

CIRCOLARE N. 30
8 NOVEMBRE 2012

L'utilizzo di beni dell'impresa da parte di soci e familiari Comunicazione all'Agenzia entrate

© Copyright 2012 Acerbi & Associati®

Il **D.L. n. 138/2011 agli articoli da 36-terdecies a 36-duodevicies** ha introdotto l'obbligo di **comunicazione** all'Anagrafe tributaria dei dati relativi ai **beni dell'impresa (beni di qualsiasi natura) concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per fini privati** (si veda anche la circolare di Studio n. 36 del 2011).

Lo scopo è quello di evitare l'intestazione fittizia di beni alle imprese e contrastare così il godimento di beni dell'impresa a favore di soci o familiari dell'imprenditore, per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato.

Tale scopo è stato perseguito dal legislatore da un lato attraendo a tassazione come reddito diverso in capo ai soggetti utilizzatori la differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo annuo per la concessione in godimento dei beni dell'impresa, dall'altro prevedendo l'indeducibilità in capo alla società o all'imprenditore dei costi relativi ai suddetti beni.

Per facilitare l'attività di controllo, il legislatore ha introdotto l'obbligo di Comunicazione all'Agenzia entrate dei dati concernenti i beni stessi concessi in godimento.

Le nuove disposizioni sono applicabili dal periodo di imposta successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 138/2011, quindi, per i contribuenti aventi il periodo di imposta coincidente con l'anno solare, **dal 2012**.

Di seguito, con riferimento all'ambito soggettivo ed oggettivo, agli effetti in capo agli utilizzatori ed in capo alla società concedente, al caso dei beni assegnati in benefit, nonché con riguardo all'obbligo di Comunicazione, forniamo alcune indicazioni operative, alla luce dei chiarimenti interpretativi da parte dell'Agenzia entrate fino ad ora intervenuti.

1. L'ambito soggettivo

I destinatari delle disposizioni in commento sono sia i soggetti che concedono in godimento i beni (concedenti), sia quelli che li ricevono (utilizzatori).

In particolare, gli **utilizzatori** che rientrano nell'ambito applicativo della norma sono i soggetti che beneficiano dei beni relativi all'impresa nella propria sfera privata.

Più precisamente sono interessati dalla disposizione:

a) i soci, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, di società e di enti privati di tipo associativo residenti che svolgono attività commerciale;

b) i familiari, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, dell'imprenditore individuale residente nel territorio dello Stato.

Si ritiene, inoltre, che per ragioni di ordine logico-sistematico rientrino nell'ambito di applicazione della disposizione in esame:

c) il soggetto residente e non residente che nella sfera privata utilizza in godimento beni della sua impresa commerciale residente nel territorio dello Stato.

d) i familiari, residenti o non residenti nel territorio dello Stato, dei soggetti di cui alla lettera a).

I familiari (ad es. il figlio del socio che utilizza una vettura intestata alla società) dell'imprenditore e dei soci vanno individuati, ai sensi dell'art. 5 comma 5 del Tuir, e sono pertanto tali "il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado".

Attesa la necessità di evitare l'aggiramento della norma, sono considerati destinatari della disposizione in esame anche i soci o i loro familiari che ricevono in godimento beni da società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile a quella partecipata dai medesimi soci (quindi, ad es., se i soci della holding utilizzano una vettura intestata ad una delle società controllate).

Per quanto concerne i soggetti **concedenti**, sono da includere nell'ambito applicativo della nuova disposizione, purché residenti:

- l'imprenditore individuale;
- le società di persone (società in nome collettivo e società in accomandita semplice);
- le società di capitali (società per azioni, società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni);
- le società cooperative;
- le stabili organizzazioni di società non residenti;
- gli enti privati di tipo associativo limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale.

Restano escluse dall'applicazione della norma le "società semplici" concedenti, in quanto soggetti che non svolgono attività d'impresa.

2. L'ambito oggettivo

I beni dell'impresa oggetto della disciplina in esame sono quelli strumentali, i beni-merce e gli immobili-patrimonio.

In particolare, per l'imprenditore individuale, si considerano relativi all'impresa, quelli di cui all'articolo 65 del Tuir, vale a dire i beni indicati nell'inventario, mentre per le società, sia di persone che di capitali, tutti i beni ad esse appartenenti.

Si tratta di tutti i beni di cui l'impresa ha conseguito la disponibilità, posseduti in proprietà o in base ad un diritto reale ovvero detenuti in locazione, anche finanziaria, noleggiati o ricevuti in comodato.

Coerentemente con quanto previsto dal Provvedimento 16 novembre 2011 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, concernente le modalità e i termini di comunicazione dei dati relativi ai beni concessi in godimento, si precisa che sono esclusi dalla disciplina in commento tutti i beni rientranti nella categoria "altro" del tracciato record contenuto nell'allegato tecnico al provvedimento che hanno un valore non superiore a tremila euro al netto dell'imposta sul valore aggiunta.

Sono, inoltre, esclusi dall'ambito oggettivo di applicazione i beni di società e di enti privati di tipo associativo che svolgono attività commerciale, residenti o non residenti, concessi in godimento a enti non commerciali soci che utilizzano gli stessi beni per fini esclusivamente istituzionali.

3. La tassazione in capo ai soggetti utilizzatori

Il socio ovvero il familiare dell'imprenditore deve tassare quale reddito diverso la differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo pattuito per l'utilizzo del bene.

Per "valore di mercato" va inteso il valore di mercato del diritto di godimento del bene, che va individuato con riferimento a criteri oggettivi, rappresentati:

- da specifici provvedimenti, per i beni i cui prezzi sono soggetti ad una disciplina legale,
- dal prezzo normalmente praticato dal fornitore o, in mancanza, dal quello desunto dai tariffari redatti da organismi istituzionali oppure dalle mercuriali contenenti valori modali determinati da enti di ricerca, società immobiliari di grandi dimensioni, istituti bancari, ecc., sulla base di esperienze di mercato di cui sono in possesso per l'attività che loro stessi svolgono, per i beni forniti in condizioni di libero mercato.

Ove il valore di mercato non sia desumibile per mezzo dei metodi sopra indicati, il contribuente potrà servirsi di una apposita perizia che descriva in maniera esaustiva il bene oggetto del diritto di godimento motivando il valore attribuito al diritto stesso.

Inoltre, per esigenze di certezza e di documentabilità, il corrispettivo annuo e le altre condizioni contrattuali devono risultare da una apposita certificazione scritta avente data certa antecedente alla data di inizio dell'utilizzazione del bene.

L'Agenzia delle entrate, peraltro, ha chiarito che "in assenza della predetta documentazione" il contribuente "può, comunque, diversamente dimostrare quali sono gli elementi essenziali dell'accordo".

La norma si applica sia nel caso in cui il bene venga concesso in godimento per l'intero anno, sia quando venga concesso in godimento solo per una frazione dell'anno.

Nella prima ipotesi, il reddito diverso da assoggettare a tassazione sarà pari alla differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo annuo pattuito o pagato; nella seconda, invece, coinciderà con quello calcolato rapportando il valore di mercato annuo del diritto di godimento al corrispettivo pattuito o pagato per il periodo di godimento.

$$\text{Valore mercato annuo} : 365_{gg} = X \text{ (Valore di mercato relativo al periodo di} \\ \text{godimento)} : Y_{gg} \text{ (giorni di godimento)}$$

Esemplificando nel caso in cui un immobile venga concesso in godimento per un periodo di 30 giorni ad un corrispettivo pari a euro 1.200,00, nel presupposto che il valore di mercato annuale del relativo diritto di godimento sia pari a euro 20.000,00, il valore di mercato da confrontare con il corrispettivo pattuito sarà pari a euro 1.643,83 (euro 20.000,00 (valore di mercato annuale)* 30 gg / 365).

Pertanto il reddito diverso da assoggettare a tassazione in capo all'utilizzatore corrisponderà a:

$$\text{Valore di mercato} - \text{corrispettivo pattuito} = \text{reddito diverso da tassare} \\ \text{€ 1.643,83} - \text{€ 1.200,00} = \text{€ 443,83}$$

Resta fermo che, in assenza di un corrispettivo contrattualmente stabilito, se il bene è concesso in godimento per l'intero anno, costituisce reddito diverso da assoggettare a tassazione in capo all'utilizzatore l'intero valore di mercato del diritto di godimento; diversamente, nel caso in cui il periodo di godimento del bene è inferiore all'anno, costituisce reddito diverso il valore di mercato determinato applicando la formula sopra riportata.

Infine, il reddito diverso in parola, a differenza delle altre tipologie di reddito previste dall'articolo 67 del Tuir, che rilevano in base al principio di cassa, si considera conseguito alla data di maturazione.

4. L'indeducibilità dei costi per il concedente

Il legislatore è intervenuto prevedendo anche l'indeducibilità in capo all'impresa concedente dei costi relativi ai beni che, pur non fuoriuscendo dal regime di impresa, vengono tuttavia concessi in godimento a soci o familiari a condizioni diverse da quelle che caratterizzano il mercato (quindi senza corrispettivo o con un corrispettivo inferiore a quello derivante da una libera contrattazione tra parti contrapposte e consapevoli).

I costi indeducibili sono quelli relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento, per cui a titolo esemplificativo si possono menzionare:

- le quote di ammortamento

- i canoni di leasing o noleggio
- le spese di manutenzione
- le altre spese di gestione.

Tale indeducibilità trova tuttavia una deroga in tutti i casi in cui siano concessi in godimento beni per i quali il testo unico delle imposte sui redditi prevede già una limitazione alla deducibilità. Così, ad esempio, la norma sull'ineducibilità dei costi non trova applicazione in relazione alla concessione in godimento degli autoveicoli che rientrano nel regime di indeducibilità previsto dall'art. 164 del Tuir (restando naturalmente però ferme le altre disposizioni relative all'obbligo di comunicazione e alla tassazione del reddito diverso in capo all'utilizzatore).

L'Agenzia entrate ha inoltre chiarito che l'ineducibilità non riguarda sempre e comunque l'intero costo ma solo quello proporzionalmente riferibile all'eccedenza del valore normale rispetto al corrispettivo pagato dal socio/familiare utilizzatore.

Esempio:

- Corrispettivo pattuito per la concessione in godimento del bene: euro 8.000;
- Valore di mercato del diritto di godimento: euro 10.000;
- Costi complessivamente sostenuti nell'anno per il bene concesso in godimento: euro 1.000;
- Quota di costo indeducibile è pari a: $1.000 * 2.000 (10.000 - 8000) / 10.000 = 200$.

Ai fini della determinazione dei suddetti costi indeducibili è necessario tener conto anche della durata del periodo per il quale il bene stesso è dato in godimento, pertanto, il costo indeducibile calcolato come sopra indicato, dovrà essere rapportato al periodo di godimento. Restano interamente indeducibili, i costi specificamente imputabili al bene nel periodo di utilizzo dello stesso.

5. Beni concessi in godimento che costituiscono benefit

La tassazione del reddito diverso in capo ai soci/familiari utilizzatori trova applicazione ogniqualvolta gli stessi ricevano in godimento un bene, ad un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato, a prescindere dalla circostanza che il bene sia assoggettato ad un regime di limitazione della deducibilità prevista nell'ambito del Tuir in capo al soggetto concedente.

Tale disposizione non trova applicazione, invece, quando il soggetto utilizzatore sia al contempo dipendente della società o dell'impresa individuale, ovvero, sia lavoratore autonomo, in quanto, in queste ipotesi l'utilizzo a fini privati di un bene dell'impresa è assoggettato alla disciplina di tassazione del **fringe benefit** prevista dagli artt. 51 e 54 del Tuir.

Ad analoga conclusione si dovrebbe giungere con riguardo al caso dei soci amministratori, i cui compensi costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e nei cui riguardi trova, quindi, applicazione la citata disciplina del fringe benefit.

6. La Comunicazione all'Agenzia entrate

Come previsto dall'art. 36-sexiesdecies dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011, l'impresa concedente (o il socio od il familiare utilizzatore) devono comunicare all'Agenzia entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento.

Con Provvedimento del 17 novembre 2011, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha approvato i modelli di Comunicazione. Tale Comunicazione va resa in via telematica entro il 31 marzo successivo alla chiusura del periodo d'imposta in cui viene concesso l'utilizzo ovvero tale utilizzo viene revocato (quindi dovrebbe trattarsi di una comunicazione da rendere *una tantum*, sino a successiva variazione).

In sede di prima applicazione deve essere presentata una specifica comunicazione per i beni concessi in godimento nei periodi di imposta precedenti (una sorta di comunicazione della situazione iniziale).

Come previsto dal Provvedimento del 17 settembre 2012 del Direttore dell'Agenzia entrate, tale comunicazione iniziale per i periodi di imposta fino al 2011 dovrà essere presentata entro il **31 marzo 2013**.