

Manovra di Ferragosto/5

BENI INTESTATI alla SOCIETÀ e in GODIMENTO ai SOCI

NOVITÀ

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Con i co. 36-terdecies – 36-duodevicies, dell'art. 2, D.L. 138/2011, conv. con modif. dalla L. 148/2011, il Legislatore ha introdotto una **forte stretta** sui **beni** che, seppure **formalmente gestiti** nell'ambito del **regime d'impresa**, risultano nella realtà in **godimento personale** a **soci** ovvero a **familiari dell'imprenditore individuale**.

In particolare, con l'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** ed il **corrispettivo annuo** per la **concessione in godimento** di **beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore individuale**. Non solo. In caso di **corrispettivo inferiore al valore normale**, i

costi di esercizio legati al **bene** risultano **indeducibili** in capo all'**impresa concedente**.

Al fine di garantire l'**attività di controllo**, nell'ipotesi di **corrispettivo inferiore al valore normale**, l'**impresa concedente**, 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**. In caso di **mancato invio** di detta **comunicazione**, i soggetti obbligati al suo invio sono tenuti alla **corresponsione in solido** di una **sanzione amministrativa** che arriva fino al **30%** della **differenza** tra il **valore normale** ed il **corrispettivo** dovuto per il **godimento del bene**.

MANOVRA di FERRAGOSTO – STRETTA sull'UTILIZZO dei BENI da PARTE dei SOCI: nell'ambito di un generale **inasprimento** della **disciplina** avente ad oggetto le **società di comodo**,⁽¹⁾ 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, introducono una forte «**stretta**» all'**utilizzo** dei **beni aziendali** da parte dei **soci**, ovvero dei **familiari dell'imprenditore individuale**.

Conscio del fatto che sempre più spesso i **contribuenti** acquistano **beni** per **fini privati** forti dello **schermo societario**, il Legislatore ha implementato un meccanismo tale per cui, a fronte dell'**emersione di materia imponibile** in capo ai **soci** ed alla **società**, viene potenziata

l'azione dell'**accertamento sintetico del reddito** sulle **persone fisiche**, mediante l'istituzione di un'**apposita comunicazione** con il compito di far emergere alla radice la **capacità contributiva** correlata alla **spesa effettuata**.

NUOVA FATTISPECIE di REDDITO DIVERSO: con l'aggiunta della **lett. h-ter**, al co. 1, dell'art. 67, D.P.R. 917/1986 [CFF 5167], costituisce ora⁽²⁾ **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 il **bene aziendale** venga utilizzato a **fini extra imprenditoriali**, a fronte di

(1) Per maggiori approfondimenti si rimanda a E. Orsi, «Società di comodo – Novità», ne «La Settimana fiscale» n° 36/2011, pag. 19.

(2) Sulla decorrenza delle nuove disposizione si tornerà più nello specifico infra.

un **corrispettivo inferiore** al valore di mercato.

Proprio la locuzione «**beni dell'impresa**», fa sì che la nuova disposizione **non trovi applicazione** nei confronti delle **società semplici** (per cui il Codice civile, ai sensi dell'art. 2249, vieta l'**esercizio di attività commerciali**) e ai loro **soci** e agli **esercenti arti e professioni** ed ai loro **familiari**.

Riguardo ai **familiari dell'imprenditore individuale**, ai sensi dell'art. 5, u.c., D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5105], questi sono il **coniuge**, i **parenti entro il terzo grado** e gli **affini entro il secondo**.

All'attento lettore non sarà sfuggito il fatto che la **nuova disposizione** riprende quanto già avviene nell'ambito delle **imposte indirette**, dove, ai fini Iva, l'art. 4, co. 5, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 204] dispone l'**indetraibilità dell'Iva** assoluta sull'**acquisto di beni** (immobili, unità da diporto, aeromobili o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e complessi sportivi e ricreativi), che vengano messi a **disposizione dei soci gratuitamente** o a fronte di un **corrispettivo inferiore al valore normale**.

Sui **legami con la disciplina Iva** si tornerà in modo più approfondito nelle **considerazioni finali**.

Rimanendo alle imposte dirette, il **socio** ovvero il **familiare dell'imprenditore 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**, 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 ② 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 acquisiti 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.*».

Considerato il fatto che nell'ambito della **nuova disciplina** presumibilmente non rientre-

ranno solo i **beni** ⁽³⁾ di **proprietà dell'impresa**, per intenderci quelli annotati nel **registro beni ammortizzabili** di cui all'art. 65, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5165], ma anche i **beni di terzi** condotti in **locazione**, va da sé che se la **società** ovvero la **ditta individuale** paga dei **canoni di noleggio** per un **bene dato in uso ad un socio** ovvero ad un **familiare**, è da ritenere che il **corrispettivo** da questi pagato **non potrà essere inferiore** a quello a sua volta **pagato dalla società**, pena la **tassazione del differenziale** quale **reddito diverso** in capo alla **persona fisica**.

RICADUTE sull'IMPRESA: fin qui considerazioni riguardanti i **soci** ovvero i **familiari dell'imprenditore**.

Ma quali sono le **ripercussioni** in capo alla **società** ovvero alla **ditta individuale**, in caso di **corrispettivo pagato in misura inferiore al valore di mercato dell'utilizzo del bene?**

A tale riguardo, il co. 36-quaterdecies, dell'art. 2, D.L. 138/2011, dispone che i **costi** relativi ai **beni** relativi all'**impresa** concessi in **godimento** ai **soci** o ai **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.

Si osservi come il Legislatore usi la **locuzione «non sono in ogni caso ammessi in deduzione»**; ciò sta a significare che se una data fattispecie risulta già oggetto di un **criterio «forfettizzato»** di **inerenza del costo** – si pensi all'**autovettura ad uso promiscuo** utilizzata dal socio, i cui **costi** rilevano al **40%** nei **limiti del costo fiscalmente riconosciuto** all'atto dell'**acquisto** – la **norma speciale** prevale su quella **ordinaria**, prevedendo l'**indeducibilità tout court** di **tutti i costi** relativi al **bene concesso in godimento per un corrispettivo inferiore al valore di mercato**.

Si noti infine come la **sanzione dell'indeducibilità dei costi**, legittima seppure dura nell'ambito delle società di capitali, risulti dare vita a fenomeni di **doppia imposizione** nell'ambito delle **imprese familiari, società di persone** ovvero **S.r.l.**

(3) *Sull'esatta individuazione dei beni interessati dalle novità in commento, occorre attendere il decreto attuativo di cui si parlerà infra.*

ESEMPIO

Ipotesi

Valore di mercato utilizzo bene	€ 10.000,00
Corrispettivo annuo	€ 8.000,00
Costi esercizio legati al bene	€ 5.000,00
In capo al socio (ovvero al familiare dell'imprenditore)	
Reddito diverso pari a	€ 2.000,00
In capo alla società/imprenditore	
Variazione in aumento pari a	€ 5.000,00
Sanzione in solido (30%) = € 600	

A meno che, a prescindere dall'invio della **comunicazione, società e socio** (familiare) abbiano **già provveduto** a far concorrere alla **formazione** del **reddito** gli **importi** di cui sopra, nel qual caso la **sanzione** è quella da € 258 a € 2.065, come previsto dall'art. 11, co. 1, lett. a), D.Lgs. 471/1997 (da corrispondere sempre **in solido**)

che hanno **optato** per il **regime di tassazione** per **trasparenza del reddito prodotto**.

In tali casi, infatti, la citata **indeducibilità** provoca una **duplicazione impositiva**, perché la stessa si traduce, per il **socio** o il **familiare**, in un **aumento del reddito «di partecipazione»**, il quale va ad aggiungersi alla **tassazione** quale **reddito diverso del differenziale** di cui sopra.

ATTIVITÀ di CONTROLLO e ASPETTO SANZIONATORIO: il co. 36-sexiesdecies, dell'art. 2, D.L. 138/2011 afferma che, nelle ipotesi di cui al co. 36-quaterdecies (quindi, il caso in cui i **costi** relativi al **bene** concesso **in uso** risultino tutti **indeducibili**, in conseguenza di un **corrispettivo** pagato dal **socio/familiare** inferiore al **valore normale**), l'**impresa concedente** ovvero il **socio** o il **familiare dell'imprenditore** comunicano all'Agenzia delle Entrate i **dati** relativi ai **beni** concessi **in godimento**.

Per le **modalità** ed i **termini** dell'**invio** occorre attendere l'**emanazione** di un **apposito provvedimento attuativo**; è molto probabile però che con il **provvedimento** in questione verranno indicati anche i **tipi di bene** per i quali opera la disciplina in esame.

In caso di **omissione** ovvero di **errata tra-**

smissione 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].

MONITORAGGIO dell'AGENZIA delle ENTRATE ed ENTRATA in VIGORE delle NUOVE DISPOSIZIONI: al co. 36-septiesdecies, dell'art. 2, D.L. 138/2011, viene fuori quello che è l'**obiettivo** delle **novità** in commento: **dissuadere il contribuente** dall'**intestare beni personali a società**.

Viene previsto che 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. Come dire, viene dichiarata «guerra aperta» a tutte quelle **pratiche abusive** di utilizzo delle **società** quali «scudo» contro il Fisco.

In futuro occorrerà pensarci due volte prima di dotare le **società** di quelle risorse (es. **finanziamento soci**) necessarie all'**acquisto** del **bene** di cui si sa da subito l'**uso personale**, cioè in quanto, nonostante lo **schermo societario**, l'Agenzia delle Entrate potrà facilmente risalire al **reale titolare** di quella **capacità contributiva**, di cui è **formalmente intestataria** la **società**.

Riguardo all'entrata in vigore delle nuove disposizioni, il co. 36-duodevices, 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**.

CONSIDERAZIONI FINALI: a parte le ricadute in materia di **accertamento sintetico** del reddito in capo alle persone fisiche, che meriterebbe una trattazione a parte, si vuole richiamare l'attenzione del lettore su alcune **problematiche** lasciate aperte dalle novità in commento. Prima fra tutte, quella riguardante il **socio** che è anche **amministratore** della **società intestataria** del **bene** concesso in **godimento**. Prendiamo il caso, assai frequente, di un **socio amministratore** autorizzato dall'**assemblea** all'**utilizzo** dell'**autovettura aziendale**.

Come si deve comportare questi, in merito al possibile **utilizzo personale** del bene?

Deve procedere comunque a corrispondere un **corrispettivo** (non inferiore al valore normale) alla società, anche se tassa un **fringe benefit** quale reddito da lavoro dipendente?

A tale riguardo, il principio della **tassazione convenzionale** del **fringe benefit** dovrebbe prevalere sull'**attrazione a tassazione** del **differenziale** quale **reddito diverso** ma sul punto sarebbe auspicabile un intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Ancora, in precedenza si è accennato all'**obbligo** ai fini **iva** di mettere a disposizione dei **soci/familiari** il **bene** a fronte di un **corrispettivo non**

inferiore al valore normale, pena l'**indetraibilità** dell'**iva** assolta sull'**acquisto** degli stessi **beni**.

L'**assoggettamento** a corrispettivo, trova la radice nel co. 2, dell'art. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF 203], dove viene previsto che costituiscano **prestazioni di servizi** le **concessioni** di **beni** in **locazione, affitto, noleggio** e simili.

Anche se non è una novità, chi si avvale dello **schermo societario** dovrebbe tenere a mente che il **costo** per il **socio** non è dato solo dal **corrispettivo** pagato alla società, ma anche dall'**iva** che su questo viene applicata dalla società, peraltro passata dal 20 al **21%**, per opera dello stesso D.L. 138/2011.

Poiché, per quanto detto, l'Agenzia delle Entrate passerà al **controllo serrato** di tutte le **intestazioni** di **comodo**, peraltro in maggioranza auto segnalate per effetto della comunicazione di cui sopra, il **mancato assolvimento** di tutti gli **obblighi prescritti** (tra cui la regolare applicazione dell'**iva**) sarà **facilmente individuato** e **sanzionato** dal Fisco; una ragione in più per riflettere sul giusto modo di operare.

Per concludere, una riflessione su quella asimmetria, accentuata anche in forza delle novità in commento, tale per cui, a fronte di **componenti positivi** di **reddito** interamente **tassati** dalla società (i **corrispettivi** incassati dalla **società/ditta individuale** a fronte dell'**utilizzo** del **bene** da parte del **socio/familiare**) sovente si contrappongono **componenti negativi** di **reddito interamente** (costi legati ad immobili patrimonio, vedi art. 90, co. 2, D.P.R. 917/1986 [CFF 5190]) ovvero solo **parzialmente** (costi delle autovetture utilizzate ad uso promiscuo, vedi art. 164, D.P.R. 917/1986 [CFF 5264]) **indeducibili**.

A parere di chi scrive questa non è tanto una **carezza** sul **piano sistematico** quanto una **precisa volontà** del Legislatore di andare verso un'**eliminazione** della **categoria** dei **beni aziendali** cd. **ad uso promiscuo**; il **bene** o è **strumentale** o **non lo è**.

Nel primo caso, i relativi **costi** e **ricavi** devono concorrere alla **formazione** del **reddito imponibile** della **società/ditta individuale**.

Nel secondo caso, il **costo** sostenuto può al più dare conto al Fisco di quella **capacità contributiva** che non trova riscontro nei **redditi dichiarati** dal **contribuente persona fisica**.

La strada sarebbe anche quella giusta, basta che poi sia la realtà dei fatti a stabilire cosa è **strumentale** e non le **esigenze** di **gettito**.