

La concessione di beni in godimento a soci o familiari dell'imprenditore

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 13 Febbraio 2012

in vista dell'importante scadenza di fine marzo, ecco tutte le istruzioni tecniche per l'invio dei dati dei beni concessi in godimento ai soci da parte delle società

Aspetti generali

Particolarmente avversato, nelle normative di recente introduzione in materia tributaria, è il fenomeno dell'intestazione fittizia di beni a società, ovvero della «copertura» di beni di utilizzo privato/familiare attraverso una «veste giuridica» che può fruire dei regimi fiscali riservati alle attività di impresa.

In tale cornice si inquadra la normativa speciale in materia di società non operative (art. 30, L. n. 724/1994, e s.m.i.), che penalizza fortemente – attraverso un meccanismo di tipo presuntivo – le ipotesi di società «fittizie», cioè non finalizzate all'esercizio di una attività di impresa, bensì (si suppone) all'ottenimento di un vantaggio sotto il profilo tributario.

La c.d. *manovra di ferragosto* 2011 (D.L. n. 138/2011) è intervenuta, in un contesto normativo generale nel quale figura peraltro l'inasprimento delle norme sulle società *di comodo* (presunzione di non operatività per le società in perdita strutturale ed elevazione alle stesse dell'aliquota IRES, fatta salva la possibilità di chiedere e ottenere la disapplicazione mediante istanza all'Agenzia delle Entrate), prevedendo peculiari conseguenze in caso di destinazione dei beni d'impresa alle esigenze personali e/o familiari dell'imprenditore.

In breve: la normativa di contrasto

La ricostruzione delle previsioni normative in commento, che sono già state oggetto di un intervento su questo sito, può essere effettuata sulla base delle schede di lettura predisposte dal Servizio Studi della Camera dei Deputati, che affermano quanto segue:

- i commi da 36-terdecies a 36-duodevicies dell'articolo 2 del decreto, introdotti nel corso dell'esame al Senato, prevedono **una nuova ipotesi di tassazione per l'uso di beni intestati fittiziamente a società** nell'ambito della quale viene considerata reddito diverso ai fini IRPEF 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;
- è inoltre prevista l'**indeducibilità dei costi relativi ai beni concessi ai soci o ai familiari** per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento;
- è altresì previsto un **potenziamento delle attività di accertamento effettuate dall'Agenzia delle Entrate** con riferimento all'applicazione della normativa innovata.

Può essere qui osservato che:

1. non viene prevista dalla norma l'ipotesi dell'utilizzo diretto da parte dell'imprenditore individuale (che però può chiaramente condurre al disconoscimento del regime di impresa per i beni in sede di accertamento);
2. la *ratio* della norma e il suo obiettivo sembrano «limitrofi» rispetto alle ipotesi contrastate dalle disposizioni in materia di società di comodo (peraltro ora estese anche alle società in perdita per tre periodi di imposta consecutivi);
3. i costi relativi ai beni che non sono inerenti rispetto all'attività dell'impresa sono sempre indeducibili in base ai principi generali del reddito di impresa (art. 109, c. 5, TUIR).

La comunicazione finalizzata all'esercizio dei controlli

Per quanto è affermato nei commi 36-sexiesdecies e 36-septiesdecies dell'articolo 2, se l'impresa ha concesso in godimento propri beni a soci o a familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato, l'impresa concedente - ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore – **sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento, al fine di garantire l'attività di controllo**.

Le modalità attuative della norma dovevano essere emanate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

La sanzione applicabile in caso di mancata – ovvero incompleta/infedele – comunicazione è pari al 30% della differenza tra valore di mercato e corrispettivo annuo, salvo che comunque si sia adempiuto agli obblighi sostanziali (dichiarazione del reddito diverso; indeducibilità dei costi), nel qual caso la sanzione dovuta in solido va da 258 a 2.065 euro.

È stato inoltre previsto il controllo sistematico di tali posizioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale tiene conto, ai fini della **ricostruzione sintetica del reddito**, di «*qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società*».

Le norme in rassegna sono applicabili, secondo quanto è disposto dal comma 36-*duodevices*, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (ovvero, in caso di periodo coincidente con l'anno solare, **dal 2012**). Per determinare gli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione, si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni introdotte dai commi precedenti.

Il provvedimento emanato dall'Agenzia delle Entrate

Le specifiche modalità di comunicazione relative ai **beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari** sono contenute nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 166485 del 16.11.2011.

Quanto alla platea soggettiva dei destinatari dell'obbligo di comunicazione, il provvedimento include «*i soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva*», i quali sono tenuti a comunicare i dati anagrafici:

- dei soci - comprese le persone fisiche che **direttamente o indirettamente** detengono partecipazioni nell'impresa concedente;
- e/o dei familiari dell'imprenditore che hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa, nonché effettuano **qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione** nei confronti della società concedente, secondo l'allegato tecnico al provvedimento.

La comunicazione può essere assolta, in via alternativa, dall'impresa concedente, dal socio o dal familiare dell'imprenditore, e deve essere effettuata «*per ogni bene concesso in godimento nel periodo d'imposta, ovvero per ogni finanziamento o capitalizzazione realizzati nello stesso periodo*».

L'obbligo sussiste, secondo quanto è stabilito nel provvedimento, anche per i beni per i quali il godimento permane nel periodo d'imposta in corso al 17.09.2011, così come per i finanziamenti o capitalizzazioni in corso nello stesso periodo.

La comunicazione deve essere effettuata anche per i beni concessi in godimento dall'impresa ai soci, o familiari di questi ultimi, o ai soci o familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo.

L'obbligo della comunicazione non sussiste invece 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», «aeromobile», «immobile» e, pertanto, da includere nella categoria «altro» del tracciato *record* contenuto nell'allegato tecnico al provvedimento, sono di valore non superiore a 3000 euro, al netto dell'IVA.

I dati da indicare nella comunicazione

Nella comunicazione devono essere indicati 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 lo 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.

I soggetti obbligati devono effettuare le comunicazioni utilizzando i servizi telematici *Entratel* o *Fisconline*, in relazione ai requisiti da essi posseduti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni (*Entratel* ? imprese con più di 20 dipendenti, amministrazioni pubbliche, intermediari; *Fisconline* ? altri soggetti), e avvalendosi dei *software* di controllo resi gratuitamente disponibili dall'Agenzia delle Entrate.

Per la trasmissione dei dati, è possibile avvalersi degli intermediari di cui all'art. 3, c. 3, del D.P.R. 22.7.1998, n. 322, e s.m..

Gli archivi contenenti le comunicazioni dovranno avere dimensioni non superiori a 3 megabyte, e la comunicazione va effettuata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui i beni sono concessi in godimento.

Per i beni concessi in godimento nei periodi di imposta anteriori rispetto a quello di prima applicazione, la comunicazione deve essere effettuata entro il 31.3.2012.

La comunicazione deve essere comunque effettuata entro i termini ordinari con riferimento ai beni per i quali nel periodo di imposta precedente è cessato il diritto di godimento.

Trattamento e sicurezza dei dati

Il provvedimento si preoccupa di ricordare che i dati e le notizie amministrati dall'Agenzia (attraverso l'anagrafe tributaria) al fine della valutazione della capacità contributiva dei contribuenti e gestiti a livello nazionale sono trattati *«secondo il principio di necessità, attraverso particolari sistemi di elaborazione che consentono di eseguire analisi selettive che limitano il trattamento dei dati personali, e di individuare i soli soggetti che posseggono i requisiti fissati per l'esecuzione dei controlli fiscali»*.

È chiaro che la tutela della *privacy* cui tale gestione deve conformarsi è di tipo particolare, dato che le amministrazioni hanno la facoltà di superare gli schermi normativi ordinari nell'attuazione dell'interesse pubblico cui sono preposte.

Si osserva a tale riguardo che l'art. 66 del «*codice della privacy*» (D.Lgs. 30.06.2003, n. 196) pone specifici principi riguardanti il settore tributario e quello doganale.

In particolare, sono considerate attività di rilevante interesse pubblico quelle svolte dai soggetti pubblici e finalizzate all'applicazione, anche tramite i loro concessionari, delle disposizioni in materia di tributi, in relazione ai contribuenti, ai sostituti d'imposta, ai responsabili d'imposta, nonché in materia di deduzioni e detrazioni, e per l'applicazione delle disposizioni la cui esecuzione è affidata alle dogane.

Sono incluse nell'area del «rilevante interesse pubblico» le attività dirette, in campo impositivo, alla prevenzione e alla repressione delle violazioni degli obblighi e all'adozione dei provvedimenti previsti da leggi e regolamenti, o dalla normativa comunitaria, nonché al controllo e all'esecuzione forzata dell'esatto adempimento degli obblighi fiscali, all'effettuazione dei rimborsi e alla destinazione di quote d'imposta.

La sicurezza nella trasmissione dei dati è garantita dal sistema di invio telematico dell'anagrafe tributaria, mediante l'adozione delle misure riguardanti il controllo degli accessi al sistema, la crittografia e la cifratura degli archivi (con misure che prevedono un sistema di autorizzazione per gli accessi effettuati e di conservazione delle copie di sicurezza per il tempo necessario all'espletamento del controllo).

L'invio e la ricezione dei *files*

La trasmissione dei dati si considera effettuata nel momento in cui è completata, da parte dell'Agenzia delle entrate, la ricezione del *file* contenente i dati medesimi, e viene attestata mediante una ricevuta, contenuta in un file, munito del codice di autenticazione per il servizio *Entratel* o del codice di riscontro per il servizio Internet (*Fisconline*).

Salvo cause di forza maggiore, le ricevute sono rese disponibili per via telematica entro i 5 giorni lavorativi successivi a quello del corretto invio del *file* all'Agenzia delle entrate.

Le ipotesi di mancato rilascio della ricevuta (che esclude l'avvenuta trasmissione dei dati) sono quelle di seguito indicate:

- mancato riconoscimento del codice di autenticazione o del codice di riscontro;
- codice di autenticazione o di riscontro duplicato, a fronte dell'invio dello stesso *file* avvenuto erroneamente più volte;
- file non elaborabile, in quanto non verificato utilizzando l'apposito *software* di controllo;
- mancato riconoscimento del soggetto tenuto alla trasmissione dei dati, nel caso di trasmissione telematica effettuata da un intermediario.

Le circostanze sopra elencate vengono comunicate, sempre per via telematica, al soggetto che ha effettuato la trasmissione del *file*, il quale è tenuto a riproporre la corretta trasmissione entro i 5 giorni lavorativi successivi alla comunicazione di scarto.

La procedura di annullamento dei *file* inviati è consentita entro il termine di 30 giorni dalla data indicata nella ricevuta telematica, e la trasmissione di un *file* in sostituzione di un altro precedentemente inviato per lo stesso periodo di riferimento è possibile dopo che siano trascorsi 30 giorni dalla ricezione del file da sostituire.

Qualche considerazione

Come accennato sopra, la normativa di contrasto all'utilizzo privato dei beni dell'impresa (attraverso la loro concessione in godimento ai soci) è strettamente «imparentata» con quella delle società non operative, recentemente ampliata fino a ricomprendere le ipotesi di società che, ancorché operative sotto il profilo dell'attività economica esercitata e della produzione di ricavi, manifestano perdite fiscali per più periodi di imposta.

A sua volta, la normativa da ultima citata si lega alle disposizioni introdotte nel 2011 che intendono circoscrivere l'area delle imprese in «perdita strutturale», le quali divengono in qualche modo «obiettivo privilegiato» in sede di programmazione dei controlli fiscali.

È evidente che il fenomeno delle società non operative non è perfettamente sovrapponibile rispetto a quello che qui il legislatore ha inteso contrastare: si individua però «sotto traccia» la linea di continuità costituita dall'abuso dello strumento società / impresa, il cui utilizzo viene sviato nella prospettiva dell'ottenimento di un trattamento fiscale più favorevole (rispetto a quello riservato alla persona fisica che gode di un bene per la sua utilità privata).

Emerge quindi la palese considerazione del «sistema impresa», nel quale – in vista della «meritevolezza economica» a esso collegata – il reddito è sempre netto e la detrazione dell'IVA è garantita, e la sua contrapposizione rispetto all'utilità privata/familiare (da un lato si pone l'impresa, dall'altro il consumatore finale).

Si segnalano infine nel provvedimento alcuni passaggi importanti:

1. viene valorizzata anche la partecipazione indiretta nella società che concede il bene in godimento: non basta quindi interporre una partecipazione societaria per fuoriuscire dalla normativa di contrasto;
2. l'obbligo di comunicazione viene esteso anche ai familiari dei soci e ai soci o ai familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo;
3. vengono incluse nell'obbligo secondo il provvedimento le ipotesi di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente: tale estensione tiene conto di quanto è stabilito nel comma 36-septiesdecies dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011 (l'Agenzia delle Entrate controllerà sistematicamente la posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento, tenendo conto di qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società);

4. secondo il provvedimento, l'obbligo di comunicazione sussiste anche per i beni per i quali il godimento permane nel periodo di imposta in corso al 17.9.2011, come pure per i finanziamenti e le capitalizzazioni in corso nello stesso periodo, nonché per i beni con riferimento ai quali nel periodo di imposta precedente è cessato il diritto di godimento.

14 febbraio 2012

Fabio Carriolo