

OBBLIGO DI PUBBLICITÀ E TRASPARENZA PER I CONTRIBUTI PUBBLICI

di Claudia Romano

La Legge 4 agosto 2017, n. 124, ai commi da 125 a 129, ha previsto particolari obblighi informativi nel caso di ottenimento di contributi, sovvenzioni, sussidi pubblici.

Successivamente l'art. 35, D.L. n. 34/2019, c.d. "Decreto Crescita", è intervenuto vigorosamente sul disposto normativo:

- prevedendo **modifiche sostanziali** riguardanti l'**ambito soggettivo e oggettivo** di applicazione della disciplina;
- prevedendo **modifiche di carattere sistematico e di coordinamento** (commi da 126 a 129);
- fissando il **termine per la pubblicazione delle informazioni sul sito Internet al 30 giugno di ogni anno**;
- estendendo la **pubblicazione sul sito Internet anche**:
 - alle **società che redigono il bilancio in forma abbreviata**;
 - ai **soggetti non tenuti alla redazione della Nota integrativa**;
- rivedendo il **regime sanzionatorio**, includendo una **moratoria per le violazioni** relative al **2018**.

Soggetti interessati (beneficiari)

I **commi 125 e 125-bis**, articolo 1, Legge n. 124/2017, individuano 3 raggruppamenti di soggetti interessati all'obbligo di pubblicità:

1. al primo raggruppamento appartengono:
 - **associazioni di protezione ambientale a carattere nazionale** e quelle presenti in almeno cinque regioni;
 - **associazioni dei consumatori** e degli **utenti**, rappresentative **a livello nazionale**;
 - **associazioni, ONLUS, fondazioni**;
 - **cooperative sociali** che svolgono **attività a favore degli stranieri** ex **D.Lgs. n. 286/1998**;
2. al secondo, le **imprese** esercenti le attività ex **art. 2195, C.c., tenute alla redazione della Nota Integrativa**;
3. al terzo, le **società che redigono il bilancio in forma abbreviata** e i soggetti **non tenuti alla redazione della Nota Integrativa** (micro-imprese art. 2435-ter, C.c, società di persone, piccoli imprenditori, compresi i forfettari).



ATTENZIONE Sono esclusi dall'obbligo di pubblicità i professionisti.

Termini e modalità di pubblicazione

Le **modalità di assolvimento dell'obbligo di pubblicità** sono **differenziate** a seconda della **tipologia di soggetto**.

Il comma 125-bis prevede che l'**obbligo di pubblicare gli impegni e le informazioni nella Nota Integrativa** del bilancio di esercizio, e dell'eventuale bilancio consolidato, **riguarda tutti i soggetti tenuti ad iscriversi al Registro delle imprese** (art. 2195, Codice civile).

Informazioni da riportare sul proprio sito internet o portale dell'associazione

Le **società che redigono il bilancio in forma abbreviata** (art. 2435-bis, C.c.) ed i **soggetti non tenuti alla redazione della Nota Integrativa** (micro-imprese, società di persone, imprese individuali, ecc...) devono pubblicare **le suddette informazioni entro il 30 giugno di ogni anno nel proprio sito Internet o, in mancanza di quest'ultimo, nel portale digitale dell'associazione di categoria** di appartenenza (comma 125-bis).

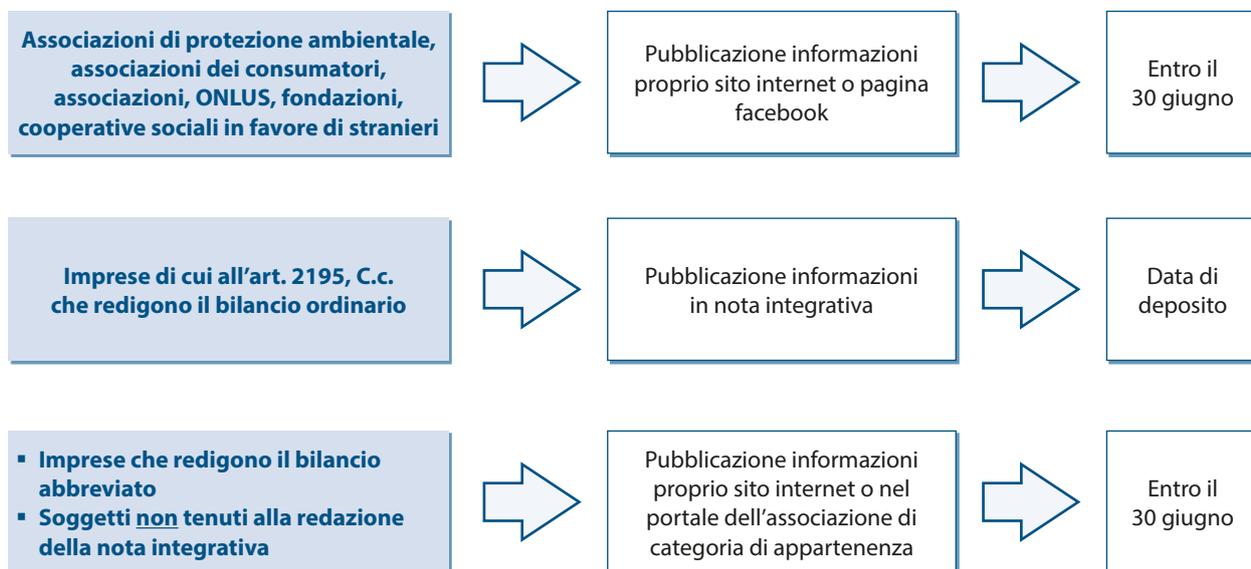


ATTENZIONE

Si evidenzia che anche le istruzioni operative per l'utilizzo della **tassonomia del bilancio XBRL, denominata PCI_2018-11-04**, pubblicate il 22 gennaio 2020 precisano che "... le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata o che comunque non sono tenute alla redazione della Nota Integrativa assolvono l'obbligo di trasparenza in esame in forme diverse dalla pubblicazione in bilancio".

Le associazioni, ONLUS, fondazioni, ecc, facenti parte del primo raggruppamento di soggetti sono tenute a pubblicare le informazioni **sul proprio sito Internet/portale digitale** o sulla pagine facebook dell'ente medesimo (Circolare n. 2/2019 del Ministero del Lavoro), entro il 30 giugno di ogni anno (comma 125).

Se l'ente beneficiario non dispone di un portale digitale la pubblicazione può essere effettuata anche **sul sito internet della rete associativa** a cui aderisce l'ente.



Le cooperative sociali che svolgono attività **a favore di stranieri** sono, inoltre, tenute a **pubblicare trimestralmente sul proprio sito Internet/portale digitale "l'elenco dei soggetti a cui sono versate somme per lo svolgimento di servizi finalizzati ad attività di integrazione, assistenza e protezione sociale"** (comma 125-sexies).

**ATTENZIONE**

Merita evidenziare che il **comma 125-quinquies** prevede che, in merito agli **aiuti di Stato/aiuti de minimis contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato** di cui all'art. 52, Legge n. 234/2012, **la registrazione degli stessi** (nella sezione trasparenza del registro), ad opera del soggetto erogante, **tiene luogo degli obblighi di pubblicazione**.

A tal fine il soggetto beneficiario **deve indicare l'esistenza** degli aiuti "oggetto di obbligo di pubblicazione" nel predetto Registro:

- nella Nota Integrativa;
- sul proprio sito Internet/portale digitale o quello dell'associazione di categoria di appartenenza.

**NOVITÀ**

L'emergenza epidemiologica da **Covid-19** ha portato lo Stato italiano, con parere favorevole della Commissione Europea, all'introduzione di numerosi **contributi e aiuti di Stato a sostegno delle categorie che maggiormente sono state colpite da tale crisi**, tra i quali segnaliamo:

- contributo a fondo perduto i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica Covid-19;
- contributo a fondo perduto per gli operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive;
- detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza COVID-19;
- contributo a fondo perduto da destinare agli operatori IVA dei settori economici interessati dalle misure restrittive del D.P.C.M. 3 novembre 2020;
- contributo a fondo perduto da destinare all'attività dei servizi di ristorazione;
- credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda;
- credito d'imposta adeguamento degli ambienti di lavoro.

Gli aiuti di Stato sopra esposti sono **compatibili** e possono essere **cumulati con altri aiuti c.d. "de minimis"**, a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo.

A tal proposito si segnala, che diverse Regioni e Province Autonome hanno previsto contributi a fondo perduto a favore delle imprese che hanno subito danni economici a seguito dell'emergenza da Covid-19.

**ATTENZIONE**

Ai fini dell'impatto di tali misure con riferimento agli obblighi informativi nel bilancio d'esercizio 2020, si evidenzia che trattandosi di Aiuti di Stato, oppure di aiuti de minimis, soggetti all'**obbligo di registrazione nel Registro nazionale degli aiuti di Stato** di cui all'art. 52, Legge n. 234/2012, **sarà sufficiente dare menzione dell'esistenza**:

- in **Nota integrativa**;
- nel **proprio sito Internet/portale digitale o quello dell'associazione di categoria di appartenenza**, se l'operatore economico non è tenuto alla redazione della Nota integrativa.

Per quanto riguarda le **Cooperative sociali**, il Ministero del Lavoro nella Circolare n. 2/2019 ha specificato che **sotto il profilo fiscale sono considerate ONLUS** di diritto ex art. 10, comma 6, D.Lgs. n. 460/97, mentre **sotto il profilo civilistico sono società** che assumono di diritto anche la **qualifica di impresa sociale**.

La prevalenza del profilo sostanziale legato alla configurazione civilistica della cooperativa sociale porta a ritenere **applicabile** a quest'ultima **la disciplina prevista per le imprese**:

- 📖 "Le cooperative sociali, pertanto, sono tenute ad **adempiere agli obblighi** previsti dalla normativa in esame in sede di nota integrativa del bilancio di esercizio e di nota integrativa del bilancio consolidato, ove esistente".

Si tratta quindi delle cooperative sociali diverse da quelle che svolgono attività a favore degli stranieri, in quanto per queste la norma prevede lo stesso trattamento riservato ad associazioni ed ONLUS.

Soggetti eroganti

In base al **comma 125**, i **soggetti eroganti** sono individuati dalle **Pubbliche Amministrazioni** di cui:

- all'**art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001**:
 - Regioni;
 - Province;
 - Comuni;
 - Comunità montane, loro consorzi e associazioni;
 - le società in controllo pubblico;
 - le associazioni e fondazioni ed enti di diritto privato comunque denominati con bilancio superiore a € 500.000, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi, nell'ultimo triennio, dalle Pubbliche Amministrazioni ed in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'Organo Amministrativo o di indirizzo sia designata dalla P.A.;
- all'**art. 2-bis, D.Lgs. n. 33/2013** (ad esempio, Autorità amministrative indipendenti di garanzia/vigilanza).



ATTENZIONE

Tra i soggetti eroganti le somme per le quali sussiste l'obbligo di pubblicazione sono state **eliminate le società quotate o le società da queste partecipate** purché lo siano per il tramite di società quotate controllate.

Oggetto degli obblighi informativi

La **normativa previgente** richiamava "sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici **di qualunque genere**" ricevuti.

Il **comma 125** prevede, invece, che **devono essere pubblicati esclusivamente** i seguenti benefici:

 "sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, **in denaro o in natura**, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria".

Tale disposizione conferma, pertanto, che l'oggetto degli obblighi informativi **prescinde dalla forma e dal fatto che sia in denaro o in natura** (ad esempio, messa a disposizione del soggetto di un immobile pubblico a titolo gratuito).

Il legislatore ha circoscritto l'onere di pubblicazione ai soli **aiuti specifici**, assumendo quindi rilevanza i "rapporti bilaterali, in cui un dato soggetto riconducibile alla sfera pubblica attribuisce un vantaggio a un particolare soggetto del terzo settore o a una specifica impresa".

Risultano, pertanto, **escluse**:

- **le agevolazioni fiscali/previdenziali e le sovvenzioni ricevute "sulla base di un regime generale"**, ossia:
 - accessibili a tutti coloro che presentano specifiche condizioni;
 - rivolte alle imprese in generale;

- **le somme percepite a titolo di:**
 - **corrispettivo per una prestazione svolta/retribuzione per un incarico;**
 - **risarcimento.**

Informazioni da pubblicare

Con **Circolare n. 2/2019**, da ritenere ancora valida, il Ministero del Lavoro ha specificato che le informazioni devono essere **“preferibilmente in forma schematica”** e devono essere **“di immediata comprensibilità per il pubblico”**. In particolare, vanno indicati:

- **denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente** (si ritiene che tale informazione si possa tralasciare);
- **denominazione del soggetto erogante;**
- **somma incassata** per ogni singolo rapporto giuridico sottostante;
- **data di incasso;**
- **causale.**

Arco temporale di riferimento e modalità informativa

Gli articoli 125 e 125-bis, Legge n. 124/2017 prevedono che si deve far riferimento alle **somme “effettivamente erogate”**, pertanto **risulta evidente l’applicazione del c.d. “principio di cassa”**.

Tale principio viene confermato in una nota congiunta del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e di Assonime del 9 maggio 2019 dal titolo *“Trasparenza delle erogazioni pubbliche: le novità del decreto crescita”*.

In tale nota, infatti, viene sottolineato che facendo riferimento alle somme **“effettivamente erogate”** viene risolta quell’incertezza interpretativa creata dalla previgente formulazione, secondo la quale si faceva riferimento ai vantaggi “ricevuti”, lasciando, pertanto, un forte dubbio sul criterio di contabilizzazione da utilizzare.

Con l’espressione “effettivamente erogate” è chiaramente indicato che la rendicontazione dovrà essere effettuata secondo il **criterio di cassa**.

La nota del CNDCEC e di Assonime prevede che *“per le eventuali erogazioni non in denaro, il criterio per cassa andrà inteso in senso sostanzialistico, riferendo il vantaggio economico all’esercizio in cui lo stesso è ricevuto. Per tale motivo, il vantaggio economico di natura non monetaria, ai fini di assolvimento del disposto della norma, è di competenza del periodo in cui lo stesso è fruito”*.



ATTENZIONE

In merito XBRL Italia, nella Nota 22.1.2020, ha evidenziato che è possibile:



“utilizzare il campo testuale attualmente presente nella tassonomia Principi Contabili Italiani versione 2018-11-04 (...) specificando all’interno della cella il riferimento normativo corretto, **oppure ... utilizzare uno dei campi testuali generici** disponibili nel tracciato della nota integrativa in forma ordinaria (ad esempio: quelli di introduzione e di commento alla sezione «Nota integrativa, altre informazioni» 1)”.

A tal fine si propone la seguente formulazione, da riportare in Nota integrativa.

“In riferimento all’art. 1, comma 125-bis, Legge n. 124/2017 si segnala che la società ha ricevuto, nel corso dell’esercizio oggetto del presente bilancio, ossia nel 2020, sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti pubblici in denaro o in natura, non aventi carattere generale, che vengono dettagliati nella seguente tabella”.

Provvidenze pubbliche ricevute			
Soggetto erogante	Somma incassata	Data di incasso	Causale



ATTENZIONE

Ulteriormente se nell'esercizio la società ha ricevuto aiuti di Stato con obbligo di pubblicazione nel Registro Nazionale Aiuti di Stato, potrà essere riportata in Nota integrativa la seguente frase:

"La società ha ricevuto nel corso dell'esercizio oggetto del presente bilancio, ossia nel 2020, aiuti di Stato di cui all'art. 52, Legge n. 234/2012, oggetto di obbligo di pubblicazione nel Registro Nazionale Aiuti di Stato ed ivi indicati nella sezione trasparenza a cui si rinvia".

Le medesime informazioni sopra esposte con riferimento alla Nota integrativa dovranno essere riportate nel sito dell'imprenditore o dell'Associazione di categoria di appartenenza, nel caso di micro-imprese di cui all'art. 2435-ter, C.c, società di persone, piccoli imprenditori in quanto non obbligati alla redazione della Nota integrativa.

Limite di valore

Il **comma 127**, Legge n. 124/2017 conferma l'**esclusione dagli obblighi** in esame per le sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi, aiuti di **importo inferiore a € 10.000** nel periodo considerato. Dovrebbe essere ancora valido il chiarimento fornito dal Ministero del Lavoro nella Circolare n. 2/2019 in base al quale il predetto limite va inteso **in senso cumulativo** (tutti i vantaggi economici ricevuti) e non è riferito alle singole erogazioni.



ATTENZIONE

Come precisato nella Circolare n. 2/2019, quindi, qualora i singoli aiuti siano di un importo inferiore a tale limite, ma complessivamente le erogazioni ricevute superano la soglia di € 10.000, vanno "pubblicati gli elementi informativi relativi a tutte le voci che, nel periodo di riferimento, hanno concorso al raggiungimento o al superamento di tale limite, quantunque il valore della singola erogazione sia inferiore ad € 10.000,00".

Regime sanzionatorio

Il **comma 125-ter**, Legge n. 124/2017, introdotto dal D.L. n. 34/2019, prevede (dal 1° gennaio 2020) che l'**inosservanza degli obblighi di pubblicità, comporta l'applicazione**, in capo a **tutti i soggetti obbligati** (non solo alle società):

- della **sanzione pari all'1% di quanto ricevuto** con un minimo pari a € 2.000;
- della **sanzione accessoria di adempiere all'obbligo di pubblicazione**.



ATTENZIONE

Soltanto in caso di **inadempimento all'obbligo di pubblicazione, entro il termine di 90 giorni dalla contestazione, è applicabile la sanzione dell'integrale restituzione di quanto ricevuto**.

Il differimento dell'applicazione delle sanzioni **al 1° gennaio 2020** ha portato, di fatto, in una **moratoria per il 2019** e, pertanto, le eventuali **violazioni commesse nel 2019, relative alle erogazioni 2018, non sono state sanzionate.**

Le predette sanzioni sono irrogate dalla **Pubblica Amministrazione erogante il contributo** o, se i contributi sono erogati da enti privati (articolo 2-bis, D.Lgs. n. 33/2013), dalle **Amministrazioni vigilanti o competenti per materia.**

La disposizione dunque demanda alle Amministrazioni eroganti l'onere di verificare l'adempimento degli obblighi di pubblicazione, verificando a seconda dei casi i siti internet e i documenti di bilancio.

Per l'accertamento, la contestazione e l'applicazione della sanzione amministrativa si rinvia, in quanto compatibile, alla **Legge n. 689/1981.**

In base a detta Legge, le sanzioni amministrative e accessorie **non sono applicabili** finché è pendente il giudizio di opposizione.

Infine, merita evidenziare che il trasgressore potrà beneficiare dell'oblazione prevista dall'articolo 16, Legge n. 689/1981 (pagamento di una somma ridotta pari al terzo del massimo della sanzione o, se più favorevole, pari al doppio del minimo).