

Imposte dirette

BENI della SOCIETÀ in GODIMENTO ai SOCI

CHIARIMENTI della CIRCOLARE IRDCEC n. 27/2012

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Al fine di **contrastare l'utilizzo distorto** delle società quali **meri schermi societari** volti all'**occultamento** di materia **imponibile**, il Legislatore, con i **co. 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], ha introdotto delle **penalizzazioni reddituali** di cui sono **destinatari** sia l'**impresa** che i **soci** ovvero i **familiari dell'imprenditore**.

Da un lato, con l'**aggiunta della lett. h-ter**), al **co. 1 dell'art. 67, D.P.R. 22.12.1986, n. 917** [CFF 5167], dal **2012** costituisce **reddito diverso** la **differenza** tra il **valore di mercato** ed il **corrispettivo annuo** per la **concessione in godimento** di **beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore individuale**.

Dall'altra, in caso di **corrispettivo inferiore** al **valore normale**, sempre dal **2012** i **costi di esercizio** legati al **bene** risultano **indeducibili** in capo all'**impresa concedente**.

Al fine di **garantire** l'attività di **controllo**, la **società**, 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 concessi in godimento**.

Con il **Provvedimento 16.11.2011, n. 166485**, sono state fornite le **specifiche tecniche** per l'**effettuazione dell'invio**.

In data **2.2.2012** è stata pubblicata la **Circolare n. 27 dell'Irdcec** con cui il Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili fornisce delle **utili indicazioni** per gli **addetti ai lavori**.

BENI INTESTATI alla SOCIETÀ e in GODIMENTO ai SOCI – NUOVA DISCIPLINA: rimandando ai precedenti contributi apparsi su questa *Rivista* una disamina più approfondita della novella legislativa, ⁽¹⁾ in questa sede vengono brevemente ripercorsi i **tratti salienti** delle **nuove norme di contrasto** all'**utilizzo personale** di **beni aziendali**.

A seguito dell'entrata in vigore delle **novità** di cui all'**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 6242], a decorrere dall'esercizio **2012** (per i soggetti aventi **periodo d'imposta** coincidente con l'**anno solare**) costituisce **reddito diverso** ⁽²⁾ «**la differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore**».

Nel corso dell'incontro avuto con la stampa specializzata il 25.1.2012, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che per **valore di mercato** debba intendersi il **valore normale** determinato ai sensi del **co. 3, dell'art. 9, D.P.R.**

(1) E. Rossi, «Beni intestati alla società e in godimento ai soci – Novità», ne «La Settimana fiscale» n° 38/2011, pag. 32; E. Rossi, «Beni intestati alla società e in godimento ai soci – Disposizioni attuative», ne «La Settimana fiscale» n° 47/2011, pag. 29.

(2) Mediante aggiunta della lett. h-ter), co. 1, dell'art. 67, D.P.R. 917/1986.

917/1986 [CFF 5109], ovvero il **prezzo o corrispettivo mediamente praticato** per i **beni** e i **servizi** della stessa specie o similari, in condizioni di **libera concorrenza** ed 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.

Sul fronte della **società/ditta individuale concedente** il co. 36-quaterdecies dell'art. 2, D.L. 138/2011 dispone che i **costi** riconducibili 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**.

Come si avrà modo di chiarire più avanti, la **penalizzazione della indeducibilità** ex D.L. 138/2011 va temperata con le **altre norme** presenti nel Tuir che prevedono una **forfetizzazione dei criteri di inerenza dei costi** (es. autovetture).

Al fine di garantire i **controlli** da parte delle **autorità competenti**, il co. 36-sexiesdecies dell'art. 2, D.L. 138/2011 dispone che l'**impresa concedente** ovvero il **socio** o il **familiare dell'imprenditore** comunichino all'Agenzia delle Entrate i **dati** relativi ai **beni** concessi in **godimento**.

In caso di **omissione** ovvero di **errata trasmissione** della **comunicazione**, è dovuta **in solido** tra **società** e **socio**, così come tra **imprenditore individuale e proprio 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, pur omettendo l'**invio** della **comunicazione**, il **socio/familiare** abbia tassato quale **reddito diverso** l'**eccedenza** rispetto al **valore normale** e la **società/imprenditore** abbia ripreso a **tassazione i costi** relativi al **bene**, la **sanzione** dovuta **in solido** è quella di cui alla lett. a), co. 1, dell'art. 11, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 [CFF 9459] (da € 258 a € 2.065).

Le **specifiche tecniche** per l'**invio** della **comunicazione** sono state fornite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 16.11.2011, mentre in data 2.2.2012 l'Irdcec ha pubblicato la Circolare n. 27/IR che fa il riassunto dei vari interventi di prassi che hanno interessato il **nuovo adempimento** e pone l'attenzione su alcune questioni per cui si attendono gli opportuni **chiarimenti** da parte dell'Amministrazione finanziaria.

CIRCOLARE IRDCEC n. 27/2012: con la Circolare 2.2.2012, n. 27 l'Istituto di ricerca dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili (di seguito Irdcec) è intervenuto fornendo delle utili **indicazioni** per quanto riguarda la **corretta**

esegesi da dare al **nuovo adempimento normativo**.

È stato più volte evidenziato come il **nuovo obbligo di comunicazione** sia finalizzato all'**emersione** della **reale capacità contributiva del socio/familiare della società/impresa individuale** e di come la stessa (comunicazione) consenta all'Agenzia delle Entrate, se del caso, di attivare le opportune **indagini** in capo alla **persona fisica** facendo leva sull'**accertamento sintetico del reddito** di cui all'art. 38, D.P.R. 600/1973 [CFF 6338].

L'Irdcec, sul punto, evidenzia come i **beni** intestati all'**impresa** e assegnati in **godimento ai soci** o ai **familiari** non possano assumere rilievo ai fini dell'**accertamento sintetico «puro»**, basato sulle **spese** effettivamente sostenute, restando le stesse a carico dell'**impresa concedente**, bensì ai fini dell'applicazione del **nuovo redditometro**; un eventuale **accertamento sul socio/familiare** quindi sarà fondato sulla **capacità contributiva** presunta sulla base del **mantenimento del bene**, indice per cui è stata inviata la **comunicazione** di cui al co. 36-sexiesdecies dell'art. 2, D.L. 138/2011.

Riguardo all'ambito applicativo della nuova disciplina – rimarca l'Irdcec – questo non si riduce alle sole **società non operative** ai sensi dell'art. 30, L. 724/1994 [CFF 5555] ma anche a quelle **operative** nonché alle **imprese individuali**.

Come chiarito anche nel Provvedimento attuativo 16.11.2011, n. 166485 obiettivo della novella legislativa è quello di risalire al **titolare** ultimo (persona fisica) della **capacità contributiva** di cui appare **formalmente intestataria la società**; di qui l'**obbligo di monitoraggio** sulle **persone fisiche** che direttamente o indirettamente detengono **partecipazioni nell'impresa concedente**, sui **soci** di altra **società** appartenente allo stesso **gruppo** e sui **familiari dei soci**.

Nel caso in cui il **socio** sia una **società fiduciaria** e il **bene** sia concesso in **godimento** ad una **persona fisica** riferibile alla **quota fiduciaria**, occorre comunicare quale **soggetto beneficiario il fiduciante persona fisica**, trattandosi nella sostanza di **detenzione indiretta di partecipazione**.

Stesso discorso in caso di **trust socio** di una **società** che concede il **bene in godimento al disponente**, il quale andrà comunicato quale **soggetto beneficiario** al pari del **fiduciante**.

Relativamente alla **tipologia di beni** per i quali scatta l'**obbligo di comunicazione**, in maniera del tutto condivisibile l'Irdcec è dell'opinione che questi non siano solo quelli di **proprietà dell'impresa** o posseduti dalla stessa per effetto di un **diritto reale di godimento** (uso, usufrutto, ecc.) ma anche quelli detenuti in **locazione**, anche **finanziaria**, o in **noleggio**.

Ai fini della **comunicazione** i **beni** concessi in **godimento** sono stati suddivisi in sei categorie: **autovetture, altri veicoli** (es. autocarri), **unità da diporto, aeromobili, immobili** ed «**altri**».

Il Provvedimento attuativo 16.11.2011 ha statuito che per la **categoria residuale** degli «**altri**» **beni** la **comunicazione** non vada effettuata quando gli stessi beni risultino di **valore non superiore a € 3.000**, al netto dell'Iva applicata; a tale riguardo, nel silenzio dell'Agenzia delle Entrate, l'Irdcec è dell'idea che i **beni residuali** non rilevino neanche ai fini dell'applicazione delle **penalizzazioni** riguardanti l'**indeducibilità** dei **costi** per l'**impresa** e la **tassazione** in capo all'**utilizzatore** della **differenza** tra il **corrispettivo pattuito** ed il **valore di mercato**.

Sulla corretta **applicazione** delle **penalizzazioni reddituali** arrivano le **indicazioni** più interessanti fornite dall'Irdcec.

INDEDUCIBILITÀ dei COSTI IN CAPO alla SOCIETÀ: le **penalizzazioni** introdotte con il D.L. 138/2011 riguardano sia la **società/impresa individuale** che i **soci/familiari** dell'**imprenditore**.

Per quanto riguarda i secondi, il **deterrente** sta nel **concorso** alla **formazione** del **reddito del minor canone pagato** rispetto ai **valori di mercato**; sul punto non ci sono particolari riflessioni da fare.

In merito ai primi, la **penalizzazione reddituale** consiste nell'**indeducibilità** dei **costi** connessi al **bene** concesso in **godimento** al **familiare/socio** a fronte del **pagamento** di un **corrispettivo inferiore** al **valore normale**; verificato che il **corrispettivo** pagato dal **socio/familiare** non è in linea con i **valori di mercato**, tutti i **costi** sostenuti dalla **società** in relazione al **bene** divengono **indeducibili**, quindi, a titolo esemplificativo, la **ripresa a tassazione** verterà le **quote** di **ammortamento**, i **canoni di locazione**, anche finanziaria, le **spese di manutenzione**, le **tasse di possesso**, ecc.

Sulla base del tenore letterale della norma, l'**indeducibilità** riguarderebbe l'**intero ammontare** dei **costi**, a prescindere dall'**entità** del **corrispettivo** previsto; basterebbe quindi una seppur **piccola differenza** tra il **valore normale** ed il **corrispettivo** pagato dal **socio/familiare** per sancire l'**indeducibilità** di **tutti** i **costi** relativi al **bene** sostenuti dall'**impresa**.

Sul punto l'Irdcec prende posizione per una **soluzione** più **garantista** nei confronti del **contribuente**; in sintesi, secondo l'Irdcec, dovrebbe essere considerata **indeducibile** solo la **quota parte** di **costi** proporzionalmente

corrispondente al **rapporto percentuale** tra **valore normale «eccedente»** il **corrispettivo** ed il **valore normale** del **diritto di godimento**.

La **soluzione** prospettata dall'Irdcec appare pienamente **condivisibile**.

Il **delta** tra il **valore normale** ed il **corrispettivo** applicato rispecchia in pieno la **buona fede** mostrata dal **contribuente** nell'utilizzo dello **schermo societario**; un **differenziale** pari a **zero**, infatti, corrisponde ad un **utilizzo oneroso** parametrato ai **valori di mercato** e, in quanto tale, **non sanzionabile**; un **differenziale** pari al **valore di mercato**, invece, dà evidenza dell'**utilizzo gratuito** di un **bene** da parte del **socio** e, per tale motivo, va recuperato a **tassazione in misura integrale** in modo da neutralizzare la **deduzione** dei **costi** operata dalla **società**.

Riguardo all'**applicazione** pratica del concetto espresso dall'Irdcec si ritiene utile fornire l'esempio riportato a pag. seg.

In un precedente intervento ⁽³⁾ è stato evidenziato come risulti di **dubbia applicazione** l'**indeducibilità** dei **costi** laddove il **bene** sia già **oggetto** di **norme** che ne **forfetizzano l'inerenza**.

Il caso è, ad esempio, quello delle **autovetture**, per le quali l'art. 164, D.P.R. 917/1986 [CFF 5264] già dispone una **deducibilità parziale** dei relativi **costi**, in quanto il loro **utilizzo** è presunto essere da sempre **promiscuo** per l'**attività commerciale** e per **uso personale** da parte dell'**imprenditore**.

Il problema è se prevalga o meno il **criterio di specialità**.

A tale riguardo si evidenzia che la stessa Agenzia delle Entrate ha precisato ⁽⁴⁾ che le **nuove disposizioni** trovano applicazione solo nel caso in cui il Testo unico delle imposte sui redditi «**non preveda specifiche norme che limitano la deducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento in capo al concedente**».

Il caso era quello del **socio/amministratore** con in **uso l'autovettura aziendale**, che fosse anche **dipendente** (o meglio, **collaboratore** la cui disciplina è assimilata a quella da **lavoratore dipendente**) della **società concedente**; nel caso in esame l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la nuova previsione inserita nell'art. 67, co. 1, lett. h-ter), D.P.R. 917/1986 [CFF 5167] deve lasciare spazio alle regole di **tassazione convenzionale** dei **fringe benefit** contemplate all'interno della categoria dei **redditi di lavoro dipendente**.

L'Irdcec è dell'opinione che il concetto espresso

⁽³⁾ E. Rossi, op. cit.

⁽⁴⁾ Incontro con la stampa specializzata del 18.1.2012.

INDEDUCIBILITÀ dei COSTI – ESEMPIO

Costi relativi al bene	€ 3.000
Valore normale	€ 12.000
Corrispettivo versato dal socio	€ 10.000
$\% \text{ Costi indeducibili} = \frac{\text{Valore normale eccedente}}{\text{Valore normale}} = \frac{€ 2.000}{€ 12.000} = 16,67\%$	
Costi indeducibili =	€ 500

dall’Agenzia delle Entrate in tema di **fringe benefit** possa essere esteso a tutti i casi in cui il Tuir già preveda **norme di forfeizzazione dell’inerenza**, pena una **violazione del principio di doppia imposizione**.

Infatti, rimanendo alle **autovetture**, la **mancata estensione** sopra enunciata determinerebbe:

- l’**indeducibilità di tutti i costi** relativi all’**autoveicolo**, nonostante una parte degli stessi sia inerente ai sensi dell’art. 164, D.P.R. 917/1986;
- l’**imputazione** in capo alla **società** di un **componente positivo** pari al **corrispettivo pattuito** per l’**utilizzo del veicolo**;
- l’**emersione** di un **reddito diverso** in capo al **socio**, pari al **differenziale** tra il **valore di mercato** ed il **corrispettivo pattuito**.

FINANZIAMENTI e CAPITALIZZAZIONI: in precedenza è stato osservato come l’**obiettivo** della **novella legislativa** sia **duplice**: contrastare l’**abuso** che tante volte viene fatto dello **schermo societario** e dare un’**efficace strumento** agli Uffici finanziari per la **ricostruzione sintetica del reddito delle persone fisiche**.

In merito al secondo aspetto, in particolare, l’art. 2, co. 36–septiesdecies, D.L. 138/2011, prevede che a tali fini l’Agenzia delle Entrate tenga conto di « **qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società**».

Tant’è che nel già menzionato Provvedimento attuativo 16.11.2011 viene disposto che la **comunicazione**, di cui all’art. 2, D.L. 138/2011, debba essere effettuata anche per **qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione** nei confronti della **società concedente**.

Se già il provvedimento attuativo sembra essere andato oltre il dato normativo richiedendo la **comunicazione**

oltre che dei **beni** anche di ogni forma di **capitalizzazione** resa dal **socio**, la stessa Agenzia delle Entrate è andata ancora più in là nel corso dell’**incontro** con la **stampa specializzata** tenutosi il 25.1.2012, prevedendo che i detti **finanziamenti e versamenti** vadano comunicati, per il loro **intero ammontare**, indipendentemente dal fatto che tali **operazioni** siano **strumentali all’acquisizione dei beni** poi concessi in **godimento ai soci**.

Tale risposta mira ad evitare l’**aggiornamento normativo** mantenendo l’**obbligo di comunicazione** anche per i **finanziamenti** effettuati da **soci diversi** dalle **persone** che utilizzano i **beni** o comunque non riconducibili all’**acquisto dei beni** che devono essere, però, pur sempre concessi in **godimento** perché sussista l’**obbligo di comunicazione**.

Come però giustamente evidenziato dall’Irdcec non possono essere onerati i **contribuenti** di comunicare tutti quei **dati** che risultano già in possesso dell’Amministrazione finanziaria.

Di qui l’auspicato chiarimento che **non vanno comunicati i dati** relativi alla **costituzione** ed agli **aumenti di capitale** della **società** che risultano già presenti nell’**anagrafe tributaria** a seguito della **registrazione** dei relativi **atti**.

COMUNICAZIONE: il provvedimento attuativo ha statuito che la **comunicazione** debba 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**;
- **entro il 31.3.2012** per i **beni** concessi in **godimento** nei **periodi d’imposta precedenti** a quello di **prima applicazione** delle disposizioni del provvedimento. ⁽⁵⁾ Come ampiamente accennato la **comunicazione** va

⁽⁵⁾ Quindi al 2012, in caso di periodo coincidente con l’anno solare.

effettuata anche per «*qualsiasi forma di finanziamento o di capitalizzazione nei confronti della società concedente*».

Poiché il punto 3.6 del provvedimento attuativo prevede che la **comunicazione** debba essere effettuata anche con riguardo ai **beni** per i quali nel **periodo d'imposta** precedente sia cessato il **diritto di godimento**, l'Irdcec è dell'opinione che ad analoga conclusione debba pervenirsi per le **capitalizzazioni** fatte dai **soci**, quindi vanno comunicati anche i **finanziamenti** e le **capitalizzazioni**

estinti o restituiti alla fine del periodo d'imposta.

Infine, poiché la **sanzione** per l'**omessa comunicazione** è **parametrata** al **differenziale** esistente tra il **valore di mercato** ed il **corrispettivo** versato dal **socio**, l'Irdcec afferma che **nessuna sanzione** dovrebbe applicarsi in caso di **violazione** dell'**obbligo** di **comunicazione** dei **finanziamenti** o delle **capitalizzazioni**, essendo in tali ipotesi **irrilevante** la **differenza** tra il **corrispettivo** ed il **valore di mercato** nonché l'eventuale **adeguamento** alle relative **previsioni normative**.

ARTICOLI CORRELATI



Società di comodo e beni assegnati ai soci
(Primo Ceppellini)

Guida ai controlli fiscali, n. 3/2012, pag. 19