maggio 2007 e dalla citata



Risoluzione 375/E del 14/12/2007, gli aiuti di Stato fiscali che possono essere fruiti dalle imprese destinatarie senza che sia necessaria una preventiva attività istruttoria da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Dunque, si considerano "automatici" gli aiuti di carattere fiscale per i quali non è prevista la presentazione di un'istanza o di una comunicazione preventiva all'Agenzia delle Entrate, essendo essi direttamente fruibili dal contribuente e **determinati solamente a posteriori, in sede di compilazione e presentazione della dichiarazione fiscale IRES o IRAP** da parte del beneficiario, nella quale tali aiuti di Stato sono dichiarati.

In sostanza, la fruizione di tali aiuti di Stato fiscali è automatica, non essendo preceduta da un'istanza o una comunicazione.

Ad esempio, si ritiene che, relativamente all'esercizio 2020 (da evidenziare, quindi, nel prospetto "Aiuti di Stato" della dichiarazione dei Redditi SC/2021, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), rientri in questa fattispecie il credito d'imposta per le locazioni, di cui all'art. 28 D.L. 34/2020, in quanto direttamente fruito in compensazione nel modello F24, senza l'onere della preventiva presentazione di un'istanza o di una comunicazione, da parte del contribuente.

Aiuti di Stato fiscali "semi-automatici":

Sono definiti "semi-automatici" gli aiuti di Stato fiscali che sono subordinati alla preventiva presentazione di un'istanza o di una comunicazione all'Agenzia delle Entrate (anche nella forma di una mera "prenotazione" di risorse) e, quindi, alla conseguente emanazione di un provvedimento ufficiale, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di concessione o di autorizzazione alla fruizione, nel quale tuttavia **non è determinato né determinabile l'importo dell'aiuto di Stato riconosciuto**, essendo esso **quantificabile solamente a posteriori, in sede di compilazione e presentazione della dichiarazione fiscale IRES o IRAP** da parte del beneficiario, nella quale tali aiuti di Stato sono dichiarati.

Ad esempio, si ritiene che, relativamente all'esercizio 2020 (da evidenziare quindi nel prospetto "Aiuti di Stato" della dichiarazione dei Redditi SC/2021 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), rientri in questa fattispecie il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, di cui all'art. 120 D.L. 34/2020, essendo la sua fruizione subordinata alla preventiva comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

2) REGISTRO NAZIONALE DEGLI AIUTI DI STATO ("RNA")



Il Registro Nazionale degli Aiuti di Stato (RNA) è stato istituito dall'art. 52 della legge 234/2012 ed il suo funzionamento è stato disciplinato dal decreto attuativo del MISE 31/05/2017, n. 115.

Tale Registro:

- ❖ è stato istituito per ottemperare principalmente agli obblighi di trasparenza imposti dalla normativa europea sugli aiuti di Stato;
- ❖ costituisce il primo strumento informatizzato attivato con la finalità di garantire il rispetto del divieto di cumulo e degli obblighi di trasparenza e pubblicità previsti dalla normativa comunitaria e nazionale;
- ❖ è operativo presso la Direzione generale per gli incentivi alle imprese del Ministero dello Sviluppo Economico dal 12 agosto 2017, ma è solo dal 10 luglio 2018 che è pienamente operante e interoperabile con i sistemi informativi degli aiuti di Stato con i Registri SIAN e SIPA, tenuti presso il Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali e che contengono rispettivamente l'indicazione degli aiuti di Stato nel settore dell'agricoltura e nel settore della pesca;
- ❖ viene alimentato, mediante la registrazione dei singoli Aiuti di Stato, esclusivamente dalla Pubblica amministrazione;
- ❖ rappresenta una banca dati completa di tutte le tipologie di aiuti di Stato, ad eccezione degli aiuti relativi al settore agricolo e forestale, dell'acquacoltura e della pesca, per i quali le informazioni continuano ad essere contenute nei registri SIAN e SIPA;
- ❖ ha la funzione di consentire, sia ai soggetti concedenti che ai soggetti fruitori, di effettuare:
 - le verifiche necessarie al rispetto dei divieti di cumulo tra aiuti di Stato;
 - le verifiche necessarie per rispettare il massimale di aiuto nel caso di aiuti "de minimis";
 - le verifiche necessarie per rispettare altre condizioni previste dalla normativa europea per la concessione degli aiuti di Stato e degli aiuti "de minimis".
- ❖ dunque, deve essere utilizzato per ottemperare sia ai controlli propedeutici all'erogazione degli aiuti di Stato soggetti ad un procedimento di concessione, sia



ai controlli successivi alla loro fruizione da parte dei contribuenti, per gli aiuti di Stato "automatici" o comunque dipendenti dall'indicazione nella dichiarazione dei Redditi.

AIUTI DI STATO (FISCALI E NON) CONTENUTI NEL RNA:

In sintesi, nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato (RNA) vengono inserite (da parte delle Autorità responsabili alle registrazioni) le informazioni relative ai seguenti aiuti di Stato, aventi sia natura fiscale, che natura non fiscale:

- **Aiuti di Stato soggetti ad obbligo di notifica alla Commissione UE** (in base alle deroghe di cui ai punti 1), 2) e 3) del precedente paragrafo 1.2);
- **Aiuti di Stato esentati dall'obbligo di notifica in base al regolamento di esenzione per categorie** (in base alla deroga di cui al punto 4) del precedente paragrafo 1.2);
- **Aiuti di Stato "de minimis"** (in base alla deroga di cui al punto 5) del precedente paragrafo 1.2).

2.1) REGISTRO NAZIONALE DEGLI AIUTI DI STATO: MODALITÀ DI ACCESSO

Il Registro Nazionale degli Aiuti di Stato è diviso in due aree:

- un'area pubblica (Sezione Trasparenza);
- un'area riservata alle Autorità responsabili della registrazione degli aiuti e ai Soggetti concedenti gli aiuti stessi, le quali, come detto, sono gli unici soggetti tenuti all'alimentazione e registrazione delle informazioni nel RNA.

Il link per accedere alla home page del RNA è:

https://www.rna.gov.it/sites/PortaleRNA/it_IT/home

Il link per accedere direttamente alla Sezione Trasparenza del RNA è:

<https://www.rna.gov.it/RegistroNazionaleTrasparenza/faces/pages/TrasparenzaAiuto.jsp>

Si riepilogano i passaggi per effettuare sul RNA la ricerca sugli Aiuti di Stato fruiti da ogni contribuente:

- 1)** Accedere alla Sezione Trasparenza del RNA, al link

<https://www.rna.gov.it/RegistroNazionaleTrasparenza/faces/pages/TrasparenzaAiuto.jsp>




- 2) Inserire il C.F. del Beneficiario (o, in alternativa, la Ragione sociale);
- 3) Cliccare su «*Effettua ricerca*» in alto a destra;
- 4) Comparire un'elencazione degli aiuti di stato ottenuti dal soggetto;
- 5) Cliccando su ciascuno di essi, si visionano le informazioni di dettaglio:


tipo di contributo, disposizione normativa di riferimento, autorità concedente, data di concessione, atto di concessione, dimensione beneficiario, ecc.

- 6) Cliccando di «*Scarica excel*» è possibile estrarre le informazioni in formato excel stampabile.

Registro Nazionale degli Aiuti di Stato




UNIONE EUROPEA
 Fondo Sociale Europeo
 Fondo Europeo di Sviluppo Regionale



PN

**GOVERNANCE
E CAPACITÀ
ISTITUZIONALE
2014-2020**



SVILUPPO ECONOMICO
Ministero dello Sviluppo Economico
Struttura Centrale per gli Interventi alle Regioni

Trasparenza degli Aiuti Individuali
[Torna alla sezione Home Trasparenza](#)
[Torna alla Homepage del Portale](#)

Form Ricerca Aiuto 🔍 Effettua Ricerca

Numero di riferimento della misura di aiuto (CE) <input type="text"/>	Denominazione Beneficiario <input type="text"/>
Identificativo di riferimento della misura di aiuto (CAR) <input type="text"/>	C.F. Beneficiario <input type="text"/>
Titolo Misura <input type="text"/>	Dimensione Beneficiario <input type="text"/>
Tipo Misura <input type="text"/>	Tipo Procedura <input type="text"/>
Autorità Concedente <input type="text"/>	Regolamento/Comunicazione <input type="text"/>
COR <input type="text"/>	Regime Quadro <input type="text"/>
Titolo Progetto <input type="text"/>	Elemento di aiuto (Minimo) € <input type="text"/>
Data Concessione <input type="text"/>	Elemento di aiuto (Massimo) € <input type="text"/>

Ricerca Aiuti Risultati

Valorizzare almeno un parametro nell'**Area Ricerca**: di seguito vengono mostrati i primi 1000 aiuti.

Visualizza ▼ Formato ▼ Blocca Scollega A capo

Identificativo di riferimento della misura di aiuto (CAR)	Numero di riferimento della misura di aiuto (CE)	Titolo Misura	Tipo Misura	COR	Titolo Progetto	Data Concessione	Denominazione Beneficiario	C.F. Beneficiario	Regione	Dettaglio
Nessun dato da visualizzare.										
										#Aiuti:

Ministero dello Sviluppo Economico

2.2) REGISTRO NAZIONALE DEGLI AIUTI DI STATO: CONTENUTO E REGISTRAZIONE

Il Regolamento per il funzionamento di del RNA (D.M. 31/05/2017) contiene due categorie di aiuti di Stato, distinte in base all'obbligo o meno di preventiva



istanza/comunicazione del contribuente all'autorità italiana concedente (e alla conseguente emanazione del provvedimento di concessione o autorizzazione da parte dell'autorità concedente):

- A. Aiuti di Stato (fiscali e non) subordinati a preventiva istanza del contribuente, e, quindi al conseguente provvedimento di concessione o autorizzazione alla fruizione, da parte dell'Autorità italiana concedente, nel quale è indicato l'importo determinato dell'aiuto di Stato riconosciuto (cd. aiuti "non automatici") (ex artt. 8 e 9, D.M. 31/05/2017);**
- B. Aiuti di Stato (fiscali e non) non subordinati a preventiva istanza o comunicazione del contribuente, e, quindi al conseguente provvedimento di concessione o autorizzazione alla fruizione, da parte dell'Autorità italiana concedente (cd. aiuti "automatici")**

(ex art. 10, co. 1, D.M. 31/05/2017)

e

Aiuti di Stato (fiscali e non) subordinati a preventiva istanza o comunicazione del contribuente, e, quindi al conseguente provvedimento di concessione o autorizzazione alla fruizione, da parte dell'Autorità italiana concedente, nel quale l'importo dell'aiuto di Stato non è tuttavia determinato o determinabile (cd. aiuti "semi-automatici") (ex art. 10, co. 7, D.M. 31/05/2017).

Si analizzano distintamente le due categorie:

A) Aiuti di Stato (fiscali e non) subordinati a preventiva istanza del contribuente, e, quindi al conseguente provvedimento di concessione o autorizzazione alla fruizione, da parte dell'Autorità italiana concedente, nel quale è indicato l'importo determinato dell'aiuto di Stato riconosciuto (cd. aiuti "non automatici"):

In questa fattispecie, comprendente sia aiuti di Stato ordinari, che aiuti di Stato "de minimis", la fruizione degli aiuti di Stato è sottoposta ad un'attività preventiva da parte di:

- Autorità responsabile (intesa come il soggetto, pubblico o privato, designato dalla norma primaria come **responsabile della registrazione degli aiuti di Stato**), che è il soggetto tenuto ad iscrivere la misura agevolativa nel Registro;
- Soggetto concedente, pubblico o privato, che concede gli aiuti (ad esempio: Camere di Commercio, Regioni, Province Autonome, MISE, MEF, ecc.), il quale,



prima del rilascio del provvedimento di concessione o di autorizzazione alla fruizione dell'aiuto, è tenuto alla consultazione del Registro e alla indicazione nel provvedimento di concessione o di autorizzazione del codice identificativo rilasciato dal Registro.

Questa tipologia di aiuti è caratterizzata dai seguenti aspetti:

- a. la loro registrazione nel Registro deve avvenire entro 60 giorni dalla data della comunicazione alla Commissione UE, ovvero entro 60 giorni dalla data di ricevimento dell'autorizzazione da parte della Commissione UE;
- b. la fruizione degli aiuti da parte del beneficiario è sempre successiva alla loro registrazione nel Registro;
- c. la mancata registrazione nel Registro (da parte dell'Autorità responsabile) e/o la mancata consultazione dello stesso (da parte del Soggetto concedente), ai fini della verifica del rispetto del divieto di cumulo e dei massimali "de minimis", determinano **l'inefficacia dei provvedimenti di concessione ed autorizzazione degli aiuti**, con conseguente **recupero dell'aiuto di Stato** concesso in capo al soggetto beneficiario.

Infatti, a decorrere dal 1° luglio 2017, l'adempimento degli obblighi di registrazione e di verifica costituisce condizione legale di efficacia dei provvedimenti di concessione ed autorizzazione alla fruizione degli aiuti di Stato;

- d. l'inadempimento dei predetti obblighi è rilevabile d'ufficio, ovvero anche da parte dell'impresa beneficiaria, ai fini del risarcimento del danno. Esso comporta inoltre la responsabilità patrimoniale dell'Autorità responsabile e del Soggetto concedente.

Questa grave conseguenza determina un forte incentivo dei soggetti eroganti ad adempiere gli obblighi di pubblicità previsti dalla disciplina.

B) Aiuti di Stato (fiscali e non) non subordinati a preventiva istanza o comunicazione del contribuente, e, quindi al conseguente provvedimento di concessione o autorizzazione alla fruizione, da parte dell'Autorità italiana concedente (cd. aiuti "automatici"), e Aiuti di Stato (fiscali e non) subordinati a preventiva istanza o comunicazione del contribuente, e, quindi al conseguente provvedimento di concessione o autorizzazione alla fruizione, da parte



dell’Autorità italiana concedente, nel quale l’importo dell’aiuto di Stato non è tuttavia determinato o determinabile (cd. aiuti “semi-automatici”)

Queste due sotto-categorie di aiuti, che comprendono sia gli aiuti di Stato ordinari, che gli aiuti di Stato “de minimis”, sono caratterizzate dai seguenti aspetti.

- a. la registrazione nel Registro è sempre successiva la fruizione degli aiuti da parte del beneficiario;**
- b. I soggetti responsabili della registrazione di tali aiuti nel RNA sono: Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Dogane, Enti previdenziali e assistenziali, ovvero gli altri soggetti della P.A., preposti alla fase di fruizione degli aiuti;**
- c. Per gli aiuti di Stato aventi carattere fiscale, soggetto responsabile della registrazione di tali aiuti nel RNA è l’Agenzia delle Entrate;**
- d. Ai fini dell’assolvimento dell’obbligo di registrazione nel RNA e di consultazione del Registro (e solo a tali fini), cui devono ottemperare e suddette Autorità responsabili:**
 - o gli aiuti non aventi carattere fiscale, sia quelli “automatici”, sia quelli “semi-automatici”: si intendono concessi e sono registrati nel RNA entro l’esercizio finanziario successivo a quello della fruizione da parte del beneficiario;
 - o **gli aiuti fiscali, sia quelli “automatici”, sia quelli “semi-automatici”: si intendono concessi e sono registrati nel RNA entro l’esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati dal beneficiario.**
- e. L’inadempimento dell’obbligo di registrazione – che deve essere effettuato dalle predette Autorità responsabili entro i termini indicati, successivamente alla fruizione/concessione dell’aiuto di Stato – determina l’illegittimità della fruizione stessa dell’aiuto di Stato in capo al soggetto beneficiario.**

Tale inadempimento è rilevabile d’ufficio, ovvero anche da parte dell’impresa beneficiaria, ai fini del risarcimento del danno.

Esso comporta inoltre la responsabilità patrimoniale dell’Autorità responsabile e del Soggetto concedente.

Questa grave conseguenza determina un forte incentivo dei soggetti eroganti ad adempiere gli obblighi di pubblicità previsti dalla disciplina.



Proprio alla luce di tale onere e responsabilità in capo alle Pubbliche Amministrazioni concedenti gli aiuti di Stato, nelle Istruzioni alla compilazione del prospetto dedicato agli aiuti di Stato fiscali, (quadro RS ed IS, rispettivamente della Dichiarazione ai fini IRES e a quella ai fini IRAP) – la cui registrazione nei registri RNA, SIAN e SIPA è di competenza dell’Agenzia delle Entrate – viene specificato che **“l’indicazione degli aiuti nel prospetto è necessaria e indispensabile ai fini della legittima fruizione degli stessi”**, dato che solo la compilazione di tale prospetto da parte dei contribuenti consente all’Agenzia delle Entrate di venire a conoscenza delle informazioni sugli aiuti di Stato fiscali (automatici e semi-automatici) fruiti dai beneficiari, permettendole di assolvere il proprio obbligo di registrazione, come meglio precisato nel prosieguo della presente circolare.

NOVITÀ: VERIFICHE PREVENTIVE

Le Istruzioni del modello Redditi SC/2020 ed IRAP/2020 non contengono più la specificazione prevista nelle Istruzioni dell’anno scorso, secondo la quale le informazioni attinenti all’aiuto di Stato fiscale fruito dal contribuente e pertanto da questi indicato nel prospetto “Aiuti di Stato”, sono utilizzate dall’Agenzia delle Entrate per la registrazione dell’aiuto individuale nel Registro Nazionale degli Aiuti, *“previe le verifiche necessarie per il rispetto dei divieti di cumulo e delle altre condizioni previste dalla normativa europea per la concessione degli aiuti di Stato e degli aiuti “de minimis”, compresa la visura Deggendorf relativa ai soggetti tenuti alla restituzione degli aiuti illegali oggetto di una decisione di recupero della Commissione Europea”*.

Probabilmente, tali verifiche propedeutiche non sono più necessarie, in quanto il RNA è stato reso più automatizzato rispetto all’anno scorso, e quindi atto ad evidenziare immediatamente sia il rispetto o meno del plafond (individuale e statale) degli aiuti di Stato “de minimis”, sia il rispetto o meno dell’eventuale divieto di cumulo con altre agevolazioni, sia il rispetto o meno di altre eventuali condizioni.

2.3) REGISTRO NAZIONALE DEGLI AIUTI DI STATO: INFORMAZIONI DI DETTAGLIO PER OGNI SINGOLO AIUTO

Con riferimento alle suddette categorie di aiuti, per ogni singola misura di aiuto, il Registro Nazionale contiene le seguenti informazioni:



- ❖ I dati identificativi dell’Autorità responsabile, intesa come il soggetto, pubblico o privato, designato dalla norma primaria come responsabile della registrazione degli aiuti di Stato;
- ❖ I dati identificativi della misura “misura di aiuto”:
 - Titolo della misura di aiuto (ad esempio: “Nuova Sabatini”; “Bando per l’assegnazione di contributo per l’internazionalizzazione delle PMI”; ecc.)
 - La legge, il regolamento o la normativa in applicazione dei quali l’aiuto è concesso
 - La dotazione finanziaria complessiva
 - La tipologia di aiuto:
 - Sovvenzione/Contributo in conto interessi,
 - Agevolazione fiscale o esenzione fiscale,
 - Garanzia,
 - Ecc..
- ❖ I dati identificativi del Soggetto concedente, pubblico o privato, che concede gli aiuti (ad esempio, una Camera di Commercio, una Regione, il MISE, ecc.);
- ❖ I dati identificativi del soggetto beneficiario dell’aiuto di Stato: codice fiscale; denominazione o ragione sociale; sede legale; dimensioni (ad esempio, PMI);
- ❖ I dati identificativi del progetto o dell’attività per i quali è concesso l’aiuto;
- ❖ I dati identificativi dell’aiuto individuale: codice; data di concessione; ammontare concesso, in termini di valore o in termini di Equivalente Sovvenzione Lordo.

3) PROSPETTO “AIUTI DI STATO” QUADRO RS DICHIARAZIONE DEI REDDITI SC/2020: CONTENUTO

Ai fini della compilazione del prospetto “Aiuti di stato” della Dichiarazione dei redditi SC/2020, occorre tenere presente che devono essere inseriti solamente gli aiuti di Stato:

- **fiscali**, ossia riducono l’imposta o l’imponibile ai fini IRES (secondo la definizione illustrata nel paragrafo 1.4),



- sia **“automatici”, che “semi-automatici”** (secondo le definizioni illustrate nel precedente paragrafo 1.4),
- **sia ordinari, che “de minimis”** (secondo l’inquadramento dato dal legislatore italiano nella norma istitutiva, in base alle deroghe consentite dalla normativa UE, illustrate nel precedente paragrafo 1.2),
- soggetti a registrazione (a cura dell’Agenzia delle Entrate) nel Registro Nazionale degli Aiuti (**RNA**), oppure nei **registri SIAN o SIPA** (a seconda dei settori economici delle imprese beneficiarie) cui appartengono,
- **i cui presupposti per la fruizione si sono verificati nel periodo d’imposta di riferimento della dichiarazione, ossia, nel 2019**, per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare.

Più precisamente, devono essere indicati sia quelli maturati e fruiti nel 2019, sia quelli maturati nel 2019, ma non ancora fruiti nel 2019 stesso.

Per “maturazione” nel 2019 si deve infatti intendere che nel periodo d’imposta 2019 si sono verificati presupposti per la loro fruizione.

Dunque, la compilazione deve avvenire secondo un **“criterio di “competenza”**.

Pertanto, nel prospetto **non** devono essere indicati:

- ❖ le agevolazioni non aventi la qualifica di “aiuto di Stato”;
- ❖ gli aiuti di Stato non aventi carattere “fiscale”. Dunque, non devono essere inseriti gli aiuti di Stato aventi natura solo finanziaria, che consistono cioè in erogazioni dirette di denaro (ad esempio, contributi a fondo perduto), anche se fruiti in forma automatica o semi-automatica;
- ❖ gli aiuti di Stato fiscali “non automatici”, ossia quelli subordinati ad una preventiva istanza/comunicazione del contribuente e al successivo provvedimento di concessione/autorizzazione da parte dell’Amministrazione Finanziaria;
- ❖ gli aiuti di Stato fiscali maturati in periodi d’imposta antecedenti al 2019, o che matureranno dopo il 2019.

OBBLIGATORIETÀ DELL’INDICAZIONE NEL PROSPETTO “AIUTI DI STATO” DELLA DICHIARAZIONE IRES, AI FINI DELLA LEGITTIMA FRUIZIONE DEGLI AIUTI DI STATO

Come evidenziato nelle Istruzioni alla compilazione del prospetto dedicato agli «Aiuti di stato», viene specificato che «***l’indicazione degli aiuti nel prospetto è necessaria e***



indispensabile ai fini della legittima fruizione degli stessi».

A tali fini, l'Amministrazione Finanziaria "ribalta" (necessariamente) sul contribuente l'onere di indicare gli aiuti di Stato di cui ha fruito, pena la perdita del diritto di goderne, potendo conoscere i relativi importi solamente a seguito della presentazione delle dichiarazioni fiscali dei contribuenti e riportarli così sul Registro Nazionale, adempiendo in tal modo i propri obblighi di registrazione nel RNA (così come dei registri SIAN e SIPA).

AIUTI "DE MINIMIS" DI NATURA FISCALE: CALCOLO DEL CUMULO SU BASE MOBILE TRIENNALE

Con specifico riferimento agli aiuti "de minimis" di natura fiscale, sia "automatici" che "semi-automatici", le Istruzioni al quadro RS precisano che per il calcolo del loro cumulo sul triennio, **il Registro nazionale aiuti utilizza quale data di concessione quella in cui è effettuata la registrazione dell'aiuto.**

Quanto sopra specificato significa che, in caso di **aiuti fiscali "de minimis" ai fini IRES**, fruiti nel 2019, ai fini del calcolo del cumulo saranno considerati gli aiuti "de minimis" fruiti nell'esercizio finanziario 2021 (esercizio successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale l'aiuto è indicato) e nei due precedenti, ossia nel 2019 e nel 2020, con uno slittamento di due anni in avanti del cd. "rolling basis" (base mobile triennale), rispetto all'ordinario calcolo su base mobile triennale utilizzato per gli aiuti "de minimis" di carattere non fiscale.

Come ulteriormente precisato nelle Istruzioni, l'impossibilità di registrazione dell'aiuto "de minimis" nel RNA, a causa del superamento dell'importo complessivo concedibile in relazione alla tipologia di aiuto di Stato "de minimis", determina l'illegittimità della fruizione.

RIEPILOGO: CRITERI DI INDICAZIONE NEL PROSPETTO "AIUTI DI STATO"

In sostanza, nel prospetto "Aiuti di Stato" del quadro RS devono essere indicati unicamente gli Aiuti di Stato ai fini IRES che:

- **sono aiuti di Stato ordinari, ovvero aiuti di Stato "de minimis";**
- **hanno natura fiscale, ossia riducono l'imponibile o l'imposta IRES;**
- **sono "automatici" o "semi-automatici", considerando che dette tipologie sono accomunate dal fatto che l'importo esatto del vantaggio fiscale fruibile dal contribuente è determinato esclusivamente a seguito della presentazione della dichiarazione fiscale dei redditi, nella quale essi sono dichiarati;**
- **sono soggetti a registrazione (a cura dell'Agenzia delle Entrate) nei registri RNA, SIAN o SIPA**



- **sono maturati nel periodo d'imposta 2019, ovvero maturati e fruiti nel periodo d'imposta 2019.**

3.1) COMPILAZIONE DEL RIGO RS401:

Aiuti di Stato	BASE GIURIDICA									
	Codice aiuto	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Estensione	Lettera
	1	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO	Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante				
	12	13	14	15	16	17 _____,00				
	DATI DEL PROGETTO									
RS401	Data inizio			Data fine			Codice Regione	Codice Comune	CAP	
	18	giorno	mese	anno	19	giorno	mese	anno	20	21
	Tipologia (via, piazza, ecc.)			Indirizzo					Numero civico	
	23			24					25	
	Tipologia costi		Costi agevolabili		Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante			
	26		27		28		29 _____,00			
	IMPRESA UNICA									
RS402	Codice fiscale					Codice fiscale				
	1					2				
	Codice fiscale					Codice fiscale				
	3					4				
	Codice fiscale					Codice fiscale				
	5					6				

Si illustra e commenta il contenuto dei principali campi del rigo RS401, che è composto da 29 colonne:

"CODICE AIUTO" (COLONNA 1) E TABELLA "CODICI AIUTI DI STATO":

Per la compilazione della colonna 1 del rigo RS401, denominata "Codice aiuto", occorre procedere all'individuazione del relativo codice identificativo, ricercandolo nella "**Tabella codici aiuti di Stato**", acclusa alle Istruzioni al modello Redditi 2020.

Tale Tabella contiene sia **codici specifici**, da utilizzare per gli aiuti di Stato fiscali già espressamente previsti in altri quadri del modello (RF o RU), sia il **codice residuale "999"**, che **deve essere utilizzato per l'indicazione di aiuti di Stato fiscali che non sono specificati nella "Tabella codici aiuti di Stato"**.

NOVITÀ:

Campo "Codice aiuto" (colonna 1): codici specifici e codice residuale "999"



Date le difficoltà incontrate l'anno scorso dai contribuenti ai fini dell'utilizzo del codice generico "999", di tipo residuale, quest'anno le Istruzioni alla Dichiarazione contengono un apposito paragrafo esplicativo per l'utilizzo di tale codice generico, che specifica i criteri per l'individuazione degli aiuti di Stato da contrassegnare con tale codice, espressi in positivo ed in negativo.

Si riporta qui di seguito, testualmente ed integralmente, il nuovo paragrafo:

ATTENZIONE:

Il codice residuale 999 va utilizzato unicamente nell'ipotesi in cui debbano essere indicati aiuti di Stato o aiuti de minimis non espressamente ricompresi nella "Tabella codici aiuti di Stato" posta in calce alle istruzioni dei modelli REDDITI.

Deve trattarsi di aiuti di Stato o aiuti de minimis fiscali automatici o semi-automatici, esposti nella presente dichiarazione e i cui presupposti si sono realizzati nel periodo d'imposta di riferimento della medesima dichiarazione.

A titolo esemplificativo, il codice 999 non va utilizzato per:

- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis già presenti nella tabella "Codici aiuti di Stato";*
- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis fruibili ai fini di imposte diverse da quelle sui redditi (ad esempio, le agevolazioni utilizzabili ai fini IRAP, istituite da leggi statali e regionali, che vanno indicate nel modello IRAP);*
- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis fruibili in diminuzione dei contributi previdenziali;*
- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis fruibili in diminuzione delle imposte sui redditi subordinati alla presentazione di apposita istanza, ai sensi dell'art. 9 del citato Regolamento, ad Amministrazioni diverse dall'Agenzia delle entrate (ad esempio, l'agevolazione ZFU, in quanto, pur rappresentando un aiuto fiscale de minimis, non rientra tra gli aiuti automatici, essendo subordinata a un apposito provvedimento di attribuzione adottato dal Ministero dello sviluppo economico);*
- le agevolazioni esposte nei quadri della presente dichiarazione non qualificabili come aiuti di Stato o aiuti de minimis (ad esempio, il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del decreto- legge n. 145 del 2013, in quanto tale misura, pur essendo di natura fiscale e automatica, non presenta profili di selettività ma ha una portata applicativa generale e, pertanto, non costituisce un aiuto di Stato; per tale motivo detto credito non*



deve essere registrato nel Registro nazionale degli aiuti di Stato ai sensi dell'art. 3 del citato regolamento);

- *gli importi residui utilizzati nel periodo d'imposta relativi ad aiuti di Stato e aiuti de minimis i cui presupposti si sono realizzati nei precedenti periodi di imposta.*

Al riguardo, si osserva che nelle Istruzioni di quest'anno è stata eliminata la frase "nel prospetto vanno indicati anche gli aiuti di cui si intende beneficiare che non sono espressamente previsti nei rispettivi quadri del presente modello, utilizzando per ciascuno di essi il codice residuale 999", la quale stava a significare che erano gli Aiuti di Stato non previsti espressamente nei relativi quadri della dichiarazione (quadro RF, RU, ...) che dovevano essere contrassegnati dal codice residuale "999".

Nelle istruzioni di quest'anno infatti, con una finalità di semplificazione, si precisa che il codice residuale "999" deve essere utilizzato per gli Aiuti di stato non espressamente contraddistinti nella Tabella "Codici aiuti di Stato" da uno specifico codice.

Tuttavia, ciò non toglie che il contribuente debba comunque andare a verificare se gli altri quadri del modello (RF, RU, ...) riportano l'aiuto di Stato non indicato nella citata Tabella con uno specifico codice.

Invero, da quest'anno occorre compilare il nuovo campo 3 "Quadro", specificando il quadro del modello nel quale è indicato l'aiuto (vedi "Novità" nel prosieguo).

Se tutti gli aiuti di Stato non contraddistinti da uno specifico codice, fossero da inserire solo nel quadro RS, tale indicazione non avrebbe senso, perché l'Agenzia delle Entrate richiederebbe una informazione pleonastica.

Con ogni probabilità, l'Agenzia è conscia del fatto che non tutti gli aiuti di Stato elencati in Tabella con uno specifico codice, coprono il panorama degli aiuti di Stato indicati espressamente in altri quadri del modello (RF, RU, ...) e che esistono sicuramente aiuti di Stato, contemplati in altri quadri del modello, ma non contraddistinti da uno specifico codice nella tabella "Aiuti di Stato".

Ad esempio:

Il credito d'imposta "Promozione opere musicali" (Tax credit music), è un aiuto di Stato "de minimis" che è previsto nel quadro RU (con il codice credito 93) e che è tuttora vigente e fruibile. Tuttavia, esso non è contraddistinto da uno specifico codice nella Tabella "Codici aiuti di Stato" allegata al prospetto degli Aiuti di Stato del quadro RS.

Ne discende che, nel suddetto prospetto del quadro RS, nella colonna 1 "Codice Aiuto" occorre inserire il codice residuale "999", ma nella colonna 3 "Quadro" occorre inserire il quadro RU.



Tabella "Codici Aiuti di Stato":

L'elencazione dei codici contenuti nella Tabella "Codici Aiuti di Stato", allegata alla Dichiarazione dei Redditi SC/2020, e di seguito riportata, è stata leggermente modificata rispetto a quella dell'anno scorso:

- alcuni codici sono stati eliminati (ad esempio, il "*Credito d'imposta Recupero contributi SSN*", o l'*Esenzione parziale del reddito prodotto dalle imprese che esercitano la pesca*");
- altri codici sono stati inseriti (gli aiuti dal numero 57 al numero 61);
- altri codici sono stati mantenuti nella sostanza, ma modificati come numero (ad esempio, la "*Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti percepiti dai soggetti che hanno subito danni per effetto del crollo del ponte Genova*").

Si riporta qui di seguito la **Tabella "Codici Aiuti di Stato"**, allegata in calce alle Istruzioni alla Dichiarazione dei Redditi SC/2020:



TABELLA CODICI AIUTI DI STATO		
Codice aiuto	Descrizione	Norma
1	Regime forfetario di determinazione del reddito imponibile delle imprese navali	Artt. da 155 a 161, TUIR
2	Detassazione dei proventi di cui alla lett. g) del c. 1 dell'art. 44 del TUIR derivanti dalla partecipazione ai Fondi per il Venture Capital	Art. 31, D.L. n. 98/2011
3	Deduzione IRES all'investimento in Start-Up innovative	Art. 29, D.L. n. 179/2012
4	Deduzione IRES delle somme investite nel capitale sociale delle PMI innovative	Art. 4, D.L. n. 3/2015
5	Esenzione parziale del reddito derivante dall'utilizzo di navi iscritte nel Registro internazionale	Art. 4, c. 2, D.L. n. 457/1997
6	Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti percepiti dai soggetti che hanno subito danni per effetto degli eventi sismici verificatisi nel centro Italia a far data dal 24 agosto 2016	Art. 47, D.L. n. 189/2016
7	Deduzione della quota, non superiore al 3% degli utili netti annuali, versata dalle imprese sociali a fondi specificamente ed esclusivamente destinati alla promozione e allo sviluppo delle imprese sociali	Art. 16, D.lgs. n. 112/2017
8	Non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali delle somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'art. 15 del d.lgs. n. 112/2017, nonché delle somme destinate ad apposite riserve ai sensi dell'art. 3, commi 1 e 2 del predetto decreto	Art. 18, c. 1, D.lgs. n. 112/2017
9	Non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali delle imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'art. 83 del TUIR	Art. 18, c. 2, D.lgs. n. 112/2017
10	Non concorrenza alla formazione del reddito d'impresa nella misura del 40% dei redditi derivanti dalla locazione di alloggi sociali	Art. 6, c. 1, D.L. n. 47/2014
11	Detrazione IRPEF riconosciuta ai coltivatori diretti e agli IAP di età inferiore ai 35 anni, nella misura del 19% delle spese sostenute per i canoni di affitto dei terreni agricoli diversi da quelli di proprietà dei genitori	Art. 16, c. 1-quinquies.1, TUIR
12	Non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della quota di utili destinata dalle società cooperative di consumo e dai loro consorzi ad aumento del capitale sociale	Art. 17-bis, c. 1, D.L. n. 91/2014
13	Non concorrenza alla formazione del reddito d'impresa del 40% dei redditi derivanti dai contratti di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti e di vendita con riserva di proprietà di alloggi sociali	Art. 8, c. 5-bis, D.L. n. 47/2014
14	Non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro autonomo del 90% degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che abbiano svolto attività di ricerca o docenza all'estero e che vengono a svolgere la loro attività in Italia	Art. 44, D.L. n. 78/2010
15	Non concorrenza alla formazione del reddito complessivo di una quota del reddito di lavoro autonomo e d'impresa prodotto in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato	Art. 16, D.lgs. n. 147/2015
16	Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti percepiti dai soggetti che hanno subito danni per effetto del crollo ponte Genova	Art. 3, c. 2, D.L. n. 109/2018
17	Riduzione dei redditi prodotti in franchi svizzeri e/o in euro nel comune di Campione d'Italia	Art. 188-bis, TUIR
50	Credito d'imposta Finanza sociale/Banche	Art. 77, c. 5 e 10, D.lgs. n. 117/2017
51	Credito d'imposta Investimenti beni strumentali ex L. 208/2015	Art. 1, c. 98, L. n. 208/2015
52	Credito d'imposta Investimenti beni strumentali/Sisma Centro-Italia	Art. 18-quater, D.L. n. 8/2017
53	Credito d'imposta per Investimenti beni strumentali/ ZES	Art. 5, c. 2, D.L. n. 91/2017
54	Credito d'imposta Formazione 4.0	Art. 1, c. 46-56, L. 205/2017
55	Credito d'imposta Esercenti impianti distribuzione carburante	Art. 1, c. 924-925, L. 205/2017
56	Credito d'imposta Investimenti pubblicitari	Art. 57-bis, D.L. n. 50/2017
57	Credito d'imposta Imposte anticipate (DTA) - Aggregazioni imprese del Mezzogiorno	Art. 44-bis D.L. n. 34/2019
58	Credito d'imposta Commissioni per pagamenti elettronici	Art. 22, D.L. n. 124/2019
59	Credito d'imposta Produzione manufatti compostabili	Art. 1, c. 653, L. n. 160/2019
60	Credito d'imposta Attività di formazione produzione manufatti compostabili	Art. 1, c. 656, L. n. 160/2019
61	Credito d'imposta Investimenti beni strumentali/ ZLS (zone logistiche semplificate)	Art. 1, c. 313, L. n. 160/2019
999	Altri aiuti di Stato o aiuti de minimis diversi da quelli sopra elencati	



RIEPILOGO: INDIVIDUAZIONE DEL "CODICE AIUTO"

Riepilogando, ai fini della corretta compilazione della colonna 1 del rigo RS401 "Codice Aiuto", occorre operare la seguente valutazione:

Aiuti di Stato fiscali	Tabella "Codici Aiuti di Stato"
Aiuti di Stato fiscali identificati da uno specifico codice presente nella "Tabella codici aiuti di Stato", in quanto risultano già <u>espressamente previsti</u> nei relativi quadri della dichiarazione (quadri RF, RU, ..)	Per tali aiuti vanno utilizzati <u>gli specifici codici</u> indicati nella Tabella (quest'anno, codici da 1 a 61)
Aiuti di Stato fiscali non identificati da uno specifico codice presente nella "Tabella codici aiuti di Stato"	Per tali aiuti va utilizzato il <u>codice residuale "999"</u> denominato " <i>Altri Aiuti di Stato o aiuti "de minimis" diversi da quelli sopra elencati</i> ", presente nella Tabella stessa. Data la difficoltà di riconoscere se una determinata misura fiscale rappresenta o meno un aiuto di Stato, l'unico modo a disposizione del contribuente è quello di <u>verificare se la normativa che istituisce ogni singola agevolazione beneficiata, contenga o meno i riferimenti alla disciplina UE relativa agli aiuti di Stato (vedi nel paragrafo seguente alcuni esempi di formulazioni legislative di norme istitutive di Aiuti di Stato fiscali)</u>

"QUADRO" (COLONNA 3) ED ESTREMI DELLE NORME ISTITUTIVE (COLONNE 4-11):


Procedendo nella compilazione del prospetto, si evidenzia, che come l'anno scorso, le colonne da 3 a 11 (il campo 2 non esiste) – che attengono all'indicazione del Quadro della dichiarazione in cui è collocato l'aiuto di stato, nonché agli estremi della norma istitutiva - devono essere compilate esclusivamente se nella colonna 1 è stato indicato il codice residuale "999".

Ciò dipende indubbiamente dalla necessità dell'Agenzia delle Entrate di risalire alla norma istitutiva degli aiuti di Stato fruiti dal contribuente e di verificarne il suo corretto utilizzo, considerata l'ampia platea degli aiuti rientranti nel codice generico "999".

NOVITÀ:

Campo "Quadro" (colonna 3, rigo RS401):

La colonna 3 è stata inserita *ex novo* quest'anno nel rigo RS401 del prospetto: in essa occorre indicare il quadro (quadro RF, RU, ...) presente nel modello della Dichiarazione, nel quale è indicato l'aiuto.

Tuttavia, tale campo è da compilare solamente se nella colonna 1 è stato indicato il codice residuale "999" (vedi considerazioni nel box di commento precedente).

Ciò in quanto, qualora si tratti di aiuti di Stato identificati con gli specifici codici, è ovviamente già noto all'Agenzia il relativo quadro di riferimento.

Campo "Tipo norma" (colonna 4, rigo RS401):

Il campo "Tipo norma" era già presente l'anno scorso (alla colonna 2, anziché 4), dovendo in esso indicare la tipologia di norma istitutiva degli aiuti di Stato fiscali fruiti dai contribuenti ed indicati nella colonna 1, riportando un apposito codice.

Si ricorda che anche tale campo deve essere compilato solamente se nella colonna 1 è stato indicato il codice residuale "999".

Tuttavia, per motivi giuridici e di semplificazione, quest'anno è stato ridotto il numero di codici "tipo norma" utilizzabili, passando dagli 11 dell'anno scorso ai 5 di quest'anno, che sono i seguenti:

1. Decreto Legge
2. Decreto Legislativo
3. Legge
4. Legge Regionale/Provinciale
5. Decreto del Presidente della Repubblica

"FORMA GIURIDICA" (COLONNA 12):



Tale colonna va compilata sempre, sia nel caso in cui nella colonna 1 sia stato indicato un codice di aiuto di Stato specifico, sia nel caso in cui sia stato indicato un codice generico. In essa deve essere riportato il codice corrispondente alla forma giuridica del soggetto beneficiario dell'aiuto, desumendolo dalla Tabella "Forma giuridica", riportata nelle Istruzioni alla Dichiarazione, che non è stata modificata rispetto all'anno scorso.

Si presti attenzione al fatto che esistono codici specifici per le forme cooperative:

- OO: Cooperativa sociale
- SC: Società cooperativa
- CI: Società cooperativa a responsabilità illimitata
- CL: Società cooperativa a responsabilità limitata
- OC: Società cooperativa consortile
- SG: Società cooperativa europea

I codici CI e CL risalgono a definizioni obsolete, utilizzate nel testo del Codice Civile previgente alla riforma del 2003 e quindi ad oggi di fatto privi di senso.

"DIMENSIONE IMPRESA" (COLONNA 13):

Anche tale campo non ha subito modifiche rispetto all'anno scorso.

In esso va indicata la dimensione dell'impresa, secondo la definizione contenuta nella Raccomandazione 2003/361/CE e ripresa nel Decreto del Ministero delle Attività produttive del 18/04/2005 (ai fini della sua declinazione rispetto alla normativa italiana), riportando uno dei seguenti codici:

- 1.** micro impresa
- 2.** piccola impresa
- 3.** media impresa
- 4.** grande impresa
- 5.** non classificabile

CRITERI E MODALITÀ DI CALCOLO DEI PARAMETRI DIMENSIONALI:

In tale normativa viene definita:



- **Media impresa**, l'impresa che ha:
 - a. meno di 250 occupati, e
 - b. un fatturato annuo non superiore a euro 50 milioni, oppure un totale di bilancio annuo non superiore a euro 43 milioni
- **Piccola impresa**, l'impresa che ha:
 - a. meno di 50 occupati, e
 - b. un fatturato annuo, oppure un totale di bilancio annuo, non superiore a euro 10 milioni.
- **Microimpresa**, l'impresa che ha:
 - a. meno di 10 occupati, e
 - b. un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo, non superiore a euro 2 milioni.

ricordando che i requisiti indicati alle predette lettere a) e b) - sia relativamente alle medie, che alle piccole, che alle microimprese - sono cumulativi, nel senso che devono sussistere entrambi ai fini di includere le imprese nelle citate qualifiche.

Il superamento anche di un solo requisito, determina lo spostamento dell'impresa nella fascia dimensionale soprastante.

La **Grande impresa** è quella che supera anche uno solo dei parametri indicati per la media impresa, ossia anche solo uno solo dei due requisiti di cui alle sotto elencate lettera a) e b):

- a. ha un numero di occupati pari o superiore a 250, oppure
- b. ha un fatturato annuo superiore a euro 50 milioni, oppure un totale di bilancio annuo non superiore a euro 43 milioni.

Ciò si evince chiaramente dalla Tabella esplicativa sulle modalità di calcolo dei parametri dimensionali, contenuta nell'Appendice al D.M. 18/04/2005 e qui di seguito riportata:



NOTE ESPLICATIVE SULLE MODALITA' DI CALCOLO DEI PARAMETRI DIMENSIONALI

Esempio applicativo

IMPRESA	DIPENDENTI	FATTURATO (milioni di euro)	BILANCIO (milioni di euro)	DIMENSIONE
A	250	48	42	Grande
B	249	51	42	Media
C	49	11	11	Media
D	49	10	11	Piccola
E	10	1,8	1,8	Piccola
F	9	2	2,1	Micro

A tal fine, si ricorda altresì che, in base al D.M. 18/04/2005:

- per "fatturato" s'intende l'importo indicato alla voce A.1 del conto economico redatto secondo le vigenti norme del codice civile, consistente nell'ammontare netto del volume d'affari che comprende gli importi provenienti dalla vendita di prodotti e dalla prestazione di servizi rientranti nelle attività ordinarie della società, diminuiti degli sconti concessi sulle vendite nonché dell'imposta sul valore aggiunto e delle altre imposte direttamente connesse con il volume d'affari;
- per "totale di bilancio" si intende il totale dell'attivo patrimoniale;
- per "occupati" si intendono i dipendenti dell'impresa a tempo determinato o indeterminato, iscritti nel libro matricola dell'impresa e legati all'impresa da forme contrattuali che prevedono il vincolo di dipendenza, fatta eccezione di quelli posti in cassa integrazione straordinaria.

Ai fini dell'individuazione dei citati parametri, il D.M. 18/04/2005 stabilisce inoltre che:

- il fatturato annuo ed il totale di bilancio sono quelli dell'ultimo esercizio contabile chiuso ed approvato precedentemente la data di sottoscrizione della domanda di agevolazione; per le imprese esonerate dalla tenuta della contabilità ordinaria e/o dalla redazione del bilancio le predette informazioni sono desunte, per quanto riguarda il fatturato dall'ultima dichiarazione dei redditi presentata e, per quanto riguarda l'attivo patrimoniale, sulla base del prospetto delle attività e delle passività redatto con i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689, ed in conformità agli articoli 2423 e seguenti del codice civile;
- il numero degli occupati corrisponde al numero di unita-lavorative-anno (ULA),



cioè al numero medio mensile di dipendenti occupati a tempo pieno durante un anno, mentre quelli a tempo parziale e quelli stagionali rappresentano frazioni di ULA. Il periodo da prendere in considerazione è quello cui si riferiscono i dati di cui alla precedente lettera a).

Per le nuove imprese, ossia per quelle per le quali alla data di sottoscrizione della domanda di agevolazione non è stato approvato il primo bilancio, nonché, per le imprese esonerate dalla tenuta della contabilità ordinaria e/o dalla redazione del bilancio, se non è stata presentata la prima dichiarazione dei redditi, sono considerati esclusivamente il numero degli occupati ed il totale dell'attivo patrimoniale risultanti alla stessa data.

"CODICE ATTIVITÀ ATECO" (COLONNA 14):

In tale colonna - immutata rispetto all'anno scorso - va indicato il codice corrispondente all'attività interessata dalla componente di aiuto, de-sunto dalla classificazione ATECO 2007.

"SETTORE" (COLONNA 15):

In tale colonna - anch'essa non modificata dall'anno scorso - va indicato il settore dell'aiuto fruito dal beneficiario, riportando uno dei seguenti codici, distinti in base al settore economico (generico, o specifico) dell'aiuto di Stato fruito dal beneficiario.

1. GENERALE
2. STRADA
3. SIEG
4. AGRICOLTURA
5. PESCA

"IMPORTO TOTALE AIUTO SPETTANTE" (COLONNA 17):

Anche la compilazione della colonna 17 non ha subito modificazioni: in essa va indicato **l'ammontare complessivo dell'aiuto spettante, consistente nel risparmio d'imposta oppure nel credito d'imposta**. Nel caso in cui siano stati compilati più righi con riferimento alla medesima agevolazione, nella presente colonna va riportata la somma degli importi indicati nella colonna 29 di tutti i righi compilati.



3.2) COMPILAZIONE DEL RIGO RS402:

Il **rigo RS402** va compilato unicamente in caso di fruizione di aiuti "de minimis".

Infatti, sia il Regolamento UE n. 1407/2013 (aiuti di Stato concessi alle imprese di qualsiasi settore, ad eccezione del settore agricoltura e del settore pesca), sia il Regolamento UE n. 1408/2013 (aiuti di Stato concessi alle imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli), sia il Regolamento UE n. 717/2014 (aiuti di Stato concessi alle imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura), stabiliscono che **i massimali degli aiuti di Stato "de minimis" (relativi a 3 esercizi finanziari consecutivi) sono riferiti non alla singola impresa, bensì ad un' "impresa unica"**, operante nei vari settori economici, generali o specifici, di cui sopra.

Per "**impresa unica**", in base alla definizione contenuta nell'art. 2 di ognuno dei 3 citati Regolamenti, si intende "*l'insieme delle imprese fra le quali esiste almeno una delle relazioni seguenti:*

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

Le imprese fra le quali intercorre una delle relazioni di cui alle precedenti lettere da a) a d) per il tramite di una o più altre imprese sono anch'esse considerate una "impresa unica".

Ciò premesso, stante il fatto che anche nel mondo cooperativo esistono situazioni di gruppi che rientrano nel concetto di "impresa unica" e che devono, pertanto, porre attenzione al rispetto dei massimali previsti nei citati Regolamenti Ue (vedi illustrazione contenuta nel precedente paragrafo 2.1, nel box "Le categorie di Aiuti di



Stati compatibili, in base alle deroghe UE”), si osserva che nel rigo RS402 vanno riportati i codici fiscali delle imprese che concorrono, con il soggetto beneficiario, a formare una “impresa unica”, secondo la definizione comunitaria sopra riportata.

3.3) PROSPETTO “AIUTI DI STATO” QUADRO RS DICHIARAZIONE DEI REDDITI SC/2020: SINTESI DEI PASSAGGI PER LA SUA COMPILAZIONE

Per la corretta compilazione del prospetto, occorre seguire i seguenti 3 passaggi:

1) INDIVIDUAZIONE DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI:

L’agevolazione fiscale XY è un aiuto di Stato?

SI’: vado allo step successivo

NO: non devo indicare tale agevolazione nel prospetto RS 401-402

In assenza di interpretazioni da parte dell’Agenzia delle Entrate (atte a definire se un’agevolazione fiscale configuri o meno Aiuto di Stato), tale valutazione deve essere effettuata dal contribuente, mediante l’analisi della specifica normativa inerente all’istituzione di ogni incentivo fiscale di cui si è beneficiato. Nella tabella sottostante si riportano alcuni esempi di formulazioni legislative tipiche delle norme che istituiscono Aiuti di Stato fiscali, che possono aiutare le cooperative a riconoscere quali, tra le agevolazioni fiscali fruite, costituiscono Aiuti di Stato.

Esempi di Formulazioni legislative delle norme istitutive di Aiuti di Stato fiscali:

Le formule legislative da cui si evince se un’agevolazione configura o meno aiuto di Stato, a titolo esemplificativo, possono avere il seguente tenore letterale:

- ❖ Agevolazione concessa «*ai sensi e nei limiti del Regolamento UE n. 1407/2013*» (ovvero, «*ai sensi e nei limiti del Regolamento UE n. 1408/2013*»; ovvero «*ai sensi e nei limiti del Regolamento UE n. 717/2014*») (aiuto di Stato “de minimis”);
- ❖ Agevolazione concessa «*entro i limiti e alle condizioni prescritte dal Regolamento UE n. 1407/2013*» (ovvero, «*entro i limiti e alle condizioni prescritte dal Regolamento UE n. 1408/2013*»; ovvero «*entro i limiti e alle condizioni prescritte dal Regolamento UE n. 717/2014*») (aiuto di Stato “de minimis”);
- ❖ Agevolazione rientrante nelle «*deroghe previste dall’art. 107, paragrafo 3, lettera a), del Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea*» (ovvero, «*deroghe previste dall’art. 107, paragrafo 3, lettera b), del Trattato sul*



- funzionamento dell'Unione Europea», ecc..)* (aiuto di Stato ordinario, ritenuto compatibile in virtù delle deroghe discrezionali);
- ❖ Efficacia dell'agevolazione «*subordinata, ai sensi dell'art. 108, parag. 3, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, all'autorizzazione della Commissione Europea*» (aiuto di Stato ordinario, soggetto a preventiva notifica alla Commissione UE, che può essere con importo determinato o non determinato)

2) INDIVIDUAZIONE DEGLI AIUTI DI STATO FISCALI "AUTOMATICI" O "SEMI-AUTOMATICI":

L'agevolazione fiscale XY è un aiuto di Stato "automatico", ovvero "semi-automatico", cioè è un aiuto per il quale l'importo è determinato solamente nella Dichiarazione dei Redditi?

SI': devo indicare tale agevolazione nel prospetto RS 401-402

NO: non devo indicare tale agevolazione nel prospetto RS 401-402

Il riconoscimento di questa specifica categoria di aiuto di Stato deve essere effettuato esaminando preliminarmente il Registro e verificando quali aiuti sono già in esso registrati.

Gli aiuti di Stato già presenti nel Registro non vanno inclusi nel prospetto RS, in quanto si tratta di quelli subordinati a un preventivo provvedimento di concessione/autorizzazione UE che ne determina l'importo, e quindi come tali soggetti a registrazione (nel Registro RNA, ovvero nei Registri SIAN e SIPA) prima della loro fruizione da parte del beneficiario.

Nel prospetto RS, infatti, devono essere indicati solo gli aiuti di Stato "automatici" oppure "semi-automatici", ossia quelli la cui registrazione nel RNA è successiva alla fruizione, in quanto l'importo esatto del vantaggio fruibile dal contribuente è determinato esclusivamente a seguito della presentazione della dichiarazione fiscale dei redditi, nella quale esso sono dichiarati.

3) INDIVIDUAZIONE DEI CODICI CHE CONTRASSEGNAANO LE VARIE TIPOLOGIE DI AIUTI DI STATO FISCALI, IN BASE ALLA «TABELLA CODICI AIUTI DI STATO»:

All'aiuto di Stato XY è attribuito uno specifico codice elencato nella «Tabella Codici Aiuti di Stato»?

SI': devo indicare tale agevolazione nel prospetto RS 401-402, con lo specifico codice indicato «Tabella Codici Aiuti di Stato»



NO: devo indicare tale agevolazione nel prospetto RS 401-402, con il generico codice residuale «999», compilando le colonne da 3 a 11 del rigo RS401.

Il riconoscimento di un aiuto di Stato da indicare con uno specifico codice, ovvero di un aiuto contrassegnato dal codice generico "999", avviene sulla base della "Tabella Codici Aiuti di Stato" riportata in fondo alle Istruzioni alla Dichiarazione dei Redditi.

3.4) EROGAZIONI LIBERALI PUBBLICHE: DIFFERENZE TRA IL PROSPETTO "AIUTI DI STATO" E LA NOTA INTEGRATIVA/SITO INTERNET

In ultimo, per completezza si evidenziano le differenze tra le informazioni da inserire nel nuovo prospetto "Aiuti di stato" delle dichiarazioni fiscali e le informazioni da inserire in Nota integrativa/Siti Internet in merito alle erogazioni liberali pubbliche, a norma dell'art. 1, co. 125, legge 124/2017:

❖ **Contenuto:**

- Nota integrativa /sito Internet:

devono essere indicate tutte le erogazioni liberali ottenute dal contribuente da parte di Pubbliche Amministrazioni e soggetti ad essa assimilati (sovvenzioni, vantaggi, contributi o aiuti), inclusi gli Aiuti di Stato.

Gli Aiuti di stato ottenuti rappresentano quindi un "di cui" di tutte le erogazioni pubbliche da riportare e per essi può essere adottata la modalità semplificata di fare un rinvio esplicito a quanto pubblicato nel RNA, evitando in tal modo di fornire il dettaglio degli aiuti di Stato ricevuti.

Inoltre, le erogazioni pubbliche da menzionare in Nota integrativa /Sito Internet:

- possono assumere la forma di vantaggi diretti (sovvenzioni dirette o "positive"), o di vantaggi indiretti (benefici "negativi"),
- possono essere attribuite in denaro o in natura;
- Prospetto "Aiuti di Stato" quadro RS - Dichiarazioni Redditi:

devono essere indicati solamente gli aiuti di Stato di carattere fiscale, ricordando che le misure fiscali hanno solamente forma di benefici "negativi", ossia di riduzioni d'imponibile o d'imposta;

❖ **Criterio di rendicontazione:**



- Nota integrativa /sito Internet:

l'informativa in Nota integrativa/Sito Internet deve essere effettuata in base al criterio di cassa, ossia indicando:

- le erogazioni pubbliche in denaro percepite nell'esercizio di riferimento;
- le erogazioni pubbliche in natura ricevute nell'esercizio di riferimento (cioè, di cui si è fruito).

- Prospetto "Aiuti di Stato" quadro RS - Dichiarazioni Redditi:

l'informativa degli Aiuti di Stato nel Quadro RS deve essere effettuata in base al criterio di competenza, ossia indicando:

- i benefici in denaro maturati nell'esercizio di riferimento, ovvero maturati e fruiti nell'esercizio di riferimento, laddove per "esercizio di maturazione" si intende l'esercizio in cui si sono verificati i presupposti per la sua fruizione.

❖ **Limite di valore:**

- Nota integrativa /sito Internet:

l'obbligo di indicazione di tutte le erogazioni liberali pubbliche percepite opera al superamento del valore-soglia di euro 10.000, riferito all'ammontare complessivo dei vantaggi economici percepito dal beneficiario nell'esercizio di riferimento;

- Prospetto "Aiuti di Stato" quadro RS - Dichiarazioni Redditi:

l'informativa degli Aiuti di Stato nel Quadro RS deve essere fornita a prescindere dall'importo complessivo degli stessi, maturato nell'esercizio di riferimento. In altri termini, non esiste un valore-soglia.

3.5) CASISTICA

Come fatto l'anno scorso, stante la complessità della valutazione, affidata ai contribuenti, in merito alla configurabilità o meno di un incentivo fiscale come Aiuto di Stato, e data comunque la necessità di individuare gli aiuti di Stato fiscali rientranti nella categoria residuale contrassegnata dal codice "999", ai fini della corretta compilazione del nuovo prospetto "Aiuti di Stato" nella tabella sottostante si propone l'elencazione delle agevolazioni fiscali maggiormente diffuse nel mondo cooperativo, specificando se esse assumano o meno la qualifica di aiuti di Stato:



TIPOLOGIA	RIFERIMENTO NORMATIVO	AIUTO DI STATO?
Super-ammortamento	<i>Art. 1, commi 91-97, L. 208/2105 e successive proroghe</i>	NO , perché tale agevolazione rappresenta una misura fiscale di carattere generale (Circolare Agenzia Entrate-MISE n. 4/E del 30/03/2017)
Iper-ammortamento	<i>Art. 1, co. 9, L. 232/2016 e successive proroghe</i>	NO , perché tale agevolazione rappresenta una misura fiscale di carattere generale (Circolare Agenzia Entrate-MISE n. 4/E del 30/03/2017)
Maggiorazione del costo dei beni immateriali	<i>Art. 1, co. 10, L. 232/2016 e successive proroghe</i>	NO , perché tale agevolazione rappresenta una misura fiscale di carattere generale (Circolare Agenzia Entrate-MISE n. 4/E del 30/03/2017)
Credito d'imposta Ricerca e sviluppo	<i>Art. 1, co. 35, L. 190/2014, versioni precedenti e successive</i>	NO , perché tale agevolazione rappresenta una misura fiscale di carattere generale e non ha, quindi, carattere selettivo (Circolare Agenzia Entrate n. 5/E del 16/03/2016; Istruzioni prospetto "Aiuti di Stato", quadro RS)
"Caro petrolio" (Credito	<i>Art. 1, D.L. 265/2000 e</i>	Si ritiene di NO ,



d'imposta a favore degli autotrasportatori per il consumo di gasolio)	<i>successive modifiche</i>	sia perché tale agevolazione non sembra possedere il carattere della selettività (tipico degli aiuti di Stato), sia perché le norme che lo istituiscono e disciplinano non fanno riferimento alla normativa UE in tema di aiuti di Stato
Agevolazioni fiscali proprie delle cooperative (detassazione degli utili d'esercizio destinati a riserva legale, riserve indivisibili e Fondi mutualistici; esenzione/agevolazione ex art. 10 e 11 D.P.R. n. 601/1973)	<i>Art. 12, legge 904/1977; art. 6, D.L. 63/2002; art. 1, co. 460-466 L. 311/2004; art. 10 e 11 D.P.R. n. 601/1073</i>	NO , perché tali agevolazioni rappresentano misure di tecnica tributaria, giustificate dal sistema tributario nazionale (Cfr. Sentenza Corte di Giustizia UE 08/09/2011; Comunicazione della Commissione Europea 2016/C 262/01)

4) PROSPETTO "AIUTI DI STATO – QUADRO IS DICHIARAZIONE IRAP/2020

Le medesime considerazioni ora formulate con riguardo al prospetto "Aiuti di Stato" quadro RS – Dichiarazione Redditi/2020, valgono anche con riferimento all'omologo prospetto "Aiuti di Stato" presente nel quadro IS della Dichiarazione IRAP/2020, ai righe IS201-202.

Ai fini della compilazione del prospetto "Aiuti di stato" della Dichiarazione IRAP/2020, occorre tenere presente che devono essere inseriti solamente gli aiuti di Stato:

- **fiscali**, ossia che riducono l'imposta o l'imponibile ai fini IRAP (secondo la definizione illustrata nel paragrafo 1.4),
- **sia "automatici", che "semi-automatici"** (secondo le definizioni illustrate nel precedente paragrafo 1.4),



- **sia ordinari, che "de minimis"** (secondo l'inquadramento dato dal legislatore italiano nella norma istitutiva, in base alle deroghe consentite dalla normativa UE, illustrate nel precedente paragrafo 1.2),
- soggetti a registrazione (a cura dell'Agenzia delle Entrate) nel Registro Nazionale degli Aiuti (**RNA**), oppure nei **registri SIAN o SIPA** (a seconda dei settori economici delle imprese beneficiarie) cui appartengono,
- **i cui presupposti per la fruizione si sono verificati nel periodo d'imposta di riferimento della dichiarazione, ossia, nel 2019**, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare.

Più precisamente, devono essere indicati sia quelli maturati e fruiti nel 2019, sia quelli maturati nel 2019, ma non ancora fruiti nel 2019 stesso.

Per "maturazione" nel 2019 si deve infatti intendere che nel periodo d'imposta 2019 si sono verificati presupposti per la loro fruizione.

Dunque, la compilazione deve avvenire secondo un **criterio di "competenza"**.

Pertanto, nel prospetto **non** devono essere indicati:

- ❖ le agevolazioni non aventi la qualifica di "aiuto di Stato";
- ❖ gli aiuti di Stato non aventi carattere "fiscale". Dunque, non devono essere inseriti gli aiuti di Stato aventi natura solo finanziaria, che consistono cioè in erogazioni dirette di denaro (ad esempio, contributi a fondo perduto), anche se fruiti in forma automatica o semi-automatica;
- ❖ gli aiuti di Stato fiscali "non automatici", ossia quelli subordinati ad una preventiva istanza/comunicazione del contribuente e al successivo provvedimento di concessione/autorizzazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria;
- ❖ gli aiuti di Stato fiscali maturati in periodi d'imposta antecedenti al 2019, o che matureranno dopo il 2019.

OBBLIGATORIETÀ DELL'INDICAZIONE NEL PROSPETTO "AIUTI DI STATO" DELLA DICHIARAZIONE IRAP, AI FINI DELLA LEGITTIMA FRUIZIONE DEGLI AIUTI DI STATO

Come evidenziato nelle Istruzioni alla compilazione del prospetto dedicato agli «Aiuti di stato», **"l'indicazione degli aiuti nel prospetto è necessaria e indispensabile ai fini della legittima fruizione degli stessi"**.

A tali fini, l'Amministrazione Finanziaria "ribalta" (necessariamente) sul contribuente l'onere di indicare gli aiuti di Stato di cui ha fruito, pena la perdita del diritto di goderne,



potendo conoscere i relativi importi solamente a seguito della presentazione delle dichiarazioni fiscali dei contribuenti e riportarli così sul Registro Nazionale, adempiendo in tal modo i propri obblighi di registrazione nel RNA (così come dei registri SIAN e SIPA).

AIUTI "DE MINIMIS" DI NATURA FISCALE: CALCOLO DEL CUMULO SU BASE MOBILE TRIENNALE

Con specifico riferimento agli aiuti "de minimis" di natura fiscale, sia "automatici" che "semi-automatici", anche le Istruzioni al prospetto degli aiuti di Stato del quadro IS precisano che per il calcolo del loro cumulo sul triennio, **il Registro nazionale aiuti utilizza quale data di concessione quella in cui è effettuata la registrazione dell'aiuto.**

*Quanto sopra specificato significa che, in caso di **aiuti fiscali "de minimis" ai fini IRAP, fruiti nel 2019**, ai fini del calcolo del cumulo saranno considerati gli aiuti "de minimis" fruiti nell'esercizio finanziario 2021 (esercizio successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale l'aiuto è indicato) e nei due precedenti, ossia nel 2019 e nel 2020, con uno slittamento di due anni in avanti del cd. "rolling basis" (base mobile triennale), rispetto all'ordinario calcolo su base mobile triennale utilizzato per gli aiuti "de minimis" di carattere non fiscale.*

Come ulteriormente precisato nelle Istruzioni, l'impossibilità di registrazione dell'aiuto "de minimis" nel RNA, a causa del superamento dell'importo complessivo concedibile in relazione alla tipologia di aiuto di Stato "de minimis", determina l'illegittimità della fruizione.

RIEPILOGO: CRITERI DI INDICAZIONE NEL PROSPETTO "AIUTI DI STATO"

In sostanza, nel prospetto "Aiuti di Stato" del quadro IS devono essere indicati unicamente gli Aiuti di Stato ai fini IRAP che:

- **sono aiuti di Stato ordinari, ovvero aiuti di Stato "de minimis";**
- **hanno natura fiscale, ossia riducono l'imponibile o l'imposta IRAP;**
- **sono "automatici" o "semi-automatici", considerando che dette tipologie sono accomunate dal fatto che l'importo esatto del vantaggio fiscale fruibile dal contribuente è determinato esclusivamente a seguito della presentazione della dichiarazione fiscale dei redditi, nella quale essi sono dichiarati;**
- **sono soggetti a registrazione (a cura dell'Agenzia delle Entrate) nei registri RNA, SIAN o SIPA**
- **sono maturati nel periodo d'imposta 2019, ovvero maturati e fruiti nel periodo d'imposta 2019.**



4.1) COMPILAZIONE DEL RIGO IS201:

Sez. XVIII Aiuti di Stato		BASE GIURIDICA										
		Codice aiuto	Codice Regione	Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Comma		Lettera
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
		Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO		Settore		Tipo SIEG		Importo totale aiuto spettante		
		12	13	14		15		16		17		
		,00										
Tipo aiuto <input type="checkbox"/>		DATI DEL PROGETTO										
		Data inizio			Data fine			Codice Regione	Codice Comune	CAP		
		18 giorno	18 mese	18 anno	19 giorno	19 mese	19 anno	20	21	22		
		Tipologia (via, piazza, ecc.)		Indirizzo					Numero civico			
		23		24					25			
		Tipologia costi		Costi agevolabili			Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante			
		26		27			28		29			
		,00										
		IMPRESA UNICA										
		Codice fiscale 1					Codice fiscale 2					
		3					4					
		5					6					
		IS202										

Si illustra e commenta il contenuto dei principali campi del rigo IS201, che è composto da 29 colonne:

CASELLA "TIPO AIUTO":

La casella "Tipo aiuto", posta a sinistra del prospetto, è stata inserita quest'anno.

NOVITÀ:

Casella "Tipo aiuto":

Nella nuova casella "Tipo aiuto" occorre indicare uno dei seguenti codici:

- 1 se l'aiuto di Stato è istituito da una norma statale;
- 2 se l'aiuto di Stato consiste in una deduzione istituita da una norma regionale/provinciale;
- 3 se l'aiuto di stato consiste in una detrazione istituita da una norma regionale/provinciale;
- 4 se l'aiuto di stato consiste in credito d'imposta istituito da una norma regionale/provinciale;
- 5 se l'aiuto di stato consiste in una riduzione di aliquota o in una esenzione istituita da una

norma regionale/provinciale.

"CODICE AIUTO" (COLONNA 1) E TABELLE CODICI:

Per la compilazione del prospetto, occorre subito evidenziare che le modalità di ricerca dei codici inerenti agli aiuti di Stato sono cambiate rispetto all'anno scorso.

Novità:

Campo "Codice aiuto" (colonna 1): codici specifici e codice residuale "999"

Infatti, per quanto riguarda la colonna 1 rigo IS201, denominata "Codice aiuto", ai fini della sua compilazione occorre procedere all'individuazione del relativo codice identificativo, ricercandolo in due modi differenti, distinti in base all'origine della norma di riferimento.

Infatti:

- ❖ **se si tratta di un aiuto ai fini IRAP previsto da una norma statale:** occorre ricercarlo nella **Tabella Aiuti di Stato "Statali"**, acclusa alle Istruzioni al modello IRAP/2020 e qui di seguito riportata:

TABELLA AIUTI DI STATO "STATALI"

Codice aiuto	Descrizione	Norma
1	Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti percepiti dai soggetti che hanno subito danni per effetto degli eventi sismici verificatisi nel centro Italia a far data dal 24 agosto 2016	Art. 47, D.L. n. 189/2016
2	Non concorrenza alla formazione del valore della produzione degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che abbiano svolto attività di ricerca o docenza all'estero e che vengono a svolgere la loro attività in Italia	Art. 44, D.L. n. 78/2010
3	Non concorrenza alla formazione del valore della produzione nella misura del 40 per cento dei redditi derivanti dalla locazione di alloggi sociali	Art. 6, c. 1, D.L. n. 47/2014
4	Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti percepiti dai soggetti che hanno subito danni per effetto del crollo ponte Genova	Art. 3, c. 2, D.L. n. 109/2018
5	Non concorrenza alla formazione del valore della produzione del 40% dei redditi derivanti dai contratti di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti e di vendita con riserva di proprietà di alloggi sociali	Art. 8, c. 5-bis, D.L. n. 47/2014
6	Riduzione del valore della produzione netta per i soggetti che esercitano attività nel comune di Campione d'Italia	Art. 17, c. 3-bis, D.lgs. n. 446/97

- ❖ **se si tratta di un aiuto ai fini IRAP previsto da una norma regionale/provinciale:** occorre ricercarlo nelle pagine dedicate alle singole Regioni/Province autonome, del sito internet del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, www.finanze.gov.it, nell'area "**Fiscalità**"

regionale e locale – IRAP”, individuando il codice “aliquota”, il codice “deduzione”, il codice “detrazione” o il codice “credito d’imposta”, in funzione della tipologia di aiuto di Stato fruito, desumibili dal citato sito Internet.

The screenshot shows the MEF (Ministero dell'Economia e delle Finanze) website interface. At the top, there is a navigation bar with 'CONTATTI | SERVIZI ONLINE | MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE'. Below this is a search bar with 'Cerca:' and a 'VAI' button. A main navigation menu includes 'Il Dipartimento', 'Fiscaltà nazionale', 'Fiscaltà regionale e locale', 'Fiscaltà comunitaria e internazionale', 'Dati e statistiche', 'Entrate tributarie', and 'Consultazioni'. The page content displays 'Ti trovi in: Home - Fiscaltà regionale e locale - Irap - Aliquote applicabili - Ricerca aliquote applicabili'. The main heading is 'Imposta Regionale IRAP: ricerca aliquote applicabili'. Below this is a map of Italy titled 'Ricerca per regione' with a list of regions on the left: Abruzzo, Basilicata, Bolzano, Calabria, Campania, Emilia Romagna, Friuli Venezia Giulia, Lazio, Liguria, Lombardia, Marche, Molise, Piemonte, Puglia, Sardegna, Sicilia, Toscana, Trentino, Umbria, Valle d'Aosta, Veneto, and Calabria. A link 'Elenchi generali' is located at the bottom of the map area.

Esattamente, i passaggi per pervenire all’identificazione (sul sito Internet del MEF), del codice di Aiuto di Stato previsto da una norma regionale/provinciale, sono i seguenti:

- Accedere al sito: <https://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-regionale-e-locale/irap/>,
- Cliccare “Aliquote applicabili”,
- Cliccare “Vai alla ricerca delle aliquote per regioni”,
- Cliccare sulla regione di proprio interesse,
- Cliccare su Codice identificativo “ID” (prima colonna della prima tabella che appare), guardando le date degli aggiornamenti,
- Nella pagina compaiono le Tabelle contenenti i codici identificativi delle agevolazioni in materia IRAP stabilite dalle singole Regioni/province autonome.

Tali Tabelle possono arrivare fino al numero di 4, per singola Regione/Provincia autonoma, in base alla tipologia di aiuti di Stato dalle stesse concessi:



- Tabella "Aliquote"
- Tabella "Deduzioni"
- Tabella "Detrazioni"
- Tabella "Crediti d'imposta"
- Cliccando sopra il simbolo del "+", esaminare se nel campo "Nota" è specificato se l'agevolazione fruita ai fini IRAP consiste in un aiuto di Stato.

In tal caso, **nel rigo IS201, colonna 1 "Codice aiuto", inserire il corrispondente codice identificativo presente sul sito.**

Nell'ipotesi di aiuto di Stato previsto da una norma regionale/provinciale, le Istruzioni precisano che, come l'anno scorso, va compilata anche la **colonna 2, "Codice Regione"**, indicando il corrispondente codice desumibile dalla tabella posta nelle istruzioni al frontespizio del presente modello e qui di seguito riportata:

TABELLA - CODICE REGIONE O PROVINCIA AUTONOMA			
CODICE	DESCRIZIONE	CODICE	DESCRIZIONE
01	Abruzzo	12	Molise
02	Basilicata	13	Piemonte
03	Bolzano	14	Puglia
04	Calabria	15	Sardegna
05	Campania	16	Sicilia
06	Emilia Romagna	17	Toscana
07	Friuli Venezia Giulia	18	Trento
08	Lazio	19	Umbria
09	Liguria	20	Valle d'Aosta
10	Lombardia	21	Veneto
11	Marche		

Si ricorda che occorre compilare un distinto rigo IS201 per ciascun aiuto, utilizzando un modulo per ogni rigo compilato.

In caso di aiuti non espressamente elencati nella Tabella Aiuti di Stato "Statali" o nel sito internet del MEF, nella colonna 1 del rigo IS201 va indicato il codice residuale "999".

Date le difficoltà incontrate l'anno scorso dai contribuenti ai fini dell'utilizzo del codice "999", quest'anno le Istruzioni alla Dichiarazione IRAP contengono un apposito paragrafo esplicativo per l'utilizzo di tale codice generico, che specifica i criteri per l'individuazione degli aiuti di Stato da contrassegnare con tale codice, espressi in positivo ed in negativo.



Si riporta qui di seguito, testualmente ed integralmente, il nuovo paragrafo, che è sostanzialmente identico a quello previsto nelle Istruzioni al Prospetto "aiuti di Stato" della Dichiarazione IRES.

ATTENZIONE:

*Il codice residuale 999 va utilizzato **unicamente** nell'ipotesi in cui debbano essere indicati aiuti di Stato o aiuti de minimis non espressamente ricompresi nella tabella "Aiuti di Stato statali" sotto riportata e, per quanto riguarda gli eventuali aiuti di Stato istituiti con norma regionale/provinciale, non individuati nel sito internet del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, www.finanze.gov.it, nell'area "Fiscalità regionale e locale – IRAP".*

Deve trattarsi di aiuti di Stato o aiuti de minimis fiscali automatici o semi-automatici, esposti nella presente dichiarazione i cui presupposti si sono realizzati nel periodo d'imposta di riferimento della medesima dichiarazione.

*A titolo esemplificativo, il codice 999 **non** va utilizzato per:*

- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis già presenti nella tabella "Aiuti di Stato statali" oppure, per quanto riguarda gli eventuali aiuti di Stato istituiti con norma regionale/provinciale, individuati con apposito codice nel sito internet del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, www.finanze.gov.it, nell'area "Fiscalità regionale e locale – IRAP";*
- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis fruibili ai fini di imposte diverse dall'IRAP (ad esempio, le agevolazioni utilizzabili ai fini IRPEF/IRES che vanno indicate nei modelli REDDITI);*
- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis fruibili in diminuzione dei contributi previdenziali;*
- gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis fruibili in diminuzione dell'IRAP subordinati alla presentazione di apposita istanza, ai sensi dell'art. 9 del citato Regolamento, ad Amministrazioni diverse dall'Agenzia delle entrate (ad esempio, l'agevolazione ZFU, in quanto, pur rappresentando un aiuto fiscale de minimis, non rientra tra gli aiuti automatici, essendo subordinata a un apposito provvedimento di attribuzione adottato da Ministero dello sviluppo economico);*
- le agevolazioni esposte nei quadri della presente dichiarazione non qualificabili come aiuti di Stati o aiuti de minimis (ad esempio, non va riportata la deduzione forfetaria per lavoro dipendente individuata nel rigo IS2 del quadro IS, in quanto tale misura pur essendo di natura fiscale automatica non presenta profili di selettività ma ha una portata applicativa generale e, pertanto, non costituisce un aiuto di Stato; per tale motivo detta agevolazione non deve essere registrata nel*



- Registro nazionale degli aiuti di Stato ai sensi dell'art. 3 del citato regolamento);*
- *gli importi residui utilizzati nel periodo d'imposta relativi ad aiuti di Stato e aiuti de minimis i cui presupposti si sono realizzati nei precedenti periodi d'imposta.*

Dunque, **il codice residuale "999" deve essere utilizzato per gli Aiuti di stato non espressamente contraddistinti da uno specifico codice nella Tabella Aiuti di Stato "Statali", ovvero non espressamente elencati nel sito internet del MEF.**

Tuttavia, ciò non toglie che il contribuente debba comunque andare a verificare se gli altri quadri (o righe) del modello (IR, IS, ...) riportano l'aiuto di Stato non indicato nei predetti documenti con uno specifico codice.

Invero, da quest'anno occorre compilare il **nuovo campo 3 "Quadro"**, specificando il relativo quadro del modello nel quale è indicato l'aiuto (vedi "Novità" nel prosieguo).

Se tutti gli aiuti di Stato non contraddistinti da uno specifico codice, fossero da inserire solo nel rigo IS401, tale indicazione non avrebbe senso, perché l'Agenzia delle Entrate richiederebbe una informazione pleonastica.

Con ogni probabilità, l'Agenzia è conscia del fatto che non tutti gli aiuti di Stato elencati con uno specifico codice nella citata Tabella, ovvero nel sito Internet, coprono il panorama degli aiuti di Stato indicati espressamente in altri quadri o righe del modello (IR, IS, ...) e che esistono sicuramente aiuti di Stato, contemplati in altri quadri del modello, ma non contraddistinti da uno specifico codice nella tabella "Aiuti di Stato".

Tabella Aiuti di Stato "Statali":

L'elencazione dei codici contenuti nella Tabella "Codici Aiuti di Stato", allegata alla Dichiarazione dei Redditi SC/2020, e di seguito riportata, è stata leggermente modificata rispetto a quella dell'anno scorso:

- il codice 354 *"Deduzione forfetaria per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia".*

Esempio di ricerca:

Prendendo a riferimento gli aiuti di Stato IRAP disposti da norme regionali/provinciali, i cui codici sono desumibili dal sito Internet del MEF, si propone il seguente esempio di ricerca:

Nel caso della regione Veneto, si riscontra che nella Tabella "Aliquote", cliccando sul Codice "007" si apre una schermata con i seguenti campi:



- "Regime & soggetti interessati": "Esenzione per le cooperative sociali di cui all'art. 2, co. 1, lett. b) della L.R. n. 23/2006 iscritte nella sez. B dell'albo regionale delle cooperative sociali di cui all'art. 5, co. 2, lett. b) della medesima L.R. n. 23/2006";
- "Norme di riferimento": "Art. 5, co. 1 e 3 L.R. n. 27/2006. Art. 8, co. 1 e 3, L.R. n. 1/2009. Art 2, co. 1, lett. b) della L.R. n. 23/2006";
- "Nota": "AIUTI DI STATO AUTOMATICI: Alle agevolazioni si applicano le disposizioni in materia di regime 'de minimis' di cui all'articolo 12 della legge regionale 28 gennaio 2000, n. 5, 'Legge finanziaria 2000', le agevolazioni sono fruibili in forma automatica e non richiedono specifica istanza"

Dunque, la suddetta agevolazione riconosciuta dalla Regione Veneto è ritenuta un aiuto di Stato fiscale automatico ai fini IRAP, e come tale deve essere indicata nel prospetto degli Aiuti di Stato della dichiarazione IRAP, ai rigi IS201-202.

Differentemente, prendendo il caso della regione Lombardia, si riscontra che nella Tabella "Aliquote", cliccando sul "codice 010" si apre una schermata con i seguenti campi:

- "Regime & soggetti interessati": "Esenzione per le ONLUS di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97"
- "Norme di riferimento": "Art. 1 commi 7 e 8, L.R. 18/12/01 n. 27 come confermato dall'art. 77, commi 1 e 2, L.R. 14/07/03 n. 10"
- "Nota": nessuna

Pertanto, essendo il campo "Nota" privo di una specificazione in merito alla configurazione come aiuto di Stato della suddetta agevolazione riconosciuta dalla regione Lombardia, **essa non è ritenuta un aiuto di Stato fiscale e pertanto non deve essere indicata nel prospetto degli Aiuti di Stato della dichiarazione IRAP.**

"QUADRO" (COLONNA 3) ED ESTREMI DELLE NORME ISTITUTIVE (COLONNE 4-11):

Procedendo nella compilazione del prospetto, si evidenzia, che come l'anno scorso, le colonne da 3 a 11 – che attengono all'indicazione del Quadro della dichiarazione in cui è collocato l'aiuto di stato, nonché agli estremi della norma istitutiva - devono essere compilate esclusivamente se nella colonna 1 è stato indicato il codice residuale "999".

Ciò dipende indubbiamente dalla necessità dell'Agenzia delle Entrate di risalire alla norma istitutiva degli aiuti di Stato fruiti dal contribuente e di verificarne il suo corretto utilizzo.

NOVITÀ:

Campo "Quadro" (colonna 3, rigo IS201):



Come già evidenziato, la colonna 3 è stata inserita *ex novo* quest'anno nel rigo IS201 del prospetto: in essa occorre indicare il quadro (quadro IR, IS, ...) presente nel modello della Dichiarazione, nel quale è indicato l'aiuto.

Tuttavia, tale campo è da compilare solamente se nella colonna 1 è stato indicato il codice residuale "999" (vedi considerazioni nel box di commento precedente).

Ciò in quanto, qualora si tratti di aiuti di Stato identificati con gli specifici codici, è ovviamente già noto all'Agenzia il relativo quadro di riferimento.

Campo "Tipo norma" (colonna 4, rigo RS401):

Il campo "Tipo norma" era già presente l'anno scorso (alla colonna 2, anziché 4), dovendo in esso indicare la tipologia di norma istitutiva degli aiuti di Stato fiscali fruiti dai contribuenti ed indicati nella colonna 1, riportando un apposito codice.

Si ricorda che anche tale campo deve essere compilato solamente se nella colonna 1 è stato indicato il codice residuale "999".

Tuttavia, per motivi giuridici e di semplificazione, quest'anno è stato ridotto il numero di codici "tipo norma" utilizzabili, passando dagli 11 dell'anno scorso ai 5 di quest'anno, che sono i seguenti:

- 1.** Decreto Legge
- 2.** Decreto Legislativo
- 3.** Legge
- 4.** Legge Regionale/Provinciale
- 5.** Decreto del Presidente della Repubblica

"FORMA GIURIDICA" (COLONNA 12):

Tale colonna va compilata sempre, sia nel caso in cui nella colonna 1 sia stato indicato un codice di aiuto di Stato specifico, sia nel caso in cui sia stato indicato un codice generico.

In essa deve essere riportato il codice corrispondente alla forma giuridica del soggetto beneficiario dell'aiuto, desumendolo dalla Tabella "Forma giuridica", riportata nelle Istruzioni alla Dichiarazione, che non è stata modificata rispetto all'anno scorso (e che è identica a quella prevista nel prospetto "Aiuti di Stato" della Dichiarazione IRES).

Si presti attenzione al fatto che esistono codici specifici per le forme cooperative:

- OO: Cooperativa sociale
- SC: Società cooperativa
- CI: Società cooperativa a responsabilità illimitata



- CL: Società cooperativa a responsabilità limitata
- OC: Società cooperativa consortile
- SG: Società cooperativa europea

I codici CI e CL risalgono a definizioni obsolete, utilizzate nel testo del Codice Civile previgente alla riforma del 2003 e quindi ad oggi di fatto privi di senso.

"DIMENSIONE IMPRESA" (COLONNA 13):

Anche tale campo non ha subito modifiche rispetto all'anno scorso.

In esso va indicata la dimensione dell'impresa, secondo la definizione contenuta nella Raccomandazione 2003/361/CE e ripresa nel Decreto del Ministero delle Attività produttive del 18/04/2005 (ai fini della sua declinazione rispetto alla normativa italiana), riportando uno dei seguenti codici (identici a quelli previsti nel prospetto "Aiuti di Stato" della Dichiarazione IRES):

1. micro impresa
2. piccola impresa
3. media impresa
4. grande impresa
5. non classificabile

Si rimanda al paragrafo 3.1 della presente circolare, per l'individuazione dei criteri delle varie categorie dimensionali.

Si rimanda al medesimo paragrafo 3.1 anche per l'illustrazione degli altri campi del rigo IS201 (identici a quello del rigo RS401) e del rigo IS402 (identico a quello del rigo RS402).

IL DIRETTORE
Rag. Giuseppe Battistello

