

Genova, 3 maggio 2019

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

CIRCOLARE N. 6/2019

OGGETTO: DISCIPLINA SULLA TRASPARENZA DELLE EROGAZIONI PUBBLICHE - NUOVI OBBLIGHI DI INFORMATIVA

1 PREMESSA

L'art. 1 co. 125, terzo periodo, della L. 4.8.2017 n. 124 prevede che *“le imprese che ricevono sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere dalle pubbliche amministrazioni e dai soggetti di cui al primo periodo sono tenute a pubblicare tali importi nella nota integrativa del bilancio di esercizio e nella nota integrativa dell'eventuale bilancio consolidato. L'inosservanza di tale obbligo comporta la restituzione delle somme ai soggetti eroganti entro tre mesi dalla data di cui al periodo precedente”*.

L'obbligo di pubblicazione non sussiste ove gli importi ricevuti siano inferiori a 10.000,00 euro nel periodo considerato.

La formulazione della suddetta norma ha fatto emergere significativi dubbi interpretativi a causa della sua scarsa chiarezza e dell'inadeguato coordinamento con la normativa vigente.

Di seguito sono elencati i principali interventi di prassi sul tema:

- la nota Ministero del Lavoro e politiche sociali 23.2.2018 n. 34/2540, che si è pronunciata sulla decorrenza degli obblighi;
- il parere Consiglio di Stato 1.6.2018 n. 1449 sulle tempistiche di applicazione, i soggetti competenti all'attuazione della disciplina e ai relativi controlli;
- la circolare Ministero del Lavoro e politiche sociali 11.1.2019 n. 2;
- la circolare Assonime 22.2.2019 n. 5;
- il documento CNDCEC del 15.3.2019.

2 NUOVA DISCIPLINA SULLA TRASPARENZA DELLE EROGAZIONI PUBBLICHE

La L. 4.8.2017 n. 124 (legge annuale per il mercato e la concorrenza) ha introdotto, all'art. 1 co. 125 - 129, alcune misure finalizzate ad assicurare la trasparenza nel sistema delle erogazioni pubbliche. In particolare, gli obblighi di pubblicazione di cui al co. 125 gravano su tre insiemi di soggetti, come evidenziato nella seguente tabella.

Destinatari	Informazioni da pubblicare	Modalità di pubblicazione
Associazioni di protezione ambientale, associazioni di consumatori, associazioni, fondazioni e ONLUS (co. 125, primo periodo)	Informazioni relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere	Nei propri siti Internet o portali digitali, entro il 28 febbraio di ogni anno
Cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri (co. 125, secondo periodo)	Elenco dei soggetti a cui sono versate somme per lo svolgimento di servizi finalizzati ad attività di integrazione, assistenza e protezione sociale	Trimestralmente, nei propri siti Internet o portali digitali
Imprese (co. 125, terzo periodo)	Importo di sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere	Nella Nota integrativa del bilancio di esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato

2.1 LIMITE DI 10.000,00 EURO PER LA RENDICONTAZIONE

Ai sensi del co. 127 dell'art. 1 della L. 124/2017, al fine di evitare l'accumulo di informazioni non rilevanti, l'obbligo di pubblicazione non sussiste ove l'importo delle sovvenzioni, dei contributi, degli incarichi retribuiti e comunque dei vantaggi economici di qualunque genere ricevuti dal soggetto beneficiario sia inferiore a 10.000,00 euro nel periodo considerato.

Secondo Assonime, trattandosi di una disposizione volta ad "evitare l'accumulo di informazioni non rilevanti" (e non di una disciplina volta a controllare l'ammontare complessivo delle risorse ricevute, come accade invece ad esempio rispetto agli aiuti *de minimis*), si può ritenere che la soglia di 10.000,00 euro vada riferita al totale dei vantaggi economici che il beneficiario ha ricevuto da un medesimo soggetto erogante nel periodo di riferimento, sia che il beneficio sia stato erogato con un unico atto sia che l'erogazione sia avvenuta con una pluralità di atti.

2.2 DECORRENZA DEGLI OBBLIGHI

Con riferimento alla tempistica di applicazione, il Consiglio di Stato, nel parere 1.6.2018 n. 1449, conclude che "... non può che convenirsi per l'introduzione degli obblighi dall'anno 2018".

Secondo il CNDCEC, le imprese che hanno iniziato l'esercizio prima dell'1.1.2018 e che, quindi, chiudono il proprio bilancio annuale nell'anno 2018 prima del 31.12.2018 non possono essere interessate dalla



norma, essendo la norma efficace per i contributi ricevuti dall'1.1.2018 ed essendo l'“anno” il riferimento temporale richiesto per l'informativa.

Qualora l'esercizio non coincida con l'anno solare si pone il problema di dover comprendere quali siano le erogazioni di competenza a cui riferirsi. Secondo il CNDCEC la norma fa riferimento 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. Le società che, per esempio, chiudono il proprio periodo amministrativo il 30.6.2019 dovranno includere nel proprio bilancio i contributi ricevuti dall'1.1.2018 al 31.12.2018.

3 AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLE NUOVE NORME

I destinatari degli obblighi di pubblicazione possono suddividersi, come sopra anticipato, in tre categorie, a cui corrispondono altrettanti periodi del co. 125 dell'art. 1 della L. 124/2017:

- associazioni, fondazioni e ONLUS;
- imprese;
- cooperative sociali.

Limitando la nostra analisi alle imprese, si evidenzia che, ad avviso di Assonime, gli obblighi di trasparenza riguardano tutte le imprese, pubbliche e private, che beneficiano di erogazioni pubbliche.

Bilanci in forma abbreviata e micro imprese

Le imprese che non superano la soglia dimensionale di cui all'art. 2435-*ter* c.c. (c.d. “micro imprese”) non sono tenute a predisporre la Nota integrativa. Il CNDCEC, in via prudenziale, ritiene che, in mancanza di indicazioni precise, anche le micro imprese riportino le informazioni richieste in calce al bilancio. Tale soluzione sembra essere indirettamente confermata anche dalla tassonomia XBRL.

Per i soggetti che rientrano nei limiti di cui all'art. 2435-*bis* (bilancio in forma abbreviata), secondo Assonime l'obbligo introdotto dal co. 125 non si mostra in linea con l'approccio seguito dal legislatore in sede di recepimento della direttiva contabile 34/2013, ispirato ad una logica di divieto di *gold plating* (cioè di non prevedere ulteriori oneri rispetto a quanto richiesto).

Viene, pertanto, auspicato un intervento normativo di modifica dell'attuale formulazione dei co. 125, terzo periodo, e 126, che preveda una collocazione delle informazioni diversa dalla Nota integrativa del bilancio (ad esempio, un'apposita relazione, da rendere pubblica contestualmente al bilancio).

Tassonomia XBRL

La nuova versione della tassonomia XBRL (denominata PCI 2018-11-04), resa disponibile nel mese di novembre e obbligatoria a partire dall'1.3.2019 per i bilanci riferiti ad esercizi chiusi il 31.12.2018 o in data



successiva, prevede, nel tracciato della Nota integrativa, un apposito campo testuale dedicato alla nuova informativa in esame.

4 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLE NUOVE NORME

Indicazioni circa l'ambito oggettivo di applicazione delle norme contenute nel co. 125 dell'art. 1 della L. 124/2017, con particolare riferimento ai soggetti del Terzo settore, sono contenute nella circolare 11.1.2019 n. 2 del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

Concentrando l'attenzione sugli obblighi in capo alle imprese che ricevono "*sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere*" dalle Pubbliche Amministrazioni e dai soggetti di cui al primo periodo del co. 125, di seguito riportiamo le considerazioni effettuate da Assonime nella circolare 22.2.2019 n. 5.

4.1 CORRISPETTIVI DA ATTIVITÀ D'IMPRESA

Assonime ricorda che:

- lo IAS 20 richiede di contabilizzare come contributi pubblici solo quelli che sono distinti dalle normali transazioni commerciali dell'impresa;
- le disposizioni contenute nell'art. 26 del DLgs. 33/2013, secondo cui le Amministrazioni e le società pubbliche devono pubblicare sul proprio sito gli atti di concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi e ausili finanziari alle imprese, e comunque di vantaggi economici di qualunque genere, sono state interpretate dall'Autorità nazionale anticorruzione (ANAC) come complementari e non sovrapposte alla disciplina di trasparenza dei contratti pubblici.

Sulla base di tali premesse, Assonime ritiene che la disciplina in esame dovrebbe applicarsi solo alle attribuzioni che rientrano nel novero dei vantaggi economici/liberalità e non, invece, alle somme ricevute dall'impresa come corrispettivo di lavori pubblici, servizi e forniture.

La medesima impostazione dovrebbe valere, seppur a tal fine sarebbe auspicabile una conferma ufficiale, anche:

- ove la prestazione da parte dell'impresa avvenga e sia compensata nell'ambito di una convenzione o di un contratto di programma;
- per i contratti di sponsorizzazione.

4.2 INCARICHI RETRIBUITI

Nella propria circolare, Assonime evidenzia come il riferimento nella norma alle erogazioni ricevute dalle imprese per "incarichi retribuiti" andrebbe inteso come rivolto esclusivamente a eventuali incarichi che esulino dall'esercizio tipico dell'attività dell'impresa.

Il diverso orientamento previsto dalla circolare Min. Lavoro e Politiche sociali 2/2019 in relazione agli enti del Terzo settore (in capo ai quali la L. 124/2017, come già evidenziato, prevede l'obbligo di pubblicare le



informazioni sulle provvidenze pubbliche sul relativo sito Internet, entro il 28 febbraio di ogni anno), secondo cui devono essere rendicontati tutti gli incarichi ricevuti, anche a carattere sinallagmatico, si giustifica in ragione della diversa natura dell'attività dell'impresa.

4.3 SOVVENZIONI, CONTRIBUTI E VANTAGGI ECONOMICI DI QUALUNQUE GENERE

Secondo Assonime, vanno sicuramente escluse dall'obbligo di pubblicazione le misure generali fruibili da tutte le imprese e che rientrano nella struttura generale del sistema di riferimento definito dallo Stato. Rientrano in tale categoria, ad esempio:

- la disponibilità di infrastrutture viarie o dell'illuminazione pubblica;
- le agevolazioni fiscali non selettive (come l'ACE, abrogato dalla L. 145/2018).

Nella circolare si sottolinea come considerazioni simili possano essere estese ai vantaggi economici che, pur rientrando nella categoria dei vantaggi selettivi e quindi degli aiuti di Stato, sono ricevuti in applicazione di un regime di aiuti. In tali circostanze i vantaggi sono accessibili a tutte le imprese che soddisfano determinate condizioni, sulla base di criteri generali predeterminati. Nel documento vengono riportati i seguenti esempi:

- le misure previste da decreti ministeriali rivolti a specifici settori industriali e volte a finanziare attività connesse a progetti di ricerca e sviluppo;
- le agevolazioni fiscali, per le quali le informazioni rilevanti ai fini delle imposte sono già inserite dalle imprese nelle apposite dichiarazioni dei redditi.

5 PROVENIENZA DELLE EROGAZIONI

Per quanto attiene alla provenienza delle erogazioni oggetto di pubblicazione, gli obblighi di pubblicazione di cui al co. 125 riguardano i vantaggi ricevuti dai seguenti soggetti:

- le Pubbliche Amministrazioni e i soggetti di cui all'art. 2-*bis* del DLgs. 33/2013;
- le società controllate di diritto o di fatto, direttamente o indirettamente, da Pubbliche Amministrazioni, incluse le quotate, e le loro partecipate;
- le società in partecipazione pubblica, comprese le quotate, e le società da loro partecipate.

5.1 DEFINIZIONE DI PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

In considerazione del rinvio operato dalla L. 124/2017, sembra corretto fare riferimento, per quanto attiene alle relative definizioni, a quanto previsto dall'art. 2-*bis* co. 1 del DLgs. 14.3.2013 n. 33, secondo cui, ai fini del medesimo decreto, per "Pubbliche Amministrazioni" si intendono tutte le amministrazioni di cui all'art. 1 co. 2 del DLgs. 30.3.2001 n. 165 (recante "*Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche*"), ivi comprese le autorità portuali, nonché le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione.

Ai sensi della richiamata disposizione, "*per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed*



amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300', nonché, fino alla revisione organica della disciplina di settore, il CONI.

L'art. 2-bis co. 2 e 3 del DLgs. 33/2013 prevede che la medesima disciplina prevista per le Pubbliche Amministrazioni di cui al co. 1 si applica anche, in quanto compatibile:

- agli enti pubblici economici e agli Ordini professionali;
- alle società in controllo pubblico come definite dall'art. 2 co. 1 lett. m) del DLgs. 175/2016, escluse le società quotate, nonché le società da esse partecipate, salvo che queste ultime siano, non per il tramite di società quotate, controllate o partecipate da Amministrazioni Pubbliche;
- alle associazioni, alle fondazioni e agli enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a 500.000,00 euro, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da Pubbliche Amministrazioni e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo di amministrazione o di indirizzo sia designata da Pubbliche Amministrazioni;
- alle società in partecipazione pubblica come definite dal DLgs. 175/2016 e alle associazioni, alle fondazioni e agli enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a 500.000,00 euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle Amministrazioni Pubbliche o di gestione di servizi pubblici (limitatamente ai dati e ai documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea).

5.2 ESCLUSIONE DELLE EROGAZIONI NON NAZIONALI

Assonime ritiene che la disciplina riguardi esclusivamente le risorse pubbliche nazionali, restando escluse quelle riconducibili, direttamente o indirettamente, a soggetti pubblici di altri Stati (europei o extraeuropei) e alle istituzioni europee.

5.3 FONDI INTERPROFESSIONALI PER IL FINANZIAMENTO DEI CORSI DI FORMAZIONE

Profili di dubbio attengono alla necessità o meno di esporre in Nota integrativa i benefici ricevuti tramite i Fondi per la formazione dei dipendenti.

Secondo Assonime, considerato che i Fondi sono finanziati con i contributi delle stesse imprese beneficiarie e sono tenuti a rispettare specifici criteri di gestione improntati alla trasparenza, la pubblicazione nella Nota integrativa sembrerebbe ingiustificata. Sul punto, peraltro, sarebbe utile, secondo Assonime, un chiarimento da parte dei Ministeri competenti.



6 MODALITÀ DI RENDICONTAZIONE

Nel documento del CNDCEC si 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.

6.1 CRITERIO DI CONTABILIZZAZIONE

Un aspetto rilevante da valutare nell'applicazione delle nuove disposizioni è il criterio da seguire (per cassa o per competenza) per la rilevazione in Nota integrativa dei contributi ricevuti. Per quanto riguarda le imprese, Assonime sottolinea come gran parte delle stesse consideri preferibile utilizzare un criterio di contabilizzazione per cassa, mentre alcune ritengono più semplice seguire un criterio di contabilizzazione per competenza, che è quello attualmente utilizzato per rendere conto dei contributi pubblici nel bilancio di esercizio.

Secondo Assonime, una soluzione pratica, almeno nella fase di prima applicazione della disciplina, può essere quella di lasciare libera scelta ai redattori del bilancio, con l'espressa indicazione nella Nota integrativa del criterio utilizzato, che dovrà essere applicato coerentemente per tutte le erogazioni ricevute.

6.2 RINVIO AL REGISTRO NAZIONALE DEGLI AIUTI DI STATO

L'art. 3-*quater* co. 2 del DL 14.12.2018 n. 135 (conv. L. 11.2.2019 n. 12), c.d. "decreto semplificazioni", stabilisce che, "per gli aiuti di Stato e gli aiuti *de minimis* contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato" di cui all'art. 52 della L. 24.12.2012 n. 234, la registrazione degli aiuti individuali nel predetto sistema, operata dai soggetti che concedono o gestiscono gli aiuti medesimi, tiene luogo degli obblighi di pubblicazione posti a carico delle imprese beneficiarie dall'art. 1 co. 125 della L. 124/2017, a condizione che venga dichiarata nella Nota integrativa del bilancio l'esistenza di aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nell'ambito del Registro nazionale degli aiuti di Stato.

Secondo Assonime, in applicazione dell'art. 3-*quater* co. 2 del DL 135/2018, l'impresa che ha ricevuto aiuti (anche *de minimis*) oggetto di obbligo di pubblicazione nel Registro nazionale aiuti di Stato, sia che si tratti di aiuti *ad hoc* sia che si tratti di aiuti ricevuti in base a un regime generale, per assolvere l'obbligo previsto dal co. 125 può dichiarare nella Nota integrativa del bilancio tale circostanza, senza necessità di specificare i dettagli dei benefici ricevuti.

Nei casi in cui l'impresa abbia dubbi circa la qualificazione di un vantaggio ricevuto come aiuto di Stato oggetto di obbligo di pubblicazione nel Registro, è possibile sempre decidere di inserire le relative informazioni nella Nota integrativa del bilancio.



Allo stesso modo, l'impresa può decidere di pubblicare in ogni caso nella Nota integrativa del bilancio, a prescindere dall'iscrizione dell'aiuto nel Registro, alcuni dei benefici ricevuti che ritiene particolarmente rilevanti.

7 SANZIONI

L'art. 1 co. 125 della L. 124/2017 stabilisce che l'inosservanza dell'obbligo di pubblicazione da parte delle imprese "comporta la restituzione delle somme ai soggetti eroganti entro tre mesi". La norma fissa quindi un termine di tre mesi per la restituzione.

Assonime esprime considerazioni critiche sul regime sanzionatorio, definendolo severo, se non addirittura iniquo ove si estendesse l'obbligo di informativa anche alle somme ricevute come corrispettivo di lavori pubblici, servizi e forniture, facendo sorgere dubbi circa la compatibilità della disposizione con il principio della proporzionalità delle sanzioni e il rispetto alle norme costituzionali a tutela del lavoro e dell'attività di impresa.

Data l'oggettiva complessità della materia, Assonime auspica che le autorità competenti prevedano una moratoria, nella fase di prima applicazione, rispetto all'applicazione delle sanzioni previste.

8 POSSIBILITÀ DI RINVIO DEI TERMINI DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO 2018

Con un comunicato stampa diffuso il 21.2.2019, il CNDCEC ha evidenziato come le novità previste dalla legislazione speciale in materia di benefici apportati dalle Pubbliche Amministrazioni potrebbero essere cause del rinvio a 180 giorni del termine di approvazione del bilancio d'esercizio 2018, qualora lo statuto sociale contenga tale facoltà ex art. 2364 co. 2 c.c.

A tal riguardo, si ricorda che, ai sensi dell'art. 2364 co. 2 c.c., norma estesa alle srl dall'art. 2478-bis co. 1 c.c., l'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. È, quindi, imposta una periodicità minima delle riunioni assembleari, correlata all'approvazione dei risultati della gestione, in modo da assicurare ai soci la possibilità di conoscerli, controllarli, discuterli ed, eventualmente, approvarli.

Ai sensi dell'art. 2364 co. 2 secondo periodo c.c., nello statuto è possibile prevedere un termine maggiore entro il quale convocare annualmente l'assemblea ordinaria, comunque non superiore a 180 giorni, quando la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato (proroga "sistematica") "ovvero" quando lo richiedono particolari esigenze connesse alla struttura e all'oggetto della società (proroga "occasionale").

Ad ogni modo, si tenga presente che gli amministratori devono segnalare le cause della dilazione nella Relazione sulla gestione (art. 2364 co. 2 ultimo periodo c.c.). Laddove la società rediga il bilancio in forma abbreviata, le indicazioni circa i motivi del rinvio, non potendo essere inserite nella Relazione sulla gestione, devono essere specificate nella Nota integrativa.



Peraltro, mentre nell'ipotesi di proroga "sistematica" risulta sufficiente richiamare l'obbligo di redigere il bilancio consolidato, in presenza di rinvio "occasionale" gli amministratori sono tenuti a indicare la specifica motivazione del rinvio. La mancata motivazione del rinvio non invalida la delibera di approvazione del bilancio, ma potrebbe incidere sulla responsabilità degli amministratori ai sensi dell'art. 2392 c.c.

Lo Studio resta a disposizione per fornire ogni assistenza o chiarimento qualora si rendesse necessario.

STLex Studio Legale Tributario

