

31/1/2014: termine per la comunicazione all’Agenzia delle Entrate delle imbarcazioni concesse in godimento ai soci – Cenni sugli obblighi di comunicazione e su alcuni aspetti sostanziali

A cura di **Ciro Serio**¹

Il presente contributo è reso in vista del **31 gennaio** 2014, ultimo giorno fissato per l’invio della comunicazione relativa ai dati 2012 sui beni concessi in godimento ai soci o ai familiari dell’imprenditore (comprese le imbarcazioni), e sui finanziamenti, capitalizzazioni e apporti da parte di soci o familiari.

1. Inquadramento normativo

L’art. 2, comma da 36-tercies a 36-duodevicies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, ha previsto la fattispecie della concessione dei beni in godimento ai soci o familiari dell’imprenditore, tra i quali segnaliamo le imbarcazioni, applicabile a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011 (anno 2012 per i contribuenti “solari”)², con contestuale obbligo di comunicazione all’Agenzia delle Entrate, il cui termine, in conformità al comunicato stampa del 6/12/2013, è stato, da ultimo, prorogato al 31 gennaio 2014³.

¹ **Avvocato tributarista in Roma: Studio in Via Fracassini n. 4, 00196 - Roma e.mail: ciro.serio@yahoo.it.**

² Cfr. CM n. 24/E del 15 giugno 2012; e n. 25/E del 19 giugno 2012, e n. 36/E del 24 settembre 2012.

³ Inizialmente, il provvedimento direttoriale del 17 settembre 2012, ha prorogato al 31 marzo 2013 la scadenza originariamente prevista per il 31 marzo 2012; poi, spostata al 15 ottobre 2013; con i provvedimenti del 2 agosto 2013, il termine di presentazione per la comunicazione relativa all’anno 2012, era stato ulteriormente differito al 12 dicembre 2013.

Con i Provvedimenti del 2 agosto scorso, è stato approvato un unico modello di comunicazione in cui sono contenute apposite sezioni per la comunicazione dei beni concessi in godimento ai soci e dei finanziamenti/apporti da questi effettuati.

Particolare rilievo, infine, assume la novità secondo cui è stato soppresso l’obbligo di comunicazione per l’anno 2011, con la conseguenza che le prime segnalazioni riguarderanno i beni oggetto di godimento da parte dei soci nel 2012.

2. Trattamento fiscale dell’utilizzatore e del concedente

2.1. Effetti fiscali sull’utilizzatore (socio o familiare)

L’art. 2 del D.L. n. 138/2011 prevede alcune norme, di portata antielusiva, in materia di concessione dei beni d’impresa in godimento ai soci o familiari dell’imprenditore o società.

In primo luogo, è stata prevista una nuova fattispecie di “reddito diverso”, conseguibile dalla persona fisica ex art. 67, comma 1, lett. h-ter), del TUIR, qualora il valore di mercato⁴ attribuibile al diritto di godimento ecceda il corrispettivo annuo convenuto tra l’utilizzatore (socio o familiare) e il concedente (impresa o società); tale eccedenza concorre alla formazione del reddito imponibile dell’utilizzatore del bene.

⁴ Sul punto, si rammenta che il concetto di “valore di mercato” deve essere individuato sulla base di quello normale di cui all’art. 9, co. 3, del TUIR, come da CM n. 25/E/2012, par. 5.4. A questo proposito, possono rivelarsi utili i riferimenti a listini o tariffe esistenti (ad esempio quelli delle società di noleggio delle imbarcazioni. A tale riguardo, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che, qualora non sia possibile utilizzare i suddetti criteri, il valore di mercato, da confrontare con il corrispettivo pattuito, emergente da un’apposita certificazione scritta di data certa, anteriore all’inizio dell’utilizzazione del bene, può “risultare da apposita perizia che descriva in maniera esaustiva il bene oggetto del diritto di godimento motivando il valore attribuito al diritto stesso” (cfr. CM. n. 24/E/2012, par. 3).

In mancanza di supporto documentale reperibile sugli indici di mercato, l'Amministrazione Finanziaria riconosce, in ogni caso, al contribuente, la possibilità di provare gli elementi essenziali dell'accordo, in particolare il corrispettivo pattuito e la durata del diritto di godimento, ad esempio, tramite l'esibizione della copia delle contabili bancarie o degli assegni attestanti l'avvenuto pagamento del corrispettivo.

La norma si applica anche nel caso in cui il bene venga concesso in godimento soltanto per una frazione dell'anno: il reddito diverso così determinato, a differenza delle altre tipologie indicate dall'art. 67 del TUIR (soggette al c.d. principio di cassa), si ritiene conseguito alla data di maturazione, e cioè in proporzione al periodo di godimento del bene nel corso del periodo d'imposta.

2.2. Effetti fiscali sul concedente (impresa o società)

Ai sensi dell'art. 2, co. 36-quaterdecies, del D.L. 138/2011, per il concedente è stabilita l'impossibilità di dedurre, dal reddito imponibile, i costi relativi all'imbarcazione o al bene concesso in godimento, qualora il valore di mercato ecceda il corrispettivo annuo di godimento del bene pattuito dalle parti.

Correttamente, l'Agenzia delle Entrate ritiene il regime di indeducibilità non si applica se il bene oggetto di in godimento è già oggetto di limitazioni alla deducibilità dei relativi costi.⁶

3. Obblighi di comunicazione all'Agenzia delle Entrate

L'obbligo di comunicare all'Amministrazione Finanziaria i dati dei beni concessi in godimento ricade sull'impresa o società concedente o, in alternativa, sui soci o familiari utilizzatori.

La comunicazione deve essere inviata attraverso i

canali Entratel o Fisconline, direttamente o tramite intermediari autorizzati.

La comunicazione deve essere effettuata da tutti i contribuenti che esercitano attività d'impresa, sia in forma individuale che collettiva; rientrano nell'ambito applicativo di tale regime anche le stabili organizzazioni in Italia di un soggetto non residente, gli enti privati di tipo associativo, limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale, e le società "esterovestite" ex art. 73, comma 5-bis, TUIR.

Nel caso in cui il socio sia una società fiduciaria ed il bene sociale assegnato alla persona riferibile alla quota, oppure del *trust* con godimento del bene al disponente, la comunicazione deve essere fatta, riportando "come soggetto beneficiario il fiduciante ovvero il disponente, trattandosi nella sostanza di detenzione indiretta di quote"⁷.

La comunicazione deve essere effettuata per ogni bene concesso in godimento nel periodo d'imposta, anche se il bene è stato concesso in godimento in periodi d'imposta precedenti, laddove ne permanga l'utilizzo nel corso del periodo d'imposta oggetto della comunicazione.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che devono essere considerati tutti i beni di cui l'impresa ha conseguito la disponibilità, posseduti in proprietà o in base ad un diritto reale, ovvero ricevuti in comodato⁸.

La comunicazione deve essere effettuata anche per i beni concessi in godimento ai familiari dei soci, o ai soci o familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo. È evidente la finalità antielusiva della predetta disposizione, poiché sarebbe alquanto agevole aggirare l'obbligo comunicativo semplicemente assegnando in godimento il bene non direttamente al socio della società, bensì ad un suo familiare (si pensi, ad esempio, al coniuge del socio cui viene assegnato in godimento un

⁷ Cfr. la citata CM. n. 25/E/2012, par. 5.2; sono invece escluse dall'obbligo di comunicazione le società semplici, poiché soggetti che per loro natura non possono svolgere attività commerciale. Si ritiene, inoltre, che l'obbligo vada adempiuto anche in caso di concessione in godimento ai beneficiari del trust.

⁵ Cfr. CM n. 36/E/2012

⁶ Cfr. CM n. 24/E/2012, par. 4.

⁸ Cfr. CM n. 24/E/2012, par. 2.

appartamento della società situato in una località di villeggiatura), ovvero interponendo tra la società assegnante ed il soggetto beneficiario del bene un'altra società di cui il predetto beneficiario è socio.

Sono esclusi dalla comunicazione:

- ✓ i beni concessi in godimento agli amministratori
- ✓ i beni concessi in godimento al socio dipendente o lavoratore autonomo, che costituiscono fringe benefit;
- ✓ i beni concessi in godimento all'imprenditore individuale;
- ✓ 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;
- ✓ gli alloggi delle società cooperative edilizie di abitazione a proprietà indivisa concessi ai propri soci
- ✓ i beni ad uso pubblico per i quali è prevista l'integrale deducibilità dei relativi costi nonostante l'utilizzo privatistico riconosciuto per legge

Ovviamente, l'obbligo della comunicazione relativa ai beni dati in uso a soci/familiari non sussiste quando non emergono differenze tra il valore normale del diritto di godimento del bene e il corrispettivo pattuito aumentato della quota parte di reddito attribuito al socio per trasparenza, corrispondente all'ammontare dei costi non ammessi in deduzione⁹.

L'obbligo, inoltre, non scatta quando i beni concessi in godimento al socio o familiare dell'imprenditore, inclusi siano di valore non

superiore a tremila euro, al netto dell'imposta sul valore aggiunto.

Premesso e confermato che i contribuenti in contabilità semplificata, non dotati di un conto corrente dedicato all'attività, sono esclusi dalla comunicazione sui finanziamenti e le capitalizzazioni, l'Agenzia chiarisce che rientrano nell'esonero anche i nuovi minimi (articolo 27, commi 1 e 2, del DI 98/2011), gli ex minimi (articolo 27, comma 3 e seguenti, dello stesso DI) e il forfettino (articolo 13, legge 388/2000), che non utilizzano un conto corrente dedicato all'attività.

4. Sanzioni

Ai sensi dell'art. 2, co. 36-*sexiesdecies*, del D.L. n. 138/2011, l'omissione del predetto adempimento, ovvero l'esecuzione dello stesso sulla base di dati incompleti o non veritieri, comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30% della differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo, salvo il caso in cui l'impresa non abbia dedotto il costo relativo ai beni ed il beneficiario del godimento abbia assoggettato ad imposizione, come reddito diverso, il maggior valore di mercato rispetto al corrispettivo annuo pattuito (e quindi si sia adeguata alle disposizioni normative). Al ricorrere di quest'ultima ipotesi, è dovuta la minor sanzione prevista dall'art. 11, co. 1, lett. a), del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ovvero quella in misura fissa, da un minimo di euro 258,23 ad un massimo di euro 2.065,83.

⁹ Cfr CM . 36/E/2012