

## Obblighi di informativa in materia di erogazioni pubbliche

**Art. 1, commi 125 e 127, Legge n. 124/2017**

Art. 35, DL n. 34/2019

Circolare Ministero Lavoro 11.1.2019, n. 2

Nota congiunta Assonime e CNDCEC 6.5.2019

Assonime con circolare n. 5/2019

Decreto Riaperture (DL.52/2021, convertito in Legge 87/2021)

Giacomo Manzana Elena Iori [www.manzana.it](http://www.manzana.it)



**ROVERETO**

Via S. Maria, 55 T 0464.420613  
38068 Rovereto F 0464.458657

**VERONA**

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986  
37135 Verona F 045.509627

**MILANO**

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821  
20145 Milano F 02.48197197

[www.LimaRe.it](http://www.LimaRe.it)

Re

[www.manzana.it](http://www.manzana.it)

MI

# Obblighi di informativa in materia di erogazioni pubbliche

**Art. 1, commi 125 e 127, Legge n. 124/2017**

Questo adempimento non ha nulla a che fare

- né con la **dichiarazione sostitutiva di atto notorio sulle condizioni e i limiti del Temporary framework** di cui al Dm 11 dicembre 2021
- né con l'**indicazione a quadro RS del modello Redditi** (o a quadro IS del modello Irap) degli aiuti di Stato e *de minimis* fruiti nel 2021

# Proroga del regime sanzionatorio

Due disposizioni del DI milleproroghe DI 228/2021, aggiunte in sede di conversione, incidono sull'aspetto sanzionatorio. E' previsto:

- Per le **infrazioni commesse nel 2021 (relative a 2020)** (in luogo del 1° gennaio 2022 fissato dall'articolo 11-sexiesdecies del DI 52/2021) è previsto il **1 luglio 2022**
- Per le **infrazioni commesse nel 2022 (relative a 2021)** (in luogo del 1/7/2021 previste dalla norma a regime - art. 1, comma 125, della Legge 4/8/2017, n.124) è previsto il **1 gennaio 2023**

La proroga **non riguarda tanto l'obbligo sostanziale** in sé (dare trasparenza nelle forme di legge alle erogazioni ricevute), quanto il momento da cui è applicabile la sanzione amministrativa per inosservanza dell'adempimento (pari all'1 % degli importi ricevuti, con un minimo di 2.000 euro – trovando applicazione le disposizioni della Legge n. 689/81, la trasgressore **può beneficiare dell'oblazione prevista dall'art. 16** (pagamento di una somma ridotta pari al terzo del massimo della sanzione o, se più favorevole, pari al doppio del minimo).

# Ambito oggettivo di applicazione

Art. 1, comma 125, della Legge 4/8/2017, n.124

*“A partire dall’esercizio finanziario 2018, i soggetti di cui al secondo periodo sono tenuti a pubblicare nei propri siti internet o analoghi portali digitali, entro il 30 giugno di ogni anno, 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, [...]”*

- Prima della modifica la norma faceva riferimento a «sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere dalle pubbliche amministrazioni».
- La nuova disposizione conferma 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).
- Come evidenziato da Assonime / CNDCEC **6.5.2019** 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** *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;*
    - risarcimento.

# Ambito oggettivo di applicazione

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 (come è il caso di tutti i provvedimenti attributivi di vantaggi economici ai sensi dell'articolo 12 della legge 241/1990)

gli **ausili pubblici aventi carattere generale**. 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. Alcuni chiarimenti sul tema sono stati forniti dal Ministero del lavoro con la circolare n. 6 del 25 giugno 2021, dove è stato chiarito che tra le somme da indicare non rientrano le somme ricevute grazie al 5 per mille nelle dichiarazioni dei redditi.

# Ambito oggettivo di applicazione

Art. 1, comma 125, della Legge 4/8/2017, n.124

“[...] agli stessi effettivamente erogati nell'esercizio finanziario precedente

● dalle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 [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'Agente per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, ad esempio agenzie fiscali, ecc. ecc.] [...]

●● e dai soggetti di cui all'articolo 2-bis del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33 [enti pubblici economici, ordini professionali, associazioni, fondazioni e enti di diritto privato], anche privi di personalità giuridica, con bilancio > 50.000 €, la cui attività sia 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 sia designata da P.A. - società in partecipazione pubblica, associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio > 50.000 €, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle P.A. o di gestione di servizi pubblici]. *Il presente comma si applica: [...]*”

# Ambito oggettivo di applicazione

Art. 1, comma 125, della Legge 4/8/2017, n.124

- I **soggetti eroganti** sono individuati dalle
  - **Pubbliche amministrazioni** di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001 (Regioni, Province, ecc.) e
  - dai soggetti di cui all'art. 2-bis del D.Lgs. n. 33/2013 (ad esempio, **Autorità amministrative indipendenti di garanzia / vigilanza**).
  
- i soggetti eroganti le somme per le quali sussiste l'obbligo di pubblicazione **sono state eliminate**
  - le società controllate di diritto o di fatto direttamente / indirettamente da Pubbliche amministrazioni (comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati) e le società da loro partecipate, nonché
  - le società in partecipazione pubblica (comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati) e le società da loro partecipate.

# Ambito oggettivo di applicazione

Art. 1, comma 125, della Legge 4/8/2017, n.124

- «[...] **Effettivamente erogate**» rafforza la rilevanza del **principio di cassa**.
- Come precisato da Assonime / CNDCEC, in caso di **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”*.

# Ambito soggettivo di applicazione

Art. 1, comma 125, della Legge 4/8/2017, n.124

*“Il presente comma si applica:*

*[...] a) ai soggetti di cui all'articolo 13 della legge 8 luglio 1986, n. 349 [**associazioni di protezione ambientale a carattere nazionale e quelle presenti in almeno cinque regioni individuate con decreto del Ministro dell'ambiente**];*

*b) ai soggetti di cui all'articolo 137 del decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206 [**associazioni dei consumatori e degli utenti rappresentative a livello nazionale**];*

*c) alle associazioni, **Onlus e fondazioni**;*

*d) alle **cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri** di cui al decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286”.*

# Ambito soggettivo di applicazione

Art. 1, comma 125-bis, della Legge 4/8/2017, n.124

“125-bis. **I soggetti che esercitano le attività di cui all'articolo 2195 del codice civile pubblicano nelle note integrative del bilancio di esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato gli importi e le informazioni relativi a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, agli stessi effettivamente erogati dalle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e dai soggetti di cui all'articolo 2-bis del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33. [...]**”.

# Ambito soggettivo di applicazione

Art. 1, comma 125-bis, della Legge 4/8/2017, n.124

“[...] ***I soggetti*** che redigono il bilancio ai sensi dell’articolo 2435-bis [bilancio in forma abbreviata] del codice civile ***e quelli comunque non tenuti alla redazione della nota integrativa*** ***assolvono all’obbligo di cui al primo periodo mediante pubblicazione delle medesime informazioni e importi, entro il 30 giugno di ogni anno, su propri siti internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico o, in mancanza di questi ultimi, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza***”.

- S220611 Chi ha scritto la disposizione, tuttavia, è incorso in un evidente errore, perché assimila ai «soggetti comunque non tenuti alla redazione della nota integrativa» **le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata (articolo 2435-bis del Codice civile)**, le quali sono obbligate a presentare la nota integrativa.
- La svista ingenera dubbi francamente inutili, perché letteralmente si arriverebbe alla conclusione paradossale che, per chi redige il bilancio abbreviato, gli adempimenti in realtà si duplicano, riguardando tanto la nota integrativa quanto la pubblicazione sul sito.
- Il condizionale, tuttavia, è d’obbligo, in quanto il **ministero dello Sviluppo economico** ha fornito risposte che lasciano supporre l’onere di un doppio adempimento (bilancio e sito).

# Ambito soggettivo di applicazione

**Art. 1, comma 125 e 125-bis, della Legge 4/8/2017, n.124**

Il Legislatore ha, di fatto, individuato 3 raggruppamenti di soggetti:

**1. al primo raggruppamento** appartengono:

- associazioni di protezione ambientale a carattere nazionale;
- 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. 286/98;

**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** / soggetti **non tenuti alla redazione della Nota integrativa**, ossia micro-imprese / imprese individuali (compresi i contribuenti forfetari) / società di persone.

# Modalità di assolvimento dell'obbligo di pubblicità

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

- 1. gli enti del primo raggruppamento** devono pubblicare le informazioni in esame **sul proprio sito Internet / portale digitale entro il 30.6 di ogni anno** (prima della modifica 28.2);
- 2. imprese che esercitano attività commerciali di cui all'art. 2195, C.c.** devono pubblicare le informazioni in esame **nella Nota integrativa del bilancio di esercizio / consolidato**;
- 3. le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis C.c.** e i **soggetti comunque non tenuti alla redazione della Nota integrativa** (micro-imprese, imprese individuali, società di persone, ecc.) **pubblicano** le suddette informazioni **entro il 30.6** di ogni anno nel proprio sito Internet o, in mancanza di quest'ultimo, nel portale digitale dell'associazione di categoria di appartenenza.

# Modalità di esposizione

Nella Circolare n. 2 del 2019, il Ministero ha specificato che le informazioni devono essere fornite “**preferibilmente in forma schematica**” e devono essere “**di immediata comprensibilità per il pubblico**”. In particolare vanno indicati:

- denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente;
- denominazione del soggetto erogante;
- somma incassata per ogni singolo rapporto giuridico sottostante;
- data di incasso;
- Causale.

## Modalità di esposizione in nota integrativa

Il CNDCEC (documento 15/3/2019) 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.

# Modalità di esposizione in nota integrativa

Esempio:

Nel corso dell'esercizio, la società ha ricevuto **sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria** di cui alla legge 124/2017 co. 5, per Euro <...>. La seguente Tabella riporta i dati inerenti ai soggetti eroganti, ammontare o valore dei beni e breve descrizione delle motivazioni annesse al beneficio.

	<b>Soggetto erogante</b>	<b>Contributo ricevuto</b>	<b>Causale</b>
n. 1			
n. 2			
n. 3			

# Aiuti contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di stato

Art. 1, comma 125-quinquies, della Legge 4/8/2017, n.124

*“Per gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato di cui all’articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, la registrazione degli aiuti nel predetto sistema, con conseguente pubblicazione nella sezione trasparenza ivi prevista, operata dai soggetti che concedono o gestiscono gli aiuti medesimi ai sensi della relativa disciplina, tiene luogo degli obblighi di pubblicazione posti a carico dei soggetti di cui ai commi 125 e 125-bis, a condizione che venga dichiarata l’esistenza di aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nell’ambito del Registro nazionale degli aiuti di Stato nella nota integrativa del bilancio oppure, ove non tenute alla redazione della nota integrativa, sul proprio sito internet o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza”.*

**Per gli aiuti già soggetti a registrazione nel Registro nazionale aiuti di Stato** (Rna, articolo 52 della legge 234/2012) basta menzionare tale situazione.

- Il nuovo 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” ad opera del soggetto erogante **tiene luogo dei suddetti obblighi di pubblicazione** (come peraltro già previsto dal comma 2 dell’art. 3-quater, DL n. 135/2018, ora soppresso). A tal fine il soggetto beneficiario deve **indicare l’esistenza degli aiuti “oggetto di obbligo di pubblicazione”** nel predetto Registro:
  - nella Nota integrativa;
  - nel proprio sito Internet o in mancanza sul portale digitale dell’associazione di categoria di appartenenza.

# Soglia di rilevanza ai fini degli obblighi informativi

**Art. 1, comma 127, della Legge 4/8/2017, n.124**

*“Al fine di evitare la pubblicazione di informazioni non rilevanti, l’obbligo di pubblicazione di cui ai commi 125, 125-bis e 126 non si applica ove l’importo monetario di sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria effettivamente erogati al soggetto beneficiario sia inferiore a 10.000 euro nel periodo considerato”.*

- Il nuovo comma 127 conferma l’esclusione dagli obblighi in esame per le sovvenzioni / sussidi / vantaggi / contributi / aiuti di **importo inferiore a € 10.000 nel periodo considerato**.
- E’ ancora valido il chiarimento fornito dal Ministero nella Circolare n. 2 del 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. Di conseguenza, se i **vantaggi economici superano complessivamente la predetta soglia** 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

Art. 1, comma 125-ter, della Legge 4/8/2017, n.124

*“**A partire dal 1° gennaio 2020**, l’inosservanza degli obblighi di cui ai commi 125 e 125-bis **comporta una sanzione pari all’1 per cento degli importi ricevuti con un importo minimo di 2.000 euro**, nonché la sanzione accessoria dell’adempimento agli obblighi di pubblicazione.*”

[Soltanto in caso di inadempimento all’obbligo di pubblicazione] ***Decorsi 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione, si applica la sanzione della restituzione integrale del beneficio ai soggetti eroganti [...]***”.

- **nella previgente versione**, peraltro di fatto mai entrata in vigore, prevedeva, in caso di **inosservanza dell’obbligo** di pubblicità in esame, **soltanto per le imprese**, la **restituzione** integrale delle somme ricevute **entro 3 mesi dal 28.2 di ciascun anno**.
- Il differimento dell’applicazione delle sanzioni all’1.1.2020 si traduce, di fatto, **in una moratoria per il 2019 e, pertanto, le eventuali violazioni commesse nel 2019, relative alle erogazioni 2018**, non saranno sanzionate.
- Considerato infine che trovano applicazione, in quanto compatibili, le disposizioni della Legge n. 689/81, merita evidenziare che il trasgressore **potrà beneficiare dell’oblazione prevista dall’art. 16** (pagamento di una somma ridotta pari al terzo del massimo della sanzione o, se più favorevole, pari al doppio del minimo).

# Proroga del regime sanzionatorio

- Il Dl milleproroghe Dl 228/2021, aggiunte in sede di conversione, prevedono che le sanzioni si applichino:
- ~~Per le **infrazioni commesse nel 2021 (relative a 2020)** (in luogo del 1/7/2021 previste dalla norma a regime – art. 1, comma 125, della Legge 4/8/2017, n.124) è previsto il **1 gennaio 2022** (Cfr. **D.L. 52/2021 Art. 11-sexiesdecies. 1.** «*Per l'anno 2021 il termine di cui all'articolo 1, comma 125-ter, primo periodo, della legge 4 agosto 2017, n. 124, è prorogato al 1° gennaio 2022*»)~~
  - **Per le infrazioni commesse nel 2021 (relative a 2020)** (in luogo del 1° gennaio 2022 fissato dall'articolo 11-sexiesdecies del Dl 52/2021) è previsto il **1 luglio 2022** (Cfr. **Art. 1 co. 28-ter Dl 228/2021** «All'articolo 11-sexiesdecies del decreto-legge 22 aprile 2021, n. 52, le parole: «1° gennaio 2022» sono sostituite dalle seguenti: «1° luglio 2022»»)
  - **Per le infrazioni commesse nel 2022 (relative a 2021)** (in luogo del 1/7/2021 previste dalla norma a regime - art. 1, comma 125, della Legge 4/8/2017, n.124) è previsto il **1 gennaio 2023** (Cfr. **Art. 3 septies co. 1 Dl 228/2021** «1. Per l'anno 2022, il termine di cui all'articolo 1, comma 125-ter, primo periodo, della legge 4 agosto 2017, n. 124, è prorogato al 1° gennaio 2023»).

La proroga non riguarda tanto l'obbligo sostanziale in sé (dare trasparenza nelle forme di legge alle erogazioni ricevute), quanto il momento da cui è applicabile la sanzione amministrativa per inosservanza dell'adempimento (pari all'1 % degli importi ricevuti, con un minimo di 2.000 euro). Decorsi 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione e al pagamento della penalità pecuniaria, scatta (a cura degli enti eroganti) l'ulteriore sanzione della restituzione integrale del beneficio.

Per evitare la pubblicazione di informazioni non rilevanti, il comma 127 dispone l'esonero dagli adempimenti se l'importo di sovvenzioni, sussidi eccetera da indicare resta sotto i 10mila euro nel periodo considerato, limite che dovrebbe riguardare il complesso degli aiuti ricevuti. Inoltre, per gli aiuti già soggetti a registrazione nel Registro nazionale aiuti di Stato (Rna, articolo 52 della legge 234/2012) basta menzionare tale situazione.

Questi rinvii sono stati spesso intesi come proroga dell'obbligo in sé e non della semplice applicazione della sanzione, creando ancora più incertezza.

# Manzanalori Associati

STUDIO COMMERCIALISTI

LimaRe  
SOCIETA' REVISIONE

## ROVERETO

Via S. Maria, 55 T 0464.420613  
38068 Rovereto F 0464.458657

## VERONA

Viale del Lavoro, 33 T 045.8201986  
37135 Verona F 045.509627

## MILANO

Via M. Pagano, 67 T 02.4813821  
20145 Milano F 02.48197197

[www.LimaRe.it](http://www.LimaRe.it) **Re**  
[www.manzana.it](http://www.manzana.it) **MI**