

Ai Garanti del Contribuente
Loro sedi

Allegati: 2

OGGETTO: problematiche inerenti all'applicazione degli obblighi dichiarativi per i c.d. "Aiuti di Stato" e altri adempimenti a carico dei contribuenti

L'Associazione Nazionale Commercialisti ed alcuni professionisti hanno indirizzato a codesti Garanti del Contribuente una specifica segnalazione ai sensi dell'articolo 13 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), nella quale lamentano difficoltà ed incertezze applicative nella compilazione di alcuni quadri della dichiarazione dei redditi, nella parte relativa all'esposizione degli aiuti o benefit erogati dallo Stato.

Come previsto dall'articolo 13, comma 6, dello Statuto dei diritti del contribuente, la scrivente Agenzia delle entrate è stata invitata a fornire, entro il termine di trenta giorni, opportune delucidazioni e chiarimenti sulla questione prospettata dagli istanti.

In particolare, gli istanti rappresentano che:

- molti dei dati richiesti in tali quadri sono già in possesso dell'amministrazione finanziaria e possono pertanto apparire come inutili duplicazioni;
- alcune di tali agevolazioni sono state comunicate dai contribuenti a seguito di specifiche istanze trasmesse telematicamente;
- alcune di tali agevolazioni risultano già usufruite dai contribuenti e comunicate a seguito di apposita indicazione nei modelli F24, inoltrati all'Agenzia delle entrate, utilizzando specifici codici tributo istituiti dalla stessa Agenzia;

- alcuni di tali dati sono già stati trascritti dall’Agenzia nei “cassetti fiscali” di ciascun contribuente, con indicazione di quanto fruibile e quanto già fruito;
- anche per i “contributi a fondo perduto”, sebbene già conosciuti dall’Agenzia¹, ne viene comunque chiesta l’indicazione in più quadri dei modelli dichiarativi e senza alcun scopo di determinazione delle imposte, data la loro totale esenzione da qualsiasi tassazione.

A tal riguardo, i dati che a parere degli istanti risultano già in possesso dell’amministrazione finanziaria o possono, comunque, da questa essere reperiti sarebbero:

- codice aiuto;
- codice Ateco;
- natura giuridica del beneficiario;
- dimensione del beneficiario, secondo la classificazione unionale (micro impresa, piccola impresa, media impresa, grande impresa o altro);
- settore di appartenenza (generale, strada, SIEG, agricoltura e pesca);
- tipologia del costo sostenuto².

Per quanto sopra rappresentato, gli istanti ritengono che gli adempimenti dichiarativi richiesti dall’amministrazione finanziaria risultino in palese contrasto con i seguenti commi dell’articolo 6 dello Statuto dei diritti del contribuente:

- comma 3, il quale prevede che *“l’Amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili e siano comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli”*;
- comma 4, il quale prevede che *“Al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell’amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente. Tali*

¹ In quanto da questa materialmente accreditati sui conti correnti dei contribuenti.

² Trattasi di 21 classificazioni tra le quali il codice 20 corrispondente alla tipologia “Non individuabili secondo le definizioni di cui ai Regolamenti Comunitari”.

documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dalla azione amministrativa”.

Tutto ciò premesso, si rappresenta quanto segue.

L'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, come sostituito dall'articolo 14, comma 1, lettera b), della legge 29 luglio 2015, n. 115, ha istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico (MISE) il Registro nazionale aiuti di Stato (RNA) al fine di garantire il rispetto dei divieti di cumulo e degli obblighi di trasparenza e di pubblicità previsti dalla normativa europea e nazionale in materia di aiuti di Stato.

Con il decreto del Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro delle Politiche Agricole alimentari e forestali 31 maggio 2017, n. 115, è stato adottato il Regolamento recante la disciplina per il funzionamento del RNA (di seguito Regolamento).

In ordine alle modalità di registrazione degli aiuti, il Regolamento distingue quelli soggetti ad un procedimento di concessione, disciplinati dagli articoli 8 e 9, da quelli non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione (c.d. aiuti “automatici” e “semi-automatici”), la cui disciplina è contenuta nell'articolo 10. A tale distinzione corrispondono differenti termini e modalità di registrazione degli aiuti.

L'Agenzia gestisce i c.d. aiuti fiscali automatici e semi-automatici di cui all'articolo 10 del Regolamento provvedendo alla loro registrazione nel RNA sulla base dei dati dichiarati dai contribuenti nell'apposito prospetto degli aiuti di Stato contenuto nelle dichiarazioni fiscali.

L'iscrizione nel RNA degli aiuti fiscali è effettuata dall'Agenzia nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati dai beneficiari.

Pertanto, tenuto conto di quanto disposto dal Regolamento (che prevede, tra l'altro, azioni di opportuna informazione dei destinatari degli aiuti e comunicazioni da parte di questi ultimi ai fini del rispetto degli obblighi previsti dall'articolo 10 del medesimo Regolamento), l'Agenzia ha impostato il processo per la registrazione degli

aiuti a partire dalle dichiarazioni fiscali all'interno delle quali confluiscono i dati utili in forma complessiva, con indubbi vantaggi sia per l'amministrazione sia per i contribuenti. A tale scopo assolve, dunque, il prospetto relativo agli aiuti di Stato dove il contribuente è tenuto a indicare le informazioni necessarie ad operare la registrazione nel RNA di tutti gli aiuti fiscali automatici di cui ha beneficiato.

Ciò detto, va evidenziato come i dati necessari per la corretta individuazione e registrazione degli aiuti sono previsti nel Regolamento e in altri documenti collegati³. Si tratta di dati ben determinati e la cui raccolta deve essere precisa, pena lo scarto della registrazione degli aiuti e, di conseguenza, la non fruibilità degli stessi o il recupero di quelli già fruiti⁴.

Diversamente da quanto segnalato dagli istanti, molti dei dati richiesti nel prospetto degli aiuti di Stato non sono recuperabili, *sic et simpliciter*, dalle basi dati a disposizione dell'Agenzia, alimentate prevalentemente dai dati dichiarativi. Inoltre, tali informazioni necessarie all'iscrizione degli aiuti individuali non sono evidenziate neppure nelle istanze presentate dai beneficiari⁵ o nei modelli F24 trasmessi ai fini della loro fruizione, con la conseguenza che le registrazioni non potrebbero poi essere gestite con gli invii dei dati in forma massiva e con elevato rischio di scarto da parte del RNA.

La necessità di chiedere in dichiarazione i predetti dati e la loro non reperibilità in altro modo deriva anche dal fatto che il Regolamento e i citati documenti collegati fanno spesso rinvio a definizioni e concetti che non sono allineati a quelli simili presenti nella normativa domestica.

Più concretamente, di seguito si elencano nel dettaglio le informazioni che rivestono una particolare importanza ai fini della registrazione degli aiuti di Stato e che, dovendo in alcuni casi soddisfare le definizioni unionali, non coincidono con le classificazioni nazionali normalmente ritraibili dalle banche dati a disposizione dell'Agenzia:

³ Decreto direttoriale della Direzione Generale per gli Incentivi alle Imprese del MISE del 28 luglio 2017 "Tracciati relativi ai dati e informazioni da trasmettere al Registro nazionale Aiuti e modalità tecniche e protocolli di comunicazione per l'interoperabilità con i sistemi informatici" e "Guida tecnica all'utilizzo del sistema" pubblicata sul sito www.rna.gov.it.

⁴ Ai sensi dell'articolo 17 del Regolamento.

⁵ In caso di agevolazioni riconosciute previa presentazione di apposite istanze.

- **settore** (generale, strada, SIEG, agricoltura e pesca)⁶. L'informazione è indispensabile per individuare il registro (RNA, SIAN o SIPA⁷) al quale inviare i dati per la registrazione e assume, inoltre, rilevanza per la verifica del rispetto dei massimali di aiuto previsti dai regolamenti unionali in materia⁸. Non si deve intendere, quindi, il settore relativo all'attività prevalentemente esercitata, ma quello nell'ambito del quale si è beneficiato di un determinato aiuto (informazione nota solo ai contribuenti). Diversamente da quanto asserito dagli istanti, poi, l'informazione non può essere richiesta solo per i casi diversi da quelli rientranti nel settore "generale" in quanto spesso il medesimo aiuto è riconosciuto nell'ambito di più settori;
- **codice attività (Ateco)**. Analogamente a quanto precisato per il settore, tale informazione non si riferisce al codice relativo all'attività prevalentemente esercitata ma a quello corrispondente all'attività interessata dalla componente di aiuto (informazione nota solo ai contribuenti). Per tale motivo, diversamente da quanto sostenuto dagli istanti, il dato non può essere desunto dagli altri quadri dei modelli dichiarativi e neppure dall'anagrafica del contribuente in quanto in presenza di più attività l'Agenzia non è in grado di conoscere nell'ambito di quale attività si è beneficiato dell'aiuto;
- **dimensione impresa**. La stessa va assunta secondo la definizione contenuta nella raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003 (allegato 1). Il dato, tra l'altro, è utilizzato poi dal MISE per rendicontare gli aiuti alla Commissione europea. Tale informazione è di difficile reperimento da

⁶ Ai fini dell'identificazione delle imprese operanti nel:

- settore della pesca e dell'acquacoltura si deve fare riferimento all'articolo 2, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis" nel settore della pesca e dell'acquacoltura;
- settore della produzione primaria di prodotti agricoli secondo la definizione di cui all'articolo 2, punto 5, del regolamento (CE) n. 702/2014 della Commissione, del 25 giugno 2014, che dichiara compatibili con il mercato interno, in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, alcune categorie di aiuti nei settori agricolo e forestale e nelle zone rurali.

⁷ I registri SIAN e SIPA, gestiti Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, sono specificatamente dedicati alla registrazione degli aiuti di Stato e degli aiuti *de minimis* nel settore agricolo e forestale e nelle zone rurali e nel settore della pesca e dell'acquacoltura. I dati relativi agli aiuti fiscali automatici riconosciuti nell'ambito dei predetti settori sono, comunque, raccolti dall'Agenzia e poi inviati al MIPAAF.

⁸ Come, ad esempio, per gli aiuti riconosciuti nell'ambito della Sezione 3.1 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", dove sono previsti limiti differenziati sulla base del settore interessato dalla componente di aiuto (agricolo, pesca e acquacoltura, altri settori).

parte dell'amministrazione finanziaria in quanto si basa non solo sull'ammontare del fatturato annuo (dato eventualmente riscontrabile dalle dichiarazioni IVA) ma anche sul numero di persone occupate e sul totale di bilancio annuo e deve essere calcolata in funzione dei tipi di imprese come definiti nell'articolo 3 della citata Comunicazione (impresa autonoma, impresa associata, impresa collegata). Risulta del tutto evidente come tale informazione non sia direttamente in possesso dell'Agenzia, la quale per poterla "elaborare" dovrebbe realizzare un complesso sistema di interscambio di dati con altre amministrazioni pubbliche⁹, con il rischio di perdere la strutturazione e la precisione richiesta¹⁰;

- **forma giuridica.** La stessa va assunta secondo la codifica richiesta dal RNA (allegato 2) e non ha alcun nesso con altre caratterizzazioni presenti in Anagrafe Tributaria o nei modelli dichiarativi¹¹;
- **tipologia del costo sostenuto.** Non è corretto quanto sostenuto dagli istanti per cui il dato sarebbe già noto all'Agenzia e, quindi, risulterebbe anche automaticamente classificabile dalla stessa. Infatti, le tipologie di costo sostenuto vengono individuate dalle autorità responsabili in sede di registrazione del regime di aiuti nel RNA¹². Tale registrazione, spesso, avviene solo dopo l'approvazione dei modelli dichiarativi e, pertanto, non è materialmente possibile fornire indicazioni nelle istruzioni su tale aspetto. Con riferimento, invece, a quei regimi di aiuti registrati dalle autorità responsabili prima dell'approvazione dei modelli dichiarativi, nelle specifiche tecniche dei modelli dichiarativi è presente una tabella con l'indicazione dei codici costo

⁹ Ad esempio, con le Camere di Commercio.

¹⁰ Al riguardo, non si ritiene condivisibile quanto sostenuto dagli istanti circa la possibilità di richiedere tale informazione in un quadro separato (e, quindi, non nel prospetto degli aiuti di Stato) "...senza collegarlo ad un ulteriore obbligo di compilazione soggetto a sanzione e ponendo anche a rischio la possibilità di usufruire dell'agevolazione stessa". L'Agenzia delle entrate, infatti, al fine di ottemperare all'obbligo di registrazione degli aiuti di Stato, deve ricevere dai beneficiari tutte le informazioni utili a prescindere dalla loro collocazione nei modelli dichiarativi. È del tutto evidente che la collocazione dei predetti dati in un unico prospetto dei modelli dichiarativi risponde ad esigenze di ordine e semplificazione nell'esposizione e nel trattamento dei dati stessi.

¹¹ Si veda la nota precedente.

¹² Si rammenta, in estrema sintesi, che il sistema prevede, in una prima fase, la registrazione nel RNA, da parte delle autorità responsabili, del regime di aiuti ai sensi dell'articolo 8 del Regolamento. Successivamente, i soggetti elencati nel comma 2 dell'articolo 10 del Regolamento (tra cui l'Agenzia delle entrate) procedono a registrare nel RNA, nell'ambito dello specifico regime di aiuti, gli aiuti individuali.

ammissibili, al fine di guidare il contribuente nella compilazione dell'apposito campo del prospetto degli aiuti di Stato semplificandone, così, l'adempimento. Va precisato, inoltre, che per alcuni aiuti sono ammesse diverse tipologie di costo nel qual caso è del tutto evidente che solo i contribuenti sono in grado di conoscere quale tipologia indicare in dichiarazione.

Con particolare riferimento, poi, ai contributi a fondo perduto erogati dall'Agenzia¹³, si rappresenta che le istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione Redditi 2021 prevedono che i soggetti beneficiari indichino il relativo importo nei quadri di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo con appositi codici o campi, strutturati in modo tale da garantirne la non concorrenza alla determinazione del reddito.

I contributi in esame sono stati qualificati aiuti fiscali automatici da registrare a posteriori nel RNA ai sensi dell'articolo 10 del Regolamento. Pertanto, proprio in virtù di tale qualificazione si è reso necessario prevederne l'evidenziazione nelle dichiarazioni fiscali.

In particolare, nel prospetto degli aiuti di Stato della dichiarazione dei redditi devono essere riportati i dati necessari a consentirne la registrazione nel RNA, che, come sopra ampiamente descritto, non sono desumibili dalle basi dati a disposizione dell'Agenzia (dimensione e forma giuridica dell'impresa, settore e codice ATECO corrispondente all'attività interessata dalla componente di aiuto). Non deve essere, invece, compilato il campo relativo all'importo degli aiuti ricevuti¹⁴.

Si rileva, al riguardo, che l'indicazione dell'importo dei predetti contributi nei quadri reddituali rappresenta un ausilio per i contribuenti poiché, in presenza di tali importi, nei software di compilazione messi a disposizione dall'Agenzia viene attivato in via automatica il prospetto degli aiuti di Stato, riducendo così il rischio che i contribuenti trasmettano la dichiarazione dei redditi senza aver riportato nel suddetto prospetto le informazioni sopra descritte.

Ciò nonostante, la mancata indicazione dell'importo dei contributi percepiti nei quadri reddituali, non arrecando alcun pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo

¹³ Previsti dalle seguenti disposizioni del 2020: articolo 25 del D.L. n. 34, articolo 59 del D.L. n. 104, articolo 1 del D.L. n. 137 e articolo 2 del D.L. n. 149 e articolo 2 del D.L. n. 172.

¹⁴ In quanto dato già noto all'Agenzia delle entrate.

dell’Agenzia e non incidendo sulla determinazione della base imponibile o dell’imposta, non comporta alcuna conseguenza per i beneficiari degli stessi (neppure di tipo sanzionatorio). In tal caso, tuttavia, il software di compilazione non segnalerà ai contribuenti l’obbligo di compilazione del prospetto degli aiuti di Stato e, pertanto, sarà cura degli stessi prestare la dovuta attenzione per compilare tale prospetto al fine di riportare le informazioni relative ai contributi percepiti e consentire all’Agenzia la registrazione nel RNA.

Per tutto quanto sopra rappresentato, si ritiene che l’Agenzia delle entrate non abbia violato alcuna disposizione dello Statuto dei diritti del contribuente in quanto le informazioni richieste nel prospetto degli aiuti di Stato non risultano già in possesso dell’amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente e devono, pertanto, essere necessariamente richieste ai beneficiari degli aiuti nelle dichiarazioni fiscali.

Per completezza si rappresenta che, al fine di corrispondere ad alcune esigenze rappresentate dalla Commissione UE in tema di monitoraggio e controllo delle misure di aiuto concesse sulla base del Temporary Framework¹⁵, in accordo con il Dipartimento delle Finanze è stato elaborato uno schema di autodichiarazione che consenta l’acquisizione dei dati necessari per la verifica del rispetto delle regole e dei limiti che presiedono alla concessione e la successiva gestione degli aiuti riconosciuti nell’ambito delle Sezioni 3.1 e 3.12 del citato quadro temporaneo. Tale autodichiarazione è stata inserita nel modello di istanza per la richiesta del contributo a fondo perduto per le attività stagionali di cui all’articolo 1, commi da 5 a 15, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73. Entro la fine del 2021, sarà, inoltre, approvato un modello di autodichiarazione autonomo per coloro che non avranno presentato l’istanza per il riconoscimento del suddetto contributo a fondo perduto.

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

Firmato digitalmente

¹⁵ Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final “Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza del COVID-19”.