

OIC 9 Impairment test

Giacomo Manzana Elena Iori   

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 

www.manzana.it 

OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali – svalutazione

Il principio contabile Oic 9 tratta della svalutazione per **perdite durevoli di valore** delle immobilizzazioni materiali e immateriali, integrando sul piano tecnico la previsione dell'articolo 2426 n. 3 del Codice civile.

Nel valutare se esiste un'indicazione che un'attività possa aver subito una perdita durevole di valore, la società deve considerare la sussistenza o meno dei seguenti **indicatori**:

- a. diminuzione significativa nel corso dell'esercizio del **valore di mercato** di un'attività;
- b. variazioni significative **dell'ambiente tecnologico, di mercato, economico** o normativo in cui la società opera o nel mercato cui un'attività è rivolta;
- c. il valore contabile delle attività nette della società è superiore al loro **fair value stimato della società**;
- d. l'**obsolescenza o il deterioramento** fisico di un'attività risulta evidente;
- e. **mancato utilizzo di attività** (impianti, macchinari, attrezzature etc).
- f. **nel corso dell'esercizio si sono verificati significativi cambiamenti con effetto negativo sulla società**, oppure si suppone che si verificheranno nel prossimo futuro, nella misura o nel modo in cui un'attività viene utilizzata o ci si attende sarà utilizzata.

OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali – Perdite durevoli

“La definizione di perdita durevole proposta nel principio non implica il fatto che, ai fini della sua rilevazione, la perdita debba essere “definitiva”, ovvero irrecuperabile. Se, infatti, l’applicazione del modello di determinazione del valore recuperabile dovesse indicare un recupero di valore dell’immobilizzazione, la perdita di valore precedentemente addebitata al conto economico deve essere stornata. Ciò in piena coerenza con la formulazione della norma del codice civile, che ammette espressamente l’obbligo di ripristinare la svalutazione qualora siano venuti meno i motivi che avevano indotto a rilevarla”.

Gli indicatori di potenziali perdite durevoli sono due:

- 1) l'esercizio si è chiuso con una **perdita non dovuta a fattori contingenti** e non vi è sicurezza del pronto recupero delle condizioni di equilibrio economico;
- 2) si sono verificate **mutazioni nel contesto in cui opera la società**, che lasciano presupporre l'impossibilità di continuare a sfruttare in modo pieno la capacità produttiva esistente.

OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali – svalutazione

E' previsto che occorre procedere alla svalutazione qualora **il valore d'iscrizione** risulti superiore al **valore recuperabile** avendo a riferimento **l'unità minima generatrice di flussi.**

Definizioni

Valore recuperabile

è il maggiore tra il suo **valore d'uso** e il suo **valore equo (fair value)**

Valore d'uso

E' determinato sulla base del valore attuale dei flussi finanziari futuri che si prevede abbiano origine da un'attività lungo la sua vita utile.

Valore Equo (fair value)

Il *fair value* è il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione.

E' dato dal prezzo pattuito in un accordo vincolante di vendita stabilito in una libera transazione, o dal prezzo in un mercato attivo: se questi mancano, si deve far riferimento alle migliori informazioni disponibili alla data di riferimento del bilancio, tenendo conto anche di recenti transazioni per attività simili effettuate all'interno del medesimo settore industriale.

U.G.C. (unità generatrice di cassa)

E' il più piccolo gruppo identificabile di attività che include l'attività oggetto di valutazione e genera flussi finanziari in entrata che siano ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività.

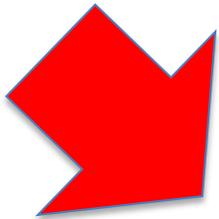
Perdita durevole - verifica

“Il principio propone il modello basato sull’attualizzazione dei flussi di cassa come paradigma concettuale di riferimento per la determinazione del valore recuperabile delle immobilizzazioni materiali e immateriali, secondo un approccio di universale accettazione e adottato dagli standard setters più importanti a livello globale”.

(...)

“Pertanto, con riferimento al valore d’uso, l’orientamento assunto è stato quello di utilizzare:

- il concetto di valore d’uso inteso come valore attuale dei flussi di cassa attesi dall’immobilizzazione/UGC per le società che superano i limiti che identificano le cd large companies ai sensi della direttiva contabile europea; (BENCHMARK)
- il concetto di valore d’uso inteso come capacità di ammortamento (pari alla differenza tra ricavi e costi non attualizzati derivanti dall’utilizzo del cespite/CGU oggetto di valutazione) per le società che non superano i predetti limiti” (METODO SEMPLIFICATO).

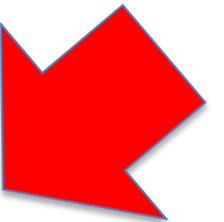


METODO DELL’ATTUALIZZAZIONE DEI FLUSSI DI CASSA (METODOLOGIA STANDARD)

- i. PREDISONGO PIANO ECONOMICO FINANZIARIO;
- ii. STIMO FLUSSI FINANZIARI FUTURI;
- iii. ATTUALIZZO FLUSSI DI CASSA;
- iv. DURATA PIANO: 5 ANNI;

METODO DELLA CAPACITÀ DI AMMORTAMENTO (METODOLOGIA SEMPLIFICATA PER PMI)

- i. PREDISONGO C.E. PROSPETTICO;
- ii. NESSUNA ATTUALIZZAZIONE;
- iii. DURATA PIANO: 5 ANNI;



OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali – Valore d'uso

Per calcolare la svalutazione nelle **imprese di dimensioni minori** in base a quanto prevede l'Oic 9, bisogna fare il seguente calcolo:

Ricavi

- i costi variabili

- i costi fissi

- gli oneri finanziari

A = la capacità d'ammortamento

Gli ammortamenti cespite X

Gli ammortamenti cespite Y

L'ammortamento dell'avviamento

B = Totale ammortamenti

A-B = Risultato netto



Si tratta di un E.B.T. e pertanto tale risultato ricomprende anche gli oneri finanziari ma non le imposte di esercizio.

Fino al 2016 applicabili alle “medie imprese” (cioè le imprese che, per due esercizi consecutivi, non superano nel proprio bilancio due dei seguenti limiti: numero medio dei dipendenti durante l’esercizio 250, attivo 20 milioni di euro e ricavi 40 milioni di euro).

Diversamente, a decorrere dal 2017, tale approccio è destinato soltanto alle società che redigono il **bilancio in forma abbreviata e alle micro-imprese**.

OIC 9 Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali - UGC

“Vale, in particolare, osservare che:

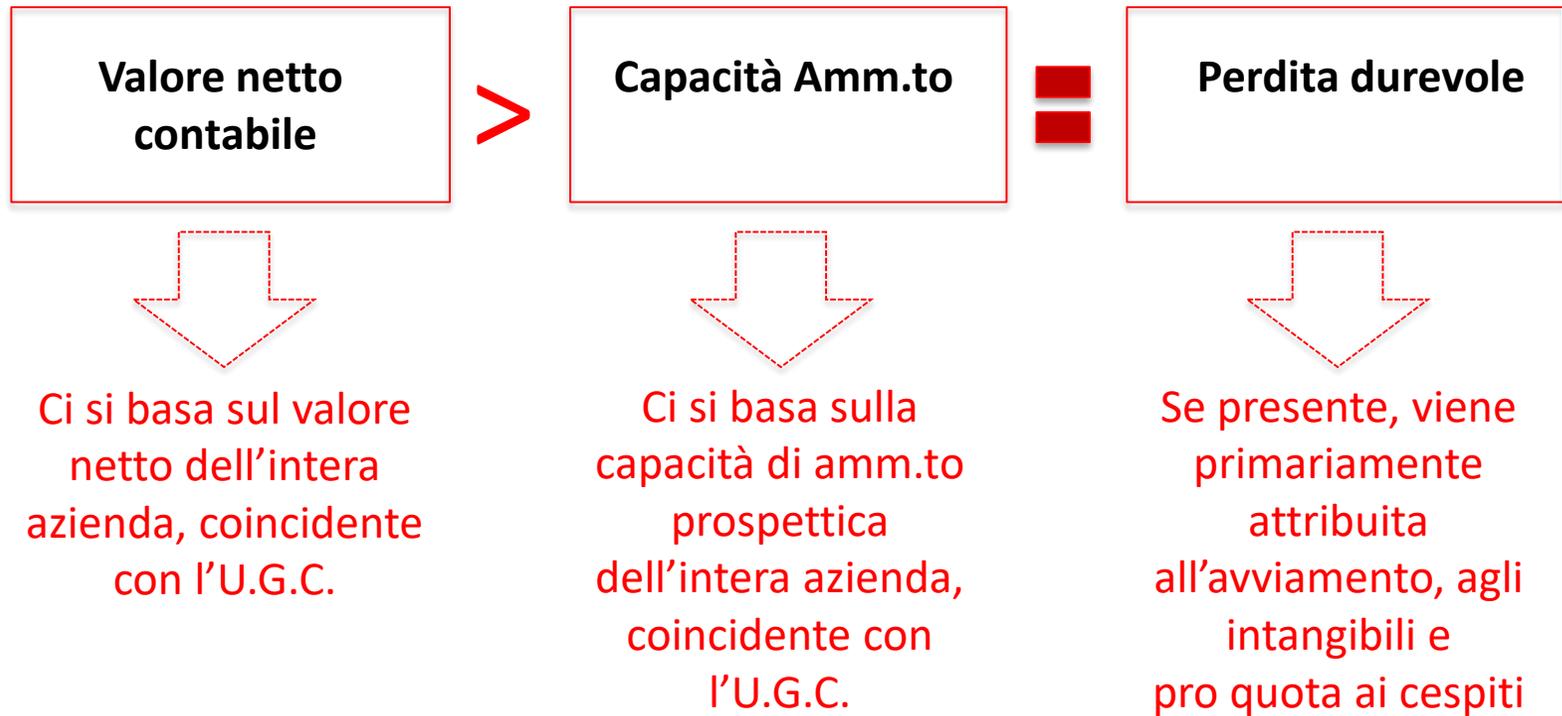
- *l'unità generatrice di cassa*, nelle società di minori dimensioni, coincide spesso con l'intera società;
- *i flussi di reddito*, se la dinamica del circolante si mantiene stabile, approssimano i flussi di cassa.

Al ricorrere di queste due condizioni, l'approccio semplificato, che basa la verifica della recuperabilità delle immobilizzazioni sui flussi di reddito prodotti dall'intera società, senza imporre la segmentazione di tali flussi per singola immobilizzazione/UGC, tende a fornire risultati simili all'approccio benchmark”.



Si tratta di un E.B.T. e pertanto tale risultato ricomprende anche gli oneri finanziari ma non le imposte di esercizio.

La capacità di ammortamento



Svalutazione durevole, informativa

L'OIC prevede che nella N.I., in funzione della tecnica applicata, siano fornite le seguenti informazioni:

Tecnica dei flussi finanziari

1. La durata dell'orizzonte temporale preso a riferimento per il calcolo dei flussi di cassa;
2. Il tasso di crescita utilizzato;
3. Il tasso di attualizzazione applicato.

Metodo semplificato

1. La durata dell'orizzonte temporale preso a riferimento per il calcolo dei flussi reddituali;
2. Le modalità che hanno portato a scegliere una UGC diversa dal complesso aziendale.

Svalutazione - fiscalità

Secondo l'art. 109, comma 4, del Tuir un costo può essere portato in deduzione se e nella misura in cui è imputato al C.E. relativo all'esercizio di competenza.

La deduzione delle quote di amm.to è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con il DM 1988.

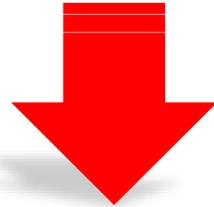
In questa prospettiva,

- la svalutazione non è deducibile,
- è recuperabile il maggior ammortamento (variazione in diminuzione).

N.B. ricordarsi la conseguente fiscalità differita

La capacità di ammortamento

- >>La società alfa ha un impianto avente un costo di Euro 280.000 ammortizzato per Euro 160.000.- (valore netto 120.000.-.)
- >>Valore d'uso: Euro 108.000.- (quantificato con uno dei due modelli utilizzabili).
- >>Esiste una offerta vincolante di Euro 125.000, a fronte di costi di bonifica per Euro 10.000.-.



1. Valore netto contabile:	euro 120.000.-
2. Valore d'uso:	euro 108.000.-
3. Fair value:	euro 115.000.-
4. Valore recuperabile:	euro 115.000.-
5. L'impianto sarà svalutato	euro 5.000.-

L'attualizzazione dei flussi di cassa

- >>La società Alfa ha rilevato che le condizioni economiche in corso possono far presumere una perdita durevole di valore per i beni amm.li.
- >>La UGC si compone di 3 macchinari (VNC Euro 1.115.586), di un avviamento (VNC Euro 45.000.-) e di spese pluriennali (VNC Euro 20.000.-).
- >>Il valore netto contabile dell'UGC è di Euro 1.180.586.-.
- >>Tasso applicato: 5%

Periodo	Flussi attesi	Fattore attu.ne	Valore atualizzato
T+1	210.000	0,95	199.466
T+2	250.000	0,91	227.464
T+3	278.000	0,86	239.043
T+4	270.000	0,82	221.358
T+5	270.000	0,79	213.255
			1.100.586

Perdita di valore: Euro 80.000.



Perdita durevole di valore

La differenza tra Valore Contabile e Flussi di cassa è pari ad Euro 80.000.-.

Come li attribuisco?

Descrizione	VNC	%
Macchinario A	373.721	33,50%
Macchinario B	423.923	38,00%
Macchinario C	317.942	28,50%
Avv.to ed oneri	65.000	
	1.180.586	
Descrizione	Perdita di valore	%
Perdita valore	80.000,00	
...di cui avv.to	- 65.000,00	100,00%
...di cui Macc.A	- 5.025,00	33,50%
...di cui Macc.B	- 5.700,00	38,00%
...di cui Macc.C	- 4.275,00	28,50%

Prima svaluto
amm.to poi pro
quota gli altri
cespiti

OIC 31 Fondi per rischi e oneri

Giacomo Manzana Elena Iori   



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

Re

www.manzana.it

MI

Accantonamenti a Fondi rischi e oneri

La disciplina civilistica degli accantonamenti è contenuta negli artt. 2423 e segg. del Codice civile.

Il **principio** sottostante l'iscrizione di accantonamenti in bilancio è quello della **prudenza** che deve informare le valutazioni del redattore del bilancio. Il principio della prudenza si estrinseca nella regola secondo la quale i profitti non realizzati non devono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite devono essere riportate in bilancio anche se non definitivamente realizzate.

L'iscrizione di accantonamenti tende al rispetto del postulato della **competenza economica**, atteso che spese ed oneri devono essere rilevati anche se, alla data di chiusura dell'esercizio, non risultano già conosciuti.

Codice civile

I fondi per rischi e oneri sono esposti nello stato patrimoniale nelle classi previste dall'articolo 2424, codice civile:

B) Fondi per rischi e oneri

per trattamento di quiescenza ed obblighi simili;

per imposte, anche differite;

strumenti finanziari derivati passivi;

altri.

L'articolo 2424-bis, comma 3, codice civile detta i requisiti ed i limiti entro cui sono rilevati in bilancio i fondi per rischi e oneri dandone la seguente **definizione**. Viene detto che

«I fondi per rischi ed oneri accolgono gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche:

- *natura determinata;*
- *esistenza certa o probabile;*
- *ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio».*

L'articolo 2423-bis comma 1, numero 4, codice civile richiede, inoltre, che “si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo”.

Tipologie di fondi rischi e oneri

18. La voce B4 “*altri*” accoglie le **tipologie di fondi per rischi e oneri** diverse da quelle precedenti [per trattamento di quiescenza ed obblighi simili; per imposte, anche differite; strumenti finanziari derivati passivi] quali ad esempio:

- fondi per cause in corso;
- fondi per garanzie prestate;
- fondi per eventuali contestazioni da parte di terzi;
- fondi per manutenzione ciclica;
- fondi per manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d’azienda ricevuti in affitto;
- fondi per operazioni e concorsi a premio;
- fondi per resi di prodotti;
- fondi per recupero ambientale;
- fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali;
- fondi per contratti onerosi.

OIC 31 - Definizioni

4. I *fondi per rischi e oneri* rappresentano passività di natura determinata, certe o probabili, con data di sopravvenienza o ammontare indeterminati.

6. I *fondi per oneri* rappresentano passività

- di natura determinata ed
- esistenza certa,
- stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione numeraria negli esercizi successivi.

Si tratta, quindi, di **passività certe**.

OIC 31 - Definizioni

5. I *fondi per rischi* rappresentano passività

- di natura determinata ed
- esistenza probabile,
- i cui valori sono stimati.

Si tratta, quindi, di passività potenziali connesse a **situazioni già esistenti alla data di bilancio**, ma caratterizzate da uno stato d'incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro.

PASSIVITA' CONNESSE A UNA POTENZIALITA'

10. Le **passività potenziali** rappresentano passività connesse a “potenzialità”, cioè a **situazioni già esistenti alla data di bilancio**, ma con **esito pendente** in quanto si risolveranno in futuro.

CON GRADO DI REALIZZAZIONE DELL'ACCADIMENTO PROBABILE

12. In relazione al **grado di realizzazione e di accadimento**, gli eventi futuri possono classificarsi come **probabili**, possibili o remoti.

Un evento è probabile quando il suo accadimento è ritenuto più verosimile del contrario.

Un evento è possibile quando dipende da una circostanza che può o meno verificarsi; quindi il grado di accadimento dell'evento futuro è inferiore al probabile. Si tratta dunque di eventi contraddistinti da una ridotta probabilità di realizzazione.

Un evento è remoto quando ha scarsissime possibilità di verificarsi; ovvero, potrà accadere solo in situazioni eccezionali.

Rilevazione iniziale – quando?

25. I fondi per rischi e oneri **accolgono**, quindi, gli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti aventi, **alla chiusura dell'esercizio**, le seguenti caratteristiche:

- **natura determinata**;
- **esistenza certa o probabile**;
- **ammontare o data di sopravvenienza della passività indeterminati**;
- ammontare della passività **attendibilmente stimabile**.

27. Tenuto conto dei requisiti per la rilevazione di un accantonamento, un fondo rischi e oneri **non può iscriversi** per:

- rettificare i valori dell'attivo;
- coprire **rischi generici**, in quanto non correlati a perdite o debiti con natura determinata e, pertanto, non riferibili a situazioni e condizioni che alla data del bilancio hanno originato una passività;
- effettuare accantonamenti per oneri o perdite derivanti da eventi avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e relativi a **situazioni che non erano in essere alla data di bilancio**;
- rilevare passività potenziali ritenute probabili, **ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio ed arbitrario**. Conseguentemente, la relativa perdita, ancorché probabile, non è suscettibile di alcuna stima attendibile, neanche di un importo minimo o di un intervallo di valori;
- rilevare passività potenziali ritenute **possibili** o **remote**.

Rilevazione iniziale

EVENTO Grado di realizzazione alla chiusura dell'esercizio	AMMONTARE Quantificabilità	Rilevazione
Certo o Probabile (quando il suo accadimento è ritenuto più verosimile del contrario)	Stimabile (ammontare determinabile in modo non aleatorio ed arbitrario)	SP
	Non stimabile	NI
Possibile (quando dipende da una circostanza che può o meno verificarsi; quindi il grado di accadimento dell'evento futuro è inferiore al probabile. Si tratta dunque di eventi contraddistinti da una ridotta probabilità di realizzazione)	Anche stimabile	NI
Remoto (quando ha scarsissime possibilità di verificarsi; ovvero, potrà accadere solo in situazioni eccezionali).	Anche stimabile	RG

Rilevazione iniziale – misurazione entità accantonamento

30. La **misurazione** degli accantonamenti ai fondi potrebbe non concludersi con la definizione di un importo puntuale e preciso. Tuttavia, in linea generale, si può comunque pervenire alla determinazione di **un campo di variabilità di valori**. In tali fattispecie, l'accantonamento rappresenterà la migliore stima fattibile tra i limiti massimi e minimi del campo di variabilità dei valori determinati.

32. L'**entità dell'accantonamento** ai fondi è misurata facendo riferimento alla miglior stima dei costi alla data di bilancio, ivi incluse le spese legali determinabili in modo non aleatorio ed arbitrario, necessari per fronteggiare la sottostante passività, certa o probabile.

31. In presenza di **polizze assicurative** a copertura di passività potenziali, nella stima dei fondi si tiene conto di eventuali rimborsi assicurativi qualora si ritenga che in caso di soccombenza il risarcimento sia ragionevolmente certo.

Accantonamento, utilizzo e fondi eccedenti

19. Gli **accantonamenti ai fondi rischi e oneri** sono iscritti prioritariamente └ nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il criterio della classificazione “per natura” dei costi. Tutte le volte in cui └ non è attuabile questa correlazione tra la natura dell'accantonamento ed una delle voci alle suddette classi, gli accantonamenti per rischi e oneri sono iscritti alle voci B12 e B13 del conto economico.
44. Al **momento del sostenimento dei costi**, ove già interamente coperti dall'apposito fondo, └ si impiega quindi direttamente il fondo stesso e conseguentemente il conto economico non rileva alcun componente negativo di reddito.
45. Nel caso in cui, al verificarsi dell'evento il fondo iscritto └ non sia sufficiente a coprire l'ammontare degli oneri effettivamente sostenuti (ad esempio, la stima a suo tempo effettuata è risultata inferiore all'ammontare effettivo della passività), la differenza negativa è rilevata nelle voci di conto economico in coerenza con l'accantonamento originario.
47. La rilevazione contabile di una **eccedenza del fondo** dipende dalla natura del rischio o passività a fronte dei quali è stato stanziato l'accantonamento. Se l'eccedenza si origina a seguito del positivo evolversi di situazioni che ricorrono nell'attività di una società, └ l'eliminazione o riduzione del fondo eccedente è contabilizzata fra i componenti positivi del reddito della classe avente la stessa natura, in cui era stato rilevato l'originario accantonamento. Ad esempio, se l'originario accantonamento era stato rilevato fra i costi della produzione (classe B), l'eccedenza del fondo è rilevata tra i componenti del valore della produzione (voce A 5 “Altri ricavi e proventi”).

Informativa in nota integrativa

49. (...) **Nell'illustrazione della composizione della voce "altri fondi" la nota integrativa fornisce:**

- la descrizione della situazione d'incertezza e l'indicazione dell'ammontare dello stanziamento, relativo alla perdita connessa da considerarsi probabile;
- l'evidenza del rischio di ulteriori perdite, se vi è la possibilità di subire perdite addizionali rispetto agli ammontari degli accantonamenti iscritti;
- nel caso di passività potenziali ritenute probabili, ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio ed arbitrario, l'indicazione che l'evento è probabile e le stesse informazioni da fornire nel caso di passività potenziali ritenute possibili;
- l'evidenza della possibilità di sostenere perdite connesse alla mancata assicurazione di rischi solitamente assicurati (ad esempio, quando la società decide di auto assicurarsi), ovvero nel caso di indisponibilità di assicurazione;
- l'evidenza delle variazioni dei fondi relative ad accantonamenti che hanno trovato contropartita in voci del conto economico diverse dalle voci B12 e B13.

Informativa in nota integrativa

49. (...) Nel caso di passività potenziali ritenute **possibili**, sono indicate in nota integrativa le seguenti informazioni:

- la situazione d'incertezza, ove rilevante, che procurerebbe la perdita;
- l'importo stimato o l'indicazione che lo stesso non può essere determinato;
- altri possibili effetti se non evidenti;
- l'indicazione del parere della direzione della società e dei suoi consulenti legali ed altri esperti, ove disponibili.

Tale informativa non è richiesta per le passività potenziali ritenute **remote**.

CONCLUSIONE: L'esistenza di un'attività potenziale, e quindi la natura ed i fattori d'incertezza che hanno effetto sul verificarsi dell'evento, la stima dell'ammontare se attendibile e l'impatto sul bilancio tenendo conto degli effetti fiscali, vanno evidenziati in nota integrativa, se l'evento è **probabile**. Vi sono tuttavia dei casi in cui l'evidenza è opportuna anche in caso di eventi possibili, sempre che tale evidenza venga effettuata senza condurre il lettore ad errate conclusioni.

OIC 24 Immobilizzazioni immateriali Costi di impianto, ampliamento e sviluppo Avviamento

Giacomo Manzana Elena Iori   



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

Re

www.manzana.it

MI

Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo

Costi di impianto, di ampliamento e di sviluppo

Ante D.Lgs 139/2015	Post D.Lgs 139/2015
<p>Art. 2426 - Criteri di valutazioni (...) 5) i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.</p> <p><i>Fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;</i></p>	<p>Art. 2426 - Criteri di valutazioni (...) 5) i costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. <u>I costi di impianto e ampliamento</u> devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. <u>I costi di sviluppo</u> sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.</p> <p><i>Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;</i></p>

Novità dal 2016

1. **Non più capitalizzabili** le spese di pubblicità e di ricerca (base e applicata)
2. **Periodo di ammortamento** dei **costi di sviluppo** (vita utile se stimabile ovvero 5 anni)

	Ante D.Lgs 139/2015	Post D.Lgs 139/2016
Costi di impianto e ampliamento	<i>entro un periodo non superiore a cinque anni</i>	<i>entro un periodo non superiore a cinque anni.</i>
Costi di sviluppo	<i>entro un periodo non superiore a cinque anni.</i>	<i>secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.</i>

Bilanci abbreviati e Micro-impres

Le società che redigono il **bilancio abbreviato** **sono tenute** all'applicazione.

Retroagisce

Il divieto di ammortizzare le **spese di pubblicità** e **quelle di ricerca retroagisce** e riguarda anche quelle presenti nel bilancio 2015 in corso di ammortamento. Art. 12 del Dlgs 139/2015 non le elenca tra le disposizioni per le quali ad applicazione prospettica.

Rimangono Capitalizzate

V V V

100. I **costi di pubblicità** precedentemente capitalizzati ai sensi dell'OIC 24 aggiornato nel 2015, **se soddisfano i requisiti stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento** previsti ai paragrafi 41-43 [si deve quindi trattare di costi legati a una fase di start up o connessi a una nuova costituzione oppure sostenuti per un nuovo business, processo produttivo o differente localizzazione] , possono essere riclassificati, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, dalla voce BI2 alla voce BI1 Costi di impianto e di ampliamento. Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29 **ai soli fini riclassificatori**.

E

101. I **costi di ricerca**, **capitalizzati in esercizi precedenti all'entrata in vigore del D.lgs. 139/2015, [=ricerca applicata]** continuano, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, ad essere iscritti nella voce BI2 Costi di sviluppo se soddisfano i criteri di capitalizzabilità previsti al paragrafo 49.

Vengono imputate a Patrimonio

V V V

100. (...) I **costi di pubblicità**, che **non soddisfano** i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e di ampliamento, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono eliminati dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale. Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29 [con imputazione a PN]..

E

101. (...) I **costi di ricerca**, capitalizzati in esercizi precedenti, che **non soddisfano** i requisiti per la capitalizzazione previsti al paragrafo 49, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono eliminati dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale. Gli effetti sono rilevati in bilancio retroattivamente ai sensi dell'OIC 29 [con imputazione a PN].

V V V

Lo storno delle spese di pubblicità, di ricerca e la rilevazione dei derivati avviene in **contropartita del patrimonio netto**

OIC 24 – nn. 40-49 – Costi immateriali

40. Gli oneri pluriennali **possono essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale** solo se:
1. è dimostrata la loro **utilità futura**;
 2. esiste una **correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri** di cui godrà la società;
 3. è **stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità**. Essendo la recuperabilità caratterizzata da alta aleatorietà, essa va stimata dando prevalenza al principio della prudenza.

L'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato che al momento della rilevazione iniziale dei costi | **devono risultare da un piano economico della società.**

I costi di impianto e di ampliamento ed i costi, sviluppo sono iscrivibili solo con il **consenso del Collegio sindacale**, ove esistente.

65. Fino a che l'ammortamento dei costi di sviluppo, di impianto e di ampliamento non è completato, **possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili** sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.

OIC 24 – nn. 41-45 – Costi di impianto e di ampliamento

41. **I costi di impianto e di ampliamento** sono i costi che si sostengono in modo non ricorrente in alcuni caratteristici momenti del ciclo di vita della società, **quali la fase pre-operativa (cosiddetti costi di start-up) o quella di accrescimento della capacità operativa.**
42. La **rilevazione iniziale** dei costi di impianto e di ampliamento nell'attivo dello stato patrimoniale è **consentita solo se si dimostra la congruenza ed il rapporto causa-effetto tra i costi in questione ed il beneficio (futura utilità) che dagli stessi la società si attende,** nel rispetto dei requisiti specifici previsti al paragrafo 40.

Ad esempio, i costi per la costituzione di una rete commerciale dovranno trovare correlazione logica nelle aspettative di vendita dei prodotti che a tale rete verranno affidati; la capitalizzazione dei **costi inerenti un aumento di capitale sociale** dovrà trovare giustificazione nell'atteso miglioramento della situazione finanziaria dell'impresa; i costi relativi alla costituzione della società troveranno ragione di capitalizzazione nella misura in cui le aspettative reddituali di tale nascente società siano positive.

La facoltà concessa dalla norma civile di capitalizzare tali costi non è uno strumento per politiche di bilancio finalizzate all'alleggerimento, nel conto economico della società, di costi che potrebbero significativamente ridurre i risultati economici della stessa, né la capitalizzazione di questi costi è l'automatica conseguenza del fatto che gli stessi siano stati sostenuti.

OIC 24 – nn. 41-45 – Costi di impianto e di ampliamento

43. ∞I **costi di start-up** sono **imputati al conto economico** dell'esercizio in cui sono sostenuti; essi **possono essere capitalizzati** quando sono rispettate tutte le seguenti condizioni:
- i **costi sono direttamente attribuibili alla nuova attività** e sono limitati a quelli sostenuti nel periodo antecedente il momento del possibile avvio (i costi generali e amministrativi e quelli derivanti da inefficienze sostenute durante il periodo di start-up non possono essere capitalizzati);
 - **il principio della recuperabilità dei costi è rispettato**, in quanto è ragionevole una prospettiva di reddito.
44. ∞I **costi di addestramento e di qualificazione del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili** sono costi di periodo e pertanto sono iscritti nel conto economico dell'esercizio in cui si sostengono. **Essi possono essere capitalizzati** soltanto @quando assimilabili ai costi di start-up e sostenuti in relazione ad una attività di avviamento di una nuova società o di una nuova attività. Tali costi sono altresì differibili @@se essi sono direttamente sostenuti in relazione ad un processo di riconversione o ristrutturazione industriale (o commerciale, nel caso si tratti di agenti), purché tale processo si sostanzi in un investimento sugli attuali fattori produttivi e purché comporti un profondo cambiamento nella struttura produttiva (cambiamenti dei prodotti e dei processi produttivi), commerciale (cambiamenti della struttura distributiva) ed amministrativa della società. Tali ristrutturazioni e riconversioni industriali e/o commerciali debbono risultare da un piano approvato dagli amministratori, da cui risulti la capacità prospettica della società di generare flussi di reddito futuri, sufficienti a coprire tutti i costi e le spese, ivi inclusi gli ammortamenti dei costi capitalizzati.
45. ∞I **costi straordinari di riduzione del personale** (ad esempio, gli incentivi) per favorire l'esodo o la messa in mobilità del personale e dei lavoratori ad esso assimilabili, per rimuovere inefficienze produttive, commerciali o amministrative e simili, **NON sono capitalizzabili nell'attivo patrimoniale in quanto**, oltre a sostanzarsi in una eliminazione di fattori produttivi, vengono sostenuti in contesti della vita della società nei quali l'aleatorietà della loro recuperabilità è talmente elevata da non soddisfare i requisiti per l'iscrizione enunciati al paragrafo 40.

OIC 24 – nn. 46-49 – Costi di sviluppo

46. **Lo sviluppo** è l'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto PER LA PRODUZIONE di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.
47. **La ricerca di base** è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, che si considera di utilità generica alla società. I costi di ricerca di base sono normalmente precedenti a quelli sostenuti una volta identificato lo specifico prodotto o processo che si intende sviluppare.
- I costi sostenuti per la ricerca di base sono costi di periodo** e sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all'attività imprenditoriale della stessa.
48. **I costi di sviluppo capitalizzati nell'attivo patrimoniale sono composti**: dagli stipendi, i salari e gli altri costi relativi al personale impegnato nell'attività di sviluppo; dai costi dei materiali e dei servizi impiegati nell'attività di sviluppo; dall'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di sviluppo; dai costi indiretti, diversi dai costi e dalle spese generali ed amministrativi, relativi all'attività di sviluppo; dagli altri costi, quali ad esempio l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di sviluppo.

OIC 24 – nn. 46-49 – Costi di sviluppo

49. La sola attinenza a specifici progetti di sviluppo non è condizione sufficiente affinché i relativi costi abbiano **legittimità di capitalizzazione**. Per tale finalità, essi debbono anche rispondere positivamente alle seguenti specifiche caratteristiche:

1. **essere relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito**, nonché identificabili e misurabili. Ciò equivale a dire che la società deve essere in grado di dimostrare, per esempio, che i costi di sviluppo hanno diretta inerenza al prodotto, al processo o al progetto per la cui realizzazione essi sono stati sostenuti. Nei casi in cui risulti dubbio se un costo di natura generica possa essere attribuito ad un progetto specifico, ovvero alla gestione quotidiana e ricorrente, il costo non sarà capitalizzato ma speso al conto economico;
2. **essere riferiti ad un progetto realizzabile**, cioè @tecnicamente fattibile, per il quale la società @possieda o possa disporre delle necessarie risorse. La realizzabilità del progetto è, di regola, frutto di un processo di stima che dimostri la fattibilità tecnica del prodotto o del processo ed è connessa all'intenzione della direzione di produrre e commercializzare il prodotto o utilizzare o sfruttare il processo. La disponibilità di risorse per completare, utilizzare e ottenere benefici da un'attività immateriale può essere dimostrata, per esempio, da un piano della società che illustra le necessarie risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo e la capacità della società di procurarsi tali risorse. In alcune circostanze, la società dimostra la disponibilità di finanziamenti esterni ottenendo conferma da un finanziatore della sua volontà di finanziare il progetto;
3. **essere recuperabili**, cioè la società deve avere prospettive di reddito in modo che i ricavi che prevede di realizzare dal progetto siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso, dopo aver dedotto tutti gli altri costi di sviluppo, i costi di produzione e di vendita che si sosterranno per la commercializzazione del prodotto.

OIC 24 valevole fino al 2014

La **ricerca di base** può essere definita come quell'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che è da considerarsi di utilità generica all'impresa.

Ad esempio, una società che **opera nel settore della tecnologia** avanzata non può evitare di tenersi aggiornata, e di per sé stessa compiere studi, sullo stato dell'arte della materia oggetto dell'impresa;

Ad esempio, una società che opera nel settore della **grande distribuzione** non può evitare di svolgere in modo pressoché continuo indagini di mercato finalizzate all'analisi commerciale dei propri prodotti, eccetera.

La **ricerca applicata** o **finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo** consiste, invece, nell'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di REALIZZARE UNO SPECIFICO PROGETTO.

Lo **sviluppo** è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un progetto o programma **PER LA PRODUZIONE** di materiali, strumenti, prodotti processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.

Sino al 2015 risultavano necessariamente da spendere nell'esercizio di sostenimento i soli costi della ricerca «di base» mentre la capitalizzazione poteva riguardare la ricerca «applicata» e lo sviluppo. Peraltro, spesso distinguere tra costi di ricerca applicata e costi di sviluppo veri e propri non era agevole.

Definizione di R&S del Mise

Definizioni di «ricerca fondamentale», «ricerca applicata» e «sviluppo sperimentale» sono contenute nel **paragrafo 1.3, punto 15, della comunicazione della Commissione europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante «Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione»**, che a loro volta sono mutuare dal «Manuale di Frascati» dell'Ocse (*guidelines for collecting and reporting data on research and experimental development*). http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/science-and-technology/frascati-manual-2015_9789264239012-en#page16.

Tali definizioni sono richiamate nella **circolare 59990 del 9 febbraio 2018** Mise per l'individuazione delle attività di sviluppo software ammesse al credito d'imposta per la ricerca e sviluppo disciplinato dall'articolo 3, commi 4 e 5, del DI 145/2013 e dall'articolo 2 del Dm 27 maggio 2015.

Con specifico riferimento alle attività di sviluppo di software, in tale manuale si precisa che le innovazioni legate al software, inteso quale prodotto finale, sono generalmente di tipo incrementale e, in quanto tali, normalmente classificabili, ove aventi un effettivo contenuto di R&S, nell'ambito delle attività di sviluppo sperimentale. A tale proposito, viene chiarito che, **affinché un progetto per lo sviluppo di un software venga classificato come R&S, la sua esecuzione deve dipendere da un progresso scientifico e/o tecnologico, e lo scopo del progetto deve essere la risoluzione di un problema scientifico o tecnologico su base sistematica.** In questo senso, un progetto che abbia per oggetto il potenziamento, l'arricchimento o la modifica di un programma o di un sistema esistente **può essere classificato come R&S se produce un avanzamento scientifico o tecnologico che si traduce in un aumento dello stock di conoscenza.** In proposito, occorre precisare che le attività di sviluppo di tipo ricorrente o di routine non sono agevolabili, e che quindi l'utilizzo del software per una nuova applicazione o per un nuovo scopo non costituisce di per sé un avanzamento.

Tale distinzione tra **attività di sviluppo** e **attività routinarie o ordinarie** trova riscontro nella disciplina agevolativa, che considera ammissibili le attività collegate alla realizzazione di prodotti nuovi o significativamente migliorati, escludendo invece dal concetto di sviluppo sperimentale le attività che si sostanzino in modifiche non significative dei prodotti o dei processi esistenti.

La circolare ricorda inoltre che il credito d'imposta R&S non ricomprende automaticamente tutte le attività legate in senso ampio al processo innovativo di un'impresa, ma soltanto le attività ricollegabili a progetti che presentino un «apprezzabile o significativo elemento di novità per il mercato», la cui realizzazione non derivi dalla semplice utilizzazione dello stato delle conoscenze e delle tecnologie già disponibili. A tal fine si raccomanda che la società si doti di strumenti idonei ad individuare il requisito della novità, come appena descritto.

AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI – OIC 11

Ammortamento

60. Il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, **deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.** La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.

61. L'ammortamento **decorre** dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso.

62. La **sistematicità dell'ammortamento** è definita nel piano di ammortamento, che è funzionale alla correlazione dei benefici attesi. Oltre all'utilizzo di piani di ammortamento a **quote costanti, è ammesso anche l'utilizzo di piani a quote decrescenti,** oppure parametrati ad altre variabili quantitative.

63. La sistematicità dell'ammortamento non presuppone necessariamente l'applicazione del metodo a quote costanti. Esso si fonda sull'ipotesi semplificatrice che l'utilità dell'immobilizzazione immateriale oggetto di ammortamento si ripartisca nella stessa misura per ogni anno di vita utile. Il metodo di ammortamento a quote costanti è il più diffuso, è di facile applicazione e favorisce la comparabilità dei bilanci. L'ammortamento a quote costanti è ottenuto ripartendo il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile.

Si applica il metodo a quote decrescenti quando l'immobilizzazione è maggiormente sfruttata nella prima parte della vita utile. È possibile ammortizzare l'immobilizzazione anche secondo il metodo per unità di prodotto quando questo metodo di ammortamento fornisce una migliore rappresentazione della ripartizione dell'utilità ritraibile dal bene lungo la sua vita utile. Non è invece ammesso l'utilizzo di metodi di ammortamento a quote crescenti, in quanto tale metodo tende a porsi in contrasto con il principio della prudenza. Non è altresì ammesso l'utilizzo di metodi dove le quote di ammortamento sono commisurate ai ricavi o ai risultati d'esercizio della società o di un suo ramo o divisione.

AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI – OIC 11

Ammortamento

64. Il **valore residuo di un bene immateriale si presume pari a zero**, a meno che:

- vi sia un impegno da parte di terzi ad acquistare il bene immateriale alla fine della sua vita utile; o
- sia dimostrabile l'esistenza di un mercato del bene dal quale trarre un valore oggettivo che permetta di effettuare una stima attendibile del valore realizzabile dall'alienazione dell'attività immateriale al termine della vita utile e:
 - il valore residuo può essere determinato facendo riferimento a tale mercato; e
 - è probabile che tale mercato esisterà alla fine della vita utile dell'attività. Il valore residuo di un onere pluriennale è sempre pari a zero.

Oneri pluriennali

65. I costi di impianto e di ampliamento **devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni**.

I costi di sviluppo sono ammortizzati **secondo la loro vita utile**; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, essi sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

Fino a che l'ammortamento dei costi di sviluppo, di impianto e di ampliamento non è completato, **possono essere distribuiti dividendi solo** se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.

Avviamento

Ante D.Lgs 139/2015

Art. 2426 - Criteri di valutazioni

(...)

6) l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni. È tuttavia consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento in un periodo limitato di durata superiore, purché esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella nota integrativa;

Post D.Lgs 139/2016

Art. 2426 - Criteri di valutazioni

(...)

6) l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto. L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni. Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento;

Novità

1. **Periodo di ammortamento** dell'avviamento (vita utile se stimabile ovvero 10 anni)

	Ante D.Lgs 139/2015	Post D.Lgs 139/2016
Avviamento	<i>entro un periodo non superiore a cinque anni.</i>	<i>secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a dieci anni.</i>

L'OIC 24 par. 14 ha ritenuto opportuno mantenere il limite massimo dei vent'anni per la vita utile dell'avviamento.

Retroagisce

103. Le disposizioni di cui ai paragrafi 66-70 relative all'ammortamento dell'avviamento si applicano retroattivamente come previsto dall'OIC 29. Tuttavia, ai sensi dell'art. 12, comma 2, del D.lgs. 139/2015, la società **può scegliere di non applicare le disposizioni** di cui ai paragrafi 66-70 all'avviamento iscritto in bilancio antecedentemente all'esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016. Qualora si usufruisca di tale facoltà, la società applica il disposto dei paragrafi 66-70 all'avviamento sorto successivamente all'esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016. Occorre fare **menzione in nota integrativa** dell'esercizio di tale facoltà.

Avviamento – OIC 24

54. L'avviamento può essere

- **generato internamente**, ovvero può essere
- **acquisito a titolo oneroso** (in seguito all'acquisto di un'azienda o ramo d'azienda).

56. L'avviamento **generato internamente** non può pertanto essere capitalizzato tra le immobilizzazioni immateriali.

57. L'avviamento **non è suscettibile di vita propria** indipendente e separata dal complesso aziendale e **non può essere considerato come un bene immateriale** a sé stante, oggetto di diritti e rapporti autonomi: esso rappresenta una qualità dell'azienda.

58. Il valore dell'avviamento **si determina** per differenza fra

#il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o ramo d'azienda (o il valore di conferimento della medesima o il costo di acquisizione della società incorporata o fusa, o del patrimonio trasferito dalla società scissa alla società beneficiaria) ed

il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti.

Avviamento – OIC 24

ACQUISTATO A TITOLO ONEROSO → PUO' ESSERE ISCRITTO

54. (...) Ai fini della sua **iscrizione** e del suo trattamento contabile, l'avviamento rappresenta solo la parte di corrispettivo riconosciuta a titolo oneroso, non attribuibile ai singoli elementi patrimoniali acquisiti di un'azienda ma piuttosto riconducibile al suo valore intrinseco, che in generale può essere posto in relazione a motivazioni, quali: il miglioramento del posizionamento dell'impresa sul mercato, l'extra reddito generato da prodotti innovativi o di ampia richiesta, la creazione di valore attraverso sinergie produttive o commerciali, ecc.
55. L'avviamento è iscritto tra le immobilizzazioni immateriali se sono soddisfatte tutte le seguenti **condizioni**:
- è **acquisito a titolo oneroso** (cioè deriva dall'acquisizione di un'azienda o ramo d'azienda oppure da un'operazione di conferimento, di fusione o di scissione);
 - ha un **valore quantificabile** in quanto incluso nel corrispettivo pagato;
 - è costituito all'origine **da oneri e costi ad utilità differita nel tempo**, che garantiscono quindi benefici economici futuri (ad esempio, conseguimento di utili futuri);
 - è soddisfatto il **principio della recuperabilità** del relativo costo (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare).

Avviamento – OIC 24

66. **L'ammortamento** dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile. La vita utile è stimata in sede di rilevazione iniziale dell'avviamento e non può essere modificata negli esercizi successivi.
67. Ai fini del calcolo della stima della **vita utile** dell'avviamento, la società prende in considerazione le informazioni disponibili per stimare il periodo entro il quale è probabile che si manifesteranno i benefici economici connessi con l'avviamento.
68. Nel **processo di stima** della vita utile, possono **rappresentare utili punti di riferimento**:
- il periodo di tempo entro il quale la società **si attende di godere dei benefici economici addizionali** legati alle prospettive reddituali favorevoli della società oggetto di aggregazione e alle sinergie generate dall'operazione straordinaria. Si fa riferimento al periodo in cui si può ragionevolmente attendere la realizzazione dei benefici economici addizionali;
 - il periodo di tempo entro il quale l'impresa si attende di **recuperare, in termini finanziari o reddituali, l'investimento effettuato** (cd *payback period*) sulla base di quanto previsto formalmente dall'organo decisionale della società;
 - la media ponderata delle **vite utili delle principali attività** (*core assets*) acquisite con l'operazione di aggregazione aziendale (incluse le immobilizzazioni immateriali).
69. Nei casi eccezionali in cui **non sia possibile stimarne** attendibilmente la vita utile, l'avviamento è ammortizzato in un periodo non superiore a dieci anni.
70. Quando l'applicazione degli elementi di cui al paragrafo 68 determina una stima della vita utile dell'avviamento **superiore ai 10 anni**, occorrono fatti e circostanze oggettivi a supporto di tale stima. In ogni caso la vita utile dell'avviamento **non può superare i 20 anni**.

Informativa i NI – bilanci ordinari e abbreviati

L'articolo 2423, comma 4, del codice civile prevede che: *“Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti **irrilevanti** al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”*.

L'articolo 2427, comma 1, del codice civile richiede di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:

- *“i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato”* (n. 1);
- *“i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio”* (n. 2);
- *“la composizione delle voci “costi d'impianto e di ampliamento” e “costi di sviluppo”, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento”* (n. 3), ossia le motivazioni che attribuiscono a tali voci il carattere della pluriennalità;
- *“la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio”* (n. 3-bis);
- *“l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce”* (n. 8);
- *“l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate”* (n. 9).

Informativa i NI - bilanci ordinari e abbreviati

89. Nel descrivere i criteri applicati alla valutazione delle immobilizzazioni immateriali, **la nota integrativa** indica:
- **il metodo e i coefficienti d'ammortamento** utilizzati nel determinare la quota dell'esercizio per le varie categorie o classi di immobilizzazioni immateriali;
 - le modalità di determinazione della quota di costi generali di fabbricazione eventualmente oggetto di **capitalizzazione**;
 - il criterio adottato per effettuare **l'eventuale rivalutazione**, la legge che l'ha determinata, l'importo della rivalutazione, al lordo ed al netto degli ammortamenti, e l'effetto sul patrimonio netto;
 - il metodo di contabilizzazione dei **contributi ricevuti** (a riduzione del costo dell'immobilizzazione o a risconto).
91. Con riferimento alle immobilizzazioni immateriali, l'art. 2426, comma 1, del codice civile richiede di fornire le seguenti informazioni nella nota integrativa:
- la motivazione delle "**modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati**" (n. 2);
 - la "**spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento**" (n. 6).
92. La nota integrativa descrive i criteri utilizzati, seguendo le indicazioni del paragrafo 68, per la **stima della vita utile dell'avviamento**. Qualora la società non sia in grado di stimare attendibilmente la vita utile dell'avviamento la nota integrativa dà conto delle ragioni per cui non ha ritenuto possibile effettuare tale stima.

Informativa i NI - bilanci ordinari e abbreviati

90. La descrizione della movimentazione delle immobilizzazioni immateriali include l'indicazione ove rilevante, dell'ammontare cumulativo degli **oneri finanziari capitalizzati tra le immobilizzazioni**, distintamente per ciascuna voce quando assumono particolare rilevanza rispetto all'ammontare dell'immobilizzazione.

Il numero 9, comma 1, dell'art. 2427 c.c. impone di dar conto nella nota integrativa delle **restrizioni o dei vincoli riferibili ai contributi pubblici** ricevuti a fronte di immobilizzazioni immateriali. Se le clausole di concessione del contributo indicano che l'inosservanza delle clausole che prevedono restrizioni o vincoli comporta la possibilità per l'ente erogatore del richiamo del contributo, tale fatto deve essere chiaramente indicato.

Va inoltre fornita una descrizione dei beni immateriali ricevuti a **titolo gratuito**.

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

Giacomo Manzana Elena Iori 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

Re

www.manzana.it

MI

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;**
 - risarcimento.

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***”.

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 citata 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, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici 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.

	Soggetto erogante	Contributo ricevuto	Causale
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”.

- 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).

Applicazione del regime sanzionatorio

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

“[...] Le sanzioni di cui al presente comma sono irrogate dalle pubbliche amministrazioni di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, che hanno erogato il beneficio oppure, negli altri casi, dall’amministrazione vigilante o competente per materia. Si applica la legge 24 novembre 1981, n. 689, in quanto compatibile”.

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

“Qualora i soggetti eroganti sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria di cui ai commi 125 e 125-bis siano amministrazioni centrali dello Stato ed abbiano adempiuto agli obblighi di pubblicazione previsti dall’articolo 26 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, le somme di cui al comma 125-ter sono versate ad apposito capitolo dell’entrata del bilancio dello Stato per essere riassegnate ai pertinenti capitoli degli stati di previsione delle amministrazioni originariamente competenti per materia.

“[...] Nel caso in cui i soggetti eroganti di cui al primo periodo non abbiano adempiuto agli obblighi di pubblicazione di cui all’articolo 26 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, le somme di cui al comma 125-ter sono versate all’entrata del bilancio dello Stato per essere riassegnate al Fondo per la lotta alla povertà e all’esclusione sociale di cui all’articolo 1, comma 386, della legge 8 dicembre 2015, n. 208”.

- Le predette sanzioni sono irrogate dalla Pubblica amministrazione erogante o dal Prefetto del luogo ove ha sede il beneficiario.

Disposizioni per le cooperative sociali

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

*“Le cooperative sociali di cui al comma 125, lettera d), sono altresì tenute 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**”.*

- 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**”.*

Obblighi di pubblicazione per i soggetti eroganti

Art. 1, comma 126, della Legge 4/8/2017, n.124

*“**A decorrere dal 1° gennaio 2018**, gli obblighi di pubblicazione di cui all’articolo 26 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33 [Obblighi di pubblicazione degli atti di concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi e attribuzione di vantaggi economici a persone fisiche ed enti pubblici e privati], **si applicano anche agli enti e alle società controllati di diritto o di fatto, direttamente o indirettamente, dalle amministrazioni dello Stato, mediante pubblicazione nei propri documenti contabili annuali, nella nota integrativa del bilancio. In caso di inosservanza di tale obbligo si applica una sanzione amministrativa pari alle somme erogate**”.*

Art. 26, comma 2, del D.Lgs. 14/3/2013, n.33

“Le pubbliche amministrazioni pubblicano gli atti di concessione delle sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari alle imprese, e comunque di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati ai sensi del citato articolo 12 della legge n. 241 del 1990, di importo superiore a mille euro. Ove i soggetti beneficiari siano controllati di diritto o di fatto dalla stessa persona fisica o giuridica ovvero dagli stessi gruppi di persone fisiche o giuridiche, vengono altresì pubblicati i dati consolidati di gruppo.”.

Disposizioni varie

Art. 1, comma 129, della Legge 4/8/2017, n.124

“All’attuazione delle disposizioni previste dai commi da 125 a 128 le amministrazioni, gli enti e le società di cui ai predetti commi provvedono nell’ambito delle risorse umane, finanziarie e strumentali previste a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica”.