
La stretta sui beni delle imprese in godimento a soci e familiari

Data Articolo: 24 Ottobre 2011

Autore Articolo: Nicola Forte

La Manovra di Ferragosto (D.L. 138/2011) ha previsto una “**stretta**” sui beni delle imprese concessi in **godimento ai soci ed ai familiari** introducendo, al verificarsi di determinate condizioni, una **nuova ipotesi di tassazione** in capo ai predetti soggetti.

Allo stesso tempo, in presenza dei presupposti di legge, **i costi attinenti alla gestione e all’acquisto dei predetti beni sono indeducibili ai fini della determinazione del reddito d’impresa** del soggetto concedente.

Le disposizioni introdotte con la manovra estiva hanno come finalità principale quella di ostacolare il fenomeno dell’utilizzo dei beni fittiziamente intestati alle imprese, ma che di fatto “appartengono” ai soci o ai familiari dell’imprenditore. È noto che in passato l’intestazione dei “beni personali” in favore di una società era effettuata con l’intento di sfuggire all’accertamento sintetico. **Ora, la nuova previsione normativa, oltre a produrre effetti sull’applicazione del redditometro, darà luogo ad un incremento del gettito pressoché immediato.**

Infatti, come anticipato, tramite una modifica dell’art. 67 del TUIR (redditi diversi) è stata introdotta una nuova fattispecie reddituale. Inoltre tramite la previsione dell’indeducibilità dei costi in capo al soggetto concedente il legislatore ha di fatto realizzato un “allargamento” della base imponibile.

Soggetti interessati

Il primo punto da esaminare riguarda il presupposto soggettivo e, quindi, tale elemento può essere ricavato in base ad un’interpretazione letterale dell’art. 2. La disposizione contiene un riferimento espresso ai beni dell’impresa. Pertanto la nuova disciplina **non interessa le società semplici** che, secondo quanto disposto dal codice civile, non possono esercitare un’attività commerciale. Non è possibile, quindi, attribuire alle società semplici la qualificazione di impresa.

L’ipotesi più frequente che può indurre il contribuente a costituire una società semplice è rappresentata dalla gestione del patrimonio immobiliare, ma l’attività di locazione o di gestione non è riconducibile nell’ambito delle attività commerciali di cui all’art. 2195 del c.c. È possibile, quindi, che una società semplice conceda in uso gratuitamente uno o più immobili a destinazione abitativa ai propri soci (o familiari) senza che si stabilisca alcun corrispettivo. Tuttavia in questo caso la nuova disposizione non dovrebbe trovare applicazione.

La medesima soluzione (negativa) riguarda i beni posseduti dalle **associazioni di artisti e professionisti**

esercenti un'attività di lavoro autonomo. Ad esempio sarà completamente irrilevante che gli associati utilizzino, anche per finalità personali e senza corrispettivo, le autovetture acquistate dall'associazione medesima. L'art. 164 del TUIR già prevedeva, prima dell'approvazione della Manovra di Ferragosto, una deducibilità ridotta (nella misura del 40%) dei costi relativi alle autovetture. Comunque, a parte i limiti preventivi, non si può dubitare che in questo caso i beni non siano detenuti nell'esercizio d'impresa. Pertanto analogamente alle società semplici la norma non troverà applicazione.

La soluzione è più difficoltosa per le **società di avvocati**. Tuttavia l'Agenzia delle entrate ha precisato in passato che, a parte la forma giuridica, il reddito deve essere determinato dai predetti soggetti con i medesimi criteri previsti dall'art. 54 del TUIR (principio di cassa e limiti di deducibilità dei costi previsti per gli altri lavoratori autonomi). Conseguentemente dovrebbe essere esclusa dalla nuova disciplina anche la società in nome collettivo costituita da avvocati.

La nuova previsione si applica solo con riferimento ai beni concessi in uso ai soci ed ai familiari. In buona sostanza non è necessario che la società concedente sia considerata di comodo e, quindi, non abbia superato il test di operatività. Il legislatore prescinde da tale aspetto e pertanto le nuove limitazioni troveranno piena applicazione, in presenza di tutti i presupposti di legge, anche se la società concedente risulti pienamente operativa.

Per quanto riguarda la qualificazione di socio dovrebbero essere considerati tali solo coloro che detengono direttamente quote di partecipazione. **Dovrebbero essere così esclusi i soci indiretti**, cioè che detengono, ad esempio, le quote di una holding. Tuttavia il punto dovrà essere chiarito dall'Agenzia delle entrate. Invece per quanto riguarda la nozione di familiari sembra corretto fare riferimento all'art. 5 del TUIR. **La disposizione citata individua i familiari nelle figure del “coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”.**

Un ulteriore presupposto: i beni in godimento

Uno dei presupposti essenziali affinché la nuova norma trovi applicazione riguarda la concessione di uno o più beni in godimento (ai soci o ai familiari). È dunque essenziale comprendere quando tale condizione possa considerarsi integrata.

In realtà, pur trattandosi di un presupposto rilevante la formulazione normativa risulta assai imprecisa. Ad esempio non è facilmente comprensibile **se la concessione in uso debba essere esclusiva, oppure se il legislatore abbia voluto “colpire” anche l'uso promiscuo**. Inoltre ulteriori dubbi riguardano la necessità o meno che **il godimento sia continuo o anche saltuario**.

Il punto dovrà essere chiarito dall'Agenzia delle entrate anche se è altamente **probabile un'interpretazione restrittiva della norma**. Ciò anche al fine di utilizzare la nuova previsione come un ulteriore strumento per applicare con maggiore efficacia l'accertamento sintetico. Sembra dunque possibile che la disposizione trovi applicazione non solo per le auto di grossa cilindrata utilizzate dai soci, ma anche per la “normalissima” autovettura utilizzata sporadicamente dal coniuge di un soggetto titolare di un'impresa individuale.

Un caso particolare: le autovetture concesse in fringe benefit

Dovrebbero risultare escluse dalla nuova disciplina le autovetture (o eventualmente gli altri beni) assegnate in uso promiscuo agli amministratori. Infatti in questi casi il legislatore ha già previsto un limite all'inerenza del costo entro la soglia del 40% ed individuando altresì un massimale alla deducibilità della spesa (cfr art. 164 del TUIR). A ben vedere tali fattispecie sono già disciplinate dall'art. 51 del TUIR che, con riferimento ai redditi di lavoro dipendente, prevede la tassazione dei compensi in natura eventualmente attribuiti. Appare dunque plausibile che siano esclusi dalla disciplina i dipendenti e/o gli amministratori che utilizzino in godimento i predetti beni.

La tassazione del reddito in capo alla persona fisica e l'indeducibilità dei costi

Con riferimento ai soggetti che utilizzano in godimento i beni della società (o dell'impresa) il legislatore ha previsto una nuova ipotesi reddituale inserita direttamente nel corpo dell'art. 67 del TUIR. Infatti è riconducibile nella categoria dei redditi diversi la differenza tra il valore di mercato ed il corrispettivo annuo per la concessione in godimento dei beni dell'impresa.

Deve essere effettuato quindi un confronto tra i due valori e nessun nuovo reddito tassabile si genererà in capo al socio o al familiare qualora il corrispettivo annuo pagato dal socio (o da un suo familiare) sia superiore rispetto al valore di mercato. Indubbiamente la disposizione non di agevole applicazione in quanto l'operazione di confronto richiede comunque una componente di valutazione/soggettiva che può portare a risultati non sempre coincidenti.

Parallelamente in capo all'impresa concedente i costi relativi ai beni concessi in godimento a soci e familiari dell'imprenditore sono indeducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Obbligo di comunicazione ed entrata in vigore delle nuove norme

Le società sono obbligate a comunicare al Fisco i beni concessi in godimento della società. Le modalità ed i termini per effettuare la predetta comunicazione saranno stabiliti nei prossimi mesi con Provvedimento direttoriale.

Le nuove disposizioni entreranno in vigore, per i contribuenti che hanno un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, a partire dal 1° gennaio 2012.