

2012



Editore:

www.commercialistatelematico.com

Autore: Enrico Larocca

Oltre il godimento dei beni sociali bisogna comunicare i rapporti finanziari con i soci

Le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nel Video Forum di Italia Oggi del 18 gennaio scorso, in relazione alla questione della comunicazione telematica dei beni in godimento ai soci e di qualunque forma di sovvenzione dei soci, a prescindere dal titolo giuridico (debito o apporto) in forza del quale è stata effettuata, pone non pochi oneri a carico dei contribuenti che si vedranno costretti a riepilogare nel file da trasmettere entro il prossimo 02/04/2012 (essendo la scadenza naturale del 31/03/2012 ricadente in giornata non lavorativa), tutti i finanziamenti e i conferimenti fatti da quest'ultimi, in relazione all'anno 2011 e precedenti, a prescindere dal godimento di beni della società. Obblighi nuovi che non collimano con i provvedimenti di legge che li hanno istituiti che prevedevano la necessità di un collegamento tra godimento dei beni societari da parte dei soci e flussi finanziari dai soci alla società.

ASPETTI GENERALI

Siamo stati facili profeti, quando nel Forum del Commercialista Telematico, all'indomani della emanazione della legge n. 148/2011, dibattendo del problema dell'obbligo di comunicazione dei beni in godimento ai soci e del correlativo obbligo di comunicazione di qualunque forma di finanziamento o apporto fatto dai soci, avevamo sostenuto che **l'interpretazione fornita da una parte della dottrina¹ che vedeva l'obbligo correlato unicamente alle situazioni di presenza contemporanea delle due condizioni di godimento dei beni societari e di contemporaneo afflusso di finanziamenti o apporti alla società**, poteva essere smentita. Il chiarimento, purtroppo è arrivato confermando le perplessità allora espresse.

In effetti, le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nel Video Forum di Italia Oggi del 18 gennaio scorso, in relazione **alla questione della comunicazione telematica dei beni in godimento ai soci e di qualunque forma di finanziamento o versamento dei soci, a prescindere dal titolo giuridico (debito o apporto) in forza del quale è stata effettuata**, pone non pochi oneri a carico dei contribuenti che **si vedranno costretti a riepilogare** nel file da trasmettere entro il prossimo 02/04/2012, secondo le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate² **tutti in finanziamenti e i conferimenti fatti dai soci, in relazione all'anno 2011 e precedenti, a prescindere dal godimento di beni della società**. Obblighi nuovi che non collimano con i provvedimenti di legge che li hanno istituiti che prevedevano la necessità di un collegamento tra godimento dei beni societari da parte dei soci e flussi finanziari dai soci alla società.

¹ L. Gaiani in "Sui beni ai soci comunicazioni anche retroattive", Il Sole 24 Ore del 17/11/2011, che così scriveva: La comunicazione si estende anche ai finanziamenti effettuati da soci diversi dalle persone che utilizzano i beni (il caso può essere quello di un bene dato in uso al coniuge del socio, con finanziamento effettuato invece da quest'ultimo), mentre non dovrebbero in ogni caso essere coinvolte le società che hanno ricevuto finanziamenti dai soci, ma non hanno concesso beni ad alcun componente la compagine sociale o della sua famiglia. La comunicazione, che può essere inviata dalla società o in alternativa dal socio, riguarda i beni concessi in godimento e i finanziamenti realizzati in ciascun periodo di imposta e anche se entro la fine dello stesso anno il godimento è cessato.

² D. Liburdi in "Beni ai soci da comunicare i finanziamenti in essere", Italia Oggi del 26/01/2012, pag. 28

QUESTIONI FONDAMENTALI

Il nuovo obbligo, che riguarda società ed imprese individuali, pone una serie di quesiti in ordine al tema dei flussi finanziari dai soci alla società. La prima questione riguarda **il tipo di flussi finanziari da comunicare**. E' noto che i soci possono finanziare la società fornendo:

1. *finanziamenti fruttiferi od infruttiferi* (flusso finanziario a titolo di debito);
2. *sottoscrizioni e versamenti in conto capitale, in conto futuro aumento di capitale o a fondo perduto* (flusso finanziario a titolo di capitale proprio).

Riteniamo che **vadano esclusi gli apporti o conferimenti che risultano formalizzati in atti con valenza pubblica**. Così, ad esempio, **non rientrerebbero tra i flussi in entrata da comunicare, i versamenti fatti in sede di costituzione o di aumento del capitale sociale o ancora in sede di operazioni straordinarie (conferimento, fusione o trasformazione) che in quanto risultanti da atto notarile, sono già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria per effetto delle denunce prodotte ai fini dell'imposta di Registro**. Risulterebbero rientrare nel nuovo obbligo comunicativo, tutti i finanziamenti e tutti i versamenti che trovano la loro fonte di regolamentazione in delibere della società che non risultano da atti in possesso dell'Amministrazione Finanziaria.

Altra questione da affrontare riguarda il numero degli anni per i quali bisogna andare indietro nella raccolta dei dati inerenti i finanziamenti e i versamenti dei soci in essere alla data del 17/09/2011 (data di entrata in vigore delle presenti disposizioni). Anche qui, notiamo una dilatazione smisurata dell'adempimento, considerato che molte di queste informazioni sono già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria o del Registro delle Imprese. Ricordiamo che nell'ambito del reddito d'impresa con contabilità ordinaria, il quadro RF delle società, contiene il "Prospetto dei movimenti del capitale e delle riserve" che mostra i flussi di capitale da e verso la società. Se alcuni flussi in incremento fossero risultati incompatibili con il reddito dichiarato dalla società, ciò avrebbe già dovuto innescare controlli dell'Agenzia delle Entrate, affinché fosse accertata la causa prodromica dell'incremento. L'accesso ai dati del Registro delle Imprese e all'archivio dei bilanci depositati dalle società di capitali, avrebbe potuto sostituire l'adempimento in discorso, dovendo le società obbligate al deposito del bilancio, fornire in sede di Nota Integrativa le informazioni relative alle capitalizzazioni o ai finanziamenti fatti dai soci. Riteniamo che, almeno questi soggetti, avrebbero potuto essere esentati da un adempimento ridondante e oneroso.

IL PROVVEDIMENTO DIRETTORIALE DEL 16/11/2011 E RISPOSTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16/11/2011 dispone che obbligati all'adempimento sono: **coloro che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva, obbligati a comunicare i dati anagrafici dei soci - comprese le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente - o dei familiari dell'imprenditore che hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa, nonché effettuano qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente, secondo l'allegato tecnico al presente provvedimento.**

Il testo del provvedimento direttoriale riprende, pedissequamente, la norma istitutiva dell'obbligo e dato che *la finalità principale è quella di contrastare l'uso dello schermo societario per occultare il godimento di beni sociali da parte dei soci, fruendo dei vantaggi connessi al regime d'impresa senza alcun costo*, dispone che *la differenza tra il valore normale del diritto di godimento e il corrispettivo d'uso pattuito del bene va tassato in capo al socio come reddito diverso, ai sensi dell'art. 67 T.U.I.R.*; nel contempo *in assenza di corrispettivo d'uso pattuito - che rappresenta l'ipotesi più frequente nella realtà operativa - o di corrispettivo d'uso pattuito minore del valore normale del diritto di godimento*, si dispone *l'indeducibilità fiscale dei costi di acquisto e d'uso dei predetti beni in godimento ai soci.*

Nella logica del contrasto alle azioni di occultamento degli acquisti di beni ad uso durevole (le autovetture *in primis*) che restano nella disponibilità dei soci, senza effetti in termini di "spesometro" o di "redditometro", la correlazione necessaria tra uso dei beni sociali e finanziamento della società, appare sorretto da ragioni comprensibili.

Ma il provvedimento direttoriale, ad una lettura più attenta, va oltre la summenzionata correlazione, in quanto nel delimitare l'obbligo indica: *la comunicazione deve essere effettuata per ogni bene concesso in godimento nel periodo d'imposta, ovvero per ogni finanziamento o capitalizzazione realizzati nello stesso periodo.* Poi prosegue: *l'obbligo sussiste, comunque, anche per i beni per i quali il godimento permane nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011, così come per i finanziamenti o capitalizzazioni in corso nello stesso periodo.*

L'uso della congiunzione **ovvero** ammette la possibilità di un obbligo comunicativo per i finanziamenti o versamenti che risulta scisso dalla comunicazione dell'esistenza di beni sociali in godimento ai soci, forse perché lo scopo ultimo, è quello di acquisire informazioni sulle fonti di acquisizione dei fondi conferiti o prestati alla società dai soci, onde accertare eventuali redditi occulti dei soci.

L'Agenzia delle Entrate, in sede di Video Forum di Italia Oggi, ha tradotto l'espressione *finanziamenti e versamenti in corso* nel senso che le società o i loro soci sono obbligati a fornire notizie in ordine ai

finanziamenti e i versamenti effettuati in anni precedenti ed in essere alla data del 17/09/2011.

L'obiettivo dell'Agenzia delle Entrate è, dunque, costruire, attraverso la comunicazione in discussione, la mappatura generale dei finanziamenti e versamenti fatti dai soci ed ancora iscritti nel bilancio dell'esercizio in corso alla data del 17/09/2011.

Con un *lapsus linguae*, inoltre, l'Agenzia afferma che oggetto di comunicazione devono essere anche le somme corrisposte dalla società ai soci, che evidentemente non hanno alcuna attinenza con i valori da assumere ai fini di un controllo presuntivo di tipo redditometrico sui soci, che non possono che avere per oggetto i flussi finanziari dai soci alla società e non viceversa.

In definitiva, il provvedimento direttoriale, estraniandosi dal contenuto normativo della L. n. 148/2011, stabilisce che oggetto della comunicazione obbligatoria sono, indipendentemente dalla concessione in uso di beni sociali ai soci, tutti i flussi finanziari, a titolo di finanziamento o di apporto, effettuati dai soci a favore della società, se ancora iscritti in bilancio alla data di entrata in vigore della normativa.

LA TASSAZIONE IN CAPO AI SOCI ED ESCLUSIONI DALL'OBBLIGO COMUNICATIVO

Il provvedimento normativo dispone che in caso di beni sociali concessi in uso ai soci, va tassata la differenza tra valore normale del diritto di godimento e corrispettivo d'uso pattuito. E qui sorgono due questioni:

- 1) come si quantifica il valore normale del diritto di godimento ?
- 2) è configurabile un'indeducibilità fiscale dei costi, in rapporto a beni ad uso promiscuo, per i quali la legge fissa già forfettariamente la quota d'uso aziendale che da diritto alla detraibilità I.V.A. e alla deducibilità parziale dei costi ?

La prima questione, appare di difficile soluzione e prevediamo che sarà la fonte di sicuro contenzioso con l'Agenzia delle Entrate, perché stabilire il valore normale diritto di godimento è di difficile soluzione. Ci chiediamo, innanzitutto, che significa "valore normale del diritto di godimento". Ci si riferisce ai canoni di noleggio praticati dalle aziende che operano nel settore del renting o del leasing ? Per i beni immobili, ci si riferisce ai canoni medi di locazione vigenti sul mercato, per fabbricati aventi caratteristiche analoghe a quelle dell'immobile concesso in uso al socio, sebbene questi valori non sono mai fissi ma solo indicativi ?

Se la risposta è positiva, allora occorre tener conto che il noleggio ha un costo (e quindi un ricavo dal lato del noleggiatore) che è in funzione non solo del costo del bene noleggiato, ma anche dei servizi accessori (manutenzione, assicurazione, ecc..) e stabilire in quest'ambito quali servizi teoricamente la società concedente (o comodante) fornirebbe al socio non solo è difficile da stabilire, ma probabilmente fuorviante, senza dati certi. Anche nell'ipotesi di locazione di un bene immobile oltre al godimento *sic et simpliciter*, ci potrebbero essere dei servizi accessori che farebbero lievitare il valore normale del diritto di godimento. Cosicché, anche in questo caso, il quadro di riferimento appare confuso e incerto.

Se l'Agenzia delle Entrate non dovesse condividere queste osservazioni, che illustri ai contribuenti, i parametri in base ai quali stabilire il valore normale del diritto di godimento, non esistendo spesso delle tariffe pubbliche (come i mercuriali delle Camere di Commercio per i prezzi di riferimento delle merci) con le quali stabilirlo. In difetto, la norma risulterebbe disapplicabile per impossibilità di definizione del parametro che è assunto come base di tassazione per il socio.

La seconda questione riguarda la compatibilità della normativa in discorso, con il regime di deducibilità fiscale dei beni ad uso promiscuo (si pensi ai beni di cui all'art. 164 T.U.I.R.) per i quali la normativa prevede una forfetizzazione *ex-lege*, della quota d'uso aziendale. Se l'art. 164 T.U.I.R. stabilisce che è ammesso il 40 % del costo e dell'I.V.A. di un'autovettura intestata alla società, mentre il restante 60 % è fiscalmente indeducibile, vuol dire che l'uso aziendale dell'autovettura è già quantificato per legge nella misura del 40 % e quindi in rapporto a questa percentuale non è concepibile ipotizzare un uso personale da tassare e un'ineducibilità fiscale per assenza di corrispettivo d'uso.

Non è possibile ipotizzare una tassazione compensativa della differenza tra valore normale del diritto di godimento e corrispettivo d'uso pattuito, che annulli il vantaggio fiscale di aver considerato d'impresa un bene, che poi è stato utilizzato per motivi personali o extra-aziendali, se questo bene è a deducibilità limitata.

Ove si operasse in tal senso si verificherebbe duplicazione tributaria, perché a fronte di una quota fiscalmente indeducibile (il 60 % del costo sostenuto dalla società) si verificherebbe la tassazione della differenza tra il valore normale del diritto di godimento e il corrispettivo d'uso pattuito (ipotizzato paria zero), di una quota fiscalmente irrilevante per la società, duplicando la tassazione ai fini delle imposte dirette.

L'Agenzia, con un chiarimento rispetto a quanto stabilito con il provvedimento direttoriale, ha precisato che saranno esentati dall'obbligo di comunicazione quei beni ad uso promiscuo che sono utilizzati dagli amministratori; mentre saranno oggetto di comunicazione i beni concessi in uso ai soci che non rivestono incarichi istituzionali, per i quali è ipotizzabile un uso personale, anche in rapporto a beni ad uso promiscuo.

Matera, 26/01/2012

Enrico Larocca

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2012 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.