

## **LA COMUNICAZIONE DEI FINANZIAMENTI E CAPITALIZZAZIONI DEI SOCI**

**Aspetti problematici, spunti di riflessione e prospetti operativi  
Riflessi in tema di accertamento a carico della società e/o dei soci  
(2° edizione - aggiornamento agosto 2012)  
Seconda parte**

[per leggere la parte precedente clicca qui...](#)

### **5. Soggetti obbligati**

Le norme introdotte con il D.L. n. 138/2011 e con la successiva legge di conversione n. 148/2011 nulla precisano circa il soggetto obbligato ad effettuare la comunicazione, essendo la norma limitata alle “*società concedenti*” e senza alcuna precisazione circa l’individuazione di tali società.

In ogni caso, l’individuazione dei soggetti obbligati può essere fatta alla luce dei successivi provvedimenti direttoriali e dei chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate.

#### **5.1. Società o socio ?**

Una prima questione riguarda il soggetto obbligato alla comunicazione: questo è la società che ha ricevuto (o restituito) i versamenti e i finanziamenti o il singolo socio che ha effettuato l’operazione ?

La questione sorge dalla lettura del Provvedimento n. 166485/2011 che prevede quanto segue:

### **1. Soggetti obbligati e oggetto della comunicazione**

1.1 I soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva, comunicano 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.

1.2 La comunicazione di cui al punto 1.1 può essere assolta, in via alternativa, dall'impresa concedente, dal socio o dal familiare dell'imprenditore.

Secondo l'Agenzia delle entrate, quindi, l'obbligo è ordinariamente a carico della società (punto 1.1), ma all'adempimento può assolvere, in alternativa alla società, anche il singolo socio (punto 1.2).

Tale previsione, anche se appare alquanto singolare in quanto pare essere la prima volta che nell'ordinamento tributario vigente si individua, in modo alternativo, il soggetto destinatario di uno specifico adempimento posto dalla legge esclusivamente a carico di un solo soggetto (appunto la società)<sup>1</sup>, può trovare una sua motivazione nel fatto che, per l'Agenzia delle entrate, è essenziale conoscere le operazioni intervenute tra la società e i suoi soci (al fine di eventuali successivi controlli a carico della stessa società o dei soci), con la conseguenza che all'Agenzia non importa chi materialmente provvede all'adempimento, purché i dati vengano comunque trasmessi.

Potrebbe essere il caso, ad esempio, del socio di una società fallita che il curatore ha constatato essere priva di documentazione; in una simile eventualità, la comunicazione non potrebbe essere fatta dal curatore ma il socio potrebbe sicuramente provvedere, essendo a conoscenza delle operazioni (finanziamenti e versamenti) intercorse fra lo stesso e la società.

---

<sup>1</sup> In realtà, esistono situazioni in cui l'obbligo può essere adempiuto, alternativamente, da uno dei soggetti interessati ma, in tali situazioni, a differenza della comunicazione dei beni ai soci, la norma pone l'obbligo a carico di tutti i soggetti interessati, ancorché l'adempimento possa essere effettuato da uno solo di essi, come nel caso, ad esempio, dell'obbligo di registrazione del contratto di locazione.

In ogni caso, se questa rimane la previsione ufficiale (ma una conferma, al riguardo, risulterebbe oltremodo utile), è evidente che la stessa presenta non pochi inconvenienti anche di ordine pratico.

Una prima questione attiene al fatto che manca il minimo obbligo a carico della società di segnalare al socio la volontà di non provvedere alla comunicazione, con l'effetto che ogni mancata segnalazione potrebbe, in teoria, comportare una doppia comunicazione: una da parte della società e l'altra da parte del singolo socio, creando evidenti rischi di controlli<sup>2</sup>.

Infatti, l'inconveniente maggiore della doppia comunicazione può consistere in un conseguente raddoppio dei dati relativi alla società e al singolo socio; in una simile situazione, pare di tutta evidenza che il raddoppio dei dati elaborati dall'anagrafe tributaria potrebbe far scattare un controllo a carico della società o del singolo socio.

Sarebbe opportuno, quindi, se la società non intendesse – per qualunque motivo - provvedere all'adempimento, che tale volontà sia portata a conoscenza dei soci affinché gli stessi – se vogliono - vi provvedano direttamente<sup>3</sup>.

Peraltro, anche se il socio intende provvedere direttamente alla comunicazione, è evidente che tale sua comunicazione potrà riguardare solo le operazioni intercorse fra lo stesso e la società, con l'effetto che, persistendo la mancata comunicazione da parte della società, i dati pervenuti all'anagrafe tributaria dovranno essere sottoposti ad ulteriori controlli ed elaborazioni per renderli utilizzabili.

In ogni caso, anche se il socio volesse comunicare i dati in suo possesso, sorgerebbe comunque una questione di natura pratica.

Infatti il tracciato dei dati da comunicare (allegato al Provvedimento n. 166485/2011, prevede le seguenti rilevanti indicazioni:

- soggetto obbligato (dati identificativi, ecc.),
- socio (dati identificativi, ecc.),

---

<sup>2</sup> Si pensi, ad esempio, al caso limite del socio che provvede all'adempimento dopo essere uscito dalla società, avendo litigato con gli altri soci e non avendo più alcun contatto con la società la quale, a sua volta ha comunque provveduto alla comunicazione.

<sup>3</sup> Mancando, evidentemente, una modulistica al riguardo, è sufficiente una qualunque comunicazione che specifichi che la società non intende provvedere alla comunicazione.

con la conseguenza che se la comunicazione è effettuata a cura del singolo socio, il soggetto obbligato dovrà necessariamente identificarsi con tale socio e giammai con la società.

In pratica, nella comunicazione, verrebbero a coincidere i nominativi del soggetto obbligato e del socio e a mancare del tutto il nome della società, il che non pare che sia possibile (in quanto il sistema è basato su un dualismo tra società e socio), salvo che si provveda con una specifica modifica del tracciato o del futuro software di compilazione della comunicazione.

Un'altra questione attiene, infine, alla sanzionabilità del socio inadempiente nel caso di omesso adempimento da parte della società; in una simile situazione, infatti, non pare che al socio possa essere irrogata alcuna sanzione in quanto soggetto non obbligato dalla norma di legge, tanto più che, come di dirà al par. 8, secondo parte della Dottrina, non è irrogabile alcuna sanzione per l'omessa comunicazione dei versamenti e finanziamenti.

La mancata previsione di una sanzione a carico del socio (soggetto non obbligato dalla norma all'adempimento) consente, però, di ritenere che unico soggetto obbligato all'adempimento rimane pur sempre la società (ma una conferma, al riguardo, risulterebbe oltremodo utile).

## **5.2. Società concedente o società non concedente ?**

Un'altra questione attiene all'individuazione del soggetto obbligato alla comunicazione dei versamenti e finanziamenti; infatti, mentre il comma 36-septiesdecies, aggiunto in sede di conversione all'art. 2 del decreto legge n. 138/2011, fa un generico riferimento a "*qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società*", il punto 1.1. del Provvedimento n. 166485/2011 fa invece riferimento a "*qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società concedente.*" Quest'ultima previsione ha fatto inizialmente concludere circa l'esclusione (dall'obbligo della comunicazione dei versamenti e finanziamenti) delle società non concedenti alcun bene in godimento<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Cfr., ad esempio, L. GAIANI, Tassa sui beni utilizzati dai soci, in *Il Sole – 24 Ore* del 14 settembre 2011, pag. 19; L. GAIANI, Sui beni ai soci comunicazioni anche retroattive, in *Il Sole – 24 Ore* del 17 novembre 2011, pag. 35; L. GAIANI, Beni ai soci, monitoraggio sul 2011, in *Il Sole – 24 Ore* del 18 novembre 2011, pag. 37.

A definire la questione, però, prima con una risposta fornita durante un incontro con la stampa specializzata e successivamente ripresa nella circolare 19 giugno 2012, n. 25/E, risposta 5.3, è intervenuta l’Agenzia delle entrate che ha precisato quanto segue:

**Domanda**

In ordine alla comunicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni l’obbligo sussiste solo se tali operazioni sono strumentali all’acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci o a prescindere da tale circostanza?

**Risposta dell’Agenzia**

I finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci vanno comunicati, per l’intero ammontare, indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all’acquisizione dei beni poi concessi in godimento ai soci.

Il principio dell’irrelevanza della concessione dei beni in godimento (ai fini dell’individuazione della società obbligata alla comunicazione dei versamenti e finanziamenti) è stato sostanzialmente confermato con la successiva risposta 5.6 della stessa circolare secondo cui:

**Domanda**

I finanziamenti e i versamenti devono essere segnalati per l’intero ammontare oppure solo per la quota parte riferibile all’acquisto di beni concessi in godimento ai soci?

**Risposta dell’Agenzia**

I finanziamenti e i versamenti vanno segnalati per l’intero ammontare.

Da tali risposte, si evince chiaramente il principio che, contrariamente a quanto sostenuto inizialmente dalla Dottrina, la disciplina relativa ai finanziamenti e capitalizzazione, di fatto, è autonoma rispetto a quella dei beni di impresa in godimento ai soci e non discende, quindi, dall’esistenza di una società “concedente” in godimento, al punto che *“Si potrebbe arrivare alla situazione estrema (peraltro*

*diffusa) in cui una società non ha concesso nessun bene a nessun socio, ma deve comunque comunicare i finanziamenti ricevuti per evidenti altre finalità”<sup>5</sup>.*

### **5.3. Società commerciali, società di fatto e società semplici**

Un altro aspetto che, al momento, non è stato chiarito riguarda l’individuazione della tipologia delle società obbligate alla comunicazione.

Infatti, mentre per il godimento dei beni si fa riferimento ai beni dell’impresa ed è quindi consequenziale ritenere che si tratti di società che dichiarano redditi di impresa, il che esclude quindi le società semplici, nel caso dei finanziamenti e versamenti, come si è visto in precedenza, il riferimento è fatto semplicemente alla “società”, senza peraltro chiarirne la tipologia.

Al riguardo, però, tenendo conto delle finalità della disposizione, diretta a monitorare la situazione finanziaria dei soci, eventualmente necessaria per l’applicazione dell’accertamento sintetico a carico dei soci stessi, si ritiene che, salvo diverso ed auspicabile avviso dell’Agenzia, debbano essere dichiarati anche i finanziamenti e le capitalizzazioni delle società che dichiarano redditi diversi da quelli di impresa, come le società agricole e quelle professionali.

Per le stesse ragioni, si ritiene che la disciplina debba applicarsi anche alle società irregolari ed alle eventuali società di fatto ancora in essere dopo le tante leggi di regolarizzazione che sono intervenute nel tempo.

Infatti, anche in queste tipologie di società possono verificarsi operazioni finanziarie tali da far ipotizzare la positività di possibili controlli a carico delle società stesse o a carico dei soci.

Si ricorda che, fiscalmente, sono assimilate in tutto e per tutto alle società di fatto, anche le imprese coniugali costituite dopo il matrimonio e cogestite da entrambi i coniugi.

---

<sup>5</sup> Così P. CEPPELLINI – R. LUGANO, Da comunicare tutti i finanziamenti dei soci, in *Il Sole* – 24 Ore del 26 gennaio 2012, pag. 7.

#### **5.4. Altre forme associative**

Poiché le norme fanno espresso riferimento alla “società” e al “socio”, dovrebbero essere escluse dall’obbligo le altre forme associative non identificabili con una società (associazioni fra professionisti, gruppo economico di interesse europeo, ecc.), salvo che l’Agenzia delle entrate non fornisca una (improbabile) interpretazione estensiva dei concetti di società e socio.

#### **5.5. Società in contabilità semplificata**

Non essendo prevista alcuna esclusione soggettiva, il semplice riferimento alla “società” comprende, evidentemente, sia le società in contabilità ordinaria che quelle in contabilità semplificata, il che potrebbe causare qualche problema nel reperimento dei dati da comunicare.

In effetti, la comunicazione riguarda finanziamenti e versamenti in qualsiasi forma siano avvenuti, il che può essersi verificato anche in capo alla società in contabilità semplificata.

Si pensi alla possibilità che finanziamenti e capitalizzazioni possano, ad esempio, a seguito di controlli che prendano come riferimento i seguenti documenti:

- situazioni patrimoniali presentate per l’affidamento bancario, in cui a fronte di un ridotto capitale sociale sussiste un elevato valore dell’attivo non controbilanciato dai debiti verso terzi ma da finanziamenti o versamenti dei soci,
- situazioni patrimoniali presentate a fini bancari o per la richiesta di particolari agevolazioni, in cui – ad esempio - non risultano affatto indicate le perdite conseguite nel 2010 e dichiarate per tale annualità, ritenendosi tali perdite coperte da specifici versamenti effettuati nel corso del 2011.

In definitiva, anche le società in contabilità semplificata possono avere ricevuto finanziamenti o capitalizzazioni dai propri soci e, pertanto, sono soggette, all’obbligo di comunicazione, anche in considerazione delle finalità delle norma dirette al controllo della capacità reddituale sintetica dei soci.

Anzi, proprio la mancanza della contabilità ordinaria (e, quindi, quanto meno, dell'apposito prospetto dei dati di bilancio contenuto nel quadro RF della dichiarazione dei redditi) rende ancor più necessaria - per l'Agenzia delle entrate - che venga presentata la comunicazione da parte delle società in contabilità semplificata.

Peraltro, l'obbligo della comunicazione potrebbe emergere proprio a seguito di controlli, mediante indagini finanziarie, sul singolo socio che abbia, ad esempio, ricevuto sui propri conti correnti eventuali restituzioni di precedenti finanziamenti effettuati a favore della società.

#### **5.6. Operazioni straordinarie**

La disciplina in esame non prevede alcuna esclusione di carattere soggettivo; pertanto, allo stato, anche le società interessate da operazioni straordinarie sono obbligate alla trasmissione della comunicazione.

Poiché i provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate nulla hanno finora previsto al riguardo, va comunque rilevato che, nell'adempimento dell'obbligo, occorre porre la dovuta attenzione relativamente alla tipologia ed alla tempistica dell'operazione, magari facendo riferimento, ove dovesse essere necessario, alla disciplina dello "spesometro" di cui all'art. 21 del decreto legge n. 78/2011.

#### **- liquidazione**

L'obbligo continua a sussistere sia per il periodo ante liquidazione che per quello di liquidazione, compreso l'eventuale riparto a favore dei soci (in quanto è stato previsto l'obbligo di comunicare anche le restituzioni dei versamenti e dei finanziamenti).

La comunicazione è unica per l'originario periodo d'imposta, ancorché frazionato in due per effetto della liquidazione.

- **trasformazione**

Trattandosi di una semplice modifica del tipo societario, senza estinzione del soggetto preesistente, l'obbligo continua a sussistere sia per il periodo ante trasformazione che per quello post trasformazione.

La comunicazione è unica per l'originario periodo d'imposta, ancorché frazionato in due per effetto della trasformazione.

-  **fusione e scissione**

Analogamente a quanto previsto dal punto 1.2 del Provvedimento n. 184182 del 22 dicembre 2010, in materia di spesometro, occorre verificare se l'operazione comporta l'estinzione del soggetto dante causa (incorporazione, scissione totale, ecc.) ovvero è prevista la continuazione dell'attività sociale (scissione parziale).

**Provvedimento n. 184182/2010**

1.2 Nei casi di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive, avvenute durante il periodo cui si riferisce la comunicazione, è necessario distinguere le seguenti ipotesi:

- nel caso in cui il soggetto si è estinto per effetto dell'operazione straordinaria o della trasformazione sostanziale soggettiva, quello subentrante deve trasmettere la comunicazione contenente anche i dati delle operazioni effettuate dal soggetto estinto;
- nel caso in cui il soggetto non si è estinto per effetto dell'operazione straordinaria, la comunicazione deve essere presentata dallo stesso.

- **fallimento e liquidazione coatta amministrativa**

Le società fallite e quelle in liquidazione coatta amministrativa devono presentare la comunicazione per gli eventuali versamenti e finanziamenti effettuati nei periodi antecedenti<sup>6</sup> la dichiarazione di fallimento o l'inizio della liquidazione coatta.

Qualche dubbio sussiste, invece, per eventuali operazioni effettuate nel corso della procedura; infatti, potrebbero verificarsi situazioni di:

<sup>6</sup> Normalmente i periodi dovrebbero essere due: il periodo d'imposta precedente a quello in cui è stato dichiarato il fallimento e la frazione di quest'ultimo periodo compresa tra l'inizio e il giorno antecedente la dichiarazione di fallimento.

- revocatorie di somme precedentemente prelevate dai soci (tenuto conto della finalità della norma, l'obbligo dovrebbe sussistere),
- pagamenti effettuati dai soci a fronte di debiti della procedura, per esempio, per escussione di fideiussione prestata dai soci (non sussiste alcun obbligo in capo alla procedura né in capo al socio in quanto il versamento è effettuato a favore di terzi e non della società).

## 6. Operazioni rilevanti

Il comma 36-septiesdecies, aggiunto in sede di conversione all'art. 2 del decreto legge n. 138/2011, prevede l'obbligo – ribadito dal Provvedimento n. 166485/2011 - della comunicazione per le operazioni, sotto qualsiasi forma, di finanziamento e capitalizzazione.

Senonché, prima con due diverse risposte fornite durante gli incontri con la stampa specializzata, e successivamente con circolare 19 giugno 2012, n. 25/E, l'Agenzia ha precisato che la comunicazione relativa ai finanziamenti e versamenti riguarda quelli “*effettuati o ricevuti dai soci*”<sup>7</sup>.

Con la precisazione in questione, l'Agenzia delle entrate viene, di fatto, a conoscenza dell'intera movimentazione economica e finanziaria che intercorre fra i soci e la società, tenuto conto che le altre operazioni che normalmente servono per l'applicazione del redditometro a carico dei soci (imputazione dei redditi nelle società trasparenti e pagamento di dividendi e interessi) risultano già all'anagrafe tributaria.

Al momento, quindi, la comunicazione deve comprendere le operazioni di:

Finanziamento (qualsiasi forma)	Capitalizzazione alias versamenti (qualsiasi forma)	Restituzione di versamenti e finanziamenti
------------------------------------	---	--

<sup>7</sup> Il riferimento ai finanziamenti e versamenti “ricevuti” ha fatto pensare ad un *lapsus linguae* (cfr. E. LARocca, Oltre il godimento dei beni sociali bisogna comunicare i rapporti finanziari con i soci, in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com) del 26 gennaio 2012; la sostanziale conferma fornita dalla successiva circolare 19 giugno 2012, n. 25/E, fa ritenere, invece, che si tratti di un'estensione fatta dall'Agenzia delle entrate dell'originaria previsione legislativa, non senza qualche perplessità, però, sulla legittimità di una simile estensione.

Di ognuna di tali operazioni, si indicherà, sinteticamente, il relativo trattamento ai fini della comunicazione, sollevando e, ove possibile, chiarendo non pochi dubbi.

### **6.1. Forma dei finanziamenti e delle capitalizzazioni**

Il comma 36-septiesdecies, aggiunto in sede di conversione all'art. 2 del decreto legge n. 138/2011, prevede espressamente che la disciplina riguarda “*qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società*”.

La mancanza di chiarimenti al riguardo deve indurre alla massima cautela circa l'individuazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni in quanto nella pratica tali operazioni si presentano in forma alquanto variegata e possono comprendere, quindi, una serie di differenti fattispecie che potrebbero non essere interessate dalla disciplina in questione.

Un riferimento alla forma dei finanziamenti è rinvenibile nell'art. 2467, comma 2, del codice civile che, trattando dei finanziamenti nella società a responsabilità limitata, dispone quanto segue:

#### **Art. 2467 c.c. – Finanziamenti dei soci**

Il rimborso dei finanziamenti dei soci a favore della società è postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori e, se avvenuto nell'anno precedente la dichiarazione di fallimento della società, deve essere restituito.

Ai fini del precedente comma s'intendono finanziamenti dei soci a favore della società quelli, in qualsiasi forma effettuati, che sono stati concessi in un momento in cui, anche in considerazione del tipo di attività esercitata dalla società, risulta un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento.

Circa la concreta individuazione delle forme dei finanziamenti, in Dottrina<sup>8</sup> si è addivenuti alla conclusione di considerare le seguenti forme di finanziamento effettuate dal socio:

- in denaro,
- in natura,
- realizzati mediante la non riscossione di crediti scaduti<sup>9</sup>,
- realizzati mediante accollo di debiti sociali,
- realizzati mediante il rilascio di garanzie nell'interesse della società,
- realizzate mediante forme indirette, quali concessione di beni in godimento.

Al riguardo, però, si deve rilevare che, se la finalità della norma è quella della ricostruzione sintetica del reddito del socio, appare di tutta evidenza che le operazioni che possono contribuire a tale ricostruzione sono quelle che hanno per oggetto il trasferimento di somme di denaro o quelle che, in qualche modo, sono a queste assimilate (esempio: la rinuncia di crediti e la loro trasformazione in finanziamenti o capitalizzazioni).

Una conferma sulle forme rilevanti e su quelle non rilevanti appare comunque estremamente necessaria.

## 6.2. Capitalizzazioni o versamenti ?

Per quanto riguarda le capitalizzazioni, va rilevato che sia le risposte fornite durante gli incontri con la stampa specializzata che la circolare 19 giugno 2012, n.25/E, hanno modificato in “*versamenti*” il termine “*capitalizzazioni*” riportato sia nella disposizione di legge che nel Provvedimento.

Ad esempio, leggendo la domanda n. 5.3 contenuta nella predetta circolare, si nota che, mentre il richiedente parla espressamente di finanziamenti e capitalizzazioni, la risposta dell'Agenzia verte, invece, su finanziamenti e versamenti.

<sup>8</sup> G. REBECCA – E. ZANETTI, La nuova disciplina del finanziamento soci nella s.r.l., in *Impresa c.i.*, n. 4/2004, pag. 607; M. TORTORELLI, *Versamenti e finanziamenti soci*, SEAC, 2011, pag. 154.

<sup>9</sup> Cfr. la sentenza n. 10030/2009 della Cassazione con la quale è stata confermata la riqualificazione da credito del socio per mancato incasso del dividendo in finanziamento (addirittura) fruttifero; per una analisi critica della predetta sentenza, cfr. V. FICARI, *Mancato incasso del dividendo, delibera di distribuzione e presunzione di finanziamento fruttifero a favore di una piccola società di capitali*, in *Rassegna Tributaria* n. 1/2010, pag. 199; vedere anche il successivo punto 7.3 sulle rinunce di crediti da parte dei soci.

La modifica da “*capitalizzazioni*” a “*versamenti*” potrebbe significare due diverse cose:

- da una parte, la modifica potrebbe dipendere dal fatto che il termine “*versamenti*” è quello più comunemente usato nella pratica societaria per indicare i versamenti effettuati dai soci a titolo diverso dal finanziamento (nel qual caso il termine versamenti comprenderebbe ogni qualsiasi forma di capitalizzazione, comprese quelle in natura);
- dall'altra parte, la modifica potrebbe dipendere dal fatto che l'Agenzia delle entrate intende limitare la conoscenza alle sole operazioni aventi natura finanziaria, cioè trasferimenti di denaro, da cui il riferimento ai “*versamenti*”, essendo noto che le “*capitalizzazioni*” delle società possono avvenire anche con il conferimento di beni in natura o di crediti, come si è visto nel precedente paragrafo 6.1.

Quest'ultima motivazione sembra avere una sua logica nell'ottica del possibile controllo e accertamento sintetico a carico del socio, nel senso che, almeno per quanto fin qui visto nella pratica professionale, tale tipologia di accertamento si interessa sicuramente ai trasferimenti di risorse finanziarie (che notoriamente sfuggono agli obblighi di comunicazione all'anagrafe tributaria) e non già a trasferimenti (alias capitalizzazioni) di valori diversi dal denaro.

Anche perché eventuali capitalizzazioni effettuate con modalità diverse dal denaro sono comunque portate a conoscenza a conoscenza dell'anagrafe tributaria sulla base degli atti di trasferimento registrati.

In ogni caso, poiché sussiste il dubbio circa la limitazione dei versamenti a quelli in denaro, pare necessaria una conferma sul significato del termine “*versamenti*” e, quindi, sulla conseguente esclusione dalla comunicazione delle capitalizzazioni effettuate con modalità diverse dal denaro.

### **6.3. Assenza di un importo minimo**

La norma impone la comunicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni senza prevedere alcun limite minimo per l'adempimento, sul presupposto, evidentemente, che qualunque importo, versato dal socio o a lui restituito, sia rilevante ai fini dell'eventuale determinazione sintetica del reddito dello stesso.

La mancata previsione di un importo minimo, però, potrebbe causare qualche difficoltà operativa soprattutto alle società cooperative con un gran numero di soci. Si pensi, infatti, alla prassi, abbastanza diffusa anche nelle cooperative, di procedere alla copertura delle perdite di esercizio mediante versamento di somme anche minime da parte dei soci.

E' evidente che, in una situazione simile, la comunicazione potrebbe comprendere anche centinaia di soci ognuno dei quali ha provveduto al versamento di poche decine di euro.

Né, allo stato attuale, pare possibile che l'Agenzia possa disporre l'esclusione delle operazioni di minimo importo in quanto, a parte la difficoltà di individuare un "minimo" importo<sup>10</sup>, è evidente che la situazione complessiva del socio può essere correttamente esaminata solo ove si abbia riguardo all'insieme delle sue posizioni finanziarie e, quindi, anche alla presenza di uno o più versamenti di minimo importo.

### **6.4. Tipologie di operazioni tra soci e società**

La norma non precisa affatto cosa deve intendersi per capitalizzazioni, alias versamenti e finanziamenti, rimandando, evidentemente, alle comuni nozioni della pratica societaria.

Nella prassi, invero, si riscontrano varie tipologie di trasferimenti dai soci alla società, fra loro alquanto differenziati in quanto a finalità e utilizzi, tutti caratterizzati, però, dalla identica circostanza di rappresentare somme di denaro trasferite dai soci alla società, ancorché diversamente appostate nel bilancio, come indicato di seguito:

---

<sup>10</sup> Anche se il precedente dello spesometro, disciplina per la quale venne introdotto il limite di 3.000 euro, potrebbe indurre l'Agenzia delle entrate a prevedere un limite monetario per la comunicazione.

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

TIPOLOGIE DI PRESTAZIONI DA PARTE DEI SOCI A FAVORE DELLA SOCIETA'			
APPOSTAZIONE IN BILANCIO		VOCE	TIPOLOGIA
A I	NETTO	CAPITALE SOCIALE	CONFERIMENTI
A II	NETTO	RISERVA DA SOVRAPPREZZO	VERSAMENTI
A VII	NETTO	VERSAMENTO A FONDO PERDUTO	VERSAMENTI
		VERSAMENTO IN CONTO AUMENTO CAPITALE	
		VERSAMENTO IN CONTO FUTURO AUMENTO CAPITALE	
A IX	NETTO	COPERTURA PARZIALE PERDITA DI ESERCIZIO	VERSAMENTI
D 3	PASSIVO	DEBITI VERSO SOCI PER FINANZIAMENTI	FINANZIAMENTI

Di ognuna di tali voci si indicherà, nel proseguo, il relativo trattamento utile ai fini della comunicazione.

### 6.5. Finanziamenti

I finanziamenti dei soci non dovrebbero comportare alcun particolare problema di individuazione, trattandosi di somme di denaro trasferite dai soci alla società a titolo di prestito fruttifero o infruttifero; in pratica, si tratta di somme per le quali esiste un obbligo di restituzione della società nei confronti dei soci e che normalmente:

- sono rilevati alla voce D.3 del passivo dello stato patrimoniale (Debiti verso soci per finanziamenti), nel caso del bilancio in forma ordinaria,
- sono rilevati, congiuntamente agli altri debiti, nella voce D del passivo dello stato patrimoniale (Debiti), nel caso del bilancio in forma abbreviata.

In entrambi i casi, però, occorre indicare separatamente i debiti esigibili entro e oltre l'esercizio.

Inoltre, come previsto nell'art. 2427, n. 19-bis), del codice civile, la nota integrativa deve contenere l'ammontare dei finanziamenti effettuati alla società dai soci,

ripartiti per scadenze e con separata indicazione di quelli con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori.

I finanziamenti che devono essere comunicati non vanno confusi, pertanto, con altri eventuali debiti della società nei confronti dei soci.

Tali debiti possono essere relativi a situazioni non ancora regolarizzate sotto il profilo finanziario e possono, ad esempio, interessare: compensi non ancora corrisposti ai soci-amministratori, dividendi non ancora riscossi, interessi su finanziamenti maturati ma non ancora corrisposti, altre competenze maturate e non ancora liquidate.

Tutti questi debiti sono rilevati in voci di bilancio diverse dalla voce D.3 del passivo dello stato patrimoniale e, non costituendo quindi finanziamenti dei soci, sono irrilevanti ai fini della predetta comunicazione.

## **6.6. Versamenti**

Innanzitutto va rilevato che Giurisprudenza e Dottrina hanno sempre riconosciuto la legittimità di effettuare, a favore della società, versamenti a titolo diverso dal capitale sociale, in modo da non assoggettare tali versamenti ai vincoli di legge previsti per il capitale sociale.

Rinviando al precedente punto 6.1, circa la modifica lessicale sopravvenuta tra le “capitalizzazioni” (termine impiegato nella norma e nel Provvedimento) e i “versamenti” (termine impiegato nei chiarimenti di prassi), nel proseguo si farà riferimento ai soli versamenti in denaro che, dai soci, affluiscono al patrimonio netto della società, in quanto si ritiene che questa sia la finalità della norma (conoscere le movimentazioni finanziarie dei soci).

In relazione alle voci del patrimonio netto che possono essere interessate da tali versamenti, si osserva quanto segue:

### **- versamenti di capitale sottoscritto**

Allo stato attuale, dovrebbero essere comunicati anche i versamenti effettuati a seguito della sottoscrizione di capitale sociale, nonostante la sottoscrizione del capitale sociale possa già essere stata segnalata all’anagrafe tributaria dal notaio che

ha stipulato l'atto di costituzione o di aumento del capitale anche se, sulla questione, i pareri risultano essere contrari<sup>11</sup>.

Al riguardo, è stato rilevato<sup>12</sup> che la richiesta di comunicare dati già in possesso dell'Amministrazione comporta di fatto una violazione dell'art. 6, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente e dell'art. 7, comma 1, lett. f), del decreto legge n. 70/2011 ove è previsto che i contribuenti non devono fornire informazioni che siano già in possesso del Fisco e degli enti previdenziali.

In realtà, indipendentemente dal fatto che la disposizione che impone l'obbligo della comunicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni non prevede alcuna esclusione soggettiva o oggettiva, di modo che, in mancanza di un espresso diverso orientamento dell'Agenzia, l'obbligo dovrebbe riguardare anche i versamenti relativi alle sottoscrizioni del capitale sociale, va in ogni caso rilevato che potrebbe trattarsi di dati diversi: infatti, da una parte, si dichiarano le sottoscrizioni, mentre con la comunicazione si dichiarano i versamenti, il che non sempre possono coincidere<sup>13</sup>.

Addirittura, per l'attività degli uffici diretta alla ricostruzione del "*reddito reale finanziario disponibile*"<sup>14</sup> del socio, risulta maggiormente proficua la comunicazione dei versamenti e non già la notizia della sottoscrizione del capitale sociale; in effetti, solo nel primo caso gli uffici hanno la certezza della movimentazione finanziaria intervenuta tra i soci e la società, mentre nel secondo caso la movimentazione finanziaria potrebbe non essere portata a conoscenza dell'anagrafe (aumento di capitale con diritto di opzione da esercitare entro un termine) o, al limite, essere limitata al solo versamento dell'importo minimo del 25% per le sottoscrizioni effettuate.

A questo punto, però, ove dovesse essere confermato l'obbligo, potrebbe comunque verificarsi l'esistenza, in capo a ciascun socio, di valori pressoché duplicati (una volta quelli sottoscritti e una volta quelli effettivamente versati) il che potrebbe

<sup>11</sup> Secondo E. LARocca, Oltre il godimento dei beni sociali bisogna comunicare i rapporti finanziari con i soci, in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com) del 26 gennaio 2012, non dovrebbero essere comunicati i conferimenti "*che risultano formalizzati in atti con valenza pubblica.*"; sostanzialmente conforme L. GAIANI, Sui beni ai soci comunicazioni anche retroattive, in Il Sole – 24 Ore del 17 novembre 2011, pag. 35.

<sup>12</sup> Cfr. IRDCEC, La disciplina relativa ai beni d'impresa concessi in godimento a soci o familiari, circolare n. 27/IR del 2 febbraio 2012, par.6.

<sup>13</sup> Si pensi alla sottoscrizione di un aumento del capitale sociale effettuata in un anno e al versamento effettuato nell'anno successivo.

<sup>14</sup> La locuzione è riportata nella circolare 19 giugno 2012, n. 25/E, risposta 8.1, e intende individuare la reale capacità di spesa del soggetto.

creare qualche inconveniente al singolo socio nel senso di un suo inserimento fra i contribuenti non congrui all'accertamento sintetico; ma è evidente che, in sede di contraddittorio con l'ufficio, il socio non avrà comunque problemi a far constatare la duplicazione dei valori.

#### **- versamenti a titolo di sovrapprezzo**

Anche i versamenti effettuati a titolo di sovrapprezzo delle azioni o quote sottoscritte sono soggetti all'obbligo di comunicazione, salvo che non venga prevista, come si auspica anche per la sottoscrizione del capitale sociale, la loro esclusione dalla comunicazione, risultando il sovrapprezzo già dalla delibera di aumento del capitale sociale e dalle conseguenti sottoscrizioni risultanti all'anagrafe tributaria.

In ogni caso, valgono le stesse considerazioni fatte per i versamenti conseguenti alle sottoscrizioni.

#### **- versamenti a fondo perduto o versamenti in conto capitale**

Trattasi di versamenti effettuati in qualunque momento della vita della società, privi di una specifica finalità e senza che il socio abbia diritto al loro rimborso, essendo quindi tali versamenti definitivamente acquisiti al patrimonio della società.

Civilisticamente, dal momento dell'effettuazione del versamento, *“cessa ogni rapporto/collegamento tra il socio versante e la somma versata”* (massime H.L.1 e I.K.1 del Comitato notarile del Triveneto).

Ciononostante, dal punto di vista tributario, tali versamenti devono essere ricondotti ai soci che li hanno effettuati in quanto, ove così non fosse, tutti i versamenti del genere risulterebbero esclusi dalla comunicazione.

#### **- versamenti in conto futuro aumento capitale**

Trattasi di versamenti effettuati dai soci a favore della società e vincolati alla sottoscrizione di aumenti di capitale da parte dei soli soci conferenti.

Poiché, *“In linea di principio i “versamenti in conto futuri aumenti di capitale” possono essere effettuati anche da non soci”* (massime H.L.2 e I.K.2 del Comitato notarile del Triveneto), occorre individuare con precisione il soggetto che ha effettuato tali versamenti, in quanto solo quelli dei soci devono essere comunicati.

### **- copertura perdite in corso di formazione**

Nella prassi può verificarsi la situazione in cui la società delibera, già nel corso dell'esercizio, la copertura di perdite in corso di formazione.

Secondo corrette modalità di rilevazione, i versamenti effettuati a fronte di simile delibera non possono essere rilevati fra le sopravvenienze attive (come – purtroppo – talvolta capita di riscontrare), ma devono essere rilevati in un'apposita voce, denominata "Copertura perdite di esercizio" che rappresenta un sottoconto della voce A IX del netto patrimoniale (Utile o perdita dell'esercizio).

Tale modalità di rilevazione, peraltro, è stata espressamente prevista per la presentazione, in formato XBRL, del bilancio abbreviato già dal 2011 per il 2010; infatti, il bilancio abbreviato in formato XBRL deve essere, nella parte del netto che interessa, così trasmesso:

<b>IX - Utile (perdita) dell'esercizio</b>
Utile (perdita) dell'esercizio.
Copertura parziale perdita d'esercizio
Utile (perdita) residua

In ogni caso, trattandosi di versamenti effettuati dai soci, anche le coperture delle perdite in corso di formazione sono soggette all'obbligo di comunicazione, ancorché tali versamenti siano effettuati nel corso dell'esercizio.

Al riguardo, dunque, occorre porre la massima attenzione nel verificare l'esistenza di simili versamenti i quali, per effetto della copertura, non appaiono in bilancio e, quindi, corrono il rischio di non essere considerati ai fini della comunicazione.

### **- copertura perdite di esercizi precedenti**

Nel caso, invece, di copertura delle perdite degli esercizi precedenti, normalmente lo stato patrimoniale non evidenzia i versamenti effettuati a tale titolo essendo tali versamenti rilevati direttamente a contropartita delle perdite.

Ciò nonostante, trattandosi pur sempre di versamenti effettuati dai soci a favore della società, gli stessi sono comunque soggetti all'obbligo di comunicazione.

Nel caso in questione, però, normalmente la comunicazione da effettuare entro il prossimo 15 ottobre riguarderà i soli versamenti effettuati nel corso del 2011 a fronte di copertura perdite precedenti al 2011.

In pratica, i versamenti effettuati negli anni precedenti al 2011 a titolo di copertura di perdite conseguite dalla società non risultano affatto nel bilancio 2010 essendo stati già contabilizzati a contropartita delle perdite.

Un importo in essere alla data del 1° gennaio 2011 potrebbe, però, ancora risultare nel bilancio iniziale del 2011 ove in precedenza sia stata adottata la delibera di copertura della perdita cui non ha fatto seguito il relativo versamento.

In una simile situazione, allora, il bilancio 2010 evidenzerebbe un credito verso i soci per l'impegno dagli stessi assunto alla copertura delle perdite; il successivo versamento, se effettuato nel corso del 2011, è ordinariamente soggetto all'obbligo di comunicazione in quanto, a tal fine, si ritiene che rilevi l'effettività del versamento e non la semplice delibera assembleare.

### **6.7. Finanziamenti e versamenti ricevuti**

Come si è visto in precedenza, prima con due diverse risposte fornite durante gli incontri con la stampa specializzata, e successivamente con circolare 19 giugno 2012, n. 25/E, risposta n. 5.3, l'Agenzia ha precisato che la comunicazione relativa ai finanziamenti e versamenti riguarda quelli *“effettuati o ricevuti dai soci”*.

Il riferimento ai finanziamenti e versamenti ricevuti dai soci è del tutto nuovo rispetto a quanto previsto dalla norma e nel Provvedimento e dovrebbe interessare più i finanziamenti che i versamenti; questi infatti, una volta effettuati, risultano acquisiti al patrimonio della società e la loro restituzione è solitamente subordinata ad una serie di adempimenti specifici (sussistenza di una esuberanza di risorse finanziarie, delibera assembleare, ecc. ).

In ogni caso, si osserva che la nuova indicazione potrebbe risultare motivata da una finalità di organizzare meglio il controllo dei soci da parte dell’Agenzia delle entrate. Si pensi, per fare un esempio, ad uno socio che effettua un finanziamento di 100 al quale, nel corso dello stesso anno, la società rimborsa una quota pari a 40.

E’ evidente che, ai fini dell’accertamento sintetico del socio, entrambi gli importi (quello in uscita di 100 e quello in entrata di 40) assumono una certa rilevanza per l’Agenzia e dovrebbero, quindi, essere comunicati.

Senonché la nuova indicazione fatta dall’Agenzia, pur se motivata da una finalità di controllo, di fatto si scontra con il tracciato obbligatorio della comunicazione.

Infatti, come pare evidente dalla visione del tracciato allegato al Provvedimento n. 166485/2011, la comunicazione richiede un unico importo complessivo:

30	407	415	9	Ammontare dei finanziamenti e delle capitalizzazioni	NU	L’importo va espresso in Euro (parte intera)	Dato obbligatorio. In caso di assenza indicare il valore 0
----	-----	-----	---	--	----	--	--

Pertanto, dovendo indicare un unico importo, nell’esempio fatto in precedenza, l’importo che si ritiene debba essere indicato è solo quello di 100 e non il netto di 60.

E’ solo in tal modo, infatti, che l’Agenzia ottiene il massimo delle informazioni possibili nel senso che, se si dovesse dichiarare semplicemente il netto di 60, un simile importo potrebbe non fare scattare alcun controllo di tipo sintetico a carico del socio; invece, comunicando l’importo di 100, sarà cura del socio dimostrare, eventualmente in sede di controllo, di aver ottenuto la restituzione di 40.

Pertanto, salvo una modifica del tracciato che vada comunque incontro alle esigenze informative dell’Agenzia, si ritiene che, allo stato, l’importo da dichiarare sia quello (lordo) dei finanziamenti e versamenti realizzati.

A meno che l'Agenzia delle entrate non chiarisca che la comunicazione va fatta in relazione ad “ogni” operazione, così come letteralmente richiesto dal punto 1.3 del citato Provvedimento<sup>15</sup>

7 settembre 2012  
Vito Dulcamare

---

<sup>15</sup> Sulla questione, cfr. il successivo paragrafo 7.2.

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.  
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente