



Beni in godimento a soci e familiari dell'impresa: i chiarimenti e le criticità del Provvedimento direttoriale

Con il [provvedimento n.166485](#) pubblicato lo scorso 16 novembre, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il primo tassello della disciplina introdotta dal co.36-*sexiesdecies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 (c.d. Manovra di Ferragosto), disposizione inserita in sede di conversione in Legge, che si propone di far emergere agli occhi del Fisco taluni beni che, pur presenti nella titolarità delle imprese, vengono concessi in godimento ai soci piuttosto che ai familiari dell'imprenditore.

Come spesso accade il citato provvedimento, il cui compito assegnato era quello di fissare le modalità e i termini di comunicazione all'Anagrafe tributaria dei dati relativi a tali beni, per taluni versi contiene previsioni che "ampliano" il contenuto della norma mentre per altri non fornisce i chiarimenti necessari a dirimere alcuni punti controversi della previsione normativa.

In attesa, quindi, di vedere se il modello con le relative istruzioni fornirà ulteriori elementi utili alla compilazione e soprattutto di esaminare i chiarimenti ufficiali forniti dall'Amministrazione Finanziaria, proviamo ad analizzare i contenuti del provvedimento direttoriale evidenziandone i numerosi dubbi e aspetti critici.

Soggetti obbligati alla comunicazione

Dal punto di vista soggettivo, il provvedimento non riserva particolari sorprese. In particolare, viene ribadito che risultano obbligati alla comunicazione "*I soggetti che esercitano attività d'impresa, sia in forma individuale che collettiva*".

Restano, pertanto, esclusi i professionisti ovvero i soggetti che producono reddito di lavoro autonomo i quali non dovranno comunicare alcun dato in relazione a beni concessi in godimento a familiari o agli associati in caso di strutture collettive (studi associati). Allo stesso modo, nessuna comunicazione dovrà essere effettuata da parte delle società semplici intestatarie di immobili che vengono concessi in uso ai soci della stessa, atteso che per definizione tale struttura societaria non produce reddito d'impresa.

Al contrario, si ritiene che sussista l'obbligo per taluni enti non commerciali che concedono in uso beni ai propri associati ma ciò, limitatamente alle eventuali attività d'impresa strumentalmente esercitate (sotto tale profilo, infatti, tali enti non commerciali sono soggetti che svolgono attività d'impresa a tutti gli effetti).

È bene ricordare che dal punto di vista dei soggetti obbligati all'adempimento, il co.36-*sexiesdecies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 introduce un obbligo solidale tra le parti interessate alla comunicazione. Viene, infatti, affermato che:

*"impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore comunicano all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento" e che "Per l'omissione della comunicazione, ovvero per la trasmissione della stessa con dati incompleti o non veritieri, è dovuta, in solido, una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della differenza di cui al comma 36-*quinqüesdecies*. Qualora, nell'ipotesi di cui al precedente periodo, i contribuenti si siano conformati alle disposizioni di cui ai commi 36-*quaterdecies* e 36-*quinqüesdecies*, è dovuta, in solido, la sanzione di cui all'art. 11, co.1, lett.a), del D.Lgs. n.471/97".*

L'imposizione di tale vincolo di solidarietà ha l'evidente fine di attivare un conflitto di interessi tra chi (impresa) potrebbe vedersi contestare la deducibilità dei costi concessi in godimento e chi (socio o familiare utilizzatore) potrebbe trovarsi nelle condizioni di dover giustificare una mancata dichiarazione di materia imponibile a fronte del godimento personale di un uso aziendale. Tale aspetto richiede una chiara regolamentazione proprio al fine di evitare:

- da un lato un'inutile duplicazione degli adempimenti (con il rischio di compilazioni differenti);
- e dall'altro un'attività di indagine dei soggetti interessati al fine di capire se l'adempimento è stato o meno posto in essere.

Da questo punto di vista il provvedimento direttoriale, confermando che l'invio deve avvenire *"in via alternativa"* da una delle due parti interessate, impone anche tra le stesse un coordinamento di intenti che non sempre è riscontrabile nella pratica proprio in forza dei diversi interessi in gioco; e ciò potrebbe portare, in taluni casi, alla (in)consapevole duplicazione dell'adempimento con tutto quanto ne consegue.

Infine, la chiara delimitazione dell'ambito oggettivo dell'adempimento (intesa dal punto di vista dei destinatari del bene in godimento), produce i suoi effetti anche sotto il profilo soggettivo dell'adempimento, posto che come vedremo il provvedimento direttoriale *"apre"* anche ad altre fattispecie non contemplate nella previsione normativa.

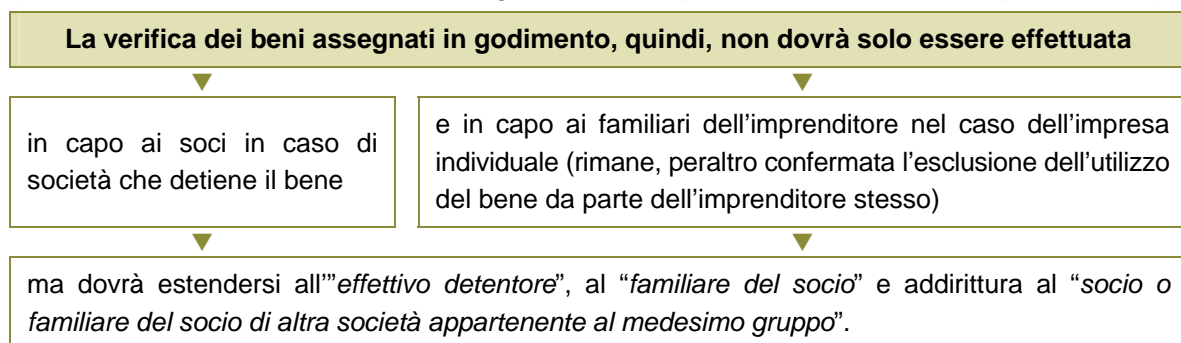
Soggetti utilizzatori

Come accennato in precedenza, sotto il profilo oggettivo il provvedimento contiene previsioni che *"esorbitano"* rispetto a quanto invece prevede la norma.

In particolare, il paragrafo 1.4 del provvedimento direttoriale del 16 novembre scorso stabilisce che:

"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".

Nel definire i soci, inoltre, il paragrafo 1.1. del provvedimento aggiunge *"comprese le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente"*, estendendo pertanto la valutazione all'effettivo detentore delle quote sociali (tale definizione è sufficiente a coinvolgere nell'adempimento anche eventuali prestanome).



Non possono non vedersi in tale estensione difficoltà spesso insormontabili, e talvolta situazioni di discriminazione, che partono da una nozione di familiare che ricollegandosi alla definizione contenuta nel co.5 dell'art.5 del Tuir esclude ad esempio i conviventi non familiari (c.d. famiglie di fatto), con il rischio di coinvolgere nell'adempimento parenti lontani e di non coinvolgere nello stesso la compagna o il compagno dell'imprenditore. E ancora, la non chiara esplicitazione del concetto di *"gruppo"*; da questo punto di vista, in presenza di *"catene"* societarie complesse o di differenti società in cui i diversi soci sono spesso legati da rapporti di parentela la difficoltà pare evidente.

Occorre poi capire se tali ultimi soggetti, oltre ad essere coinvolti nell'ambito applicativo dell'agevolazione, risultino coinvolti anche sotto il profilo soggettivo e cioè se anche gli

stessi risultino “coinvolti in solido” con la società o l'imprenditore nell'obbligo di comunicazione telematica dei dati relativi al bene concesso in godimento.

Sotto questo aspetto le certezze non sono così granitiche, atteso che il punto 1.2 del provvedimento riserva tale onere solo all'impresa concedente o, in via alternativa, al socio o familiare dell'imprenditore.

Beni oggetto di comunicazione e dati relativi

Un aspetto non definito dalla norma è la tipologia dei beni concessi in godimento. Tale fatto poteva indurre a ritenere che “qualsiasi” bene concesso in godimento dovesse formare oggetto di comunicazione. E tale conferma è giunta dal più volte citato Provvedimento, seppur con qualche articolazione che di seguito evidenziamo.

Il punto 1.5 del Provvedimento, infatti, stabilisce che:

“L'obbligo della comunicazione non sussiste 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 presente provvedimento, siano di valore non superiore a tremila euro, al netto dell'imposta sul valore aggiunto applicata”.

Il punto di partenza, dunque, è che formano oggetto di comunicazione i beni di qualsiasi tipologia. Tuttavia, mentre per determinate e ben specifiche categorie di beni (autovetture, altri veicoli, unità da diporto, aeromobili e immobili) la comunicazione deve avvenire a prescindere, per tutti gli altri beni da collocare nella categoria residuale “altro” l'obbligo di comunicazione non sussiste, precisa il provvedimento, se gli stessi sono “di valore non superiore a tremila euro, al netto dell'imposta sul valore aggiunto applicata”. Di fatto, i beni che più frequentemente potrebbero in astratto finire nella categoria residuale (si può fare l'esempio del telefono cellulare, del *tablet*, del personal computer, ecc. concessi in uso al socio o familiare) sono spesso di valore decisamente inferiore al limite previsto e in quanto tali esclusi dall'obbligo di comunicazione.

Un vero e proprio “censimento”, invece, occorre fare per i beni ricompresi nelle categorie tassative. Dai tracciati allegati al provvedimento, infatti, si ricava che:

- per le autovetture ed altri veicoli deve essere indicato di telaio;
- per le unità da diporto in numero di metri di lunghezza;
- per gli aeromobili la potenza del motore espressa in kilowatt;
- per gli immobili i dati ricavabili dalla visura catastale (foglio, particella).

In relazione a tutti i beni evidenziati, poi, il tracciato *record* evidenzia due ulteriori richieste:

- dati relativi al contratto in base al quale il bene viene concesso in godimento (comodato, caso d'uso, altro);
- data di inizio e fine della concessione in godimento nel periodo d'imposta interessato.

Se in relazione al primo aspetto particolari problemi non si riscontrano (si osserva che la casella “altro” sarà verosimilmente la più gettonata atteso che nella stragrande maggioranza dei casi l'utilizzo in godimento del bene aziendale da parte del socio non risulta assistito da alcun contratto scritto), la seconda richiesta pone un'importante questione che sta alla base della principale perplessità applicativa sorta in merito all'obbligo di comunicazione in commento.

Stiamo facendo riferimento alla nozione di “godimento” del bene utilizzato dal socio o dal familiare dell'imprenditore (con le ulteriori estensioni di cui si è detto in precedenza). Ma se il modello di comunicazione impone di indicare una data di “inizio” ed una di “fine” del periodo di concessione in godimento del bene, significa che ciò che si vuole monitorare è un utilizzo continuativo del bene da parte dei soggetti interessati (con valori che dovranno essere giustamente ragguagliati in funzione dei giorni di effettivo impiego

del bene nel corso del periodo d'imposta) e non già un utilizzo "sporadico" o saltuario quale, ad esempio, l'impiego dell'autovettura da parte della moglie dell'imprenditore che si reca a fare commissioni con l'auto del marito.



Se ciò non fosse vero, come si potrebbe monitorare nel modello un utilizzo occasionale e saltuario del bene? Ci sarebbero tante date di "inizio" e tante date di "fine" corrispondenti a tanti periodi in cui è avvenuta la concessione in godimento di quei beni. Oppure, sarà sufficiente verificare diversi utilizzi (quanti?) per presumere un utilizzo continuativo che parte dal primo impiego per concludersi con l'ultimo utilizzo ignorando quindi la pause intermedie?

Appare evidente come sul punto debbano essere fornite indicazioni più puntuali se si vuole consentire una corretta gestione dell'adempimento.

Scadenza del nuovo adempimento e periodo di riferimento

Il paragrafo 3.5 del provvedimento direttoriale prevede che *"per i beni concessi in godimento nei periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione delle disposizioni del presente provvedimento"* la comunicazione debba essere effettuata entro il 31 marzo 2012.

A regime, e cioè a decorrere dal periodo d'imposta 2012, la comunicazione dovrà essere effettuata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui i beni sono concessi in godimento.

In pratica, quindi, il provvedimento introduce un primo adempimento che si presenta privo delle conseguenze reddituali che a regime graveranno in capo al soggetto concedente e ai diversi utilizzatori:

l'indeducibilità dei costi prevista per l'impresa che concede il bene in godimento;

e l'assegnazione di un "reddito diverso" in capo all'utilizzatore.

E ciò lo si desume chiaramente dalla previsione contenuta nel co.36-*duodevicies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 che stabilisce che *"le disposizioni di cui ai commi da 36-terdecies a 36-septiesdecies si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto"*.

Diversamente, le informazioni raccolte con il primo invio del modello verranno inserite fin da subito nei sistemi informativi dell'Anagrafe tributaria ai fini della costruzione delle liste selettive da sottoporre a controllo.

Il richiamo operato ai "periodi d'imposta precedenti" da parte del citato paragrafo 3.5 fa sorgere qualche perplessità in merito alla precisa individuazione del periodo a cui riferire il primo adempimento. L'utilizzo del plurale, infatti, potrebbe legittimare la richiesta di un'indagine che si debba estendere anche ai beni concessi in godimento negli anni precedenti al 2011.

L'ulteriore previsione contenuta nel paragrafo 3.6, nonché l'esame del tracciato *record* allegato al provvedimento, aiutano a trovare una soluzione.

In particolare, il paragrafo 3.6 precisa che *"la comunicazione deve essere effettuata, entro il medesimo termine di cui al punto 3.4, con riferimento ai beni per i quali nel periodo d'imposta precedente è cessato il diritto di godimento"* mentre dall'esame del tracciato si comprende come la richiesta sia volta alla indicazione dei beni concessi in godimento nel periodo d'imposta oggetto di comunicazione, in prima sede il 2011.

Il richiamo operato ai *"periodi d'imposta precedenti"*, dunque, deve essere inteso nel senso di indicare anche quei beni che sono stati concessi in godimento per la prima volta in anni precedenti e che nel periodo di riferimento continuano ad esserlo.

Anche in caso di cessazione del godimento stesso in corso d'anno, poi si dovrà indicare il relativo periodo di possesso perfino se tali beni non sono più presenti alla conclusione del periodo d'imposta medesimo.

Infine, a conferma che gli effetti reddituali per concedente ed utilizzatori si producono solo a partire dal periodo d'imposta di prima applicazione (cioè di norma il 2012), si richiama la previsione del citato decreto in tema di acconti il quale prevede che:

“nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta di prima applicazione si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui ai commi da 36-terdecies a 36-septiesdecies”.

Tradotto in termini concreti, significa che nel determinare gli acconti per il periodo d'imposta 2012, i soggetti interessati dovranno assumere quale base storica di riferimento il periodo 2011, ricalcolato tenendo conto delle nuove disposizioni (in questo senso, la compilazione del modello *“privo di conseguenze reddituali”* con riferimento al 2011, potrà essere sicuramente di aiuto).

L'obbligo di comunicazione dei finanziamenti

Il comma 36-septiesdecies dell'art.2 del D.L. n.138/11 dopo aver affermato che *“l'Agenzia delle Entrate procede a controllare sistematicamente la posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento”* aggiunge che *“ai fini della ricostruzione sintetica del reddito tiene conto, in particolare, di qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società”.*

Dalla lettura della disposizione normativa pareva che all'obbligo di comunicazione dei beni concessi in godimento si dovesse affiancare anche un'ulteriore comunicazione circa l'entità dei versamenti operativi a titolo di finanziamento o in conto capitale da parte dei soci nei confronti della società.

Il paragrafo 1.1. del provvedimento precisa sul punto che sono tenuti alla comunicazione coloro che *“hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa, nonché effettuano qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente”.*

Il successivo paragrafo 1.3 ulteriormente precisa che:

“la comunicazione 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, comunque, anche per i beni per i quali il godimento permane nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011, così come per i finanziamenti o capitalizzazioni in corso nello stesso periodo”.

Nelle motivazioni al provvedimento si ribadisce, infine, che:

“tenuto conto che il comma 36-septiesdecies dell'art.2 del D.L. n.138/11, prevede che l'Agenzia delle Entrate procede al controllo sistematico della posizione delle persone fisiche che utilizzano i beni concessi in godimento e che effettuano finanziamenti o capitalizzazioni, anche ai fini della ricostruzione sintetica del reddito nei confronti dei predetti soggetti, il provvedimento prevede che la comunicazione debba essere effettuata anche per qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente”.

Dalla lettura di tali passaggi si evince, invece, come l'obbligo di evidenziare finanziamenti e capitalizzazioni da parte dei soci si sostanzia solo nelle ipotesi in cui risulta presente un bene concesso in godimento. E questo in quanto il finanziamento o la capitalizzazione debbono essere stati eseguiti nei confronti della società *“concedente”* e non già verso una qualsiasi società.

Tale richiesta, quindi, si deve ritenere indissolubilmente legata all'adempimento principale, e cioè l'obbligo di comunicare i beni concessi e ricevuti in godimento. Se ciò è vero, sorgono tuttavia perplessità in ordine all'effettiva portata di tale obbligo di comunicazione dei finanziamenti e/o delle capitalizzazioni.

In pratica, è sufficiente che si verifichi la concessione in godimento di un'autovettura ad un socio, affinché si sostanzi l'obbligo di comunicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni da parte di tutti i soci che compongono il capitale, e qualunque ne sia stata la loro entità. E ancora, nei casi di capitalizzazioni già note all'Amministrazione Finanziaria (si pensi ad aumenti di capitale soggetti a registrazione) occorre fornire nuovamente tale informazione? Oppure, occorre l'obbligo di indicare unicamente i finanziamenti o le capitalizzazioni che sono risultate "strumentali" alla effettuazione dell'investimento nel bene poi concesso in godimento? Anche su questo aspetto paiono necessari chiarimenti ulteriori.



Si sta avvicinando la scadenza del Suo abbonamento

Gentile Abbonato,

Le ricordiamo che il Suo abbonamento ai periodici di Sistema di Informazione Integrato **sta per scadere**.

Per scoprire tutti i **VANTAGGI** e le **SPECIALI OFFERTE di RINNOVO** riservate ai possessori di **Privilege Card** clicchi sul pulsante sottostante, inserisca la Sua P.IVA e il codice cliente Privilege e, se desidera rinnovare, segua le istruzioni.

Nel caso in cui avesse già provveduto a sottoscrivere l'abbonamento, La ringraziamo per la fiducia accordataci.

SCOPRA LE OFFERTE A LEI DEDICATE