



QUADERNO DI STUDIO
Della
Commissione Finanza Agevolata
Conferenza Regionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
Regione Siciliana

Sicilia, 19/03/2021

Cumulabilità Programmi di Sviluppo Rurale (PSR) 2014/2020 con Credito di Imposta ex art 1 commi 1051 e seguenti Legge 178/2020 (che modifica l'articolo 1 commi 184 e seguenti della legge 160/2019) - nota Ares (2020)/68397 – 17/11/2020 della Direzione dell'Agricoltura e dello Sviluppo Rurale della Commissione Europea (d'ora in poi nota Ares)

La nota di cui all'oggetto trasmessa dalla Direzione Generale dell'Agricoltura e dello Sviluppo Rurale della Commissione Europea al Direttore Generale del Dipartimento Agricoltura e Foreste della Regione Siciliana ha stimolato la Conferenza Regionale Dei Dottori Commercialisti della Regione Siciliana ad approfondire la questione inerente la Cumulabilità del credito di imposta 4.0 di cui al Piano di Transizione Nazionale normato dai commi 185 e seguenti della legge 160/2019.

La Conferenza dissente con la Ares che ha confermato la cumulabilità tra Credito d'imposta (art 1 commi 1051 e seguenti legge 178/2020) con il sostegno previsto dalle misure del PSR ma entro i limiti fissati dall'allegato II del regolamento (UE) n.1305/2013 in quanto

- **il Credito d'imposta (art 1 commi 1051 e seguenti legge 178/2020) è una Misura generale, così come tra l'altro confermato dalla Risoluzione ADE 151/2021;**
- **lo stesso è quindi cumulabile con altre agevolazioni che siano Aiuti di Stato e tra queste con le misure del "PSR"**
- **misura generale che persegue obiettivi di Politica Economica generale, non si applicano i limiti fissati dall'Allegato II del Reg. 1305/2013. L'unico limite, avuto riguardo al vantaggio derivante dalla neutralità sulle imposte del citato credito, è rappresentato dal costo totale dell'investimento.**

Il presente studio, sulla scia degli spunti offerti dalla nota Ares ripercorre la normativa europea e conferma la conclusione sopra citata.

In premessa occorre precisare che la nota Ares, in effetti, introduce un concetto del tutto "inedito" nel panorama degli Aiuti, ovvero la Cumulabilità di qualunque aiuto nell'ambito dello sviluppo rurale nei limiti dell'Allegato II del Regolamento 1305/2013 della Comunità Europea. La nota Ares giustifica detto assunto argomentando che *"...resta inteso che essi (i non aiuti ndr) forniscono sostegno pubblico ai beneficiari esentandoli specificatamente da un parte del normale onere fiscale"*.

La nota Ares precisa che:

"Innanzitutto va ricordato che ai fini dell'attuazione dei programmi di sviluppo rurale (PSR), l'Allegato II del regolamento (UE) 1305/2013 introduce aliquote di sostegno massime vincolanti che non possono in alcun caso essere superate".



La stessa nota, quindi, riconosce il fine delle aliquote massime dell'Allegato II del Regolamento che è quello di attuazione dei programmi di sviluppo rurale (PSR).

Il Regolamento 1305/2013, citato dalla stessa nota, detta le norme "sul sostegno allo sviluppo rurale da parte del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR).

Dette norme sono integrate dal Regolamento 1303/2013 "recante disposizioni comuni sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione, sul Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca e disposizioni generali sul Fondo europeo di sviluppo regionale, sul Fondo sociale europeo, sul Fondo di coesione e sul Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca, e che abroga il regolamento (CE) n. 1083/2006 del Consiglio".

Continua la nota Ares:

".. va precisato che per tasso di sostegno si intende l'aliquota del contributo pubblico a un'operazione [articolo 2, lettera d) del regolamento (UE) n. 1305/2013], mentre per spesa pubblica si intende qualsiasi contributo pubblico al finanziamento di operazioni provenienti dal bilancio di autorità pubbliche nazionali, regionali o locali, dal bilancio dell'Unione Europea relativo ai fondi SIE, dal bilancio di organismi di diritto pubblico o dal bilancio di associazioni di autorità pubbliche o di organismi di diritto pubblico [articolo 2, paragrafo 15, del regolamento (UE) n. 1303/2013.

Tale contributo pubblico comprende anche esenzioni dall'onere fiscale altrimenti applicabile, in quanto riducono il costo globale a carico del beneficiario per l'attuazione dell'attività in questione"

In effetti l'articolo 2 (intitolato Definizioni) lettera d) del regolamento 1305/2013 testualmente recita:
"aliquota di sostegno": l'aliquota del contributo pubblico al finanziamento di un intervento;"

Il paragrafo 15 dell'articolo 2 del Regolamento 1303/2013 testualmente riporta:

"spesa pubblica": qualsiasi contributo pubblico al finanziamento di operazioni proveniente dal bilancio di un'autorità pubblica nazionale, regionale o locale, dal bilancio dell'Unione destinato ai fondi SIE, dal bilancio di un organismo di diritto pubblico o dal bilancio di associazioni di autorità pubbliche o di organismi di diritto pubblico e, allo scopo di determinare il tasso di cofinanziamento dei programmi o priorità FSE, può comprendere eventuali risorse finanziarie conferite collettivamente da datori di lavoro e lavoratori.

Il concetto di operazioni è definito dal paragrafo 2 dell'articolo del Regolamento 1303/2013 che testualmente riporta:

"operazione": un progetto, un contratto, un'azione o un gruppo di progetti selezionati dalle autorità di gestione dei programmi in questione o sotto la loro responsabilità, che contribuisce alla realizzazione degli obiettivi di una o più priorità correlate; nel contesto degli strumenti finanziari, un'operazione è costituita dai contributi finanziari di un programma agli strumenti finanziari e dal successivo sostegno finanziario fornito da tali strumenti finanziari";

Gli Strumenti finanziari, a loro volta, sono definiti al paragrafo 11 del Regolamento 1303/2013 e a loro è dedicato tutto il titolo IV:

Ai fini della verifica della cumulabilità, non sembrano sufficienti, quindi, gli elementi introdotti dalla nota Ares.

Va rilevato, infatti, che l'articolo 59 del regolamento 1305/2013 detta le condizioni sulla eventuale cumulabilità di più interventi ed in particolare il paragrafo 8 del citato articolo prescrive:



“Una spesa cofinanziata dal FEASR non può essere cofinanziata con contributi dei Fondi strutturali, del Fondo di coesione o di qualsiasi altro strumento finanziario dell'Unione”

Il paragrafo 9 del citato articolo 59, aggiunge:

“Salvo disposizione contraria del presente regolamento, la spesa pubblica a sostegno delle imprese rispetta i limiti stabiliti per gli aiuti di Stato”.

La definizione di Aiuti di Stato, richiamati dal regolamento 1305/2013 e 1303/2013 è presente al paragrafo 13 dell'articolo 2 (intitolato definizioni) del regolamento 1303/2013 e precisamente:

"Aiuti di Stato": gli aiuti rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE che, ai fini del presente regolamento, si considerano includere anche gli aiuti de minimis ai sensi del regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione (1), del regolamento (CE) n. 1535/2007 della Commissione (2) e del regolamento (CE) n. 875/2007 della Commissione (3)”.

Articolo 107, paragrafo 1 del TFUE:

“1. 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”.

Gli aiuti di cui ai paragrafi 2 e 3 del citato articolo 107 sono, al contrario, compatibili.

Per perimetrare l'ambito di applicazione dei Programmi di Sviluppo Rurale è necessario richiamare la definizione dei soggetti beneficiari e le tipologie di aiuti percepiti dai beneficiari stessi nell'ambito dei Programmi di Sviluppo Rurale e precisamente il paragrafo 10 dell'articolo 2 del regolamento 1303/2013:

"beneficiario": un organismo pubblico o privato e, solo ai fini del regolamento FEASR e del regolamento FEAMP, una persona fisica, responsabile dell'avvio o dell'avvio e dell'attuazione delle operazioni; e, nel quadro dei regimi di aiuti di Stato, quali definiti al punto 13 del presente articolo, l'organismo che riceve l'aiuto; e, nel quadro degli strumenti finanziari ai sensi del titolo IV della parte II del presente regolamento, l'organismo che attua lo strumento finanziario ovvero, se del caso, il fondo di fondi”.

Il quadro di riferimento degli aiuti di cui regolamento 1303/2013 per i soggetti che li ricevono sono, quindi, gli Aiuti di Stato come definiti al punto 13 dello stesso articolo 2.

Nell'ambito degli Aiuti di Stato, tutte le norme sopra riportate concorrono nel definire quanto segue:

- I contributi FEASR non sono cumulabili con i fondi strutturali, con il Fondo di coesione o di qualsiasi altro strumento finanziario dell'Unione (paragrafo 8 dell'art 59 del Regolamento 1305/2013;
- La spesa pubblica a sostegno delle imprese rispetta i limiti stabiliti per gli aiuti di Stato (paragrafo 9 dell'articolo 59 Reg 1305/2013).
- Gli articoli 107, 108 e 109 del TFUE si applicano al Regolamento 1305/2013 così come previsto dal punto 56 del considerando del Reg 1305/2013;
- Poiché il perimetro di applicazione del regolamento 1303/2013 è rappresentato dagli Aiuti di Stato, il paragrafo 15 dell'articolo 2 dello stesso regolamento deve necessariamente riferirsi agli Aiuti di Stato.
- Le aliquote di sostegno massimo dei contributi pubblici (Aiuti di Stato) sono determinate dall'Allegato 2 del regolamento 1305/2013.
- Il contributo pubblico è rappresentato dalla spesa pubblica che compone il programma di sviluppo. I commi 1, 2 e 3 dell'articolo 59 del Regolamento 1305/2013, infatti, dettano le regole della partecipazione del fondo FEASR alla spesa pubblica dei programmi di sviluppo ed in particolare:



- Comma 1): “La decisione che approva un programma di sviluppo rurale fissa il contributo massimo del FEASR al programma stesso. La decisione specifica distintamente, se del caso, gli stanziamenti assegnati alle regioni meno sviluppate”.
- Comma 2) “La partecipazione del FEASR è calcolata sulla base della spesa pubblica ammissibile”
- Comma 3) “I programmi di sviluppo rurale fissano un unico tasso di partecipazione del FEASR applicabile a tutte le misure. Se del caso, viene fissato un tasso di partecipazione distinto per le regioni meno sviluppate, le regioni ultraperiferiche e le isole minori del Mar Egeo ai sensi del regolamento (CEE) n. 2019/93, nonché per le regioni in transizione. Il tasso massimo di partecipazione del FEASR è pari:
 - a) all' 85 % della spesa pubblica ammissibile nelle regioni meno sviluppate, nelle regioni ultraperiferiche e nelle isole minori del Mar Egeo ai sensi del regolamento (CEE) n. 2019/93;
 - b) al 75 % della spesa pubblica ammissibile per tutte le regioni il cui PIL pro capite per il periodo 2007-2013 era inferiore al 75 % della media dell'UE a 25 per il periodo di riferimento, ma il cui PIL pro capite è superiore al 75 % del PIL medio dell'Unione a 27;
 - c) al 63 % della spesa pubblica ammissibile per le regioni in transizione diverse da quelle di cui alla lettera b) del presente paragrafo;
 - d) al 53 % della spesa pubblica ammissibile nelle altre regioni.
 - Il tasso minimo di partecipazione del FEASR è pari al 20 %.”,
- Gli articoli 107, 108 e 109 del TFUE, si applicano al Regolamento 1305/2013, vedi considerando n° 56 e art 81, pertanto è definitivamente acclarato che i contributi di cui al regolamento 1305/2013 sono Aiuti di Stato e che i pagamenti effettuati in forza del regolamento 1305/2013 costituisce Deroga all'applicazione dell'art 108 (art 81 Reg 1305/13) punto 2;
- Dal punto precedente ne deriva che ogni definizione inclusa nel regolamento 1305/2013 e 1303/2013 (sostegno pubblico, spesa pubblica è riferita al contesto di Aiuti di Stato.

Una volta chiarito che il PSR è finanziato con Aiuti di Stato e che per detti contributi (Aiuti di Stato) valgono i limiti e le norme enunciate nei regolamenti 1303/2013 e 1305/2013 e trattati *supra*, proseguiamo con l'analisi della nota Ares.

La nota Ares, ancora **sorprendentemente**, continua:

“Fermo restando, nel contesto degli Aiuti di Stato, i crediti d'imposta sono concepiti dalle autorità nazionali come non aiuti (ossia coprono tutti i settori, tutte le imprese e l'intero territorio, senza soglia o massimale di investimento), resta inteso che essi forniscono sostegno pubblico ai beneficiari esentandoli specificatamente da una parte del normale onere fiscale”

Rileviamo che il concetto di “non aiuto” non è presente nella normativa europea e un tale concepimento (sia pure dei crediti di imposta) da parte delle autorità nazionali non ha ragione di esistere.

I Crediti di imposta, invero, pur se hanno tutti la stessa finalità, ovvero quello di abbattere il carico fiscale, devono essere necessariamente classificati a seconda delle loro caratteristiche intrinseche (selettività, territorio interessato, potere discrezione delle Pubbliche Amministrazione) in una delle due classificazioni previste dalla normativa Europea, ovvero:

- Aiuti di Stato
- Misure generali

Questa è la classificazione riportata nella normativa comunitaria sin dalla Comunicazione della Commissione Europea C384 pubblicata in Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee del 10/12/1998 in vigore del Trattato della Comunità Europea.



Detta Comunicazione si riferiva all'articolo 92 comma 1 del Trattato della CE. Il punto 13 - Distinzione tra Aiuti di Stato e misure generali - così riporta:

“Le misure fiscali a favore di tutti gli agenti economici che operano sul territorio di uno Stato membro sono, in linea di principio, misure di carattere generale. Devono essere effettivamente destinate a tutte le imprese su una base di parità di accesso e il loro ambito non deve essere di fatto ridotto, ad esempio, dal potere discrezionale dello Stato nella loro concessione o attraverso altri elementi che ne limitino gli effetti pratici. Questa condizione non restringe tuttavia il potere degli Stati membri di scegliere la politica economica che ritengono più appropriata e, in particolare, di ripartire la pressione fiscale nella maniera prescelta sui diversi fattori di produzione. Non costituiscono aiuto di Stato, purché si applichino indistintamente a tutte le imprese e tutte le produzioni, le misure sottoelencate:

1. Misure di pura tecnica fiscale (ad esempio, fissazione delle aliquote di imposta, delle regole di deprezzamento e di ammortamento e quelle per il riporto delle perdite; disposizioni volte ad evitare la doppia imposizione o l'evasione fiscale);
2. misure che, nel ridurre l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale (ad esempio, ricerca e sviluppo).

La Comunicazione si sofferma a lungo sul trattamento e sulla classificazione dei vantaggi fiscali che hanno natura di Aiuti di Stato.

Rileviamo che le misure fiscali di cui al secondo punto del citato paragrafo 13 della Comunicazione sono assimilate (tratte nello stesso punto 13) alle misure di pura tecnica fiscale (riduzione delle aliquote fiscali) e perseguono gli obiettivi di Politica Economica generale.

La successiva Comunicazione C262 pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 19 Luglio 2016 affronta, come la Comunicazione C 384, le questioni inerenti gli Aiuti Di Stato di cui al nuovo art 107 comma 1 del TFUE e torna a distinguerli dalle misure generali.

Riportiamo i paragrafi che maggiormente ci riguardano:

117) “Per rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato, una misura Aiuto di Stato deve favorire «talune imprese o talune produzioni». Ne consegue che non tutte le misure che favoriscono operatori economici rientrano nella nozione di aiuto, ma soltanto quelle che concedono un vantaggio in maniera selettiva a determinate imprese o categorie di imprese o a determinati settori economici”.

118) “Misure di portata meramente generale che non favoriscono solo talune imprese o solo la produzione di determinati beni non rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Tuttavia la giurisprudenza ha precisato che anche interventi i quali a prima vista sono applicabili alla generalità delle imprese possono presentare una certa selettività e, quindi, essere considerati come misure destinate a favorire talune imprese o talune produzioni. Né il numero elevato di imprese ammissibili (che possono persino comprendere tutte le imprese di un determinato settore), né la diversità e la dimensione dei settori cui queste imprese appartengono consentono di considerare una data misura statale come un provvedimento generale di politica economica, se non possono beneficiarne tutti i settori economici. Il fatto che l'aiuto non si indirizzi a uno o più beneficiari particolari previamente definiti, ma sia soggetto ad una serie di criteri obiettivi in applicazione dei quali potrà essere concesso, nell'ambito di uno stanziamento globale predeterminato di bilancio, a un numero indefinito di beneficiari, non identificati in origine, non basta infatti a mettere in discussione il carattere selettivo della misura”.

Risulta confermata, quindi, la distinzione tra Aiuti di Stato (di cui all'articolo 107 comma 1 del TFUE), ai quali si applicano le norme e i cumuli propri degli Aiuti di Stato e misure generali che non si rivolgono



selettivamente ad alcune categorie di imprese e riguardano la potestà nazionale in materia di Politica Economica generale.

Queste ultime sfuggono alle norme sugli Aiuti di Stato, ai massimali di aiuto fissati per gli Aiuti di Stato e alla definizione stessa di cumulo delle agevolazioni.

A parere della scrivente Conferenza, la questione sulla cumulabilità del Credito di imposta di cui ai commi 1051 e seguenti della legge 178/2020, che novella l'articolo 1 commi 185 e seguenti della legge 160/2019, si risolve solo verificando se detta agevolazione fiscale si configura come di Aiuto di Stato o misura generale con obiettivi di politica economica generale.

Per comodità si riporta l'articolo 1 comma 1051 della legge 178/2020:

1051. "A tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi da 1052 a 1058, in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili".

Dal tenore letterale dell'articolo 1 comma 1051 della legge 178/2020 è ragionevole ritenere che detto credito non abbia i requisiti di Aiuto di Stato ma si tratta di una misura generale, così come sancito, anche, dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 157 del 5 marzo 2021.

Per quanto sopra detto si dovrà concludere che il credito di imposta di cui ai commi 1051 e seguenti della legge 178/2020 (credito di imposta 4.0), essendo misura generale che persegue obiettivi di Politica Economica generali **è cumulabile con il PSR nei limiti della spesa sostenuta, al pari di tutte le misure generali introdotte dalle Autorità nazionali per il perseguimento di obiettivi di Politica Economica generale.**

Poiché dette conclusioni sono in antitesi con la nota Ares è auspicabile un intervento delle autorità competenti che chiariscano, integrino e definitivamente sanciscano le regole di cumulo degli Aiuti di Stato con le misure generali ed in particolare del PSR con le misure di carattere generale.

Distinti saluti