



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF075

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

<b>OGGETTO</b>	<b>EROGAZIONI PUBBLICHE - NUOVI OBBLIGHI INFORMATIVI DI BILANCIO</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 1 C. 125-127 L. 124/2017; PARERE CDS 1/06/2018; NOTA MIN. LAV. 11/01/2019; CNDCEC DOCUMENTO 15.03.2019
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>19/04/2019</b>

*Sintesi: la legge 124/2017 ha introdotto degli obblighi di trasparenza delle erogazioni pubbliche. In particolare tutte le imprese e le associazioni sono tenute:*

- a pubblicare nella nota integrativa al bilancio (o sul proprio sito istituzionale per le associazioni)
  - le informazioni riferite alle somme percepite dalla pubblica amministrazione, ove superiori a € 10.000.
- Il Cndcec ha fornito il suo pensiero in merito ai notevoli dubbi interpretativi che l'obbligo comporta, con particolare riferimento al concetto di "vantaggio economico" e di "sovvenzioni" ricevute.

La legge n. 124/2017 ("Legge annuale per il mercato e la concorrenza"), in vigore dal 29/08/2017, si propone di garantire maggiore trasparenza nelle relazioni tra i soggetti pubblici e gli altri soggetti. A tale scopo i co. 125-129 dell'art. 1 disciplinano il tema delle **contribuzioni pubbliche** e, nello specifico, degli adempimenti spettanti in capo a beneficiari ed erogatori prevedendo che:

- ⇒ enti non commerciali ed imprese
- ⇒ sono tenute a rendere pubbliche le informazioni riferite alle somme percepite dalla pubblica amministrazione, ove superiori a € 10.000.

Chiarimenti sono stati forniti dalla

- Circ. 2 dell'11/01/2019 del Ministero del Lavoro;
- Documento 15.03.2019 Cndcec.

Inoltre il Consiglio di Stato, in risposta ad una richiesta da parte del Mise (Nota 27/02/2018), ha espresso il proprio parere in ordine alla decorrenza della disposizione e alle sanzioni applicabili.

## AMBITO SOGGETTIVO

Sono interessati i seguenti soggetti, ove intrattengano rapporti economici con le P.A.:

- **associazioni, Onlus e fondazioni**



**Nota:** la norma elenca una serie di soggetti (**associazioni di protezione ambientale** ex art. 13 L. 349/1986 ed **associazioni dei consumatori** ex art. 137 D.lgs 206/2005) che, di fatto, rientrano tra tali enti.

- **le imprese.**



**Nota:** quest'ultimo ambito va di fatto circoscritto alle **sole società di capitali/enti commerciali**, in quanto la previsione risulta correlata alle indicazioni da fornire in Nota integrativa.

Per i seguenti soggetti è necessario fare queste ulteriori precisazioni.

<b>MICROIMPRESE</b>	In linea di principio, le micro-imprese, essendo esonerate, soddisfatte le condizioni di cui all'art. 2425-ter, cc, dalla pubblicazione della nota integrativa, non dovrebbero produrre, laddove fruiscano di tale esenzione, l'informativa di cui alla Legge n. 124/2017. Il Cndcec nel documento pubblicato il 15.03.2019 in via prudenziale, ha consigliato in mancanza di indicazioni precise, che <u>anche le micro-imprese riportino le informazioni richieste in calce al bilancio</u> , unitamente alle indicazioni inerenti alle richieste di cui all'art. 2427, comma 1, numeri 9 e 16. Tale soluzione sembra essere indirettamente confermata anche dalla tassonomia Xbrl.
---------------------	--

### CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 – Email: info@redazionefiscale.it

<b>COOPERATIVE SOCIALI</b>	Il Ministero del lavoro nella circolare n. 2/2019 ha chiarito che le cooperative sociali devono soddisfare le richieste previste per le imprese; queste, infatti, sono tenute a fornire le <u>indicazioni previste, con riferimento alle imprese e con specifico riferimento alle cooperative sociali.</u>
<b>IMPRESE SOCIALI</b>	Le imprese sociali configurano una "qualifica giuridica" (non una figura giuridica); pertanto seguiranno regime proprio della forma con la quale si sono costituiti: società o associazione/fondazione (incluse Onlus, finché il D.lgs n. 460/97 rimarrà applicabile) Le cooperative sociali, pur essendo imprese sociali di diritto, hanno già avuto, come indicato, apposite indicazioni sul tema a cui attenersi.



Circ. 2/2019 del Ministero del Lavoro: il nuovo obbligo di pubblicità è distinto rispetto a quello ulteriore di rendicontazione nei confronti della P.A. erogatrice cui sono tenute le imprese/enti non commerciali percipienti.

### CONDIZIONI

Non tutti i soggetti che hanno percepito una somma dalla pubblica amministrazione sono tenuti ad effettuare le comunicazioni richieste ma solo qualora, congiuntamente:

- abbiano ricevuto **vantaggi economici** da amministrazioni pubbliche o enti a queste equiparati
- e tali vantaggi economici abbiano un "valore" complessivo **almeno pari a € 10.000**.



**Limite cumulativo:** il limite di €. 10.000 va riferito a **tutti i vantaggi economici** ricevuti (Circ. 2/2019 Min. lav.). Ad esempio, ricorre l'obbligo per una Srl che nel 2018 ha ricevuto un contributo regionale per €. 8.000 ed ha ceduto beni ad un comune per €. 5.000 (andranno indicati i riferimenti di entrambe le erogazioni).

### SOGGETTI EROGANTI

L'obbligo di indicazione va riferito alle erogazioni effettuate dai seguenti soggetti:

- a) **pubbliche amministrazioni** e **soggetti di cui all'art. 2-bis del D.lgs. 33/2013** (che definisce l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina della trasparenza), di cui appresso:

ELENCO DEI SOGGETTI DESTINATARI DEGLI OBBLIGHI DI PUBBLICAZIONE E INFORMAZIONE
Pubbliche amministrazioni (D.lgs. 165/2001)
Enti pubblici economici e <b>ordini professionali</b>
<b>Società in controllo pubblico, escluse le società quotate</b>
<b>Associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato</b> comunque denominati, anche privi di personalità giuridica: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ con <b>bilancio superiore a € 500.000</b></li> <li>✓ la cui <b>attività sia finanziata</b> in modo maggioritario per almeno 2 esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio <b>da pubbliche amministrazioni</b> e</li> <li>✓ in cui la <b>totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da pubbliche amministrazioni</b></li> </ul>
Società a partecipazione pubblica e associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ con bilancio superiore a € 500.000,</li> <li>✓ che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici</li> </ul>

- b) **società controllate** di fatto/diritto direttamente o indirettamente da **pubbliche amministrazioni**:

- ivi comprese quelle che emettono **azioni quotate** in mercati regolamentati,
- e società da loro partecipate

- c) **società in partecipazione pubblica**:

- ivi comprese quelle che emettono **azioni quotate** in mercati regolamentati
- e le società da loro partecipate.

## AMBITO OGGETTIVO

A tutti i soggetti di cui sopra è richiesto di fornire informazioni relative a “*sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere ricevuti dalle medesime pubbliche amministrazioni e dai medesimi soggetti nell'anno precedente*”.

In sostanza i soggetti, in questione, sono tenuti a rendere pubbliche le informazioni relative a:

- ➔ sovvenzioni e **contributi**
- ➔ **incarichi** retribuiti
- ➔ qualsiasi “**vantaggio economico**”, di qualunque genere (in denaro o in natura)

ricevuti da soggetti pubblici.

## VANTAGGIO ECONOMICO

Il concetto di vantaggio fiscale (non chiarito dalla norma) è stato approfondito dalla prassi e della dottrina.

La **Circ. 2/2019 Min. Lavoro** ritiene vi rientrino:

- ⇒ tutti i corrispettivi di **prestazioni di servizi/cessioni di beni** nei confronti della PA
- ⇒ la concessione di **risorse** non finanziarie, ma **strumentali** (es: comodato gratuito di un immobile).



**Circ. 2/2019 Min. Lavoro:** “Sotto il primo profilo, la declaratoria contenuta nella disposizione testé richiamata presenta una portata notevolmente ampia: da un lato, infatti, essa evoca la formulazione dell'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n.241, in tema di provvedimenti attributivi di vantaggi economici, sicché si deve ritenere che costituiscono oggetto di pubblicazione i **contributi, le sovvenzioni, i sostegni a vario titolo ricevuti dalle P.A. e dagli enti assimilati**, che non traggono titolo da rapporti economici a carattere sinallagmatico. Dall'altro, tuttavia, il richiamo espresso alla nozione di incarichi retribuiti (rectius remunerati) fa ritenere applicabile la norma in esame anche ai casi nei quali le somme erogate dalla P.A. abbiano la **natura di un corrispettivo**, cioè di una controprestazione che costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto (come avviene nei rapporti contrattuali), in quanto traenti titolo da un rapporto giuridico caratterizzato, sotto il profilo causale, dall'esistenza di uno scambio.

L'attribuzione del **vantaggio da parte della P.A. può avere ad oggetto non soltanto risorse finanziarie**, ma anche risorse strumentali (come nel caso di un rapporto di comodato di un bene mobile o immobile): ai fini della prescritta indicazione della quantificazione del vantaggio economico assegnato, si dovrà fare riferimento al valore dichiarato dalla pubblica amministrazione che ha attribuito il bene in questione”.

**Secondo il Cndcec** (doc. 15/03/2019), al contrario, una lettura sistematica della norma porta a ritenere dover dare un'interpretazione restrittiva alla disposizione; in tal senso, **non dovrebbero rientrarvi**:

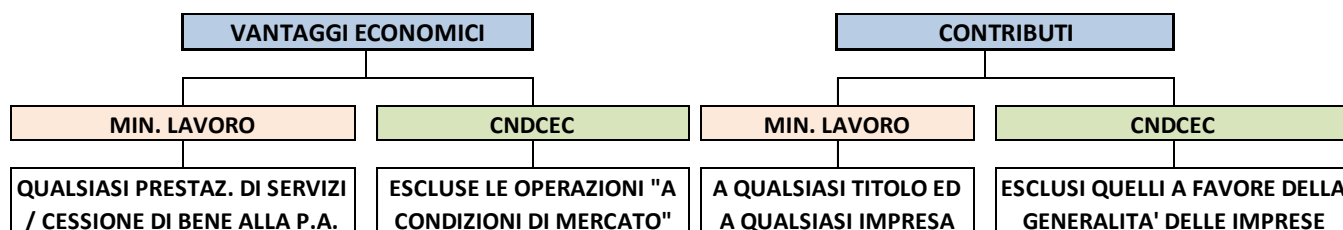
- l'ordinario **operazioni corrispettive** (prestazione di servizio/cessioni di beni) rese “**a valori di mercato**” (infatti non vi sarebbe alcun particolare “vantaggio” da parte del cedente/prestatore, se non l'ordinario margine che l'impresa realizza anche nei confronti di soggetti diversi dalle P.A.)
- le **misure agevolative rivolte alla generalità delle imprese** (per esempio: le **misure agevolative fiscali**), in quanto **vantaggi non indirizzati ad una specifica azienda**.



**Cndcec documento 15.03.2019:** “Il Cndcec ritiene, per questo, che **esulino** dalla finalità della richiesta e dall'ambito di riferimento dell'informativa le **operazioni svolte nell'ambito della propria attività, laddove sussistano rapporti sinallagmatici gestiti secondo regole del mercato**.

Una lettura diversa della norma porterebbe al paradosso di avere, per esempio, una società che opera solo con le amministrazioni pubbliche tenuta, ai sensi della legge, a “riscrivere” sostanzialmente -lato ricavi- il risultato d'esercizio (con criteri difformi rispetto a quelli utilizzati per la redazione del bilancio d'esercizio) per soddisfare una richiesta specifica.

La diversa applicabilità della norma agli enti non profit (Circ. Min. lavoro e Pol. soc. 11/01/2019, n. 2) è razionalmente giustificata dal fatto che tali istituti solitamente operano in **contesti fuori-mercato e specificamente “riservati”**. Gli importi corrisposti sono di base articolati sulla copertura dei costi e in sostituzione dell'attività degli enti pubblici medesimi (attività sussidiaria)”.



**N.B.:** in attesa di ulteriori chiarimenti, è opportuno fornire più dati possibile, anche ove si considerino facoltativi.

#### ULTERIORE ADEMPIMENTO PER LE COOPERATIVE SOCIALI

La L. n. 132/2018 (di conversione del DL 113/2018 in materia di immigrazione, sicurezza pubblica) ha integrato l'art. 1 co. 125 della L. 124/2017 prevedendo che le cooperative sociali sono altresì tenute:

- qualora svolgano **attività a favore degli stranieri** di cui al D.lgs n. 286/1998
- a **pubblicare trimestralmente** nei propri **siti internet/portali digitali** l'elenco dei soggetti a cui sono versate somme per lo svolgimento delle attività di integrazione, assistenza e protezione sociale

#### INFORMAZIONI DA PUBBLICARE

Le informazioni:

- ✓ che vanno fornite **“preferibilmente” in forma schematica** e, comunque, comprensibile al pubblico
- ✓ devono riguardare:

a) denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente
b) denominazione del soggetto erogante
c) somma incassata (per ogni singolo rapporto giuridico sottostante)
d) data di incasso
e) causale.

#### CRITERIO DA ADOTTARE

La legge annuale per il mercato e la concorrenza parla di contributi “ricevuti” ed “erogati”. Il termine nella sostanza identifica un criterio di informazione **per “cassa”**.

#### BENEFICIO IN NATURA

Laddove il beneficio sia in **natura** (es.: donazione di un bene), l'impresa

- deve considerare il valore di rilevazione iniziale del bene in bilancio come valore del contributo
- può considerare l'esercizio di iscrizione del bene, come “anno” in cui il contributo è stato ricevuto.

#### BENEFICI ECONOMICI

In aggiunta, la norma richiede, come detto, di rilevare anche i “benefici economici”.

##### Esempio1

Un'impresa fruisce dei locali di un ente pubblico con un comodato gratuito in ragione dell'attività svolta: il valore derivante dal mancato pagamento dell'affitto va iscritto quale beneficio (e valorizzato).

Non si può che assumere il “valore” del contributo ricevuto nel periodo di competenza come identificazione del contributo ricevuto, senza assumere ritardi o variazioni temporali nei pagamenti. In questo caso, l'iscrizione dei contributi richiede un sistema di rilevazione misto che considera:

- ✓ la cassa, per i contributi monetari;
- ✓ - la competenza economica per i contributi in natura.

#### CONTRIBUTI IN C/ESERCIZIO, C/IMPIANTI E C/CAPITALE – ASPETTI CIVILISTICI

Nonostante la tempistica d'iscrizione possa differire da quella prevista per l'adempimento, è utile ricordare che:

- i contributi in **conto esercizio**
- la quota di competenza dei contributi (nel caso in cui sia utilizzata la tecnica dei “risconti”)
  - ✓ in conto **impianti**
  - ✓ in conto **capitale**
    - ⇒ sono iscritti nel conto economico alla voce “A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio”.

Stessa imputazione spetta alle liberalità.

Tuttavia, i contributi di natura finanziaria sono portati nell'area finanziaria. L'OIC specifica, per esempio, che i contributi di riduzione di interessi finanziari sono portati a riduzione dei pertinenti importi degli oneri finanziari di cui alla voce "C17 Interessi e altri oneri finanziari" (OIC 12, paragrafo 96).

### MODALITA' DI PUBBLICAZIONE

In relazione alle modalità di pubblicazione occorre distinguere la natura del beneficiario:

→ **società di capitali/enti commerciali:** l'obbligo si ritiene assolto tramite indicazioni delle informazioni nella **Nota integrativa** del bilancio di esercizio (o del bilancio consolidato)



**Tassonomia XBRL PCI 2018-11-04:** la nuova tassonomia recentemente pubblicata sul sito di XBRL Italia prevede, opportunamente, un apposito campo testuale in cui riportare tali informazioni (presente anche nel bilancio delle micro imprese).

→ **altri soggetti (associazioni, fondazioni e Onlus):** l'obbligo assolto tramite pubblicazione **sul proprio sito Internet** o su "portali digitali" entro il **28 febbraio di ciascun anno**.



**PORTALI DIGITALI:** secondo il Ministero del Lavoro:

- in mancanza del sito Internet
- l'obbligo si considera adempiuto anche attraverso la pubblicazione:
  - ✓ sulle **pagine dei social network** (es: Facebook, Twitter, ecc.) dell'ente
  - ✓ sul sito **Internet dell'area associativa** a cui aderisce l'ente (es: ASD priva del sito web potrà pubblicare il dato sul sito della propria Federazione sportiva o ente di promozione sportiva cui è associata).



### ATTENZIONE - SOGGETTI IRPEF

**Nessun obbligo** si impone per quanto riguarda le imprese individuali e le società di persone (ancorché possiedano un proprio sito Internet o una pagina Facebook)

### MODALITA' ESPOSITIVA

La richiesta delle erogazioni pubbliche esula dal rispetto dei principi generali di redazione del bilancio. L'importo delle erogazioni, in sostanza, potrebbe risultare irrilevante rispetto all'informativa. Anche in tal caso, tuttavia, l'informazione deve essere prodotta secondo le previsioni.



**Nota:** Considerato anche che le informazioni potrebbero tradursi in una comunicazione avulsa rispetto alle modalità di predisposizione del bilancio, il Cndcec (Documento 15.03.2019) suggerisce di riportare **l'informativa in una sezione ad hoc della nota integrativa (preferibilmente in chiusura)** con una modalità di esposizione tabellare che possa identificare chiaramente:

- soggetto erogante;
- contributo ricevuto;
- breve descrizione del contributo.

Esempio2

Un Srl nel 2018 ha ricevuto un contributo di cui alla L. 124/2017 per €... 50.000.  
Compila come segue l'apposito prospetto della Nota integrativa:

	Soggetto erogante	Contributo ricevuto	Causale
n. 1	Amministrazione A	€ .....	
n. 2	Società B	€ .....	
.....			

L'importo totale dei vantaggi economici ricevuti corrisponde a € ...





**Cndcec (Doc. 15/03/2019):** non esclude che le società che predispongono il bilancio UE potrebbero, nel caso in cui l'informativa risultasse rilevante, effettuare **riconciliazioni** tra le somme dichiarate ai fini dell'adempimento della Legge n. 124/ 2017 e gli importi inclusi in bilancio.

## CONTROLLI

La richiesta della Legge n. 124/2017, essendo fornita in bilancio, è oggetto di attenzione da parte:

- del **revisore legale** a cui spetta di verificare le condizioni per l'iscrizione dei pertinenti importi e la correttezza del quantum indicato (quale "controllo contabile")
- dell'**organo di controllo**, dovrà considerare l'informazione in bilancio e il pertinente giudizio del revisore ("quale controllo "di legalità").

Naturalmente, le due tipologie di controllo confluiranno a carico del collegio sindacale laddove quest'ultimo si è incaricato anche del controllo contabile.

## DECORRENZA

In sede di introduzione dell'obbligo si era posto il dubbio sulla decorrenza dell'obbligo informativo.

In seguito ad apposita richiesta avanzata dal MISE, il Consiglio di Stato (parere n. 1449 del 1/06/2018) ha ritenuto che l'obbligo informativo

- ➔ decorre **dal 2019**
- ➔ con riferimento ai **vantaggi economici ricevuti a partire dal 1/01/2018**.

Ciò implica che per le imprese la pubblicazione inclusa nel bilancio "segue" la tempistica dello stesso.



**Proroga 180 giorni:** ove il bilancio sia approvato entro i 180 giorni in quanto sussistono le "particolari esigenze" (art. 2364, c.c. e art. 2478-bis, c.c.), la pubblicazione evidentemente non potrà che essere anch'essa differita.

## ESERCIZIO NON COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE

Se l'esercizio non coincide con l'anno solare si pone il problema di dover comprendere quali siano le erogazioni di competenza a cui riferirsi.

La norma richiede la pubblicazione dei benefici *"di qualunque genere ricevuti dalle medesime pubbliche amministrazioni e dai medesimi soggetti nell'anno precedente"*.

Secondo il Cndcec (documento 15.03.2019) il riferimento appare, relativo

- all'**anno solare**
- piuttosto che all'esercizio amministrativo.

Tale considerazione porterebbe a includere nella nota integrativa i contributi ricevuti nell'anno solare, anche laddove il periodo amministrativo sia diverso.

### Esempio3

Le società:

- che hanno chiuso il proprio periodo amministrativo il 30 giugno 2019
- dovranno includere nel proprio bilancio i contributi ricevuti dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018.



**Bilancio consolidato:** Il testo normativo richiama esplicitamente che l'indicazione debba essere riportata sia nel bilancio d'esercizio che nel bilancio consolidato. Si potrebbe avere, quindi, che l'obbligo non sussista per la predisposizione del bilancio d'esercizio (in quanto i contributi sono complessivamente inferiori a € 10.000) ma **sussista per il bilancio consolidato**.

**ASPETTI SANZIONATORI “PESANTI”**

L'inosservanza degli obblighi di pubblicazione, può comportare dei notevoli effetti sanzionatori, che vanno distinti a seconda del soggetto destinatario dell'obbligo informativo.

**SOCIETÀ DI CAPITALI/ENTI COMMERCIALI**

L'inosservanza degli obblighi comporta:

- la **restituzione delle somme**
- **entro 3 mesi.**



**Decorrenza dei tre mesi:** il Cndcec (doc. 15/03/2019) ritiene che il termine a partire dal quale scattano i 3 mesi per la restituzione abbia **avvio dalla data di pubblicazione del bilancio**.

Inoltre, il Cndcec ritiene che:

- la misura sanzionatoria sia eccessivamente severa (in quanto tale potrebbe essere oggetto di futura censura da parte della giurisprudenza)
- posto che l'inadempienza potrebbe essere dovuta alla dubbiosità circa l'operatività della norma (soprattutto relazione “all'oggetto” da comunicare, come visto in precedenza), ritiene che il termine andrebbe letto come **decorrente dal momento in cui la società è venuta a conoscenza dell'inadempimento** (senza essersi attivata nel ridepositare il bilancio completo dell'informativa corretta).



**RESTITUZIONE DELLE SOMME:** le somme

- ✓ sono restituite ai soggetti eroganti ove questi abbiano adempiuto agli obblighi di pubblicazione degli atti di concessione delle somme
- ✓ ove anche questi ultimi siano inadempienti: le somme affluiscono al fondo per la lotta alla povertà e all'esclusione sociale.

**ALTRI SOGGETTI (ASSOCIAZIONI, FONDAZIONI E ONLUS)**

Il Consiglio di Stato ha ritenuto

- **non applicabile la sanzione della restituzione** delle somme
- in considerazione dell'assenza di scopo di lucro di tali soggetti.

