

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Emanuela Civardi – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Circolare del 23 ottobre 2012

La disciplina dei beni d'impresa concessi in godimento a soci e familiari dopo gli ultimi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (C.M. 24 settembre 2012, n. 36/E)

Indice

1. Premessa	2
2. Effetti nei confronti di soci e familiari dell'imprenditore	2
3. Effetti sull'impresa concedente	3
4. Soggetti trasparenti	4
5. Obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate	7
6. Operatività della disciplina	8
6.1 Soggetti obbligati	8
6.2 Oggetto	9
6.3 Contenuto	10
6.4 Modalità e termini di adempimenti	10

1. Premessa

L'art. 2, co. da **36-tercedies a 36-duodevicies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138** ha introdotto la disciplina fiscale della concessione dei beni in godimento ai soci o familiari dell'imprenditore, applicabile a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011 (anno 2012 per i contribuenti "solari"), già oggetto di diversi chiarimenti ministeriali: prima, con le CC.MM. 15 giugno 2012, n. 24/E, e 19 giugno 2012, n. 25/E e, infine, con la C.M. 24 settembre 2012, n. 36/E. Nel frattempo, l'Agenzia delle Entrate – con il provvedimento direttoriale del 17 settembre 2012, n. 133184 – ha ulteriormente prorogato al 31 marzo 2013 la scadenza (originariamente prevista per il 31 marzo 2012 e, poi, spostata al 15 ottobre 2012) per la **presentazione della prima comunicazione all'Amministrazione Finanziaria**, relativa ai predetti cespiti (oltre a finanziamenti e capitalizzazioni), al fine di agevolare l'attività di controllo da parte della stessa: tale termine, in quanto ricadente in un giorno festivo, deve ritenersi prorogato al primo giorno feriale successivo e, quindi, al **2 aprile 2013**.

La presente Circolare si propone, pertanto, di riepilogare i principali aspetti dell'adempimento, con peculiare riferimento ai soggetti interessati ed ai profili operativi della comunicazione, alla luce delle principali criticità affrontate dalla **C.M. n. 36/E/2012**.

2. Effetti nei confronti di soci e familiari dell'imprenditore

L'art. 2 del D.L. n. 138/2011 ha stabilito alcune norme antielusive in materia di concessione dei beni d'impresa in godimento ai soci o familiari dell'imprenditore. In primo luogo, è stata prevista una nuova fattispecie di "**reddito diverso**" conseguibile dalla persona fisica – ovvero non realizzato nell'esercizio di imprese commerciali, arti o professioni, oppure in relazione alla qualità di lavoratore dipendente – contenuta nell'art. 67, co. 1, lett. h-ter), del Tuir, **qualora il valore di mercato del diritto di godimento sia superiore al corrispettivo annuo convenuto dalle parti**. La differenza tra i due importi in parola concorre, pertanto, alla formazione del reddito imponibile dell'utilizzatore del bene (co. 36-*quinqüesdecies*).

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 (**C.M. 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 autovetture, che riguardano, però, beni nuovi e comprendono le spese per l'assicurazione e la manutenzione ordinaria – tenendo degli sconti d'uso, ovvero ai dati dell'osservatorio immobiliare, per le abitazioni rientranti nelle tipologie ivi contemplate (**Circolare Irdcec 2 febbraio 2012, n. 27/IR**). In deroga a tale principio generale, si segnala, tuttavia,

l'importante precisazione fornita dall'Amministrazione Finanziaria, con la **C.M. n. 36/E/2012**: se il bene aziendale concesso in godimento al socio è costituito da un **autoveicolo a deducibilità limitata (art. 164 del Tuir)**, il **valore normale del diritto di godimento del bene è rappresentato dal c.d. fringe benefit, determinato ai sensi dell'art. 51, co. 4, lett. a) del D.P.R. n. 917/1986**, ovvero in misura pari al 30,00% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri, calcolato sulla base delle tabelle Aci. Negli altri casi, 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"* (**C.M. n. 24/E/2012, par. 3**): in mancanza, l'Amministrazione Finanziaria riconosce, in ogni caso, al contribuente – come precisato nella **C.M. n. 36/E/2012 (par. 1)** – 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 D.P.R. 917/1986 (soggette al c.d. *principio di cassa*), si ritiene conseguito alla data di maturazione.

Si consideri, ad esempio, il caso di un immobile, concesso in godimento per un periodo di 105 giorni ad un corrispettivo di euro 7.000 complessivi, diritto avente un valore annuale di mercato pari ad euro 90.000: ai fini del raffronto previsto dall'art. 67, co. 1, lett h-ter), del Tuir, il valore di mercato è, pertanto, pari ad euro 25.890,41 ovvero ponderato in base alla frazione del periodo d'imposta di riferimento (euro 90.000*105/365). Con l'effetto che il reddito diverso, imponibile in capo al beneficiario della concessione in godimento del bene, è pari ad euro 18.890,41 quale differenza tra il valore di mercato del diritto ed il corrispettivo pattuito, entrambi riferiti al periodo di 105 giorni di durata della concessione.

3. Effetti sull'impresa concedente

L'art. 2, co. 36-quaterdecies, del D.L. 138/2011 disciplina, invece, **l'effetto fiscale in capo all'impresa che attribuisce il bene al socio o familiare del titolare**, stabilendo l'impossibilità di dedurre, dal reddito imponibile, i costi relativi a tale cespite, qualora il valore di mercato ecceda il corrispettivo annuo di godimento del bene pattuito dalle parti. È il caso, ad esempio, delle quote di ammortamento o dei canoni di locazione (anche finanziaria), delle spese di manutenzione, tasse di

possesso e spese di gestione: i costi indeducibili sono individuati applicando agli oneri relativi al bene concesso in godimento la percentuale derivante dal rapporto tra l'eccedenza del valore di mercato – rispetto al corrispettivo annuo pattuito – ed il **valore di mercato stesso, ragguagliato al periodo di godimento (Circolare Irdcec n. 27/IR/2012)**.

Si supponga, ad esempio, che il sig. Carlo Bianchi utilizzi un immobile della partecipata Alfa s.r.l. il cui valore d'uso annuo rilevabile dal mercato (valore normale riferito ad una locazione annua) sia pari ad euro 40.000 e per la quale la società titolare del bene spende annualmente euro 10.000 (manutenzione). **Qualora il socio riconosca un corrispettivo di euro 30.000 annui, inferiore al valore normale annuo**, la differenza tra il valore normale (euro 40.000) e quanto rimborsato dal socio (euro 30.000), ovvero euro 10.000, costituisce per l'utilizzatore un reddito diverso, ed il 25% dei costi sostenuti dal concedente sono indeducibili (euro 2.500).

Tale regime di indeducibilità non è, tuttavia, applicabile se la concessione del bene in godimento è già soggetta ad una limitazione di rilevanza fiscale, ad opera del Tuir, come nel caso degli **autoveicoli** disciplinati dall'art. 164 del D.P.R. 917/1986 (**C.M. n. 24/E/2012, par. 4**).

4. Soggetti trasparenti

La C.M. n. 36/E/2012 si è, inoltre, soffermata sulla fattispecie dei **beni concessi in godimento a soci di società trasparenti**, ovvero goduti da parte dell'imprenditore stesso: a questo proposito, la C.M. n. 24/E/2012 aveva stabilito che *"il maggior reddito della società derivante dall'indeducibilità dei costi andrà imputato esclusivamente ai soci utilizzatori (anche nell'ipotesi in cui il bene sia utilizzato dai loro familiari)"*. Relativamente alla portata applicativa di tale affermazione, la dottrina ha criticato la stessa in quanto passibile di portare ad una doppia tassazione in capo al socio (intero maggior reddito di partecipazione derivante dalla variazione in aumento operata dalla società e reddito diverso per la differenza tra valore normale e corrispettivo).

Sul punto, la C.M. n. 36/E/2012 ha osservato che per **evitare tale doppia tassazione** il reddito diverso da assoggettare a tassazione è pari alla differenza che risulta tra i seguenti due elementi:

- eccedenza del valore normale del diritto di godimento del bene rispetto al corrispettivo pagato dall'utilizzatore;
- reddito d'impresa attribuito all'utilizzatore stesso (imprenditore o socio) a seguito dell'indeducibilità dei costi in capo alla società o impresa.

Esempio

STUDIO ASSOCIATO IBERATI
Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

- (A) valore normale del diritto di godimento: 10.000
(B) corrispettivo pagato dal socio: 5.500
(C) Differenza (A – B): $10.000 - 5.500 = 4.500$
(D) Maggior reddito d'impresa (da imputare al socio e pari ai costi indeducibili): 2.000
(E) Reddito diverso da imputare al socio (C – D): $4.500 - 2.000 = 2.500$

Nell'ipotesi in cui il **bene concesso in godimento sia a deducibilità limitata**, per effetto di norme del Tuir (ad esempio, un'autovettura il cui costo fiscalmente ammesso rileva per il 40%, sino al periodo d'imposta in corso al 18 luglio 2012, e del 27,50% a partire dal successivo), la C.M. n. 36/E/2012 dispone che per determinare il reddito diverso da assoggettare a tassazione è necessario confrontare i due seguenti importi:

- il valore normale del diritto di godimento del bene – rappresentato dal c.d. *fringe benefit*, determinato ai sensi dell'art. 51, co. 4, del D.P.R. n. 917/1986 – al netto del corrispettivo eventualmente pagato;
- il maggior reddito derivante dalla ripresa a tassazione dei costi indeducibili dell'autovettura, ex art. 164 del Tuir, imputato a tutti i soci, a prescindere da chi utilizza effettivamente il veicolo.

Esempio: società composta da due soci al 50%

- (A) valore normale del diritto di godimento: 800
(B) corrispettivo pagato dal socio: zero
(C) Differenza (A – B): $800 - \text{zero} = 800$
(D) Maggior reddito d'impresa (da imputare in proporzione ai soci): 600 (60% di 1.000 di costi sostenuti dalla società)
(E) Reddito diverso da imputare al socio: $800 - 300$ (pari al 50% della ripresa a tassazione in capo alla società) = 500

Sul punto, prendendo atto della posizione dell'Amministrazione Finanziaria, è possibile formulare **alcune osservazioni**:

- l'impostazione adottata dall'Agenzia delle Entrate pare viziata sin dall'origine, poiché la **deduzione forfetaria sancita dall'art. 164 del D.P.R. n. 917/1986** è funzionale a predeterminare un utilizzo anche extra aziendale del bene, che non può, quindi, trovare un'ulteriore imposizione in capo al socio utilizzatore;
- l'impegno, sia pure apprezzabile, dell'Amministrazione Finanziaria di "mitigare" la doppia imposizione in capo ai soci di società trasparenti non risolve del tutto la questione, in quanto una sorta di **doppia imposizione** si realizza anche in capo alle società non trasparenti, che in relazione allo stesso presupposto, ossia la concessione in godimento di un veicolo aziendale,

subiscono una doppia penalizzazione, sia in capo alla società concedente (maggior reddito d'impresa), sia in capo al socio assegnatario (reddito diverso);

- nell'ipotesi in cui il socio di società trasparente corrisponda alla società concedente il veicolo aziendale un **corrispettivo pari al valore normale** determinato con i criteri previsti dall'art. 51, co. 4, del Tuir, non si realizza in capo a tale soggetto alcun reddito diverso, mentre resta ferma la penalizzazione in capo alla società, la quale deve comunque applicare le limitazioni sancite dall'art. 164 del D.P.R. n. 917/1986, in quanto trattasi di disposizione, come sostenuto dall'Agenzia, delle Entrate che deroga alla regola ordinaria prevista dalle disposizioni del D.L. n. 138/2011. Al contrario, laddove si tratti di un bene per il quale non vi sono limitazioni alla deduzione "presuntive" da parte del Tuir, in caso di pagamento da parte del socio assegnatario di un corrispettivo pari al valore di mercato del diritto di godimento del bene, di ciò ne beneficerebbe anche la società in quanto può portare in deduzione i costi nei modi ordinari.

Viene, poi, da chiedersi se la predetta procedura delineata dall'Amministrazione Finanziaria sia idonea a consentire alla società concedente di esercitare il diritto alla **detrazione integrale dell'Iva** assolta sull'acquisto e sui costi di impiego del mezzo, posto che l'addebito del corrispettivo al socio comporta la rivalsa, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, corrispondente all'utilizzo privato del bene. Tale possibilità è stata in realtà prevista dall'Agenzia delle Entrate all'indomani dell'introduzione del nuovo art. 19-bis1, lett. c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che prevede una detrazione ordinaria del 40% dell'Iva, salva l'eventualità che il bene sia utilizzato interamente per finalità imprenditoriali, nel qual caso la detrazione spetta integralmente. In tale ambito, secondo quanto precisato nella **R.M. 20 febbraio 2008, n. 6/DPF**, *"devono considerarsi utilizzati esclusivamente nell'esercizio di impresa anche i veicoli stradali a motore acquistati dal datore di lavoro (...) e successivamente messi a disposizione del personale dipendente a fronte di uno specifico corrispettivo"*. E, per esigenze di semplificazione e coordinamento con il settore delle imposte sui redditi, nella predetta Risoluzione è stato precisato che per la determinazione della **base imponibile del corrispettivo** da addebitare per la messa a disposizione dell'autovettura al dipendente, considerando che l'art. 14 del D.P.R. n. 633/1972 fa riferimento al "valore normale", è possibile far coincidere quest'ultimo con quanto previsto dall'art. 51, co. 4, del Tuir, ossia in misura pari al 30% della percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri annui, calcolato sulla base delle tariffe chilometriche dell'AcI, al netto dell'Iva nello stesso inclusa.

Ora, considerando che l'Agenzia delle Entrate, nella citata **C.M. n. 36/E/2012**, consente l'utilizzo del parametro del fringe benefit convenzionale (art. 51, co. 4, del D.P.R. n. 917/1986), e che tale corrispettivo corrisponde al valore normale tassabile quale reddito diverso in capo al socio – e, se quest'ultimo eroga tale importo alla società, non si realizza alcun reddito – si ritiene che la procedura

in parola possa permettere la detrazione integrale dell'Iva in capo alla società che detiene il mezzo. In altre parole, sono le stesse disposizioni normative del D.L. n. 138/2011, nonché l'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria, a stabilire che il reddito diverso in capo al socio è finalizzato a colpire il godimento personale del bene, ragion per cui se il **socio utilizzatore "paga" tale impiego privato**, subendone la **rivalsa dell'Iva**, appare del tutto logico e naturale consentire – al pari di quanto è stato detto nella R.M. n. 6/DPF/2008 per la fattispecie dell'assegnazione dell'auto al dipendente – la detrazione dell'Iva anche nel caso di utilizzo da parte del socio. Le due fattispecie descritte, infatti, sono accomunate sia nella sostanza (utilizzo anche privato dell'auto), sia nella modalità di determinazione del corrispettivo addebitabile all'utilizzatore.

L'ultimo chiarimento fornito dall'Agenzia riguarda i **beni per i quali il D.P.R. n. 917/1986 garantisce l'integrale deducibilità dei costi**, anche quando gli stessi, per loro natura, si prestano ad un uso promiscuo, come ad esempio i taxi (che la disciplina in materia prevede la possibilità di utilizzare anche per scopi privati). In tal caso, precisa la **C.M. n. 36/E/2012**, le disposizioni del D.L. n. 138/2011 non trovano applicazione, con conseguente applicazione dell'art. 164 del Tuir, che stabilisce la piena deducibilità di tutti i costi relativi a tali beni. Sul punto, si ritiene che alla medesima conclusione si debba pervenire anche per le altre fattispecie di deducibilità integrale stabilite dalla medesima norma, ossia laddove i veicoli costituiscano oggetto proprio dell'attività d'impresa (rivenditori e concessionari d'auto, imprese di noleggio, autoscuole, ecc.).

CONCESSIONE DEI BENI DELL'IMPRESA IN GODIMENTO A SOCI E FAMILIARI DELL'IMPRENDITORE: CHIARIMENTI DELLA C.M. N. 36/E/2012	
Prova delle condizioni della concessione	In assenza di adeguata documentazione avente data certa, il contribuente può comunque dimostrare, in diverso modo, gli elementi essenziali dell'accordo.
Imprese individuali e soggetti trasparenti	Il reddito diverso in capo al beneficiario della concessione, ovvero la differenza tra il valore normale del diritto di godimento ed il corrispettivo pagato, deve essere ridotto del maggior reddito d'impresa imputato all'utilizzatore (imprenditore individuale o socio tassato per trasparenza) a causa dell'indeducibilità dei costi del bene concesso in godimento che ha generato il reddito diverso.
Autoveicoli a deducibilità limitata	Il valore normale deve essere determinato secondo i criteri di cui all'art. 51, co. 4, del Tuir, ovvero in misura pari al 30% della percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri annui, calcolata sulla base delle tariffe chilometriche dell'Acì.

5. Obbligo di comunicazione all’Agenzia delle Entrate

L’art. 2, co. 36-sexiesdecies, del D.L. n. 138/2011 ha, invece, posto a carico dell’impresa concedente e dei soggetti utilizzatori l’obbligo di segnalare all’Amministrazione Finanziaria – al fine di agevolare l’attività di controllo – i **dati relativi all’attribuzione in godimento**. Le informazioni in parola verranno, poi, utilizzate dall’Agenzia delle Entrate per verificare sistematicamente la posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento (co. 36-septiesdecies), tenendo altresì conto – ai fini della ricostruzione sintetica del reddito – di **qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società**.

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. 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 – anziché proporzionale.

6. Operatività della disciplina

L’art. 2, co. 36-duodevices, del D.L. n. 138/2011 stabilisce che le disposizioni di cui sopra esplicano i propri effetti a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 17 settembre 2011, ovvero dal 2012 per i contribuenti aventi l’esercizio con l’anno solare: in sede di prima applicazione, la **determinazione degli acconti** dovuti deve essere effettuata assumendo, come imposta dell’anno precedente, quella che sarebbe derivata dall’applicazione delle predette norme.

Il regime in parola è divenuto effettivamente operativo con l’emanazione del provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del **16 novembre 2011, n. 166485**, che ha affrontato alcuni specifici aspetti della predetta comunicazione, di seguito illustrati.

6.1. Soggetti obbligati

La comunicazione deve essere effettuata da tutti i contribuenti che esercitano attività d’impresa, sia in forma individuale che collettiva. Non si tratta, quindi, soltanto delle società di comodo di cui all’art. 30 Legge 23 dicembre 1994, n. 724, ma anche di quelle operative, sia di capitali che di persone, nonché delle imprese individuali (**Circolare Irdcec n. 27/IR/2012**). A questo proposito, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che rientrano nell’ambito applicativo di tale regime, purchè residenti, anche la stabile organizzazione di un soggetto non residente, gli enti privati di tipo associativo – limitatamente

ai beni relativi alla sfera commerciale – e le società “esterovestite” di cui all’art. 73, co. 5-bis, Tuir (C.M. n. 24/E/2012, par. 1). 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”* (C.M. n. 25/E/2012, par. 5.2).

6.2. Oggetto

La comunicazione deve essere effettuata per ogni bene concesso in godimento nel periodo d’imposta, oppure rispetto al quale **il beneficio è rimasto nell’esercizio in corso al 17 settembre 2011**: in particolare, è stato chiarito che devono essere comunicati i finanziamenti, i versamenti e le concessioni in godimento di beni concretizzatisi nel corso del periodo d’imposta 2011, nonché i finanziamenti e versamenti che, pur realizzati in precedenti esercizi, risultavano ancora in essere in quello corrente al 17 settembre 2011 (C.M. n. 25/E/2012, par. 5.5). Per quanto concerne l’individuazione dell’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 comodato (C.M. n. 24/E/2012, par. 2).

La comunicazione deve essere altresì effettuata per ogni finanziamento o capitalizzazione realizzati nei predetti periodi d’imposta: l’Amministrazione finanziaria ha sostenuto che **i finanziamenti e versamenti effettuati o ricevuti dai soci vanno comunicati, per l’intero ammontare, indipendentemente dal fatto che tali operazioni siano strumentali all’acquisizione di beni poi concessi in godimento ai soci** (C.M. n. 25/E/2012, par. 5.3). Il provvedimento direttoriale 166485/2011 ha, inoltre, fornito una rilevante precisazione: *“la comunicazione deve essere effettuata anche per i beni concessi in godimento dall’impresa ai soci, o a familiari di questi ultimi, o ai soci o familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo”*.

In ogni caso, **non sussiste l’obbligo di adempimento** quando i beni concessi in godimento al singolo socio o familiare dell’imprenditore soddisfano congiuntamente **due requisiti**:

- 1) hanno un **valore di mercato non superiore ad euro 3.000**, al netto dell’Iva;
- 2) sono compresi in una categoria residuale, ovvero diversa dalle seguenti:
 - A. autovettura;
 - B. altro veicolo,
 - C. unità da diporto;
 - D. aeromobile;
 - E. immobile.

È il caso, ad esempio, ad uno strumento di telefonia mobile, oppure delle macchine d'ufficio portatili, come un notebook. A questo proposito, la **Circolare Irdcec n. 27/IR/2012** ha osservato che i beni caratterizzati dai suddetti presupposti di esonero *"non assumono rilievo neanche ai fini dell'applicazione delle penalizzazioni riguardanti la indeducibilità dei costi per l'impresa e la tassazione in capo all'utilizzatore della differenza tra il corrispettivo pattuito e il valore di mercato"*, pur auspicando un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

6.3. Contenuto

I soggetti obbligati all'adempimento devono indicare alcune specifiche informazioni. E precisamente:

- il codice fiscale, i dati anagrafici e lo stato estero di residenza della **persona fisica**: nel caso di **ente collettivo**, devono essere riportati il codice fiscale, la denominazione, il comune del domicilio fiscale o lo stato estero di residenza;
- la tipologia di utilizzo del bene: esclusivo ("0"), non esclusivo ("1") o subentrante ("2");
- la causale del contratto: comodato ("1"), caso d'uso ("2") o altro ("3");
- l'identificativo del contratto e la relativa data della stipulazione;
- la categoria del bene di cui sopra. L'analisi dell'allegato tecnico al provvedimento direttoriale consente, inoltre, di desumere un ulteriore grado di analiticità nel caso di **beni iscritti nei pubblici registri**: è, infatti, necessario indicare anche i dati catastali degli immobili ed il numero di telaio delle autovetture, oppure la lunghezza delle imbarcazioni e la potenza degli aerei;
- la durata della concessione, precisando la data di inizio e quella finale nel periodo d'imposta;
- il corrispettivo di assegnazione del cespite ed il relativo valore di mercato;
- l'ammontare dei finanziamenti e delle capitalizzazioni effettuati nei confronti della società.

6.4. Modalità e termini di adempimento

La scadenza stabilita per la trasmissione della comunicazione è differenziata, in base al momento di concessione del bene. Nel caso in cui tale evento sia avvenuto nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011, oppure nei precedenti, l'incombente deve essere assolto – in via telematica – **entro il 2 aprile 2013**, ovvero il primo giorno feriale dopo il 31 marzo 2013, termine introdotto dal provvedimento del 17 settembre 2012, n. 133184, che ha prorogato quello precedente del 15 ottobre 2012, a propria volta differito – ad opera dell'atto dell'Amministrazione finanziaria del 13 marzo 2012, n. 37049 – rispetto all'originaria scadenza del 31.3.2012. Per quanto concerne, invece, gli esercizi successivi (dal 2013 per i contribuenti "solari"), rimane ferma la scadenza del 31 marzo dell'anno seguente a quello di chiusura del periodo d'imposta di concessione dei beni, anche nel caso di cessazione del diritto di godimento.

Cordiali saluti

Studio Associato Iberati