

## Manovra di Ferragosto

# BENI INTESTATI alla SOCIETÀ e in GODIMENTO ai SOCI

## DISPOSIZIONI ATTUATIVE

di Emanuele Rossi

### QUADRO NORMATIVO

Con l'art. 2, co. da 36-terdecies a 36-duodevicies, D.L. 13.8.2011, n. 138, conv. con modif. dalla L. 14.9.2011, n. 148 [CFF ② 6242], il Legislatore ha introdotto delle disposizioni volte a disincentivare l'uso dello schermo societario per l'intestazione di beni in realtà in uso presso i soci ovvero i familiari dell'imprenditore.

In particolare, con l'aggiunta della lett. h)-ter, co. 1, art. 67, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF ② 5167], costituisce ora reddito diverso «la differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a so-

ci o familiari dell'imprenditore». Non solo. In caso di corrispettivo inferiore al valore normale, i costi di esercizio legati al bene risultano ineducibili in capo all'impresa concedente.

Al fine di garantire l'attività di controllo, la società, il socio ovvero il familiare dell'imprenditore sono tenuti all'invio di una comunicazione all'Agenzia delle Entrate, contenente i dati relativi ai beni concessi in godimento.

Con il Provvedimento Agenzia Entrate 16.11.2011, sono state fornite le specifiche tecniche per l'effettuazione dell'invio.

**STRETTA sull'UTILIZZO dei BENI d'IMPRESA da PARTE dei SOCI:** in un precedente intervento sono state affrontate le novità di cui ai co. da 36-terdecies a 36-duodevicies, art. 2, D.L. 138/2011, conv. con modif. dalla L. 148/2011 [CFF ② 6242], riguardanti la stretta introdotta dal Legislatore sull'utilizzo di beni aziendali da parte di soci ovvero familiari dell'imprenditore. <sup>(1)</sup> Le novità oggetto di commento erano subordinate all'emanazione di un apposito provvedimento attuativo, in seguito effettivamente pubblicato (Provvedimento Agenzia Entrate 16.11.2011).

Viene chiarito che devono essere comunicati al Fisco anche i beni che risultavano dati in uso ai soci alla data del 17.9.2011, mentre i finan-

ziamenti o gli apporti di capitale che rilevano ai fini dell'invio sono solo quelli effettuati nei confronti della società concedente.

**TASSATO l'UTILIZZATORE del BENE:** con l'aggiunta della lett. h)-ter, co. 1, art. 67, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5167], costituisce ora <sup>(2)</sup> 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». Tale nuova fattispecie reddituale trova applicazione solo laddove l'utilizzo personale del bene avvenga a fronte di un corrispettivo inferiore al valore di mercato. Proprio la locuzione «beni dell'impresa» fa sì che la nuova disposizione

<sup>(1)</sup> E. Rossi, «Beni intestati alla società e in godimento ai soci – Novità» ne «La Settimana fiscale» n° 38/2011, pag. 32.

<sup>(2)</sup> Il co. 36-duodevicies, art. 2, D.L. 138/2011 prevede l'applicazione delle nuove disposizioni 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.

non trovi applicazione nei confronti:

- delle **società semplici** (per le quali il Codice civile, ai sensi dell'art. 2249, vieta l'esercizio di attività commerciali) e dei loro soci;
- degli **esercenti arti e professioni** e dei loro familiari;
- delle **società estere** senza stabile organizzazione in Italia che concedono in uso beni a soggetti residenti. <sup>(3)</sup>

In merito ai **familiari dell'imprenditore**, ai sensi dell'art. 5, ultimo co., D.P.R. 917/1986 [CFF 5105], questi sono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo.

Il socio ovvero il familiare dell'imprenditore (collettivo e non solo individuale) dovrà 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**» s'intende il «**valore del diritto di godimento del bene**» e per la sua esatta quantificazione occorre fare riferimento all'art. 9, co. 3, D.P.R. 917/1986 [CFF 5109]. Per la precisione, viene specificato che nei confronti dei beni diversi dalle azioni e dalle obbligazioni, per «**valore normale**» si debba intendere: «*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*».

Da un punto di vista pratico, la determinazione del valore di mercato non è cosa affatto agevole. Sul punto si segnala che l'interrogazione parlamentare n. 5-05309 del 15.9.2011 ha precisato come vada tenuto conto delle condizioni che caratterizzano il mercato e, quindi, del corrispettivo ottenibile, «*secondo una libera contrattazione tra parti contrapposte e consapevoli*». Ne consegue che risulteranno utili i riferimenti a listini o tariffe esistenti, quali ad esempio quelli delle società di noleggio di auto, per quanto riguarda gli autoveicoli, oppure i dati dell'osservatorio immobiliare, per quanto riguarda le abitazioni.

**INDEDUCIBILITÀ dei COSTI:** fin qui le considerazioni riguardanti i soci ovvero i familiari dell'imprenditore. Riguardo invece alle ricadute sulla società, il co. 36-quaterdecies, 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**. Sul versante della società, in sostanza, il Legislatore non si preoccupa del recupero del differenziale rispetto al corrispettivo incassato (e dichiarato), sanzionando la stessa sul lato dei costi. Basta una differenza anche piccola tra il valore del diritto di godimento ed il corrispettivo versato dal socio/familiare per sancire l'**indeducibilità di tutti i costi** relativi al bene.

La questione merita un'attenta riflessione. Partendo dal presupposto che la stretta introdotta dal Legislatore non riguarda i beni ad utilizzo esclusivo aziendale, i quali, per loro stessa natura, non si prestano ad un uso personale da parte dei soci o dei familiari dell'imprenditore, gli altri tipi di beni possono dare luogo alle seguenti casistiche:

- beni concessi a soci o familiari per **uso esclusivamente personale** e **senza** previsione di un **corrispettivo**: in tal caso i costi sono già **indeducibili** in quanto carenti del requisito di **inerenza**, ma all'indeducibilità del costo, ora, si contrappone anche la tassazione del reddito diverso in capo all'utilizzatore;
- beni utilizzati «**promiscuamente**» dall'impresa e dal socio, per i quali attualmente all'interno del D.P.R. 917/1986 non sono previsti criteri «forfetizzati» di determinazione dell'inerenza, i cui costi sono soggetti alla neo-introdotta **sanzione di indeducibilità**, in presenza di un **corrispettivo inferiore al valore normale**;
- beni per i quali esistono **norme che forfetizzano l'inerenza** che, in quanto mai abrogate, continuano ancora ad applicarsi.

Il terzo punto riguarda beni quali le **autovetture** ovvero i **telefonini** intestati alla **società** o alla **ditta individuale** e soggetti ad un determinato criterio di inerenza del costo, in quanto da sempre presunti essere oggetto di uso personale da parte dell'imprenditore. Le novità del D.L. 138/2011 non hanno abrogato le norme già esistenti che disciplinano la rilevanza ai fini della determinazione del reddito dei costi in questione,

<sup>(3)</sup> Rileva invece il caso della società commerciale residente in Italia che concede in uso il bene ad una persona fisica residente all'estero. Ciò in quanto l'art. 23, D.P.R. 917/1986 [CFF 5123] considera tassabili quali redditi diversi le componenti di reddito relative a beni situati in Italia.

tanto che, da più parti, <sup>(4)</sup> si è posto il dubbio se per tali categorie di beni non trovino applicazione le novità da ultimo introdotte, compreso l'invio della comunicazione di cui sotto.

**INVIO della COMUNICAZIONE:** il co. 36-sexiesdecies, 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 comunichino 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 e imprenditore, così come tra socio e familiare, una **sanzione amministrativa** pari al **30%** della **differenza** 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, art. 2, D.L. 138/2011, la sanzione dovuta in solido è quella di cui alla lett. a), art. 11, 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 dall'Agenzia delle Entrate in data 16.11.2011.

**PROVVEDIMENTO ATTUATIVO:** nel provvedimento viene implicitamente chiarito che la **comunicazione** va fatta **sempre** e non solo quando il corrispettivo pattuito è inferiore al valore normale. Inoltre viene ribadito che la comunicazione può essere assolta, in via **alternativa**, dall'**impresa concedente**, dal **socio** o dal **familiare** dell'imprenditore.

Per evitare l'aggiramento della norma si precisa che vanno monitorati anche: le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente, i soci di altra società appartenente allo stesso gruppo e i familiari dei soci.

Obiettivo della disposizione legislativa, come anticipato, è quello di risalire al titolare ultimo (persona fisica) della capacità contributiva, della quale appare formalmente intestataria la società. Appare evidente quindi il perché delle estensioni contenute nel provvedimento. Le stesse sarebbero bastate ai fini del raggiungimento del risultato se non che, visionando il tracciato record allegato al provvedimento attuativo, si evince che devono essere comunicati **anche** i

**beni** che vengono utilizzati dal **socio non persona fisica**.

Non si capisce il motivo di tale richiesta: se sussiste l'obbligo di comunicare i beni utilizzati dai soci che controllano direttamente o indirettamente la società concedente, è inutile comunicare i dati della società interposta, visto che comunque i dati del socio persona fisica sono destinati ad emergere. Anche volendo farvi rientrare i soggetti diversi dalle persone fisiche, è da **escludere** che siano **ricomprese** in tale **ambito società commerciali o titolari di reddito d'impresa**, verso i quali l'art. 67, D.P.R. 917/1986 non si applica. Potrebbero invece rientrarvi società semplici o associazioni professionali che siano socie della società concedente.

Al co. 36-septiesdecies, art. 2, D.L. 138/2011 è previsto che l'Agenzia delle Entrate proceda a controllare «*sistematicamente*» la posizione delle persone fisiche che abbiano utilizzato i beni concessi in godimento e ai fini della **ricostruzione sintetica** del **reddito** tenga conto, in particolare, di qualsiasi forma di **finanziamento** o **capitalizzazione** effettuata nei confronti della società.

Nella comunicazione devono essere indicati, infatti, anche i **finanziamenti** e le **eventuali capitalizzazioni** fatte dai soci nei confronti della società. Fino all'emanazione del provvedimento in commento vi era il dubbio sulle tipologie di finanziamento e di capitalizzazione da comunicare: tutte ovvero solo quelle date in funzione della concessione del bene? Nel provvedimento viene chiarito che va comunicata **qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione** nei confronti della società concedente fatta nel **periodo d'imposta** nel corso del quale il **bene** viene concesso in **godimento** al **socio**. Da ciò consegue che nessuna comunicazione va fatta se i finanziamenti e le capitalizzazioni sono effettuati nei confronti di una società che non ha concesso alcun bene in godimento ai soci del gruppo.

**MODALITÀ e TERMINI della COMUNICAZIONE:** la comunicazione deve essere effettuata entro il **31 marzo dell'anno successivo** a quello di **chiusura del periodo d'imposta** in cui i **beni** sono concessi in **godimento**; in maniera similare, entro lo stesso termine, devono essere comunicati i beni per i quali nel periodo d'imposta precedente è cessato il diritto di godimento. Per i beni concessi in godimento nei periodi d'imposta

(4) G. Ferranti, «La stretta sui beni dei soci si evita in cinque mosse», ne *Il Sole 24 Ore del 21.11.2011*; D. Deotto, «Beni ai soci, obbligo esteso», ne *Il Sole 24 Ore del 22.11.2011*.

precedenti a quello di prima applicazione delle disposizioni in commento, ove il godimento permanga nel periodo d'imposta in corso al 17.9.2011, la comunicazione deve essere effettuata entro il 31.3.2012.

Da un punto di vista operativo, nella **comunicazione** devono essere contenuti i **seguenti elementi**:

- per le persone fisiche: codice fiscale, dati anagrafici e Stato estero di residenza;
- per i soggetti diversi dalle persone fisiche: codice fiscale, denominazione e comune del domicilio fiscale o Stato estero di residenza;
- tipologia di utilizzazione del bene;
- tipologia, identificativo del contratto e relativa data di stipula;
- categoria del bene, durata della concessione (data di inizio e fine), corrispettivo e relativo valore di mercato;
- ammontare dei finanziamenti e capitalizzazioni.

Nel provvedimento è contenuta anche una importante **semplificazione**: è previsto, infatti, che l'**obbligo** della **comunicazione non** sussista quando i beni concessi in godimento al singolo socio o familiare dell'imprenditore, diversi da quelli da indicare nelle categorie «autovettura», «altro veicolo», «unità da diporto», «aereomobile», «immobile», siano di **valore non superiore ad € 3.000**, al netto dell'Iva applicata. Rimangono quindi fuori dalla comunicazione tutti quei beni quali cellulari e personal computer che, data la loro ampia diffusione, avrebbero ulteriormente complicato il lavoro degli operatori.

**CONSIDERAZIONI FINALI**: come più volte accennato l'intervento normativo è volto a riportare l'intestazione dei beni all'effettivo utilizzatore,

scoraggiando l'occultamento di base imponibile attraverso lo schermo societario di beni che di fatto vengono posti nella disponibilità dei soci. A tale riguardo si riportano due brevi osservazioni.

La norma, il D.L. 138/2011, dispone la **decorrenza** a partire dall'anno **2012**, tanto che si richiama una rideterminazione degli acconti dovuti per tale annualità, in merito alla nuova fattispecie di reddito diverso e alla nuova casistica di indeducibilità dei costi in capo alle società.

Da un punto di vista operativo, però, l'Agenzia delle Entrate richiede l'invio della **comunicazione** anche per la messa a disposizione di beni avvenuta in periodi d'imposta **anteriori al 2012**. La ragione risiede nell'obiettivo di utilizzare i dati ricevuti con la comunicazione ai fini dell'accertamento sintetico, non solo dal 2012, bensì per tutte le annualità per le quali non sono ancora prescritti i termini di accertamento.

Come si è potuto evidenziare, la messa a disposizione di beni ai soci sottintende tutta una serie di **adempimenti** che non sempre vengono correttamente eseguiti. Si pensi all'obbligo di corresponsione di un corrispettivo, pena la non deducibilità dei costi carenti del requisito di inerenza; o ancora, si pensi all'assoggettamento a Iva di detto corrispettivo, che deve risultare pari al valore normale per non incappare nell'indeducibilità dell'Iva assolta sull'acquisto dei beni, ecc. L'obbligo di comunicazione anche per le **concessioni pregresse** potrebbe portare alla luce tutta una serie di pratiche non corrette, facilmente individuabili dall'Amministrazione finanziaria in quanto «autosegnalate». Di qui l'esigenza, laddove i termini ancora lo permettano, di ravvedere il prima possibile eventuali comportamenti non conformi all'attuale assetto normativo.