

# ASPETTI CONTABILI E RIFLESSI SUL BILANCIO DEI CREDITI D'IMPOSTA E ZES

Salvatore Giordano

Dottore commercialista in Salerno

- ▶ Il credito d'imposta derivante dagli **investimenti in beni con tecnologia 4.0 e 5.0** appartiene alla categoria dei **contributi in conto impianti**, ovvero ai **contributi/aiuti attribuiti all'azienda**, al fine di reperire i mezzi per l'acquisto di beni ammortizzabili.
- ▶ Al fine della rilevazione contabile occorre fare riferimento **all'OIC 16**, secondo cui i contributi in conto impianti sono rilevati nel **momento in cui esiste una ragionevole certezza** che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che **i contributi saranno erogati**.
- ▶ L'iscrizione necessita, quindi, della **certezza dell'esistenza del credito**; eventualità che, nel caso di specie, può dirsi realizzata solo a seguito dell'**interconnessione del bene**.
- ▶ Ai fini contabili, tali bonus costituiscono un **provento di natura non ricorrente** che si concretizza nell'attribuzione di un credito tributario. Esso si genera in conseguenza dell'acquisto di un bene di cui, in sostanza, riduce il costo. Esso è perciò qualificabile come **contributo in conto impianti**. Si tratta di quei contributi che il principio contabile **OIC 16** definisce (par. 86 e seguenti) come **somme erogate da un soggetto pubblico per la costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali**, commisurati al costo delle medesime. Detti contributi possono prevedere che il soggetto beneficiario sia vincolato a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo. Si tratta di contributi commisurati al **costo dei cespiti** e come tali partecipano **direttamente o indirettamente alla formazione del risultato dell'esercizio** secondo il **criterio della competenza**.

**LA CONTABILIZZAZIONE DEL CREDITO PER INVESTIMENTI 4.0 E 5.0**

Anche il credito d'imposta riconosciuto per tali investimenti è da considerarsi un contributo in conto impianti.

I contributi in conto impianti sono riferiti e commisurati al costo dei cespiti e come tali partecipano direttamente o indirettamente alla formazione del risultato dell'esercizio secondo il criterio della competenza.

Secondo il principio contabile OIC 16, i contributi in conto impianti sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati.

Con riferimento al credito d'imposta in commento la ragionevole certezza del beneficio si ottiene con **l'entrata in funzione**; al rispetto dei requisiti il diritto a fruire del credito d'imposta avviene automaticamente.

I contributi in conto impianti sono rilevati a Conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti e ciò può essere applicato con due metodi:

1. con il primo metodo (**metodo indiretto**) i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al Conto economico nella voce A5 "altri ricavi e proventi", e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "risconti passivi"; di conseguenza, sono imputati al Conto economico, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni materiali, dall'altro, gli altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio. L'iscrizione del contributo in apposita voce tra i risconti passivi, da ridursi ogni periodo con accredito al Conto economico, lascia inalterato il costo dell'immobilizzazione, ma produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo come riduzione del costo.
2. con il secondo metodo (**metodo diretto**) i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono. Di conseguenza, sono imputati al Conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione materiale al netto dei contributi.

CREDITO D'IMPOSTA INVESTIMENTI NEL MEZZOGIORNO

Ai fini contabili anche il credito d'imposta ZES Unica rappresenta un provento non ricorrente, o straordinario, che consiste nell'attribuzione di un credito tributario in relazione ad investimenti in nuovi beni strumentali materiali.

Pertanto, si tratta di un credito d'imposta qualificabile come contributo in conto impianti.

I contributi in conto impianti, secondo l'OIC 16, par. 87, sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo siano soddisfatte e che i contributi saranno erogati. Si iscrivono infatti in bilancio quando si tratta di contributi acquisiti sostanzialmente in via definitiva.

La contabilizzazione del contributo in conto impianti, in conformità a corretti principi contabili, avviene a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dell'immobilizzazione immateriale, secondo una delle seguenti modalità:

- a) con il primo metodo (**metodo indiretto**) i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al conto economico nella voce A5 "Altri ricavi e proventi", e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "Risconti passivi";
- b) con il secondo metodo (**metodo diretto**) i contributi sono portati a diretta riduzione del costo delle immobilizzazioni immateriali cui si riferiscono.

▶ In tal caso le **scritture contabili sono le seguenti.**

▶ 1. all'arrivo della fattura del fornitore:

▶ Diversi		a	Debiti verso fornitori	122.000
▶ Immobilizzazioni materiali	100.000			
▶ Erario c/Iva	22.000			

▶ 2. al momento della ragionevole certezza:

▶ Credito d'imposta investimenti		a	Immobilizzazioni materiali	20.000
----------------------------------	--	---	----------------------------	--------

▶ 3. alla fine dell'esercizio (coefficiente di ammortamento 20%):

▶ Ammortamento immobilizzazioni		a	Fondo amm. Immobilizzazioni	16.000
---------------------------------	--	---	-----------------------------	--------

**METODO DIRETTO - ESEMPIO**

A maggio 2025 la Franco Srl ha acquistato un bene strumentale al prezzo di 100.000 euro, interconnesso nel medesimo mese, il credito d'imposta determinato nella misura del 20% è pertanto pari a 20.000. L'aliquota di ammortamento del bene in oggetto è pari al 20%. In tal caso le scritture contabili sono le seguenti.

▶ 1. All'arrivo della fattura del fornitore:

▶ Diversi		a	Debiti verso fornitori	122.000
▶ Immobilizzazioni materiali	100.000			
▶ Erario c/lva	22.000			

▶ 2. All'atto della interconnessione:

▶ Credito d'imposta investimenti		a	Contributo conto impianti	20.000
----------------------------------	--	---	---------------------------	--------

▶ 3. Alla fine dell'esercizio:

▶ Ammortamento immobilizzazioni		a	Fondo amm. immobilizzazioni	20.000
---------------------------------	--	---	-----------------------------	--------

▶ 4. Considerato che il periodo di ammortamento è pari a 5 anni occorrerà riscontare il contributo per tale periodo, la scrittura sarà la seguente:

▶ Contributo conto impianti		a	Risconti passivi	16.000
-----------------------------	--	---	------------------	--------

**METODO INDIRETTO - ESEMPIO**

- ▶ La determinazione e **imputazione temporale del risconto** è **slegata dall'utilizzo in compensazione del credito d'imposta** che seguirà le regole previste dalla normativa dettata in materia.
- ▶ Dal punto di vista fiscale, il componente positivo non concorre alla formazione del reddito.
- ▶ Il contribuente deve attendere il momento in cui avviene l'interconnessione ai sensi dell'articolo 1, comma 1062, L. 178/2020, per fruire della **prima rata del credito di imposta nella misura "piena"** prevista dall'agevolazione 4.0.
- ▶ L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 260/2024, ha chiarito che **la comunicazione preventiva**, prevista dall'articolo 6, D.L. 39/2024, **non deve essere effettuata entro un termine "perentorio"** e rappresenta un **adempimento prodromico alla presentazione della comunicazione consuntiva** e che la **maturazione del diritto** alla fruizione del credito di imposta **sorge con la realizzazione dell'investimento** ed è indipendente dalle comunicazioni previste.
- ▶ L'**eventuale ritardata presentazione della comunicazione preventiva non obbliga al pagamento di alcuna sanzione.**

Tale bonus non concorre alla formazione del reddito imponibile né della base imponibile Irap.

Pertanto immaginando una immobilizzazione del costo di € 100,00;

Credito d'imposta 20,00

Aliquota d'ammortamento 20%

### **METODO DIRETTO**

Immobilizzazione € 80,00 (100,00 – 20,00); ammortamento 16,00 (20% \*80) e deducibilità fiscale per pari importo

### **METODO INDIRETTO**

Immobilizzazione € 100,00; ammortamento DEDUCIBILE 20,00 (20% \*100); contributo in c/impianti 4,00 (20% \* 20,00) NON TASSATO

Nel caso in cui il contributo in c/impianti non concorre alla tassazione, è più conveniente il metodo diretto.

Infatti, ai sensi dell'art. 109, comma 4 del Tuir vige il principio della «previa imputazione a Conto Economico».

- ▶ Su richiesta dell'Agenzia delle Entrate, l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha diramato il 3.8.2021 la versione della “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali”.
- ▶ Le indicazioni dell'OIC vanno nel senso di considerare i bonus edilizi alla stregua di **contributi in conto impianti** anche quando sono fruiti quali detrazioni fiscali e prevedono che **il credito tributario**, corrispondente alla detrazione fruibile per quote costanti dall'IRES lorda dovuta per il periodo di imposta di sostenimento delle spese e per i 3, 4 o 9 periodi di imposta successivi, sia **iscritto** per un **valore** conforme a quello **risultante dall'applicazione del documento OIC 15**, espressamente richiamato anche dal § 7 della “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali”, distinguendo tra:
  - ▶ Imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria;
  - ▶ Imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata o microimprese.

BONUS EDILIZI

- ▶ L'impresa **committente** degli interventi agevolati (o, nel caso di “bonus acquisti” acquirente delle unità immobiliari), può beneficiare delle agevolazioni:
- ▶ nella forma “naturale” di **detrazione** IRPEF/IRES;
- ▶ oppure, ai sensi dell'art. 121 co. 1 lett. a) del DL 34/2020, nella forma opzionale di contributo riconosciuto dal fornitore sotto forma di **sconto sul corrispettivo** in fattura;
- ▶ oppure, ai sensi dell'art. 121 co. 1 lett. b) del DL34/2020, nella forma opzionale di corrispettivo per la **cessione del credito di imposta** corrispondente alla detrazione altrimenti spettante.

- ▶ La “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” dell’OIC ha superato i dubbi circa la contabilizzazione, affermando che la **detrazione** che matura in capo all’impresa che sostiene le spese detraibili sugli interventi agevolati, va considerata, dal punto di vista contabile, “come un **contributo in conto impianti**”.
- ▶ L’assimilazione del beneficio, rappresentato dalla detrazione “edilizia”, a un contributo in conto impianti ne comporta la contabilizzazione secondo il disposto dei § 87 – 88 dell’OIC 16, ossia rilevando:
  - ▶ Una pari riduzione dell’investimento sostenuto (c. d. “**metodo diretto**”);
  - ▶ Oppure un componente positivo di reddito, rinviato agli esercizi successivi attraverso l’iscrizione di un risconto passivo, che viene poi rilasciato a Conto economico di pari passo con il processo di ammortamento dell’immobile su cui l’investimento agevolato è stato sostenuto (c. d. “**metodo indiretto**”).

CONTABILIZZAZIONE PER IMPRESA COMMITTENTE

- ▶ Posto che il beneficio fiscale può sorgere anche a fronte di spese per interventi agevolati sostenuti in relazione a immobili non iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni, bensì tra le rimanenze (c.d. “**immobili merce**”), il § 12 della “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” specifica che, in questo caso, “si applica il paragrafo 14 dell’OIC 13 il quale prevede che le rimanenze siano iscritte al netto del contributo”:

<b>Crediti tributari (C.II-5.bis SP)</b>	<b>a</b>	<b>Rimanenze (C.I SP)</b>
--	----------	-------------------------------

IMMOBILI MERCE

- ▶ Se non vi fosse un tasso di mercato desumibile, la rilevazione iniziale del credito tributario, corrispondente alla **detrazione** spettante per quote costanti in 4, 5 o 10 periodi di imposta, avviene sulla base del “**costo sostenuto per gli investimenti previsti dalla norma**, o una sua proporzione se inferiore, a seconda della normativa fiscale di riferimento”.
- ▶ Ciò significa che (sempre se non vi fosse un tasso di mercato desumibile):
- ▶ Nel caso del superbonus al 110%, la rilevazione iniziale del credito di imposta potrebbe avvenire per un valore pari al 100% del costo sostenuto per le spese agevolate;
- ▶ Nel caso degli altri bonus edilizi, con percentuali di detraibilità inferiori al 100%, la rilevazione iniziale di imposta potrebbe avvenire per un valore pari alla percentuale del costo sostenuto per le spese agevolate corrispondente alla percentuale di detraibilità delle medesime, “a seconda della normativa fiscale di riferimento”.

DETRAZIONE - COMMITTENTE

- ▶ Con riguardo ai crediti tributari corrispondenti a bonus edilizi, il **tasso di attualizzazione di mercato** è più che agevolmente desumibile dalle offerte commerciali che i principali gruppi bancari praticano per l'acquisto presso imprese dei crediti di imposta corrispondenti ai bonus edilizi:
- ▶ 100,00 euro di offerta di acquisto ogni 110,00 euro di valore nominale dei crediti corrispondenti alle detrazioni con orizzonte temporale di utilizzo a 4 o 5anni (superbonus al 110%, sismabonus e bonus antibarriere architettoniche 75%), sono pari a uno sconto finanziario del **9,09%**;
- ▶ 80,00 euro di offerta di acquisto ogni 100,00 euro di valore nominale dei crediti corrispondenti a detrazioni con orizzonte temporale di utilizzo a 10 anni (ecobonus, bonus facciate e bonus casa 50%), sono pari all'applicazione di uno sconto finanziario del **20%**.

- ▶ Il tasso di interesse di attualizzazione, che è implicito in uno sconto finanziario pari al **9,09%** del valore nominale del credito tributario iscritto in bilancio, a fronte di un suo utilizzo in 5 quote costanti, di cui la prima a 6 mesi dalla data di chiusura del bilancio di esercizio in cui il credito viene iscritto (versamento del saldo IRES per il periodo di imposta cui si riferisce il bilancio di iscrizione del credito) e le successive quattro cadenzate a distanza di 12 mesi l'una dall'altra, è pari al **3,97961%**.
- ▶ Il tasso di interesse di attualizzazione, che è implicito in uno sconto finanziario pari al **20%** del valore nominale del credito tributario iscritto in bilancio, a fronte di un suo utilizzo in 10 quote costanti, di cui la prima a 6 mesi dalla data di chiusura del bilancio di esercizio in cui il credito viene iscritto (versamento del saldo IRES per il periodo di imposta cui si riferisce il bilancio di iscrizione del credito) e le successive dieci cadenzate a distanza di 12 mesi l'una dall'altra, è pari al **5,08923%**.

TASSO DI ATTUALIZZAZIONE

- ▶ L'iscrizione iniziale del contributo al **costo ammortizzato** consente di enucleare la sua componente finanziaria implicita e di rilevare a Conto economico il **provento finanziario** ad essa corrispondente “lungo il periodo di tempo in cui la legge consente di usufruire della detrazione fiscale ”(Comunicazione OIC sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali, § 10).
- ▶ Tale provento finanziario corrisponde, in ciascun esercizio, al tasso di interesse di attualizzazione applicato sul valore residuo di costo ammortizzato del credito non ancora utilizzato.
- ▶ L'ammontare del **provento finanziario di competenza** di ciascuno degli esercizi, lungo i quali si sviluppa l'orizzonte temporale (quadriennale, quinquennale o decennale) di recupero del beneficio, segue una **dinamica decrescente**, perché si riduce man mano che, con gli utilizzi delle rate annuali, si riduce il valore residuo di costo ammortizzato del credito non ancora utilizzato.

IMPRESE CHE REDIGONO IL BILANCIO IN FORMA ORDINARIA

- ▶ Nel caso di una spesa di **100.000,00** euro agevolata con il sismabonus all'85% ex art. 16 co. 1-quinquies del DL 63/2013, sostenuta nell'esercizio 2022, il valore nominale del bonus, pari a **85.000,00** euro, dà luogo a utilizzi annuali in compensazione per **17.000,00** euro, a fronte dei quali risulta però iscritto in bilancio un costo ammortizzato del credito pari a **75.274,35** euro, frutto dell'attualizzazione al tasso del 3,97961% di flussi finanziari futuri (T.I.R.) che sono previsti in corrispondenza di ciascuno dei 5 esercizi successivi (2023 - 2027) a quello del bilancio di esercizio al 31.12.2022 in cui il credito è stato iscritto.
- ▶ La differenza tra il valore nominale del bonus (85.000,00 euro) e il suo valore attuale iscritto nell'attivo sulla base del tasso di mercato (75.274,35 euro) rappresenta la componente di interessi impliciti che costituisce il provento finanziario complessivo (**9.725,65** euro), da ripartire per competenza tra i 5 esercizi lungo i quali avviene l'utilizzo del bonus per quote costanti.
- ▶ Tasso interno di rendimento = **3,97961%**
- ▶ Infatti:
- ▶  $17.000 * 1,05^{-1} + 17.000 * 1,05^{-2} + 17.000 * 1,05^{-3} + 17.000 * 1,05^{-4} + 17.000 * 1,05^{-5} = 75.724,35$
- ▶ Il credito verrà iscritto a **75.724,35** e nel conto economico di ogni anno verranno iscritti interessi attivi

ESEMPIO

Anno	Credito d'imposta	Proventi finanziari	Totale	Rata	Residuo credito
1	75.724,35	3.013,53	78.737,88	17.000,00	61.737,88
2	61.737,88	2.456,93	64.194,81	17.000,00	47.194,81
3	47.194,81	1.878,17	49.072,98	17.000,00	32.072,98
4	32.072,98	1.276,38	33.349,36	17.000,00	16.349,36
5	16.349,36	650,64	17.000,00	17.000,00	0,00

RIPARTIZIONE INTERESSI ATTIVI

▶ All'arrivo della fattura dell'impresa appaltatrice:

▶ Immobilizzazioni 100.000,00

▶ IVA 10.000,00

▶ a Ricavi 110.000,00

▶ Imputazione del credito d'imposta con il metodo diretto:

▶ Crediti d'imposta a Immobilizzazioni 75.724,35

▶ In occasione dell'utilizzo della prima quota costante di 17.000,00 euro, la quota capitale che riduce il costo ammortizzato del credito iscritto nell'attivo è pari a **13.986,47** euro (= 17.000,00 – 3.013,53).

▶ La rilevazione contabile alla data di utilizzo della prima quota costante di 17.000,00 euro (compensazione con debiti tributari), è dunque:

▶ Debiti tributari 17.000

▶ a Crediti d'imposta 13.968,47

▶ a Proventi finanziari 3.013,53

SCRITTURE CONTABILI COMPENSAZIONE

- ▶ Per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis c.c. e per le microimprese che lo redigono ai sensi dell'art. 2435-ter c.c., è “fatta salva la possibilità [...] di **non applicare il criterio del costo ammortizzato**” (“Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” dell'OIC, § 20).
- ▶ Se l'impresa si avvale della possibilità di non applicare il criterio del costo ammortizzato, deve allora iscrivere il credito tributario in bilancio al suo **valore nominale** “e contestualmente rileva un **risconto passivo** pari alla differenza tra il costo sostenuto per l'investimento edilizio e il valore nominale del credito” (“Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” dell'OIC, § 20, lettera a, primo periodo).
- ▶ In verità, una differenza “tra il costo sostenuto per l'investimento edilizio e il valore nominale del credito” può esservi soltanto se il credito tributario che viene iscritto nell'attivo spetta a titolo di superbonus 110%, di cui all'art. 119 del DL3 4/2020, perché in tutti gli altri casi vi è perfetta coincidenza tra i due valori.
- ▶ In ogni caso, quando il predetto presupposto si verifica, il secondo periodo della lett. a) del § 20 della “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” dell'OIC stabilisce che “il risconto passivo è imputato a conto economico nel periodo in cui la società committente utilizza la detrazione fiscale o quando cede il credito”.

IMPRESE MINORI

- ▶ Il § 6 della “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” specifica che **l’impresa committente**, nel caso in cui opti per lo **sconto in fattura**, “rileva il costo dell’investimento al netto dello sconto ottenuto”.
- ▶ In pratica, l’impresa committente, che opta per la fruizione del beneficio nella forma di applicazione da parte del fornitore dello sconto sul corrispettivo, in luogo della detrazione fiscale scomputabile dall’imposta lorda sui redditi, non rileva in bilancio il corrispondente contributo (pari all’ammontare dello sconto applicato in fattura dal fornitore), bensì **rileva direttamente il minor costo dell’investimento** (al netto dello sconto ottenuto).

SCONTO IN FATTURA - COMMITTENTE

- ▶ Si ipotizzi un'impresa che sostenga spese per interventi di efficienza energetica e di miglioramento sismico su un edificio ubicato in zona sismica 1, 2 o 3, composto da 10 unità immobiliari ad uso ufficio, interamente posseduto e avente natura di immobilizzazione materiale.
- ▶ Ai sensi del co. 2-quater<sup>1</sup> dell'art. 14 del DL 63/2013, l'impresa può beneficiare di una detrazione pari all'85% delle spese detraibili sostenute, fino a un ammontare massimo riconosciuto di 1.360.000,00 euro (= 136.000,00 × 10 unità immobiliari).
- ▶ Le spese sostenute ammontano a **1.000.000,00** euro, su cui l'impresa fornitrice applica IVA al 10% per **100.000,00** euro.
- ▶ Poiché però l'IVA è detraibile per l'impresa committente (trattasi di immobile composto da unità ad uso ufficio), la spesa detraibile corrisponde al solo imponibile di 1.000.000,00 euro, cui corrisponde dunque una detrazione spettante di **850.000,00** euro.

ESEMPIO

- ▶ Se l'impresa fornitrice accetta di applicare lo sconto sul corrispettivo, ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020, emette nei confronti dell'impresa committente una fattura così strutturata:

- ▶ DATI DELLA FATTURA

▶ Ricavi per beni e/o servizi	1.000.000,00
▶ IVA 10%	100.000,00
▶ Totale Fattura	1.100.000,00
▶ Sconto sul corrispettivo	850.000,00
▶ Netto da pagare	250.000,00

▶ diversi		a	Debito v/fornitore (D.7 SP)	250.000,00
▶ Immobilizzazioni (B.II SP)	150.000,00			
▶ IVA su acquisti	100.000,00			

ESEMPIO

- ▶ Può accadere, nella prassi, che gli accordi tra fornitore e committente prevedano l'addebito a quest'ultimo degli oneri finanziari impliciti nell'operazione di sconto in fattura, che divengono peraltro espliciti, nella sfera patrimoniale ed economica del fornitore che lo applica, qualora quest'ultimo proceda poi alla cessione a terzi del credito di imposta che matura a fronte dello sconto in fattura applicato.
- ▶ Nel silenzio della “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” dell'OIC, pare corretto ritenere che gli eventuali oneri finanziari addebitati dall'impresa fornitrice all'**impresa beneficiaria**, se sono allineati ai tassi di attualizzazione desumibili dal mercato, costituiscano per quest'ultima una spesa che non deve essere imputata a conto economico tra gli oneri finanziari, bensì una spesa che incrementa il costo sostenuto per l'investimento.

SCONTO IN FATTURA - ADDEBITO ONERI FINANZIARI

▶ Riprendendo l'esempio precedente l'impresa fornitrice addebita anche, a titolo di oneri finanziari per lo sconto in fattura, **170.000,00** euro (= 850.000,00 x 20%) ed emette nei confronti dell'impresa committente una fattura così strutturata:

▶ Ricavi per beni e/o servizi	1.000.000,00
▶ Riaddebito oneri finanziari sconto	170.000,00
▶ IVA 10%	117.000,00
▶ Totale Fattura	1.287.000,00
▶ Sconto sul corrispettivo	850.000,00
▶ Netto da pagare	437.000,00

▶ diversi		a	Debito v/fornitore (D.7 SP)	437.000,00
▶ Immobilizzazioni (B.II SP)	320.000,00			
▶ IVA su acquisti	117.000,00			

ESEMPIO

- ▶ L'impresa appaltatrice degli interventi agevolati (o, nel caso di “bonus acquisti”, cedente le unità immobiliari agevolate), ai sensi dell'art. 121 co. 1 lett. a) del DL 34/2020, può applicare al proprio committente lo **sconto sul corrispettivo in fattura** e può poi:
  - ▶ utilizzare il credito di imposta, che matura a fronte dell'applicazione di quello sconto, in **compensazione** con i propri debiti tributari o contributivi;
  - ▶ oppure **cederlo a terzi**.
- ▶ Per l'impresa fornitrice che applica lo sconto in fattura, ai sensi della lett. a) dell'art. 121 co. 1 del DL34/2020, il credito di imposta che sorge a fronte dello sconto applicato costituisce una posta patrimoniale compensativa del minor credito che l'impresa vanta nei confronti del proprio cliente.

CONTABILIZZAZIONE PER IMPRESA APPALTATRICE

- ▶ La Comunicazione OIC sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali (§ 13) statuisce che “la società commissionaria che [...] ha concesso lo sconto in fattura al cliente iscrive il ricavo in contropartita ad un credito corrispondente alla sommatoria dei seguenti elementi”:
- ▶ l’ammontare che sarà regolato tramite disponibilità liquide;
- ▶ il valore di mercato del bonus fiscale, che sarà ricevuto per effetto dello sconto in fattura applicato.
- ▶ Il “**valore di mercato del bonus fiscale**” altro non può essere che il valore attuale dei flussi finanziari futuri del credito di imposta che deriva dal bonus fiscale, determinato applicando il tasso di interesse di mercato desumibile dalle offerte commerciali di acquisto dei crediti formulate dai principali gruppi bancari (costo ammortizzato per le imprese che fanno il bilancio ordinario).

ISCRIZIONE RICAVO

- ▶ Se l'impresa, che effettua gli interventi o gli acquisti agevolati, sceglie di beneficiare dei bonus edilizi nella forma di **sconto sul corrispettivo**, che applica direttamente in fattura al beneficiario dei beni e/o dei servizi, ai sensi della lett. a) dell'art. 121 co. 1 del DL 34/2020, tale sconto costituisce un **contributo in conto impianti o in conto esercizio**, a seconda che sia relativo a interventi agevolati effettuati su immobili che, per l'impresa beneficiaria medesima, costituiscono immobilizzazioni materiali o beni merce.
- ▶ L'effettivo erogatore del contributo è lo Stato e si tratta dunque di "somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime" (documento OIC 16, § 86).

Diversi		a	Diversi	
▶ Crediti v/clienti	250.000,00			
▶ Credito d'imposta	850.000,00			
▶		a	Ricavi	1.000.000,00
▶		a	IVA	100.000,00

IMPRESA APPALTATRICE - SCONTO IN FATTURA

- ▶ Se l'impresa, che effettua gli interventi agevolati, sceglie di beneficiare dei bonus edilizi **cedendo a terzi il credito di imposta** corrispondente alla detrazione altrimenti spettante per quote costanti in sede di dichiarazione dei redditi, ai sensi della lett. b) dell'art. 121 co. 1 del DL 34/2020, deve rilevare nel proprio bilancio di esercizio la cessione del credito di imposta.
- ▶ Ovviamente, a monte della rilevazione della cessione del credito di imposta a banche, intermediari finanziari o altri soggetti terzi, l'impresa appaltatrice deve rilevare nella propria contabilità il credito di imposta corrispondente allo sconto in fattura concesso all'impresa beneficiaria.
- ▶ L'eventuale differenza, tra il valore cui risulta iscritto il credito di imposta nell'attivo di bilancio e il corrispettivo di cessione, costituisce per l'impresa cedente un provento finanziario da rilevare nella voce C.16.d del Conto economico, oppure un onere finanziario da rilevare nella voce C.17 del Conto economico (Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali, § 16).

▶ Ipotizzando la cessione di un credito di imposta, iscritto nell'attivo al valore nominale pari a 850.000,00, per un corrispettivo pari a 800.000,00, la scrittura contabile è la seguente:

▶ Diversi		a	Credito tributario (C.II.5-bis SP)	850.000,00
▶ Banca (C.IV.1 SP)	800.000,00			
▶ Oneri finanziari (C.17 CE)	50.000,00			

ESEMPIO

- ▶ La data, in corrispondenza della quale deve essere rilevata sul piano contabile la cessione del credito tributario (e, conseguentemente, l'individuazione dell'esercizio nel cui bilancio confluisce l'onere finanziario rappresentato dalla differenza tra il valore di iscrizione nell'attivo del credito tributario e il corrispettivo pattuito per la sua cessione), coincide con **quella di perfezionamento giuridico dell'accordo di cessione** tra impresa cedente e terzo cessionario.
- ▶ La data cui fare riferimento va ricercata nella **data di esercizio dell'opzione**, piuttosto che nella data di comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'avvenuto esercizio dell'opzione (la quale non ha efficacia costitutiva della cessione tra le parti, ma soltanto dichiarativa, con conseguente opponibilità, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria) o nella data di pagamento del corrispettivo di cessione da parte del cessionario del credito.

DATA DI RILEVAZIONE CONTABILE

- ▶ Si ipotizzi un'impresa fornitrice che applichi un corrispettivo di 1.000.000,00 euro e uno sconto sul corrispettivo di 850.000,00 euro ex art. 121 del DL 34/2020 a fronte di spese detraibili all'85% ex co. 2-quater1 dell'art. 14 del DL 63/2013.
- ▶ Il valore di mercato di questo credito ammonta a circa l'80% del suo valore nominale, ossia a 680.000,00 euro ( = 850.000,00 x 80%) perché il tasso di sconto, praticato dai principali gruppi bancari per l'acquisto dei crediti di imposta "edilizi" utilizzabili in compensazione per quote costanti su un orizzonte temporale di 10 anni, si aggira, appunto, intorno al 20%.
- ▶ Il ricavo da rilevare contabilmente in contropartita, secondo quanto statuito nel richiamato documento dell'OIC, viene ad essere non quello "nominale" di 1.000.000,00 euro, ma quello "effettivo" di 830.000,00 euro (680.000,00 + 150.000,00):

▶ diversi	a	diversi
▶ Crediti v/clienti (C.II.1 SP)	250.000,00	
▶ Credito imposta (C.II.5-bis SP)	680.000,00	
▶ Ricavi di vendita (A.1 CE)		830.000,00
▶ IVA su vendite		100.000,00
▶ Ogni anno si dovranno calcolare i proventi finanziari dati dal rapporto tra il valore residuo del credito d'imposta ed il TIR (5,08923%)		
▶ Credito imposta (C.II.5-bis SP)	a	Proventi finanziari

ESEMPIO

- ▶ Con la metodologia dell'OIC, i componenti positivi che l'impresa realizza, mediante cessioni di beni e prestazioni di servizi sui cui corrispettivi applica lo sconto in fattura, restano di importo complessivamente pari al loro valore nominale (nell'esempio: 1.000.000 euro), ma vengono scomposti tra ricavi commerciali di competenza dell'esercizio di cessione dei beni e prestazione dei servizi (830.000 euro) e proventi finanziari di competenza degli esercizi di utilizzazione in compensazione delle singole quote costanti di credito di imposta (170.000 euro).
- ▶ Questa differenza presenta **modalità di imputazione temporale differenti** ai singoli esercizi compresi nell'arco temporale di utilizzabilità in compensazione del credito di imposta, a seconda che il fornitore, che ha applicato lo sconto sul corrispettivo in fattura, sia:
  - ▶ un'impresa che redige il **bilancio in forma ordinaria**;
  - ▶ oppure sia una **micro-impresa o un'impresa che redige il bilancio in forma abbreviata**.

COMPONENTI POSITIVI

- ▶ Nel caso di un intervento di 1.000.000,00 euro e uno sconto in fattura di 500.000,00 euro a fronte di spese detraibili al 110%, il valore di mercato di questo credito finisce per coincidere con lo sconto applicato in fattura (500.000,00 euro = 550.000,00 x 0,91) e, conseguentemente, il ricavo da rilevare contabilmente in contropartita, secondo quanto statuito nel richiamato documento dell'OIC, rimane quello di 1.000.000,00 euro, in quanto non solo “nominale” ma, grazie al superbonus 110%, anche “effettivo”:

▶ diversi		a	diversi
▶ Crediti v/clienti (C.II.1 SP)	600.000,00		
▶ Credito imposta (C.II.5-bis SP)	500.000,00		
▶ Ricavi di vendita (A.1 CE)			1.000.000,00
▶ IVA su vendite			100.000,00

ESEMPIO

- ▶ Salvo che proceda alla cessione a terzi del credito di imposta maturato a fronte dello sconto applicato, l'impresa fornitrice utilizzerà detto credito in **compensazione** con i propri debiti fiscali e contributivi, in quote costanti in 4, 5 o 10 anni, a seconda della tipologia di bonus edilizio da cui il credito di imposta deriva.
- ▶ In tale caso, negli esercizi di utilizzo in compensazione delle quote annuali costanti del credito di imposta, l'impresa fornitrice si ritroverà a rilevare una **differenza** tra il valore nominale della quota annuale di credito di imposta utilizzata in compensazione e il valore di sua iscrizione al costo ammortizzato che viene “scaricato” dall'attivo a fronte della sua utilizzazione.
- ▶ Tale differenza costituisce il **provento finanziario di competenza** di ciascun esercizio compreso nell'arco temporale (quadriennale, quinquennale o decennale) di utilizzo per quote costanti del credito di imposta acquisito e, nel suo complesso, è pari alla differenza tra il minor valore di mercato cui il credito di imposta è stato rilevato e il suo valore nominale di utilizzazione in compensazione per quote costanti.

IMPRESA APPALTATRICE - UTILIZZO IN COMPENSAZIONE

- ▶ Se il fornitore, che ha applicato lo sconto sul corrispettivo in fattura, è un'impresa che redige il bilancio in forma ordinaria, **la dinamica di imputazione temporale** a ciascun singolo esercizio della differenza tra il valore nominale della quota annuale di credito di imposta utilizzata in compensazione e il valore di sua iscrizione al costo ammortizzato che viene “scaricato” dall'attivo a fronte della sua utilizzazione, **è decrescente** di anno in anno.
- ▶ Ciò in quanto il metodo del costo ammortizzato, di cui ai § 34 - 45 dell'OIC 15, la cui applicazione è obbligatoria, ai sensi della “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” dell'OIC, per le imprese che redigono il bilancio in forma ordinaria, impone di procedere in modo analitico.

BILANCIO IN FORMA ORDINARIA

- ▶ E' l'**impresa** che, ai sensi dell'art. 121 co. 1 lett. b) del DL 34/2020, **acquista il credito di imposta**:
- ▶ direttamente dall'originario beneficiario della detrazione;
- ▶ oppure dal fornitore che ha previamente applicato lo sconto;
- ▶ oppure da altro soggetto che aveva precedentemente acquistato a sua volta il credito di imposta dal beneficiario, dal fornitore o da altro precedente cessionario.
- ▶ L'impresa cessionaria può poi:
- ▶ utilizzare il credito di imposta acquisito in **compensazione** con i propri debiti tributari o contributivi;
- ▶ oppure **cedere a sua volta a terzi** il credito di imposta acquisito.

CONTABILIZZAZIONE PER IMPRESA CESSIONARIA

- ▶ Dal punto di vista dell'impresa che acquista il credito di imposta, **l'opzione di cessione** di cui alla lett. b) dell'art. 121 co.1 del DL 34/2020, che trasforma la detrazione "edilizia" spettante all'impresa beneficiaria nel credito di imposta di pari ammontare **ha**, in sede di acquisto, **una valenza prettamente finanziaria**.
- ▶ L'impresa cessionaria, infatti, si rende, nella sostanza, disponibile ad anticipare all'impresa beneficiaria cedente una somma liquida a fronte dell'acquisto di un credito certo (il debitore è lo Stato), ma la cui liquidità ed esigibilità è frazionata per quote annuali su un orizzonte di 4, 5 o 10 anni.
- ▶ La natura sostanziale dell'operazione implica che, laddove il corrispettivo di acquisto del credito di imposta sia pattuito per un ammontare inferiore al valore nominale del credito medesimo, tale differenza costituisca **il provento finanziario** dell'operazione.

ACQUISTO DEL CREDITO

- ▶ Quando l'impresa cessionaria, che acquisisce un credito di imposta derivante da bonus edilizi, originato dalle opzioni esercitate ex art. 121 del DL 34/2020, è un soggetto che redige il **bilancio in forma ordinaria**, il credito di imposta non deve essere iscritto al costo sostenuto per il suo acquisto, bensì deve essere iscritto al suo **valore di mercato**.
- ▶ Infatti, se è vero che il § 18 della “Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali” esordisce statuendo che “la società cessionaria iscrive il credito tributario al costo sostenuto”, esso prosegue poi però affermando che “nel caso in cui un tasso di attualizzazione fosse desumibile dal mercato, in quanto si è formato un mercato attivo di tali crediti, e questo risulti significativamente diverso da quello contrattuale, allora l'iscrizione avviene al valore attuale delle compensazioni future determinato applicando tale tasso di mercato”.
- ▶ Poiché “un mercato attivo di tali crediti” esiste, ne consegue che le imprese che acquisiscono crediti di imposta derivanti da bonus edilizi, qualora redigano il bilancio in forma ordinaria, sono tenuti a iscriverlo “al valore attuale delle compensazioni future determinato applicando tale tasso di mercato”.

ISCRIZIONE DEL CREDITO

- ▶ L'eventuale differenza, tra il “valore attuale delle compensazioni future” e il costo sostenuto dall'impresa cessionaria per l'acquisizione del credito, “è rilevata tra gli oneri/proventi finanziari del conto economico al momento della rilevazione iniziale” (Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali, § 18).
- ▶ Ipotizzando l'acquisto per un corrispettivo di 70.000,00 euro, di un credito di imposta di valore nominale pari a 100.000,00 euro, derivante da un sismabonus 85%, il cui orizzonte temporale di “recupero” è pari a 5 anni e il cui valore attuale delle compensazioni future applicando il tasso di mercato è pari a 90.910,00 euro, la scrittura contabile dell'impresa cessionaria viene ad essere la seguente:
 

▶ Credito imposta (C.II.5-bis SP)	90.910,00	a	diversi
▶ Banca (C.IV.1 SP)			70.000,00
▶ Provento finanziario (C.16 CE)			20.910,00
- ▶ Anche in questo caso la differenza tra 100.000,00 e € 90.910,00 (provento finanziario da attualizzazione) andrà calcolata anno per anno applicando il TIR al credito d'imposta residuo.

ESEMPIO

- ▶ Se l'impresa cessionaria cede a terzi, a sua volta, il credito di imposta precedentemente acquisito presso l'originario beneficiario della detrazione, l'impresa fornitrice che ha applicato lo sconto sul corrispettivo oppure altro cessionario che aveva acquisito a sua volta il credito, deve rilevare nel proprio bilancio di esercizio la **cessione del credito di imposta**.
  - ▶ L'eventuale differenza, tra il valore cui risulta iscritto il credito di imposta nell'attivo di bilancio e il corrispettivo di cessione, costituisce per l'impresa cedente un **provento finanziario da rilevare nella voce C.16.d** del Conto economico, oppure un **onere finanziario da rilevare nella voce C.17** del Conto economico (Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali ,§ 16).
  - ▶ Al momento della cessione del credito d'imposta:
- |                    |           |   |                   |           |
|--------------------|-----------|---|-------------------|-----------|
| ▶ Diversi          |           | a | Credito d'imposta | 90.910,00 |
| ▶ Banca c/c        | 80.000,00 |   |                   |           |
| ▶ Oneri finanziari | 10.910,00 |   |                   |           |

ULTERIORE CESSIONE DEL CREDITO



In sede di redazione del bilancio di esercizio, occorre prestare particolare attenzione agli adempimenti previsti per la trasparenza degli Aiuti di Stato.

- ▶ La legge 4 agosto 2017, n. 124 (art. 1, commi da 125 e ss.) ha previsto – a partire dal 2018 – specifici obblighi di informativa in capo ai soggetti che percepiscono erogazioni pubbliche. Al riguardo, si sono susseguite numerose specifiche normative, tra cui quelle del Decreto-legge 29 dicembre 2022, n. 198.

La formulazione normativa disciplina distintamente gli obblighi a cui sono tenuti:

- da un lato, associazioni, fondazioni, onlus e cooperative sociali che svolgono attività a favore di stranieri di cui al decreto legislativo n. 286/1998
- e dall'altro le imprese, ossia tutti i soggetti tenuti ad iscriversi al Registro delle imprese ai sensi dell'art. 2195 del codice civile.

**L'INDICAZIONE OBBLIGATORIA DEGLI AIUTI FRUITI IN NOTA INTEGRATIVA**

È richiesto, a chi ha ricevuto pubbliche erogazioni, di darne specifica evidenza in nota integrativa del bilancio di esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato. I termini sono pertanto quelli dell'approvazione dei bilanci annuali.

- ▶ Per le imprese non tenute alla redazione della nota integrativa o che redigono il bilancio in forma abbreviata, l'obbligo di trasparenza va assolto entro il 30 giugno di ogni anno, con riferimento all'esercizio finanziario precedente, sui siti internet aziendali o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza.

E' stato chiarito dal Decreto Crescita che l'obbligo di trasparenza riguarda solo sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, **non aventi carattere generale** e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, effettivamente erogati nell'esercizio finanziario precedente “dalle pubbliche amministrazioni di cui all’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”.

- ▶ Come rilevato dalla dottrina maggioritaria, il riferimento alle somme “effettivamente erogate” indica chiaramente che la rendicontazione dovrà essere effettuata secondo il **criterio di cassa**.

EVIDENZA IN NOTA INTEGRATIVA

L'obbligo coinvolge solo gli **aiuti di Stato**, ossia incentivi connotati da selettività; a mero titolo esemplificativo sono aiuti di Stato il **Credito d'imposta Investimenti beni strumentali nel Mezzogiorno**, il Credito d'imposta per Investimenti beni strumentali **ZES**, il Credito d'imposta Investimenti beni strumentali nelle Regioni Sisma Centro-Italia, il **Credito d'imposta Formazione 4.0**, il Credito d'imposta Investimenti pubblicitari, il Credito d'imposta quale maggiorazione per gli investimenti in **attività di R&S** per le imprese operanti nelle regioni del Mezzogiorno, il Credito d'imposta per le imprese che effettuano attività di ricerca e sviluppo per farmaci inclusi i vaccini.

Non sono, invece, soggetti alla disciplina ad oggetto, trattandosi di **misure generali**, ad esempio, il Credito d'imposta R&S Innovazione e Design, il Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali.

Al fine di evitare la pubblicazione di informazioni non rilevanti, l'obbligo di pubblicazione in nota integrativa (o entro il 30 giugno di ogni anno sui siti internet, per le aziende non tenute alla redazione della nota integrativa o che redigono il bilancio in forma abbreviata) **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**.

AIUTI DI STATO

## MODALITÀ DI COMPUTO DEL LIMITE:

Secondo Assonime (circ. 5/2019, § 2.3 e circ. 32/2019, § 2.3) **la soglia di 10.000,00 euro** dovrebbe essere riferita al totale dei vantaggi economici che il beneficiario ha ricevuto da un medesimo soggetto 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». Secondo la circ. Min. Lavoro e Politiche sociali 2/2019, il tenore letterale della disposizione induce invece a ritenere che il limite vada inteso in senso cumulativo e si riferisca cioè al totale dei vantaggi pubblici ricevuti e non alla singola erogazione.

Per gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato, la registrazione degli aiuti nel predetto sistema operata dai soggetti che concedono o gestiscono gli aiuti medesimi, tiene luogo degli obblighi di pubblicazione posti a carico delle imprese, a condizione che venga dichiarata, dall'impresa ricevente, l'esistenza di aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nell'ambito del Registro nazionale degli aiuti di Stato, nella nota integrativa del bilancio oppure sul proprio sito internet o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza.

## MODALITÀ DI ASSOLVIMENTO DEGLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA

- ▶ Il Registro Nazionale degli Aiuti di Stato può non riportare tempestivamente tutti gli aiuti a cui l'impresa ha avuto accesso, o per i necessari tempi tecnici di registrazione oppure per la specifica natura degli aiuti che richiede oneri dichiarativi da parte del soggetto beneficiario.
- ▶ Vi sono, infatti, aiuti per i quali la registrazione nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato avviene in un momento successivo alla fruizione da parte dell'impresa beneficiaria.
- ▶ A norma dell'articolo 10, comma 1, del Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 31 maggio 2017, n. 115, gli aiuti fiscali automatici o semi-automatici sono registrati nel Registro Nazionale dall'Agenzia delle Entrate nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati dal beneficiario.
- ▶ Per questa categoria di aiuti, la cui individuazione è rimessa alle imprese, occorre adempiere agli obblighi di trasparenza senza la possibilità di operare alcun rinvio al Registro Nazionale degli Aiuti di Stato.
- ▶ Sino alla Legge 160/2023 questo a condizione che venisse dichiarata, dall'impresa ricevente, l'esistenza di aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nell'ambito del Registro Nazionale degli Aiuti di Stato, nella nota integrativa del bilancio oppure sul proprio sito internet o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza.

REGISTRO NAZIONALE AIUTI DI STATO

La Legge 27 ottobre 2023, n. 160 interviene sulla disciplina che impone alle imprese l'obbligo di pubblicare le erogazioni pubbliche a loro favore.

In particolare, l'articolo 8, comma 2 semplifica la norma ed esenta le imprese da tale obbligo qualora le erogazioni costituiscano aiuti di Stato - inclusi gli aiuti de minimis - contenuti nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato, sopprimendo la condizione per cui l'esistenza di tali aiuti deve essere comunque dichiarata dalle stesse imprese nella nota integrativa al bilancio o, in assenza, sul proprio sito internet o sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza.

AIUTI DI STATO

- ▶ Gli obblighi di informativa riguardano gli importi «effettivamente erogati», quindi occorre applicare il criterio di cassa, mentre non assume rilievo l'anno di competenza a cui le somme si riferiscono.
- ▶ Erogazioni in natura:
- ▶ il CNDCEC prevede il criterio di competenza per i contributi in natura.
- ▶ Controlli spettanti a revisori e sindaci: qualora l'informativa sia fornita in bilancio, la verifica delle condizioni per l'iscrizione degli importi e della correttezza dell'informazione fornita spetta al soggetto incaricato della revisione legale.

MODALITÀ DI RENDICONTAZIONE

- ▶ L'inosservanza degli obblighi di cui ai commi 125 e 125-bis comporta una sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di 2.000 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.

SANZIONI