



L' informativa dei contributi da amministrazioni pubbliche o soggetti a queste equiparati

Si ringraziano i Colleghi:

Gianfranco Capodaglio, Nicola Cavalluzzo, Vanina Dangarska, Alain Devalle, Flavio Dezzani, Alessandro Gaetano, Marcello Pollio, Matteo Pozzoli, Alessandro Ricci, Franco Roscini Vitali, Giorgio Silenzi

Roma, marzo 2019

Indice

Presentazione	3
Inquadramento della normativa in materia di trasparenza delle erogazioni pubbliche e oggetto del documento	4
Ambito soggettivo	4
Ambito oggettivo	6
Tempistica e tipologia di bilancio	6
Informativa	7
Modalità espositiva	8
Controlli	9
Sanzioni.....	9

Presentazione

La normativa concernente gli adempimenti societari sempre più spesso presta particolare attenzione agli aspetti di informativa e comunicazione finanziaria. Tale evidenza trae origine da una sentita esigenza di *accountability* che, da un lato, vuole garantire i terzi, laddove siano previste agevolazioni, sull'appropriato utilizzo delle risorse e, dall'altro lato, legittima il ruolo delle imprese nel contesto di riferimento.

Ciò, inevitabilmente, accresce la serie di adempimenti in capo alle imprese medesime. Il fatto che, poi, le richieste arrivino da una legislazione non specificamente indirizzata alla disciplina del bilancio e che, quindi, tratta tale materia in modo "strumentale" per il raggiungimento di adeguati livelli di trasparenza può creare problematiche di coordinamento con il sistema delle norme esistente.

Le previsioni della legge 4 agosto 2017, n. 124, nota come "Legge annuale per il mercato e la concorrenza", ha introdotto per le imprese nuovi obblighi informativi relativi a "sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere" ricevuti da amministrazioni pubbliche e da enti a queste equiparate.

La norma, come inserito nel testo presentato, sta creando qualche "apprensione" agli operatori per talune ambiguità interpretative e, contestualmente, per la sanzione sproporzionata derivante dall'inadempimento dell'obbligo, che vuole che l'impresa inadempiente sia tenuta alla restituzione del "contributo" entro tre mesi.

Il Consiglio nazionale, volendo fornire un supporto ai propri iscritti e alle imprese, ha inteso produrre il contributo in esame per analizzare alcune delle principali criticità emerse, pur partendo dal presupposto che taluni punti necessiterebbero di ulteriori chiarimenti ministeriali, capaci di fornire un'interpretazione ufficiale sui temi sollevati.

L'ambizione è, in sintesi, di sviluppare una prassi operativa che possa agevolare il compito non facile e pressante di adempiere alla richiesta normativa in modo "ragionato" e consapevole, conoscendo le criticità e le soluzioni proposte.

Raffaele Marcello

Consigliere Nazionale con delega alla Revisione legale,
ai Principi contabili e di valutazione e
al Sistema di amministrazione e controllo

Inquadramento della normativa in materia di trasparenza delle erogazioni pubbliche e oggetto del documento

La legge 4 agosto 2017, n. 124 recante "Legge annuale per il mercato e la concorrenza" (in seguito anche "l. 124/2017" o "Legge annuale per il mercato e la concorrenza"), entrata in vigore in data 29 agosto 2017, si propone di garantire una maggiore trasparenza nel sistema delle relazioni finanziarie tra i soggetti pubblici e gli altri soggetti.

A tale scopo, l'art.1, commi 125-129 della sopra richiamata legge, disciplinano il tema delle contribuzioni pubbliche e, nello specifico, degli adempimenti spettanti in capo a beneficiari ed erogatori.

La creazione di una normativa che nel corso del tempo si è andata modificando e talune specifiche previsioni contenute nel testo di legge hanno creato alcune difficoltà interpretative, che possono creare apprensione per gli operatori, visto anche che la sanzione prevista consiste nella restituzione ai soggetti eroganti della somma ricevuta "entro tre mesi" (comma.125).

L'intendimento del presente elaborato consiste nel fornire alcune soluzioni interpretative specificamente indirizzate alle imprese beneficiarie e alle società cooperative.

A tale fine, sembra utile ricordare che i testi normativi di riferimento sono:

- legge 4 agosto 2017, n. 124, Legge annuale per il mercato e la concorrenza, art.1 commi125-129;
- Consiglio di Stato, parere n.1449/2018, datato 1° giugno 2018;
- Ministero del lavoro e delle politiche sociali, Direzione generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese, circolare 11 gennaio 2019, n. 2, avente ad oggetto "Legge 4 agosto 2017, n. 124 - articolo 1, commi 125-129. Adempimento degli obblighi di trasparenza e di pubblicità".

Ambito soggettivo

La norma si applica con modalità parzialmente diverse ai seguenti soggetti, laddove questi intrattengano rapporti economici con le pubbliche amministrazioni:

- le associazioni di protezione ambientale di cui all'art. 13 della Legge n. 349/1986, le associazioni dei consumatori e degli utenti rappresentative a livello nazionale di cui all'art. 137 del Decreto Legislativo n. 206/2005 ("Codice del consumo"), nonché le associazioni, le Onlus e le fondazioni;
- le imprese;
- le cooperative sociali.

Ai fini di identificare i soggetti tenuti all'adempimento, occorre evidenziare che il testo di legge parla di "imprese" in generale. Stante che la richiesta informativa, tuttavia, concerne l'inserimento dell'informazione nella nota integrativa,

l'interpretazione sistematica della norma porterebbe a ritenere che l'adempimento resti in capo alle imprese tenute alla pubblicazione del bilancio presso il Registro delle imprese.

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. Tuttavia, in via prudenziale, si ritiene, in mancanza di indicazioni precise, che anche le micro-imprese riportino le informazioni richieste in calce al bilancio, 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.

Il Ministero del lavoro ha altresì chiarito che le cooperative sociali devono soddisfare le richieste previste per le imprese; queste, infatti, sono tenute a fornire le indicazioni di cui al paragrafo successivo, con riferimento alle imprese e con specifico riferimento alle cooperative sociali.

Discorso a parte per le imprese sociali (Decreto Legislativo n. 112/2017); queste configurano nel panorama normativo nazionale una *"qualifica giuridica"* e non una figura giuridica. Va da sé che le imprese sociali, qualora rette in forma societaria, debbano seguire le previsioni indirizzate alle imprese, mentre se costituite sotto forma di associazioni o fondazioni (o Onlus, fin quando il regime fiscale del Decreto Legislativo n. 460/1997 manterrà validità), dovranno seguire le relative previsioni. Le già considerate cooperative sociali, pur essendo imprese sociali di diritto, hanno già avuto, come indicato, apposite indicazioni sul tema a cui attenersi.

Non tutti i soggetti di cui sopra sono tenuti all'esposizione delle informazioni. Questi, infatti, sono interessati dalla normativa quando contestualmente:

- 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.

Sul significato da attribuire in ambito oggettivo al concetto di vantaggio economico e alla determinazione del pertinente importo saranno dedicate in seguito apposite indicazioni. In questo contesto, resta da definire in modo sintetico quali siano i soggetti eroganti che comportano l'applicazione della norma in esame. I soggetti eroganti devono, quindi essere:

- le amministrazioni pubbliche di cui al Decreto Legislativo n. 165/2001;
- le società controllate, di diritto o di fatto, direttamente o indirettamente, da pubbliche amministrazioni, comprese le società con azioni quotate in mercati regolamentati e le loro partecipate;
- le società a partecipazione pubblica, comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati e le loro partecipate.

A sua volta la Legge annuale per il mercato e la concorrenza pone in capo ai soggetti eroganti sopra evidenziati appositi obblighi informativi, il cui inadempimento porta al versamento delle somme restituite all'entrata di bilancio dello Stato e

alla successiva riallocazione delle stesse al fondo per la lotta alla povertà e all'esclusione sociale di cui all'art. 1, comma 386, della Legge n. 208/2015.

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”*.

La *ratio* della norma è riconducibile all'evidenza dei *“vantaggi economici”* specificamente riferibili all'impresa e ricevuti nel corso dell'anno. Il richiamo generale ai vantaggi economici rende evidente che anche le fattispecie esplicitamente indicate (*“sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti”*) siano oggetto di informazione quando incluse in tale ambito.

Si 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 difforni 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 (Circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 11 gennaio 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).

Non rientrano nell'ambito di applicazione della legge, per una lettura sistematica della norma, le misure agevolative rivolte alla generalità delle imprese (come, per esempio, le misure agevolative fiscali), in quanto appunto vantaggi non indirizzati ad una specifica realtà aziendale.

La Legge n. 132/2018 recante *“Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 4 ottobre 2018, n. 113, recante disposizioni urgenti in materia di protezione internazionale e immigrazione, sicurezza pubblica”* ha modificato la Legge n. 124/2017 integrando il testo dell'art. 1, comma 125 con la previsione secondo la quale *“[l]e cooperative sociali sono altresì tenute, qualora svolgano attività a favore degli stranieri di cui al decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286, a pubblicare trimestralmente nei propri siti internet o portali digitali l'elenco dei soggetti a cui sono versate somme per lo svolgimento di servizi finalizzati ad attività di integrazione, assistenza e protezione sociale”*.

Tempistica e tipologia di bilancio

Con riferimento alla tempistica di applicazione, il Consiglio di Stato conclude che *“... non può che convenirsi per l'introduzione degli obblighi dall'anno 2018”*.

Le imprese, quindi, che “sono tenute a pubblicare tali importi nella nota integrativa del bilancio di esercizio e nella nota integrativa dell'eventuale bilancio consolidato” applicheranno per la prima volta la disposizione con la predisposizione dei bilanci dell'esercizio 2018. Le imprese che hanno iniziato l'esercizio prima del 1° gennaio 2018 e che, quindi, chiudono il proprio bilancio annuale nell'anno 2018 prima del 31 dicembre 2018 non possono essere interessate dalla norma, essendo la norma efficace per i contributi ricevuti dal 1° gennaio 2018 ed essendo l'“anno” il riferimento temporale richiesto per l'informativa.

Questo significa anche che per le imprese la pubblicazione inclusa nel bilancio “segue” la tempistica dello stesso.

Nel caso in cui il bilancio sia pubblicato entro i 180 giorni in quanto sussistono le condizioni per differire l'approvazione del bilancio (art. 2364, c.c. e art. 2478-bis, c.c.), la pubblicazione evidentemente non potrà che essere anch'essa differita.

Laddove, poi, l'esercizio non coincida con l'anno solare si pone il problema di dover comprendere quali siano le erogazioni di competenza a cui riferirsi. Il testo di legge richiede la pubblicazione dei benefici “... di qualunque genere ricevuti dalle medesime pubbliche amministrazioni e dai medesimi soggetti nell'anno precedente”. Il riferimento appare, perciò, 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.

Le società che, per esempio, 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. La conclusione, d'altronde, appare di evidenza se inserita in una logica di sistema volta a verificare la coincidenza tra le somme dichiarate dall'erogante e quelle percepite dal beneficiario.

Si deve ancora rilevare che 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.

Informativa

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”, come il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha rilevato con riferimento agli enti non profit.

Questa impostazione rischia di creare non pochi problemi di lettura con il bilancio, articolato, come noto, sul criterio della competenza economica.

In aggiunta, si deve considerare che, laddove il beneficio sia in natura (per es., una liberalità in natura), l'impresa non potrà che considerare il valore di rilevazione iniziale del bene in bilancio come valore del contributo e potrà considerare l'esercizio di iscrizione del bene, come "anno" in cui il contributo è stato ricevuto.

In aggiunta, la norma richiede, come detto, di rilevare anche i "benefici economici". Qualora l'impresa, per esempio, dovesse fruire dei locali di un ente pubblico con un comodato gratuito in ragione dell'attività svolta, anche il valore derivante dal non pagamento dell'affitto dovrebbe essere iscritto quale beneficio (e valorizzato). In tale circostanza, 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.

Nonostante la tempistica di iscrizione possa risultare difforme rispetto a quella prevista per l'adempimento della legge in esame, è utile ricordare che i contributi in conto esercizio e la quota di competenza dei contributi (nel caso in cui sia utilizzata la tecnica dei "risconti") in conto impianti e in conto capitale sono iscritti nel conto economico alla voce "A5) Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio"¹. 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).

Modalità 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.

In questa logica, considerato anche che le informazioni potrebbero tradursi in una comunicazione avulsa rispetto alle modalità di predisposizione del bilancio, 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.

¹ Più specificamente, il paragrafo 57 dell'OIC 12, Schemi di bilancio, sostiene che: "[l]a voce A5 comprende anche, i proventi derivanti dalla prescrizione dei debiti e la quota, di competenza dell'esercizio in corso, dei contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, che vengono differiti attraverso l'iscrizione di un risconto passivo. Ove il contributo stesso venga invece portato in detrazione del costo dell'immobilizzazione, il beneficio di competenza derivante dal contributo affluisce al conto economico attraverso il minor onere di ammortamento (cfr. paragrafo 88 dell'OIC 16 "Immobilizzazioni materiali", paragrafo 87 dell'OIC 24 "Immobilizzazioni immateriali")".

Nel corso dell'esercizio, la Società ha ricevuto sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di cui alla l. 124/2017, art.1, comma 25, pari a €... La seguente Tabella riporta i dati inerenti a soggetti eroganti, ammontare o valore dei beni ricevuti e breve descrizione delle motivazioni annesse al beneficio.

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

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

Non si esclude che le società che predispongono il bilancio 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 dei revisori legali a cui spetta di verificare le condizioni per l'iscrizione dei pertinenti importi e la correttezza dell'informazione fornita.

La disposizione rileva, tuttavia, anche per l'organo di controllo, il quale -chiamato a verificare anche il rispetto della legge- dovrà considerare l'informazione in bilancio e il pertinente giudizio del revisore.

Sanzioni

Si ricorda che per le imprese beneficiarie *"l'inosservanza di tale obbligo comporta la restituzione delle somme ai soggetti eroganti entro tre mesi dalla data di cui al periodo precedente"*. Tale sanzione non rileva, come precisato dal MISE e dal Consiglio di Stato, per gli enti non profit.

Si ritiene che il termine a partire dal quale scattino i tre mesi per la "regolarizzazione" abbia avvio dalla data di pubblicazione del bilancio. Si presume, tuttavia, che l'impresa che non ha assolto l'obbligo abbia difettato, in molti casi, di conoscenza o applicazione della norma. Il termine, quindi, dei tre mesi, in tali casi, dovrebbe essere letto, come il momento a partire dal quale la società è venuta a conoscenza dell'inadempimento.

In ogni caso, si tratta di una sanzione eccessivamente severa. Per tale ragione, questo Consiglio nazionale ha proposto l'introduzione di una misura sanzionatoria in misura fissa oppure proporzionale, non superiore allo 0.50%, dei vantaggi economici ricevuti.