

Scheda n. 12 – 17 giugno 2021

Contributi, agevolazioni e rimborsi “Covid”: alcune note sul trattamento fiscale e sulla questione Aiuti di Stato

Elena Salvia



scheda informativa

Premessa

Ad ormai un anno e mezzo da inizio “pandemia”, si pone oggi il problema di gestire i vari contributi finalizzati a contrastare l’emergenza epidemiologica, o contributi “Covid” erogati dai Comuni.

Pervengono infatti diversi quesiti su alcune questioni particolari, quali l’obbligo o meno di rendicontazione come Aiuti di Stato o il trattamento fiscale a seguito dell’introduzione dell’art. 10bis del D.L. 137/2020.

Nel presente elaborato si farà il punto della situazione, dando alcune indicazioni di carattere operativo alla luce dei chiarimenti o modifiche normative intervenute, e che interessano la predisposizione, tra l’altro, anche delle dichiarazioni fiscali 2021, anno di imposta 2020.

1.I contributi “Covid” – Trattamento fiscale

L’art. 10 bis introdotto dalla legge di conversione 18 dicembre 2020, n. 176 al D.L. 137/2020 dispone:

“1. I contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell’emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano, nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla 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”, e successive modifiche, alle misure deliberate successivamente alla dichiarazione dello stato di emergenza sul territorio nazionale avvenuta con delibera del Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2020, e successive proroghe.”

Con più risposte dell’Agenzia delle entrate è stato chiarito che la norma ha ampio raggio ed estende sostanzialmente le disposizioni di cui all’art. 25 del D.L 34/2020, per il quale era stata chiarita, coerentemente con la non concorrenza al reddito imponibile, la **non applicazione della ritenuta del 4%** prevista per i contributi alle imprese (circolare n. 15/E del 13 giugno 2020 par. 4) dall’art. 28 del DPR 600/1973.

La natura tassativa di tale esclusione era stata a fondamento, all’epoca, della diversa Risposta dell’Agenzia delle entrate che aveva, invece, espressamente applicato la ritenuta ai contributi erogati dagli enti locali (Risposta n. 494 del 21 ottobre 2020).

La norma si applica ai contributi deliberati successivamente alla dichiarazione dello stato di emergenza (31 gennaio 2020), quindi anche a quelli già erogati prima dell'entrata in vigore della disposizione (25 dicembre 2020).

Di conseguenza, l'ente locale che eroga un contributo a società, imprenditori e lavoratori autonomi o ad essi assimilati, non deve operare la ritenuta. Questo, dato il chiaro tenore normativo, a prescindere dal fatto che il soggetto autocertifichi la destinazione (commerciale o meno) ovvero il trattamento fiscale da riservare allo stesso, come va fatto per i contributi erogati in via ordinaria.

Parimenti, il contributo già erogato è esente da imposte e la ritenuta va recuperata, con modalità che, tuttavia, pongono alcuni problemi applicativi in capo ai sostituti di imposta (cfr. par. successivo).

Tale esclusione riguarda, però, solo i contributi rientranti nei redditi da lavoro autonomo o di impresa, anche occasionale. I contributi erogati a lavoratori dipendenti o collaboratori (lavoratori parasubordinati) sono viceversa soggetti a tassazione (v. Risposta n. 273/2021) e per tali soggetti il sostituto è tenuto ad operare la ritenuta a titolo di acconto Irpef ai sensi dell'articolo 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Le modalità di recupero per sostituto e sostituito

Per quanto riguarda i lavoratori autonomi, la risposta n. 173/2021 ha ritenuto che l'importo trattenuto **debba essere restituito al sostituto direttamente dal sostituto d'imposta**, che potrà **recuperare il relativo importo come credito da utilizzare in compensazione in F24**. Nel quadro ST del modello 770/2021 il sostituto evidenzierà, pertanto, l'eccesso di versamento delle ritenute rispetto a quanto effettivamente operato, riportando l'ammontare nel quadro SX.

Il sostituto deve predisporre la Certificazione Unica 2021 (entro il 31 ottobre, non valendo il termine – fissato al 31 marzo 2021 - previsto per i redditi inclusi nelle dichiarazioni precompilate) e compilare la Sezione Certificazione Lavoro Autonomo, Provvigioni e Redditi Diversi con indicazione al lordo (indicandone al punto 6, il codice 8 utilizzato "nel caso di erogazione di redditi esenti ovvero di somme che non costituiscono reddito"), trattandosi di redditi esenti.

Per quanto riguarda i contributi alle imprese, la questione è più complicata.

Non va compilata e trasmessa la Certificazione Unica, essendo: "... tenuti all'invio del flusso telematico entro il 16 marzo 2021 coloro che nel 2020 hanno corrisposto somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte, ai sensi degli artt. 23, 24, 25, 25-bis, 25-ter, 25-quater e 29 del D.P.R. n. 600 del 1973, dell'art. 33, comma 4, del D.P.R. n. 42 del 1988, dell'art. 21, comma 15, della L.27 dicembre 1997, n. 449 e dell'art. 11, della L. 30 dicembre 1991, n. 413".

Può - e generalmente viene - rilasciata una certificazione, anche in cartaceo, dal quale risultano le ritenute operate. Nel caso in cui non si operi alcuna ritenuta, o la si rimborsi, la certificazione non è, a rigore, dovuta¹.

Per quanto riguarda il “recupero” da parte del sostituto di imposta della ritenuta eventualmente rimborsata, si pone però un problema pratico legato alla compilazione del 770.

I contributi alle imprese vanno indicati nel 770 nel quadro SF (punto 13 causale D), ma non è previsto un codice per i contributi “esenti”, ma solo la possibilità di indicare ritenute non operate per eventi eccezionali (cod. 18) riferito, in genere, a calamità e simili. I contributi che non sono soggetti a ritenuta, infatti, come possono non essere certificati, non devono essere inclusi nel 770. Ai fini del recupero delle ritenute eventualmente rimborsate, non si esclude la possibilità di censirli ugualmente con tale codifica attesa l’eccezionalità della misura, ma risulta una “forzatura” della dichiarazione.

Resta impregiudicata la richiesta di rimborso diretto all’Agenzia delle Entrate.

Nel caso di mancata indicazione nel 770, a differenza dei redditi da lavoro autonomo, inclusi nella certificazione unica, di questi contributi potrebbe non esservi traccia nel sistema. In realtà non è così, in quanto i contributi in commento, esclusi da imposte, si configurano esattamente al pari di quelli di cui all’art. 25 del D.L. 34/2020 per i quali è prevista apposita menzione nella modulistica dichiarativa relativa ai redditi di impresa, sia perché variazioni in diminuzione rispetto all’utile civilistico sia perché, come misura fiscale, sono aiuti di Stato automatici o semi automatici, che vanno indicati in dichiarazione in apposito quadro ai fini dei successivi adempimenti di registrazione al RNA (v. oltre).

Di conseguenza, si ritiene che, allo stato, in assenza di indicazioni puntuali sulla fattispecie, resta impregiudicato per l’Ente la possibilità di non rimborsare la ritenuta, ma di certificare l’importo erogato al netto in modalità cartacea (senza un termine preciso, ma auspicabilmente entro i termini previsti per il versamento dei saldi ed acconto delle imposte, quindi a giugno) evidenziando, nel caso, l’esonero da imposte dirette ai sensi dell’art. 10-bis del D.L. 137/2020, che permetterà al percepiente di utilizzare, mediante indicazione in dichiarazione, le maggiori ritenute subite in compensazione.

Diversamente, in caso di rimborso, la certificazione potrà essere rilasciata, in cartaceo ed al lordo senza inclusione del contributo nel 770, non rientrando nelle casistiche tipizzate, salvo l’utilizzo della codifica 18 sopra evidenziata al fine di censire, in ogni caso, l’erogazione del contributo, con indicazione nel quadro ST del versamento ai fini del successivo recupero in compensazione.

¹ Tale obbligo può essere riferito all’art. 4 c. del DPR 322/1998 che, genericamente specifica “Le attestazioni comprovanti il versamento delle ritenute e ogni altro documento previsto dal decreto di cui all’articolo 1 sono conservati per il periodo previsto dall’articolo 43, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e sono esibiti o trasmessi, su richiesta, all’ufficio competente. La conservazione delle attestazioni relative ai versamenti contributivi e assicurativi resta disciplinata dalle leggi speciali”.

2.Gli aiuti di Stato

In estrema sintesi, la nozione di Aiuto di Stato è indicata nell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (di seguito anche "TFUE"), il quale prevede che:

"Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra 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".

In base alla disciplina del TFUE (art. 107, paragrafo 1), si è di fronte ad un Aiuto di stato, però, solo ove siano soddisfatte le seguenti condizioni **cumulative**, ossia:

1. vi sia un trasferimento, anche indiretto, di risorse statali (pubbliche), e queste misure siano imputabili allo Stato;
2. tale trasferimento determini un vantaggio economico, ossia la misura conferisca al beneficiario – che deve essere un'impresa, in senso UE, ossia un soggetto che svolge attività economiche – un vantaggio concorrenziale che lo stesso non avrebbe ricevuto in condizioni normali di mercato;
3. la misura sia selettiva, ossia non abbia natura generale, ma si applichi solo a talune imprese, o settori di attività (economiche);
4. vi sia un effetto (anche potenziale) sulla concorrenza e sul commercio tra Stati membri, ossia la misura incida, anche solo potenzialmente, sulle condizioni di concorrenza e di scambio nel mercato UE.

La Comunicazione della Commissione sulla nozione di aiuto di Stato di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (2016/C 262/01) ha dato importanti indicazioni sulla sua definizione, in base alle quali, come già argomentato **nella scheda n. 19/2020** a cui si rimanda, si nutrono perplessità sull'inclusione dei contributi erogati dagli enti locali alle imprese in specie ove non aventi natura "selettiva" sulla base del sistema (anche fiscale) territoriale e senza una reale incidenza sugli scambi tra Stati membri².

² Nella scheda si evidenzia, in particolare, il dubbio della incidenza sulla concorrenza dei contributi erogati dagli enti locali in emergenza Covid, in quanto questo requisito è riferito alla concorrenza tra Stati Membri e non tra singoli Comuni o territori.

Il punto 195 della Comunicazione afferma che: *"L'incidenza sugli scambi tra Stati membri non può tuttavia essere semplicemente ipotizzata o presunta, ma devono essere accertate, in base agli effetti prevedibili, le ragioni per cui la misura falsa o minaccia di falsare la concorrenza ed è idonea a incidere sugli scambi tra gli Stati membri."*

Va precisato che nella Comunicazione si puntualizza più volte che l'importo ridotto dell'aiuto non esclude a priori la possibilità che gli scambi tra Stati membri ne siano danneggiati (nn. 189 e 192 della Comunicazione), assumendo così rilevanza la verifica dell'interdipendenza del mercato e delle imprese agevolate con altri Stati Membri. Anche agevolazioni ridotte possono avere una incidenza, in specie ove, cumulate, concorrono al raggiungimento dell'importo di 200.000 o 800.000 euro erogabile per impresa a titolo di aiuti "de minimis" o per l'emergenza Covid.

Tuttavia, nel caso di contributi erogati imprese di servizi, attività sportive o culturali, con clientela necessariamente locale, per la Commissione difficilmente si può ipotizzare una incidenza sugli "scambi comunitari" (v. punto 197 della Comunicazione). Più problematico può essere il caso di imprese manifatturiere o produttive o di vendita/commercio di prodotti posto che questi potrebbero essere venduti anche da soggetti UE e/o esportati. L'incidenza sugli scambi è

Non potendosi escludere a priori – ad esempio per l'esiguità dell'importo - occorre fare una valutazione caso per caso che, tuttavia, in caso di adozione del comportamento più “prudenziale” rischia di aggravare oltre modo il procedimento amministrativo in capo ai funzionari, posti gli obblighi di registrazione e soprattutto rendicontazione dei contributi in capo alle singole imprese.

Il problema delle agevolazioni TARI

Il censimento di ogni singola agevolazione concessa a favore delle imprese è un lavoro decisamente arduo per le esenzioni o agevolazioni tributarie, di importi magari esigui, ma numerose.

La disciplina in tema di agevolazioni IMU espressamente menziona il rispetto della normativa in materia di Aiuti di stato. Nonostante norma e finanziamento siano statali, sono a carico del Comune gli adempimenti di registrazione e monitoraggio per queste categorie di aiuti, come specificato dalla Circolare del Dipartimento delle Politiche europee DPE-0005531-P-18/06/2020, par. 3. Si pone il problema, però, di come e quando censirli (v. oltre).

L'inclusione o meno delle agevolazioni TARI nel novero degli Aiuti di stato non è pacifica.

Per quanto riguarda le utenze non domestiche e per la parte variabile, le agevolazioni che sono comunque correlate alla minore produzione di rifiuti e dovrebbero ritenersi escluse in quanto si tratta di un minore utilizzo di un servizio.

Viceversa, le agevolazioni che, a parità di utilizzo, comportano un minor costo del servizio a carico delle imprese, finanziati con il bilancio dell'Ente, sono assimilabili a contributi e quindi occorre verificare se possano o meno concretizzare un Aiuto di stato nel senso di cui all'art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) nonché degli obblighi connessi, tra cui quelli di registrazione al Registro Nazionale Aiuti.

Valgono, a proposito, le osservazioni già svolte in precedenza e nella scheda n. 19/2020 sulla base delle indicazioni date dalla citata Comunicazione (2016/C 262/01).

Le agevolazioni soddisfano sicuramente il requisito della provenienza pubblica delle risorse e del vantaggio economico a favore di imprese, mentre su selettività e distorsione della concorrenza restano delle perplessità.

Per quanto concerne la selettività, per le agevolazioni fiscali, occorre avere riguardo a due elementi: il fatto che si tratti realmente di una agevolazione avendo riguardo al sistema fiscale di riferimento e che si possa considerare realmente selettiva dal punto di vista territoriale.

La Comunicazione UE chiarisce che:

stata giudicata, anche in questi casi, nulla o marginale quando il beneficiario fornisce beni o prestava servizi in una zona limitata ed è poco idoneo ad attrarre clienti da altri Stati membri (n. 196 della Comunicazione).

"142 il sistema di riferimento non deve essere necessariamente definito in relazione all'intero Stato membro. Ne consegue che non tutte le misure che si applicano solo a talune parti del territorio di uno Stato membro sono automaticamente selettive

143. Come stabilito dalla giurisprudenza, le misure che hanno un campo di applicazione regionale o locale non sono considerate selettive se soddisfano determinate condizioni. Questa giurisprudenza ha finora trattato solo di misure fiscali. **Tuttavia, poiché la selettività regionale è un concetto generale, i principi delineati dagli organi giurisdizionali dell'Unione riguardo alle misure fiscali si applicano anche agli altri tipi di misure.**

144. Nella valutazione della selettività regionale occorre distinguere tre scenari:

1) nel primo scenario, che implica la selettività regionale della misura, il governo centrale di uno Stato membro decide unilateralmente di applicare un livello di tassazione inferiore all'interno di un'area geografica delimitata;

2) il secondo scenario corrisponde a un decentramento simmetrico dei poteri in materia tributaria, in cui tutti gli enti infrastatali di un particolare livello (regioni, comuni o altri) godono in uguale misura di autonomia impositiva di diritto per la determinazione dell'aliquota d'imposta applicabile nel territorio di loro competenza, indipendentemente dall'amministrazione centrale. In questo caso, le misure decise dalle autorità infrastatali non sono selettive in quanto è impossibile determinare un'aliquota d'imposta normale in grado di costituire il quadro di riferimento;

3) nel terzo scenario, quello del decentramento asimmetrico dei poteri in materia tributaria, solo determinate autorità locali o regionali possono adottare misure fiscali applicabili all'interno del loro territorio. In tale caso, la valutazione del carattere selettivo della misura in questione dipende dal fatto che l'autorità in questione sia sufficientemente autonoma dal governo centrale dello Stato membro. Ciò avviene quando sono soddisfatti tre criteri cumulativi di autonomia: autonomia istituzionale, procedurale, economica e finanziaria. **Se tutti questi criteri di autonomia sono soddisfatti, allorché un'autorità regionale o locale decide di adottare una misura tributaria applicabile esclusivamente nel suo territorio, è la regione in questione, non lo Stato membro, a costituire l'ambito geografico di riferimento.”**

Nel caso di specie, se l'agevolazione TARI fosse concessa in maniera indiscriminata a tutte le imprese del territorio secondo meccanismi automatici, seppur a carico del bilancio comunale, chi scrive ritiene che non si ravviserebbe una distorsione del sistema fiscale di riferimento a livello territoriale ancorché è presumibile che l'applicazione dell'agevolazione non sia del tutto indifferente rispetto alle categorie produttive, in specie ove la finalità sia ristorare le imprese che maggiormente hanno patito gli effetti della pandemia.

Si tratta, in ogni caso, di un discriminio piuttosto labile e che, a livello viceversa nazionale, incide indubbiamente sul sistema generale di applicazione della TARI che si basa sulla copertura integrale del costo del servizio e sul principio del “chi in inquina paga”.

Diversi enti hanno peraltro proceduto a considerare comunque Aiuti di stato le agevolazioni TARI concesse, finanche quando correlate al sistema di tariffazione ARERA (ipotesi che, nel caso di specie, si scontrerebbe con lo scenario di cui al numero 3 in quanto l'autonomia degli enti è comunque limitata nonché perché l'agevolazione è correlata alla maggiore o minore produzione di rifiuti).

Seppur con qualche incertezza, si può quindi concludere che l'agevolazione in materia TARI, sganciata dal principio del “chi inquina paga” e della copertura del costo del servizio, *potrebbe* considerarsi *selettiva*, in specie ove si traduca, nelle modalità, in una agevolazione per le categorie più colpite dall'emergenza epidemiologica (selettività a livello territoriale), anche se resta dubbia la sua reale incidenza – a livello locale e non nazionale – sulla concorrenza tra Stati membri UE. Su questi aspetti, ANCI ha comunque chiesto da tempo un intervento da parte del Ministero che chiarisca l'applicabilità della disciplina degli Aiuti di stato agli enti locali – in particolare per le agevolazioni fiscali disposte a valere sul proprio bilancio – o comunque ne preveda una sua semplificazione, proprio per la genericità della norma e la sua difficile applicazione in concreto.

La tempistica di registrazione della misura

La registrazione dell'aiuto al Registro Nazionale degli Aiuti di Stato è necessaria ed obbligatoria per rendere legittima l'erogazione del contributo, ovviamente nella misura in cui, sulla base delle osservazioni fatte in precedenza, lo si possa considerare come tale.

Su questi aspetti, va evidenziato – ad aggiornamento di quanto indicato nella scheda n. 19/2020 - che la formulazione vigente delle norme in materia prevedono:

- **l'innalzamento della quota di aiuti erogabili:** gli aiuti erogabili dagli enti territoriali e Camere di commercio a valere sul “Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19” possono arrivare **fino a 1,8 milioni di euro per impresa** (ovvero 270.000 euro per ciascuna impresa operante nel settore della pesca e dell'acquacoltura o 225.000 euro per ciascuna impresa operante nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli). Gli aiuti sono sempre cumulabili con quelli in c.d. regime de minimis;
- l'estensione **dell'efficacia temporale della misura**, che può arrivare fino al 31 dicembre 2022;
- la verifica da parte dei soggetti che concedono l'aiuto che il beneficiario non ne riceva di importo complessivamente superiore alle soglie massime consentite può avvenire anche mediante autocertificazione.

Restano però fermi gli obblighi di cui all'articolo 63 del D.L. 34/2020, che prevedono comunque la registrazione, tramite il Registro Nazionale, delle misure e dei singoli aiuti. Su quest'ultimo punto, l'attribuzione di codice “COR” avviene dopo aver richiesto la c.d. “visura aiuti” ovvero previa convalida della richiesta di registrazione che avviene comunque attraverso la verifica, tramite il sistema, del mancato superamento della soglia di aiuti erogabili alla “impresa unica”, con funzionalità raccordate con il registro delle imprese³;

- la modifica del codice “CAR” della Misura autorizzata. A seguito delle modifiche al regime-quadro nazionale sugli aiuti di Stato – COVID 19, il Dipartimento delle politiche europee

³ V. registro Nazionale Aiuti - Guida tecnica all'utilizzo del Sistema ALLEGATO 3 - Registrazione degli aiuti individuali, disponibile su:

https://www.rna.gov.it/cs/groups/public/documents/document/y2mt/mda5/~edisp/cl_wcc-009073.pdf

della Presidenza del Consiglio dei Ministri ha provveduto a registrare la misura che recepisce le modifiche al Regime identificandola con **CAR 17496**. La nuova versione della misura e tutte le misure attuative riportano però come “CAR Master” ancora il codice 13008, il CAR della prima versione della misura registrata.

Nel dettaglio delle norme, l'art. 52 c. 7 della L. 234/2012 prevede che:

“A decorrere dal 1° luglio 2017, la trasmissione delle informazioni al Registro di cui al comma 1 e l'adempimento degli obblighi di interrogazione del Registro medesimo costituiscono condizione legale di efficacia dei provvedimenti che dispongono concessioni ed erogazioni degli aiuti di cui al comma 2. I provvedimenti di concessione e di erogazione di detti aiuti indicano espressamente l'avvenuto inserimento delle informazioni nel Registro e l'avvenuta interrogazione dello stesso.

L'inadempimento degli obblighi di cui ai commi 1 e 3 nonché al secondo periodo del presente comma è rilevato, anche d'ufficio, dai soggetti di cui al comma 1 e comporta la responsabilità patrimoniale del responsabile della concessione o dell'erogazione degli aiuti. L'inadempimento è rilevabile anche dall'impresa beneficiaria ai fini del risarcimento del danno.”

La registrazione è effettuata dagli enti che adottano le misure, sotto la propria responsabilità, utilizzando il codice “CAR” richiesto dal Dipartimento delle politiche europee della Presidenza del Consiglio dei Ministri (oggi CAR 17496; prima 13008). In particolare, l'art. 63 del D.L. 34/2020 dispone:

“Ciascuna misura di agevolazione adottata ai sensi degli articoli da 54 a 60-bis del presente decreto deve essere identificata, attraverso l'indicazione del codice unico identificativo «Codice Aiuto RNA - CAR», acquisito dal Dipartimento delle politiche europee ai sensi dell'articolo 8 del citato decreto 31 maggio 2017, n. 115 ed assegnato a ciascuno dei regimi-quadro autorizzati ai sensi dei precitati articoli. La registrazione di ciascuna misura di aiuto adottata dagli enti di cui al comma 1 dei predetti articoli e degli aiuti concessi ai singoli beneficiari è operata dai soggetti competenti, sotto la propria responsabilità.”

Sotto il profilo della responsabilità, però, l'art. 31octies del D.L. 137/2020 ha limitato l'operatività dell'art. 52 L. 237/2012 specificando che:

“In considerazione dell'incremento del numero di aiuti individuali alle imprese e dei soggetti concedenti gli aiuti, anche per effetto delle misure eccezionali e transitorie attivabili nell'ambito del quadro temporaneo per gli aiuti di Stato a sostegno dell'economia nel corso dell'attuale emergenza da COVID-19, e tenuto conto dell'esigenza di procedere al tempestivo utilizzo delle risorse pubbliche per contrastare e mitigare gli effetti della crisi, in deroga all'articolo 52, comma 7, terzo periodo, della legge 24 dicembre 2012, n. 234, e all'articolo 17, comma 3, del regolamento di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 31 maggio 2017, n. 115, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2022, l'inadempimento degli obblighi di registrazione degli aiuti di Stato di cui al citato articolo 52, commi 1, 3 e 7, secondo periodo, non

comporta responsabilità patrimoniale del responsabile della concessione o dell'erogazione degli aiuti medesimi.”.

Va evidenziato che, in mancanza di registrazione, anche in assenza di responsabilità patrimoniale viene comunque meno una condizione legale di efficacia dell'Aiuto medesimo.

Rispetto all'adozione degli atti generali con cui si approvano o stabiliscono i contributi, la registrazione (intesa come inserimento della nuova misura attuativa di una già esistente, come nel caso degli aiuti Covid), può avvenire anche in un momento successivo, anche se è opportuno fare menzione al relativo adempimento nella delibera.

La registrazione della singola misura attuativa dell'Ente è però connessa alle tempistiche con le quali saranno erogati (e registrati) gli aiuti individuali, dovendo necessariamente precedere l'istruttoria per la loro attribuzione. Prima dell'erogazione del singolo aiuto individuale va infatti verificato che per l'impresa non sia stato superato il limite per beneficiare degli aiuti (art.13 D.M. 31 maggio 2017, n. 115, che disciplina il funzionamento del Registro) e procedere alla sua registrazione, richiedendo un codice COR il cui presupposto è, ovviamente, l'attivazione della misura di riferimento e che va indicato nel provvedimento di concessione medesimo (v. par. successivo).

...e degli aiuti individuali

In merito alle tempistiche di registrazione degli aiuti individuali, occorre verificare se si tratti o meno di aiuti c.d. automatici o semi-automatici, che non sono subordinati ad un provvedimento di concessione ovvero non sono in questo predeterminabili.

Nel caso di **aiuti determinati sulla base di atti di concessione**, quali possono essere i contributi una tantum "Covid" erogati dagli enti locali ad imprese sul territorio, la registrazione dell'aiuto individuale deve avvenire prima della data di adozione dell'atto di concessione, nel quale va indicato il codice COR.

Entro i venti giorni successivi, va trasmessa al RNA la data dell'atto di concessione, pena la decadenza dell'Aiuto.

L'art. 9 del D.M. 31 maggio 2017, n. 115 prevede che:

“1. Al fine di identificare ciascun aiuto individuale nell'ambito del Registro nazionale aiuti, fatto salvo quanto previsto all'articolo 10, il Soggetto concedente è tenuto alla registrazione dell'aiuto individuale prima della concessione dello stesso attraverso la procedura informatica disponibile sul sito web del registro. 2. Ciascun aiuto individuale è identificato nel Registro nazionale aiuti attraverso l'attribuzione di uno specifico codice identificativo «Codice Concessione RNA - COR» che viene rilasciato, tramite la procedura informatica di cui al comma 1, su richiesta del Soggetto concedente, a conclusione delle verifiche propedeutiche alla concessione, secondo

quanto previsto dall'articolo 13, per gli aiuti di Stato e gli aiuti SIEG, e dall'articolo 14, per gli aiuti de minimis. (...) 5. Con riferimento agli aiuti individuali registrati, il Soggetto concedente è tenuto a trasmettere, entro venti giorni dalla data della registrazione, la data di adozione dell'atto di concessione dell'aiuto individuale. In assenza di inserimento nel registro della predetta data entro il termine indicato, la posizione dell'aiuto individuale decade e il «Codice Concessione RNA - COR» già rilasciato non può essere validamente utilizzato ai fini previsti dal presente regolamento e si considera come non apposto sugli atti che eventualmente lo riportano.

Gli **aiuti automatici o semi-automatici**, per i quali l'entità dell'aiuto non è determinata o determinabile a priori (è il caso delle agevolazioni fiscali legate all'esonero da imposte sui redditi, ma potrebbe essere anche il caso delle agevolazioni TARI che possono essere subordinate all'emissione del ruolo ovvero alla presentazione delle denunce per la loro quantificazione definitiva) sono registrati nell'anno finanziario successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione fiscale nel quale sono dichiarati.

Per questo motivo, gli aiuti vanno censiti nel quadro RS di UNICO ed anche gli imprenditori che non devono presentare la dichiarazione dei redditi perché esonerati sono tenuti comunque a presentare il frontespizio con il quadro RS (Risoluzione n. 36 del 27 maggio 2021).

L'art. 10 del Decreto 115/2017 prevede, in particolare, che gli aiuti automatici:

"si intendono concessi e sono registrati nel Registro nazionale aiuti nell'esercizio finanziario successivo a quello della fruizione da parte del soggetto beneficiario. Gli aiuti fiscali aventi medesime caratteristiche si intendono concessi e sono registrati nel Registro nazionale aiuti, ai fini del presente decreto, nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati. Con riferimento agli aiuti di cui al presente comma, per il calcolo del cumulo degli aiuti de minimis, il Registro nazionale aiuti utilizza quale data di concessione quella in cui è effettuata la registrazione dell'aiuto individuale" (...) "7. Il presente articolo si applica anche agli aiuti di Stato e agli aiuti de minimis subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati."

Va evidenziato che **nel quadro RS vanno indicati solo gli aiuti di stato che non sono già censiti tramite il RNA**.

Le sovvenzioni erogate dagli enti locali, sono (o dovrebbero essere) censite al RNA (si rimanda però alle considerazioni svolte in precedenza). Tuttavia, i contributi ad imprese, a seguito dell'introduzione dell'art. 10bis del D.L. 137/2020 ed all'esclusione da imposte dirette, conducono ad un ulteriore beneficio fiscale che rientra, a sua volta, nella nozione di Aiuto di stato. Come già accennato nei paragrafi precedenti, tali contributi a parere di chi scrive vanno indicati nel quadro RS, seppur solo per la parte relativa alla minore imposta applicata.

In particolare, nel caso di società di capitali, al rigo RF55, che indica le “variazioni in diminuzione diverse da quelle espressamente elencate” si prevede il codice 84 nel quale va indicato:

“84, l’ammontare dei contributi e delle indennità di qualsiasi natura che non concorrono alla formazione del reddito, erogati in via eccezionale a seguito dell’emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione. Le disposizioni si applicano, nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla 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”, e successive modifiche, alle misure deliberate successivamente alla dichiarazione dello stato di emergenza sul territorio nazionale avvenuta con delibera del Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2020, e successive proroghe (art. 10-bis del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176)”.

Rispetto al codice “83”⁴ relativo ai contributi erogati dall’Agenzia delle entrate, non è specificato che vada compilato il quadro RS. Tuttavia, si ritiene che, riguardando una esenzione da imposte sui redditi, questo debba essere ivi indicato.

Si precisa che, nel quadro RS, alla colonna 17: “va indicato l’ammontare complessivo dell’aiuto spettante, consistente nel risparmio d’imposta oppure nel credito d’imposta” e non l’intero contributo percepito. Per quanto riguarda il codice natura, si dovrebbe far sempre riferimento al n. “24” (“Detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all’emergenza COVID-19”).

Resta in dubbio il trattamento da riservare alle agevolazioni in materia di tributi locali che, non traducendosi in contributi, ma in agevolazioni fiscali, se disposte e definite in base ad atti di concessione, dovrebbero essere censite da subito al Registro nazionale, diversamente vanno registrate entro l’anno successivo la presentazione della “dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati”.

Ma in quale dichiarazione vanno indicati? Su questo aspetto, sussistono interpretazioni diversificate.

Taluni sostengono l’inclusione – almeno degli “Sgravi IMU” - in UNICO.

Tuttavia, la modulistica prevede che il codice 999 – che elenca le ipotesi residuali: “non vada utilizzato per “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)”. Ne discende che, non trattandosi di aiuti validi ai fini delle imposte sui redditi, dovrebbero essere indicati in altra dichiarazione (es. IMU), attualmente non prevista a normativa vigente - almeno con questa finalità - oppure censiti autonomamente.

⁴ Nel codice 83 va invece indicato “l’ammontare dei contributi a fondo perduto indicati a conto economico che non concorrono alla formazione del reddito, previsti dalle seguenti disposizioni del 2020: art. 25 del D.L. n. 34, art. 59 del D.L. n. 104, art. 1 del D.L. n. 137 e art. 2 del D.L. n. 149 e art. 2 del D.L. n. 172. I contributi sono riconosciuti nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla 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” e, pertanto, va compilato il prospetto “Aiuti di Stato” presente nel quadro RS”.

Sul punto sono, ovviamente, auspicabili chiarimenti per gli enti locali, ma anche per le imprese, tenute alla predisposizione delle dichiarazioni fiscali. Ove gli sgravi fossero indicati in UNICO, i relativi dati dovrebbero però essere condivisi con i Comuni, al fine di poter adempiere, nei termini, agli obblighi di registrazione degli aiuti individuali (entro il 31/12/2022, con riferimento alla presentazione di UNICO 2021). Se così fosse, parrebbe però logico, a sommesso parere di chi scrive, far registrare tali aiuti – che sono peraltro, per quanto concerne l'IMU, finanziati da fondi statali – direttamente dai Ministeri competenti in materia in luogo dei singoli enti locali.

3.I rimborsi spese a dipendenti per smart working

Breve menzione merita infine, nel presente approfondimento, la disciplina dei rimborsi spese erogati ai dipendenti che hanno prestato o prestano la loro attività lavorativa da casa. Sul tema si sono susseguite, recentemente, alcune Risposte dell'Agenzia delle entrate che hanno dato indicazioni utili.

In linea generale, tutte le somme che il datore di lavoro corrisponde al lavoratore, anche a titolo di rimborso spese, costituiscono per quest'ultimo reddito di lavoro dipendente. Tuttavia, la circolare 23 dicembre 1997, n. 326 ha a suo tempo precisato che possono **essere esclusi da imposizione quei rimborsi che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro, anticipate dal dipendente**, ad esempio, per l'acquisto di beni strumentali di piccolo valore, quali la carta della fotocopia o della stampante, le pile della calcolatrice, etc...

Il concetto della onnicomprensività di reddito di lavoro dipendente, è stato ulteriormente approfondito nella risoluzione 9 settembre 2003, n. 178/E nella quale è stato chiarito che non concorrono alla formazione della base imponibile le somme che non costituiscono un arricchimento per il lavoratore (è il caso, ad esempio, degli indennizzi ricevuti a mero titolo di reintegrazione patrimoniale) e che non sono fiscalmente rilevanti, in capo al dipendente, le erogazioni effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro. Il principio di mera reintegrazione patrimoniale del dipendente in caso di rimborso di spese sostenute dell'esclusivo interesse del datore è stato ribadito nella risoluzione 7 dicembre 2007, n. 357/E nell'affrontare una specifica questione in merito ai costi dei collegamenti telefonici.

Tuttavia, in sede di determinazione del reddito di lavoro dipendente, **le spese sostenute dal lavoratore e rimborsate in modo forfetario sono escluse dalla base imponibile solo nell'ipotesi in cui il legislatore abbia previsto un criterio** volto a determinarne la quota che, dovendosi ritenere riferibile all'uso nell'interesse del datore di lavoro, può essere esclusa dall'imposizione (vedasi quanto previsto dall'articolo 51, comma 4, lettera a), del TUIR, relativamente all'utilizzo promiscuo di autovetture). Qualora il legislatore **non abbia provveduto ad indicare un criterio** ai fini della determinazione della quota esclusa da imposizione, **i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili**, al fine di evitare che il relativo rimborso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente (risoluzione 20 giugno 2017, n. 74/E).

Sulla scorta di tali principi, la Risposta n. 314/2021 ha aperto "la strada" all'esonero da IRPEF ai rimborsi spese erogati ai dipendenti che svolgono l'attività lavorativa in smart working anche in assenza di criteri stabiliti a monte dal Legislatore, avallando la procedura indicata dalla Società Istante e confermando così le modalità di determinazione dei rimborsi in assenza di spese analiticamente documentate ovvero di spese "promiscue", come quelle della propria abitazione.

La Società, nel caso di specie, aveva calcolato un importo giornaliero a titolo di rimborso (0,50 euro) determinato confrontando analiticamente, per ogni tipologia di spesa, il "risparmio giornaliero per la Società" ed "costo giornaliero per dipendente in smart working", stimato. Tra le spese prese a riferimento vi sono l'utilizzo di energia elettrica, computer, ma anche servizi igienici (acqua e materiale di consumo) o il riscaldamento, per i periodi invernali.

Nell'ipotesi prospettata, il criterio per determinare la quota dei costi da rimborsare ai dipendenti in smart working, in sostanza, si basa su **parametri diretti ad individuare costi risparmiati dalla Società che, invece, sono stati sostenuti dal dipendente**. Sulla base di tale considerazione, l'Agenzia delle entrate, nella risposta n. 314/2021 ritiene corretto che la quota di costi rimborsati al dipendente, così come calcolata possa, considerarsi riferibile a consumi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore di lavoro e che le somme erogate al fine di rimborsare il dipendente dei costi sostenuti non siano imponibili ai fini IRPEF.

Ritenendo valido il criterio adottato nella Risposta n. 314/2021, l'Agenzia delle entrate ha, viceversa, considerato rilevante IRPEF il rimborso fissato semplicemente in misura percentuale dei consumi effettivi addebitati al dipendente nelle fatture periodiche emesse a suo nome o a nome del coniuge convivente, delle spese documentate per il costo della connessione ad Internet e per l'utilizzo della corrente elettrica, dell'aria condizionata o del riscaldamento (Risposta n. 328/2021).

L'acquisto di PC e tablet per la DAD

La risoluzione n. 37/E del 27 maggio 2021 ha chiarito che, ai sensi dell'art. 51 c. 2 lettera f-bis del TUIR (in base al quale non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente «*l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100*», ovvero per finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto) **non è imponibile IRPEF il rimborso da parte del datore di lavoro delle spese sostenute dal dipendente per l'acquisto di pc, il laptop e tablet necessari alla Didattica a Distanza dei figli**, in quanto questi ne costituiscono dispositivi fondamentali, finalizzati all'educazione e all'istruzione,

Tuttavia, il regime di non concorrenza al reddito di lavoro dipendente ai sensi della predetta disposizione troverà applicazione sempreché il dipendente produca **idonea documentazione rilasciata dall'Istituto scolastico o dall'Università** che attesti lo svolgimento delle lezioni attraverso la DaD.

Ad analoghe conclusioni si perviene nell'ipotesi in cui una “piattaforma welfare” consenta l'acquisto dei predetti dispositivi informatici tramite documenti di legittimazione (cd. voucher).

I buoni pasto e le indennità sostitutive di mensa aziendale

Infine, si segnala quanto chiarito dalla Risposta n. 123/2021 in tema di indennità sostitutive di mensa aziendale erogate per i dipendenti in smart working.

La nota precisa che, poiché la normativa fiscale non prevede una definizione delle prestazioni sostitutive di mensa limitandosi a prevederne la non concorrenza al reddito nei limiti descritti dall'art. 51 c. 2 del TUIR e dell'art. 4 del DM 122/2017, alle indennità sostitutive della mensa riconosciute ai lavori in smart-working trova comunque applicazione il regime di parziale imponibilità prevista dalla lettera c) del comma 2 dell'articolo 51 del Tuir, indipendentemente dall'articolazione dell'orario di lavoro e dalle modalità di svolgimento dell'attività lavorativa.

Di conseguenza **il datore non sarà tenuto ad operare, anche nei confronti dei lavoratori in smart-working, la ritenuta a titolo di acconto Irpef, prevista dall'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, sul valore dei buoni pasto fino a euro 4, se cartacei, ovvero euro 8, se elettronici.**