

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)
Prima parte**

di Vito Dulcamare

Il prossimo 15 ottobre scade il termine per la trasmissione telematica della comunicazione relativa anche ai finanziamenti e alle capitalizzazioni effettuate dai soci, unitamente alla comunicazione dei beni di impresa concessi in godimento ai soci e ai familiari dell'imprenditore¹.

La disciplina relativa a tale comunicazione non è del tutto chiara essendo state emanate, al riguardo, un paio di circolari (che riguarda, però, essenzialmente i beni concessi in godimento ai soci e ai familiari dell'imprenditore) e alcune risposte, non del tutto chiare, fornite dall'Agenzia delle entrate nel corso di un incontro con la stampa specializzata.

Considerato che si tratta della prima comunicazione del genere e dovendo, secondo le indicazioni dell'Agenzia delle entrate, tener conto anche delle situazioni ancora in essere nel periodo di imposta in corso alla data del 17 settembre 2011, appare più che opportuno un riepilogo dell'intera disciplina.

A tal fine, nel presente pezzo si cercherà di analizzare quali sono le questioni ancora irrisolte che meritano un approfondimento da parte della stessa Agenzia delle entrate, fornendo anche una serie di indicazioni operative (acquisizione dati, prospetti...).

¹ Il termine era inizialmente previsto per il 31 marzo (spostato al 2 aprile essendo il 31 marzo sabato) ed è stato prorogato con Provvedimento n. 37049 del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 13 marzo 2012.

Poiché il presente intervento riguarda esclusivamente i finanziamenti e le capitalizzazioni dei soci, per le questioni relative più specificatamente ai beni concessi in godimento ai soci e ai familiari dell'imprenditori si rinvia a R. DE MARCHI, Beni concessi dalla società in godimento a soci o familiari, in www.commercialistatelematico.com del 25 giugno 2012; M. AGOSTINELLI, Beni in uso ai familiari dell'imprenditore e dei soci, in www.commercialistatelematico.com del 9 luglio 2012; E. VIAL, La tassazione dei beni sociali utilizzati dai soci: le possibili vie di uscita, in www.commercialistatelematico.com del 7 aprile 2012; IRDCEC, La disciplina relativa ai beni d'impresa concessi in godimento a soci o familiari, circolare n. 27/IR del 2 febbraio 2012.

Infine, saranno fornite alcune indicazioni circa il possibile utilizzo dei dati da parte dell'Agenzia delle entrate, alla luce anche del comportamento ordinariamente tenuto dagli Uffici in presenza di finanziamenti e capitalizzazioni ritenute non regolari.

1. La normativa e la prassi di riferimento

Il comma 36-septiesdecies, aggiunto in sede di conversione all'art. 2 del decreto legge n. 138/2011, prevede quanto segue:

L'Agenzia delle entrate procede a controllare sistematicamente la posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento e ai fini della ricostruzione sintetica del reddito tiene conto, in particolare, di qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società.

Pur non essendo prevista una specifica modalità di controllo dei finanziamenti e delle capitalizzazioni in quanto la norma si limita solo ad affermare il potere dell'Agenzia di effettuare controlli sistematici, con Provvedimento n. 166485 del 16 novembre 2011 l'Agenzia delle entrate ha esteso l'obbligo della comunicazione anche ai finanziamenti ed alle capitalizzazioni in relazione ai quali la norma non prevede alcun onere a carico delle società.

In ogni caso, si può ragionevolmente ritenere che la richiesta dell'Agenzia sia fondata sul fatto che l'art. 7 del DPR n. 605/1973 (in materia di anagrafe tributaria) prevede un simile potere in capo all'Agenzia, peraltro già esercitato dall'Agenzia – pur in mancanza di una previsione legislativa al riguardo - anche in relazione ai contratti di leasing e alle operazioni di noleggio; infatti, la citata norma prevede che:

art. 7 DPR n. 605/1973

Ai fini dei controlli sulle dichiarazioni dei contribuenti, il Direttore dell'Agenzia delle entrate può richiedere a pubbliche amministrazioni, enti pubblici, organismi ed imprese, anche limitatamente a particolari categorie, di effettuare comunicazioni all'Anagrafe tributaria di dati e notizie in loro possesso; la richiesta deve stabilire anche il contenuto, i termini e le modalità delle comunicazioni.

In altri termini, anche se la norma di legge non prevede specificatamente l'obbligo della comunicazione per i versamenti e le capitalizzazioni, in ogni caso tale obbligo avrebbe potuto essere introdotto autonomamente dal Direttore dell'Agenzia delle entrate in quanto espressamente consentito dal predetto art. 7 del decreto sull'anagrafe tributaria, mentre il controllo sulle operazioni finanziarie dei soci è già ordinariamente effettuata dagli uffici, tanto che la nuova previsione legislativa può definirsi “*pleonastica*”² e la sua ragion d'essere è solo quella di accelerare i tempi dell'acquisizione dei dati, come meglio si vedrà al punto 9.

Successivamente, l'Agenzia delle entrate ha fornito alcune risposte in occasione dei tradizionali incontri di inizio anno con la stampa specializzata, risposte successivamente accolte nella circolare 19 giugno 2012, n. 25/E, e ha emanato la circolare 15 giugno 2012, n. 24/E (contenente i chiarimenti sulle modalità applicative della disciplina dei beni concessi in godimento).

Sono, però, attese istruzioni più approfondite anche per il corretto adempimento dell'obbligo di comunicazione.

2. Decorrenza dell'obbligo

Come risulta evidente dalla lettura della norma, manca nella stessa ogni riferimento ad obblighi di comunicazioni a carico della società o dei soci; l'obbligo, però, è stato previsto dal citato Provvedimento n. 166485 del 16 novembre 2011 e si ritiene che lo stesso sia da ritenersi legittimo in quanto esercizio di un potere previsto dall'art. 7 del DPR n. 605/1973 (in materia di anagrafe tributaria).

² Così 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.

Tuttavia, se l'obbligo è legittimo qualche profilo di illegittimità potrebbe sussistere in relazione alla decorrenza dell'obbligo di comunicazione in quanto la norma che introduce il controllo dei finanziamenti e delle capitalizzazioni si applica, come prevede il successivo comma 36-duodevices del citato art. 2 del D.L. n. 138/2011

a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto

In pratica, la decorrenza della nuova disciplina sui beni in godimento ai soci (tassazione in capo al socio o al familiare dell'imprenditore e indeducibilità in capo all'impresa) è fissata dall'anno solare 2012 per la quasi totalità dei soggetti interessati (il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare); il che ha fatto inizialmente pensare che anche la prima comunicazione fosse da riferire a tale anno e, quindi, da effettuare nel 2013.

Al riguardo, però, il punto 1.3 del Provvedimento n. 166485 del 16 novembre 2011 ha previsto quanto segue:

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; l'obbligo sussiste, comunque, anche per i beni per i quali il godimento permane nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011³, così come per i finanziamenti o capitalizzazioni in corso nello stesso periodo.

Secondo il citato Provvedimento, quindi, la comunicazione va effettuata per i finanziamenti e le capitalizzazioni in corso nel periodo d'imposta in corso alla data del 17 settembre 2011.

Una simile estensione dell'obbligo è stata evidentemente ritenuta dall'Agenzia delle entrate di "carattere procedurale"⁴ riferendosi alla potestà accertativa degli uffici e non incidendo direttamente sulla determinazione degli imponibili e delle imposte; l'applicabilità al periodo d'imposta passato dovrebbe, quindi, escludere la

³ La data del 17 settembre 2011 è quella di entrata in vigore della legge 14 settembre 2011, n. 148, recante la conversione del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138.

⁴ In tal senso, IRDCEC, La disciplina relativa ai beni d'impresa concessi in godimento a soci o familiari, circolare n. 27/IR del 2 febbraio 2012, par. 8.

possibilità, in sede di eventuale contenzioso originato dai dati comunicati, di sollevare la questione della legittimità dell'obbligo di comunicazione per le operazioni ancora in essere nel 2011.

3. Le operazioni del 2011 e quelle precedenti

Se, dunque, come si è visto in precedenza, nonostante l'entrata in vigore prevista per il 2012, l'Agenzia ha ritenuto, con il citato Provvedimento n. 166485/2011, di estendere l'obbligo della comunicazione anche alle operazioni del 2011, emerge in ogni caso la necessità di individuare con precisione l'ambito di applicazione della norma in quanto il Provvedimento fa riferimento a due distinte fattispecie e precisamente:

³⁵₁₇ finanziamenti o capitalizzazioni realizzate nel corso del 2011,

³⁵₁₇ finanziamenti o capitalizzazioni sussistenti nel periodo di imposta in corso al 17 settembre 2011.

Al riguardo, con una risposta fornita durante un incontro con la stampa specializzata e successivamente ripresa nella circolare 19 giugno 2012, n. 25/E, risposta 5.5, l'Agenzia ha precisato come segue:

Domanda

Il provvedimento del 16 novembre 2011 prevede l'obbligo di comunicare anche finanziamenti e versamenti dei soci. La prima parte dell'articolo 1.3 fa riferimento a quelli "realizzati" nel periodo di imposta, mentre la seconda parte, relativa all'esercizio 2011, si riferisce a quelli "in corso". Mentre dal 2012 sembra chiaro che vadano comunicati gli apporti effettuati nell'anno, per quelli del 2011 non si capisce se occorre comunicare il dato del periodo oppure il totale dei versamenti effettuati fino a tale periodo.

Risposta dell'Agenzia

Per i finanziamenti ed i versamenti effettuati o ricevuti dai soci, così come per ogni altro bene concesso in godimento, vanno comunicati anzitutto quelli concretizzati nel periodo d'imposta 2011. In sede di prima applicazione, vanno altresì comunicati i finanziamenti ed i versamenti che, pur realizzati in precedenti periodi d'imposta, risultano ancora in essere nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011.

L'Agenzia delle entrate, quindi, ha precisato che, in sede di prima applicazione, cioè nella comunicazione da trasmettere entro il 15 ottobre 2012, occorre tener conto dei:

- ³⁵₁₇ finanziamenti o capitalizzazioni realizzate nel corso del 2011,
- ³⁵₁₇ finanziamenti o capitalizzazioni sussistenti nel periodo di imposta in corso al 17 settembre 2011, ancorché realizzate negli anni precedenti.

A questo punto, serve chiarire dunque quali sono i finanziamenti e i versamenti che, pur realizzati in precedenti periodi d'imposta, risultano ancora in essere nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011.

Pur in mancanza di chiarimenti al riguardo, dovrebbe essere del tutto fondato ritenere che tali versamenti e finanziamenti siano quelli risultanti nella contabilità della società fin dall'inizio dell'inizio d'imposta; si tratta, in pratica, dei finanziamenti e versamenti risultanti nello stato patrimoniale finale del periodo d'imposta precedente, cioè al 31 dicembre 2010 della generalità delle società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

Potrebbe essere il caso, ad esempio, delle capitalizzazioni effettuate nel periodo tra il 1° gennaio 2010 e il 5 febbraio 2010 effettuate per fruire del bonus

capitalizzazione di cui all'art. 5, comma 3-ter, del decreto legge n. 28/2009 (c.d. Tremonti ter), ancorché siano già state comunicate, quanto meno nel loro ammontare complessivo, mediante variazione in diminuzione nel quadro RS della dichiarazione dei redditi.

4. Periodo d'imposta diverso dall'anno solare

Nel prevedere i termini per la trasmissione della comunicazione, i due Provvedimenti dell'Agenzia delle entrate hanno stabilito:

- un termine a regime individuato nel 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta nel corso del quale sono concessi i beni in godimento ai soci (punto 3.4 del Provvedimento n.166485/2011),
- il termine del 15 ottobre 2012 (Provvedimento n. 37049/2012) per la trasmissione della comunicazione in sede di prima applicazione, cioè per i beni concessi in godimento nei periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione della disciplina (punto 3.5 del Provvedimento n.166485/2011).

Pur se i citati termini fanno esclusivo riferimento ai beni concessi in godimento, si ritiene che debbano essere applicati anche con riferimento ai finanziamenti e capitalizzazioni, ancorché non risultino beni di impresa concessi in godimento ai soci o familiari⁵.

Per la concreta applicazione di tali norme occorre, quindi, individuare cosa il Provvedimento n. 37049/2012 abbia voluto intendere quando ha previsto l'obbligo della comunicazione *"per i beni concessi in godimento nei periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione delle disposizioni del presente provvedimento"*.

In altri termini: qual è il periodo d'imposta di prima applicazione di tale normativa ? Per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare, il periodo d'imposta di prima applicazione è il 2011 o il 2012 ?

Al riguardo, si deve ricordare quanto previsto dal comma 36-duodevices, aggiunto in sede di conversione all'art. 2 del decreto legge n. 138/2011, secondo cui la nuova disciplina si applica

⁵ Cfr. il par. 5.2.

a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto

Alla luce di quanto sopra, si deve fondatamente ritenere, quindi, che il primo periodo di applicazione della disciplina sia rappresentato dall'anno solare 2012 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Conseguentemente, tenendo conto della diversità dei periodi di imposta, i termini per la trasmissione della comunicazione risultano essere i seguenti:

Periodi	
prima applicazione (periodo in corso al 17/09/2011)	a regime (successivi a quello in corso al 17/09/2011)
termine per la comunicazione = 15 ottobre 2012	termine per la comunicazione = 31 marzo successivo alla chiusura del periodo

Se per la società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare non sorge alcun problema circa l'individuazione del primo periodo di applicazione della disciplina (cioè il 2012), in conseguenza del quale la prima comunicazione:

- deve essere trasmessa entro il 15 ottobre 2012,
- e deve comprendere le operazioni effettuate nel 2011 e quelle, effettuate negli anni precedenti, ancora in essere nell'anno 2011,

qualche inconveniente potrebbe sorgere nell'individuare i termini per le società con periodo d'imposta diverso dall'anno solare.

Si veda, al riguardo, il seguente esempio:

Periodo d'imposta 01/07/2010 – 30/06/2011	
Il primo periodo di applicazione della disciplina è il periodo 01/07/2012 – 30/06/2013 (primo periodo successivo al 17 settembre 2011)	
periodo	obbligo
01/07/2010 – 30/06/2011	Nessun obbligo in quanto periodo non in corso alla data del 17 settembre 2011
01/07/2011 – 30/06/2012	Obbligo di trasmettere la comunicazione entro 15 ottobre 2012 comprendendo le operazioni effettuate nel periodo di imposta e quelle ancora in corso ancorché effettuate nei periodi precedenti
01/07/2012 – 30/06/2013	Disciplina a regime La comunicazione va trasmessa entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura dell'esercizio

E' evidente che, se il periodo termina quanto più vicino al 15 ottobre 2012 (esempio: chiusura periodo 30 settembre 2012), la società avrà di fatto pochi giorni a disposizione per effettuare l'adempimento, il che rende necessaria una pronta pianificazione nell'adempimento.

4 settembre 2012
Viro Dulcamare