

REDDITO D'IMPRESA

Vantaggi economici ricevuti ed erogati dalle imprese e obblighi di informativa in nota integrativa

ANDREA VASAPOLLI

GAIA TIRRITO

La disciplina sulla trasparenza delle erogazioni pubbliche, introdotta dall'articolo 1, commi da 125 a 129, della legge 124/2017 (Legge annuale per il mercato e la concorrenza), si caratterizza per scarsa chiarezza della formulazione e per numerosi problemi interpretativi ed applicativi di non lieve conto. Problemi interpretativi che risultano viepiù rilevanti in considerazione delle ingenti sanzioni previste dalla norma.

Ancora, come opportunamente osservato da Assonime con la circolare 21 del 18 settembre scorso, «le regole introdotte dal comma 125 vanno in senso opposto alle indicazioni in materia di bilancio, che, anche a livello internazionale, richiedono di non assegnare ai documenti contabili delle imprese funzioni ulteriori, diverse da quelle loro proprie».

Nuovi obblighi di informativa in ordine alle erogazioni ricevute da pubbliche amministrazioni o, più in generale, a carico delle risorse pubbliche

Per ciò che concerne le imprese, la terza parte del comma 125, dell'articolo 1 della legge 4 agosto 2017, n. 124, dispone che «[I]e imprese che ricevono sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere dalle pubbliche amministrazioni e dai soggetti» assimilati alle pubbliche amministrazioni, come *infra* definiti, «sono tenute a pubblicare tali importi nella nota integrativa del bilancio di esercizio e nella nota integrativa dell'eventuale bilancio consolidato»¹.

Il successivo comma 127 introduce una soglia minima al di sotto della quale non risulta dovuta l'informativa in nota integrativa, prevedendo che «l'obbligo di pubblicazione ... non sussiste ove l'importo delle sovvenzioni, dei contributi, degli incarichi retribuiti e comunque dei vantaggi economici di qualunque genere ricevuti dal soggetto beneficiario sia inferiore a 10.000 euro nel periodo considerato»².

Dall'esame congiunto del testo letterale della normativa, della Scheda di lettura datata luglio 2017 elaborata dal Senato della Repubblica in commento alla Legge annuale per il mercato e la concorrenza e dai documenti di prassi ad oggi pubblicati dal ministero

1. L'obbligo viene adempiuto dalle micro imprese mediante indicazione delle informazioni di cui al comma 125 dell'articolo 1 della legge 124/2017 nella sezione "Bilancio micro, altre informazioni", come da nuova tassonomia PCI-

2018-11-04.

2. Per ciò che concerne le modifiche al contenuto dell'articolo 1, commi da 125 a 129, della legge 124/2017 ad opera del c.d. decreto Crescita, vedi *infra*.

del Lavoro e delle Politiche Sociali (questi ultimi con specifico riferimento agli obblighi che incombono sui soggetti del Terzo settore), è possibile provare ad identificare l'ambito oggettivo di applicazione della norma la cui finalità ultima dovrebbe essere quella di introdurre misure in materia di trasparenza delle erogazioni di sovvenzioni pubbliche. Più in particolare, nonostante la molto generica e certamente complessa formulazione del dettato normativo, sembra ragionevole affermare che l'obbligo informativo oggetto del presente parere debba essere riferito a "sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere", di importo complessivo nel periodo di riferimento pari o superiore ad euro 10.000, che le imprese hanno ricevuto da:

- › pubbliche amministrazioni, come definite all'articolo 1, comma 2 del Dlgs 30 marzo 2001, n. 165³, ivi comprese le autorità portuali, nonché le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione;
- › altre controparti rilevanti (soggetti assimilati alle pubbliche amministrazioni e altri soggetti rilevanti espressamente richiamati dal comma 125 dell'articolo 1 della legge 124/2017) che sono:
- › le società controllate di diritto o di fatto direttamente o indirettamente da pubbliche amministrazioni, ivi comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati e le società da loro partecipate (di cui all'articolo 1, comma 125, della legge 4 agosto 2017, n. 124, e all'articolo 2-bis, comma 2, lettera b), del Dlgs 14 marzo 2013, n. 33)⁴;
- › le società in partecipazione pubblica⁵, ivi comprese quelle che

3. Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del Dlgs 30 marzo 2001, n. 165 «per amministrazioni pubbliche si intendono 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'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (Aran) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al Coni».

4. Per la definizione di società a controllo pubblico si rinvia anche alla definizione fornita all'articolo

2, comma 1, lettera m), del Dlgs 19 agosto 2016, n. 175 che definisce «"società a controllo pubblico": le società in cui una o più amministrazioni pubbliche esercitano poteri di controllo». In relazione al concetto di "controllo" il medesimo Dlgs prevede all'articolo 2, comma 1, lettera b), che occorre far riferimento alla «situazione descritta nell'articolo 2359 del Codice civile. Il controllo può sussistere anche quando, in applicazione di norme di legge o statutarie o di patti parasociali, per le decisioni finanziarie e gestionali strategiche relative all'attività sociale è richiesto il consenso unanime di tutte le parti che condividono il controllo».

5. Per la definizione di "società in partecipazione pubblica" si ritiene che si debba fare riferimento a quanto previsto nell'articolo 2-bis, comma 3, del Dlgs 33/2013. Tale provvedimento a tal fine rinvia alla definizione fornita dal decreto legislativo emanato in attuazione dell'articolo 18 della legge 7 agosto 2015, n. 124, e dunque alla definizione prevista all'articolo 2, comma 1,

emettono azioni quotate in mercati regolamentati e le società da loro partecipate (di cui all'articolo 1, comma 125, della legge 4 agosto 2017, n. 124, e all'articolo 2-bis, comma 3, del Dlgs 14 marzo 2013, n. 33);

- › gli enti pubblici economici e ordini professionali (di cui all'articolo 2-bis, comma 2, lettera a), del Dlgs 14 marzo 2013, n. 33);
- › le associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da pubbliche amministrazioni e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da pubbliche amministrazioni (di cui all'articolo 2-bis, comma 2, lettera c), del Dlgs 14 marzo 2013, n. 33);
- › le associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici (di cui all'articolo 2-bis, comma 3, del Dlgs 14 marzo 2013, n. 33).

RIENTRANO TRA LE "ALTRE PARTI RILEVANTI" PURE LE SOCIETÀ, ANCHE SE QUOTATE, CONTROLLATE (DI DIRITTO O DI FATTO) DIRETTAMENTE O INDIRECTAMENTE DA AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

In via riepilogativa, con particolare riferimento alle società partecipate da pubbliche amministrazioni, si ritiene che la norma in commento debba essere interpretata nel senso che rientrano tra le "altre controparti rilevanti" di cui al presente studio:

- › le società, anche se quotate, controllate (di diritto o di fatto) direttamente o indirettamente da amministrazioni pubbliche;
- › le società, anche se quotate, partecipate direttamente da amministrazioni pubbliche o da società controllate da amministrazioni pubbliche di cui alla precedente lettera a), a prescindere dalla percentuale di partecipazione che può quindi essere anche minima⁶.

lettera n), del Dlgs 175/2016, secondo il quale sono «"società a partecipazione pubblica": le società a controllo pubblico, nonché le altre società partecipate direttamente da amministrazioni pubbliche o da società a controllo pubblico».

6. Si ritiene non condivisibile l'interpretazione in merito offerta da Assonime al punto 2.4 della

circolare 5 del 22 febbraio 2019, secondo la quale rientrano nel novero delle "altre controparti rilevanti" anche le "partecipate delle partecipate", cioè le società partecipate da società meramente partecipate da amministrazioni pubbliche o da società dalle stesse controllate. Da un lato, infatti, l'articolo 2, comma 1, lettera n), del Dlgs 175/2016, prevede

Per investigare in merito alla natura di società “in partecipazione pubblica” del soggetto che abbia erogato alle imprese «sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere», è possibile:

- › ricorrere a dichiarazione scritta rilasciata dalla controparte;
- › consultare l'elenco dei soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo dello *split payment*, pubblicato annualmente sul sito del ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale tuttavia contiene solo l'indicazione, oltre che delle società controllate, delle società partecipate dalle pubbliche amministrazioni per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento;
- › consultare la banca dati unitaria delle partecipazioni pubbliche istituita presso il dipartimento del Tesoro contenente, in attuazione del Dlgs 175/2016, i dati comunicati annualmente da tutte le amministrazioni pubbliche circa le società controllate e le società partecipate direttamente dalle amministrazioni o dalle società da esse controllate, che tuttavia allo stato attuale non risulta aggiornata.

Per ciò che concerne, invece, l'identificazione delle tipologie di vantaggi economici che, se erogati dalle pubbliche amministrazioni o dalle altre controparti rilevanti (come sopra meglio identificate) comportano l'obbligo di comunicazione, osserviamo che l'articolo 1, comma 125, della legge 124/2017, fa generico riferimento a “sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere”, attribuendo di fatto un'ampissima estensione a tale obbligo.

Con una recente circolare⁷ il ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, con l'intento di fornire indicazioni operative finalizzate a consentire il puntuale adempimento della misura normativa in commento, seppur con riferimento ai soggetti del Terzo settore, ha interpretato il dettato normativo in modo estremamente ampio e, in tema di individuazione dei provvedimenti attributivi di vantaggi economici, ha affermato che «il richiamo espresso alla nozione di incarichi retribuiti (*rectius* remunerati) fa ritenere applicabile la norma in esame anche ai casi nei quali le somme erogate dalla Pubblica amministrazione [e dagli enti assimilati intendendosi per tali le “altre controparti rilevanti” come sopra definite, *N.d.A.*] abbiano la natura di un corrispettivo, cioè di una controprestazione che costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto (come avviene nei rapporti contrattuali), in quanto traenti titolo da un rapporto

che rientrano tra le “società a partecipazione pubblica” le sole società “partecipate direttamente da amministrazioni pubbliche o da società a controllo pubblico”, dall'altro lato mentre il rapporto di controllo può essere anche

indiretto, il rapporto di mera partecipazione può solo essere diretto.

7. Si veda la circolare del ministero del Lavoro e delle Politiche sociali dell'11 gennaio 2019, n. 2.

giuridico caratterizzato, sotto il profilo causale, dall'esistenza di uno scambio».

Con riferimento alle imprese si ritiene non condivisibile siffatta interpretazione, che ricomprende nel novero delle attribuzioni delle quali dare conto in nota integrativa anche quelle che si riferiscono a rapporti sinallagmatici, in quanto estranea alle finalità della norma.

In merito, secondo Assonime⁸, la disciplina in commento «dovrebbe applicarsi solo alle attribuzioni che non costituiscono un corrispettivo per le prestazioni dell'impresa ma che, viceversa, rientrano nel novero dei vantaggi economici/ liberalità. Si ritiene quindi che non sia richiesta, ai sensi del comma 125, la pubblicazione nella nota integrativa del bilancio delle somme ricevute dall'impresa come corrispettivo di lavori pubblici, servizi e forniture».

Tale interpretazione appare condivisibile e coerente con una lettura costituzionalmente orientata della norma nel suo complesso, compreso il regime sanzionatorio specificamente previsto⁹.

Il ministero del Lavoro e delle Politiche sociali con la sopra menzionata circolare ha fornito le seguenti ulteriori precisazioni in relazione alla portata dell'adempimento, precisazioni che in taluni casi appaiono andare ben al di là del dettato letterale della norma, introducendo così ulteriori gravami informativi:

- › secondo quanto previsto dal comma 127, dell'articolo 1, della legge 124/2017, l'obbligo di pubblicazione non sussiste ove l'importo dei vantaggi economici ricevuti (da determinarsi sulla base di quanto sopra precisato) dal beneficiario risulti inferiore ad euro 10.000 nel periodo considerato. Detto limite, stante il tenore letterale della disposizione, secondo il ministero del Lavoro e delle Politiche sociali deve essere riferito al totale dei vantaggi pubblici ricevuti e non alla singola erogazione, «con la conseguenza che andranno 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

8. Punto 2.3 della circolare 5 del 22 febbraio 2019.

9. In senso conforme si veda anche il documento pubblicato nel mese di marzo 2019 dal Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili (Cndcec) denominato "L'informativa dei contributi da amministrazioni pubbliche o soggetti a questi equiparati" ove è precisato che «Si ritiene .., che esolino dalla finalità della richiesta e dall'ambito di riferimento dell'informativa le operazioni svolte nell'ambito della propria attività, laddove sussistano rapporti sinallagmatici gestiti secondo regole del mercato. Una lettura diversa della norma porterebbe al paradosso di avere, per esempio, una società che opera solo con le

amministrazioni pubbliche tenuta, ai sensi della legge, a "riscrivere" sostanzialmente - lato ricavi - il risultato d'esercizio (con criteri difforni rispetto a quelli utilizzati per la redazione del bilancio d'esercizio) per soddisfare una richiesta specifica. La diversa applicabilità della norma agli enti non profit (circolare del ministero del Lavoro e delle Politiche sociali 11 gennaio 2019, n. 2) è razionalmente giustificata dal fatto che tali istituti solitamente operano in contesti fuori-mercato e specificamente "riservati". Gli importi corrisposti sono di base articolati sulla copertura dei costi e in sostituzione dell'attività degli enti pubblici medesimi (attività sussidiaria)».

inferiore ad € 10.000,00». Osserviamo che tale interpretazione estensiva appare non coerente con quanto esposto nella Scheda di lettura datata luglio 2017 elaborata dal Senato della Repubblica, prima citata, con riferimento ai profili di rilevanza dell'informazione, secondo la quale sarebbero soggetti agli obblighi di pubblicazione in nota integrativa i soli vantaggi economici «pari o superiori ai 10.000 euro, al fine di evitare l'accumulo di informazioni non rilevanti». In merito Assonime¹⁰, con orientamento che si ritiene condivisibile, afferma che «[t]rattandosi di una disposizione volta ad “evitare l'accumulo di informazioni non rilevanti” (e non di una disciplina volta a controllare l'ammontare complessivo delle risorse ricevute, come accade invece ad esempio rispetto agli aiuti *de minimis*), si ritiene che la soglia di 10.000 euro vada riferita al totale dei vantaggi economici che il beneficiario ha ricevuto da un medesimo soggetto erogante nel periodo di riferimento, sia che il beneficio sia stato erogato con un unico atto sia che l'erogazione sia avvenuta con una pluralità di atti». Rileviamo, inoltre, che poiché l'informativa interessa sia il bilancio d'esercizio che l'eventuale bilancio consolidato, occorre prestare attenzione al superamento della soglia di euro 10.000 non soltanto a livello di singola impresa, ma più in generale, a livello di gruppo. Può accedere, infatti, che l'obbligo non sussista relativamente al bilancio d'esercizio della singola società partecipata, ma sussista a livello di bilancio consolidato (in quanto la somma dei contributi ricevuti da tutte le società consolidate, ancorché unitariamente sotto soglia, risulti complessivamente a livello di gruppo superiore alla soglia di euro 10.000)¹¹;

- › per ciò che concerne i criteri di rendicontazione da seguire, secondo il ministero del Lavoro e delle Politiche sociali «l'impiego da parte del legislatore del concetto di vantaggio economico ricevuto dalle pubbliche amministrazioni comporta la necessità consequenziale di utilizzare il criterio contabile di cassa, sicché andranno pubblicate le somme effettivamente introitate nell'anno solare precedente, dal 1° gennaio al 31 dicembre, indipendentemente dall'anno di competenza cui le medesime somme si riferiscono». Non si ritiene condivisibile tale interpretazione, che non appare suffragata dal dettato normativo, e conseguentemente non appare essere automaticamente applicabile il principio di cassa, potendo essere scelto dall'impresa il principio di competenza, dandone menzione in nota integrativa¹². Si

10. Punto 2.3 della circolare 5 del 22 febbraio 2019.

11. In senso conforme si veda anche il documento pubblicato nel mese di marzo 2019 dal Cndcec denominato "L'informativa dei contributi da

amministrazioni pubbliche o soggetti a questi equiparati".

12. In senso conforme Assonime, punto 4.3 della circolare 5 del 22 febbraio 2019.

ritiene, inoltre, che il riferimento all'anno solare contenuto nella circolare del ministero del Lavoro e delle Politiche sociali debba ritenersi rilevante per i soli soggetti del Terzo settore, mentre per le società il periodo di riferimento sia necessariamente l'esercizio sociale¹³;

- › in termini operativi, la concreta attuazione dell'adempimento prevede, secondo il ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, l'obbligo di fornire le seguenti informazioni da rendere «preferibilmente in forma schematica e di immediata comprensibilità per il pubblico»¹⁴:

«a) denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente», tale informazione si ritiene sia rilevante solo in ipotesi di pubblicazione degli importi nella nota integrativa dell'eventuale bilancio consolidato;

b) denominazione del soggetto erogante;

c) somma incassata (per ogni singolo rapporto giuridico sottostante);

d) data di incasso;

e) causale».

**QUALORA SI ADERISCA
ALL'INTERPRETAZIONE
SULLA RENDICONTAZIONE
FATTA PER COMPETENZA E
NON PER CASSA, IN LUOGO
DELLA SOMMA INCASSATA
VERRÀ INDICATO
L'IMPORTO DEL VANTAGGIO
ECONOMICO MATURATO**

Qualora si aderisca all'interpretazione secondo la quale la rendicontazione può essere effettuata per competenza, invece che per cassa, in luogo della somma incassata dovrà essere indicato l'importo del vantaggio economico maturato. Si ritiene, in ogni caso, non dovuta l'informazione relativa alla data precisa di incasso, essendo sufficiente al più il riferimento all'esercizio in cui è avvenuto.

Con un successivo provvedimento normativo¹⁵ è stata prevista una

13. In senso contrario si veda il documento pubblicato nel mese di marzo 2019 dal Cndcec, denominato "L'informativa dei contributi da amministrazioni pubbliche o soggetti a questi equiparati", ove è affermato che «laddove, poi, l'esercizio non coincida con l'anno solare si pone il problema di dover comprendere quali siano le erogazioni di competenza a cui riferirsi. Il testo di legge richiede la pubblicazione dei benefici "... di qualunque genere ricevuti dalle medesime pubbliche amministrazioni e dai medesimi soggetti nell'anno precedente". Il riferimento appare, perciò, relativo all'anno solare piuttosto che all'esercizio amministrativo. Tale considerazione porterebbe a includere nella nota integrativa i contributi ricevuti nell'anno solare, anche laddove il periodo amministrativo sia diverso. Le società che, per esempio, hanno chiuso il proprio periodo

amministrativo il 30 giugno 2019 dovranno includere nel proprio bilancio i contributi ricevuti dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018. La conclusione, d'altronde, appare di evidenza se inserita in una logica di sistema volta a verificare la coincidenza tra le somme dichiarate dall'erogante e quelle percepite dal beneficiario».

14. In senso conforme ad una rendicontazione in forma schematica/tabellare si veda anche Assonime, punto 4.2 della circolare 5 del 22 febbraio 2019 e Cndcec, documento pubblicato nel mese di marzo 2019 denominato "L'informativa dei contributi da amministrazioni pubbliche o soggetti a questi equiparati".

15. Si veda l'articolo 3-quater, comma 2, del Dl 14 dicembre 2018, n. 135, inserito in sede di conversione dall'articolo 1, comma 1, della legge 11 febbraio 2019, n. 12.

semplificazione nella gestione dell'adempimento in oggetto.

È stato, infatti, stabilito che «[p]er 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 Registro nazionale e la conseguente pubblicazione nella sezione trasparenza di detto Registro ad opera dei soggetti che concedono o gestiscono gli aiuti medesimi si sostituisce agli obblighi di pubblicazione in commento¹⁶, «a condizione che venga dichiarata [dal percipiente, *N.d.A.*] nella nota integrativa del bilancio l'esistenza di aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nell'ambito del Registro nazionale degli aiuti di Stato».

Per la consultazione del Registro nazionale degli aiuti di Stato è possibile utilizzare l'apposito sito *web*, avendo altresì cura di conservare una stampa dell'esito dell'interrogazione.

Ne consegue che l'impresa che abbia ricevuto vantaggi economici oggetto di obbligo di comunicazione in tale Registro, assolve agli obblighi di comunicazione di cui al comma 125 più volte richiamato dichiarando tale circostanza in nota integrativa, senza necessità di fornire dettagli ulteriori¹⁷.

Le agevolazioni rilevanti e le sanzioni applicabili

Stante il tenore letterale del dettato normativo, parte della dottrina¹⁸ ha ritenuto che debbano essere ricompresi nell'adempimento anche le agevolazioni previdenziali e tributarie quali, a titolo meramente esemplificativo, super ammortamenti, iper ammortamenti, crediti d'imposta, detrazioni, ancorché già monitorate nell'ambito delle dichiarazioni fiscali e, talvolta, oggetto di specifici obblighi comunicativi per il riparto delle risorse e, pertanto, già “trasparenti” per l'Amministrazione Finanziaria.

Tale interpretazione troverebbe indiretto conforto nella disposizione di cui all'articolo 3-quater, comma 2, del Dl 135/2018, il quale fa espresso riferimento agli “aiuti individuali”, tra i quali rientrano¹⁹ sia

16. Si ritiene che il riferimento, contenuto nell'articolo 3-quater, comma 2, del Dl 14 dicembre 2018, n. 135, al secondo periodo dell'articolo 1, comma 125, della legge 4 agosto 2017, n. 124, sia un errore materiale e che il riferimento debba essere invece inteso ai soggetti di cui al terzo periodo di tale comma 2. In senso conforme Assonime, punto 2.3 della circolare 5 del 22 febbraio 2019.

17. Secondo Assonime, punto 2.3 della circolare 5 del 22 febbraio 2019, il cui pensiero si condivide,

l'impresa è «tenuta esclusivamente a verificare se ha beneficiato di aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nel Registro, senza dover verificare previamente l'avvenuta registrazione da parte delle amministrazioni concedenti».

18. G. Gavelli, «Nei bilanci tutti i contributi Pa da indicare in nota integrativa», *Il Sole 24 Ore*, 11 gennaio 2019.

19. Sulla base delle disposizioni che regolano il Registro nazionale degli aiuti di Stato.

quelli destinati ad una singola impresa sia quelli concessi a singoli beneficiari nell'ambito di un regime di aiuti, per i quali i «vantaggi sono accessibili a tutte le imprese che soddisfano determinate condizioni, sulla base di criteri generali predeterminati»²⁰.

Si ritiene tale interpretazione non condivisibile in quanto non rispettosa delle finalità della norma e del contributo informativo assegnato dalla stessa all'obbligo di pubblicazione di determinate informazioni in nota integrativa.

Si aderisce, invece, al pensiero espresso da Assonime²¹ secondo cui «[v]anno sicuramente escluse dall'obbligo di pubblicazione le misure generali fruibili da tutte le imprese e che rientrano nella struttura generale del sistema di riferimento definito dallo Stato», in quanto rappresentano un vantaggio economico per le imprese di carattere generale e non selettivo. «Analogamente, sul fronte tributario non costituisce un vantaggio selettivo il meccanismo volto a favorire il reinvestimento degli utili previsto dall'Ace (aiuto alla crescita economica). L'inserimento nella nota integrativa del bilancio di vantaggi non selettivi non fornirebbe nessun utile contributo informativo». Medesime considerazioni valgono, in generale, «per le agevolazioni fiscali, per le quali tutte le informazioni rilevanti ai fini delle imposte sono già inserite dalle imprese nelle apposite dichiarazioni».

Sul punto, tuttavia, si auspica che nel breve termine intervenga una interpretazione autentica da parte delle autorità competenti.

Si rammenta, infine, il regime sanzionatorio particolarmente severo applicabile all'inosservanza dell'obbligo di pubblicazione in nota integrativa delle informazioni rilevanti ai fini dell'adempimento commentato.

Il comma 125, ultima parte, dell'articolo 1 della legge 124/2017, dopo aver definito gli adempimenti a carico delle imprese, dispone infatti che «[l]'inosservanza di tale obbligo comporta la restituzione delle somme ai soggetti eroganti entro tre mesi dalla data di cui al periodo precedente»²².

Tale sanzione, consistente nell'obbligo di restituzione ai soggetti eroganti delle somme ricevute, sulla base di quanto precisato sia dal Consiglio di Stato²³ sia dal ministero del Lavoro e delle Politiche sociali²⁴, risulterebbe applicabile esclusivamente alle imprese, in quanto unici soggetti per i quali esiste un fine di lucro.

20. Assonime circolare 5 del 22 febbraio 2019, punto 2.3.

21. Circolare 5 del 22 febbraio 2019, punto 2.3.

22. Data che deve intendersi come riferita alla data di approvazione del bilancio da parte della

società.

23. Si veda il parere del Consiglio di Stato 01449/2018 del 1° giugno 2018.

24. Si veda la circolare del ministero del Lavoro e delle Politiche sociali 2 dell'11 gennaio 2019.

Le modifiche all'articolo 1 della legge 124/2017 ad opera del c.d. decreto Crescita

In data 4 aprile 2019 il Consiglio dei ministri ha approvato un decreto-legge che introduce misure urgenti per la crescita economica (di seguito il decreto Crescita) con il quale, sulla base delle informazioni disponibili alla data di predisposizione del presente documento, dovrebbero essere state apportate rilevanti modifiche alle disposizioni in commento.

Si osserva preliminarmente che il decreto è stato approvato con la formula “salvo intese” che consente di fatto al Governo di apportare al testo oggetto di approvazione ulteriori modifiche ad integrazioni. Unico documento attualmente disponibile è, pertanto, il comunicato stampa del Consiglio dei ministri 53 del 4 aprile 2019 con il quale sono riepilogate le principali misure adottate con il decreto Crescita, senza tuttavia che sia fatto alcun cenno alle disposizioni di nostro interesse.

Secondo quanto, invece, indicato nello schema di decreto-legge recante misure urgenti per la crescita economica²⁵, se quanto *ivi* riportato risulterà riprodotto nel testo del decreto legge emanato dal Governo, la disciplina delle erogazioni pubbliche risulterebbe significativamente innovata. L'articolo 34 dello schema di tale decreto riscrive infatti completamente il contenuto dell'articolo 1, commi da 125 a 129, della legge 4 agosto 2017, n. 124²⁶, introducendo, per quanto di

25. Il documento esaminato è quello trasmesso in data 2 aprile 2019 dalla Presidenza del Consiglio dei ministri all'Ufficio legislativo per l'esame preliminare da parte dei singoli ministri.

26. Articolo 1, commi 125-129, legge 4 agosto 2017, n. 124:

125. A decorrere dall'anno 2018, i soggetti di cui all'articolo 13 della legge 8 luglio 1986, n. 349, e successive modificazioni, i soggetti di cui all'articolo 137 del codice di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, nonché le associazioni, le Onlus e le fondazioni che intrattengono rapporti economici con le pubbliche amministrazioni e con i soggetti di cui all'articolo 2-bis del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, nonché con società controllate di diritto o di fatto direttamente o indirettamente da pubbliche amministrazioni, *ivi* comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati e le società da loro partecipate, e con società in partecipazione pubblica, *ivi* comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati e le società da loro partecipate, pubblicano entro il 28 febbraio di ogni anno, nei propri siti o portali digitali, le informazioni relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi

economici di qualunque genere ricevuti dalle medesime pubbliche amministrazioni e dai medesimi soggetti nell'anno precedente. Le cooperative sociali sono altresì tenute, qualora svolgano attività a favore degli stranieri di cui al decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286, a pubblicare trimestralmente nei propri siti internet o portali digitali l'elenco dei soggetti a cui sono versate somme per lo svolgimento di servizi finalizzati ad attività di integrazione, assistenza e protezione sociale. Le imprese che ricevono sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere dalle pubbliche amministrazioni e dai soggetti di cui al primo periodo sono tenute a pubblicare tali importi nella nota integrativa del bilancio di esercizio e nella nota integrativa dell'eventuale bilancio consolidato. L'inosservanza di tale obbligo comporta la restituzione delle somme ai soggetti eroganti entro tre mesi dalla data di cui al periodo precedente. Qualora i soggetti eroganti appartengano alle 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 terzo periodo sono versate ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello

interesse delle imprese, le seguenti principali variazioni al testo normativo previgente sopra commentato:

- › viene meglio definito l'ambito soggettivo di applicazione della normativa, prevedendo, in luogo di un generico riferimento alle "imprese", un più preciso riferimento ai "soggetti che esercitano le attività" di cui all'articolo 2195 del Codice civile. Nella Relazione illustrativa e tecnica contenuta nello stesso schema di decreto legge, viene chiarito che la disciplina sulla trasparenza delle erogazioni pubbliche si applica oltre che alle imprese tenute alla redazione della nota integrativa del bilancio di esercizio, anche alle microimprese, ai piccoli imprenditori e alle società di persone;
- › viene precisato che i «soggetti non tenuti alla redazione della nota integrativa assolvono all'obbligo di ... [di informativa, *N.d.A.*] 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». Nella Relazione illustrativa e tecnica sopra richiamata è altresì chiarito che «[I]n alternativa, ove tali imprese decidano di redigere la nota integrativa allegata al proprio bilancio di esercizio, l'obbligo di trasparenza sarà assolto all'interno della nota stessa». È evidente che la precisazione deve intendersi riferita esclusivamente alle microimprese, non potendo né gli imprenditori individuali, né le società di persone operativamente redigere la nota integrativa per opzione;
- › viene riformulato l'ambito oggettivo di applicazione della normativa

Stato per essere riassegnate ai pertinenti capitoli degli stati di previsione delle amministrazioni originariamente competenti per materia. Nel caso in cui i soggetti eroganti non abbiano adempiuto ai prescritti obblighi di pubblicazione di cui all'articolo 26 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, le somme di cui al terzo periodo 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 28 dicembre 2015, n. 208.

126. A decorrere dall'anno 2018, gli obblighi di pubblicazione di cui all'articolo 26 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, 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. L'inosservanza di tale obbligo comporta una sanzione pari alle somme erogate.

127. Al fine di evitare l'accumulo di informazioni non rilevanti, l'obbligo di pubblicazione di cui ai commi 125 e 126 non sussiste ove l'importo delle sovvenzioni, dei contributi, degli incarichi retribuiti e comunque dei vantaggi economici di qualunque genere ricevuti dal soggetto beneficiario sia inferiore a 10.000 euro nel periodo considerato.

128. All'articolo 26, comma 2, del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «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».

129. 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.

prevedendo che l'obbligo informativo deve essere riferito agli importi e alle informazioni relativi a “sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria”, di importo complessivo nel periodo di riferimento pari o superiore ad euro 10.000, che i soggetti che esercitano attività d'impresa hanno ricevuto da:

a. pubbliche amministrazioni, come definite all'articolo 1, comma 2, del Dlgs 30 marzo 2001, n. 165 (rispetto alla previgente normativa viene aggiunto il riferimento normativo per l'identificazione delle pubbliche amministrazioni);

b. altre controparti rilevanti che vengono identificate esclusivamente nei soggetti di cui all'articolo 2-bis, del Dlgs 14 marzo 2013, che sono:

RISPETTO ALLA PREVIGENTE
NORMATIVA LE NOVITÀ
INTERESSANO, QUINDI,
L'ESCLUSIONE
DALL'OBBLIGO
DI INFORMATIVA DI TUTTE
LE SOMME RICEVUTE
DI NATURA CORRISPETTIVA,
RETRIBUTIVA, RISARCITORIA

- le autorità portuali, nonché le autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione;

- le società controllate di diritto o di fatto direttamente o indirettamente da pubbliche amministrazioni (soggetti di cui all'articolo 2-bis, comma 2, lettera b), del Dlgs 14 marzo 2013, n. 33). Sono tuttavia ora escluse le società quotate, nonché le società da esse partecipate salvo che queste ultime siano, non per il tramite di società quotate, controllate o partecipate da amministrazioni pubbliche;

- le società in partecipazione pubblica²⁷, ivi comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati;

- gli enti pubblici economici e ordini professionali (soggetti di cui all'articolo 2-bis, comma 2, lettera a), del Dlgs 14 marzo 2013, n. 33);

- le associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da pubbliche amministrazioni e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da pubbliche amministrazioni (soggetti di cui all'articolo 2-bis, comma 2, lettera c), del Dlgs 14 marzo 2013, n. 33);

27. Per la definizione di “società in partecipazione pubblica” si ritiene che si debba fare riferimento a quanto previsto nell'articolo 2-bis, comma 3, del Dlgs 33/2013. Tale provvedimento a tal fine rinvia alla definizione fornita dal decreto legislativo emanato in attuazione dell'articolo 18 della legge 7 agosto 2015, n. 124, e dunque alla definizione prevista all'articolo 2, comma 1, lettera n), del Dlgs 175/2016, secondo il quale sono «“società a partecipazione pubblica”: le società a controllo pubblico, nonché le altre società partecipate direttamente da amministrazioni pubbliche o da società a controllo pubblico»

- le associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici (soggetti di cui all'articolo 2-bis, comma 3, del Dlgs 14 marzo 2013, n. 33).

Rispetto alla previgente normativa le novità interessano, quindi, da una parte l'esclusione dall'obbligo di informativa di tutte le somme ricevute aventi natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria (confermando l'interpretazione della norma proposta da Assonime nella circolare 5 del 22 febbraio 2019 e riformulando l'elencazione della tipologia delle erogazioni oggetto di comunicazione²⁸), dall'altra l'esclusione delle erogazioni ricevute da società, controllate di diritto o di fatto direttamente o indirettamente da pubbliche amministrazioni, che emettono azioni quotate in mercati regolamentati o che sono partecipate da società quotate, salvo che queste ultime siano, non per il tramite di società quotate, controllate o partecipate da pubbliche amministrazioni;

- › viene confermato che l'adempimento deve essere gestito facendo riferimento al criterio di cassa. Il comma 125-bis, dell'articolo 1 della legge 124/2017 nella nuova formulazione prevede, infatti, che «[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 ... agli stessi effettivamente erogati».

Nuovi obblighi di informativa in ordine agli atti di concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi e vantaggi economici a persone ed enti pubblici e privati

Il comma 126 dell'articolo 1 della legge 4 agosto 2017, n. 124, prevede che «[a] decorrere dall'anno 2018, gli obblighi di pubblicazione di cui all'articolo 26 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, 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».

28. La nuova formulazione del testo normativo fa ora riferimento a «sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria» e sostituisce la precedente formulazione che si riferiva a «sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere».

Con riferimento all'ambito applicativo e alla portata di tale nuovo adempimento, nella Scheda di lettura datata luglio 2017 elaborata dal Senato della Repubblica in commento alla legge 124/2017 è stato precisato che «[i]l comma 126 stabilisce che, a decorrere dall'anno 2018, gli obblighi di pubblicazione di cui all'articolo 26 suddetto, 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. ... La portata innovativa della disposizione sembrerebbe dunque consistere nell'inclusione nel novero dei soggetti tenuti alla pubblicazione, anche degli enti controllati dalle Pa ... e a tutte le società controllate, anche le quotate».

Poiché le società in controllo pubblico diverse dalle società quotate richiamate dal comma 2, lettera b), dell'articolo 2-bis del Dlgs 33/2013 risultano già ricomprese tra i soggetti destinatari degli obblighi di comunicazione di cui all'articolo 26 del predetto decreto legislativo, si pone il problema di comprendere quale sia la portata innovativa della norma in commento.

Secondo una prima possibile chiave interpretativa suggerita da Assonime «la legge 124/2017 innova rispetto al quadro normativo previgente introducendo una diversa modalità di pubblicazione delle erogazioni effettuate: se l'articolo 26 richiede la pubblicazione sul sito delle erogazioni di importo superiore a 1000 euro, il comma 126 chiede la pubblicazione nella nota integrativa del bilancio per gli importi non inferiori a 10.000 euro». Condividendo tale interpretazione, le società non quotate controllate, anche in via indiretta, dalle amministrazioni dello Stato si troverebbero obbligate a porre in essere sia gli obblighi di cui all'articolo 26 del Dlgs 33/2013, sia quelli di cui al comma 126 dell'articolo 1 della legge 124/2017.

Secondo, invece, una diversa chiave interpretativa che sembrerebbe supportata dalle precisazioni contenute nella Scheda di lettura datata luglio 2017 elaborata dal Senato della Repubblica in commento alla legge 124/2017, con il provvedimento normativo in commento il legislatore, oltre all'introduzione di una diversa modalità di pubblicazione delle erogazioni effettuate, ha inteso prevedere un ampliamento del novero dei soggetti tenuti all'obbligo di comunicazione includendovi anche le società quotate controllate di diritto e di fatto, direttamente o indirettamente, dalle amministrazioni dello Stato, ciò in quanto «il comma 126, non escludendo espressamente le società quotate controllate dalle amministrazioni dello Stato, si applicherebbe anche ad esse».

L'articolo 26²⁹ del Dlgs 33/2013 prevede che le pubbliche

29. L'articolo 26 del Dlgs 14 marzo 2013, n. 33 prevede che «[l]e pubbliche amministrazioni pubblicano gli

amministrazioni e i soggetti assimilati, nonché, per effetto del comma 126 della legge 124/2017, tutte le società controllate, direttamente o indirettamente da una pubblica amministrazione, debbano pubblicare:

- › tutti 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, di importo superiore a mille euro,
- › gli atti con i quali sono determinati criteri e le modalità cui le amministrazioni stesse devono attenersi per la concessione delle sovvenzioni di cui al punto precedente.

Gli enti e le società soggetti a controllo pubblico assolvono agli obblighi di pubblicazione di cui sopra, per gli importi non inferiori a 10.000 euro, anche mediante indicazione delle informazioni nella nota integrativa. L'assolvimento di tali obblighi costituisce condizione legale di efficacia dei provvedimenti che dispongono eventuali sovvenzioni.

L'inosservanza dell'obbligo di informativa comporta una sanzione pari alle somme erogate.

Per una più puntuale identificazione del perimetro applicativo sotteso alla locuzione «sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari alle imprese, e comunque di vantaggi economici di qualunque genere» concessi a persone ed enti pubblici e privati contenuta nell'articolo 26 del Dlgs 33/2013 e, conseguentemente, nelle previsioni di cui al comma 126, dell'articolo 1 della legge 124/2017, si segnalano taluni interventi dell'Autorità nazionale anticorruzione (Anac).

Secondo quanto riportato nelle delibera Anac 59/2013 «[s]i deve .. ritenere che la disposizione si riferisca a tutti quei provvedimenti che, sulla base della normativa vigente, sono volti a sostenere un soggetto sia pubblico che privato, accordandogli un vantaggio economico diretto o indiretto mediante l'erogazione di incentivi o agevolazioni che hanno

atti con i quali sono determinati, ai sensi dell'articolo 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241, i criteri e le modalità cui le amministrazioni stesse devono attenersi per la concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi ed ausili finanziari e per l'attribuzione di vantaggi economici di qualunque genere a persone ed enti pubblici e privati.

2. 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.

3. La pubblicazione ai sensi del presente articolo costituisce condizione legale di efficacia dei provvedimenti che dispongano concessioni e attribuzioni di importo complessivo superiore a mille euro nel corso dell'anno solare al medesimo beneficiario. La mancata, incompleta o ritardata pubblicazione rilevata d'ufficio dagli organi di controllo è altresì rilevabile dal destinatario della prevista concessione o attribuzione e da chiunque altro abbia interesse, anche ai fini del risarcimento del danno da ritardo da parte dell'amministrazione, ai sensi dell'articolo 30 del decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104.

4. È esclusa la pubblicazione dei dati identificativi delle persone fisiche destinatarie dei provvedimenti di cui al presente articolo, qualora da tali dati sia possibile ricavare informazioni relative allo stato di salute ovvero alla situazione di disagio economico-sociale degli interessati».

l'effetto di comportare sgravi, risparmi o acquisizione di risorse».

Ancora, l'Anac, nella stessa delibera, ha chiarito che «[n]on è prevista dall'articolo 26 del decreto la pubblicazione dei compensi dovuti dalle amministrazioni, dagli enti e dalle società a imprese e professionisti privati come corrispettivo per lo svolgimento di prestazioni professionali e per l'esecuzione di opere, lavori pubblici, servizi e forniture».

Tuttavia «sono da pubblicare i dati relativi alle somme da corrispondere ad imprese e professionisti privati unicamente nella misura in cui questi sono individuati da specifiche disposizioni quali destinatari di provvedimenti di ausilio finanziario consistenti in sovvenzioni, contributi, sussidi e attribuzioni di vantaggi economici».

In merito all'efficacia dell'interpretazione contenuta nella sopra richiamata delibera, si osserva che nel corso del 2016 la

determinazione Anac 1310/2016, nel ricordare gli obblighi di pubblicazione previsti dall'articolo 26 del Dlgs 33/2013, ha richiamato esplicitamente «quanto già indicato dall'Anac con la delibera 59/2013».

Tale interpretazione risulta infine confermata da quanto riportato ad oggi tra le *Frequently Asked Questions* esposte sul sito dell'Anac.

Più in particolare, l'Anac, interpellata con riferimento all'individuazione degli atti di concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari e vantaggi economici erogati in favore di soggetti pubblici o privati, per i quali vigono gli obblighi di pubblicazione

di cui agli articolo 26 del Dlgs 33/2013, ha affermato che:

- › Faq 13.1 «[s]i tratta di tutti quei provvedimenti che, sulla base della normativa vigente, sono volti a sostenere un soggetto sia pubblico che privato, accordandogli un vantaggio economico diretto o indiretto (...) mediante l'erogazione di incentivi o agevolazioni che hanno l'effetto di comportare sgravi, risparmi o acquisizione di risorse»;
- › Faq 13.4 «[n]on sono ricompresi nella categoria degli atti di concessione di vantaggi economici di cui agli articoli 26 e 27 del Dlgs 33/2013:
 - i compensi dovuti dalle amministrazioni, dagli enti e dalle società alle imprese e ai professionisti privati come corrispettivo per lo svolgimento di prestazioni professionali e per l'esecuzione di opere, lavori pubblici, servizi e forniture;
 - i rimborsi e le indennità corrisposti ai soggetti impegnati in tirocini formativi e di orientamento;

RISULTA IN OGNI CASO
OPPORTUNO MENZIONARE
IN NOTA INTEGRATIVA
IL FATTO CHE NON
SUSSISTONO
INFORMAZIONI
DA FORNIRE AI SENSI
DELLA NORMATIVA
IN COMMENTO

- ...;
- i rimborsi a favore di soggetti pubblici e privati di somme erroneamente o indebitamente versate al bilancio dell'amministrazione;
- gli indennizzi corrisposti dall'amministrazione a privati a titolo di risarcimento per pregiudizi subiti;
- gli atti di ammissione al godimento di un servizio a domanda individuale a tariffe ridotte o agevolate;
- ...».

Risulta in ogni caso opportuno, per le imprese ricadenti nell'ambito soggettivo della norma, ancorché non di fatto erogatrici di sovvenzioni e vantaggi economici di cui all'articolo 26 del Dlgs 33/2013, così come definiti dall'Anac, fare menzione in nota integrativa del fatto che non sussistono informazioni da fornire ai sensi della normativa in commento.

**Gli autori
di questo articolo**

ANDREA VASAPOLLI

Dottore commercialista, già professore incaricato di Diritto tributario presso la Scuola superiore del ministero dell'Economia e delle Finanze, componente della Commissione "Norme di comportamento di comune interpretazione in materia tributaria" dell'Associazione italiana dottori commercialisti..

GAIA TIRRITO

Dottore commercialista e revisore legale - Vasapolli & Associati.
