

Prot. N. 0000012 / P / CIRC
dd. 21/11/2023

AMM: r_friuve
AOO: grfvg

	REGIONE AUTONOMA FRIULI VENEZIA GIULIA
DIREZIONE CENTRALE FINANZE	
tel + 39 040 377 2010 fax + 39 040 377 2380	finanze@certregione.fvg.it finanze@regione.fvg.it I - 34132 Trieste, Corso Cavour 1

Alla Direzione generale

Al Segretariato generale

All'Ufficio di Gabinetto

All'Ufficio stampa e comunicazione

All'Avvocatura della Regione

Alla Protezione civile della Regione

Alle Direzioni centrali

Alla Agenzia delle Entrate -
Direzione regionale FVG

Inviare a mezzo PEC

OGGETTO: Legge regionale 10 agosto 2023, n. 13 (Assestamento del bilancio per gli anni 2023-2025), art. 11, commi 11 e ss. - Esenzione in regime “de minimis” dal pagamento dell’Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) per gli Enti del Terzo Settore di cui al D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo settore) a decorrere dal periodo di imposta in corso all’1 gennaio 2023 - Applicazione del regime “de minimis” alla esenzione dal pagamento dell’Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) per le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e le Aziende pubbliche di Servizi alla persona (ASP) a decorrere dal periodo di imposta in corso all’1 gennaio 2023

Sommario: 1.PREMESSA. LA RIFORMA DELLA DISCIPLINA INERENTE AGLI ENTI DEL COSIDDETTO “TERZO SETTORE” DI CUI AL DECRETO LEGISLATIVO 3 LUGLIO 2017, n. 117 (RECANTE IL CODICE DEL TERZO SETTORE) E NUOVI ORIENTAMENTI DELLA NORMATIVA EUROPEA IN MATERIA DI AIUTI DI STATO IN “DE MINIMIS” - 2. LA NUOVA DISCIPLINA DELLA MISURA AGEVOLATIVA DI ESENZIONE IRAP IN DE MINIMIS PER LE ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE (ONLUS) - 3. LA NUOVA DISCIPLINA DELLA MISURA AGEVOLATIVA DI ESENZIONE IRAP IN DE MINIMIS PER LE AZIENDE PUBBLICHE DI SERVIZI ALLA PERSONA (ASP) - 4. LA NUOVA DISCIPLINA DELLA MISURA AGEVOLATIVA DI ESENZIONE IRAP IN DE MINIMIS PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE DI CUI AL DECRETO LEGISLATIVO 3 LUGLIO 2017, n. 117 (CODICE DEL TERZO SETTORE) - 5. RISPETTO DEI LIMITI PREVISTI DAI REGOLAMENTI (UE) n. 1407/2013 E n. 1408/2013 SUGLI AIUTI “DE MINIMIS”- ISTITUZIONE DEL REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO E NUOVE MODALITÀ DI CALCOLO AI FINI DEL CUMULO DEGLI AIUTI “DE MINIMIS”: 5.1 Normativa comunitaria di riferimento per gli aiuti “de minimis” - 5.2 Adempimenti dei beneficiari per effetto dell’avvio del REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO (RNA). Nuove modalità di calcolo per il cumulo degli aiuti fiscali “de minimis” nel triennio di riferimento - 6. PRECLUSIONE DI CARATTERE GENERALE PER L’ACCESSO ALL’AGEVOLAZIONE

1. PREMESSA. LA RIFORMA DELLA DISCIPLINA INERENTE AGLI ENTI DEL COSIDDETTO “TERZO SETTORE” DI CUI AL DECRETO LEGISLATIVO 3 LUGLIO 2017, n. 117 (RECANTE IL CODICE DEL TERZO SETTORE) E NUOVI ORIENTAMENTI DELLA NORMATIVA EUROPEA IN MATERIA DI AIUTI DI STATO IN “DE MINIMIS”

Con la presente Circolare si forniscono indicazioni in ordine alle modifiche apportate al vigente quadro normativo in materia di agevolazioni fiscali IRAP, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2023, dalla Legge regionale 10 agosto 2023, n. 13 (Assestamento del bilancio per gli anni 2023-2025), con riferimento alla nuova misura agevolativa in regime “de minimis” introdotta per gli Enti appartenenti al cosiddetto “TERZO SETTORE” di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (recante il CODICE DEL TERZO SETTORE) e alla modifica del previgente regime agevolativo previsto per le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e le Aziende pubbliche di Servizi alla persona (ASP).

Nello specifico, con l’art. 11, commi 11 e ss., della Legge regionale 10 agosto 2023, n. 13 (Assestamento del bilancio per gli anni 2023-2025), il legislatore regionale ha provveduto ad adeguare il vigente quadro normativo regionale in materia di agevolazioni fiscali in materia di IRAP alle novità conseguenti alla riforma della disciplina inerente agli Enti appartenenti al cosiddetto “TERZO SETTORE” di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (recante il CODICE DEL TERZO SETTORE), e al conseguente avvio del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) telematico, istituito presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali al fine di assicurare la piena trasparenza degli enti del Terzo settore (ETS) attraverso la pubblicità degli elementi informativi degli Enti che vi sono iscritti.

Il legislatore statale ha infatti previsto che solo gli iscritti a tale Registro potranno assumere la qualifica di Enti del terzo settore e fruire dei benefici che ne conseguono.

In particolare, la riorganizzazione di tale settore implica il superamento del modello organizzativo ONLUS e la loro obbligatoria trasformazione (pena l’estinzione e la devoluzione del patrimonio ad uno degli enti presenti nel RUNTS) nel modello organizzativo di uno degli Enti iscrivibili nel suddetto Registro Unico entro il 31 marzo dell’anno successivo al rilascio dell’autorizzazione della Commissione europea ad applicare tutte le misure agevolative, anche fiscali, previste dal Codice del Terzo Settore di cui al citato D.lsg. 117/2017. Il rilascio di tale autorizzazione comporterà altresì, secondo l’articolo 102, comma 2, lettera a) del Codice del Terzo Settore l’abrogazione dell’articolo 10 del D.lgs. n. 460/1997 (recante *“Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale”*),

dedicato specificatamente alla disciplina delle ONLUS, a decorrere dal periodo di imposta successivo al rilascio di tale autorizzazione.

Le ONLUS tutt'oggi esistenti attraversano, pertanto, al momento una fase di transizione verso l'epilogo che esse stesse determineranno, che dovrà culminare nella adozione di un nuovo modello organizzativo oppure nello scioglimento definitivo delle stesse, così come imposto dal vigente quadro normativo.

Inoltre tale Codice prescrive (all'articolo 88) che le agevolazioni in materia di IRAP contemplate dal Codice medesimo per gli iscritti al RUNTS, debbono essere concesse entro i limiti previsti dai regimi << de minimis >> ivi richiamati, tra cui rilevano - per l'esenzione Irap di cui alla presente Circolare - i Regolamenti (UE) 1407/2013 e 1408/2013 della Commissione europea; agevolazioni da cui però, per espresso disposto normativo (articolo 82, comma 1 del D.lgs. 117/2017), devono rimanere escluse le imprese sociali costituite in forma di società (pur presenti in una specifica sezione del RUNTS).

Al contempo, è stato necessario prendere atto, più in generale, del consolidato orientamento del legislatore e della giurisprudenza europei, secondo cui, a prescindere dalla natura o dalla finalità dell'attività esercitata dal soggetto ricevente un aiuto di Stato, nel momento in cui pone in essere un'attività di "impresa" e consegue un beneficio, materiale o fiscale, da un ente pubblico è perciò stesso soggetto ai limiti imposti dalla Commissione europea in materia di aiuti di Stato.

Inoltre proprio l'articolo 104, comma 1, del citato Codice del Terzo settore stabilisce che le agevolazioni di cui all'articolo 82, comma 8, ovvero la riduzione o l'esenzione dall'IRAP disposte da Regioni e Province autonome di Trento e Bolzano, concesse nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di giustizia europea, possono trovare applicazione in via transitoria a favore - tra gli altri - delle ONLUS e degli Enti del Terzo settore iscritti nel medesimo registro (comprese le cooperative sociali ma escluse le imprese sociali costituite in forma di società, come stabilisce il comma 1 dell'articolo 82 del Codice del terzo settore) fino alla definitiva entrata in vigore del Titolo X (recante "REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE") del Codice medesimo, che avverrà a decorrere dal periodo di imposta successivo alla autorizzazione della Commissione europea ad applicare le misure previste in tale Titolo X, essendo tale autorizzazione preventiva imposta dalla normativa europea.

Del pari, in ragione dei richiamati consolidati orientamenti espressi dal legislatore e dalla giurisprudenza europei, in ordine alla rilevanza della normativa “de minimis” a prescindere dalla natura pubblica o privata del soggetto ricevente l’aiuto, si è reso necessario l’adeguamento del regime fiscale di favore in materia di IRAP riservato sino ad oggi alle Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP) ex IPAB, riconducendo nell’alveo dei regimi “de minimis”, a decorrere dal periodo di imposta 2023, anche tale misura di esenzione già prevista a decorrere dal periodo di imposta 2006.

Tutto quanto premesso spiega la ratio dell’intervento del legislatore regionale della richiamata Legge di assestamento del bilancio 2023 e gli obiettivi che a essa sottendono, ovvero:

- per le ONLUS che ancora operano come tali sul territorio regionale in quanto non hanno provveduto alla trasformazione della propria organizzazione ai fini della iscrizione in una delle Sezioni presenti nel nuovo Registro degli enti del terzo settore, il regime di esenzione previsto dal vigente articolo 2bis della legge regionale 25 gennaio 2002, n. 2 viene ricondotto nell’ambito dei regimi degli aiuti “de minimis” a decorrere dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2023 e ne viene confermata la vigenza solo fino alla data di abrogazione del richiamato articolo 10 del D.lgs. 460/1997, in quanto tale avvenimento, come anticipato, consegnerà al rilascio della suddetta autorizzazione della Commissione europea e al definitivo avvio dell’applicazione del Titolo X del Codice del Terzo Settore dedicato al Regime fiscale degli Enti del Terzo Settore, con conseguente definitivo superamento del modello organizzativo ONLUS;

- per gli Enti del Terzo settore, nel quale sono e saranno ricompresi soggetti IRAP per lo più esclusi sino ad oggi dalle agevolazioni fiscali previste dalla normativa regionale, si introduce già a decorrere dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2023 - in forza di quanto previsto dal richiamato articolo 104, comma 1, del Codice del Terzo settore - l’applicazione della esenzione dal pagamento del tributo IRAP nel rispetto dei limiti imposti dalla normativa vigente in materia di aiuti “de minimis” come imposto dall’articolo 88 del citato Codice del Terzo settore, comprese le cooperative sociali ma escluse le imprese sociali costituite in forma di società (pur presenti, come ente del Terzo Settore, in una specifica sezione del RUNTS);

- infine, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2023, , si riconduce l’esenzione dal tributo IRAP già prevista dal comma 6 dell’articolo 2 della

legge regionale 18 gennaio 2006, n. 2 a favore delle Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP) ex IPAB, entro i limiti imposti dalla normativa vigente in materia di aiuti “de minimis”, in ossequio ai più recenti orientamenti espressi dal legislatore e dalla giurisprudenza europei, in ordine alla irrilevanza della natura o della finalità dell’attività posta in essere dal soggetto ricevente un aiuto di Stato, ai fini della valutazione della sussistenza o meno di un aiuto di Stato.

Con la presente Circolare si intende quindi fornire indicazioni riguardo le novità introdotte dalla Legge regionale 10 agosto 2023, n. 13 (Assestamento del bilancio per gli anni 2023-2025), con riferimento ai soggetti IRAP sopra richiamati.

2.LA NUOVA DISCIPLINA DELLA MISURA AGEVOLATIVA DI ESENZIONE IRAP IN DE MINIMIS PER LE ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE (ONLUS)

In ragione delle modifiche apportate all’articolo 2bis della legge regionale 25 gennaio 2002, n.3 (modifica del comma 1 e inserimento del comma 1bis), con cui originariamente era stata introdotta l’esenzione dal pagamento del tributo IRAP a favore delle ONLUS, il nuovo quadro normativo prevede che a decorrere dal periodo di imposta in corso all’1 gennaio 2023 e fino alla abrogazione del citato articolo 10 del D.lgs. 460/1997, tale esenzione continuerà ad applicarsi alle ONLUS che non abbiano ancora avviato il processo di trasformazione richiesto per l’iscrizione nel Registro Unico degli Enti del Terzo Settore (RUNTS), ma il beneficio potrà essere fruito solo entro i limiti imposti dalla normativa europea per gli aiuti in regime “de minimis” di cui al Regolamento (UE) n. 1407/ 2013 e al Regolamento (UE) n 1408/2013, non rilevando ulteriori Regolamenti comunitari per la fattispecie in parola, ivi compreso il Regolamento (UE) 360/2012 relativo agli aiuti concessi ad imprese che forniscono servizi di interesse economico generale (SIEG).

Ciò implica che a decorrere dal periodo di imposta in corso all’1 gennaio 2023 e fino alla abrogazione del citato articolo 10 del D.lgs. 460/1997, per le ONLUS non ancora trasigrate nel Registro degli Enti del Terzo settore (RUNTS) ed ancora attive, assume altresì rilevanza la disciplina introdotta dal legislatore statale sugli aiuti “de minimis” inerente alla istituzione del REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO (RNA) di cui al Decreto del Ministero dello Sviluppo economico 31 maggio 2017, n. 115, Registro nel quale debbono confluire tutte le informazioni sugli aiuti di Stato fruiti, ivi compresi

quelli fiscali, e delle cui implicazioni si dà conto approfonditamente nel Paragrafo 5 della presente Circolare.

Nello specifico si richiama l'attenzione sui contenuti e le novità introdotte dall'articolo 10 del citato Decreto Ministeriale n. 115/2017 con riferimento agli aiuti fiscali (rientranti nel novero dei cosiddetti "aiuti automatici") di cui si dà conto più approfonditamente nel Paragrafo 5.2 della presente Circolare.

3. LA NUOVA DISCIPLINA DELLA MISURA AGEVOLATIVA DI ESENZIONE IRAP IN DE MINIMIS PER LE AZIENDE PUBBLICHE DI SERVIZI ALLA PERSONA (ASP)

L'esenzione prevista dall'art. 2, comma 6, L.R. 2/2006, è un'estensione dell'esenzione prevista per le ONLUS dall'art. 2 bis della L.R. 3/2002.

Nello specifico, essa compete ai soggetti beneficiari, ossia alle ASP succedute alle IPAB, indipendentemente dal luogo in cui è situata la sede legale, per quella parte del valore della produzione netta realizzato nel territorio della Regione Friuli Venezia Giulia.

Tuttavia, a seguito della recente modifica apportata dalla citata Legge di Assestamento al bilancio 2023-2025 con l'introduzione del comma 6 bis all'articolo 2, alla legge regionale 18 gennaio 2006, n. 2, la misura agevolativa in parola - già prevista a favore delle Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP) ex IPAB - diviene anch'essa soggetta, a decorrere dal periodo di imposta in corso all'1 gennaio 2023, ai limiti imposti dalla normativa vigente in materia di aiuti "de minimis". Per i periodi di imposta precedenti a quello in corso all'1 gennaio 2023, operano invece le previgenti disposizioni e le indicazioni con la Circolare esplicativa 20 aprile 2007 n. 7.

Dispone, infatti, il nuovo comma 6 bis dell'articolo 2 della citata legge regionale 2/2006, che a decorrere dal periodo di imposta in corso all'1 gennaio 2023, il regime di esenzione dal pagamento dell'IRAP di cui al decreto legislativo 446/1997, così come appena introdotto dai commi 5 bis e 5 ter per gli enti del Terzo settore di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del terzo settore), si applica anche alle Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP), fermo restando l'adempimento degli obblighi dichiarativi fiscali come stabiliti e disciplinati dalla normativa statale ai fini delle imposte sui redditi e del tributo IRAP.

Da ciò consegue, che a far data dal citato periodo di imposta in corso all'1 gennaio 2023, anche le Aziende pubbliche per i servizi alla persona (ASP) divengono soggette alle disposizioni dei Regolamenti dell'U.E. vigenti in materia di aiuti di Stato, tra i quali ricorrono i Regolamenti comunitari richiamati nel disposto normativo di cui al comma 6bis dell'articolo 2 della citata legge regionale 2/2006 ed altresì richiamati nel Paragrafo 5.1 della presente Circolare.

L'intervenuto assoggettamento della misura agevolativa in parola al regime "de minimis" implica, pertanto, che a decorrere dal periodo di imposta in corso all'1 gennaio 2023 trovi applicazione anche nei confronti di tali Aziende la disciplina inerente all'istituzione e al funzionamento del citato REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO (RNA) di cui al Decreto del Ministero dello Sviluppo economico 31 maggio 2017, n. 115, delle cui implicazioni si dà conto approfonditamente nel Paragrafo 5 della presente Circolare, richiamando in particolar modo l'attenzione sui contenuti e le novità introdotte proprio con riferimento agli aiuti fiscali dall'articolo 10 del citato Decreto Ministeriale 115/2017, come meglio esplicitati al Paragrafo 5.2.

4. LA NUOVA DISCIPLINA DELLA MISURA AGEVOLATIVA DI ESENZIONE IRAP IN DE MINIMIS PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE DI CUI AL DECRETO LEGISLATIVO 3 LUGLIO 2017, n. 117 (CODICE DEL TERZO SETTORE)

In ragione della modifica introdotta all'articolo 2 della legge regionale 18 gennaio 2006, n. 2 (Legge finanziaria 2006), con l'inserimento dei **commi 5 bis e 5 ter**, il legislatore regionale ha stabilito che a decorrere dal periodo di imposta in corso all'1 gennaio 2023, sono esentati dal pagamento dell'IRAP (nel rispetto dei limiti imposti dalla normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato richiamati dal comma 5 ter) gli enti del Terzo settore iscritti al RUNTS di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore), ivi comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, in analogia con quanto disposto dall'articolo 82, comma 8, in combinato disposto con il comma 1 del medesimo articolo 82 del Codice del Terzo settore.

Fra essi, pertanto, si ascrivono anche soggetti IRAP sinora per lo più esclusi dalle agevolazioni regionali in ambito IRAP.

In ossequio a quanto prescritto dall'articolo 88, comma 1, del Codice del Terzo settore, l'esenzione in parola viene concessa dal legislatore regionale agli iscritti al

RUNTS entro i limiti previsti dai regimi << de minimis>> di cui Regolamento generale (UE) n. 1407/2013 (con soglia massimo di aiuto pari a 200.000,00 euro nel triennio di riferimento oppure pari a 100.000, 00 euro nel triennio di riferimento per il settore del trasporto di merci su strada per conto terzi) e al Regolamento (UE) n. 1408/2013 per il settore agricolo (con soglia massima di 15.000,00 euro nel triennio di riferimento).

Come già anticipato, non rileva invece nella specifica fattispecie della misura agevolativa di esenzione IRAP così come introdotta dall'articolo 11 della LR 13/2023 a favore di ONLUS, ASP ed Enti del Terzo settore, il Regolamento (UE) 360/2012 che disciplina gli aiuti in "de minimis" concessi a imprese che forniscono servizi di interesse economico generale (SIEG), in considerazione della tipologia di aiuto e per il meccanismo che ne prevede l'accesso.

L'assoggettamento della misura agevolativa in parola a favore degli Enti del Terzo settore al regime "de minimis", implica che anche nei confronti degli Enti medesimi debba trovare applicazione la disciplina introdotta dal legislatore statale sugli aiuti "de minimis", inerente all'istituzione e al funzionamento del REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO (RNA) di cui al Decreto del Ministero dello Sviluppo economico 31 maggio 2017, n. 115, in cui - come già detto - l'Agenzia delle Entrate registra tutti gli aiuti di Stato conseguiti, ivi compresi gli aiuti fiscali fruiti, e delle cui implicazioni si dà conto approfonditamente nel Paragrafo 5.2 della presente Circolare, richiamando in particolar modo l'attenzione sui contenuti e le novità introdotte proprio con riferimento agli aiuti fiscali dall'articolo 10 del citato Decreto Ministeriale 115/2017, come meglio ivi esplicitati.

5. RISPETTO DEI LIMITI PREVISTI DAI REGOLAMENTI (UE) n. 1407/2013 E n. 1408/2013 SUGLI AIUTI "DE MINIMIS"- ISTITUZIONE DEL REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO E NUOVE MODALITÀ DI CALCOLO AI FINI DEL CUMULO DEGLI AIUTI " DE MINIMIS"

5.1 Normativa europea di riferimento per gli aiuti "de minimis"

L'assoggettamento della esenzione dal tributo IRAP in parola al regime previsto dalla normativa europea in materia di aiuti in "de minimis", implica il rispetto delle disposizioni di cui:

a) al Regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis", oppure

b) al Regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis" nel settore agricolo ed altresì delle disposizioni contenute nei successivi regolamenti comunitari di modifica dei medesimi.

Secondo quanto precisato dall'articolo 3, paragrafo 2 di ciascuno dei suddetti Regolamenti comunitari, l'importo complessivo degli aiuti concessi in regime "de minimis" non può superare (nell'arco di tre esercizi finanziari comprensivi dell'esercizio finanziario interessato dalla concessione del nuovo aiuto e dei due esercizi finanziari precedenti), le seguenti soglie massime:

- Euro 200.000, ai sensi del Regolamento (UE) n. 1407/2013. Il medesimo regolamento prevede una soglia massima pari a Euro 100.000 per il settore del trasporto di merci su strada per conto terzi;

- Euro 15.000, ai sensi del Regolamento (UE) n. 1408/2013 per il settore agricolo.

In via ulteriore, ai fini della verifica del rispetto dei massimali sopra indicati, si rappresenta, in considerazione di quanto riportato nei Regolamenti (UE) n. 1407/2013 e n. 1408/2013, come *"tutte le entità controllate (giuridicamente o di fatto) dalla stessa entità debbano essere considerate un'impresa unica"*. Ne consegue che per verificare il rispetto del massimale con le modalità sopra richiamate, occorre considerare non solo gli aiuti "de minimis" concessi nell'arco del triennio di riferimento all'impresa beneficiaria della riduzione di aliquota IRAP, ma anche quelli concessi a tutte le imprese, a monte o a valle, legate all'impresa beneficiaria da un rapporto di collegamento (controllo) nell'ambito dello stesso Stato membro.

La definizione di "impresa unica" è fornita dall'articolo 2, paragrafo 2 dei Regolamenti (UE) n. 1407/2013, n. 1408/2013 e n. 717/2014, ai sensi dei quali:

"Ai fini del presente regolamento, si intende per <<impresa unica>> 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 al primo comma, lettere da a) a d), per il tramite di una o più altre imprese sono anch'esse considerate un'impresa unica."

5.2 Adempimenti dei beneficiari per effetto dell'avvio del REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO (RNA). Nuove modalità di calcolo per il cumulo degli aiuti fiscali "de minimis" nel triennio di riferimento

A seguito della entrata in vigore della nuova disciplina di cui al richiamato articolo 10 del Decreto del Ministero dello Sviluppo economico n. 115/2017 e l'avvio del REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO (RNA), e della conseguente applicazione (a decorrere dal periodo di imposta 2018) delle nuove regole per il calcolo del cumulo della soglia massima di aiuti de minimis sotto forma di "aiuti fiscali" nel triennio di riferimento, è venuto meno l'obbligo di acquisizione da parte della Regione della dichiarazione sostitutiva di atto notorio riguardo al rispetto di tale obbligo, cui i beneficiari delle agevolazioni fiscali erano precedentemente tenuti, e ciò in quanto il legislatore statale ha previsto che faccia ormai fede l'inserimento dell'aiuto nel suddetto REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO (RNA).

Pertanto, attualmente, il controllo del massimale relativo agli aiuti de minimis avviene esclusivamente attraverso la consultazione di tale Registro, ove gli aiuti fiscali in parola vengono registrati ad opera dell'Agenzia delle Entrate (sempre che tale Ufficio non constati, al momento in cui procede alla registrazione dell'aiuto individuale, l'avvenuto superamento della soglia massima concedibile nel triennio per gli aiuti "de minimis", perché allora l'aiuto non potrà essere registrato) - nell'esercizio successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati (come previsto dal citato articolo 10 del Decreto Ministeriale 115/2017). Ciò in quanto, a partire dai Modelli di Dichiarazioni fiscali predisposti nel 2019 per il periodo di imposta

2018, il contribuente è tenuto alla compilazione di sezioni e prospetti ivi presenti proprio al fine di dichiarare all'Amministrazione finanziaria la sussistenza, in capo al contribuente, di aiuti di Stato fiscali fruiti nel periodo di imposta di riferimento.

Nello specifico, all'atto della compilazione del modello di Dichiarazione IRAP relativo al periodo d'imposta per il quale è stata applicata l'agevolazione, i soggetti che hanno usufruito della presente esenzione IRAP in "de minimis", devono innanzi tutto, come di regola, indicare nel quadro relativo alla ripartizione della base imponibile, in corrispondenza del codice Regione del Friuli Venezia Giulia "07", il **codice aliquota** che viene attribuito dalla Agenzia delle Entrate per ciascuna delle misure di esenzione IRAP previste dal legislatore regionale per ciascuna tipologia di soggetto passivo, di cui alla presente Circolare.

Inoltre i contribuenti sono tenuti a riportare - secondo le prescrizioni dettate tempo per tempo dalla normativa statale vigente in materia e contenute di anno in anno nelle Istruzioni per la compilazione del Modello di dichiarazione IRAP - le informazioni inerenti alla agevolazione di cui alla presente Circolare nella apposita Sezione del Modello di Dichiarazione IRAP relativo all'anno di imposta in cui si è fruito della agevolazione (individuata come Sezione XVIII almeno sino al Modello in uso alla data di emissione della presente Circolare), che è dedicata agli aiuti fiscali automatici (aiuti di Stato e aiuti "de minimis") e a quelli 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, disciplinati dall'articolo 10 del Regolamento di cui al citato Decreto Ministeriale 115/2017.

Si rappresenta a titolo informativo che, sulla scorta delle Istruzioni fornite per la compilazione del Modello di dichiarazione IRAP 2023 (IRAP 2022), tale Sezione XVIII va compilata anche dai soggetti che hanno beneficiato, nel periodo d'imposta cui inerisce la dichiarazione fiscale, di aiuti fiscali ai fini IRAP nei settori dell'agricoltura della pesca e acquacoltura, da registrare nei registri SIAN e SIPA.

Tale circostanza andrà dunque verificata di volta in volta, attendendosi il contribuente alle indicazioni fornite tempo per tempo dalla Amministrazione finanziaria per la compilazione della dichiarazione fiscale.

Da tale Sezione l'Agenzia delle Entrate ricaverà i dati che le consentiranno di registrare l'aiuto individuale nel REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO (RNA) con riferimento al contribuente fruitore.

Si precisa inoltre che, a decorrere dal Modello IRAP 2020 (relativo al 2019), i codici atti a individuare gli aiuti di stato o "de minimis" previsti da norme regionali/provinciali, ovvero il codice identificativo, il codice aliquota o il codice deduzione o il codice detrazione o il codice credito d'imposta, devono essere desunti dai contribuenti esclusivamente da quelli pubblicati sul sito internet del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, www.finanze.gov.it nell'area "Fiscalità regionale e locale – IRAP", in corrispondenza di ciascun territorio di riferimento.

L'aspetto però di maggiore novità in materia di aiuti fiscali in "de minimis", data la rilevanza sostanziale della modifica introdotta per i soggetti IRAP di cui alla presente Circolare, riguarda piuttosto le disposizioni contenute nell'articolo 10 del citato Decreto Ministeriale 115/2017, recante il Regolamento per il funzionamento del REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO (RNA), che ha stabilito nuove modalità di verifica riguardo il rispetto delle soglie massime di aiuto nel triennio di riferimento.

Nello specifico, in forza di quanto previsto dall'articolo 10, commi 1 e 2, del Decreto Ministeriale 115/2017, a far data dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 (e quindi a far data dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2018), gli aiuti fiscali (qualificati come "aiuti automatici" perché non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione) si intendono concessi e sono registrati nel REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO (RNA), da parte della Agenzia delle Entrate, nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati e per il calcolo del cumulo degli aiuti de minimis rileva come data di concessione quella in cui è effettuata la registrazione dell'aiuto individuale da parte della Agenzia delle Entrate medesima.

Pertanto, per esemplificare: laddove l'esenzione dal tributo IRAP venga applicata per il periodo di imposta 2023, l'aiuto fiscale de minimis dovrà essere riportato nella Dichiarazione fiscale di cui al "Modello Irap 2024" che verrà presentata - entro i termini imposti dalla normativa statale - nel corso del periodo di imposta 2024.

Ciò implica che, in base alle nuove regole, l'aiuto fiscale in "de minimis" si riterrà concesso nel periodo di imposta successivo a quello di presentazione della suddetta

Dichiarazione fiscale (quindi per proseguire nell'esempio, nel periodo di imposta 2025), e precisamente alla data in cui l'Agenzia delle Entrate procederà alla registrazione dell'aiuto individuale nel Registro. A quella data, dunque, è necessario che il contribuente, in sede di calcolo complessivo di tutti gli aiuti "de minimis" conseguiti sotto qualunque forma nel triennio di riferimento (come aiuti materiali concessi a seguito di un apposito provvedimento; oppure, come aiuti fiscali fruiti in relazione a periodi di imposta precedenti ma imputati - secondo le nuove regole di cui all'articolo 10 citato - a uno degli anni inclusi nel triennio di riferimento ai fini del cumulo), disponga di uno "spazio" di aiuto sufficiente a ricomprendere l'esenzione IRAP in parola, al fine di non incorrere nelle conseguenze di una illegittima fruizione della agevolazione fiscale.

Si rileva al riguardo come, ai sensi del comma 4 del citato articolo 10, l'impossibilità di registrazione dell'aiuto per effetto del superamento dell'importo complessivo concedibile in relazione alla tipologia di aiuto de minimis pertinente determina l'illegittimità della fruizione.

Si richiama pertanto l'attenzione dei beneficiari della agevolazione di cui alla presente Circolare su tale circostanza, ai fini della corretta applicazione della misura agevolativa de quo.

6. PRECLUSIONE DI CARATTERE GENERALE PER L'ACCESSO ALL'AGEVOLAZIONE

In considerazione del divieto generale disposto dall'articolo 5, comma 6, della Legge regionale 14 febbraio 2014, n. 1 (Disposizioni per la prevenzione, il trattamento e il contrasto della dipendenza da gioco d'azzardo, nonché delle problematiche e patologie correlate), come modificato dalla Legge regionale 17 luglio 2017, n. 26, non è consentito l'accesso all'agevolazione di cui alla presente Circolare agli esercizi pubblici, commerciali, circoli privati e altri luoghi deputati all'intrattenimento laddove nei locali ove si esercitano tali attività vengano installati apparecchi per il gioco lecito, costituendo l'assenza di questi apparecchi un presupposto essenziale per l'accesso a finanziamenti, benefici e vantaggi economici regionali, comunque denominati, da parte dei medesimi esercenti.

IL RAGIONIERE GENERALE
dott. Alessandro ZACCHIGNA
(firmato digitalmente)