



Direzione Centrale Normativa

Circolare n. 24/E

Roma, 15 giugno 2012

OGGETTO: Beni concessi in godimento a soci o familiari, ai sensi dell'articolo 2, commi da 36 terdecies a 36- duodevicies, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148. Chiarimenti sulle modalità applicative.

INDICE

Premessa.....	3
1 Ambito soggettivo.....	4
2 Ambito oggettivo	6
3 Determinazione del reddito diverso.....	7
4 Indeducibilità dei costi.....	10
5 Beni concessi in godimento che costituiscono <i>fringe benefit</i>	11
6 Entrata in vigore.....	12

Premessa

L'articolo 2, commi da 36-*terdecies* a 36-*duodevicies*, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, (di seguito "decreto") 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.

Le suddette disposizioni regolano 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.

In particolare il legislatore ha disciplinato fiscalmente la suddetta fattispecie prevedendo, per i soggetti che ricevono in godimento beni aziendali, 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 fattispecie si differenzia dall'autoconsumo familiare, dall'assegnazione dei beni a 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.

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 è disciplinato nel presente documento.

1 Ambito soggettivo

L'articolo 2, comma 36-*terdecies*, del citato decreto legge ha disposto che 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”* costituisce reddito diverso da tassare in capo al soggetto utilizzatore del bene.

Il successivo comma 36-*quaterdecies* del decreto stabilisce 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 a deduzione dal reddito imponibile”*.

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

In particolare, gli utilizzatori che rientrano nell'ambito applicativo della norma sono i soggetti che beneficiano dei beni relativi all'impresa nella propria sfera privata.

Più precisamente sono interessati dalla disposizione:

- 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, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, dell'imprenditore individuale residente nel territorio dello Stato.

Si ritiene, inoltre, che per ragioni di ordine logico-sistematico rientrino nell'ambito di applicazione della disposizione in esame:

- 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).

I familiari dell'imprenditore e dei soci vanno individuati, ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del TUIR, pertanto, sono tali “ *il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado*”.

Attesa la necessità di evitare l'aggiramento della norma, si ritiene che debbano essere considerati destinatari della disposizione in esame anche 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.

E' appena il caso di precisare che sono esclusi dall'applicazione della norma i soggetti utilizzatori che per loro natura non possono essere titolari di reddito diverso.

Per quanto concerne i soggetti concedenti, sono da includere nell'ambito applicativo della nuova disposizione, purché residenti:

- l'imprenditore individuale;
- le società di persone (società in nome collettivo e società in accomandita semplice);
- le società di capitali (società per azioni, società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni);
- le società cooperative;
- le stabili organizzazioni di società non residenti;
- gli enti privati di tipo associativo limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale.

Restano escluse dall'applicazione della norma le “società semplici” concedenti, in quanto soggetti che non svolgono attività d'impresa.

2 Ambito oggettivo

I beni dell'impresa oggetto della disciplina in esame sono quelli strumentali, i beni-merce e gli immobili-patrimonio.

In particolare, per l'imprenditore individuale, si considerano relativi all'impresa, quelli di cui all'articolo 65 del TUIR, vale a dire i beni indicati nell'inventario.

Per le società, sia di persone che di capitali, tutti i beni ad 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 ed utilizzati esclusivamente come strumentali per l'esercizio dell'impresa.

Si tratta di tutti i beni di cui l'impresa ha conseguito la disponibilità, posseduti in proprietà o in base ad un diritto reale ovvero detenuti in locazione, anche finanziaria, noleggiati o ricevuti in comodato. Coerentemente con quanto previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2011, concernente le modalità e i termini di comunicazione dei dati relativi ai beni concessi in godimento, si precisa che sono esclusi dalla disciplina in commento tutti i beni rientranti nella categoria "altro" del tracciato record contenuto nell'allegato tecnico al provvedimento che hanno un valore non superiore a tremila euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto applicata.

Sono, inoltre, esclusi dall'ambito oggettivo di applicazione 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 beni per fini esclusivamente istituzionali.

Si considerano, altresì, esclusi dalla norma 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.

3 Determinazione del reddito diverso

Il comma 36-*terdecies*, del decreto, come già precisato, ha modificato l'articolo 67, comma 1, del TUIR, prevedendo, attraverso la lettera h-*ter*), una nuova fattispecie di reddito diverso costituita dalla *“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 suddetta differenza, ai sensi del comma 36-*quinqüesdecies* del decreto *“(...) concorre alla formazione del reddito imponibile del socio o familiare utilizzatore (...)”*..

In altri termini, le richiamate disposizioni prevedono la tassazione, in capo ai soggetti utilizzatori indicati nel paragrafo 1, di un reddito costituito dalla differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo annuo relativo al godimento del bene.

Al riguardo si precisa 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, secondo il quale occorre far riferimento 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.”*

Lo stesso comma 3 del citato articolo 9 chiarisce, inoltre, che *“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. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore”.

In sostanza, per individuare il valore normale del diritto di godimento di un bene dell'impresa dato in uso, da confrontare con il corrispettivo pattuito per il godimento dello stesso, 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 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.

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.

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.

La norma si applica sia nel caso in cui il bene venga concesso in godimento per l'intero anno, sia quando venga concesso in godimento solo per una frazione dell'anno.

Nella prima ipotesi, il reddito diverso da assoggettare a tassazione sarà pari alla differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo annuo pattuito o pagato; nella seconda, invece, coinciderà con quello calcolato rapportando il valore di mercato annuo del diritto di godimento al corrispettivo pattuito o pagato per il periodo di godimento.

$\text{Valore mercato annuo} : 365_{gg} = X \text{ (Valore di mercato relativo al periodo di godimento)} : Y_{gg} \text{ (giorni di godimento)}$
--

Esemplificando nel caso in cui un immobile venga concesso in godimento per un periodo di 30 giorni ad un corrispettivo pari a € 1.200,00, nel presupposto che il valore di mercato annuale del relativo diritto di godimento sia pari a € 20.000,00, il valore di mercato da confrontare con il corrispettivo pattuito sarà pari a € 1.643,83 (€ 20.000,00 (valore di mercato annuale)* 30 gg / 365).

Pertanto il reddito diverso da assoggettare a tassazione in capo all'utilizzatore corrisponderà a:

$\text{Valore di mercato} - \text{corrispettivo pattuito} = \text{reddito diverso da tassare}$
--

$€ 1.643,83 - € 1.200,00 = € 443,83$

Resta fermo che, in assenza di un corrispettivo contrattualmente stabilito, se il bene è concesso in godimento per l'intero anno, costituisce reddito diverso da assoggettare a tassazione in capo all'utilizzatore l'intero valore di mercato del diritto di godimento; diversamente, nel caso in cui il periodo di godimento del bene è inferiore all'anno, costituisce reddito diverso il valore di mercato determinato applicando la formula sopra riportata.

Si precisa, infine, che il reddito diverso in parola, 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.

4 Indeducibilità dei costi

Il comma 36-*quaterdecies* del decreto ha, inoltre, sancito l'ineducibilità "in ogni caso", in capo all'impresa commerciale concedente, di tutti i costi relativi ai beni concessi in godimento.

Pertanto, per l'impresa saranno indeducibili non solo i costi sostenuti per l'acquisto dei beni concessi in godimento, ma anche le eventuali altre spese e componenti negativi relativi agli stessi beni quali, ad esempio, le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria, le spese di gestione e tutte le altre spese ad essi relative.

Tale indeducibilità trova tuttavia una deroga in tutti i casi in cui siano concessi in godimento beni per i quali il testo unico delle imposte sui redditi 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.

Ciò premesso, per individuare la parte di indeducibilità dei costi relativi al bene concesso in godimento, è necessario tener conto della differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo pattuito e tassato dalla società.

In altri termini i costi indeducibili sono calcolati applicando ai costi relativi al bene concesso in godimento, la percentuale derivante dal rapporto tra la differenza di cui sopra e il valore di mercato del diritto di godimento.

Esempio:

- 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: $1.000 * 2.000 (10.000 - 8000) / 10.000 = 200$

Si precisa, inoltre, che ai fini della determinazione dei suddetti costi indeducibili è necessario tener conto anche della durata del periodo per il quale il bene stesso è dato in godimento, pertanto, il costo indeducibile calcolato come sopra indicato, dovrà essere rapportato al periodo di godimento. Restano interamente indeducibili, i costi specificamente imputabili al bene nel periodo di utilizzo dello stesso.

Si precisa che le limitazioni alla deducibilità delle quote di ammortamento relative ai beni in godimento introdotte con la disciplina in esame, comportano che gli stessi devono considerarsi relativi all'impresa nella corrispondente limitata misura. Pertanto, anche le eventuali plusvalenze e minusvalenze patrimoniali derivanti dalla cessione a terzi rilevano ai fini fiscali allo stesso modo.

Si precisa, infine, 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'ineducibilità dei costi andrà imputato esclusivamente ai soci utilizzatori (anche nell'ipotesi in cui il bene sia utilizzato dai loro familiari).

5 Beni concessi in godimento che costituiscono *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, 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.

Ciò premesso si precisa, che 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.

6 Entrata in vigore

Il comma 36-duodevicies dispone 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. Nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo di 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”.

Pertanto, essendo entrata in vigore la legge di conversione in data 18 settembre 2011, le disposizioni contenute nei commi in esame si applicano, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, a decorrere dal periodo d'imposta 2012.

Per i soggetti aventi esercizio non coincidente con l'anno solare, le suddette disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge; ciò significa, ad esempio, che per un soggetto con esercizio 1° luglio 2011 – 30 giugno 2012, le nuove norme trovano applicazione dal 1° luglio 2012.

Per quanto concerne la determinazione degli acconti si precisa che, sulla base di quanto disposto dal citato comma 36-duodevicies, sia il soggetto concedente che il soggetto utilizzatore dovranno calcolare gli acconti medesimi assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni in esame.

Più precisamente, il soggetto che adotta il metodo storico, calcola gli acconti dovuti per l'imposta relativa al 2012, rideterminando la base imponibile del periodo d'imposta 2011 tenendo conto delle nuove disposizioni contenute nel più volte citato articolo 2, commi da 36 *terdecies* a 36 *septiesdecies*.

Va da sé che gli acconti determinati con il c.d. metodo previsionale sono naturalmente influenzati dalle predette norme applicabili dal periodo di imposta 2012.

Tenuto conto delle novità introdotte e delle obiettive condizioni di incertezza circa l'applicazione della disciplina dei beni in godimento, si precisa che il contribuente che non ha applicato correttamente le disposizioni in esame in sede di determinazione del primo acconto, potrà sanare l'eventuale omesso versamento in sede di secondo acconto, senza l'applicazione delle sanzioni per ritardato pagamento e maggiorato degli interessi nella misura del 4 per cento annuo (D.M. 21 maggio 2009) prevista per i pagamenti rateali di cui all'articolo 20 del decreto legislativo, 9 luglio 1997, n. 241.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA