

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deducibilità delle spese per i beni concessi in comodato d'uso

di **Fabio Landuzzi**

Nell'organizzazione dell'attività economica delle imprese si verifica con una certa frequenza il ricorso a forme di **affidamento a terzi di una o più fasi** del processo produttivo che possono riguardare la **produzione** di beni (ad esempio: componenti, semilavorati, ecc.), la **lavorazione** di materiali, o anche l'esecuzione di servizi (ad esempio: la **distribuzione**, la logistica, ecc.) in cui è previsto l'impiego da parte dell'impresa terza di **beni strumentali** di proprietà del soggetto nell'interesse del quale i beni sono prodotti e le lavorazioni o in generale i servizi sono eseguiti.

In queste circostanze, **l'utilizzo del bene strumentale** non avviene perciò in forma diretta nell'ambito dell'organizzazione dell'impresa che ne è la titolare, bensì **in modo indiretto** e spesso regolato da un contratto di **comodato d'uso**: ovvero, la concessione in uso del bene strumentale dal proprietario all'utilizzatore non avviene a fronte del pagamento di un corrispettivo – diversamente, si tratterebbe di una locazione – bensì **in forma gratuita** ma con l'assunzione di **precisi impegni e vincoli** da parte del comodatario con riguardo alla destinazione e all'impiego dei beni che formano oggetto del contratto. A titolo esemplificativo, e traendo spunto anche dai **casi** trattati dalla **prassi dell'Amministrazione finanziaria** e dalla **giurisprudenza**, si può trattare della concessione in comodato di **macchinari** impiegati nella realizzazione di particolari **lavorazioni di materiali** destinati al processo produttivo del comodante, di **stampi** utilizzati per la realizzazione di componenti impiegati dal comodante nella realizzazione dei propri prodotti, di **automezzi** utilizzati dal comodatario per svolgere attività di distribuzione dei beni venduti dal comodante, ecc..

In queste circostanze, la prassi dell'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza, hanno riconosciuto come in modo del tutto legittimo l'attività d'impresa può essere svolta attraverso un *“procedimento complesso caratterizzato dalla **esternalizzazione di fasi più o meno ampie di produzione**”* ([Cassazione, n. 1389/2011](#)), e che i relativi costi possono partecipare alla formazione del reddito imponibile del comodante quando essi concorrono alla **“realizzazione del suo programma economico”** che, in altre parole significa che essi **“consentono al comodante di ottenere i benefici prodotti con le macchine date in comodato”**, ossia **prezzi più competitivi, efficienze** nel processo produttivo o distributivo, e quindi indirettamente un miglioramento della profittabilità.

Perciò, è l'esistenza di un utilizzo dei beni concessi in comodato in una **“attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante”** ([circolare 90/E/2001](#)) a realizzare il **collegamento fra la spesa sostenuta** dal comodante ed il **requisito di inerenza** della stessa che è il presupposto per la sua deduzione fiscale; la giurisprudenza (ad esempio, Commissione

Tributaria Centrale, n. 1893 del 1993) ha poi sottolineato in alcune circostanze l'esistenza di un **"vantaggio economico"** intrinseco nella **dazione dei beni in comodato**.

Ciò detto, occorre quindi interrogarsi su quali siano le **voci di spesa deducibili** per il comodante al ricorrere delle condizioni che abbiamo appena esposto.

In primo luogo, il pensiero va all'**ammortamento dei beni strumentali** concessi in comodato. L'Amministrazione ha in più circostanze (oltre a quelle citate, si vedano ad esempio la [C.M. 51/E/2000](#) e la [risoluzione 196/E/2008](#)) riconosciuto la **deduzione delle quote per il comodante**, come detto al ricorrere delle condizioni suddette. Resta però aperta la questione circa l'individuazione del **coefficiente di ammortamento** da applicare ai beni concessi in comodato: da una parte, l'**Amministrazione finanziaria** ([risoluzione 133/E/2010](#) e anche [risoluzione 56/E/2004](#)) ha ritenuto corretto fare **riferimento all'attività esercitata dal comodante**, e non quindi a quella dell'utilizzatore. Una posizione, questa, che secondo una parte della dottrina striderebbe con la natura stessa del processo di ammortamento il quale dovrebbe tenere conto della **destinazione d'uso del bene** e quindi delle condizioni in cui esso è in concreto impiegato; con la conseguenza che, secondo questo approccio, dovrebbe aversi riguardo ai **coefficienti propri dell'attività del comodatario** (questo concetto venne anche espresso indirettamente dalla **Cassazione nella sentenza n. 5241/1995**).

L'Amministrazione finanziaria, trattando delle **società di noleggio**, nella [risoluzione 133/E](#) ha riconosciuto che la **regola generale può essere derogata** nel caso delle imprese per le quali l'applicazione del coefficiente previsto per il **gruppo residuale** "*Altre attività non precedentemente specificate*" dal D.M. 31 dicembre 1988 **non riflette l'effettivo deperimento del bene**: in questa ipotesi, il coefficiente di ammortamento deve essere quindi ricercato nel **gruppo di attività dell'utilizzatore** in modo da dare una rappresentazione più realistica del deterioramento fisico dei beni.

La **seconda tipologia di spese** riguarda quelle di **gestione e utilizzo del bene**, normalmente sostenute dal comodatario. Tuttavia, la recente [sentenza n. 16730/2015](#) della Cassazione ha ritenuto **legittimo che tali spese possano essere dedotte anche dal comodante**, qualora questi le sostenga in base alla **regolamentazione del contratto** e quando esse siano inerenti al **"programma economico"** dell'impresa, e quindi siano inerenti rispetto alla sua attività produttiva.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione
**TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA
CON GIOVANNI VALCARENGHI**
Milano