

Newsletter

## Obblighi di comunicazione:

- dei beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore
- dei finanziamenti e delle capitalizzazioni effettuati da soci o familiari dell'imprenditore

---

26 Novembre 2013



# INDICE

1. La concessione in godimento dei beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore	3
1.1 Ambito soggettivo	3
1.2 Ambito oggettivo	4
1.3 Determinazione del reddito in capo al soggetto che riceve in godimento i beni	5
1.4 Indeducibilità dei costi in capo al soggetto che concede in godimento i beni	5
2. Finanziamenti e capitalizzazioni effettuati da soci o familiari dell'imprenditore	6
3. L'obbligo annuale di comunicazione	7

## 1 La concessione in godimento dei beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore

L'articolo 2, commi da 36-terdecies a 36-duodevicies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138<sup>1</sup>, ha introdotto una nuova disciplina volta, in sostanza, a contrastare il fenomeno della concessione in godimento di beni relativi all'impresa ai soci o familiari dell'imprenditore a titolo gratuito o, comunque, a condizioni più favorevoli rispetto a quelle di mercato.

In presenza di tali presupposti, la disciplina in esame dispone che:

- i. per il soggetto che riceve in godimento i beni, la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo corrisposto per il godimento degli stessi concorre alla formazione del reddito quale "reddito diverso";
- ii. per il soggetto che concede in godimento i beni, i costi ad essi relativi non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile.

Al fine di consentire all'Agenzia delle Entrate il controllo sistematico dei beni concessi in godimento e dei soggetti utilizzatori, è stato introdotto un obbligo di comunicazione annuale dei dati ad essi relativi.

Le nuove disposizioni si applicano, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, ai beni in godimento a decorrere dall'anno 2012<sup>2</sup>.

### 1.1 Ambito soggettivo

#### *Soggetti utilizzatori*

Come accennato sono interessati dalla nuova disciplina i soci o familiari dell'imprenditore che utilizzano i beni dell'impresa e in particolare:

- a) i soci, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, di società e enti privati di tipo associativo residenti nel territorio dello Stato che svolgono attività commerciale;
- b) i familiari, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, dei soci di cui alla lett. a);
- c) i familiari, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, degli imprenditori individuali residenti nel territorio dello Stato;
- d) i soci o familiari dei soci che ricevono in godimento beni da società del medesimo gruppo (ossia controllate o collegate<sup>3</sup> a quella partecipata dai medesimi soci).

L'Amministrazione Finanziaria ha precisato che per "familiari" si intendono "il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado"<sup>4</sup> ed ha escluso dall'applicazione della norma i soggetti utilizzatori che, per loro natura, non possono essere titolari di "redditi diversi".

#### *Soggetti concedenti*

Sono, altresì, interessati dalle nuove disposizioni coloro che concedono in godimento i beni dell'impresa e, in particolare, i seguenti soggetti residenti nel territorio dello Stato:

1 Convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

2 Per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 18 settembre 2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione).

3 Secondo le definizioni date dall'art. 2359 c.c., cfr. Circolare Agenzia Entrate n. 24/E del 15.06.2012.

4 Secondo la definizione data dall'art. 5, comma 5, del D.P.R. 917/1986 ("TUIR").

- 1) imprenditori individuali;
- 2) società di persone (s.n.c. e s.a.s.);
- 3) società di capitali (s.p.a., s.r.l. e s.a.p.a.);
- 4) società cooperative;
- 5) stabili organizzazioni di società non residenti;
- 6) enti privati di tipo associativo (limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale).

Sono invece esclusi dalla normativa in questione le società semplici, i soggetti titolari di redditi di lavoro autonomo professionale (svolto in forma individuale o associata), gli enti non commerciali che non esercitano un'attività di impresa e le società non residenti prive di stabile organizzazione in Italia.

---

## 1.2 Ambito oggettivo

I beni interessati sono quelli posseduti dall'impresa a titolo di proprietà o altro diritto reale ovvero in base a contratto di locazione, anche finanziaria, noleggio o comodato.

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, la disciplina è applicabile ai beni strumentali, ai beni merce e ai c.d. immobili patrimonio.

In particolare, con il Provvedimento Agenzia delle Entrate del 02.08.2013, n. 94902, sono state individuate le seguenti categorie di beni:

- autovetture
- altri veicoli
- unità da diporto
- aeromobili
- immobili
- altri beni.

Per gli imprenditori individuali sono soggetti alla disciplina i beni relativi all'impresa indicati nell'inventario.

Sono esclusi dall'obbligo di comunicazione:

- i beni concessi in godimento agli amministratori;
- i beni concessi in godimento al socio dipendente o lavoratore autonomo qualora detti beni costituiscano fringe benefit assoggettati alla disciplina prevista dagli articoli 51 e 54 del TUIR;
- i beni concessi in godimento all'imprenditore individuale;
- i beni di valore non superiore a 3.000,00 euro, al netto dell'IVA, purché appartenenti alla categoria "altri beni";
- i beni di società o enti privati di tipo associativo che svolgono attività commerciale concessi in godimento a enti non commerciali/soci che utilizzano i beni per fini esclusivamente istituzionali;
- i finanziamenti concessi ai soci o ai familiari dell'imprenditore;
- i beni ad uso pubblico per i quali è prevista l'integrale deducibilità dei relativi costi nonostante l'utilizzo privatistico riconosciuto per legge;
- gli alloggi delle società cooperative edilizie di abitazione a proprietà indivisa concessi ai propri soci.

L'Agenzia delle Entrate aveva previsto originariamente che il corrispettivo annuo, i contenuti del rapporto e le altre condizioni contrattuali avrebbero dovuto essere riscontrabili da apposita documentazione scritta, avente data certa, antecedente alla data di inizio dell'utilizzazione del bene. Tuttavia, in un secondo momento, è

stato precisato che, in assenza della predetta documentazione, è comunque possibile dimostrare diversamente gli elementi essenziali dell'accordo, ancorché non siano state fornite ulteriori specificazioni in merito a quali siano le possibili modalità alternative di documentazione.<sup>5</sup>

---

### **1.3 Determinazione del reddito in capo al soggetto che riceve in godimento i beni**

Ai fini della determinazione del reddito del soggetto utilizzatore, da qualificarsi quale "reddito diverso", rileva la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento dei beni.

Va da sé che, in assenza di corrispettivo, l'intero valore di mercato del diritto di godimento costituisce reddito diverso da assoggettare a tassazione.

Per "valore di mercato" s'intende il valore normale di cui all'art. 9, comma 3, del TUIR ossia "il 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".

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che occorre fare riferimento, per quanto possibile, a criteri oggettivi rappresentati (i) da specifici provvedimenti, per i beni soggetti a una disciplina legale e (ii) dai prezzi normalmente praticati dal fornitore o, in mancanza, desunti dai tariffari redatti da organismi istituzionali.

Con riferimento ai beni per i quali non sia possibile utilizzare i suddetti criteri, il valore di mercato potrà essere documentato tramite apposita perizia<sup>6</sup>.

Nel caso in cui i beni concessi in godimento siano autoveicoli, è stato chiarito che dovrà essere preso in considerazione l'importo che costituisce *fringe benefit* determinato ai sensi dell' art. 51, comma 4, del TUIR.

In caso di concessione del bene in godimento per un periodo inferiore all'anno, è necessario rapportare il valore di mercato annuo del diritto di godimento al corrispettivo pattuito o pagato nel periodo di godimento.

Alcuni dubbi applicativi potrebbero porsi in caso di utilizzo promiscuo ovvero saltuario del bene; a tal fine, appare necessario documentare in modo dettagliato le modalità e la durata del godimento personale del bene da parte del socio o familiare per poter giustificare a posteriori la congruità del corrispettivo.

L'Amministrazione Finanziaria ha inoltre precisato che il reddito diverso si considera conseguito dall'utilizzatore del bene non secondo il principio di cassa ma alla data di maturazione<sup>7</sup>.

---

### **1.4 Indeducibilità dei costi in capo al soggetto che concede in godimento i beni**

Nelle ipotesi in cui il corrispettivo annuo, ancorché stabilito, risulti inferiore al valore di mercato del diritto di godimento, è preclusa al soggetto concedente la deduzione dei costi relativi ai beni concessi in godimento (ad es. costi di acquisto, quote di ammortamento, spese di manutenzione ordinaria e straordinaria, spese di gestione, etc.).

---

<sup>5</sup> Cfr. Circ. n. 36/E del 24.09.2012

<sup>6</sup> Cfr. Circ. 24/E del 15.06.2012

<sup>7</sup> Cfr. C.M. 24/E del 15.06.2012

La percentuale di indeducibilità è determinata in misura pari al rapporto tra (i) la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo per la concessione in godimento dei beni e (ii) il valore di mercato del diritto di godimento.

Per effetto delle limitazioni alla deducibilità delle quote di ammortamento, anche le eventuali plusvalenze e minusvalenze patrimoniali derivanti dalla cessione a terzi rileveranno ai fini fiscali nella stessa limitata misura.

In caso di concessione dei beni in godimento per un periodo inferiore all'anno, sarà necessario rapportare l'ammontare dei costi relativi ai beni concessi in godimento non ammessi in deduzione al periodo di effettivo godimento.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'indeducibilità dei costi non trova applicazione in relazione ai beni ad uso promiscuo cui si rendono applicabili le ipotesi di indeducibilità c.d. "forfetaria" previste dal TUIR (come nel caso degli autoveicoli i cui costi rimangono parzialmente indeducibili secondo le regole "ordinarie" di cui all'art. 164 TUIR).

Non è chiaro se la nuova disposizione operi ai soli fini delle imposte sui redditi o anche ai fini IRAP. Infatti la norma si esprime in termini di costi non ammessi in deduzione "dal reddito imponibile"; il riferimento al reddito, e non al "valore della produzione", indurrebbe a ritenere che l'efficacia sia limitata ai fini IRES (e IRPEF per i soci di società di persone), le cui riprese non impattano, in linea di principio, sulla base imponibile IRAP per il principio di derivazione dal bilancio civilistico su cui quest'ultima è fondata. Tuttavia, considerata la finalità delle nuove disposizioni (ovverosia contrastare l'intestazione fittizia di beni goduti da persone fisiche), non sembrerebbe del tutto logico limitarne l'efficacia ai soli fini delle imposte sui redditi. Sul punto sarebbe necessario un chiarimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

E' appena il caso di osservare che la nuova disposizione si pone a completamento di quanto già previsto, ai fini IVA, dall'art. 4, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale non si considera "esercizio di impresa" il possesso e la gestione - da parte di società o enti - di determinati beni (quali ad esempio immobili abitativi, unità da diporto, aeromobili, mezzi di trasporto ad uso privato, complessi sportivi o ricreativi) che siano goduti dai soci o loro familiari gratuitamente o a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale; ne consegue l'indetraibilità dell'IVA assolta sui costi relativi ai suddetti beni.

---

## **2 Finanziamenti e capitalizzazioni effettuati da soci o familiari dell'imprenditore**

Nell'intento di consentire all'Agenzia delle Entrate l'acquisizione di elementi utili ai fini della ricostruzione sintetica del reddito, l'obbligo di comunicazione è stato esteso anche a qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti dell'impresa dalle persone fisiche soci o familiari dell'imprenditore (a prescindere dalla concessione in godimento di beni agli stessi).

Sono esclusi dall'obbligo di comunicazione gli apporti i cui dati siano già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria (ad es. finanziamenti effettuati per atto pubblico o scrittura privata autenticata).

Inoltre devono essere comunicati solo i dati relativi a finanziamenti e capitalizzazioni per un importo complessivo, per ciascuna tipologia di apporto, pari o superiore a 3.600,00 euro nell'anno di riferimento. Non appare, tuttavia, chiaro se detto limite debba tenere conto dei soli importi erogati ovvero del saldo risultante alla fine dell'esercizio al netto di eventuali restituzioni. Attesa la *ratio* della disciplina, dovrebbe assumere rilievo la capacità di finanziamento nel suo complesso che si manifesta sotto forma di importi erogati, a prescindere da eventuali successive restituzioni. Sul punto è ovviamente auspicabile un chiarimento dell'Amministrazione Finanziaria.

Merita di essere rilevato che l'estensione dell'obbligo di comunicazione a finanziamenti e capitalizzazioni non è conforme al dettato normativo del D.L. n. 138/2011 che prevede unicamente l'obbligo di comunicare "all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento".

### 3 L'obbligo annuale di comunicazione

Le modalità e i termini di comunicazione dei beni concessi in godimento sono state approvati con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 agosto 2013, prot. 2013/94902<sup>8</sup> mentre, con Provvedimento del 2 agosto 2013, prot. 2013/94904, sono stati stabiliti modalità e termini relativi alla comunicazione di finanziamenti e capitalizzazioni.

L'obbligo annuale di comunicazione relativo ai beni concessi in godimento, come già accennato, sussiste soltanto qualora vi sia una differenza tra il corrispettivo relativo al godimento del bene e il valore di mercato del diritto di godimento mentre deve essere osservato in ogni caso in relazione a qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata da soci o familiari dell'imprenditore nei confronti dell'impresa.

Si fa presente che mentre la comunicazione dei beni concessi in godimento può essere trasmessa alternativamente dal soggetto utilizzatore ovvero dall'impresa concedente, i soggetti tenuti all'obbligo di comunicazione di finanziamenti e capitalizzazioni risultano essere esclusivamente gli imprenditori e le società che hanno ricevuto gli apporti e non anche, in via alternativa, il soggetto che ha li effettuati.

#### *Contenuto della comunicazione*

La comunicazione, per la quale è stato predisposto un unico modello valido sia per i beni in godimento che per i finanziamenti, deve riguardare:

- ogni bene concesso in godimento nel periodo d'imposta e, in ogni caso, per il quale il godimento persista nel periodo di riferimento della comunicazione ancorché iniziato in anni precedenti. Pertanto, poiché il 2012 è l'anno di decorrenza dell'obbligo, quest'ultimo riguarda sia i beni concessi in godimento nel 2012 sia quelli concessi in godimento in periodi precedenti qualora l'utilizzo permanga nel 2012;
- ogni finanziamento o capitalizzazione, effettuato nell'anno di riferimento, dai soci o familiari dell'imprenditore nei confronti dell'impresa, indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all'acquisizione dei beni poi concessi in godimento. Poiché l'obbligo di comunicazione è riferito ai finanziamenti ed alle capitalizzazioni effettuati a decorrere dall'anno 2012, risultano esclusi quelli concessi in anni precedenti ancorché siano ancora in essere nel 2012.

<sup>8</sup> Detto Provvedimento sostituisce i precedenti Provvedimenti prot. 166485 del 16 novembre 2011, prot. 2012/37049 del 13 marzo 2012, prot. 2012/133184 del 17 settembre 2012, prot. 2013/37550 del 25 marzo 2013 (che avevano stabilito diversi e precedenti termini di scadenza).

Nel modello devono essere indicate le informazioni relative ai soggetti utilizzatori e concedenti, quelle relative ai beni concessi in godimento e le informazioni relative ai finanziamenti/capitalizzazioni e ai soggetti che li hanno erogati.

In particolare tra i dati richiesti rientrano i seguenti:

- i. per le persone fisiche: codice fiscale, dati anagrafici e stato estero (in caso di soggetti non residenti);
- ii. per i soggetti diversi dalle persone fisiche: codice fiscale, denominazione e comune di domicilio fiscale e stato estero (in caso di soggetti non residenti);
- iii. i dati relativi all'utilizzo dei beni ("esclusivo" o "non esclusivo"), al titolo di possesso, alla categoria di appartenenza, al valore di mercato e corrispettivo versato;
- iv. i dati relativi a finanziamenti e capitalizzazioni ("ammontare" e "valore", "data inizio" e "data fine").

Con specifico riferimento all'obbligo di comunicazione dei beni in godimento, il modello approvato richiede espressamente l'indicazione del corrispettivo "versato" e non appare chiaro come tale informazione debba conciliarsi con i chiarimenti forniti dalla stessa Agenzia delle Entrate secondo cui, come detto in precedenza, la tassazione per il soggetto che utilizza i beni in godimento avviene in base al principio di "maturazione" e non per cassa.

#### *Termini e modalità della comunicazione*

La comunicazione deve essere effettuata:

- entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di chiusura dell'anno nel quale i beni sono concessi o permangono in godimento;
- entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta in cui sono stati ricevuti dall'impresa i finanziamenti o le capitalizzazioni.

Per i beni in godimento nel 2012 e per i finanziamenti e le capitalizzazioni ricevuti nell'anno 2012 la comunicazione deve essere effettuata entro il 12 dicembre 2013.

I soggetti obbligati dovranno provvedere alla comunicazione in esame utilizzando il servizio telematico Entratel o Fisconline, in relazione ai requisiti da essi posseduti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni; in alternativa potranno avvalersi degli intermediari abilitati di cui all'art. 3, comma 3, del D.P.R. del 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni.

#### *Sanzioni*

Per l'omissione della comunicazione relativa ai beni concessi in godimento, ovvero per la trasmissione della stessa con dati incompleti o non veritieri, è dovuta, in solido tra il soggetto concedente e l'utilizzatore, una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo annuo stabilito.

Tuttavia, qualora la comunicazione venga omessa - o risulti incompleta o non veritiera - ma i contribuenti si siano conformati alle nuove disposizioni, si applica la sanzione variabile da 258,00 a 2.065,00 euro (stabilita, in via generale, per le violazioni riguardanti le comunicazioni prescritte dalla legge tributaria dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 471/97). Tale ipotesi, quindi, ricorre qualora, pur in presenza di una violazione dell'obbligo di comunicazione, i contribuenti abbiano, da un

lato, assoggettato a tassazione la differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo annuo stabilito e, dall'altro, ripreso a tassazione i costi relativi ai beni concessi in godimento.

Nell'ipotesi di omessa comunicazione del finanziamento o della capitalizzazione, laddove non risulti un bene assegnato, mancano i presupposti per l'applicazione della menzionata sanzione pari al 30 per cento della differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo stabilito. Potrebbe ritenersi applicabile anche a questa fattispecie la sanzione generica variabile da 258,00 a 2.065,00 euro di cui si è detto sopra.

#### Riferimenti

Art. 2, commi da 36-terdecies a 36-duodevicies del D.L. 13 agosto 2011 n. 138 convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 2013/94902 del 2 agosto 2013, prot. 2013/94904 del 2 agosto 2013.

Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 15 giugno 2012, n. 25/E del 19 giugno 2012 e n. 36/E del 24 settembre 2012.

Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.



Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:

**Guido Zavadini**  
guido.zavadini@cms-aacs.com

**Vittoria Segre**  
vittoria.segre@cms-aacs.com

**ROMA**

Via Agostino Depretis, 86  
00184  
Italia  
T - +39 06 478151  
F - +39 06 483755

**MILANO**

Galleria Passarella, 1  
20122  
Italia  
T - +39 02 48011171  
F - +39 02 48012914

**TIRANA**

Rr. Sami Frashëri  
Red Building - 1 Floor  
Albania  
T - +355 44 302123  
F - +355 42 400737

---

**CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni** è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

**Gli studi di CMS sono:**

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italia);  
CMS Albiñana & Suárez de Lezo, S.L.P. (Spagna);  
CMS Bureau Francis Lefebvre S.E.L.A.F.A. (Francia);  
CMS Cameron McKenna LLP (Regno Unito);  
CMS DeBacker SCRL/CVBA (Belgio);  
CMS Derks Star Busmann N.V. (Paesi Bassi);  
CMS von Erlach Henrici Ltd (Svizzera);  
CMS Hasche Sigle, Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern (Germania);  
CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Austria) e  
CMS Rui Pena, Arnaut & Associados RL (Portogallo).

**Uffici di CMS ed associati CMS nel mondo: Amsterdam, Berlino, Bruxelles, Lisbona, Londra, Madrid, Parigi, Roma, Vienna, Zurigo,**

Aberdeen, Algeri, Amburgo, Anversa, Belgrado, Bratislava, Bristol, Bucarest, Budapest, Casablanca, Città del Messico, Colonia, Dresda, Dubai, Duesseldorf, Edimburgo, Francoforte, Istanbul, Kiev, Lione, Lipsia, Lubiana, Lussemburgo, Milano, Monaco, Mosca, Pechino, Praga, Rio de Janeiro, Sarajevo, Siviglia, Shanghai, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia e Zagabria.

[www.cms-aacs.com](http://www.cms-aacs.com)  
[www.cmslegal.com](http://www.cmslegal.com)