

Pubblicità delle sovvenzioni e contributi pubblici 2022

Sommario

ASPETTI SOGGETTIVI	2
COSA SEGNALARE.....	4
SOGGETTI EROGATORI.....	4
ESCLUSIONI	5
NOTA INTEGRATIVA	6
SANZIONI	8

PREMESSA

In piena campagna bilanci è giunto il momento di verificare le posizioni dei Clienti dello Studio con specifico riferimento ai contributi pubblici ed alle sovvenzioni percepiti nell'anno 2022.

La norma istitutiva dell'adempimento è l'articolo 1, commi da 125 a 126-sexies della L. 124/2017. Essa stabilisce che gli imprenditori, individuali o collettivi, che abbiano percepito dei contributi pubblici o delle sovvenzioni devono darne pubblicità. Lo scopo della norma trova origine nelle disposizioni comunitarie volte a contrastare tutti quegli interventi pubblici che possano in qualche maniera incidere sulla effettiva concorrenza fra le imprese stesse e possano sfasare in qualche maniera il mercato.

Nello specifico, la disposizione offre tre diverse modalità di pubblicizzazioni:

- Indicazione nel bilancio di esercizio delle società di capitali;
- Pubblicazione sul sito internet dell'imprenditore;
- Pubblicazione sul sito internet di una associazione di categoria.

Proviamo con questo intervento a chiarire gli adempimenti ed i termini nei quali gli stessi devono trovare esecuzione.

ASPETTI SOGGETTIVI

Il comma 125/bis prevede che le informazioni relative ai benefici economici ricevuti debbano essere fornite:

- nella Nota integrativa al bilancio d'esercizio ordinario o consolidato;
- in caso di redazione del bilancio in forma abbreviata o di non sussistenza dell'obbligo di redazione della Nota integrativa (micro-imprese e società di persone o ditte individuali, compresi i contribuenti forfetari o minimi), tramite pubblicazione delle informazioni entro il 30.6 di ogni anno:
 - sul proprio sito Internet;ovvero, in mancanza,
 - sul portale digitale dell'associazione di categoria di appartenenza.

Le società che redigono il bilancio abbreviato, essendo obbligate a predisporre la Nota integrativa, anche se in forma "ridotta", possono fornire nella stessa le informazioni richieste. Diversamente esse possono pubblicare l'informazione sul proprio sito internet o su quello di una associazione di categoria.

Non è chiaro se la predetta possibilità possa essere estesa anche alle micro imprese che sono esonerate dalla predisposizione della Nota integrativa.

Nelle Schede di lettura predisposte dal Senato nel Dossier 1.8.2022, n. 560/1 a commento delle novità del citato DL n. 73/2022, è precisato che *"per quanto riguarda gli enti non commerciali, le cooperative che svolgono attività in favore di stranieri e le imprese non tenute alla nota integrativa che - pur in carenza di un obbligo in tal senso - procedono alla redazione della Nota integrativa, non è risultato chiaro se la pubblicazione delle notizie richieste in tale documento*

possa tener luogo della pubblicazione sul sito Internet o sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza ed entro quale termine.

Il dubbio sembra sciolto in senso positivo dal comma aggiuntivo ... [comma 6-bis], in base al quale gli enti che provvedono nell'ambito della nota integrativa del bilancio d'esercizio o di quello consolidato, non sono più tenuti a rispettare il termine del 30 giugno, ma possono osservare il termine previsto per l'approvazione del bilancio dell'anno successivo".

Da tale precisazione si potrebbe desumere la possibilità, da parte delle micro-imprese, in quanto "non tenute alla nota integrativa", di riportare le informazioni relative ai contributi in calce allo Stato patrimoniale nello specifico campo presente nella Tassonomia XBRL.

La pubblicazione su proprio sito internet o su un analogo portale può essere assolta entro il 30 giugno dell'anno successivo anche da:

- associazioni, fondazioni e ONLUS (comprese le associazioni di protezione ambientale a carattere nazionale e quelle presenti in almeno 5 Regioni individuate con Decreto del Ministero dell'Ambiente e le associazioni dei consumatori / utenti rappresentative a livello nazionale);
- cooperative sociali che svolgono attività a favore di stranieri.

Il Ministero del Lavoro nella Circolare 11.1.2019, n. 2, ha precisato che per i soggetti diversi dalle imprese, in mancanza del sito Internet, è possibile pubblicare le informazioni sui contributi anche sulla propria pagina Facebook o sul sito Internet della rete associativa cui l'Ente aderisce.

Nella sottostante tabella si riepilogano gli adempimenti cui sono soggetti i percettori di contributi.

INFORMAZIONI BENEFICI ECONOMICI PUBBLICI INCASSATI NEL 2022 (complessivamente pari o superiori a € 10.000)			
	Bilancio ordinario o consolidato	Nota integrativa	Approvazione bilancio 2022 (entro 30.4 / 29.6.2023)
Società di capitali	Bilancio abbreviato	• sito Internet • portale digitale associazioni di categoria di appartenenza	30.6.2023
		Nota integrativa	Approvazione bilancio 2022 (entro 30.4 / 29.6.2023)
• Micro imprese • Società di persone / ditte individuali		• Sito Internet • portale digitale associazioni di categoria di appartenenza	30.6.2023
Associazioni / fondazioni / ONLUS / coop sociali esercenti attività per stranieri		• sito Internet • portale digitale • Facebook • sito Internet rete associativa	30.6.2023

COSA SEGNALARE

Stabilito chi è tenuto a segnalare, vediamo ora di puntualizzare cosa è necessario pubblicizzare. Il comma 125 dell'articolo 1 della L. 124/2015 prevede che nella Nota integrativa, sul sito Internet o sul portale digitale devono essere fornite le informazioni relative a *"sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, ... effettivamente erogati nell'esercizio finanziario precedente, dalle pubbliche amministrazioni di cui (all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001) ... e dai soggetti di cui (all'art. 2-bis, D.Lgs. n. 33/2013)"*.

Stante il dettato normativo, le informazioni devono essere fornite con riferimento ai benefici:

- *"effettivamente erogati nell'esercizio finanziario precedente"*. Come specificato dal CNDCEC e da Assonime nella Nota congiunta 9.5.2019 *"la ... rendicontazione dovrà essere effettuata secondo il criterio di cassa. Per le eventuali erogazioni non in denaro, il criterio di 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 ... è di competenza del periodo in cui lo stesso è fruito"*;
- di importo complessivo, nel periodo considerato, pari o superiore a € 10.000. Merita precisare che il limite descritto va inteso in senso cumulativo (CM 2 del Min. Lavoro), cioè la somma delle erogazioni percepite.

SOGGETTI EROGATORI

È importante poi individuare anche i soggetti erogatori delle sovvenzioni o dei contributi. Per sintesi espositiva si riporta nella seguente tabella gli Enti interessati.

Soggetti erogatori dei benefici	
Pubblica amministrazione (ex art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001)	Tutte le Amministrazioni dello Stato, compresi: • istituti e scuole di ogni ordine e grado e istituzioni educative; • aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, Regioni, Province, Comuni, Comunità montane, e loro consorzi e associazioni; • istituzioni universitarie; • IACP; • CCIAA e loro associazioni; • Enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali; • amministrazioni, aziende e enti del SSN; • Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN); • Agenzie di cui al D.Lgs. n. 300/99 (Agenzia delle Entrate, ecc.). Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 165/2001 continuano ad applicarsi anche al CONI.

Altri soggetti (ex art. 2-bis, D.Lgs. n. 33/2013)	• Autorità portuali; • Autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione; • Enti pubblici economici e Ordini professionali; • società in controllo pubblico, definite dall'art. 2, comma 1, lett. m), D.Lgs. n. 175/2016, escluse le società quotate, definite dall'art. 2, comma 1, lett. p), del citato Decreto, nonché le società da esse partecipate, salvo che queste ultime siano, non per il tramite di società quotate, controllate o partecipate da Amministrazioni pubbliche; • associazioni, fondazioni e enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a € 500.000, la cui attività è finanziata in modo maggioritario per almeno 2 esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da P.A. e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da P.A.. Limitatamente ai dati / documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'UE, alle società in partecipazione pubblica, definite dal D.Lgs. emanato in attuazione dell'art. 18, L. 124/2015, e alle associazioni, fondazioni e enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a € 500.000, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni / servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici.
--	--

ESCLUSIONI

Ogni adempimento contiene delle deroghe. Anche per l'obbligo di comunicazione di contributi e sovvenzioni vi è l'esclusione alla pubblicizzazione di cui si è parlato qualora gli aiuti di Stato o aiuti de minimis siano contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato (RNA).

Infatti il comma 125-quinquies stabilisce che *"la registrazione degli aiuti nel predetto sistema, con conseguente pubblicazione nella sezione trasparenza ... operata dai soggetti che concedono o gestiscono gli aiuti ... tiene luogo degli obblighi ... posti a carico dei soggetti di cui ai commi 125 e 125-bis"*.

Attenzione, però, che i soggetti tenuti alla redazione della nota integrativa o i soggetti che dovrebbero pubblicare sul sito internet tali informazioni, sono comunque tenuti ad "avvisare" che nell'RNA sono pubblicati i contributi ricevuti.

Merita anche precisare che nella circolare congiunta di Assonime coi Dottori Commercialisti è stato evidenziato che sono esclusi dall'obbligo di trasparenza gli aiuti:

- aventi carattere generale (ad esempio, agevolazioni / contributi riconosciuti a tutti i soggetti che presentano determinate condizioni). Pertanto *"la disciplina ... viene ... a concentrarsi sui 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."* Il Ministero

del Lavoro nella Circolare n. 6 ha specificato che *"per carattere generale si devono intendere i vantaggi ricevuti dal beneficiario sulla base di un regime generale, in virtù del quale il contributo viene erogato a tutti i soggetti che soddisfano determinate condizioni"*. A titolo esemplificativo, sono esclusi dall'adempimento i soggetti percettori del contributo del 5%, per il quale il beneficiario è comunque tenuto all'obbligo di rendiconto e relazione illustrativa da cui risulti la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite;

- che costituiscono un corrispettivo per una prestazione svolta, una retribuzione per un incarico ricevuto ovvero dovuti a titolo di risarcimento. La circolare n. 6 il Ministero del Lavoro, ha evidenziato che *"non sono soggetti ad obblighi di pubblicità gli apporti di natura corrispettiva, che trovano, cioè, la loro fonte in un rapporto sinallagmatico caratterizzato dallo scambio tra prestazione di un bene o servizio e pagamento di un corrispettivo"*.

Una disamina meritano anche i contributi, i crediti d'imposta, e le altre erogazioni che sono state riconosciute a seguito della Pandemia. Il Ministero del Lavoro nella più volte richiamata circolare 6 precisa che non dovrebbero essere soggette all'obbligo di pubblicità per il fatto che si tratta di aiuti aventi "carattere generale", in quanto tali "bonus" venivano riconosciuti a tutti i soggetti che fossero stati in possesso di specifici requisiti. Si pensi alla necessità di aver avuto un calo di fatturato o di reddito o di tipo dimensionale.

Nel nostro Paese sono sempre state complicate tutte le cose semplici, per cui, anche se la pubblicazione sul RNA era a carico di un Ministero o dell'Agenzia delle Entrate, il Legislatore ha previsto comunque l'obbligo di pubblicizzazione per i seguenti benefici:

- contributo a fondo perduto per le imprese operanti nel settore del wedding / intrattenimento / HORECA (hotel / ristoranti / catering per eventi) ex art. 1-ter, DL n. 73/2021;
- contributo a fondo perduto per le imprese operanti nella ristorazione collettiva (mense / catering continuativo su base contrattuale) ex art. 43-bis, DL n. 73/2021;
- contributo a fondo perduto a favore degli esercenti specifiche attività di commercio al dettaglio colpite dall'emergenza COVID-19 (tra cui, abbigliamento, calzature, cosmetici, fiori e piante, carburanti, orologi e gioielli) ex art. 2, DL n. 4/2022;
- contributo a fondo perduto per le attività economiche chiuse (sale da ballo, discoteche e locali simili) ex art. 1, comma 1, DL n. 4/2022;

NOTA INTEGRATIVA

Come abbiamo appena visto, la Nota integrativa è comunque interessata dall'indicazione dei contributi percepiti. La circolare 2 del Ministero del Lavoro ha precisato che le informazioni devono:

- essere fornite *"preferibilmente in forma schematica"*;
- essere *"di immediata comprensibilità per il pubblico"*.

In particolare vanno riportate le seguenti informazioni:

- ✓ denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente;
- ✓ denominazione del soggetto erogante;
- ✓ somma incassata per ogni singolo rapporto giuridico sottostante;

- ✓ data di incasso;
- ✓ causale.

Nel caso in cui il contributo ricevuto sia rappresentato da risorse strumentali (intendendo per tali, ad esempio, un bene mobile o immobile concesso in comodato), ai fini della quantificazione del vantaggio economico assegnato, va fatto riferimento al valore dichiarato dalla Pubblica Amministrazione che ha attribuito il bene.

Per le liberalità ricevute "in natura" va indicato il valore di rilevazione iniziale del bene in bilancio. XBRL Italia, nella Nota 22.1.2020, ha evidenziato che è possibile, alternativamente, utilizzare:

- ✓ il campo testuale *"attualmente presente nella tassonomia Principi Contabili Italiani versione 2018-11-04 (...) specificando all'interno della cella il riferimento normativo corretto"*;
- ✓ 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»"*.

Ad ausilio del lettore, anche se i software gestionali che redigono le note integrative sicuramente propongono un modello, si indica un fac-simile:

"Si segnala che la società ha ricevuto, nel corso dell'esercizio oggetto del presente bilancio, ossia nel 2022, sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti pubblici in denaro o in natura, non aventi carattere generale, che vengono dettagliati nella seguente tabella, aiuti di Stato di cui all'art. 52, Legge n. 234/2012 oggetto di obbligo di pubblicazione nel Registro Nazionale Aiuti di Stato e sono indicati nella sezione trasparenza a cui si rinvia":

<i>Ente erogatore</i>	<i>Importo ricevuto</i>	<i>Data incasso</i>	<i>Causale</i>

Una problematica particolare si crea per le società che non hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare. Infatti si deve stabilire quali erogazioni indicare in nota integrativa in quanto il comma 125 richiede la pubblicazione dei contributi ricevuti "nell'anno precedente". Sembra che il riferimento sia relativo all'anno solare piuttosto che all'esercizio amministrativo. La nota dei Dottori commercialisti afferma che *"tale considerazione porterebbe a includere nella nota integrativa i contributi ricevuti nell'anno solare, anche laddove il periodo amministrativo sia diverso ... La conclusione ... 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"*.

Seguendo questo orientamento, si renderà necessario indicare nell'esercizio a cavallo fra il 2022 ed il 2023 i contributi ricevuti dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022.

SANZIONI

Il comma 125-ter individua il regime sanzionatorio stabilendo che l'inosservanza agli obblighi pubblicitari comporta l'addebito:

- ✓ di una sanzione pari all'1% di quanto ricevuto, con un minimo di € 2.000;
- ✓ di una sanzione accessoria che consiste nell'obbligo di adempiere alla pubblicizzazione dei contributi.

Va detto che il verificatore stabilirà in 90 giorni il termine per adempiere alla pubblicizzazione dei contributi.

Qualora il soggetto non proceda alla pubblicazione nel termine assegnato, esso incorre nella ulteriore sanzione consistente nel dover restituire il contributo ricevuto.

Come sempre accade nel nostro Paese, vengono previste proroghe all'applicazione del sistema sanzionatorio. Infatti, la sanzione appena descritta:

- ✓ è stata "sospesa" per il 2021:
 - al 1/1/2022 a mente dell'art. 11-sexiesdecies, DL n. 52/2021
 - ulteriormente prorogata al 1/7/2022 dall'art. 1, comma 28-ter, DL n. 228/2021 (Decreto Milleproroghe);
- ✓ è stata differita per il 2022 al 1/1/2023 dall'art. 3-septies del citato DL n. 228/2021;
- ✓ è stata differita per il 2023 al 1/1/2024 dall'art. 22-bis del DL 198/2022.

Bisogna dire che il Legislatore pecca notevolmente in chiarezza, ma si ritiene che la sospensione delle sanzioni si riferisca all'obbligo di pubblicizzazione previsto rispettivamente:

- ✓ nel 2021 (con riferimento ai benefici ricevuti nel 2020);
- ✓ nel 2022 (con riferimento ai benefici ricevuti nel 2021);
- ✓ nel 2023 (con riferimento ai benefici ricevuti nel 2022).

MB: la sospensione riguarda solamente l'applicazione delle sanzioni, non l'obbligo di pubblicizzazione delle erogazioni ricevute, che dovevano essere adempiuti entro:

- ✓ il 30.6.2022 per il 2020;
- ✓ il 31.12.2022, per il 2021;
- ✓ 31.12.2023, per il 2022.

Ribadendo la poca chiarezza normativa, si ritiene che le proroghe siano operanti solo per la pubblicazione dei contributi sul proprio sito internet o sul portale della propria associazione di categoria, ma che non operi per i soggetti tenuti a riportare le informazioni nella Nota integrativa. Infatti, i soggetti tenuti ad indicare in nota integrativa i contributi, la scadenza dell'adempimento è legata ai termini previsti dal Codice civile per l'approvazione del bilancio.

Uno spiraglio potrebbe aprirsi per coloro che redigono il bilancio abbreviato ed il bilancio micro i quali, come abbiamo visto, possono anche pubblicare le erogazioni percepite sul sito internet o sul portale dell'associazione di categoria. "E chi ha orecchi per intendere, intenda!"