

## **BENI IN USO AI FAMILIARI DELL'IMPRENDITORE E DEI SOCI**

**I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate non sono sufficienti  
Ancora nel buio la tassazione del godimento ad uso promiscuo  
dei beni dell'impresa da parte dei soci o familiari**

di Mario Agostinelli

L'articolo 2 commi da 36-terdecies a 36-duodevicies il Dl 138/2011 ha introdotto una serie di disposizioni aventi una doppia finalità di cui l'una quella di assoggettare a tassazione, sulla base del valore normale, il godimento dei beni relativi all'impresa da parte dei partecipanti alla stessa o familiari di essi, l'altra quella di fare emergere le intestazioni fittizie di beni dell'impresa che sono in concreto nella disponibilità dei partecipanti o familiari di questi.

Con la circolare 24/E del 15 giugno 2012, l'Agenzia delle Entrate, fornisce i primi chiarimenti delle norme di cui sopra ed in particolare di quelle finalizzate a disciplinare il godimento dei beni dell'impresa da parte dei soci della società e da parte dei familiari dell'imprenditore e dei soci delle società.

Le nuove norme sono palesemente di difficile ed incerta applicazione e dal contenuto della circolare 24/E del 15 giugno 2012 emergono le difficoltà e l'affanno incontrate dall'Agenzia delle Entrate nel cercare di definire gli ambiti operativi e le modalità applicative dei nuovi istitutivi di tassazione.

Per l'approfondimento delle novità in argomento, oltre al presente documento, si segnala e raccomanda la lettura dell'articolo di Roberta De Marchi, "Beni concessi dalla società in godimento a soci o familiari" pubblicato sul Commercialista telematico lunedì 25 Giugno 2012, che in modo completo commenta le nuove norme e il contenuto della circolare 24/E del 15 giugno 2012.

Con il presente documento si esaminano alcuni aspetti di criticità dei chiarimenti forniti dall'agenzia delle Entrate, in particolare con riferimento all'ambito operativo e alle modalità di determinazione dei redditi diversi e dei nuovi limiti di deducibilità.

### **IL GODIMENTO PERSONALE DEI BENI NON E' AUTOCONSUMO FAMILIARE**

Probabilmente uno degli aspetti più controversia della nuova norma, a cui l'agenzia delle entrate da (o cerca quanto meno di dare) una risposta, è quello della esatta definizione, ai fini tributari, della situazione del godimento dei beni a condizioni favorevoli ai familiari dell'imprenditore o ai soci o familiari di questi.

L'AE con la circolare 24/E del 15 giugno 2012, ha affermato che la situazione in cui beni relativi all'impresa vengono concessi in godimento a condizioni più favorevoli rispetto a quelle che caratterizzano il mercato, vale a dire, senza corrispettivo o con un corrispettivo inferiore a quello che sarebbe ritraibile secondo una libera contrattazione tra parti contrapposte e consapevoli, si differenzia dall'autoconsumo familiare, dall'assegnazione dei beni ai soci, nonché dalla destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, in quanto, diversamente dai casi sopra richiamati, la disposizione riguarda beni che non fuoriescono dal regime di impresa.

L'interpretazione offerta dall'ufficio finanziario ha sicuramente un senso logico, ma se sarà confermata avrà effetti consequenziali non di poco rilievo in particolare in sede di verifica, controllo, accertamento e contenzioso. Infatti, in senso più pratico, l'affermazione dell'Agenzia delle Entrate vuole dire che il riscontro in sede di verifica e controllo dell'utilizzo, anche esclusivo, di un bene dell'impresa da parte di un socio o di un familiare del socio o dell'imprenditore, è situazione che non può essere considerata quale condizione che rappresenta la destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio dell'attività.

Gli effetti del chiarimento sono molto significativi perché le ipotesi di godimento da parte dei soggetti partecipanti all'impresa o familiari di essi, secondo l'orientamento fornito, costituiscono situazioni diverse da quelle contemplate dagli art. 85 c. 3 e 86 c. 1 lett. c.

L'esempio potrebbe essere quello della società immobiliare, proprietaria di immobili ad uso abitativo, che concede in comodo d'uso gratuito alcuni di essi ai soci. L'interpretazione dell'agenzia delle entrate comporta che tale utilizzo gratuito non può essere considerato quale presupposto di fatto dell'assegnazione ai soci o della destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni e quindi causa di realizzo di ricavi ai sensi dell'articolo 85 c. 3 del TUIR (piuttosto di plusvalenza ai sensi dell'art. 86 del TUIR), ma, più limitatamente, causa di applicazione delle nuove norme sul godimento dei beni ai soci, che evidentemente hanno un impatto fiscale molto ridotto.

L'interpretazione fornita ha e avrà riflessi anche ai fini IVA, escludendo l'applicazione dei numeri 5) (destinazione all'uso o consumo personale o familiare dell'imprenditore o professionisti) e del numero 6) (assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo) del secondo comma dell'articolo 2 del DPR 633/72, alle ipotesi di beni concessi in godimento a condizioni più favorevoli rispetto a quelle che caratterizzano il mercato.

Si segnala che per le società, l'interpretazione fornita dall'ufficio non collide invece con le norme di cui alla lettera a) del comma 5 dell'articolo 4 del DPR 633/72, che disciplina le società di comodo ai fini IVA, con esclusione dell'applicazione dell'imposta proprio con riferimento alle ipotesi del godimento dei beni a condizioni favorevoli rispetto a quelle di mercato, situazione che trova applicazione solo per le società e per gli enti e non per l'imprenditore individuale.

Va da se, inoltre, che la destinazione dei beni ad attività estranea è in ogni caso causa di rettifica della detrazione dell'IVA, operata in origine, ai sensi dell'articolo 19 bis 2 del DPR 633/72.

### **AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE**

Con riferimento all'ambito soggettivo, l'AE propone una opportuna distinzione tra soggetti concedenti e soggetti utilizzatori (d'ora in poi "utilizzatori di comodo") dei beni in godimento.

Sottolineando ancora la lettura dell'articolo della De Marchi del 25 giugno 2012 per un completo esame dell'ambito soggettivo, si osserva che, con riferimento agli utilizzatori, l'ufficio computa anche il soggetto che nella sfera privata utilizza in godimento beni della sua impresa commerciale.

Sembrirebbe, da una prima lettura, che l'Agenzia delle Entrate voglia affermare che la nuova norma si applica anche all'imprenditore individuale che fa egli stesso uso dei beni della sua impresa.

L'aspetto dovrà essere chiarito ma appare non corretto per stessa successiva affermazione dell'AE, quando nella circolare precisa che, sono esclusi dall'applicazione della norma i soggetti utilizzatori che per loro natura non possono essere titolari di reddito diverso.

Tale ultima affermazione necessita di un'ulteriore implementazione. Ciò a cui, con ogni probabilità, intende far riferimento l'ufficio è che sono esclusi dall'applicazione della norma gli utilizzatori che per loro natura non possono essere titolari di reddito diverso con riferimento al godimento del bene dell'impresa.

Tra questi pare si possa annoverare anche l'imprenditore individuale che fa uso di un bene dell'impresa, dovendosi inquadrare tale utilizzo come prelievo dell'utile in natura (reddito già tassato). D'altronde se la situazione di "utilizzatore di comodo" si perfeziona quando il partecipante all'impresa utilizza beni senza un congruo corrispettivo, sembra anomalo pensare che l'imprenditore individuale possa corrispondere a se stesso un giusto corrispettivo per l'utilizzo di un bene di sua proprietà.

Pertanto, si ritiene che, l'uso dei beni dell'impresa da parte dello stesso imprenditore non costituisca ipotesi di reddito diverso. D'altronde, i costi relativi a tali beni non sono ammessi in deduzione nel caso di uso esclusivo estraneo all'attività di impresa mentre nel caso di utilizzo promiscuo la deducibilità è normativamente ridotta del 50% ai sensi dell'articolo 64 del TUIR.

In ogni caso, l'AE ha chiarito espressamente che sono esclusi dall'applicazione della norma, i soggetti utilizzatori che per loro natura non possono essere titolari di reddito diverso e che quindi fruiscono del godimento dei beni in ragione di rapporti che ne determinano comunque la tassazione:

- Il dipendente, quale fringe benefit;
- I collaboratori senza partita IVA, quale fringe benefit;
- I collaboratori con partita IVA, quale compenso in natura;
- Gli amministratori di società, quale fringe benefit.

Per quanto alla categoria dei concedenti, l'Agenzia delle Entrate precisa che la norma trova applicazione solo con riferimento ai beni dell'impresa, e pertanto il concedente deve essere un soggetto esercente attività di impresa. Va quindi precisato che il familiare del commercialista o del consulente del lavoro, che ha il godimento di un bene inerente l'attività professionale, è escluso dalla tassazione da reddito diverso ex art. 67 co. 1 lett. h-ter) del TUIR.

I familiari a cui fa riferimento la norma sono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado con esclusione di tutti gli altri ivi incluso il convivente.

### **AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE**

Tutti i beni relativi all'impresa, sia strumentali che beni merce, sono soggetti alle nuove norme di tassazione con un'importante esclusione che ha precisato l'Agenzia delle entrate.

Le nuove disposizioni sulla tassazione non si applicano sui beni concessi in godimento agli utilizzatori a condizioni favorevoli, rientranti nella categoria "altro" del provvedimento concernente le modalità e i termini di comunicazione dei dati relativi ai beni concessi in godimento, che hanno un valore non superiore ad € 3.000,00 al netto IVA applicata.

La precisazione è molto rilevante e comporta in senso pratico che l'intero impianto normativo (determinazione del reddito diverso, indeducibilità dei costi) non si applica per la concessione in godimento dei beni quali

computer, telefoni cellulari, iphone, ipad, ipod, attrezzature, apparecchi, macchinari, impianti di valore non superiore ad € 3.000,00.<sup>1</sup>

Di assoluto favore l'interpretazione fornita dell'ufficio dal senso evidentemente pratico, ma che, se combinata con quella analizzata nel primo paragrafo (il godimento anche esclusivo dei beni da parte dei soci o familiari dell'imprenditore è situazione estranea all'assegnazione ai soci o alla destinazione a finalità estranee), potrebbe portare a conclusioni distorte e non corrette.

L'ufficio, con ogni probabilità, nel paragrafo 2 della circolare (Ambito oggettivo), nel limitare l'ambito oggettivo di applicazione della nuove norme ai beni immobili, mobili registrati e ai beni diversi ma di valore non superiore ad € 3.000,00, non ha voluto creare una area franca per i beni mobili di valore pari o inferiore ad € 3.000,00. Per questi beni non si applica la disposizione di tassazione in capo all'utilizzatore quale reddito diverso ex art. 67 del TUIR, rimanendo ferme le disposizioni previste nel TUIR che limitano la deducibilità dei costi dei beni non inerenti l'attività esercitata (prima fra tutti quella dell'articolo 109 comma 5).

Tuttavia, ai sensi dell'interpretazione fornita con la circolare 24 del 15 giugno 2012, in caso di accertamento, laddove ad esempio il computer acquistato dall'imprenditore risulta in uso alla figlioletta dell'imprenditore, l'ufficio, alla luce della nuova corrente interpretativa, potrà contestare la deducibilità dei costi per carenza del rapporto di inerenza con le attività esercitate, ma non la formazione dei ricavi o di plusvalenze per assegnazione al familiare o per uso estraneo all'esercizio dell'impresa.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Ne deriva che l'uso di questi beni di valore inferiore ad € 3.000,00 non costituisce mai reddito diverso e i costi relativi sono deducibili sempre secondo le regole del TUIR.

<sup>2</sup> Se il godimento dei beni è situazione diversa dall'autoconsumo e dalla destinazione a finalità estranee, se per tale situazione quindi non si applicano le disposizioni previste dal TUIR che disciplinano la formazione dei ricavi e delle plusvalenze dell'impresa ma si applicano le norme sul godimento, se quest'ultime per entità del valore dei beni sono escluse per espressa affermazione dell'ufficio, avremo che il computer acquistato dall'imprenditore e in uso della sua figlioletta non sarebbe soggetto ne a tassazione in capo al familiare ne, tale situazione, potrà costituire presupposto di tassazione come ricavo o plusvalenza.

## **TASSAZIONE DEI BENI IN GODIMENTO A CONDIZIONI FAVOREVOLI**

La tassazione dei beni concessi in godimento a condizioni favorevoli agli utilizzatori di comodo, viaggia su due moduli:

- La tassazione del reddito diverso quale differenza tra valore normale e corrispettivo per il godimento;
- La tassazione del reddito di impresa mediante la indeducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento.

I due moduli sono da tenere ben distinti e i presupposti di imponibilità e tassazione vanno verificati sempre in modo separato.

Questo è il postulato principale per la corretta applicazione delle norme in argomento.

In particolare, si potrà verificare il caso in cui la situazione del godimento a condizioni favorevoli è presupposto di tassazione del reddito diverso, ma non è presupposto di applicazione delle regole di indeducibilità dei costi di cui al DL 138/2011 trovando applicazione le specifiche regole di deducibilità limitata previste dal TUIR.

### **DETERMINAZIONE DEL REDDITO DIVERSO**

L'articolo 67 comma 1 lettera h-ter computa tra i redditi diversi 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".

La norma contiene due postulati: 1) la condizioni di presupposto del reddito diverso: il corrispettivo annuo per il godimento deve essere inferiore al valore di mercato; 2) il valore del reddito diverso: pari alla differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo.

L'AE sulla questione ha fornito significativi chiarimenti (in merito si rimanda per ulteriori chiarimenti a quanto già espresso dalla Roberta De Marchi articolo del 25 giugno 2012) ed in particolare:

- per valore di mercato si deve fare riferimento ai criteri di valutazione previsti dall'articolo 9 del TUIR (valore normale del TUIR). In caso di non applicabilità dei detti criteri l'ufficio richiama l'opportunità della

predisposizione di un'apposita perizia di valutazione del godimento dei beni;

- con riferimento al corrispettivo, l'ufficio ritiene opportuno che lo stesso e le altre condizioni contrattuali debbano risultare da apposita certificazione scritta di data certa antecedente alla data di inizio dell'utilizzazione del bene.

Con riferimento a quest'ultimo punto, pur volendo essere brevi e di sintesi, lo scrivente ritiene che l'ufficio sia andato un po' oltre, indicando di fatto l'unico elemento probatorio che l'AE accetterà in caso di verifica delle situazioni di utilizzo in godimento da parte degli utilizzatori di comodo. Non vi è dubbio che l'impresa potrà dimostrare anche con altri documenti il corrispettivo per il godimento, basti pensare alle scritture contabili, ad eventuali pagamenti mediante transazione finanziaria bancaria, ma anche alla semplice ricevuta di avvenuto pagamento.

Vale la pena di evidenziare che, la norma non contiene nessuna presunzione legale e pertanto è l'ufficio che prima di tutto dovrà dimostrare la sussistenza del presupposto di fatto, vale a dire il godimento del bene ad un corrispettivo non congruo, e la durata ovvero la decorrenza del fatto verificato (il godimento da parte di terzi di beni dell'impresa), stando al contribuente (utilizzatore di comodo) dimostrare poi la pattuizione di un corrispettivo almeno pari al valore di mercato.

Sembra questo infatti il criterio di ripartizione dell'onere probatorio in giudizio.

Sulla questione vanno segnalati ulteriori due aspetti:

- 1) Il presupposto di tassazione del reddito diverso potrà essere verificato con più alta probabilità, nell'ambito dell'azione di accertamento espressa nei confronti del concedente. Sul punto si segnala che l'opponibilità, della verifica effettuata nei confronti del concedente, all'utilizzatore dipende dalla tipologia di prove rilevante presso il primo;
- 2) La tassazione quale reddito diverso opera nel caso in cui il corrispettivo annuo per il godimento non sia superiore al valore normale, e tale verifica dovrà essere fatta adottando il criterio di competenza e non il

criterio di cassa non rilevando affatto il pagamento del corrispettivo per il godimento di tali beni.

In relazione al precedente punto 2 l'ufficio ha infatti precisato che, il reddito diverso, a differenza delle altre tipologie di reddito previste dall'articolo 67 del TUIR, che rilevano in base al principio di cassa, si considera conseguito alla data di maturazione, confermandosi quindi la perfetta correlazione con la tassazione del reddito di impresa per indeducibilità dei costi relativi.

### **Il fringe benefit esclude il reddito diverso**

L'articolo 67 c. 1 lettera h-ter del TUIR non si applica quando il soggetto utilizzatore sia al contempo dipendente della società o dell'impresa individuale, ovvero, sia lavoratore autonomo, in quanto, in queste ipotesi l'utilizzatore è assoggettato alla disciplina di tassazione prevista dagli articoli 51 e 54 del TUIR.

In tali casi i costi relativi ai beni concessi in godimento saranno deducibili ai sensi delle disposizioni che disciplinano la concessione dei beni in godimento ai soggetti di cui sopra.

### **Tassazione del reddito diverso - casi particolari**

L'applicazione della tassazione quale reddito diverso, della differenza tra valore normale e corrispettivo convenuto per la concessione in godimento dei beni dell'impresa, deve essere esaminata con riferimento a due situazioni particolari:

- 1) quando il bene è concesso in godimento solo per una frazione dell'anno;
- 2) quando il bene è concesso in godimento ad uso promiscuo.

Con riferimento alla situazione di cui al punto 1) l'agenzia ha fornito tutti i chiarimenti con tanto di esempi di calcolo, precisando in pura sostanza che il reddito diverso dovrà essere determinato con ragguaglio, al periodo di godimento espresso in giorni, del valore di mercato annuo.

Sul secondo punto l'ufficio nulla ha chiarito e a tutt'oggi la questione rimane aperta. Va segnalato che il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai

fini dell'applicazione delle disposizioni in rassegna prevede la situazione "di uso non esclusivo".

L'ufficio dovrà quindi chiarire le modalità di calcolo dell'utilizzo non esclusivo dei beni dell'impresa ai fini della determinazione del reddito diverso ed ai fini della deducibilità dei costi.

### LIMITI DI DEDUCIBILITA' PER I BENI IN GODIMENTO AD UTILIZZATORI DI COMODO

Il comma 36 quaterdecies dell'articolo 2 del DL 138/2011 prevede che "I costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o 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".

Va messo in evidenza che la norma in argomento non è inserita nel TUIR tra le norme di determinazione del reddito di impresa.

Fin dalla prima lettura del comma 36 quaterdecies in dottrina si è posta la problematica della compatibilità di tale disposizioni con le norme di deducibilità limitata contenute nel TUIR che disciplinano la determinazione del reddito di impresa.

L'AE ha fornito un indispensabile chiarimento su tale questione, precisando le regole di applicazione compatibile della norma di indeducibilità del DL 138/2011 con le norme del TUIR.

L'ufficio ha chiarito che, le norme del TUIR hanno prevalenza rispetto alla norma di indeducibilità del DL 138/2011 e pertanto la indeducibilità con riferimento alle spese per l'acquisto, l'ammortamento e le spese per l'uso dei beni, concessi in godimento agli utilizzatori di comodo a prezzi inferiori al valore di mercato, non si applica ai beni per i quali il TUIR prevede già una limitazione alla deducibilità.

Così, ad esempio, la norma non trova applicazione in relazione alla concessione in godimento degli autoveicoli al familiare dell'imprenditore che rientrano nel regime di indeducibilità previsto dall'articolo 164 del TUIR.

Come già anticipato, la valutazione della tassazione in capo all'utilizzatore e in capo al concedente deve essere apprezzata in modo separato. Nell'esempio di cui sopra mentre l'impresa applicherà le specifiche disposizioni di deducibilità previste dall'articolo 164 del TUIR, il familiare utilizzatore dovrà in ogni caso far concorrere, quale reddito diverso, nella determinazione del reddito imponibile, la differenza tra il valore normale e il corrispettivo del godimento del bene in uso.

Si ricorda inoltre che l'AE ha precisato che, sono in ogni caso esclusi dalla disciplina in esame tutti i beni diversi dagli immobili e dai veicoli che hanno un valore non superiore ad € 3.000,00, i cui costi relativi, in caso di concessione in godimento ad utilizzatori di comodo, saranno in ogni caso soggetti ai limiti di deducibili previsti dal TUIR.

Tanto precisato occorre rilevare che la indeducibilità totale prevista dal DL 138/2011 non potrà operare, oltre che con riferimento ai beni di cui all'articolo 164 del TUIR, neanche con riferimento:

- Ai telefoni cellulari, la cui limitata deducibilità è disciplinata dall'articolo 102 del DPR 917/1986<sup>3</sup>;
- ai beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore di cui al comma 2 dell'articolo 64 del TUIR (che opera solo con riferimento all'impresa individuale), per i quali la deduzione opera al 50%. Attenzione, la disposizione dell'articolo 64, non opera in caso di concessione in godimento con uso esclusivo all'utilizzatore di comodo operando, per tale fattispecie, la indeducibilità totale di tutti i costi del DL 138/2011;
- ai beni immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore di cui al comma 2 dell'articolo 64 del TUIR, (le considerazioni di cui al precedente punto sono valide anche per il caso in rassegna).

---

<sup>3</sup> Ne deriva che poiché i cellulari sono in genere di valore non superiore ad € 3.000,00 sono completamente esclusi dalle nuove disposizioni e pertanto non concorreranno alla formazione del reddito diverso dell'utilizzatore di comodo.

### **Calcolo della parte di indeducibilità**

L'ufficio fornisce un'interpretazione molto favorevole con riferimento alla determinazione dei costi non deducibili relativi ai beni concessi in godimento a condizioni favorevoli.

L'AE ha infatti chiarito che, l'ineducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento, non è totale ma, dovrà essere determinata in ragione del rapporto tra differenza tra valore normale e corrispettivo del godimento e il valore di mercato del diritto di godimento (per ulteriori chiarimenti si rinvia all'articolo della De Marchi più volte richiamato).

Ne deriva che più il corrispettivo del godimento è prossimo al valore normale più alta sarà la percentuale di deducibilità dei costi.

Tale criterio di determinazione del costo non deducibile dovrà poi essere ragguagliato al periodo della concessione in godimento a condizioni favorevoli.

L'AE precisa inoltre che, le spese e i costi specificatamente imputabili al bene nel periodo di utilizzo dello stesso restano interamente indeducibili. Un passaggio della circolare tutto da chiarire e approfondire e che dalla prima lettura non appare condivisibile. Non ci sono dubbi che si faccia riferimento a spese di manutenzione straordinaria, comprese quelle di miglioramento, ammodernamento e quelle aventi in generale natura incrementativa, che, per la loro natura, sono da capitalizzare ad aumento del costo dei beni di proprietà dell'impresa. Secondo l'agenzia delle Entrate tali spese, se sostenute nel periodo di concessione in godimento di comodo, sarebbero completamente indeducibili. Sembra più corretto invece ritenere che tali spese dovranno essere dedotte con le regole di deducibilità previste per gli ammortamenti del cespite e nella misura eventualmente ridotta, come sopra determinata, per effetto della norma di cui al DL 138/2011.

Infine, sempre con riferimento alle manutenzioni straordinarie, si segnala che, poiché le norme si applicano anche ai beni non di proprietà ma nella disponibilità dell'impresa, le regole di deducibilità limitata espone si rifletteranno anche sugli ammortamenti delle spese di manutenzione straordinaria sui beni di terzi.

### **Plusvalenze e Minusvalenze**

Nella determinazione delle plusvalenze e minusvalenze si applica, come per tutti i beni a deducibilità limitata, la rilevanza del pro-quota di deducibilità. Il contribuente dovrà quindi, prima determinare la plusvalenza o minusvalenza da cessione per poi assumere quale valore rilevante ai fini fiscale la quota pari al rapporto tra ammortamenti dedotti (con riferimento all'intero periodo di possesso del bene) e l'intera quota di ammortamento effettuati.

### **Società di persone e società di capitali in trasparenza fiscale** **La tassazione è tutta imputata ai soci utilizzatori di comodo**

Una questione che in dottrina si è sollevata all'indomani della pubblicazione del DL 138/2011, è stata quella dell'effetto fiscale del godimento di comodo da parte di alcuni soci nelle società in trasparenza fiscale, siano esse società di persone ovvero società a responsabilità limitata con opzione per il regime della trasparenza fiscale di cui all'articolo 116 del TUIR.

La questione oggetto di riflessione è riferita al caso in cui il godimento del bene da parte di un socio è causa di indeducibilità di costo. Tale indeducibilità, evidentemente, si riflette nella determinazione del reddito fiscale della società che è attribuito ex art. 5, o piuttosto ex art. 116 del TUIR, ai soci per trasparenza fiscale, pesando quindi anche sui soci non fruitori del godimento a condizioni favorevoli risultando quindi, quest'ultimi, gravemente penalizzati da tale situazione.

Su tale aspetto è intervenuta l'AE che, con circolare 24/E del 15 giugno 2012, ha fornito la soluzione da adottare alla situazione sopra esposta precisando che, nel caso in cui il bene venga concesso in godimento ai soci o loro familiari da una società di persone oppure da una società a responsabilità limitata che abbia optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'art. 116 del TUIR, il maggior reddito della società derivante dall'indeducibilità dei costi andrà imputato esclusivamente ai soci utilizzatori (anche nell'ipotesi in cui il bene sia utilizzato dai loro familiari).

Si propone il seguente esempio numerico con riferimento ad una società di persone con due soci al 50% di cui uno di essi ha il godimento di un bene della società (si faccia riferimento ad un immobile abitativo).

9 luglio 2012  
Mario Agostinelli

<b>DETERMINAZIONE DEL REDDITO DIVERSO IN CAPO AL SOCIO</b>	
<b>DESCRIZIONE</b>	<b>IMPORTI</b>
Valore di mercato del godimento annuo	12.000,00
Corrispettivo del godimento annuo	6.000,00
<b>Reddito diverso da tassare</b>	<b>6.000,00</b>
<b>SITUAZIONE DELLA SOCIETA'</b>	
Soci numero	2
Socio A senza godimento - quota di partecipazione	50%
Socio B CON GODIMENTO DEL BENE - quota di partecipazione	50%
<b>REDDITO DELLA SOCIETA'</b>	
Reddito ante variazione in aumento per indeducibilità dei costi dei beni concessi in godimento	50.000,00
costi non deducibili relativi al bene in godimento	7.000,00
<b>Socio A - Reddito per trasparenza</b>	<b>25.000,00</b>
<b>Socio B -Reddito per trasparenza</b>	<b>32.000,00</b>
<b>SOCIO B - TOTALE REDDITO PER GODIMENTO DEL BENE</b>	<b>38.000,00</b>

Si osserva che nel caso di società in trasparenza fiscale tutto il peso fiscale della concessione in godimento dei beni cade sul socio utilizzatore (o sul socio il cui familiare è utilizzatore di comodo).

Diversamente, per gli imprenditori individuali e per le società di capitali la tassazione per il godimento degli utilizzatori di comodo a condizioni favorevoli, è ripartita tra impresa (per il valore dei costi non deducibili) e utilizzatore (differenza tra valore normale e corrispettivo per il godimento).

#### **UTILIZZO PROMISCUO IL CASO IRRISOLTO**

Ancora aperta la più complessa situazione dell'uso promiscuo del bene concesso agli utilizzatori di comodo.

Tuttavia qualche passo in avanti la circolare dell'AE lo propone. Sul fronte della limitazione della deducibilità dei costi l'AE ha chiarito che le disposizioni del TUIR, che disciplinano i casi di limitata deducibilità, hanno prevalenza rispetto alle norme contenute nel DL 138/2011.

Ciò consente di non porsi problemi nelle ipotesi di uso promiscuo con riferimento alla limitata deducibilità dei costi relativi ai beni, quali le auto e i telefonini dovendosi, in ogni caso applicare le disposizioni di cui all'articolo 164 e 102 del TUIR.

Inoltre, poiché per l'imprenditore individuale l'articolo 64 del TUIR disciplina l'ipotesi di utilizzo promiscuo dei beni mobili ed immobili dell'impresa prevedendo la limitata deducibilità nella misura del 50%, norma che, al pari di quella di cui all'articolo 164 espressamente richiamata dalla circolare 24/E, sembra debba prevalere rispetto a quella del DL 138/2011, i costi relativi ai beni concessi in uso promiscuo ad un familiare da parte dell'imprenditore individuale dovrebbero essere soggetti alla deducibilità nei limiti del 50% come previsto dalla richiamata norma del TUIR.

L'ufficio dovrà chiarire se le regole per l'imprenditore individuale di cui all'articolo 64 del TUIR, per i beni mobili (diversi dalle auto) e per i beni immobili possano trovare applicazione anche per le società.

Se quindi per quanto al modulo della deducibilità dei costi per le situazioni di uso non esclusivo, la strada sembra quanto meno segnata, si rileva il buio pesto con riferimento alla determinazione del reddito diverso, non avendo l'Agenzia delle Entrate fornito alcun riferimento circa la modalità di determinazione di tale categoria di reddito per la situazione in esame.

Una soluzione sarebbe quella di applicare criteri oggettivi in ragione dell'utilizzo dei beni ed in mancanza quella di applicare al reddito diverso lordo (differenza Valore di mercato – corrispettivo del godimento) una percentuale forfettaria del 50%.

In sostanza ne deriva un quadro ancora da completare con svariate aree grigie che l'amministrazione dovrà chiarire.

Mario Agostinelli