

Imposte dirette

**BENI della SOCIETÀ
in GODIMENTO ai SOCI**

CHIARIMENTI della C.M. 24/E/2012

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Con i **commi da 36-terdecies a 36-duodevicies**, dell'art. 2, D.L. 13.8.2011, n. 138, conv. con modif. dalla L. 14.9.2011, n. 148 [CFF 6242], il Legislatore ha introdotto delle **disposizioni** volte a **disincentivare l'uso privato di beni** formalmente condotti in **regime d'impresa**.

Viene previsto che il **socio/familiare utilizzatore del bene** debba pagare un **canone** parametrato al **valore di mercato del diritto di godimento**, pena l'**indeducibilità del costo** sostenuto dal soggetto cedente.

Al fine di garantire l'**attività di controllo**, la so-

cietà, il socio ovvero il **familiare dell'imprenditore individuale** sono tenuti all'**invio di una comunicazione** all'Agenzia delle Entrate, contenente i **dati** relativi ai **beni dati in uso ai soci/familiari**.

Con il **Provvedimento 16.11.2011, n. 166485**, sono state fornite le **specifiche tecniche** per l'**effettuazione dell'invio**, il cui **termine** è quello del **15.10.2012**.

Con le **CC.MM. 24/E/2012 e 25/E/2012**, infine, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'argomento fornendo degli utili **chiarimenti** agli operatori.

STRETTA sull'UTILIZZO dei BENI da parte dei SOCI: con i commi da 36-terdecies a 36-duodevicies, dell'art. 2, D.L. 13.8.2011, n. 138, conv. con modif. dalla L. 14.9.2011, n. 148 [CFF 6242], il Legislatore ha introdotto delle **disposizioni** volte a contrastare il fenomeno della **concessione in godimento di beni** relativi all'impresa a **soci o familiari dell'imprenditore per fini privati**.

Dette **novità** erano subordinate all'emanazione di un apposito **provvedimento attuativo**, il quale è stato pubblicato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 16.11.2011 (prot. n. 166485).

Nel provvedimento venivano spiegate le **specifiche tecniche dell'invio** della **comunicazione dei beni** in uso ai **soci** relativamente al **periodo 2011**, il cui **termine**, con successivo Provvedimento 13.3.2012, è stato **prorogato** al **15.10.2012**.

Con la C.M. 24/E/2012, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'argomento fornendo degli utili **chiarimenti**

agli addetti ai lavori.

In detta circolare, in cui sono state trasfuse le risposte in tema di **beni ai soci** contenute nella C.M. 25/E/2012 – Risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata, tra le altre cose, l'Agenzia afferma che il **contribuente** il quale al fine di tenere conto delle nuove disposizioni non avesse proceduto in maniera **corretta** alla **rideterminazione del primo acconto**, potrà **sanare** l'eventuale **omesso versamento** in sede di **secondo acconto**, senza applicazione di **alcuna sanzione**.

TASSATO l'UTILIZZATORE del BENE: a seguito dell'aggiunta della lett. h-ter), al co. 1, dell'art. 67, D.P.R. 917/1986 [CFF 5167], costituisce ora **reddito diverso** «*la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore*».

Riguardo alla **decorrenza** delle **nuove disposizioni**

il co. 36-duodevices, dell'art. 2, D.L. 138/2011, ne prevede l'**applicazione** a decorrere dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso alla data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. 138/2011; quindi dal **2012**, per la maggior parte dei **contribuenti** aventi **periodo d'imposta coincidente** con l'**anno solare**.

Ancora, delle suddette **novità** si dovrà tener conto già in sede di **determinazione** degli **acconti** dovuti per l'**anno 2012**, o per il **diverso periodo d'imposta**, in caso di **esercizio non coincidente** con l'**anno solare**; data la complessità della materia, l'Agenzia delle Entrate precisa che il contribuente che non abbia adempiuto correttamente alle disposizioni in esame in sede di **determinazione** del **primo acconto** (compresa quella sull'**indeducibilità** dei **costi**, cui si tornerà *infra*), potrà **sanare l'eventuale omesso versamento** in sede di **secondo acconto**, **senza** l'applicazione di **sanzioni** e con la sola **maggiorazione** degli **interessi** calcolata al saggio del **4%**.

Tale nuova fattispecie reddituale trova applicazione solo laddove l'**utilizzo personale** del **bene**, che può essere anche quello intestato a **società controllate** o **collegate** a quella partecipata direttamente dai soci, avvenga a fronte di un **corrispettivo inferiore** al **valore di mercato**.

Per quanto riguarda il **sogetto concedente**, applicano le nuove disposizioni le **società** e gli **enti residenti** che svolgono un'**attività commerciale** (escluse quindi le **società semplici concedenti**, le quali **non** svolgono **attività d'impresa**); relativamente ai **sogetti esteri concedenti**, sono coinvolte **solo** le **imprese** che hanno in Italia una **stabile organizzazione**.

Applicano, quindi, le **nuove disposizioni**:

- l'**imprenditore individuale**;
- le **S.n.c.** e le **S.a.s.**;
- le **società di capitali**;
- le **società cooperative**;
- le **stabili organizzazioni** di società non residenti;
- gli **enti privati** di **tipo associativo** limitatamente ai beni relativi alla **sfera commerciale**. Sul punto, però, precisa l'Agenzia, le **nuove disposizioni** non trovano applicazione laddove i **beni** siano concessi in **godimento** ad **enti non commerciali soci** che utilizzano gli stessi beni per **fini** esclusivamente **istituzionali**.

Dal lato dell'**utilizzatore**, l'unico requisito è che lo stesso possa essere **titolare** di **redditi diversi**.

Tale **requisito**, unito al fatto che devono essere comunicate anche le **concessioni** di **beni** intestati a **società controllate** e/o **collegate** porta a ritenere che quello che conta è il solo **titolare ultimo persona fisica**

dell'**utilizzo** del **bene** (es. Mario Rossi titolare del 100% della Alfa S.r.l., a sua volta titolare del 100% della Beta S.r.l. con intestato un bene in uso al Sig. Rossi, andrà comunicato come concedente Beta S.r.l. e come utilizzatore Mario Rossi).

Oggetto della **comunicazione** sono i **beni** relativi all'**impresa** (ad es. per l'**imprenditore individuale**, i **beni** indicati nell'**inventario**), posseduti dalla stessa in **proprietà**, in base ad un **diritto reale**, ovvero **detenuti** in **locazione**, anche finanziaria, **noleggiate** o ricevuti in **comodato**.

Sono da escludersi, secondo l'Agenzia delle Entrate, oltre ai **beni** dati **in uso** agli **enti non commerciali**, cui si accennava *supra*, anche gli **alloggi** delle **società cooperative edilizie** di **abitazione a proprietà indivisa** concessi ai **propri soci**, atteso che lo **scopo mutualistico** di tali **cooperative** consiste proprio nell'**assegnare** in **godimento** ai **soci** le **abitazioni** a **condizioni migliori** di quelle del **libero mercato**.

DETERMINAZIONE del REDDITO DIVERSO: 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 aziendale**.

Per «**valore di mercato**», va inteso il «**valore del diritto di godimento del bene**» e per una sua **esatta quantificazione**, occorre fare riferimento all'art. 9, D.P.R. 917/1986 [CFF 5109].

Nello specifico, al co. 3 di detto articolo, viene specificato che per i **beni diversi** dalle **azioni** e dalle **obbligazioni**, per **valore normale** vada inteso «**il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso**».

In sostanza, afferma l'Agenzia, per individuare il **valore normale** del **diritto di godimento** occorre fare riferimento ai **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, da 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 delle strade retro individuate ben potrà il contribuente, secondo l'Agenzia delle Entrate, servirsi di un'**apposita perizia** che descriva in **maniera esaustiva** il **bene** oggetto del **diritto di godimento** motivando il **valore** attribuito al diritto stesso.

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

Sul punto, poiché si rischia di addossare al **contribuente** una **prova** in precedenza **non richiesta**, si è d'accordo con chi ⁽¹⁾ ritiene che tale **condizione** dovrebbe ritenersi assolta anche se l'**atto** con **data certa** venisse redatto entro un **ragionevole lasso temporale** dalla emanazione della circolare in commento.

Infine, l'**attribuzione** del **reddito diverso** avviene sia che il **bene** venga concesso **in uso** per l'**intero anno** che per una **frazione** dello stesso; nel qual caso, afferma l'Agenzia, occorre **ragguagliare** il **valore di mercato** del **diritto di godimento** al **corrispettivo pattuito o pagato dal socio/familiare**.

Come noto, di regola i **redditi diversi** sono soggetti al **principio di cassa**, tale per cui detti **redditi** concorrono alla **formazione** del **reddito** nel **periodo** in cui sono **incassati**.

Riguardo al caso del **reddito diverso** connesso al **godimento del bene**, invece, l'Agenzia delle Entrate afferma che tale **reddito** rileva non in base al **principio di cassa** (pagamento del corrispettivo), ma in relazione alla **data di maturazione**, ovviando così ai **problemi di attribuzione** che si sarebbero potuti verificare in assenza di **corrispettivo** pagato per il godimento del bene.

INDEDUCIBILITÀ dei COSTI: come anticipato le **penalizzazioni** riguardanti l'**uso privato** di **beni aziendali** si hanno non solo in capo al/ai **soggetto/i utilizzatore/i**, ma anche in capo al **soggetto concedente**.

Nello specifico, il co. 36-quaterdecies, dell'art. 2, D.L. 138/2011, dispone che i **costi** relativi ai **beni** relativi

all'**impresa** concessi in **godimento** a **soci** o a **familiari** dell'**imprenditore** per un **corrispettivo annuo** inferiore al **valore di mercato** del **diritto di godimento** non sono in ogni caso ammessi in **deduzione** dal **reddito imponibile**.

L'**indeducibilità** riguarda non solo i **costi di acquisto** del **bene** ma anche quelli di **mantenimento**, come le **spese di manutenzione ordinaria e straordinaria**.

Fin dall'entrata in vigore delle **nuove disposizioni** gli operatori si sono interrogati su come l'invocata **indeducibilità** si relazionasse con le altre norme contenute nel D.P.R. 917/1986 che già forfettizzano i **criteri di inerenza** dei **costi**.

Ad esempio, in relazione alla messa a **disposizione** del **socio** di un'**autovettura** i cui **costi** sono soggetti alle **limitazioni** di cui all'art. 164, D.P.R. 917/1986 [CFF 5264], il dubbio era se, dal lato della **deduzione** dei **costi** in capo alla **società concedente**, trovasse applicazione il citato co. 36-quaterdecies, dell'art. 2, D.L. 138/2011, piuttosto dell'art. 164, D.P.R. 917/1986.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha preso posizione in favore del **criterio di specialità**, affermando che in tali casi trovano **applicazione** le **norme speciali** presenti nell'ordinamento.

Ciò non vuol dire, però, che la messa a **disposizione** di un'**autovettura** sfugga *in toto* al meccanismo del D.L. 138/2011.

A riguardo, a pag. 11 della C.M. 23/E/2012 l'Agenzia delle Entrate fa un'affermazione molto importante, ovvero che: «*L'articolo 67, comma 1, lettera h-ter, trova applicazione (...) 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*».

Come dire che la presenza di una norma che già forfetta il **criterio di inerenza** neutralizza le disposizioni del D.L. 138/2011 in riferimento alle ricadute in termini di **deducibilità** dei **costi** in capo al **soggetto concedente**, facendo però rimanere in piedi tutti gli **altri obblighi**, ovvero l'**invio** della **comunicazione** di cui si parlerà *infra*, piuttosto che la **tassazione** del **reddito diverso** da parte del **socio/familiare persona fisica**.

Nella circolare viene poi specificato che l'**indeducibilità** ex D.L. 138/2011 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**.

Per evidenti ragioni di simmetria, prosegue l'Agenzia,

(1) L. Gaiani, «Mini- sanatoria per i beni ai soci», ne Il Sole 24 Ore del 16.6.2012.

ESEMPIO – C.M. 24/E/2012

Ipotesi:

valore di mercato utilizzo bene	€	10.000,00
corrispettivo annuo	€	8.000,00
costi esercizio legati al bene	€	1.000,00

Quota di costo indeducibile:

$$1.000 * 2.000 (10.000 - 8.000) / 10.000 = 200$$

rilevando un **costo** solo per un **determinato ammontare** (proseguendo con l'esempio di cui sopra, all'80%), anche le **eventuali plusvalenze e minusvalenze patrimoniali** derivanti dalla **cessione a terzi** rilevano ai fini fiscali allo stesso modo.

Così, proseguendo con l'esempio, ipotizzato un **costo di sostenimento** rilevante per il solo **80%**, anche l'eventuale **plusvalenza** rileverà in **eguale misura** ai fini fiscali.

Ancora, l'Agenzia affronta il problema della **concessione del bene** da parte di **società di persone** (no s.s.) e da S.r.l. che abbiano optato per il **regime di trasparenza fiscale**.

In tali casi, afferma l'Agenzia, il **maggior reddito** della **società** conseguente all'**indeducibilità** dei **costi** andrà imputato **esclusivamente** ai **soci utilizzatori**.

L'**interpretazione** rende così **indenni** gli altri **soci** dall'**abuso** perpetrato dal **socio utilizzatore**, ma lascia non risolto il problema della **doppia imposizione** in capo a quest'ultimo.

Infatti, il **socio utilizzatore** si vedrà tassato nello **stesso periodo d'imposta** sia il **reddito diverso** connesso al **minore corrispettivo pagato**, sia il **maggior reddito di partecipazione** legato all'**indeducibilità** dei **costi** relativi al bene messo a disposizione.

Sul punto si auspica un intervento da parte del Legislatore.

Infine, l'Agenzia delle Entrate fornisce un **chiarimento** importante in termini di applicazione della norma nei confronti delle **persone fisiche** per cui operano altre **disposizioni** presenti nel D.P.R. 917/1986.

Come in riferimento alla **deduzione dei costi** è stato precisato che le **penalizzazioni** di cui al D.L. 138/2011 non trovano applicazione laddove una **norma specifica** (ad es. art. 164, D.P.R. 917/1986 [CFF 5264]) disponga diversamente, così non trova applicazione la disciplina dei **redditi diversi** di cui all'art. 67, D.P.R. 917/1986, laddove l'**utilizzatore** sia al contempo **dipendente della società** o dell'**impresa individuale**, ovvero, sia **lavoratore autonomo**, in quanto, in tali ipotesi, l'**utilizzatore** deve applicare le disposizioni all'uopo previste dagli artt. 51 e 54, D.P.R. 917/1986 [CFF 5151 e 5154].

INVIO della COMUNICAZIONE: il co. 36-sexiesdecies, dell'art. 2, D.L. 138/2011 afferma che, nelle ipotesi di cui al co. 36-quaterdecies, l'**impresa concedente** ovvero il **socio o familiare dell'imprenditore** comunicano all'Agenzia delle Entrate i **dati** relativi ai **beni** concessi in **godimento**.

In caso di **omissione** ovvero **errata trasmissione** della **comunicazione**, è dovuta in **solido** tra **società/imprenditore** e **socio/familiare** una **sanzione amministrativa** pari al **30%** della **differenza**, più volte citata, tra **valore di mercato** e **corrispettivo** pagato a fronte dell'**utilizzo del bene**.

Nel caso in cui, invece, pur **omettendo l'invio** della **comunicazione**, i **soggetti** coinvolti abbiano correttamente applicato il disposto di cui ai co. 36-quaterdecies e 36-quinquiesdecies, dell'art. 2, D.L. 138/2011, la **sanzione** dovuta in **solido** è quella di cui alla lett. a), dell'art. 11, co. 1, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 [CFF 9459].

Le **modalità** ed i **termini dell'invio** erano subordinati all'emanazione di un apposito **provvedimento attuativo** il quale è stato pubblicato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate in data 16.11.2011 (prot. n. 166485).

Al proposito, si segnala che il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con Provvedimento 13.3.2012, ha prorogato al **15.10.2012** il **termine** per l'**invio** della **prima comunicazione** dei **beni** ai **soci** relativamente al **periodo 2011**.

OBBLIGO di RIDETERMINAZIONE dell'ACCONTO: le **nuove disposizioni** sulla messa a disposizione dei **beni** ai **soci** si applicano a decorrere dal **periodo d'imposta successivo** a quello di entrata in vigore della L. 148/2011, quindi dal **2012**, per la maggior parte dei **contribuenti** aventi il **periodo d'imposta coincidente** con l'**anno solare**.

Vige però l'**obbligo di rideterminazione** dell'**acconto** secondo le **nuove disposizioni**, così che i **contribuenti** dovranno determinare l'**acconto 2012** sulla base del **risultato storico 2011**, rettificato in base alle nuove disposizioni.

L'Agenzia – anche se non ce ne sarebbe stato bi-

sogno – evidenza che l'obbligo di **rideterminazione** dell'**acconto** vale sia per il **soggetto concedente** che per l'**utilizzatore finale del bene**.

Un'importante apertura però avviene in termini di **sanzionabilità** degli **errati comportamenti**.

Sulla falsariga di quanto già previsto in termini di **società di comodo** (si veda C.M. 23/E/2012), data la **complessità** e l'**incertezza** circa l'applicazione della

norma, viene precisato che il **contribuente** che non avesse applicato correttamente il **ricalcolo** in sede di **versamento del primo acconto**, ben potrà **sanare** l'eventuale **omesso versamento** in sede di **secondo acconto**, maggiorando l'**importo non versato** dei **solli interessi conteggiati** al saggio del **4%**, **senza** l'applicazione di **alcuna sanzione** ordinariamente prevista per i **ritardati pagamenti**.

ARTICOLI CORRELATI



Beni intestati alla società e in godimento ai soci – Disposizioni attuative (Emanuele Rossi)

La Settimana fiscale, n. 47/2011, pag. 29.



Beni concessi in godimento a soci e familiari (Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarengi)

Guida pratica per le aziende, n. 7/8/2012, pag. 30.