

Comunicazione beni ai soci: come evitare la doppia tassazione?

A cura di Antonio Gigliotti

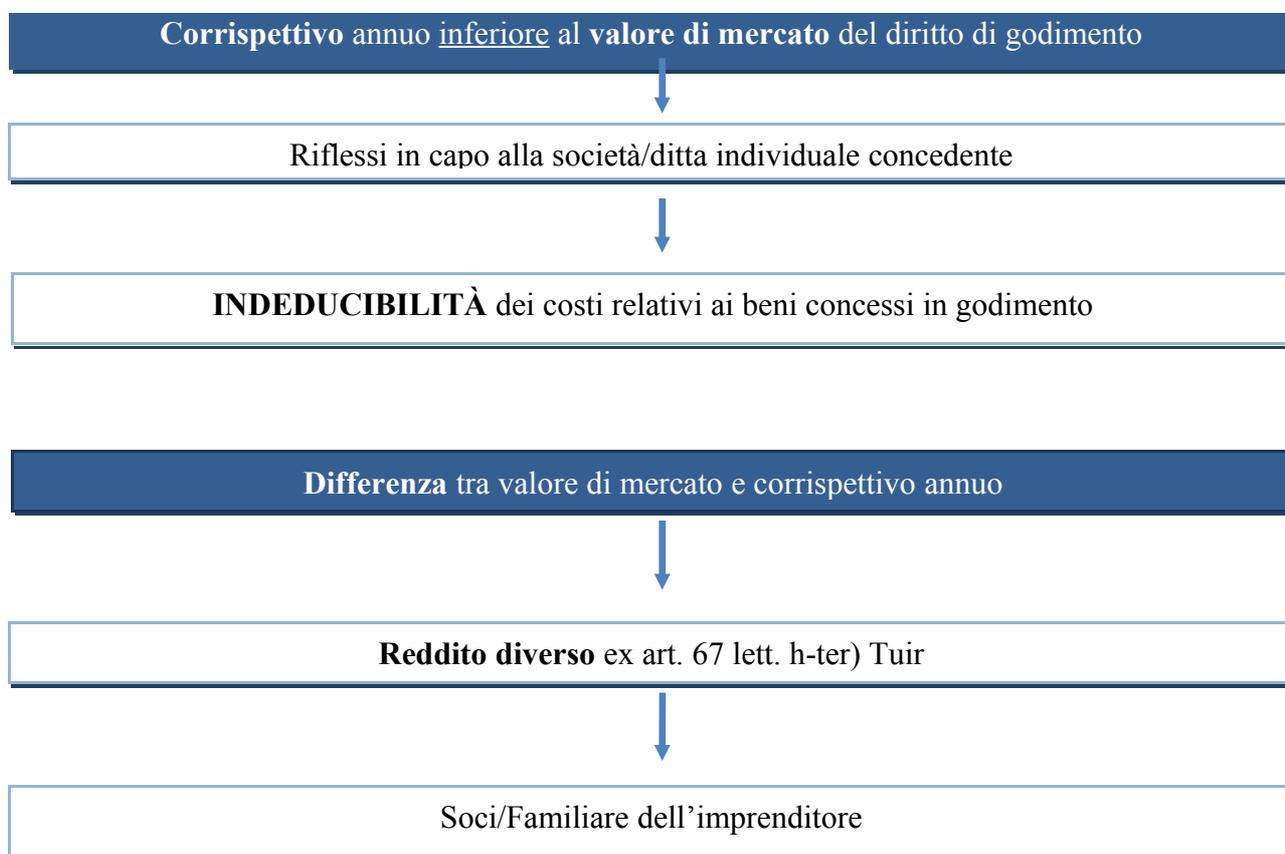
Il presente contributo si sofferma sulla deducibilità dei costi relativi agli automezzi concessi in godimento ai soci all'interno del nuovo obbligo di comunicazione introdotto dalla Manovra di Ferragosto e alla luce dei chiarimenti forniti dalla Circolare n. 24/E del 15 giugno 2012. Se il documento di prassi ha fornito importanti spunti, riepilogando la fattispecie della concessione dei beni aziendali a soci e familiari, ha però creato un dubbio da risolvere. **L'imprenditore individuale e il socio non amministratore e non dipendente** rischiano una doppia tassazione sulle auto aziendali. Le vetture, infatti, già scontano una deducibilità ridotta nel reddito d'impresa perché, di fatto, il Tuir forfettizza la possibilità di un utilizzo per finalità personali o familiari. A questo si aggiunge la nuova disciplina sui beni ai soci (in vigore dal periodo d'imposta 2012) che prevede per l'utilizzatore una tassazione come reddito diverso della differenza tra corrispettivo d'uso e valore di mercato. Allo studio la soluzione al problema.

Premessa

L'articolo 2, cC. da 36-terdecies a 36-duodevicies, del D.L. n.138/2011, c.d. **Manovra estiva 2011** (di seguito Decreto) ha introdotto un nuovo adempimento: la **Comunicazione beni ai soci**, allo scopo di contrastare il fenomeno dell'interposizione fittizia: concessione in godimento di beni relativi all'impresa a soci o familiari dell'imprenditore **a condizioni più favorevoli rispetto a quelle di 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.

In tale condizione:

- per il soggetto concedente i beni in godimento, **l'indeducibilità dei relativi costi sostenuti**;
- per i soggetti che ricevono in godimento i beni aziendali, è prevista la tassazione di un **reddito diverso** determinato confrontando il minor corrispettivo pattuito e il valore di mercato del diritto di godimento.



Al fine di **monitorare** tali fattispecie è stato, inoltre, introdotto **l'obbligo, per i soggetti interessati, di comunicare i dati relativi ai beni dell'impresa concessi o ricevuti in godimento**, adempimento che non viene disciplinato dalla Circolare n.24/E.

Dati da indicare nella comunicazione	
Persone fisiche	Codice fiscale, dati anagrafici e Stato estero di residenza.
Soggetti <u>diversi</u> dalle persone fisiche	Codice fiscale, denominazione e Comune del domicilio fiscale o Stato estero di residenza.
Tipologia di <u>utilizzo</u> del bene	È prevista l'indicazione delle seguenti tipologie di utilizzo: <ul style="list-style-type: none"> ✓ utilizzo esclusivo, codice "0"; ✓ utilizzo non esclusivo, codice "1"; ✓ subentrante, codice "2" (in tal caso va indicata la data del subentro).
Dati relativi al <u>contratto</u>	In merito alla tipologia di contratto va indicato se trattasi di: <ul style="list-style-type: none"> ✓ comodato, codice "1"; ✓ caso d'uso, codice "2"; ✓ altro, codice "3". <p>Si evidenzia che è richiesta altresì l'indicazione, nei rispettivi campi, dell' "<i>identificativo del contratto in uso all'inviante</i>" e della data di stipula del contratto.</p> <p>Sul punto la "<i>nota di commento</i>" del tracciato record precisa che "<i>nel caso si scelga di inserire qualsiasi forma contrattuale, anche verbale il dato non è obbligatorio</i>".</p>
<u>Bene</u> concesso in godimento	In relazione alla categoria del bene dato in godimento, va indicato: <ul style="list-style-type: none"> ✓ autovettura, codice "A" e nell'apposito campo il numero di telaio; ✓ altro veicolo, codice "B" e nell'apposito campo il numero di telaio; ✓ unità di diporto, codice "C" e nell'apposito campo la lunghezza, espressa in metri; ✓ aeromobile, codice "D" e nell'apposito campo la potenza del motore, espressa in Kw; ✓ immobile, codice "E" e negli appositi campi il Comune, la Provincia di ubicazione, il foglio e la particella di accatastamento; ✓ altro, codice "F".

	<p>Nel Provvedimento in esame è precisato che la comunicazione non va effettuata con riferimento ai beni da includere nella categoria <i>“altro”</i> non superiore a € 3.000 (al netto di IVA).</p> <p>Di conseguenza la comunicazione non riguarda, ad esempio, la concessione in uso di telefoni cellulari, personal computer, tablet, ecc.</p>
Durata della concessione	<p>Vanno indicate, negli appositi campi, la data d’inizio e di fine concessione.</p> <p>In merito la <i>“nota di commento”</i> del tracciato record, dopo aver evidenziato l’obbligatorietà di tali informazioni, chiarisce che <i>“le date sono relative all’inizio e fine del godimento nel periodo di imposta”</i>.</p>
Corrispettivo e valore di mercato	<p>In merito al corrispettivo la <i>“nota di commento”</i> del tracciato record, dopo aver evidenziato l’obbligatorietà dell’informazione, precisa che va indicato <i>“il corrispettivo relativo alla durata della concessione”</i>.</p>
Finanziamenti/capitalizzazioni	<p>In merito va evidenziato che <u>in caso di assenza di finanziamenti/capitalizzazioni</u>, va indicato il valore <i>“0”</i>.</p>

Ambito soggettivo

Destinatari delle disposizioni del Decreto sono sia i soggetti che concedono in godimento i beni (**concedenti**), sia quelli che li ricevono (**utilizzatori**).

DEFINIZIONE DI UTILIZZATORI (soggetti che beneficiano dei beni relativi all'impresa nella propria sfera privata):

- a) i **soci**, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, di società e di enti privati di tipo associativo residenti che svolgono attività commerciale;
- b) i **familiari** (cfr. art. 5 del Tuir: coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado) residenti e non residenti nel territorio dello Stato, **dell'imprenditore individuale residente** nel territorio dello Stato;
- c) il **soggetto residente e non residente** (cfr. articolo 23, comma 1, lettera f) che nella sfera privata utilizza in godimento beni della sua impresa commerciale residente nel territorio dello Stato;
- d) i **familiari**, residenti o non residenti nel territorio dello Stato, dei soggetti di cui alla lettera a);
- e) i **soci o i loro familiari** che ricevono in godimento beni da società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile a quella partecipata dai medesimi soci.

Sono esclusi dall'applicazione della norma i soggetti utilizzatori che per loro natura **non possono essere titolari di reddito diverso**.

DEFINIZIONE DI CONCEDENTI (purché residenti):

- **l'imprenditore individuale**
- le **società di persone** (S.n.c. e S.a.s.)
- le **società di capitali** (S.p.A., S.r.l., S.a.p.A.)
- le società **cooperative**
- le **stabili organizzazioni** di società non residenti
- gli **enti privati di tipo associativo** limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale

Sono escluse le “società semplici” concedenti, in quanto soggetti che non svolgono attività d’impresa.

I beni in uso

I beni dell’impresa oggetto della disciplina sono tutti i beni di cui l’impresa ha conseguito la disponibilità, posseduti in **proprietà** o in base a un **diritto reale** ovvero **detenuti in locazione**, anche finanziaria, noleggiati o ricevuti in comodato.

- Per l’imprenditore individuale, si considerano relativi all’impresa i **beni indicati nell’inventario (art. 65 del Tuir)**.
- Per le società, sia di persone che di capitali, tutti i beni a esse appartenenti.
- Per le **società di fatto** assumono, invece, rilevanza i beni-merce e i beni strumentali, compresi quelli iscritti in pubblici registri a nome dei soci e utilizzati esclusivamente come strumentali per l’esercizio dell’impresa.

Sono esclusi dalla disciplina:

- tutti i beni rientranti nella categoria “**altro**” del tracciato record contenuto nell’allegato tecnico al provvedimento che hanno un valore **non superiore a 3.000 euro al netto dell’imposta sul valore aggiunto applicata**;
- i beni di società e di enti privati di tipo associativo che svolgono attività commerciale, residenti o non residenti, concessi in godimento a enti non commerciali soci che utilizzano gli stessi per fini **esclusivamente istituzionali**;
- gli **alloggi delle società cooperative edilizie di abitazione a proprietà indivisa** concessi ai propri soci, dato 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.

L'auto aziendale concessa in uso

La fattispecie, in particolare, su cui vengono puntati i riflettori dell'Amministrazione è quella in cui i beni relativi all'impresa vengano concessi in godimento a condizioni più favorevoli rispetto a quelle di 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.

In tale condizione: per i soggetti che ricevono in godimento i beni aziendali, è prevista la tassazione di un reddito diverso determinato confrontando il minor corrispettivo pattuito e il valore di mercato del diritto di godimento e per il soggetto concedente i beni in godimento, **l'indeducibilità dei relativi costi sostenuti**.

Tale indeducibilità trova tuttavia una deroga in tutti i casi in cui siano concessi in godimento 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** che rientrano nel regime di **indeducibilità previsto dall'articolo 164 del TUIR**.

Dal 2012 la concessione da parte delle imprese (società e ditte individuali) dei propri beni aziendali ai soci e ai familiari a un corrispettivo inferiore al valore di mercato comporta una **doppia tassazione**: per l'azienda l'indeducibilità dei costi e per il soggetto utilizzatore la tassazione come reddito diverso della differenza tra canone pagato e valore di mercato.

In particolare per le **auto aziendali**, il bene è già soggetto a un **regime fiscale di indeducibilità specifica** (40 % del costo per gli automezzi, 80% per agenti e rappresentanti), previsto dall'art. 164 del Tuir che contempla una percentuale forfetaria di promiscuità o non inerenza del bene, considerando che i beni in questione possano essere utilizzati anche per finalità estranee all'attività d'impresa (personali o familiari).

L'interpretazione dell'Agenzia - La circolare 24/E/2012 ha precisato che una delle due penalizzazioni (indeducibilità dei costi per la società concedente) non si applica nel caso in cui vengano concessi in godimento degli autoveicoli che rientrano nel regime di indeducibilità previsto dall'articolo 164 del Tuir.

Il problema reale sta nell'altra penalizzazione: la nuova fattispecie di reddito diverso (art. 67 lett. h-ter del Tuir) che scatta quando gli utilizzatori *“ricevono in godimento un bene, ad un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato, **a prescindere dalla circostanza che il bene sia assoggettato ad un regime di limitazione della deducibilità prevista nell'ambito del Tuir in capo al soggetto concedente**”*.

Questo inciso della Circolare 24/E/12 comporta la doppia tassazione dell'utilizzo personale dell'auto da parte dell'imprenditore individuale o del socio dell'impresa. Le uniche esclusioni si hanno nei casi di utilizzo del bene da parte del **lavoratore dipendente o lavoratore autonomo** perché valgono le regole sui fringe benefit (rispettivamente articolo 51 c. 4 lett. a e 54 del Tuir).

Ad esempio nel caso del socio dipendente o amministratore deve esserci una delibera di assegnazione del bene in godimento e viene riconosciuta in capo a loro un'utilità in natura pari al 30% dell'importo corrispondente alla percorrenza convenzionale di 15.000 Km calcolata in base alle tariffe ACI.

E' allo studio dell'Amministrazione Finanziaria un documento di prassi che chiarisca uno dei punti più spinosi della disciplina della concessione dei beni ai soci. Rimaniamo, dunque, in attesa della nuova Circolare che l'Agenzia pubblicherà sul tema: verrà parificato il trattamento per soci amministratori e dipendenti rispetto agli altri soci e all'imprenditore individuale, con l'esclusione della tassazione come reddito diverso in caso di utilizzo personale della vettura?

Si eliminerebbe così la doppia tassazione.

Le novità 2013 – Si ricorda che tutto questo va visto nell'ottica della Riforma Fornero (L. 92/2012, art.4 commi 72 e 73), che dal 2013 ridurrà la percentuale di deducibilità dei costi sostenuti per gli automezzi dall'attuale 40% al 27,5% per i veicoli strumentali e dal 90% al 70% per le auto concesse ai dipendenti.

Nel frattempo riepiloghiamo nella seguente tabella la **casistica** relativa alla concessione in uso dell'auto aziendale intestata a una ditta individuale:

intestato a	utilizzatore	uso bene	deducibilità per la società	reddito in capo all'utilizzatore	comunica zione art.2 c.36 d.l. 138/2011 entro 31.03.2012 per il 2011
ditta individuale	titolare	a titolo aziendale e iscritto a libro cespiti	art. 164, co. 1, lett. b), Tuir - 40% delle spese con massimali di costo che variano a seconda del titolo di possesso (proprietà, leasing, noleggio)	Reddito diverso in capo al titolare pari al valore di mercato dell'uso personale della auto? DOPPIA TASSAZIONE! attesa definizione dall'agenzia	NO
ditta individuale	titolare	a titolo privato non iscritto a libro cespiti	componenti negativi non deducibili perché non inerenti	no reddito in capo al titolare (se non per redditometro o accertamento sintetico puro)	NO
Ditta Individuale	Familiare del Titolare	iscritto a libro cespiti uso a titolo	limitata deducibilità dei componenti negativi per la ditta individuale	reddito diverso in capo al familiare (art.67 lett h-ter Tuir) sulla differenza (valore	SÌ

		privato del familiar e	(40% o 80%) ex art. 164 del Tuir	di mercato – corrispettivo pattuito) <u>dal</u> <u>2012, ma acconti</u> <u>ricalcolati</u>	
--	--	---------------------------------	-------------------------------------	---	--

Beni concessi in godimento fringe benefit

L'articolo 67, comma 1, lettera h-ter, trova applicazione nei confronti dei soggetti utilizzatori indicati nel paragrafo 1 ogniqualvolta gli stessi ricevano in godimento un bene, a un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato, a prescindere dalla circostanza che il bene sia assoggettato a un regime di limitazione della deducibilità prevista nell'ambito del TUIR in capo al soggetto concedente.

Tale disposizione non trova applicazione, invece, 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**.

Riepiloghiamo nella seguente tabella la casistica delle auto intestate alla S.r.l.:

bene in godimento	intestato a	utilizzatore	uso bene	deducibilità per la società	reddito in capo all'utilizzatore	comunicazione art.2 c. 36 d.l. 138/2011 entro 31.03.2012 per il 2011
AUTO VEICOLI	SRL	amministratore non socio	a titolo esclusiva mente aziendale	art. 164, co. 1, lett. b), Tuir - al 40% delle spese)	No reddito amministratore	NO
	SRL		a titolo privato e aziendale	art. 164, co. 1, lett. b), Tuir - al 90% (70% dal 2013) delle spese	Utilità in natura (FRINGE BENEFIT) – art. 51 c. 4 lett. a)	NO
	SRL	Amministratore o dipendente socio	a titolo privato e aziendale	art. 164, co. 1, lett. b-bis), Tuir - 90% delle spese	Esistenza di una delibera di assegnazione del bene in godimento Utilità in natura (FRINGE BENEFIT) – art. 51 c. 4 lett. a) o art. 54 Tuir se lavoratore autonomo = 30% della percorrenza convenzionale di 15.000 Km. (tariffe ACI)	Sì
	SRL	socio non amministratore e non dipendente	a titolo esclusiva mente aziendale	art. 164, co. 1, lett. b), Tuir - 40% delle spese	No reddito diverso	Sì
	SRL	socio non amministratore e non dipendente	a titolo privato e aziendale senza il pagamento di alcuni corri spettivi	deducibilità dei componenti negativi per la società al 40%	Reddito diverso in capo al titolare pari al valore di mercato dell'uso personale della auto? DOPPIA TASSAZIONE! attesa definizione dall'agenzia	Sì

Documentazione del godimento

Va documentato il godimento prima dell'utilizzo

In ultima analisi si ricorda che la Circolare n. 24/E del 15 giugno 2012, dopo aver definito i soggetti utilizzatori dei beni, i concedenti e i beni stessi oggetto di godimento, specifica che per esigenze di certezza e di documentabilità, per verificare gli accordi previsti dalle parti per la concessione in godimento del bene relativo all'impresa, il corrispettivo annuo e le altre condizioni contrattuali devono risultare da **apposita certificazione scritta di data certa.**

7 agosto 2012

Antonio Gigliotti