

Circolare n. 12 del 22 novembre 2011

Manovra di Ferragosto 3

Trattamento fiscale dei beni utilizzati dai soci

Premessa

Il Decreto Legge n. 138 del 13 agosto 2011 (di seguito "**Manovra di Ferragosto**" o "**Manovra**"), convertito, con modifiche, nella Legge n. 148 del 14 settembre 2011, ha introdotto nuove misure contro la crisi finanziaria, finalizzate a favorire la stabilizzazione dei conti pubblici nel biennio 2012 - 2013.

Con la presente circolare analizzeremo le tematiche inerenti il "Trattamento fiscale dei beni utilizzati dai soci", anche alla luce del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2011 (di seguito, il "**Provvedimento**").

Indice

1. Beni dell'impresa utilizzati dai soci
2. Ambito soggettivo
3. Ambito oggettivo
4. Valore di Mercato
5. I finanziamenti e le capitalizzazioni
6. Effetti fiscali
7. Obblighi di comunicazione
8. Entrata in vigore

1. Beni dell'impresa utilizzati da soci

L'articolo 2, commi da 36-terdecies a 36-duodevicies della Manovra ha introdotto una nuova fattispecie di reddito diverso (art.67 TUIR, comma 1, lett. h-ter), individuata nella differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo pagato per il godimento di beni appartenenti ad imprese da parte dei soci di società o di familiari dell'imprenditore, che viene assoggettata a tassazione in capo al soggetto beneficiario.

Inoltre, la Manovra ha disposto che:

- (i) i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore, a prezzi non di mercato, non sono deducibili dal reddito imponibile¹;
- (ii) occorre fornire all'Agenzia delle Entrate una comunicazione con i dati relativi ai beni concessi in godimento.

La disposizione ha l'obiettivo di contrastare l'utilizzo di beni formalmente intestati alle imprese, ma di fatto utilizzati a fini privati.

2. Ambito soggettivo

Il Provvedimento ha specificato che interessati dalla norma sono tutti i soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva.

La nuova disposizione coinvolge quindi, sia le imprese individuali, che le società di capitali e di persone (in seguito, l'"**Impresa Concedente**" o le "**Imprese Concedenti**").

Restano invece escluse le società semplici, in quanto non svolgono alcuna attività d'impresa, i lavoratori autonomi, gli enti non commerciali, che svolgono esclusivamente attività istituzionale, e le società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia.

Relativamente ai beneficiari dei beni in godimento (in seguito, i "**Beneficiari**"), il requisito soggettivo trova applicazione nei confronti dei seguenti soggetti:

- o l'imprenditore e suoi familiari;
- o i soci, diretti o indiretti, della società che concede il godimento, e loro familiari.

Per familiari si intendono (art.5 comma 5 TUIR) il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

¹ La indeducibilità del costo ai fini del reddito determinerà anche la indetraibilità dell'Iva ad esso relativa.

3. Ambito oggettivo

Il presupposto oggettivo è che le Imprese Concedenti diano in uso ai Beneficiari beni dell'impresa.

Ai fini dell'applicazione della normativa, non assume rilevanza il titolo giuridico in base al quale l'Impresa Concedente ha in disponibilità il bene (proprietà – leasing – locazione – ecc.), né la tipologia di contratto attraverso il quale essa trasferisce la disponibilità in capo al Beneficiario.

Parimenti, non rileva la classificazione del bene nel bilancio dell'Impresa Concedente (merce – immobilizzo), essenziale è solo che l'utilizzo del bene sensibile sia passato dalla sfera di utilizzo dell'Impresa Concedente a quella del Beneficiario.

Inoltre, non viene previsto un periodo minimo di utilizzo del bene, per cui la disciplina si applica anche per utilizzi saltuari o sporadici.

Il Provvedimento ha chiarito che rientrano tra i beni sensibili:

- a) autovetture ed altri veicoli;
- b) unità di diporto;
- c) aeromobili;
- d) immobili;
- e) ogni altro bene diverso da quelli precedenti, il cui valore non sia superiore ad euro 3.000.

In relazione soprattutto alle autovetture, si ritiene che la disposizione non operi qualora i Beneficiari ricevano il bene nell'ambito di un rapporto di lavoro e questo qualifichi (e sottoponga a tassazione) l'utilizzo del bene quale "fringe benefit".

4. Il Valore di Mercato

Il terzo presupposto per la nuova disciplina è che per l'utilizzo del bene vi sia un differenziale negativo tra corrispettivo pattuito e valore di mercato.

Occorre cioè, che il bene venga concesso in uso al Beneficiario ad un prezzo più basso rispetto a quello ricavabile dal mercato.

Sebbene la norma utilizzi (impropriamente si ritiene) il termine "Valore di Mercato", per la congruità del prezzo dell'utilizzo, dovrà farsi riferimento al valore normale ai sensi dell'art.9, comma 3, del TUIR il quale dispone che: "Per valore normale,, si intende

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. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore”.

Tale “valore di mercato” va quindi ricercato, ad esempio:

- o per quanto concerne gli immobili, nel canone di locazione mediamente offerti sul mercato (come da annunci delle agenzie immobiliari) per unità immobiliari analoghe per ubicazione, metratura, pregio, ecc.;
- o per quanto concerne le autovetture/imbarcazioni, alle tariffe mediamente applicate dalle imprese di autonoleggio e di locazione in ambito nautico, per tipologie similari per cilindrata, metratura, pregio, per durata, ecc.

5. I finanziamenti e le capitalizzazioni

La normativa prevede che rientrano nella nuova disciplina, ma, si ritiene, solo ai fini dell’obbligo di comunicazione, di cui appresso, anche i finanziamenti o le capitalizzazioni effettuate dai Beneficiari a favore delle Imprese Concedenti.

Non è chiaro, tuttavia, se l’obbligo di comunicazione delle erogazioni in conto finanziamento o in conto capitale sorga:

- a) solo qualora l’Impresa Concedente consenta l’utilizzo dei beni aziendali ai Beneficiari a prezzi non di mercato;
- b) ovvero, ogni qual volta l’Impresa Concedente dia in uso beni, anche applicando ai Beneficiari prezzi di mercato;
- c) ovvero ancora, in ogni ipotesi di erogazione da parte dei Beneficiari a favore dell’Impresa Concedente, a prescindere dall’utilizzo dei beni aziendali.

In attesa di chiarimenti ministeriali, si ritiene che l’obbligo di comunicazione delle erogazioni dei Beneficiari sorga solo nella ipotesi sub a), in quanto nelle ipotesi sub b) e c), non vi è alcun obbligo di comunicazione di utilizzo di beni, né alcun effetto fiscale penalizzante per Beneficiari e Imprese Concedenti.

6. Effetti fiscali

Riassumendo quanto sin qui analizzato, laddove l'Impresa Concedente dia in uso ai Beneficiari un bene aziendale ad un prezzo inferiore a quello di mercato, si avranno i seguenti effetti:

- a) la differenza tra il valore "di mercato" di tale godimento e l'eventuale corrispettivo pattuito è tassata in capo al Beneficiario persona fisica o non residente, come reddito diverso (art. 67, c. 1 nuova lett. h-ter) del TUIR);
- b) i costi relativi ai beni concessi in godimento sono indeducibili dal reddito d'impresa, sia se riferibili all'acquisto della disponibilità (ammortamenti, canoni di leasing e di locazione), sia se riferibili alle spese di gestione (spese di manutenzione, utenze, carburanti);
- c) l'IVA relativa ai costi indeducibili risulterà indetraibile;
- d) l'Impresa Concedente o i Beneficiari dovranno trasmettere all'Agenzia delle Entrate la comunicazione di cui appresso;
- e) i finanziamenti e le capitalizzazioni delle Imprese Concedenti, effettuate dai Beneficiari, andranno inserite nella comunicazione.

Allo stato attuale della normativa e relative interpretazioni, la indeducibilità dei costi pare assoluta, e non riferita al solo ammontare del valore di mercato che eccede il corrispettivo pattuito. Ciò non appare convincente posto che per il beneficiario, viene sottoposto invece a tassazione solo il citato differenziale.

Di seguito si riportano due esempi relativi alla tassazione:

Esempio 1

Una società concede in locazione un appartamento di proprietà a un socio per un corrispettivo di 15.000 euro annui e deduce costi (ammortamenti, manutenzioni ordinarie e altri costi, per la quota deducibile) inerenti lo stesso appartamento, per 10.000 euro annui.

A seguito di verifica fiscale, l'Agenzia Entrate determina un valore normale per la locazione pari a 16.000 euro.

Le conseguenze saranno:

- o maggior reddito determinato in capo al socio locatario per 1.000 euro;
- o maggior reddito determinato in capo alla società per 10.000 euro per effetto dell'indeducibilità di tutti i costi riferiti a quel bene;

- IVA indetraibile sui costi riferiti al bene.

Esempio 2

Una società concede, in comodato, un appartamento a un socio e non deduce i corrispondenti costi inerenti lo stesso appartamento.

A seguito di verifica fiscale, l'Agenzia Entrate determina un valore normale per la locazione di quell'appartamento pari a 16.000 euro.

Le conseguenze saranno:

- il socio beneficiario deve dichiarare un reddito di 16.000 euro;
- la società perde l'IVA sui costi non dedotti.

7. Obblighi di comunicazione

Per facilitare l'attività di prevenzione di comportamenti elusivi, la norma ha previsto l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate, i dati relativi ai beni concessi in godimento.

Con il Provvedimento sono state fornite le indicazioni relative agli elementi da indicare nella citata comunicazione che sono:

- il codice fiscale, i dati anagrafici e lo stato estero di residenza, relativamente alle persone fisiche;
- il codice fiscale, la denominazione il comune del domicilio fiscale o lo stato estero di residenza relativamente ai soggetti diversi dalla persone fisiche;
- la tipologia di utilizzazione del bene;
- la tipologia e l'identificazione del contratto del bene concesso in godimento e la data della relativa stipula;
- la categoria del bene;
- la durata della concessione, con indicazione della data di inizio e fine;
- il corrispettivo e il relativo valore di mercato;
- l'ammontare dei finanziamenti e delle capitalizzazioni.

La comunicazione deve essere:

- trasmessa utilizzando il servizio Entratel, Fiscoonline o per il tramite di intermediari abilitati;
- inviata alternativamente dall'impresa concedente, ovvero dal socio o dal familiare dell'imprenditore, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta in cui i beni sono concessi in godimento;
- inviata entro il 31 marzo relativamente ai beni per i quali nel periodo di imposta precedente è cessato il diritto di godimento;
- inviata **entro il 31 marzo 2012** relativamente ai beni concessi in godimento nei periodi precedenti a quello di prima applicazione del provvedimento;
- effettuata per ogni bene concesso in godimento nel periodo di imposta, ovvero per ogni finanziamento o capitalizzazione realizzati nello stesso periodo. L'obbligo sussiste anche per i beni per i quali il godimento permane nel periodo di imposta in corso al 17 settembre 2011 e per i finanziamenti e le capitalizzazioni in corso nello stesso periodo;
- effettuata anche per i beni concessi in godimento dall'impresa ai soci o familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo.

Se la comunicazione all'Agenzia delle Entrate non viene effettuata, o viene effettuata con la trasmissione di dati incompleti o non veritieri, in aggiunta alle altre penalizzazioni evidenziate al paragrafo 6, si applicherà, in solido tra le parti, una sanzione amministrativa pari al 30% della differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo annuo per la concessione in godimento.

Se, invece, la società concedente riprende a tassazione i costi relativi al bene concesso in godimento e il soggetto utilizzatore assoggetta ad imposizione la differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo annuo pattuito, la sanzione applicabile per l'omessa comunicazione o la trasmissione di dati non veritieri o incompleti, è quella prevista dall'art. 11, comma a) del D.lgs. n. 471/1997 (sanzione da 258 € a 2.065 €).

L'Agenzia delle Entrate procederà a controllare sistematicamente la posizione delle persone fisiche, che hanno utilizzato i beni concessi in godimento.

Ed ai fini della determinazione sintetica del reddito dei Beneficiari questa terrà conto di qualsiasi forma di finanziamento o di capitalizzazione effettuata dagli stessi nei confronti dell' Impresa Concedente.

8. Entrata in vigore

Le novità illustrate si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge (quindi dal 2012), tuttavia, come già accennato, relativamente ai beni concessi in godimento nei periodi precedenti a quello di prima applicazione del provvedimento permane l'obbligo di inviare la comunicazione entro il 31 marzo 2012.

Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione si dovrà assumere, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le nuove disposizioni.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.