

## L'AUTODICHIARAZIONE PER GLI AIUTI DI STATO

### Quadro di sintesi e guida operativa

di *Luciano De Vico* – Dottore commercialista e revisore contabile

#### in questo articolo...

Entro il prossimo 30 novembre gli operatori economici che hanno ricevuto aiuti di Stato durante il periodo dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del rispetto dei requisiti di cui alle sezioni 3.1 e 3.12 della Comunicazione della Commissione europea del 16/3/2020 C(2020) 1863 final.

I soggetti beneficiari devono riepilogare gli aiuti percepiti e attestare che il relativo importo non superi i massimali stabiliti dall'Unione Europea. Il modello consente altresì di verificare eventuali "sforamenti" dei limiti imposti dal Temporary Framework, di riallocare gli incentivi al fine di incrementare l'ammontare effettivamente utilizzabile e di regolarizzare infine eventuali eccedenze da riversare.

#### ■ IL QUADRO NORMATIVO

L'obbligo di presentare l'autodichiarazione è stato recepito in Italia dall'art. 1, commi da 13 a 17, del D.L. n. 41/2021, convertito dalla l. n. 69/2021 e dal relativo decreto di attuazione emanato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze l'11/12/2021.

I dati contenuti nel modello sono necessari affinché gli enti eroganti possano registrare nel Registro nazionale degli aiuti di Stato (RNA), nel Sistema Informativo Agricolo Nazionale (SIAN) e nel Sistema Italiano della Pesca e dell'Agricoltura (SIPA) gli aiuti concessi in conformità alla Comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 final. Detta Comunicazione, denominata **"Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19"**, cosiddetto Temporary Framework COVID-19 (TF), è stata adottata al fine di consentire agli Stati membri di predisporre misure di intervento nell'economia in deroga alla disciplina ordinaria degli aiuti di Stato di cui all'art. 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

Nella prima Comunicazione del 19/3/2020 la Commissione ha definito le condizioni di compatibilità da applicare agli aiuti concessi dai singoli Stati membri sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali (sezione 3.1 del TF). Il TF è stato integrato e prorogato più volte e, da ultimo, con la sesta modifica del 18/11/2021, la Commissione europea ha deciso di prorogare il quadro temporaneo fino al 30/6/2022. La modifica del regime quadro è stata recepita nel nostro ordinamento dall'art. 20 del D.L. 228/2021, convertito dalla l. n. 15/2022, e dall'art. 27 del D.L. n. 4/2022, convertito dalla l. n. 25/2022.

Per una migliore comprensione del contenuto della dichiarazione, può essere utile precisare che con la quarta modifica al TF del 13/10/2020 la Commissione ha inserito tra le tipologie di aiuti ammissibili la sezione 3.12 dedicata agli aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti.

Con la quinta modifica al TF del 28/1/2021, inoltre, sono stati innalzati i massimali degli aiuti di stato, da tenere presenti per la compilazione del modello dichiarativo. Il massimale degli aiuti di importo limitato (sezione 3.1) è stato portato da 800.000 euro (100.000 euro per il settore agricolo e 120.000 euro per il settore della pesca e acquacoltura) a 1.800.000 euro (225.000 euro per il settore agricolo e 270.000 euro per il settore della pesca e dell'acquacoltura). Il massimale degli aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti (sezione 3.12) è stato portato da 3.000.000 a 10.000.000.

Con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 27/4/2022 è stato approvato il modello con relative istruzioni contenente l'autodichiarazione per gli aiuti di Stato, il cui termine di trasmissione telematica, originariamente previsto per il 30 giugno, è stato prorogato al **30 novembre 2022** da analogo provvedimento del 22/6/2022. Con il medesimo atto è stato altresì stabilito che nella dichiarazione devono essere indicati gli eventuali importi eccedenti i massimali che il beneficiario intende volontariamente restituire o sottrarre da aiuti successivamente ricevuti, comprensivi degli interessi da recupero. Con la risoluzione n. 35/E del 5/7/2022, infine, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo, da indicare nel modello F24 ELIDE, per la restituzione spontanea dell'importo degli aiuti eccedenti il massimale e dei relativi interessi, escludendo la possibilità di compensazione.

## ■ I SOGGETTI OBBLIGATI E LE MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

Sono obbligati a presentare l'autodichiarazione gli operatori economici<sup>1</sup> che nel periodo dall'1/3/2020 al 30/6/2022 hanno usufruito di almeno una delle seguenti agevolazioni appartenenti al cosiddetto regime "ombrello":

- articoli 24, 25, 28, 120, 129 bis e 177 del D.L. n. 34/2020
- articolo 78, comma 1 e comma 3, del D.L. 104/2020
- articoli 1, 1 bis, 1 ter, 8, 8 bis e 9 bis del D.L. 137/2020
- articolo 2 del D.L. 172/2020
- articolo 1, commi 599 e 602, della l. n. 178/2020
- articoli 1, commi da 1 a 9, 1 ter, 5, 6, commi 5 e 6, e 6 sexies, del D.L. n. 41/2021
- articoli 1 e 4 del D.L. n. 73/2021

Al di fuori di queste ipotesi, non sussiste alcun obbligo dichiarativo in capo a imprese e professionisti, anche se nel periodo di riferimento hanno ricevuto aiuti di tipo diverso. Gli "altri aiuti", infatti, che trovano spazio nella sezione II del quadro A (v. infra) in maniera cumulativa, devono essere dichiarati solo se il beneficiario ha usufruito anche di una delle agevolazioni ricadenti nel regime "ombrello", da indicare nella sezione I.

La presentazione **non è obbligatoria** se la dichiarazione sostitutiva è già stata resa in occasione della richiesta di un'altra agevolazione, come nel caso, ad esempio, dell'istanza per il riconosci-

<sup>1</sup> In base ai principi unionali, è definito operatore economico qualunque persona e/o ente che offre sul mercato la realizzazione di lavori, la fornitura di prodotti o la prestazione di servizi, a prescindere dalla forma giuridica nel quadro della quale ha scelto di operare.

mento del contributo a fondo perduto perequativo, e sempre che il beneficiario non abbia fruito successivamente di altri aiuti oggetto di segnalazione. In quest'ultimo caso, è necessario presentare una dichiarazione comprensiva di tutti gli aiuti fruiti.

La dichiarazione, inoltre, deve essere sempre presentata se sono stati riconosciuti aiuti ai fini IMU e non è stato compilato in una precedente dichiarazione il quadro C oppure, in ogni caso, se deve essere compilato il quadro D contenente gli aiuti da riversare.

L'autodichiarazione deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate entro il prossimo 30 novembre, direttamente o tramite un intermediario abilitato. Fino alla scadenza del termine è sempre possibile presentare una nuova dichiarazione che sostituisce integralmente quella precedentemente inviata.

## ■ LE TIPOLOGIE DI AIUTI DA DICHIARARE

Prima di passare al contenuto della dichiarazione sostitutiva vera e propria, che occupa le prime due pagine del modello, è opportuno soffermarsi **sull'elenco degli aiuti ricevuti** nell'ambito delle sezioni 3.1 e 3.12 del TF, cui è dedicato il quadro A. Come già evidenziato nel paragrafo precedente, l'obbligo di presentare l'autodichiarazione sorge solo se nel periodo di riferimento (1/3/2020-30/6/2022) si è usufruito di uno degli aiuti ricadenti nel cosiddetto regime "ombrello".

### L'ELENCO DEGLI AIUTI

La prima sezione del quadro A contiene l'elenco di tutti gli aiuti interessati al monitoraggio, contraddistinti dall'articolo della legge o del decreto legge che li ha approvati: si tratta dei 29 aiuti che vanno dall'esonero del versamento dell'irap (saldo 2019 e acconto 2020), ai diversi contributi a fondo perduto, ai crediti d'imposta per canoni di locazione, alle esenzioni IMU, all'esonero del canone RAI, alla definizione agevolata degli avvisi bonari. La seconda sezione, invece, richiede l'indicazione degli **"altri aiuti"** ricevuti nell'ambito delle sezioni 3.1 e 3.12 del TF, compresi quelli non fiscali e non erariali.

La compilazione di quest'ultimo punto richiede un'attenta analisi di tutte le agevolazioni che, pur non rientrando nel regime degli aiuti "ombrello", sono state riconosciute nell'ambito delle medesime sezioni del TF. A titolo esemplificativo, le istruzioni diramate dalle Entrate citano alcune norme contenute nel D.L. n. 34/2020, tra cui l'art. 26 (rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni), l'art. 136 bis (rivalutazione dei beni delle cooperative agricole) e l'art. 48 bis (credito d'imposta per contenere gli effetti negativi sulle rimanenze finali di magazzino del settore tessile). Tra gli "altri aiuti" oggetto di segnalazione possono anche annoverarsi:

- i contributi Covid erogati da enti pubblici (ad esempio, enti locali e Camere di Commercio);
- alcune tipologie di decontribuzione, come la decontribuzione Sud prevista dall'art. 27 del D.L. 104/2020 e dall'art. 1, commi da 161 a 168 della l. n. 178/2020 e la decontribuzione donne di cui all'art. 1, commi da 16 a 19 del D.L. 178/2020;
- l'esonero contributivo previsto dall'art. 1, commi da 20 a 22 bis, della l. n. 178/2020;
- i finanziamenti garantiti al 100% previsti dall'art. 13, comma 1, lettera m) del D.L. n. 23/2020.



*A proposito dei finanziamenti garantiti, con la risposta all'interrogazione parlamentare 3-03381 del 5/7/2022 presentata in Commissione Finanze al Senato, il Ministero dell'Economia ha confermato che la garanzia del 100% che assiste i finanziamenti di importo ridotto a imprese e lavoratori autonomi è concessa nei limiti previsti dalla sezione 3.1 del TF. In questo caso, pertanto, e se sussistono le altre condizioni, il rigo "altri aiuti" deve essere compilato, tenendo oltretutto presente che, ai fini del controllo dei massimali, rileva la garanzia concessa, pari all'intero importo del finanziamento. La garanzia del 90% dell'importo del prestito, invece, prevista dalla lettera c) dello stesso articolo di legge, è riconducibile alla Sezione 3.2 del TF e come tale irrilevante ai fini dell'autodichiarazione.*

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate in alcune FAQ pubblicate lo scorso anno in occasione della presentazione della dichiarazione dei redditi, non sono aiuti di Stato, e conseguentemente non devono essere indicati nell'autocertificazione:

- il credito d'imposta botteghe e negozi previsto dall'art. 65 del D.L. n. 18/2020,
- il credito d'imposta sanificazione previsto dall'art. 125 del D.L. n. 34/2020,
- le somme erogate da altre amministrazioni come ad esempio, l'indennità pari a 600 euro erogata dall'INPS agli artigiani e commercianti, in quanto non costituiscono aiuti automatici ai sensi dell'art. 10 del D.M. n. 115/2017, e le indennità erogate dalle casse professionali private ai propri iscritti.

Per ogni misura di aiuto da indicare nella prima e nella seconda sezione del quadro A è necessario barrare la casella corrispondente alla sezione del Temporary Framework nel cui ambito l'aiuto deve considerarsi ricevuto. Detta verifica, soprattutto per gli "altri aiuti", non è sempre agevole. L'informazione è contenuta nella norma che ha istituito l'agevolazione e, se l'aiuto è già stato registrato nel **Registro Nazionale degli aiuti di Stato** (RNA), si può rintracciare nella sezione "trasparenza" del sito <https://www.rna.gov.it/RegistroNazionaleTrasparenza>, indicando il codice fiscale del beneficiario.

La verifica del rispetto dei massimali previsti dal TF, che sono cumulabili, è di fondamentale importanza. Il massimale complessivo, come precisato nelle istruzioni dell'autodichiarazione, è pari a 11.800.000 euro, di cui 1.800.000 euro relativo alla sezione 3.1 e 10.000.000 di euro relativo alla sezione 3.12.



*Nel quadro A non sono evidenziati gli importi delle agevolazioni e pertanto, al fine di verificare l'eventuale superamento dei massimali, è consigliabile annotare separatamente e in ordine cronologico tutti gli aiuti ricevuti appartenenti alle sezioni 3.1 e 3.12.*

*Per le richieste inoltrate all'Agenzia delle Entrate, può essere utile consultare il cassetto fiscale del contribuente, dove sono riepilogati gli esiti delle istanze inviate tramite tutti i canali (via web o tramite intermediario).*

La compilazione del quadro A richiede l'indicazione della Sezione del TF nel cui ambito l'aiuto deve considerarsi ricevuto, ad eccezione del contributo a fondo perduto per le start up (art. 1 ter del D.L. n. 41/2021) e del contributo a fondo perduto perequativo (art. 1, commi da 16 a 27, del D.L. n. 73/2021), per i quali è possibile barrare solo la casella Sez. 3.1, dal momento che dette agevolazioni potevano essere richieste esclusivamente facendo riferimento alla predetta sezione.

## LA SEZIONE 3.1 DEL TF

Il Temporary Framework, nella sua prima versione approvata con la Comunicazione della Commissione europea del 19/3/2020, tra le diverse misure temporanee (garanzie statali sui prestiti, agevolazioni sui tassi d'interesse, flessibilità nell'assicurazione del credito all'esportazione), ha ritenuto ammissibili nella Sezione 3.1 gli aiuti sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali. **Il limite massimo** iniziale di 800.000 euro (100.000 euro per le imprese agricole e 120.000 euro per quelle operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura) è stato innalzato a 1.800.000 euro (225.000 euro per le imprese agricole e 270.000 euro per quelle operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura) dalla quinta modifica del quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia, a decorrere dal 27/1/2021.

Ai fini della compilazione del quadro A, in presenza dei soli aiuti previsti dalla sezione 3.1, è sufficiente barrare la relativa casella, non essendo richiesta l'indicazione di altri dati. E' consentito, però, se si intende evitare la trasmissione del prospetto aiuti di Stato presente nel modello redditi 2022, di compilare anche i campi "Settore" e "Codice attività", come più avanti ampiamente illustrato.

## LA SEZIONE 3.12 DEL TF

Con la quarta modifica del quadro temporaneo, a far data dal 13/10/2020 la Commissione Europea ha inserito nella Comunicazione la sezione 3.12 dedicata agli aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti. **Il limite massimo** iniziale di 3.000.000 di euro è stato innalzato a 10.000.000 euro dalla quinta modifica del quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia, a decorrere dal 27/1/2021.

I beneficiari degli aiuti ricadenti nel regime "ombrello", in caso di superamento dei massimali previsti dalla Sezione 3.1, possono avvalersi anche della Sezione 3.12, a condizione che attestino l'esistenza delle **condizioni** più stringenti imposte dalla Commissione<sup>2</sup>:

- nel periodo ammissibile (che deve essere compreso tra l'1/3/2020 e il 31/12/2021 e deve avere la durata di almeno un mese) vi è stato un calo del fatturato di almeno il 30% rispetto allo stesso periodo del 2019;
- l'intensità di aiuto non deve superare il 70% (90% per le microimprese e le piccole imprese) dei costi fissi non coperti.

**Il periodo ammissibile** più favorevole può essere individuato dal beneficiario in base all'andamento del conto economico della propria impresa. L'aiuto copre i costi fissi non coperti sostenuti dall'1/3/2020 al 31/12/2021, vale a dire i costi sostenuti indipendentemente dal livello di produzione che non sono coperti dagli utili (entrate meno costi variabili) durante lo stesso periodo ammissibile e che non sono coperti da altre fonti, quali assicurazioni, altre misure di aiuto temporanee previste dalla Comunicazione o sostegno da altre fonti. Tra i costi fissi non coperti si considerano anche le perdite subite in base al conto economico durante il periodo ammissibile.

L'allegato 1 alle istruzioni per la compilazione dell'autocertificazione contiene una tabella molto utile per il calcolo dei costi fissi non coperti e il rispetto delle condizioni stabilite dalla normativa europea.

<sup>2</sup> Come previsto dall'art. 1, comma 15, del D.L. n. 41/2021, convertito dalla l. n. 69/2021, e ampiamente illustrato nelle istruzioni alla compilazione dell'autocertificazione.

Ai fini della compilazione del quadro A, in presenza degli aiuti previsti dalla sezione 3.12, è necessario barrare la relativa casella e indicare la data di inizio e di fine del periodo ammissibile. Come per la sezione 3.1, è consentito, se si intende evitare la trasmissione del prospetto aiuti di Stato presente nel modello redditi 2022, di compilare anche i campi "Settore" e "Codice attività", come più avanti ampiamente illustrato.

## LE ESENZIONI IMU E IL QUADRO C

Nel quadro A sono presenti ben sette righe dedicati alle agevolazioni IMU disciplinate da altrettante norme che hanno inquadrato gli aiuti nelle misure di cui alla Sezione 3.1 del TF. In caso di fruizione di aiuti di Stato riconosciuti ai fini dell'imposta municipale, è **obbligatoria** anche la compilazione del quadro C.

Occorre utilizzare un rigo per ciascun comune dove sono situati gli immobili, indicando il codice catastale del comune e il numero di immobili per i quali sono state ottenute le agevolazioni. Le istruzioni alla compilazione della dichiarazione sostitutiva hanno precisato che il modello deve essere presentato anche quando il soggetto obbligato ha usufruito di aiuti IMU e ha già inviato in precedenza una dichiarazione sostitutiva senza aver compilato il quadro C.

Va doverosamente evidenziato, infine, che **la dichiarazione IMU** deve comunque essere presentata entro il termine di scadenza fissato, per quest'anno, al 31 dicembre.

## LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI

L'art. 5, commi da 1 a 9, del D.L. n. 41/2021 ha previsto la possibilità di definire in modo agevolato<sup>3</sup> le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative ai redditi 2017 e 2018, ai sensi dell'art. 36 bis del DPR n. 600/1973 e dell'art. 54 bis del DPR n. 633/1972 (cosiddetti avvisi bonari). La misura si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal TF e pertanto deve essere riportata, come gli altri aiuti, nel quadro A, sezione I, della dichiarazione sostitutiva.

I contribuenti che si avvalgono della definizione agevolata sono tenuti a presentare l'autodichiarazione entro lo stesso termine del 30 novembre o, se successivo, entro 60 giorni dal pagamento delle somme dovute o della prima rata, in caso di pagamento rateale. Se quest'ultimo termine scade dopo il 30 novembre, i contribuenti che hanno beneficiato anche di altri aiuti sono tenuti a presentare:

- una prima dichiarazione entro il 30 novembre 2022
- una seconda dichiarazione oltre il 30 novembre, ma entro 60 giorni dal pagamento della definizione agevolata, sempre che detta agevolazione non sia stata già inclusa nella prima. Nella seconda dichiarazione deve essere barrata la casella "**definizione agevolata**" del frontespizio e deve essere valorizzato nel quadro A solo il campo della definizione agevolata, senza allegare i quadri B e C, ma considerando, ai fini della dichiarazione sostitutiva di atto notorio, tutti gli aiuti indicati nella prima dichiarazione. Nella sezione dedicata al superamento dei limiti, infine, occorre indicare solo l'eventuale importo eccedente i limiti riferito alla definizione agevolata.

<sup>3</sup> L'agevolazione consiste nel risparmio delle sanzioni e delle somme aggiuntive e spetta ai titolari di partita IVA che hanno subito una riduzione maggiore del 30% del volume di affari del 2020 rispetto a quello dell'anno precedente.

## ■ LA VERIFICA DEI MASSIMALI E IL SUPERAMENTO DEI LIMITI

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nel provvedimento di approvazione del modello di autodichiarazione, i massimali degli aiuti di Stato previsti dalle due Sezioni sono tra loro **cumulabili** e pertanto il massimale complessivo risulta pari a 11.800.000 euro.

Resta fermo l'obbligo di tenere in considerazione tutte le misure di cui si è beneficiato, e quindi sia quelle ricadenti nel regime "ombrello" contenute nella sezione I del quadro A, sia gli "altri aiuti", compresi quelli non fiscali e non erariali, da indicare nella sezione II.

Il contenuto della terza facciata della dichiarazione (superamento limiti sezioni 3.1 e 3.12 del TF) e del quadro D (aiuti allocati nelle sezioni 3.1 e 3.12 e aiuti da riversare), insieme con le relative istruzioni di compilazione, aiutano a comprendere in che modo è possibile sfruttare al meglio l'intero plafond a disposizione.

- L'eventuale eccedenza degli aiuti "ombrello" della Sezione 3.1 fruiti nel primo periodo (1/3/2020-27/1/2021), con un massimale pari a 800.000 euro, può essere allocata nella stessa sezione 3.1 del periodo successivo (28/1/2021-30/6/2022) oppure nella sezione 3.12, sia primo periodo (13/10/2020-27/1/2021) che secondo periodo (28/1/2021-30/6/2022).
- L'eventuale eccedenza degli aiuti "ombrello" della Sezione 3.1 fruiti nel secondo periodo può essere invece allocata solo nella Sezione 3.12 dello stesso periodo.
- L'eventuale eccedenza degli aiuti "ombrello" della Sezione 3.12 fruiti nel primo periodo può essere allocata solo nella stessa sezione del secondo periodo, mentre l'eccedenza di aiuti 3.12 realizzata nel secondo periodo non può che essere restituita, a meno che non sia possibile trattenerla da aiuti successivi.

Il meccanismo dei "riversamenti" può avere ad oggetto solo gli aiuti "ombrello" e non anche le altre misure, per le quali rilevano esclusivamente le sezioni del TF autorizzate dalla Commissione europea. In ogni caso, sull'importo degli aiuti eccedenti i limiti devono essere calcolati gli **interessi da recupero**.



*Ai fini del rispetto dei diversi massimali, rileva la data in cui l'aiuto è stato messo a disposizione del beneficiario, come stabilito dall'art. 2, comma 3, del d.m. 11/12/2021. Per rendere più agevole la ricerca, le istruzioni al modello segnalano nell'allegata tabella aiuti la data di concessione di ciascuna misura agevolativa. Per i contributi a fondo perduto, ad esempio, l'agevolazione si ritiene concessa alla data di erogazione del contributo, per i crediti d'imposta alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi oppure alla data di approvazione della compensazione, mentre per le disposizioni in materia di versamento IRAP si deve far riferimento al 19/5/2020, giorno in cui è stata approvata la norma.*

## IL QUADRO D E GLI AIUTI DA RIALLOCARE E DA RIVERSARE

Una volta messi "in ordine" gli aiuti, occorre verificare con quali misure i massimali sono stati sfiorati e quindi, avvalendosi della compilazione del quadro D, allocare la medesima misura in parte nella Sezione 3.1 e in parte nella 3.12, sempre che sussistano i requisiti nel periodo ammissibile. In questa ipotesi, occorre barrare entrambe le caselle Sez. 3.1 e Sez. 3.12 del quadro A e indicare

nella prima colonna del quadro D il codice dell'aiuto (indicato per ciascuna misura nella tabella aiuti allegata alle istruzioni) che si intende allocare in entrambe le Sezioni del TF.

L'importo totale degli aiuti va quindi suddiviso nei campi 2 e 4, rispettivamente Sez. 3.1 e 3.12. Inoltre, se nel modello Redditi o IRAP 2021 (relativo al periodo d'imposta 2020) è stato compilato il prospetto degli aiuti di Stato, nei campi 3 e 5 vanno riportati gli importi indicati nei predetti modelli dichiarativi.

Qualora l'aiuto eccedente non possa essere riallocato, l'importo da riversare deve essere indicato nella colonna 6 del quadro D. Nella successiva colonna 7 devono essere indicati gli **interessi da recupero** da calcolare sulla base delle indicazioni dettate dal Regolamento (CE) n. 794/2004 approvato dalla Commissione europea il 21/4/2004.



*Se gli aiuti sono stati restituiti prima della compilazione del modello di autodichiarazione (ad esempio nel caso in cui ci si è accorti di non avere diritto ad un contributo già ricevuto), il relativo importo non deve essere indicato né nel quadro A, né, conseguentemente, nel quadro D, dal momento che non si considera, di fatto, percepito.*

## IL PROSPETTO DEL SUPERAMENTO DEI LIMITI

Gli aiuti di Stato ricadenti nel regime "ombrello" ricevuti in misura superiore ai massimali devono essere riportati anche nel riquadro contenuto nella terza pagina della dichiarazione. Si tratta di un prospetto riepilogativo suddiviso in quattro parti, due per ogni Sezione, in cui riepilogare le eccedenze dovute a seconda del periodo di formazione:

- Periodo 1/3/2020-27/1/2021 per gli aiuti della Sezione 3.1
- Periodo dal 28/1/2021 per gli aiuti della Sezione 3.1
- Periodo 13/10/2020-27/1/2021 per gli aiuti della Sezione 3.12
- Periodo dal 28/1/2021 per gli aiuti della Sezione 3.12

L'ordine di compilazione delle colonne corrisponde ai tre punti illustrati nel precedente paragrafo "La verifica dei massimali e il superamento dei limiti" (v. pag. 6). Nella colonna 8 deve essere indicato l'importo totale che il beneficiario intende volontariamente **restituire o sottrarre da aiuti successivamente ricevuti per i quali vi sia capienza nei relativi massimali**. Gli importi inseriti nelle quattro colonne 8 coincideranno, con riferimento alla singola misura agevolativa, a quanto indicato nel quadro D nelle colonne 6 e 7.

Per consentire la restituzione spontanea, entro il 30/11/2022<sup>4</sup>, dell'importo degli aiuti eccedenti i massimali e dei relativi interessi, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 35/E del 5/7/2022, ha istituito i codici tributo 8174 e 8175 da adoperare nella sezione Erario del modello F24 ELIDE, inserendo nel capo "tipo" la lettera "R" e nel campo "elementi identificativi" il codice aiuto della singola misura agevolativa, mentre l'anno di riferimento coincide con quello in cui è stato riconosciuto l'aiuto da riversare. Non è ammessa la compensazione con altri crediti.

<sup>4</sup> Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 143438 del 27/4/2022 ha stabilito che le restituzioni debbano avvenire entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo in corso al 31/12/2021.



## IL CONCETTO DI IMPRESA UNICA

Se il dichiarante si trova in una relazione **di controllo con altre imprese**, la verifica dei massimali ai fini del monitoraggio degli aiuti ricevuti deve essere condotta facendo riferimento all'impresa unica, secondo la nozione europea di cui all'art. 2 del Regolamento (UE) n. 1407/2013<sup>5</sup>.

In presenza di una impresa unica, l'autodichiarazione deve essere presentata da ciascuna impresa, tenuta ad inserire nel quadro A solo gli aiuti di cui ha beneficiato e nel quadro B i codici fiscali dei soggetti in relazione di controllo. Al fine di evidenziare eventuali eccedenze da riallocare o da riversare, nella sezione dedicata al superamento dei limiti (colonna 1) deve essere riportato l'importo eccedente i massimali riferito all'impresa unica, in modo che il calcolo definitivo venga effettuato sulla base degli aiuti ricevuti anche dalle imprese controllate.

## ■ LA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO NOTORIO

Una volta definito l'elenco degli aiuti ricevuti nell'ambito delle Sezioni 3.1 e 3.12 del TF e chiarito quindi il contenuto dei singoli quadri dell'autocertificazione, si ritiene più agevole e comprensibile la compilazione della dichiarazione sostitutiva vera e propria che occupa le prime due pagine del modello.

Come previsto infatti dalla normativa europea, i commi 14 e 15 dell'art. 1 del D.L. n. 41/2021 dispongono che i soggetti beneficiari degli aiuti presentino un'apposita **autodichiarazione** con la quale attestano l'esistenza delle condizioni previste dalla Sezione 3.1 e, se intendono avvalersi anche della Sezione 3.12, l'esistenza delle condizioni previste dal paragrafo 87 della Comunicazione.

Oltre alle informazioni anagrafiche del dichiarante e dell'eventuale rappresentante firmatario della dichiarazione (rappresentante legale del soggetto diverso dalla persona fisica o del minore/interdetto ovvero erede del dichiarante deceduto), nel frontespizio occorre anche indicare la **forma giuridica** (il cui codice si desume dalla tabella presente nelle istruzioni dei modelli Redditi 2022 - rigo RS401, aiuti di Stato) e la **dimensione** dell'impresa. Quest'ultimo dato, rilevante come si è visto anche per verificare le condizioni di accesso alla Sezione 3.12, è definito dalla raccomandazione 2003/361/CE adottata dalla Commissione Europea il 6/5/2003.

I codici da indicare nel modello corrispondenti alla dimensione dell'impresa sono i seguenti:

- Microimpresa - occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 2 milioni di euro
- Piccola impresa - occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro
- Media impresa - occupa meno di 250 persone e realizza un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 43 milioni di euro
- Grande impresa – non soddisfa i requisiti della media impresa
- Non classificabile (solo per i soggetti pubblici)

<sup>5</sup> Per "impresa unica" s'intende l'insieme delle imprese fra le quali esiste almeno una delle relazioni seguenti: a) un'impresa detiene la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di un'altra impresa; b) un'impresa ha il diritto di nominare o revocare la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione, direzione o sorveglianza di un'altra impresa; c) un'impresa ha il diritto di esercitare un'influenza dominante su un'altra impresa in virtù di un contratto concluso con quest'ultima oppure in virtù di una clausola dello statuto di quest'ultima; d) un'impresa azionista o socia di un'altra impresa controlla da sola, in virtù di un accordo stipulato con altri azionisti o soci dell'altra impresa, la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di quest'ultima.

La dichiarazione sostitutiva deve essere resa, ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000, per gli aiuti ricevuti nell'ambito della sezione 3.1 del TF e nella sezione 3.12. Per ciascuna delle due sezioni, è previsto che il dichiarante attesti, alternativamente, il non superamento dei limiti massimali consentiti nei due periodi di riferimento (1/3/2020-27/1/2021 e 28/1/2021-30/6/2022 per la sezione 3.1 e 13/10/2020-27/1/2021 e 28/1/2021-30/6/2022 per la sezione 3.12), ovvero il superamento dei suddetti limiti e quindi l'esistenza di un'eccedenza indicata nell'apposito riquadro.

Per entrambe le sezioni, inoltre, è prevista la dichiarazione che l'impresa non rientra tra i soggetti di cui all'art. 162 bis TUIR (intermediari finanziari e società di partecipazione) e non risultava già in **difficoltà** alla data del 31/12/2019.



*Gli aiuti potevano essere concessi alle imprese che non si trovavano in difficoltà<sup>6</sup> alla data del 31/12/2019, ad eccezione delle microimprese e delle piccole imprese che, pur risultando già in difficoltà alla predetta data, non erano soggette a procedure concorsuali per insolvenza e non avevano ricevuto aiuti per il salvataggio o aiuti per la ristrutturazione, oppure, avendo ricevuto aiuti per il salvataggio, avevano rimborsato il prestito o revocato la garanzia al momento della concessione degli aiuti, oppure, avendo ricevuto aiuti per la ristrutturazione, non erano più soggetti a un piano di ristrutturazione al momento della concessione degli aiuti. E' stato chiarito che il piano di risanamento ex art. 67 l.f. non rientra tra le procedure concorsuali e che sono ammesse agli aiuti anche le imprese in concordato in continuità ex art. 186 bis l.f. e quelle che hanno stipulato accordi di ristrutturazione ex art. 182 bis l.f., in presenza di condizioni atte a garantire la solvibilità.*

Con la dichiarazione sostitutiva, inoltre, si prende atto dell'obbligo di restituzione degli aiuti percepiti in eccesso e, in caso di impresa unica, occorre attestare che si è tenuto conto di tutti gli aiuti ricevuti da tutte le imprese che si trovano nella relazione di controllo.

Se si è usufruito anche dei limiti di cui alla Sezione 3.12, infine, la dichiarazione ha ad oggetto il **rispetto di tutte le condizioni** previste dalla specifica normativa.

La dichiarazione sostitutiva deve essere ovviamente firmata e, se presentata tramite un intermediario, quest'ultimo deve conservarla in originale unitamente alla fotocopia di un documento di identità del dichiarante.

<sup>6</sup> Ai sensi dell'art. 2, numero 18, del Regolamento (UE) n. 651/2014 del 17/6/2014, è stata definita «impresa in difficoltà» un'impresa che soddisfa almeno una delle seguenti circostanze:

- a) nel caso di società a responsabilità limitata (diverse dalle PMI costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle PMI nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della due diligence da parte dell'intermediario finanziario selezionato), qualora abbia perso più della metà del capitale sociale sottoscritto a causa di perdite cumulate. Ciò si verifica quando la deduzione delle perdite cumulate dalle riserve (e da tutte le altre voci generalmente considerate come parte dei fondi propri della società) dà luogo a un importo cumulativo negativo superiore alla metà del capitale sociale sottoscritto. Ai fini della presente disposizione, per «società a responsabilità limitata» si intendono in particolare le tipologie di imprese di cui all'allegato I della direttiva 2013/34/UE e, se del caso, il «capitale sociale» comprende eventuali premi di emissione;
- b) nel caso di società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società (diverse dalle PMI costituite da meno di tre anni o, ai fini dell'ammissibilità a beneficiare di aiuti al finanziamento del rischio, dalle PMI nei sette anni dalla prima vendita commerciale ammissibili a beneficiare di investimenti per il finanziamento del rischio a seguito della due diligence da parte dell'intermediario finanziario selezionato), qualora abbia perso più della metà dei fondi propri, quali indicati nei conti della società, a causa di perdite cumulate. Ai fini della presente disposizione, per «società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società» si intendono in particolare le tipologie di imprese di cui all'allegato II della direttiva 2013/34/UE;
- c) qualora l'impresa sia oggetto di procedura concorsuale per insolvenza o soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei suoi confronti di una tale procedura su richiesta dei suoi creditori;
- d) qualora l'impresa abbia ricevuto un aiuto per il salvataggio e non abbia ancora rimborsato il prestito o revocato la garanzia, o abbia ricevuto un aiuto per la ristrutturazione e sia ancora soggetta a un piano di ristrutturazione;
- e) nel caso di un'impresa diversa da una PMI, qualora, negli ultimi due anni: 1) il rapporto debito/patrimonio netto contabile dell'impresa sia stato superiore a 7,5; e 2) il quoziente di copertura degli interessi dell'impresa (EBITDA/interessi) sia stato inferiore a 1,0.

## ■ LE SANZIONI

Trattandosi di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, resa ai sensi dell'art. 47 del DPR n. 445/2000, la sanzione, **penalmente rilevante**, in caso di mendacio segue le regole del codice penale e delle leggi speciali in materia. Nessuna delle (numerose) norme che hanno disciplinato gli aiuti di Stato Covid erogati in base al Temporary Framework, però, ha previsto una sanzione amministrativa specifica in caso di omissione dell'adempimento autodichiarativo, e non ha nemmeno condizionato la fruibilità degli aiuti alla presentazione del modello.

Dalla risposta all'interrogazione parlamentare 5-08011 pubblicata il 4/5/2022, in cui si chiedeva la cancellazione delle sanzioni ove l'errore nell'indicazione degli aiuti ricevuti non avesse comportato il superamento dei massimali previsti, è stato fatto presente che tali sanzioni sono collegate alle previsioni del DPR n. 445/2000 e non costituiscono **sanzioni tributarie**. Se così è, risulterebbe inapplicabile anche la sanzione da 250 a 2.000 euro prevista dall'art. 11 del d.lgs. n. 471/1997 per le altre violazioni in materia di imposte dirette e di IVA.

## ■ GLI AIUTI DI STATO E LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Nella dichiarazione Redditi 2022, in scadenza anch'essa (tranne casi particolari) il prossimo 30 novembre, è prevista l'indicazione degli aiuti di Stato, necessaria all'Agenzia delle Entrate per la registrazione della misura agevolativa nel RNA.

L'obbligo riguarda solo gli aiuti che non sono subordinati all'emanazione di **provvedimenti di concessione o di autorizzazione**, poiché per quelli subordinati è il soggetto concedente ad essere tenuto all'iscrizione nel Registro. In base a quanto riportato nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei redditi e dell'autodichiarazione, è possibile evitare la compilazione della sezione Aiuti di Stato (rigo RS401 del modello REDDITI 2022 e rigo IS201 della dichiarazione IRAP 2022) solo se:

- nel quadro A dell'autodichiarazione, con riferimento a ciascun aiuto, sono compilati anche i campi "settore" (codice 1: Generale; codice 4: Agricoltura; codice 5: Pesca) e "codice attività" (ATECO) corrispondente all'attività interessata alla componente di aiuto;
- nel frontespizio risultano compilati i campi "**forma giuridica**" e "**dimensione dell'impresa**";
- l'aiuto è stato fruito in un solo settore di attività. In caso contrario, infatti, la compilazione della dichiarazione dei redditi è obbligatoria, poiché è richiesta l'indicazione dei diversi codici attività, mentre nel quadro A dell'autocertificazione ne deve essere indicato uno solo.

L'assenza dei campi "**settore**" e "**codice attività**" in corrispondenza di un rigo del quadro A (come ad esempio nel caso del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro), non consente di fornire all'Amministrazione Finanziaria i dati necessari all'iscrizione dell'aiuto nel RNA e rende pertanto obbligatoria, per quell'aiuto, la compilazione dell'apposita sezione in dichiarazione dei redditi.