

---

## Beni aziendali in uso ai soci e familiari: attenzione al ricalcolo degli acconti

---

di [Vincenzo D'Andò](#)

**Publicato il 22 Ottobre 2012**

anche se è stato prorogato il termine per l'invio della prima comunicazione dei beni aziendali ai soci, sussiste l'obbligo di rideterminazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovute in previsione della nuova normativa fiscale sui "beni ai soci"

E' stato nuovamente prorogato il termine per l'invio della prima comunicazione dei beni ai soci relativamente al periodo 2011 (Direttore dell'Agenzia delle entrate, prima con Provvedimento del 13 marzo 2012 e poi con provvedimento del 17 settembre 2012).

La comunicazione all'Amministrazione finanziaria andrà effettuata entro:

Il 2 aprile 2013 per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011;

- non oltre il 31 marzo dell'anno seguente, per gli esercizi successivi.

### **Obbligo di procedere a rideterminare l'acconto**

Le nuove disposizioni sulla messa a disposizione dei beni ai soci si applicano, per la maggior parte dei casi, dal 2012 (in particolare, decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della Legge n. 148/2011, quindi dal 2012, per la maggior parte dei contribuenti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Tuttavia, esiste l'obbligo di rideterminazione dell'acconto secondo le nuove disposizioni, così che i contribuenti sono tenuti a determinare l'acconto 2012 sulla base del risultato storico 2011, rettificato in base alle nuove disposizioni.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'obbligo di rideterminazione

dell'acconto vale sia per il soggetto concedente sia per l'utilizzatore finale del bene.

Un'importante apertura si è avuta in tema di sanzionabilità degli errati comportamenti.

Così come previsto per le società di comodo (circolare dell'Agenzia delle entrate n. 23/E/2012), considerata la complessità dell'applicazione della norma, è stato precisato che il contribuente che non abbia applicato correttamente il ricalcolo in sede di versamento del primo acconto, potrà sanare l'eventuale omesso versamento in sede di secondo acconto, maggiorando l'importo non versato dei soli interessi conteggiati al saggio del 4%, senza l'applicazione di alcuna sanzione ordinariamente prevista per i ritardati pagamenti.

### **Invio della comunicazione**

Sulla base dell'art. 2 del D.L. 138/2011, l'impresa concedente (o il socio o il familiare dell'imprenditore) dovrà comunicare 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/imprenditore e socio/familiare una sanzione amministrativa pari al 30% della differenza, tra valore di mercato e corrispettivo pagato a fronte dell'utilizzo del bene.

Le modalità ed i termini dell'invio erano subordinati all'emanazione di un apposito provvedimento attuativo, che è stato pubblicato dal Direttore dell'Agenzia delle entrate il 16 novembre 2011.

In seguito, lo stesso Direttore dell'Agenzia delle entrate, con Provvedimento, ha prorogato al 15 ottobre 2012 il termine per l'invio della prima comunicazione dei beni ai soci relativamente al periodo 2011.

Infine, il termine è stato ulteriormente spostato al 02 aprile 2012.

### **Beni aziendali utilizzati dai soci e dai familiari**

Come è noto, il Legislatore ha introdotto delle disposizioni volte a contrastare il fenomeno della concessione in godimento di beni relativi all'impresa a soci o familiari dell'imprenditore per fini privati.

Sull'argomento è intervenuta l'Agenzia delle Entrate (circolari nn. 24/E e 25/E del 2012) che ha fornito i primi chiarimenti sulle novità.

### **Tassato l'utilizzatore del bene**

Con l'aggiunta della lett. h-ter), al comma 1, dell'art. 67 del TUIR (D.P.R. N. 917/1986), costituisce 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".

Riguardo alla decorrenza delle nuove disposizioni il comma 36-duodevices, dell'art. 2 del D.L. n. 138/2011, 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.

Come predetto, di tali novità si deve tenere 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.

Sarà, comunque, possibile sanare l'eventuale omesso versamento in sede di secondo acconto, senza l'applicazione di sanzioni e con la sola maggiorazione degli interessi calcolata al saggio del 4%.

Tale nuova tassazione si applica solo qualora l'utilizzo personale del bene, che può essere anche quello intestato a società controllate o collegate a quella partecipata direttamente dai soci, avvenga a fronte di un corrispettivo inferiore al valore di mercato.

Inoltre, devono applicare le nuove disposizioni le società e gli enti residenti che svolgono un'attività commerciale (escluse, quindi, le società semplici concedenti, le quali non svolgono attività d'impresa). Infine, riguardo ai soggetti esteri concedenti, sono coinvolte solo le imprese che hanno in Italia una stabile organizzazione.

### **Ambito soggettivo**

A parere dell'Agenzia delle entrate, sono interessati dalle nuove disposizioni:

- L'imprenditore individuale;
- le S.n.c. e le S.a.s.;
- le società di capitali;
- le società cooperative;
- le stabili organizzazioni di società non residenti;
- gli enti privati di tipo associativo limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale (le nuove disposizioni non riguardano, quindi, le ipotesi in cui i beni siano concessi in godimento per fini esclusivamente istituzionali).

Dal lato dell'utilizzatore, l'unico requisito è che lo stesso possa essere titolare di redditi diversi.

### **Ambito oggettivo**

Oggetto della comunicazione sono i beni relativi all'impresa (ad es. per l'imprenditore individuale, i beni indicati nell'inventario), posseduti dalla stessa in proprietà, in base ad un diritto reale, ovvero detenuti in locazione, anche finanziaria, noleggiati o ricevuti in comodato.

L'Agenzia delle Entrate esclude dalla comunicazione, oltre ai beni dati in uso agli enti non commerciali, anche gli alloggi delle società cooperative edilizie di abitazione a proprietà indivisa concessi ai propri soci, atteso che lo scopo mutualistico di tali cooperative consiste proprio nell'assegnare in godimento ai soci le abitazioni a condizioni migliori di quelle del libero mercato.

### **Come si determina il reddito diverso**

Il socio ovvero il familiare dell'imprenditore deve 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", viene inteso il "valore del diritto di godimento del bene" (ai fini della sua corretta quantificazione, occorre fare riferimento all'art. 9, del TUIR).

In particolare, il comma 3 di tale art. 9 dispone 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 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"*.

Sul punto l'Agenzia delle entrate è intervenuta precisando che per individuare il

valore normale del diritto di godimento occorre fare riferimento ai criteri oggettivi rappresentati:

- Da specifici provvedimenti, per i beni i cui prezzi sono soggetti ad una disciplina legale;
- dal prezzo normalmente praticato dal fornitore o, in mancanza, da quello desunto dai tariffari redatti da organismi istituzionali oppure dalle mercuriali contenenti valori modali determinati da enti di ricerca, società immobiliari di grandi dimensioni, istituti bancari, ecc., sulla base di esperienze di mercato di cui sono in possesso per l'attività che loro stessi svolgono, per i beni forniti in condizioni di libero mercato.

Nonostante tali indicazione, ove il valore di mercato non sia ancora desumibile, allora il contribuente, a parere delle Entrate, potrà munirsi di un'apposita perizia che descriva in maniera esaustiva il bene oggetto del diritto di godimento motivando il valore attribuito al diritto stesso.

Per fini di certezza e di documentabilità, il corrispettivo annuo e le altre condizioni contrattuali dovrebbero risultare da un'apposita certificazione scritta avente data certa antecedente alla data di inizio dell'utilizzazione del bene.

Tuttavia, così si corre il rischio di gravare ulteriormente il contribuente di prove prima non richieste.

Peraltro, l'attribuzione del reddito diverso avviene sia che il bene venga concesso in uso per l'intero anno sia per una frazione dello stesso, in tal caso, secondo l'Agenzia delle entrate, occorre ragguagliare il valore di mercato del diritto di godimento al corrispettivo pattuito o pagato dal socio/familiare.

Riguardo al caso del reddito diverso connesso al godimento del bene, difformemente dalla regola generale, che vuole che i redditi diversi siano soggetti al principio di cassa (per concorrono a formare il reddito nel periodo in cui sono incassati), a parere dell'Agenzia delle Entrate, tale reddito rileva non in base al principio di cassa (pagamento del corrispettivo), ma in relazione alla data di maturazione, ovviando così ai problemi di attribuzione che si sarebbero potuti verificare in assenza di corrispettivo pagato per il godimento del bene.

### **L'indeducibilità dei costi**

E' stato osservato in dottrina come *"le penalizzazioni riguardanti l'uso privato di beni aziendali si hanno non solo in capo al/ai soggetto/i utilizzatore/i, ma anche in capo al soggetto concedente"*.

In particolare, il comma 36-quaterdecies, dell'art. 2 del 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.

L'indeducibilità riguarda non solo i costi di acquisto del bene ma anche quelli di mantenimento, come le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria.

Si è, quindi, posto il problema di come tale indeducibilità si possa affiancare con le altre norme contenute nel TUIR che già limitano la deduzione dei costi sulla base di criteri di inerenza dei costi forfettizzati.

Ad es., riguardo la messa a disposizione del socio di un'autovettura i cui costi sono soggetti alle limitazioni di cui all'art. 164 del TUIR, il dubbio è se, dal lato della deduzione dei costi in capo alla società concedente, trovi applicazione il citato co. 36-quaterdecies, dell'art. 2, D.L. 138/2011, in luogo dell'art. 164, D.P.R. 917/1986.

In tale contesto, l'Agenzia delle entrate ha precisato che in tali casi trovano applicazione le norme speciali presenti nell'ordinamento.

La presenza di una norma che già forfezizza il criterio di inerenza neutralizza le disposizioni del D.L. 138/2011 in riferimento alle ricadute in termini di deducibilità dei costi in capo al soggetto concedente, facendo però rimanere in piedi tutti gli altri obblighi, ovvero l'invio della comunicazione, piuttosto che la tassazione del reddito diverso da parte del socio/familiare persona fisica.

L'Agenzia ha poi specificato che l'indeducibilità ex D.L. 138/2011 non riguarda sempre e comunque l'intero costo ma solo quello proporzionalmente riferibile all'eccedenza del valore normale rispetto al corrispettivo pagato dal socio/familiare.

Parimenti, secondo l'Agenzia delle entrate, rilevando un costo solo per un determinato ammontare, anche le eventuali plusvalenze e minusvalenze patrimoniali derivanti dalla cessione a terzi rilevano ai fini fiscali allo stesso modo.

Così, ipotizzato un costo di sostenimento rilevante per il solo 60%, anche l'eventuale plusvalenza rileverà nella stessa misura ai fini fiscali.

L'Agenzia delle entrate ha anche affrontato il problema della concessione del bene da parte di società di persone e da S.r.l. che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale.

In tali casi, è stato chiarito che il maggior reddito della società conseguente all'indeducibilità dei costi andrà imputato esclusivamente ai soci utilizzatori.

Infine, l'Agenzia delle Entrate ha fornito un rilevante chiarimento riguardo l'applicazione della norma nei confronti delle persone fisiche per cui operano altre disposizioni presenti nel TUIR.

In particolare, riguardo alla deduzione dei costi è stato precisato che le penalizzazioni di cui al D.L. 138/2011 non si applicano laddove una norma specifica (ad es. art. 164 del TUIR) disponga diversamente.

Pertanto, non si applica la disciplina dei redditi diversi di cui all'art. 67, D.P.R. 917/1986, laddove l'utilizzatore sia al contempo dipendente della società o dell'impresa individuale, ovvero, sia lavoratore autonomo, poiché, in tali casi, l'utilizzatore deve applicare le disposizioni all'uopo previste dagli artt. 51 e

54 del TUIR.

### **Nuovi chiarimenti dalle Entrate riguardo i beni d'impresa in godimento a soci e familiari dell'imprenditore**

L'Agenzia delle Entrate, per ultimo, ha fornito altri chiarimenti con la **circolare n. 36/E del 24 settembre 2012**.

Queste di seguito le ultime precisazioni delle Entrate:

#### **Certificazione di data certa**

Per quantificare il reddito diverso derivante dalla concessione in godimento del bene d'impresa, viene richiesta un'apposita certificazione di data certa anteriore a tale concessione, in cui vanno riportati il

corrispettivo annuo e le condizioni contrattuali tra le parti.

Tale documentazione è idonea ad evidenziare la mancanza di volontà di porre in essere arbitraggi fiscali.

Tuttavia, se manca tale certificazione, il contribuente può, comunque, dimostrare in modo diverso gli elementi essenziali dell'accordo.

#### **Beni in godimenti all'imprenditore e a soci di società di persone o trasparenti**

Al fine di evitare la doppia tassazione in capo a imprenditore individuale e soci di società di persone o trasparenti, il reddito diverso da tassare in capo a questi soggetti va quantificato confrontando la differenza tra il valore normale del diritto di godimento del bene e il corrispettivo pagato, con il reddito d'impresa imputato all'imprenditore o la quota dello stesso attribuito al socio corrispondente ai costi non ammessi in deduzione.

Solo l'eventuale eccedenza tra la suddetta differenza e tale reddito o sua quota parte è soggetta a imposizione.

### **Autoveicoli**

Nel caso in cui il bene concesso in godimento sia un autoveicolo, il suo valore normale si determina applicando l'art. 51, comma 4, lett. a), del TUIR, assumendo quindi il 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle Aci.

Niente stretta, dunque, se il socio utilizza l'auto come dipendente o amministratore **(1)**.

Per l'ipotesi dell'auto in uso promiscuo ai soci (dipendenti o amministratori) nessuna tassazione del socio quale reddito diverso, si seguono le regole del benefit.

Per l'altra, quella dell'auto in uso personale ai soci, non amministratori o a loro familiari, si ha la tassazione del socio o del familiare quale reddito diverso per la differenza al valore nominale dell'uso (30% della tariffa Aci).

### **Nota:**

(1) In tal, L. Gaiani, in Il Sole 24 Ore del 03 ottobre 2012.

20 ottobre 2012

Vincenzo D'Andò