

Circolare di aggiornamento 3 2024

Gentili Clienti,

desideriamo informarvi riguardo due argomenti:

- **Transizione 5.0**
- **Informativa sulle erogazioni pubbliche - modalità e termini di adempimento**

L'articolo 38 del D.L. 19/2024 (c.d. Decreto PNRR), pubblicato in G.U. 52 del 2.3.2024, introduce un nuovo credito d'imposta per gli investimenti effettuati negli anni 2024 e 2025. Questo incentivo è rivolto a progetti di innovazione che portano a una riduzione dei consumi energetici, in linea con l'Investimento 15 della Missione 7 "REPowerEU", a cui sono destinati 6,3 miliardi di euro.

La Transizione 5.0 può essere definita come l'evoluzione green del Piano 4.0. Questa misura incentiva gli investimenti in nuovi assets digitali, a condizione che tali investimenti portino a una riduzione complessiva dei consumi energetici a livello di struttura produttiva o di processo, localizzati in Italia.

Si crea un doppio binario per gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati nel territorio dello Stato, che preclude la possibilità di cumulo tra 4.0 e 5.0 per uno stesso investimento:

1. **Transizione digitale 4.0:** agevolabile con il consolidato credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 1057-bis e ss., L. 178/2020, in vigore per investimenti effettuati dall'1.1.2023 al 31.12.2025, ovvero 30.6.2026 con valida prenotazione entro il 31.12.2025;
2. **Transizione digitale ed energetica 5.0:** agevolabile con il nuovo credito d'imposta di cui all'articolo 38, D.L. 19/2024.

Per espressa previsione del comma 18, dell'articolo 38, D.L. 19/2024, il nuovo credito 5.0 non è cumulabile con il credito d'imposta per investimenti nella ZES unica, di cui all'articolo 16, D.L. 124/2023. Tuttavia, è possibile il cumulo con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, nel rispetto del divieto di doppio finanziamento.

Obiettivi di Efficienza Energetica

Il presupposto dell'agevolazione è il raggiungimento, tramite investimenti in beni 4.0, di uno dei seguenti obiettivi di efficienza energetica, misurati rispetto ai consumi energetici registrati nell'esercizio precedente a quello di avvio degli investimenti, al netto delle variazioni dei volumi produttivi e delle condizioni esterne che influiscono sul consumo energetico:

- A livello di struttura produttiva, risparmio energetico di almeno il 3%;
- A livello di processo, risparmio energetico di almeno il 5%.

Nell'ambito degli investimenti agevolabili che compongono il progetto di innovazione possiamo distinguere:

1. Investimenti trainanti in assets digitali 4.0, tramite i quali si consegua la riduzione dei consumi energetici;
2. Investimenti trainati in beni materiali nuovi finalizzati all'autoproduzione di energia per autoconsumo da fonti energetiche rinnovabili (c.d. FER);
3. Investimenti trainati in formazione del personale, entro determinati limiti.

Procedura di Concessione del Credito e Certificazioni

L'iter procedurale prevede un ruolo apicale del GSE nelle fasi di prenotazione, riconoscimento del credito d'imposta e monitoraggio e controllo. Nella fase di prenotazione, l'impresa invia al GSE una comunicazione preventiva descrittiva del progetto, corredata da una certificazione ex ante sulla riduzione dei consumi energetici conseguibili. A investimento ultimato, l'impresa invia al GSE la comunicazione finale, corredata dalla certificazione ex post attestante l'effettiva realizzazione degli investimenti, conformemente a quanto previsto dalla certificazione ex ante.

Intensità della Misura

Il credito d'imposta 5.0 è riconosciuto in misura proporzionale alle spese sostenute, con aliquota crescente fino al 45% in relazione alla riduzione dei consumi energetici conseguita.

Regole di Fruizione

Le regole di fruizione del nuovo credito 5.0 sono migliorative rispetto al Piano Transizione 4.0: è ammessa esclusivamente la compensazione in F24, anche in unica soluzione, entro il 31.12.2025, decorsi 5 giorni dalla trasmissione, da GSE all'Agenzia delle entrate, dell'elenco delle imprese beneficiarie. Spirato il termine del 31.12.2025, l'eventuale quota residua sarà compensabile in 5 quote annuali di pari importo.

Informativa sulle erogazioni pubbliche - modalità e termini di adempimento

Di seguito analizziamo la disciplina contenuta nell'art. 1 co. 125 - 129 della L. 4.8.2017 n. 124 e successive modifiche ed integrazioni, che prevede una serie di obblighi di informativa in capo ai soggetti che percepiscono erogazioni pubbliche.

In particolare, vengono analizzati:

- i soggetti destinatari degli obblighi di informativa;
- l'ambito oggettivo di applicazione degli obblighi di informativa;
- le modalità e i termini di pubblicazione delle informazioni (nella Nota integrativa del bilancio oppure su siti internet o portali digitali);
- il regime sanzionatorio.

Al punto 6 si evidenzia una importante semplificazione da poco entrata in vigore che rende questo adempimento meno gravoso rispetto ai precedenti esercizi.

1 Premessa

L'art. 1 co. 125 - 129 della L. 4.8.2017 n. 124 prevede specifici obblighi di informativa in capo ai soggetti che percepiscono erogazioni pubbliche.

2 Ambito soggettivo di applicazione

I destinatari degli obblighi sono sia gli Enti non commerciali che le Imprese; noi faremo riferimento solo a questa seconda categoria.

Imprese soggette all'obbligo di iscrizione nel Registro delle imprese

- Soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata
- Soggetti non tenuti alla redazione della Nota integrativa (imprenditori individuali, società di persone e micro imprese)

2.1 Imprese soggetto all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese

I soggetti che esercitano le attività di cui all'art. 2195 c.c. e che, quindi, sono obbligati all'iscrizione nel Registro delle imprese devono pubblicare gli importi e le informazioni relativi a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, agli stessi effettivamente erogati dalle Pubbliche Amministrazioni, nella Nota integrativa del bilancio d'esercizio e dell'eventuale (cioè soltanto ove esistente) bilancio consolidato.

Il termine per l'adempimento coincide, quindi, con quello previsto per l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio durante il quale sono percepite le erogazioni.

Effetti del rinvio del termine di approvazione del bilancio

Ove il bilancio sia approvato nel termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, anche la pubblicazione delle erogazioni pubbliche viene conseguentemente differita.

2.2 Soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata

I soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata assolvono all'obbligo mediante pubblicazione delle informazioni e degli importi, in alternativa:

- sui propri siti Internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico, o, in mancanza, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza, "entro il 30 giugno di ogni anno";
- nella Nota integrativa (che deve essere obbligatoriamente predisposta, seppur con un contenuto limitato rispetto al bilancio ordinario), nel termine previsto per l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio durante il quale sono percepite le erogazioni (possibilità prevista per le erogazioni percepite dal 2022).

2.3 Soggetti non tenuti alla redazione della nota integrativa

I soggetti non tenuti alla redazione della Nota integrativa (imprenditori individuali, società di persone e micro imprese) assolvono all'obbligo mediante pubblicazione delle informazioni e degli importi su propri siti Internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico, o, in mancanza, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza, "entro il 30 giugno di ogni anno".

Micro imprese

Sembrerebbe logico riferire la possibilità di inserire l'informativa nella Nota integrativa, in luogo del sito Internet, anche alle micro imprese, ancorché le stesse siano esonerate dalla redazione della Nota integrativa, quando, in calce allo Stato patrimoniale, risultino l'informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale e l'informativa sui compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci.

In tal caso, l'informativa potrebbe essere inserita in calce allo Stato patrimoniale.

Resta fermo che l'adempimento dovrebbe essere effettuato nel termine previsto per l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio durante il quale sono percepite le erogazioni.

La semplificazione non sembra, invece, riferibile a imprenditori individuali e società di persone, data la carenza dell'obbligo di redazione della Nota integrativa.

3 Ambito oggettivo di applicazione

Gli obblighi di informativa riguardano (sia per gli enti non commerciali che per le imprese) “sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria”.

Pertanto, il beneficio economico ricevuto è oggetto dell’obbligo di trasparenza a prescindere dalla forma (sovvenzioni o altro) e dalla circostanza che sia in denaro o in natura (ad esempio, il vantaggio ottenuto dalla messa a disposizione del beneficiario di un edificio pubblico a titolo gratuito).

Inoltre, sono esclusi dalla disciplina i vantaggi ricevuti dal beneficiario sulla base di un regime generale (agevolazioni fiscali, contributi che vengono dati a tutti i soggetti che soddisfano determinate condizioni). La disciplina in esame si concentra, dunque, sui rapporti bilaterali, in cui un dato soggetto riconducibile alla sfera pubblica attribuisce un vantaggio a un particolare soggetto del Terzo settore o a una specifica impresa.

Gli obblighi di trasparenza non si applicano, poi, alle attribuzioni che costituiscono un corrispettivo per una prestazione svolta (gli apporti che trovano, cioè, la loro fonte in un rapporto sinallagmatico caratterizzato dallo scambio tra prestazione di un bene o servizio e pagamento di un corrispettivo), una retribuzione per un incarico ricevuto oppure che sono dovute a titolo di risarcimento.

Agevolazioni concesse a seguito della diffusione del Coronavirus

Le misure di sostegno all’economia concesse dal Governo in considerazione dell’emergenza epidemiologica da Coronavirus non sembravano dover essere oggetto dell’informativa in esame, trattandosi di aiuti aventi “carattere generale”.

Tali benefici erano concessi, infatti, a tutti i soggetti che possedevano determinati requisiti, definiti dalla legge istitutiva. In tali ipotesi, non si instaurava, quindi, un rapporto “particolare” tra ente pubblico e soggetto beneficiario.

4 Modalità di rendicontazione

Gli obblighi di informativa (sia a carico degli enti non commerciali che a carico delle imprese) riguardano gli importi “effettivamente erogati”.

Ai fini della rendicontazione, occorre, quindi, applicare il criterio di cassa, mentre non assume rilievo l’anno di competenza a cui le somme si riferiscono.

L’eventuale difformità del criterio di cassa previsto per l’adempimento degli obblighi in esame rispetto al criterio di competenza da applicare ai fini della redazione del bilancio potrebbe determinare problematiche applicative.

4.1 Erogazioni in natura

In relazione ai vantaggi economici di natura non monetaria (ad esempio, la fruizione dei locali di un ente pubblico mediante un contratto di comodato gratuito), sembrerebbe corretto fornire l’informativa nell’esercizio in cui gli stessi sono fruiti.

In caso di beni acquisiti a titolo gratuito, potrebbe, invece, farsi riferimento all’esercizio di iscrizione del bene in bilancio.

4.2 Informazioni rilevanti e modalità espositive

Le informazioni dovrebbero preferibilmente essere fornite in forma schematica o tabellare, con espresso riferimento alla norma di legge.

In particolare, occorre indicare le seguenti informazioni:

- i dati identificativi del soggetto beneficiario (se l'informativa è fornita su portali digitali riconducibili a soggetti terzi);
- i dati identificativi del soggetto erogante;
- l'importo dell'erogazione ricevuta;
- il periodo amministrativo di incasso;
- una breve descrizione della causale dell'attribuzione.

5 Provenienza delle erogazioni

Gli obblighi di informativa riguardano gli importi erogati dalle Pubbliche Amministrazioni e dai soggetti indicati nella seguente tabella.

Sono escluse le risorse riconducibili a soggetti pubblici di altri Stati (europei o extraeuropei) e alle istituzioni europee.

- Istituti e scuole di ogni ordine e grado e istituzioni educative.
- Aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo.
- Regioni, Province, Comuni, Comunità montane e loro consorzi e associazioni.
- Istituzioni universitarie.
- Istituti autonomi case popolari.
- Camere di Commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni.
- Enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali.
- Amministrazioni, aziende ed enti del Servizio Sanitario Nazionale.
- Agenzia per la rappresentanza negoziale delle Pubbliche Amministrazioni (ARAN).
- Agenzie ministeriali.
- Autorità portuali.
- Autorità amministrative indipendenti di garanzia, vigilanza e regolazione.
- Enti pubblici economici e Ordini professionali.
- Società in controllo pubblico, escluse le società quotate e le società da esse partecipate, salvo che queste ultime siano, non per il tramite di società quotate, controllate o partecipate da Amministrazioni Pubbliche.
- Associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a 500.000,00 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 di amministrazione o di indirizzo sia designata da Pubbliche Amministrazioni.
- Società in partecipazione pubblica e associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a 500.000,00 euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle Amministrazioni Pubbliche o di gestione di servizi pubblici.

6 Erogazioni indicate nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato

Per gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato (RNA), è prevista l'esenzione dall'obbligo di informativa in esame.

Rinvio al Registro nazionale degli aiuti di Stato - Soppressione

La L. 27.10.2023 n. 160 (entrata in vigore il 30.11.2023) ha soppresso la condizione per cui, a fronte dell'esenzione dagli obblighi di informativa in esame, l'esistenza degli aiuti di Stato e *de minimis* contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato (RNA) doveva essere dichiarata nella Nota integrativa oppure sul sito Internet.

La semplificazione sembra riferibile, in mancanza di una specifica norma di decorrenza, alle erogazioni pubbliche percepite nel 2023, da rendicontare nel 2024.

7 Limite di valore che esclude gli obblighi di pubblicazione

Gli obblighi di pubblicazione relativi alle erogazioni pubbliche non si applicano ove l'importo monetario di sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti erogati sia inferiore a 10.000,00 euro nel periodo considerato.

Secondo il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, il limite di 10.000,00 euro dovrebbe essere riferito al totale dei vantaggi pubblici ricevuti e non alla singola erogazione.

Conseguentemente, l'obbligo informativo sussisterebbe laddove il totale dei vantaggi economici ricevuti sia pari o superiore a 10.000,00 euro, quantunque il valore della singola erogazione sia inferiore a 10.000,00 euro.

Secondo Assonime, invece, il limite dovrebbe essere riferito al totale dei vantaggi economici che il beneficiario ha ricevuto da un medesimo soggetto nel periodo di riferimento.

Pertanto, se le somme ricevute da un medesimo soggetto sono pari o superiori al limite, esse vanno rendicontate, anche se il valore della singola erogazione è inferiore a 10.000,00 euro.

8 Sanzioni

L'inosservanza degli obblighi di pubblicazione relativi alle erogazioni pubbliche comporta una sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di 2.000,00 euro, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione.

Decorsi 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione e al pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria, si applica la sanzione della restituzione integrale del beneficio ai soggetti eroganti.

Le sanzioni sono irrogate dalle Pubbliche Amministrazioni che hanno erogato il beneficio oppure dall'Amministrazione vigilante o competente per materia.

Termine per l'applicazione delle sanzioni

Il legislatore ha prorogato più volte, negli ultimi anni, il termine per l'applicazione delle sanzioni irrogabili in caso di inadempimento.

Da ultimo in ordine temporale, in relazione alle erogazioni percepite nel 2022 (da rendicontare nel 2023) il termine per l'applicazione delle sanzioni è stato prorogato all'1.1.2024.

A quanto ci consta, non sono state, invece, previste proroghe in relazione alle erogazioni percepite nel 2023, da rendicontare nel 2024.

9 Termine per l'adempimento

Gli obblighi di informativa riguardano gli importi erogati "nell'esercizio finanziario precedente".

Pertanto, fatte salve eventuali proroghe del termine per l'applicazione delle sanzioni, nel 2024 dovrebbero essere rendicontate le somme erogate nel 2023.

In particolare, l'obbligo informativo dovrebbe essere adempiuto:

- per i soggetti che inseriscono l'informativa nella Nota integrativa, in sede di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2023;
- per i soggetti che inseriscono l'informativa sui siti Internet, entro l'1.7.2024 (in quanto il 30.6.2024 cade di domenica).

Attenzione

Questa circolare è fornita esclusivamente a scopo informativo e non costituisce in alcun modo una forma di consulenza. Le informazioni contenute in questa circolare sono basate sulla nostra interpretazione delle leggi e dei regolamenti attualmente in vigore. Le leggi e i regolamenti possono cambiare e le informazioni contenute in questa circolare possono non essere aggiornate, complete o accurate per le vostre specifiche circostanze o esigenze. Vi consigliamo di consultare il professionista di riferimento prima di prendere qualsiasi decisione o di intraprendere qualsiasi azione che possa avere implicazioni fiscali o legali. Per ulteriori dettagli o per discutere come queste modifiche potrebbero influenzare la vostra attività, vi preghiamo di contattarci.

Trento, 2 aprile '24

Studio Pizzini & Lombardi Stp Srl