

BENI IN GODIMENTO AI SOCI E PARTI CORRELATE

di Vito Dulcamare

La disciplina sui beni in godimento ai soci impatta anche sulla disciplina civilistica delle parti correlate?

Questa è la domanda che, all'approssimarsi del termine per l'approvazione del bilancio di esercizio da parte delle società di capitali, qualcuno incomincia a porsi.

E' evidente che la disciplina civilistica sulle operazioni con parti correlate, introdotta a partire dai bilanci dell'esercizio 2009, non era stata prevista (specificatamente) per i beni dati in godimento ai soci, però è altrettanto vero che, in talune situazioni, il trattamento dei beni dati in godimento ai soci potrebbe evidenziare una particolare rilevanza sui risultati dell'esercizio e, quindi, rendere obbligatoria l'applicazione di tale specifica disciplina.

Con il presente pezzo, si cercherà di fornire gli elementi per affrontare la questione, analizzando brevemente i punti di contatto fra le due differenti discipline.

La disciplina sulle parti correlate

Il n. 22-bis dell'art. 2427 del codice civile impone l'obbligo di indicare nella nota integrativa

22-bis) le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse siano rilevanti e non siano state concluse a normali condizioni di mercato. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società;

Tre sono, dunque, sono i presupposti che devono contemporaneamente sussistere per far scattare l'obbligo della indicazione nel bilancio:

- sussistenza di operazioni effettuate con una parte correlata,
- rilevanza delle operazioni predette,
- operazioni effettuate non a normali condizioni di mercato.

La mancanza anche di uno solo di tali presupposti esclude ogni obbligo di indicazione in nota integrativa.

Prima di verificare, però, se tali presupposti sussistono, occorre accertare se il godimento di beni ai soci rientra tra le operazioni rilevanti ai fini delle parti correlate.

Al riguardo, va rilevato che, per l'applicazione della predetta disciplina, l'art. 2427, comma 2, rinvia espressamente ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea, il che significa che il rinvio è fatto allo IAS 24, relativo all'informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, approvato con regolamento (CE) n. 632/2010 e applicabile dai bilanci relativi al 2011.

In particolare, lo IAS 24, al punto 9, prevede che la disciplina si applica alle operazioni così individuate:

9. Un'operazione con una parte correlata è un trasferimento di risorse, servizi o obbligazioni tra un'entità che redige il bilancio e una parte correlata, indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo.

Alla luce di quanto precede, pare evidente che la disciplina delle parti correlate si rende applicabile, sempre che sussistano i tre citati presupposti, in quanto l'attribuzione di beni in godimento ai soci comporta un sicuro trasferimento di risorse a favore dei soci, indipendentemente dal fatto che questi corrispondano un corrispettivo per tale godimento.

L'ammontare delle risorse trasferite devono essere determinate, socio per socio, sulla base di tutti i costi sostenuti in relazione ai beni concessi in godimento al singolo socio (quote di ammortamento, canoni di locazione, canoni di leasing, tasse di possesso, consumo, assicurazioni, manutenzioni, ecc.), al netto di eventuali corrispettivi dovuti dal socio.

La sussistenza di una parte correlata

Circa l'accertamento del primo presupposto, cioè della sussistenza di una parte correlata, l'art. 2427, comma 2, rinvia espressamente ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea, il che significa che, in pratica, il rinvio è fatto allo IAS 24, relativo all'informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate, approvato con regolamento (CE) n. 632/2010 e applicabile dai bilanci relativi al 2011.

Limitandoci alle sole persone fisiche, si rileva che il punto 9 dello IAS 24 precisa indica come individuare le parti correlate:

Una parte correlata è una persona o un'entità che è correlata all'entità che redige il bilancio (nel presente Principio, definita come l'«entità che redige il bilancio»).

(a) Una persona o uno stretto familiare di quella persona sono correlati a un'entità che redige il bilancio se tale persona:

- (i) ha il controllo o il controllo congiunto dell'entità che redige il bilancio;
- (ii) ha un'influenza notevole sull'entità che redige il bilancio; o
- (iii) è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità che redige il bilancio o di una sua controllante.

Si considerano familiari stretti di una persona quei familiari che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati da, tale persona nei loro rapporti con l'entità, tra cui:

- (a) i figli e il coniuge o il convivente di quella persona;
- (b) i figli del coniuge o del convivente di quella persona; e
- (c) le persone a carico di quella persona o del coniuge o del convivente di quella

Tra i soggetti, qualificati parti correlate, rientrano, quindi, anche i soci a condizione che:

- controllino, anche congiuntamente ad altri, la società,
- abbiano un'influenza notevole sulla società,
- indipendentemente dalla quota di partecipazione, siano dirigenti con responsabilità strategiche della società (ad esempio: amministratore unico che sia socio all'1%) .

Insieme ai soci, sono parti correlate anche i loro familiari stretti secondo quanto previsto dallo stesso IAS 24.

Gli stessi parametri utilizzati per i soci persone fisiche sono normalmente utilizzabili per individuare le parti correlate quando i soci sono diversi dalle persone fisiche.

Soci da comunicare

Esaminato, quindi, quali sono, relativamente ai soci, le parti correlate cui si applica la relativa disciplina va esaminato se tali parti correlate coincidono con i soci da segnalare per i beni in godimento attribuiti dalla società.

Al riguardo, mentre l'art. 2, comma 36-terdecies, del decreto legge n. 138/2011 si limita a riferirsi ai soci, il punto 1.1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 166485 del 16 novembre 2011, fa riferimento ai soci *“comprese le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente”*, mentre il successivo punto 1.4 estende l'obbligo anche *“ai soci, o familiari di questi ultimi, o ai soci o familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo”*.

Quest'ultimo riferimento potrebbe identificarsi, in qualche modo, con quanto previsto dallo IAS 24 circa i *“familiari stretti”* del socio, anche se il concetto di familiare ai fini fiscale, come previsto dall'art. 5 del TUIR, sembra più restrittivo del concetto di *“familiare stretto”* che fa riferimento anche alla famiglia di fatto

Va peraltro rilevato che, in caso di società appartenenti a gruppi, lo IAS 24 correttamente fa sempre riferimento ai concetti di controllo e di influenza notevole, mentre questi requisiti mancano del tutto nel riferimento al *“gruppo”* contenuto nel citato punto 1.4 che è, quindi, del tutto privo di un riferimento legislativo e nemmeno fa riferimento ad una specifica situazione di fatto, come invece avrebbe dovuto fare.

Rilevanza dell'operazione

Il secondo presupposto per l'applicazione della disciplina sulle parti correlate attiene alla rilevanza delle operazioni, rilevanza che, evidentemente, deve tener conto di due diversi elementi: individuazione del valore di riferimento e individuazione di una soglia al di sopra della quale l'operazione è da ritenersi rilevante.

Al riguardo, si ritiene che il valore da assumere come base per ogni valutazione debba essere individuato nell'ammontare complessivo dei costi sostenuti dalla società in relazione ai beni concessi in godimento al singolo socio (quote di

www.commercialistatelematico.com

ammortamento, canoni di locazione, canoni di leasing, tasse di possesso, consumo, assicurazioni, manutenzioni, ecc.), in quanto tale ammontare rappresenta il valore complessivo delle risorse trasferite al socio.

Nell'eventualità che, per tale godimento, risulti dovuto un corrispettivo dal socio, il valore di riferimento dovrebbe essere considerato al netto di tale corrispettivo dovuto, ancorché non ancora pagato dal socio.

Individuato, quindi, tale valore, lo stesso deve essere necessariamente confrontato con un altro per accertare se sussiste o meno una qualche rilevanza.

Al riguardo, poiché il legislatore non fornisce alcun elemento per individuare la rilevanza, correttamente il punto 3.1.2 dell'Appendice di aggiornamento al principio contabile OIC 12 rinvia *“al principio generale della significatività illustrato nel principio contabile nazionale OIC 11, il quale, tra l'altro, precisa che il bilancio d'esercizio deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto significativo e rilevante sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari.”*

In realtà, poiché nelle piccole e medie imprese, non sempre è agevole individuare la significatività di una voce di bilancio o di un'operazione, possono essere utili i riferimenti contenuti nel documento del CNDCEC del 17 marzo 2010 avente ad oggetto *“Le informazioni sulle operazioni con parti correlate: problematiche applicative e casi pratici”*.

a) parametro di riferimento

Conseguentemente, circa il primo elemento che caratterizza la rilevanza (valore di riferimento), il citato Documento ricorda che la Consob ha individuato una serie di parametri, con la precisazione che basta superare, per almeno uno di essi, la soglia percentuale individuata, affinché l'operazione possa ritenersi rilevante ai fini della disciplina sulle parti correlate.

In particolare, con delibera n. 17221 del 12 marzo 2010 la Consob ha individuato i seguenti parametri di riferimenti:

parametro	individuazione
indice di rilevanza del controvalore	rapporto tra controvalore dell'operazione e patrimonio netto
indice di rilevanza dell'attivo	rapporto tra il totale dell'attività oggetto dell'operazione e totale attivo della società
indice di rilevanza delle passività	rapporto tra il totale della passività oggetto dell'operazione e totale attivo della società

Poiché nessuno di tali indici pare fare al caso in questione, si potrebbe invece fare riferimento all'**indice di rilevanza di acquisti e vendite di beni e servizi** (comunemente detto anche "indice di rilevanza dei costi e ricavi), originariamente previsto nel Documento di consultazione del 3 agosto 2009 della Consob e in relazione al quale il citato documento del CNDCEC specifica che si tratta del *"rapporto tra il corrispettivo dell'operazione ed i ricavi della società."*

Il ricorso a tale specifico indice è ammesso dallo stesso documento del CNDCEC quando *"ritiene che tale ultimo indice di rilevanza possa essere, invece, considerato un valido riferimento da mantenere ai fini dell'individuazione delle operazioni che ricadono nel perimetro dell'art. 2427,co. 1, n. 22-bis, c.c.."*

In definitiva, per accertare la rilevanza del costo complessivo netto dei beni in godimento al singolo socio va effettuata il rapporto tra l'ammontare di tale costo complessivo netto e l'ammontare dei ricavi della società; dal risultato del predetto rapporto, discende o meno la rilevanza dell'operazione il che induce a individuare una soglia percentuale di rilevanza.

b) percentuale di rilevanza

Dopo aver ricordato che, ai fini delle società quotate, la Consob aveva individuato, con ulteriori specificazioni, una soglia di rilevanza pari al 5%, il citato Documento del CNDCEC precisa che *"le società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio potrebbero considerare anche una soglia percentuale più alta (ad esempio il 10%), oltre la quale l'operazione può essere considerata rilevante."*

Il concetto di rilevanza, infatti, muta al mutare dei valori coinvolti, con la considerazione che laddove gli importi interessati decrescono (come è probabile nel caso delle società "chiuse"), la soglia percentuale della rilevanza naturalmente

aumenta (similmente al calcolo della materialità nella prassi consolidata delle procedure di revisione legale del bilancio)."

In linea di massima, salvo casi particolari da valutare di volta in volta, si dovrà quindi fare riferimento alla percentuale del 10%.

Conseguentemente, l'operazione sarà rilevante ai fini della disciplina sulle parti correlate ove sia superiore al 10% il rapporto tra il costo complessivo netto dei beni in godimento al singolo socio e l'ammontare dei ricavi della società.

Di fatto, visto il particolare rapporto, le società interessate alla questione non dovrebbero essere molte e, in particolare, dovrebbero essere essenzialmente società che operano in condizioni di marginalità economica.

Non normali condizioni di mercato

L'ultimo presupposto per l'applicazione della disciplina sulle parti correlate consiste nell'effettuazione di operazioni rilevanti non a normali condizioni di mercato.

Al riguardo, la citata Appendice di aggiornamento al principio contabile OIC 12, punto 3.1.2, precisa che *"Per quanto riguarda le normali condizioni di mercato, si dovrebbero considerare non solo le condizioni di tipo quantitativo relative al prezzo. Tra l'altro, la relazione illustrativa al decreto afferma che per "normali condizioni di mercato" non dovrebbero essere considerate solo quelle attinenti al "prezzo" dell'operazione e ad elementi ad esso connessi, ma anche le motivazioni che hanno condotto alla decisione di porre in essere l'operazione e a concluderla con parti correlate, anziché con terzi."*

Nel caso in esame, si ritiene che si possa fare riferimento unicamente al corrispettivo dell'operazione e non anche alle altre condizioni della stessa.

In particolare, poiché il comma 36-quaterdecies dell'art. 2 del decreto legge n. 138/2011 fa riferimento al valore di mercato del diritto di godimento (individuato anche nel valore normale di cui all'art. 9 del TUIR, come precisato recentemente dall'Agenzia delle entrate), si ritiene che questo debba essere l'unico elemento al quale rapportare il costo complessivo netto dei beni in godimento.

Con l'ulteriore conseguenza che, ove l'eventuale corrispettivo addebitato al socio sia pari al valore normale del diritto di godimento, risulterà soddisfatta la condizione delle normali condizioni per escludere l'operazione dalla disciplina sulle parti correlate.

Bilancio in forma abbreviata

L'obbligo di fornire l'informativa sulle operazioni con le parti correlate o previsto anche a carico delle società che provvedono alla redazione del bilancio in forma abbreviata, pur essendo previste delle agevolazioni minimali.

Infatti, l'ultimo comma dell'art. 2435-bis del codice civile prevede quanto segue:

Le società possono limitare l'informativa richiesta ai sensi dell'articolo 2427, primo comma, numero 22-bis, alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché limitare alla natura e all'obiettivo economico le informazioni richieste ai sensi dell'articolo 2427, primo comma, numero 22-ter.

Circa il concetto di "maggiori azionisti", l'Appendice di aggiornamento al principio contabile OIC 12, par. 4, precisa che, pur in mancanza di una specifica definizione, *"certamente vi rientrano gli azionisti di controllo ed è ragionevole ritenere che siano inclusi anche quelli che possono influenzare in misura notevole l'andamento della società, in base alla definizione di "parti correlate"*.

In pratica, quindi, nelle società che redigono il bilancio in forma abbreviata, la disciplina si applica nei confronti di tutti i soci che possono, in qualche modo, influenzare in misura notevole le decisioni societarie, indipendentemente dalla quota di partecipazione.

Considerazioni conclusive

A conclusione del confronto fra le due diverse discipline, è possibile ritenere che la comunicazione dei beni in godimento ai soci dovrà essere effettuata in tutte i casi in cui risultino beni concessi in godimento ai soci, diretti ed indiretti, ai familiari dei soci e ai soci e familiari di altra società del gruppo (come indicato nel Provvedimento n. 166485), mentre solo in un numero limitato di casi sarà obbligatorio applicare la disciplina delle parti correlate ai beni concessi in godimento ai soci.

In particolare, prendendo a riferimento le piccole e medie società, si ritiene che, dei tre presupposti richiesti per l'applicazione di tale disciplina, dovranno essere obbligatoriamente considerate solo le operazioni che rilevano per almeno il 10% della voce di riferimento.

Riassumendo, è possibile seguire il seguente iter logico per verificare se sussiste l'obbligo di applicare la disciplina delle parti correlate anche ai beni concessi in godimento ai soci:

- individuare ogni socio che riveste la qualifica di parte correlata,
- accertare se a ciascun di tali soci sia stato concesso uno o più beni in godimento,
- verificare se per i beni concessi in godimento il socio sia tenuto a pagare un corrispettivo pari al valore normale del diritto di godimento,
- in caso di esito negativo alla verifica precedente, determinare l'ammontare dei costi netti dei beni concessi in godimento ad ogni singolo socio-parte correlata,
- parametrare tale costo complessivo netto all'ammontare dei ricavi della società per l'accertamento della sussistenza della rilevanza in quanto solo la sussistenza della rilevanza comporta l'obbligo della specifica indicazione in nota integrativa.

Vito Dulcamare
16 febbraio 2012