



# STUDIO COMMERCIALE RAFFAELLI

Via A. Gramsci 5/H 04011 APRILIA

Tel 06 9200330

## Comunicazione beni d'impresa in godimento e finanziamenti

*La comunicazione dei beni d'impresa in godimento da parte di soci e familiari ha vissuto una stagione particolarmente travagliata, condita di continui rinvii e polemiche.*

*Il 2 agosto 2013 il direttore dell'Agenzia delle Entrate ha emanato due provvedimenti attuativi di tale adempimento, il primo finalizzato ai beni in godimento, il secondo ai finanziamenti e alle capitalizzazioni. La distinzione operata vale però solo per rimarcare i confini degli adempimenti, posto che il modello di comunicazione è il medesimo. Con i due provvedimenti, in definitiva,*

*l'Amministrazione finanziaria ha voluto sottolineare che mentre per i beni in godimento il monitoraggio deve riguardare, ovviamente, solo i beni d'impresa concessi ad uso privato, sul fronte*

*dei finanziamenti e delle capitalizzazioni l'informazione deve essere onnicomprensiva e prescindere da*

*altre circostanze, interessando ad esempio anche i soci che non fruiscono di beni in godimento.*

*È importante pertanto analizzare i punti salienti dei provvedimenti, per osservarne sia le conseguenze pratiche che quelle in termini di accertamento.*

*A cura di Maurizio Tozzi*

### Riferimenti normativi

- Direttore dell'Agenzia delle Entrate, provvedimento 2 agosto 2013, prot. n. 94902/2013;
- Direttore dell'Agenzia delle Entrate, provvedimento 2 agosto 2013, prot. n. 94904/2013;
- Agenzia delle Entrate, circolare 24 settembre 2012, n. 36/E;
- Agenzia delle Entrate, circolare 19 giugno 2012, n. 25/E;
- Agenzia delle Entrate, circolare 15 giugno 2012, n. 24/E;

### Considerazioni preliminari

Il 2 agosto 2013 sono stati emanati due separati provvedimenti attuativi da parte del direttore dell'Agenzia delle Entrate concernenti le comunicazioni che devono essere effettuate per segnalare i beni di impresa in godimento privato e gli ammontari di finanziamenti e capitalizzazioni effettuati nel corso dell'anno. Di fatto si tratta del medesimo adempimento, posto che anche ai fini della modulistica si è scelta una soluzione unitaria, ma **la necessità di due provvedimenti** è stata avvertita **per rimarcare e differenziare le condizioni in forza delle quali i contribuenti sono tenuti ad adempiere.**



# STUDIO COMMERCIALE RAFFAELLI

Via A. Gramsci 5/H 04011 APRILIA

Tel 06 9200330

La comunicazione può riguardare:

- solo i beni di impresa in godimento da parte di soci e relativi familiari, anche dell'imprenditore;
- solo i finanziamenti e le capitalizzazioni effettuate, a prescindere dal configurarsi di un bene in godimento;
- entrambe le fattispecie, se concretizzate nell'anno di riferimento.

La norma di riferimento è la nuova lettera h-ter del comma 1 dell'art. 67 del Tuir, introdotta dall'art. 2, commi da 36-sexiesdecies a 36-duodevicies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla L.

14 settembre 2011, n. 148, in forza della quale costituisce reddito diverso *“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”*.

Senza voler tediare in ordine alla nota problematica, la disposizione deve essere letta unitamente alla previsione dell'indeducibilità dei costi relativi ai beni concessi dall'impresa a un corrispettivo inferiore al valore di mercato ed entrambe le novità normative perseguono l'obiettivo dichiarato di **contrastare le intestazioni di comodo dei beni** in questione. Per evitare i richiamati effetti negativi, fermo restando il rispetto delle altre regole canoniche del mondo delle II.DD., prime fra tutte quelle dell'inerenza per quanto concerne la deduzione dei costi e **dell'inquadramento reddituale corretto** per gli utilizzi da parte dei soci (in particolare il caso dei benefit), è necessario dunque che i beni siano concessi in godimento a soci e/o familiari dietro la corresponsione di un corrispettivo equo, da intendersi di fatto come “prezzo” che si sarebbe pagato rivolgendosi a terzi fornitori del tutto estranei al nucleo familiare e/o al gruppo societario.

Sempre il D.L. 138 del 2011 prevede poi che si debba procedere al **controllo della posizione fiscale** dei contribuenti tenendo conto dei finanziamenti e delle **capitalizzazioni** effettuate, nonché alla **segnalazione dei beni di impresa concessi in godimento ai soci o ai familiari**. In termini pratici, dunque, la disposizione opera principalmente nella direzione dell'accertamento, con l'intento da un lato di determinare comunque un reddito per gli eventuali utilizzi privati dei beni d'impresa e dall'altro di conoscere gli effettivi utilizzatori degli stessi (da qui la necessità della comunicazione), e gli interventi economici effettuati (monitoraggio dei finanziamenti e delle capitalizzazioni da utilizzare in sede di redditometro).

Rispetto a tale assetto normativo era inizialmente intervenuto il provvedimento attuativo del 16 novembre 2011, dopo di che si sono succeduti nel tempo diversi rinvii fino a giungere ai citati provvedimenti del 2 agosto 2013, i quali prevedono che la comunicazione debba essere effettuata



# STUDIO COMMERCIALE RAFFAELLI

*Via A. Gramsci 5/H 04011 APRILIA*

*Tel 06 9200330*

entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di chiusura dell'anno in cui i beni sono concessi o permangono in godimento, oppure i finanziamenti e le capitalizzazioni sono state effettuate. Per i beni in godimento, i finanziamenti e le capitalizzazioni del 2012, anno di prima applicazione delle disposizioni, la comunicazione deve essere effettuata entro il 12 dicembre 2013.

## La norma di riferimento

**Attenzione:** L'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni con le circolari n. 25/E (risposte a quesiti), n. 24/E e 36/E del 2012, cui si rinvia per tutti gli approfondimenti del caso.

In estrema sintesi la norma prevede che la società (o anche l'imprenditore individuale) debba addebitare al socio (o ai relativi familiari) il valore di mercato dell'utilizzo del bene, mediante emissione di regolare fattura soggetta ad Iva: l'esonero da tale procedura è previsto solo nelle circostanze in cui l'utilizzo del bene è già disciplinato da altre disposizioni fiscali, come nel caso dei fringe benefit erogati nell'ambito di rapporti di lavoro dipendente o assimilati, o in ulteriori ipotesi elencate dall'art. 3 del provvedimento del 2 agosto 2013 (esclusioni oggettive).

In mancanza di tale adempimento si determina:

- in capo all'azienda l'indeducibilità dei costi;
- in capo all'utilizzatore la determinazione del reddito diverso.

**Esempio** In particolare, se la società non addebita (in tutto o in parte), o comunque l'utilizzatore privato non eroga il corrispettivo addebitato, il socio (o il familiare) deve indicare, nel proprio modello Unico quadro RL (redditi diversi), rigo RL10 il **valore normale relativo all'utilizzo del bene**, ovvero la differenza tra il suddetto valore normale e il minor importo addebitatogli dalla società. Corrispondentemente, per la società i relativi costi concernenti il bene divengono proporzionalmente indeducibili, salvo nel caso dei beni ad uso promiscuo per i quali già il Tuir forfettizza la deducibilità dei costi, come nell'ipotesi delle auto, in cui trova sempre applicazione l'art. 164 del Tuir.

In poche parole, nei confronti della pleora di soggetti che in qualche modo sono collegati all'impresa, o in quanto soci, o perché familiari degli stessi o dell'imprenditore, si pone il problema di verificare eventuali utilizzi personali dei beni nella disponibilità dell'impresa medesima: se ciò è



# STUDIO COMMERCIALE RAFFAELLI

*Via A. Gramsci 5/H 04011 APRILIA*

*Tel 06 9200330*

accaduto, detti utilizzi, ragguagliati a giorni su base annua, devono essere adeguatamente valorizzati in funzione del relativo "valore normale". Dopo di che l'utilizzatore ha le seguenti alternative:

- pagare il corrispettivo (ossia l'esatto ammontare del valore normale di utilizzo), ed evitare conseguenze reddituali;
- non pagare il corrispettivo o pagarlo parzialmente. In tal caso in capo all'utilizzatore sorge il reddito diverso commisurato proprio alla differenza tra valore normale e corrispettivo non pagato (o pagato parzialmente), mentre per l'impresa, fermi restando i prioritari requisiti di inerenza e le regole ulteriori del Tuir, si genera un componente negativo non deducibile per la medesima proporzione.

## **Le indicazioni tecniche per l'adempimento**

Come anticipato, per monitorare il rispetto della nuova disposizione normativa, il legislatore ha previsto l'obbligo di segnalare i beni in godimento. Peraltro, sul fronte del redditometro è richiesta anche l'informazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni effettuate.

È anzitutto il caso di riassumere le indicazioni tecniche fornite per l'adempimento:

- i soggetti tenuti alla comunicazione (in seguito illustrati), possono utilizzare il servizio telematico **Entratel o Internet** (Fisconline), oppure possono avvalersi degli intermediari abilitati;
- l'Agenzia delle Entrate attesta l'avvenuta trasmissione dei dati mediante una ricevuta contenuta in un file, munito del codice di autenticazione per il servizio Entratel o del codice di riscontro per il servizio Internet (Fisconline) e salvo cause di forza maggiore, le ricevute sono rese disponibili per via telematica entro i cinque giorni lavorativi successivi a quello del corretto invio del file;
- detta ricevuta non è rilasciata e, conseguentemente, i dati si considerano non trasmessi qualora il file che li contiene sia scartato per uno dei seguenti motivi:
- mancato riconoscimento del codice di autenticazione o del codice di riscontro di cui ai citati allegati tecnici del Decreto 31 luglio 1998 e successive modificazioni;
- codice di autenticazione o codice di riscontro duplicato, a fronte dell'invio dello stesso file avvenuto erroneamente più volte;
- file non elaborabile, in quanto non verificato utilizzando il software di controllo;
- mancato riconoscimento del soggetto tenuto alla trasmissione dei dati. Le circostanze dell'avvenuto scarto sono comunicate, sempre per via telematica, al soggetto



# STUDIO COMMERCIALE RAFFAELLI

Via A. Gramsci 5/H 04011 APRILIA

Tel 06 9200330

che ha effettuato la trasmissione del file, il quale è tenuto a riproporne la corretta trasmissione entro i cinque giorni lavorativi successivi alla comunicazione.

## I soggetti interessati

Come precisato dalla circolare n. 24/E del 2012, ad essere interessati dalla disposizione in qualità di utilizzatori sono:

- i soci, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, di società e di enti privati di tipo associativo residenti che svolgono attività commerciale. Sono inoltre interessati anche i relativi familiari di detti soci;
- i familiari, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, dell'imprenditore individuale residente nel territorio dello Stato. Per i familiari bisogna far riferimento all'articolo 5 del Tuir e dunque vi rientrano il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo. Non deve pertanto farsi riferimento all'articolo 12 del Tuir, sia per l'individuazione dei familiari, sia per quanto concerne il requisito dell'essere gli stessi fiscalmente a carico.

Alla luce della precisazione contenuta nel provvedimento del 2 agosto 2013, secondo cui le comunicazioni non devono riguardare i beni concessi in godimento all'imprenditore individuale, può ritenersi superata la precisazione della citata circolare n. 24/E secondo cui anche l'imprenditore che nella sfera privata utilizza in godimento beni della sua impresa commerciale avrebbe dovuto procedere all'adempimento.

Sempre il medesimo documento di prassi sottolinea come *“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”*.

Il provvedimento del 2 agosto 2013 da parte sua precisa che la disposizione riguarda anche le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente, nonché i beni concessi in godimento dall'impresa ai soci o familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo.

Leggendo il tracciato record del modello di comunicazione emergono però due punti che meriterebbero maggiori chiarimenti:



# STUDIO COMMERCIALE RAFFAELLI

Via A. Gramsci 5/H 04011 APRILIA

Tel 06 9200330

- la richiesta che viene formulata riguarda i soci in quanto tali, e tale ipotesi comprenderebbe nell'obbligo di comunicazione anche, per esempio, società socie di altre società utilizzatrici dei beni, senza che però ovviamente vi sia nessuna ricaduta in termini di redditi diversi, a meno che il socio non sia una società semplice, che è esclusa dall'adempimento solo in qualità di soggetto concedente il bene, non di ricevente. In linea di principio, però, sembra questa un'ipotesi non compresa nell'obbligo in quanto potrebbe servire, unicamente, per definire un'ipotetica congruità di un canone corrisposto da una società all'altra.
- dovrà essere valutato nell'ambito della comunicazione il concetto di gruppo che, probabilmente, dovrà intendersi come riferito alle disposizioni di natura civilistica più che a quelle di natura fiscale quali, per esempio, quelle che regolano la tassazione di gruppo ai sensi degli articoli 117 e seguenti del Testo unico. In questo modo, infatti, potrebbero sfuggire delle situazioni nelle quali invece l'amministrazione potrebbe avere interesse a conoscere l'utilizzo di un bene da parte di una persona fisica in capo alla quale si configura reddito diverso soggetto a Irpef.

Secondo la circolare n. 24/E: *“è 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”*. Ne deriva che la disposizione di attrazione al reddito diverso si applica soltanto nelle ipotesi in cui le fattispecie interessate non sono altrimenti classificabili nelle altre categorie reddituali, vale a dire non sono redditi di capitale, ovvero non sono conseguiti nello svolgimento di un'attività d'impresa, anche in forma societaria, o di lavoro autonomo, oppure non sono derivanti da un rapporto di lavoro dipendente.

## **attenzione**

La norma riguarda solo i soggetti che esercitano attività di impresa, sia in forma individuale che collettiva. Costoro, infatti, sono tenuti ad effettuare la comunicazione, obbligo che può essere assolto, in via alternativa, dall'impresa concedente, dal socio o dal familiare dell'imprenditore. Il soggetto concedente il bene, ovvero ricevente i finanziamenti e le capitalizzazioni, deve essere residente ed è individuato dal provvedimento del 2 agosto 2013 nei seguenti:

- imprenditore individuale;
- società di persone (società in nome collettivo e società in accomandita semplice);



# STUDIO COMMERCIALE RAFFAELLI

Via A. Gramsci 5/H 04011 APRILIA

Tel 06 9200330

- società di capitali (società per azioni, società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni);
- società cooperative;
- stabili organizzazioni di società non residenti;
- enti privati di tipo associativo limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale.

Sono invece escluse dall'obbligo di comunicazione le "società semplici".

## Ambito oggettivo

Sul fronte oggettivo, interessati sono i beni aziendali, i finanziamenti e le capitalizzazioni. La circolare n. 24/E del 2012 precisa che la nuova 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, [...], la disposizione riguarda beni che non fuoriescono dal regime di impresa*".

## attenzione

Come sottolineato dall' Irdcec, nella circolare n. 27/E del 2012, i beni interessati dalla comunicazione (e dunque anche dalla nuova fattispecie di determinazione del reddito diverso) sono non soltanto quelli di proprietà dell'impresa o posseduti dalla stessa per effetto di un diritto reale di godimento (uso, usufrutto, ecc.) ma anche quelli detenuti in locazione, pure finanziaria, o in noleggio.

Come stabilito dal provvedimento del 2 agosto 2013, la comunicazione deve essere effettuata per **ogni bene concesso in godimento nel periodo d'imposta**. L'obbligo sussiste anche se il bene è stato concesso in godimento in periodi precedenti, qualora ne permanga l'utilizzo nell'anno di riferimento della comunicazione.

Ai fini della comunicazione, i beni concessi in godimento sono stati suddivisi in **sei categorie**: autovetture, altri veicoli (es. autocarri), unità da diporto, aeromobili, immobili e "altri". Il Provvedimento attuativo del 16 novembre 2011 ha statuito che per la categoria residuale degli "altri" beni, la comunicazione non vada effettuata quando gli stessi beni risultino di valore non superiore a 3mila euro, circostanza confermata dal provvedimento del 2 agosto 2013. La circolare n. 24/E del 2012 ha stabilito che nel caso di utilizzo di un bene dal valore inferiore alla soglia di



# STUDIO COMMERCIALE RAFFAELLI

*Via A. Gramsci 5/H 04011 APRILIA*

*Tel 06 9200330*

3mila euro, oltre all'assenza dell'obbligo di comunicazione, non sorge nemmeno la necessità di verificare gli estremi per il calcolo del reddito diverso.

**attenzione** Con il provvedimento attuativo del 16 novembre 2011 si è stabilita anche la necessità di inviare le informazioni attinenti i finanziamenti e le capitalizzazioni. La circolare n. 25/E del 2012 aveva precisato altresì che le informazioni da inviare dovevano riguardare anche i flussi ricevuti dall'impresa, nonché il dato di stock (ossia l'ammontare dei finanziamenti storici) esistente al 17 settembre 2011.

**attenzione** Sul tema si deve registrare la novità apportata dal provvedimento del 2 agosto 2013 secondo cui l'adempimento riguarda solo i finanziamenti e le capitalizzazioni effettuate anno per anno, a decorrere dal 2012 e solo se l'ammontare complessivo degli stessi supera, distintamente, l'importo di 3.600 euro.

Inoltre, deve evidenziarsi come il provvedimento attuativo non specifichi se tali importi siano da considerare al lordo o al netto di eventuali restituzioni da parte delle società: sembrerebbe di no, ma è evidente che il punto necessita di chiarimenti. Infine, il provvedimento attuativo sottolinea che non devono essere inviate le informazioni attinenti gli apporti già noti all'amministrazione finanziaria, come quelli relativi alla costituzione ed agli aumenti di capitale della società che risultano già presenti nell'anagrafe tributaria a seguito della registrazione dei relativi atti.

Per "beni dell'impresa" devono intendersi tutti quelli relativi all'impresa, vale a dire:

- i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 85, comma 1, lett.a) del Tuir – c.d. beni merce);
- le materie prime e sussidiarie i semilavorati e gli altri beni mobili acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (art. 85, comma 1, lett. b) del Tuir);
- i beni strumentali (ad esempio autovetture, telefoni cellulari, computer, mobili e arredi, impianti, macchinari, immobili);
- i beni patrimoniali (immobili uso abitazione non utilizzati strumentalmente dalla società).

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.



# STUDIO COMMERCIALE RAFFAELLI

Via A. Gramsci 5/H 04011 APRILIA

Tel 06 9200330

L'Agenzia, relativamente alle cooperative edilizie, ha fatto presente che *“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”*.

Circa i beni e i finanziamenti oggetto della comunicazione, di centrale importanza è il punto 3.1 del provvedimento del 2 agosto 2013, a mente del quale sono esclusi dalla 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 artt. 51 e 54 del Tuir;
- 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;
- i finanziamenti concessi ai soci o ai familiari dell'imprenditore.

Altro punto fondamentale del provvedimento del 2 agosto 2013 è il numero 2.1, laddove è espressamente previsto che la comunicazione deve essere effettuata solo *“qualora sussista una differenza tra il corrispettivo annuo relativo al godimento del bene ed il valore di mercato del diritto di godimento”*. Tale passaggio è di grande rilievo in quanto scioglie i dubbi circa la necessità di effettuare la comunicazione in relazione ai beni per i quali non si configura la formazione del reddito diverso. Il provvedimento è esplicito: **la comunicazione riguarda solo le casistiche in cui si realizza, in capo all'utilizzatore, il reddito diverso.**

In alternativa, la comunicazione non deve avvenire. Pertanto, ai fini dell'adempimento, è necessario anzitutto verificare il ricorrere del reddito diverso, peraltro rapportando idoneamente i valori annuali in proporzione ai periodi di utilizzo (argomento nel prosieguo analizzato). Dopo di che, laddove il contribuente utilizzatore abbia pagato il giusto corrispettivo, nessun obbligo si pone.



# STUDIO COMMERCIALE RAFFAELLI

*Via A. Gramsci 5/H 04011 APRILIA*

*Tel 06 9200330*

Se invece si forma, seppur parzialmente, reddito diverso in base alla nuova previsione, allora deve provvedersi anche alla comunicazione.

## **I dati da indicare nella comunicazione**

Analizzando le specifiche tecniche dei provvedimenti attuativi del 2 agosto 2013, emerge come nella comunicazione debbano essere indicati i seguenti elementi:

- per le persone fisiche: codice fiscale, dati anagrafici e stato estero per i non residenti nel territorio dello Stato;
- per i soggetti diversi dalle persone fisiche: codice fiscale, denominazione e Comune del domicilio fiscale o lo stato estero di residenza;
- informazioni circa l'utilizzo del bene;
- data della concessione (data di inizio e fine),
- corrispettivo versato;
- valore di mercato del bene.

Sul punto, devono rammentarsi i chiarimenti delle circolari n. 24/E e n. 36/E del 2012, secondo cui:

- i beni per i quali il Tuir prevede una deducibilità parziale, ossia autovetture (art. 164) e telefoni (art. 102), possono essere concessi in uso ai soci senza che la società debba per forza addebitare il valore normale, potendo comunque la società dedurre il costo d'acquisto e le spese di gestione con i criteri ordinari; resta il fatto che il socio si deve autotassare nel rigo RL10 del proprio modello Unico se non paga l'adeguato corrispettivo;
- Il valore normale delle autovetture si determina in base alla tariffa ACI per 4.500 km, ossia con le medesime regole del fringe benefit, anche quando normativamente non sia possibile stanziarlo (perché il soggetto utilizzatore non è un dipendente o un "assimilato" al reddito di lavoro dipendente: si rammenta che se già altre categorie reddituali inquadrano l'utilizzo dei beni, come appunto nel caso dei fringe benefit, che determinano il reddito di lavoro dipendente, la norma che comporta l'addebito del reddito diverso in commento non trova applicazione);
- i beni di valore inferiore a 3mila euro non soggiacciono alla disciplina della comunicazione, talché di fatto vengono esclusi anche dalla problematica di determinazione del reddito diverso. Trattasi di telefoni, tablet, computer, stampanti, mobilio, betoniere, taglia erba, plotter, smerigliatrici, etc.). Non è dato comprendere se il valore normale si riferisce al costo d'acquisto, al costo d'acquisto al netto degli ammortamenti dedotti, o al valore di mercato in base all'art. 9 del Tuir. In quest'ultimo caso non si comprende se occorra fare riferimento



# **STUDIO COMMERCIALE RAFFAELLI**

*Via A. Gramsci 5/H 04011 APRILIA*

*Tel 06 9200330*

tout court al valore normale del bene o al valore normale relativo al suo utilizzo (canone di noleggio figurativo e costo della bolletta) per il periodo di effettivo utilizzo nell'anno.

TUTTI I DIRITTI RISERVATI - VIETATA LA RIPRODUZIONE ANCHE PARZIALE.

Tutti i diritti di sfruttamento economico dell'opera appartengono a Cesi Multimedia S.r.l..

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.