



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF209

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 10

OGGETTO	CONCESSIONE DEI BENI AI SOCI – IL PUNTO DELLA SITUAZIONE
RIFERIMENTI	D.L. N. 138/2011 – CM 36/2012; CM 25/2012; CM 24/2012
CIRCOLARE DEL	30/11/2017

Sintesi: la disciplina della concessione in godimento dei beni dell'impresa rappresenta uno strumento volto a scoraggiare l'utilizzo dello schermo dell'impresa per "scaricare" costi derivanti da un'operazione che di fatto appartiene all'ambito del consumo privato.

Un'altra ragione che può spingere il consumatore a spostare nella sfera produttiva i beni di consumo può derivare dalla necessità di occultare al "redditometro" detti beni (che in ogni caso rientreranno nelle maglie dei conteggi del reddito minimo delle società di comodo).

Nel proseguo si affrontano gli aspetti fiscali di tale fattispecie, alla luce dell'evoluzione della prassi e della giurisprudenza.

L'imprenditore individuale, i soci di società o i loro familiari possono, nella realtà operativa, trovarsi ad utilizzare i beni dell'impresa.

A tal fine, dal punto di vista fiscale occorre distinguere tra:

→ **l'autoconsumo:**

- trasferimento di un bene dalla sfera produttiva a quella personale dell'imprenditore

→ **l'assegnazione dei beni ai soci:**

- passaggio della proprietà di un bene dalla società ai soci, all'interno di una distribuzione di utili, di recesso o di liquidazione societaria (trasferimento della proprietà di un bene sociale contro lo storno di un debito verso il socio)

→ **la cessione dei beni ai soci:**

- vendita di un bene ai soci (trasferimento di proprietà contro pagamento del prezzo)

→ **la cessione in godimento dei beni dell'impresa:**

- utilizzo personale di beni dell'impresa da parte dell'imprenditore, dei soci o dei loro familiari; detti beni restano nella sfera patrimoniale e giuridica dell'impresa.

LA DISCIPLINA DELLA CONCESSIONE IN GODIMENTO DEI BENI DELL'IMPRESA

La normativa è collocata nell'art. 2, commi da 36-terdecies a 36-duodevices del D.L. n. 138/2011.

La **CM 24/2012** precisa che **la disciplina riguarda:**



"l'ipotesi in cui i beni relativi all'impresa vengano 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".



Attenzione: il legislatore ha individuato il caso in cui i beni dell'impresa vengono sottratti alla produzione di ricchezza, che si concretizza quando il socio, l'imprenditore o i loro familiari utilizzano beni di proprietà dell'impresa senza corrispondere a quest'ultima un congruo corrispettivo.

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

LA TASSAZIONE DELL'OPERAZIONE

Il punto focale relativo alla disciplina in esame è contenuto nelle norme di seguito riportate:



Art. 67 c. 1, lett. h-ter Tuir “Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: [...] 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”.

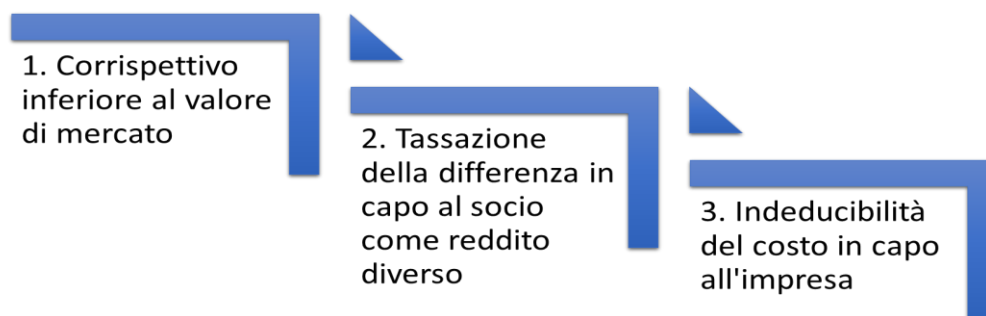
nonché:



Art. 2 c. 36-quaterdecies D.L. 138/2011: “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.



Attenzione: sotto l'aspetto soggettivo la norma fa esplicito riferimento “ai soci o familiari dell'imprenditore”. In merito la CM 24/2012 ha incluso nell'ambito della disciplina anche i familiari dei soci, per ragioni di ordine logico-sistematico.



Si riporta di seguito l'esempio contenuto nella C.M. n. 36/E/2012.

Esempio1

Si consideri la concessione in godimento di un immobile strumentale della società ad un corrispettivo inferiore al valore normale del diritto di godimento, in base ai seguenti dati:

- valore normale del diritto di godimento: € 10.000,00;
- corrispettivo pattuito per il godimento: € 5.500,00;
- costi indeducibili relativi al bene: € 2.000,00.

Tassazione dell'operazione		
	Società	Socio
	Reddito d'impresa:	Reddito diverso:
	Variation in aumento per costi indeducibili: + 2.000,00	(10.000,00 – 5.500,00 – 2.000,00) = 2.500,00

TASSAZIONE DEL REDDITO DIVERSO

Nel caso dell'utilizzo personale dei beni dell'impresa a valori inferiori a quelli di mercato il socio porta a tassazione la differenza tra il maggior valore di mercato del diritto e il corrispettivo risultante.

L'importo da assoggettare a tassazione deve essere indicato nel quadro RL del modello Redditi PF.

Il reddito diverso da assoggettare a tassazione deve essere calcolato al netto della quota di costo indeducibile imputato al socio o determinato dall'imprenditore individuale

INDEDUCIBILITA' DEL COSTO IN CAPO ALL'IMPRESA

I costi connessi con il bene non sono deducibili dal reddito d'impresa.



Attenzione: in merito alla indeducibilità dei costi, nel caso in cui il corrispettivo concordato per il godimento del bene sia inferiore al valore di mercato, occorre fare riferimento

- ai costi di acquisizione del bene (ammortamenti e canoni leasing),
- ai componenti negativi relativi al bene in questione (manutenzioni, riparazioni, ecc. - CM 24/2012).

Occorre ancora considerare che la norma trova applicazione in via residuale, in assenza di specifiche disposizioni che limitano a monte l'indeducibilità dei componenti negativi afferenti un determinato bene.

Esempi:

- i costi connessi con la concessione in godimento di un'autovettura saranno sempre deducibili nella misura fissata dall'art. 164 del tur;
- i costi connessi con la concessione in godimento di un immobile strumentale sono deducibili in base alla disciplina in esame.

UN ESEMPIO TRATTO DALLA C.M. 24/E/2012

Esempio2

- Corrispettivo pattuito per la concessione in godimento del bene: € 8.000;
- Valore di mercato del diritto di godimento: € 10.000;
- Costi complessivamente sostenuti nell'anno per il bene concesso in godimento: € 1.000;
- Quota di costo indeducibile è pari a: $1.000 * 2.000 (10.000 - 8000) / 10.000 = 200$



Attenzione: i costi specificamente imputabili al bene nel periodo di utilizzo dello stesso restano interamente indeducibili (CM 24/2012).

UTILIZZO OCCASIONALE DEL BENE

Si consideri il caso in cui il socio Rossi utilizzi l'auto intestata alla Società Rossi & C. S.n.c. per una sporadica uscita di un giorno per motivi personali. La fattispecie rientra nella disciplina in esame?

Anche se l'art. 2 c. 36-quaterdecies fa riferimento "ai **beni dell'impresa concessi in godimento** a soci o familiari dell'imprenditore", richiamando nel caso di specie la sussistenza di un diritto di godimento (comodato, locazione, ecc.) l'assenza di specifici chiarimenti in merito e il riparto dell'onere della prova consigliano di applicare anche nel caso di specie le disposizioni e gli strumenti previsti dalla disciplina.

LA DOCUMENTAZIONE

La normativa non dispone nulla in merito alla prova dell'operazione. Relativamente al caso di specie la **CM 24/2012** precisa quanto segue:



"Per esigenze di certezza e di documentabilità, al fine di verificare gli accordi previsti dalle parti per la concessione in godimento del bene relativo all'impresa, si ritiene opportuno precisare che il corrispettivo annuo e le altre condizioni contrattuali debbano risultare da apposita certificazione scritta di data certa, antecedente alla data di inizio dell'utilizzazione del bene."



Attenzione: La certificazione con data certa risponde ad esigenze di opportunità, correttezza e trasparenza nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria. Essa non è comunque richiesta specificamente dalla norma. In effetti la stessa agenzia precisa che la sua mancanza non preclude la validità dell'operato del contribuente posto che, nel caso di specie, egli *“può, comunque, diversamente dimostrare quali sono gli elementi essenziali dell'accordo”* (CM 36/2012).

DATA CERTA

Si riporta quanto previsto **dall'art. 2704 c.c.:**



“La data della scrittura privata della quale non è autenticata la sottoscrizione non è certa e computabile riguardo ai terzi se non dal giorno in cui la scrittura è stata registrata o dal giorno della morte o della sopravvenuta impossibilità fisica di colui o di uno di coloro che l'hanno sottoscritta o dal giorno in cui il contenuto della scrittura è riprodotto in atti pubblici o, infine, dal giorno in cui si verifica un altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l'antiorità della formazione del documento.


La data di scrittura privata che contiene dichiarazioni unilaterali non destinate a persona determinata può essere accertata con qualsiasi mezzo di prova.

Per l'accertamento della data nelle quietanze il giudice, tenuto conto delle circostanze, può ammettere qualsiasi mezzo di prova.”



Attenzione: l'elencazione contenuta nella norma appena sopra riportata non è tassativa (cass., nn. 23793/2006, 22430/2009, 23425/2016).

L'Agenzia delle entrate ha emanato due diversi provvedimenti nei quali ha precisato il concetto di data certa in ambito fiscale:

DATA CERTA IN AMBITO FISCALE (CM 12/2012 e CM 17/2009)	
▪	atto pubblico
▪	l'apposizione di autentica, il deposito del documento o la vidimazione di un verbale, in conformità alla legge notarile
▪	registrazione o produzione del documento a norma di legge presso un ufficio pubblico
▪	timbro postale che deve ritenersi idoneo a conferire carattere di certezza alla data di una scrittura tutte le volte in cui lo scritto faccia corpo unico con il foglio sul quale il timbro stesso risulti apposto
▪	 N.B.: a partire dal 1° aprile 2016, Poste Italiane non effettua più il servizio “Data Certa”. La Cassazione (sent. 26778/2016) ha precisato che il timbro datario apposto sul plico consegnato al mittente da parte del fornitore privato del servizio postale che ne ha curato l'invio non è idoneo a rendere certa la data della ricezione dello stesso.
▪	utilizzo di procedure di protocollazione o di analoghi sistemi di datazione che offrano adeguate garanzie di immodificabilità dei dati successivamente alla annotazione
▪	invio del documento ad un soggetto esterno, ad esempio un organismo di controllo
▪	contratto stesso, se presentato per la registrazione
▪	versamento di acconti effettuati tramite bonifici bancari che trovano causa nel contratto
▪	negoiazione di assegni che siano inequivocabilmente riferibili all'attività prevista dal contratto
▪	documenti provenienti da terzi, che attestino con certezza l'impegno ad acquisire il bene (quali, certificazioni del servizio postale, scritture relative a movimentazioni bancarie e, in genere, documenti formati o attestazioni provenienti da pubblici ufficiali)

APPROFONDIMENTO: L'AMBITO SOGGETTIVO

L'utilizzo personale dei beni dell'impresa o la concessione in godimento dei beni ai soci trova applicazione in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi definiti dalla legge che coinvolgono:

- ⇒ l'impresa che dispone di un bene in qualità di proprietario o locatario, in virtù di un contratto di leasing finanziario;
- ⇒ il bene;
- ⇒ il soggetto che utilizza il bene nell'ambito del consumo.

L'IMPRESA CONCEDENTE	
▪	Imprenditore individuale
▪	Società di persone
▪	Società di capitali
▪	Società cooperative
▪	Stabili organizzazioni di società non residenti
▪	Enti privati di tipo associativo, limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale



Società semplici: le società semplici concedenti non svolgono attività d'impresa e sono pertanto escluse dalla disciplina. Non rientrano nell'ambito della disciplina in esame i liberi professionisti e le associazioni professionali, nonché gli enti non commerciali che non svolgono attività d'impresa, le società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia.

L'UTILIZZATORE		
▪	L'imprenditore stesso che utilizza i beni nell'ambito della sua sfera privata	
▪	I soci	Si tratta di: il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.
	I familiari, residenti e non residenti dell'imprenditore individuale e dei soci	La disciplina si estende ai soci di società che utilizzano in godimento beni relativi a società controllate o collegate, ai sensi dell'art. 2359 c.c.

Attenzione: rientrano tra gli utilizzatori i soggetti che conseguono un reddito diverso. Pertanto **sono escluse le cessioni che comportano l'utilizzo di beni dell'impresa da parte di:**

- **società di persone;**
- **società di capitali.**

Dovrebbero invece rientrare nell'ambito della disciplina le parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso, in forza della Legge Cirinnà (L. n. 76/2016) posto che l'art. 20 della citata legge stabilisce che *"le disposizioni che si riferiscono al matrimonio e le disposizioni contenenti le parole 'coniuge', 'coniugi' o termini equivalenti ... contenute nelle leggi, negli atti aventi forza di legge, nei regolamenti nonché negli atti amministrativi nonché nei contratti collettivi"*.

Il caso: utilizzo personale dell'auto da parte del tassista.

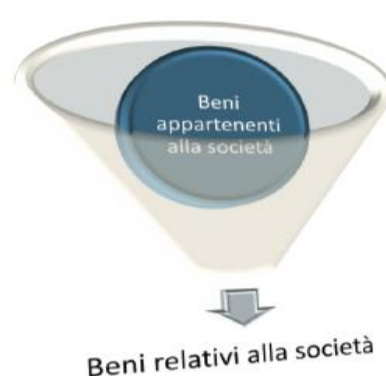
Un caso particolare è rappresentato dall'utilizzo personale del taxi, da parte del tassista.

In merito trova applicazione l'art. 14, co. 6, del D.lgs. n. 422/1997, che ammette l'utilizzo proprio del bene fuori servizio.

Ne consegue l'inapplicabilità della disciplina fiscale in esame (C.M. n. 36/E/2012).

I BENI INTERESSATI DALLA NORMATIVA

BENI AZIENDALI	TITOLO GIURIDICO	ELENCAZIONE
▪ Beni strumentali	Locazione, leasing finanziario, noleggio, comodato.	Immobili, aeromobili, unità da diporto, autovetture, altri veicoli. Rientrano altresì, i beni diversi dai precedenti che hanno un valore > 3.000,00 €, netto iva (Prov. Dir. Prot. 166485/2011): - Telefoni cellulari; - Tablet; - Net-book e note-book; - Ecc. ...
▪ Beni merce		
▪ Beni patrimonio		



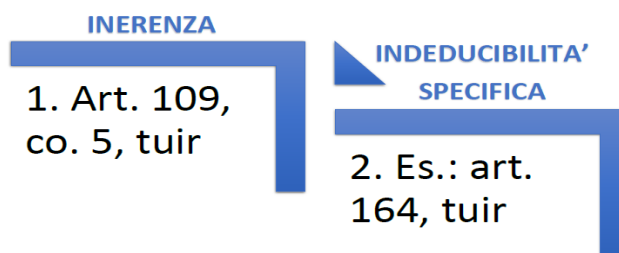
Per i soggetti in **contabilità semplificata** (art. 66 tuir) occorre tener conto dei beni indicati nel **registro dei beni ammortizzabili**.

BENI ESCLUSI		
▪ Beni appartenenti a società ed enti privati di tipo associativo	→	Concessi in godimento a enti non commerciali che li utilizzano esclusivamente per fini istituzionali
▪ Alloggi delle società cooperative edilizie a proprietà indivisa	→	Concessi in godimento ai propri soci

RAPPORTO CON ALTRE NORME LIMITANTI LA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI

Secondo la CM 25/2012, l'art. 67 c. 1 lett. h-ter TUIR "trova applicazione solo nel caso in cui il tuir non preveda specifiche norme che limitano la deducibilità dei costi relativi ai beni concessi in godimento in capo al concedente e che tassano il relativo reddito in capo al soggetto utilizzatore

In merito occorre considerare i seguenti *step*, suggeriti dalla CM 24/2012:





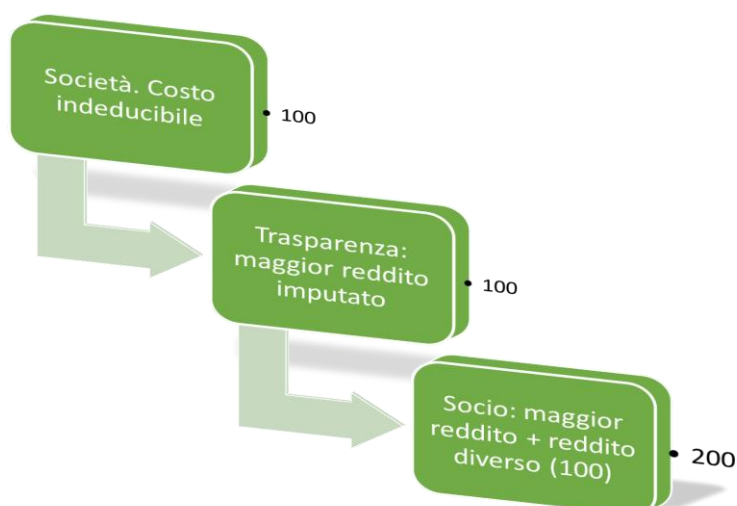
Attenzione: anche in assenza di una norma specifica che ponga limiti alla deducibilità di componenti negativi legati ad un certo bene concesso in godimento ai soci, occorre tener conto, a monte, dell'**inerenza**.

Si ricorda che la recente **Cass. sent. n. 1544/2017** ha precisato in merito che **il costo assume rilevanza nella determinazione della base imponibile per la correlazione con un'attività d'impresa potenzialmente idonea a produrre utili**.

Vi sono alcune disposizioni che forfettizzano l'inerenza: tra queste la più rilevante è quella che riguarda la deducibilità dei componenti negativi relativi ai **veicoli**, contenuta nell'art. 164 Tuir.

Nel caso di specie occorre evitare che il socio trasparente o l'imprenditore subisca una doppia tassazione relativamente alla stessa operazione:

- la prima volta viene attribuito il maggior reddito di partecipazione derivante dalla variazione in aumento dovuta dall'utilizzo personale del bene inserito nel patrimonio aziendale;
- la seconda volta viene attribuito al socio il reddito diverso dovuto dalla differenza tra il valore di mercato del bene aziendale ed il corrispettivo corrisposto dal socio per il suo utilizzo.



Attenzione: a tal fine è disposto che:

- ⇒ **il reddito diverso** da assoggettare a tassazione
- ⇒ vada calcolato **al netto della quota di costo indeducibile** imputato al socio o determinato dall'imprenditore individuale.

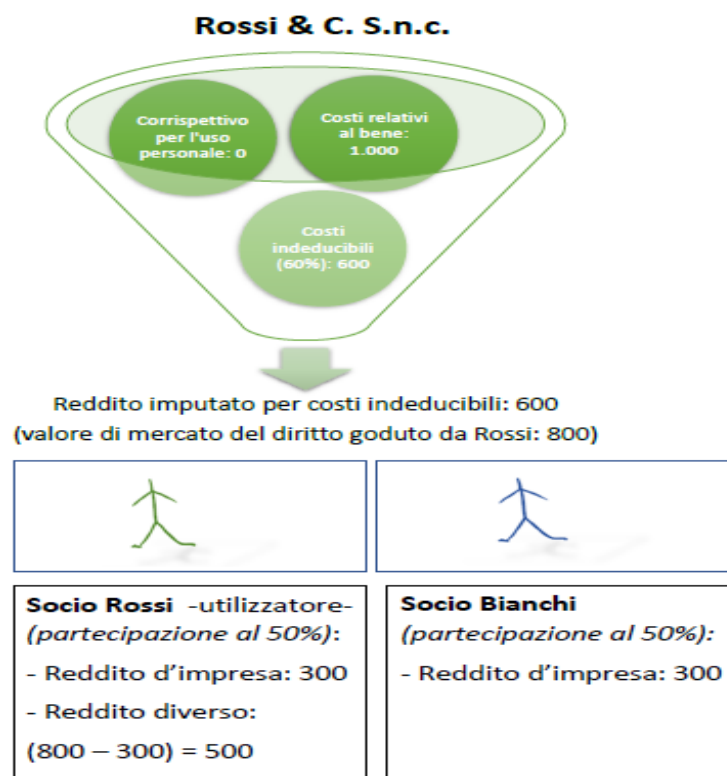
Società: con riguardo alla deducibilità dei costi afferenti al bene concesso in godimento ai soci la CM 36/2012 ha precisato che

- *“il maggior reddito, derivante dalla indeducibilità dei costi relativi al bene concesso in godimento, è imputato a tutti i soci a prescindere da chi ha l'utilizzo del bene”.*
- con riguardo all'applicazione dell'art. 67, invece, la norma trova applicazione in capo all'utilizzatore.

Nel caso degli autoveicoli esigenze di semplificazione hanno spinto l'agenzia delle entrate a fare riferimento alle tariffe ACI (art. 51, co. 4, lett. a), TUIR) allo scopo di determinare il reddito diverso da attribuire al socio.

Esempio3

Il socio Rossi utilizza in godimento un'autovettura della società Rossi & C. S.n.c., alla quale partecipa, assieme al socio Bianchi, con una quota del 50%.



INQUADRAMENTO PARTICOLARE DEL SOCIO ED EFFETTI SULLA DISCIPLINA IN ESAME

Il socio che utilizza in godimento il bene della società può rivestire contestualmente la qualità di:

- ➔ lavoratore dipendente;
- ➔ amministratore;
- ➔ libero professionista.



Attenzione: L'appartenenza ad una delle categorie più sopra riportate comporta la disapplicazione dell'art. 67 del tuir e il subentro della specifica disposizione tributaria, prevista nel caso di specie.

IL SOCIO - DIPENDENTE

Il bene concesso in godimento al socio nella qualità di lavoratore dipendente comporta l'applicazione dell'art. 51 del tuir.

In tal caso, sussistono specifiche disposizioni con riguardo all'utilizzo di fabbricati e di autoveicoli.

▪	<p>➔ Uso promiscuo degli autoveicoli, motocicli e ciclomotori.</p> <p>Fringe benefit = 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle ACI, al netto delle somme eventualmente trattenute in busta paga o corrisposti dal dipendente</p>	<p>AUTOVEICOLI (art. 51, c. 4, lett. a), tuir)</p>
▪	<p>Fringe benefit = [(Rendita catastale + spese inerenti) – corrispettivo]</p> <p>Nel caso in cui il dipendente abbia l'obbligo di dimora nel fabbricato la differenza è ridotta al 30%</p>	<p>FABBRICATI (art. 51, c. 4, lett. c), tuir)</p>

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

IL SOCIO – LAVORATORE AUTONOMO

Nel caso in cui il bene venga concesso in godimento ad un socio che utilizza lo stesso nell'ambito della propria attività economica, trova applicazione l'**art. 54, comma 1, del tuir**.



“Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni e' costituito dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi ...”



Attenzione: il compenso in natura viene determinato sulla base delle disposizioni contenute nell'art. 9 del tuir che disciplinano il valore di mercato, trattato nel paragrafo che segue.

IL VALORE DI MERCATO

Per individuare correttamente il valore di mercato che sostanzialmente fissa l'asticella fiscale, sotto l'aspetto quantitativo, si prenda in considerazione quanto precisato in merito dall'Agenzia:



CM 25/2012: *“Al riguardo si conferma che per “valore di mercato” del diritto di godimento deve intendersi il valore normale determinato ai sensi del comma 3 dell'articolo 9 del TUIR, corrispondente al “ (...) prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e 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.”*

La **CM 24/2012** ha precisato in merito al **valore di mercato** quanto segue:



“In sostanza, per individuare il valore normale del diritto di godimento di un bene dell'impresa dato in uso, (...) occorre far riferimento a 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 modal 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.”*

Il valore di mercato può risultare anche da apposita perizia. In merito, secondo l'agenzia delle entrate (**CM 24/2012**):



“Con particolare riferimento ai beni per i quali non sia possibile utilizzare i suddetti criteri, si ritiene che il valore di mercato da confrontare con il corrispettivo pattuito possa risultare da apposita perizia che descriva in maniera esaustiva il bene oggetto del diritto di godimento motivando il valore attribuito al diritto stesso.”



Attenzione: Dai chiarimenti dell'agenzia emerge che **il valore di perizia** sia ammesso nel caso in cui non sia possibile accedere agli altri metodi di accertamento del valore, ovvero **in assenza di listini o tariffari**. La norma non richiede specificamente la perizia sia giurata.

Utilizzo per una frazione d'anno: si applica la formula (CM 24/2012):

Valore di mercato annuo : 365gg = X (Val. di mercato del periodo di godimento) : Y gg (giorni godim.)

Esempio3

Si consideri la concessione in godimento di un immobile ad un socio per il periodo di 30 giorni. Il corrispettivo è di 1.200,00 euro.

Il valore di mercato annuale è pari a 20.000,00 euro, con la conseguenza che il medesimo valore, riferito a 30 giorni, è pari a 1.643,83 euro.

Si determina il reddito diverso da tassare in capo al socio:

€ 1.643,83 - € 1.200,00 = € 443,83 (*reddito diverso da portare a tassazione*)

IL MOMENTO IMPOSITIVO

Pur rientrando tra i redditi diversi il provento in esame viene tassato per competenza con riferimento al momento della maturazione (CM 24/2012).

LA COMUNICAZIONE

L'obbligo di comunicazione dei dati relativi ai beni concessi in godimento ai soci, nonché l'obbligo di comunicazione degli apporti e dei finanziamenti da essi effettuati, originariamente disposto dall'art. 2, comma 36-sexiesdecies, D.L. 138/2011, è stato abrogato per effetto del Decreto Milleproroghe (art. 13, co. 4-sexies, D.L. 244/2016).

L'abrogazione dovrebbe riguardare le comunicazioni relative al 2016.



Attenzione: manca una norma che disponga specificamente della decorrenza dell'abrogazione della disposizione citata.