

## AGEVOLAZIONI

---

### **Comodato d'uso e super ammortamento**

di Raffaele Pellino

Uno degli aspetti particolari in materia di **super ammortamento** riguarda la spettanza dell'**agevolazione** nel caso in cui il **bene strumentale** sia concesso in **comodato d'uso**. Sul punto, la [circolare AdE 4/E/2017](#) ha precisato - in primo luogo - che il **comodante** potrà beneficiare della **maggiorazione** a condizione che i beni siano **strumentali** ed **inerenti** all'attività: in tal caso, il comodante sarà legittimato a dedurre le relative **quote di ammortamento**.

Inoltre, i beni dovranno essere utilizzati dal **comodatario** nell'ambito di un'attività **"strettamente funzionale"** all'esigenza di **produzione** del comodante e gli stessi dovranno in ogni caso cedere le proprie utilità anche all'**impresa proprietaria/comodante**. Quest'ultima, quindi, ai fini della deducibilità fiscale dell'ammortamento e del super ammortamento dovrà dimostrare di trarre, comunque, delle **utilità** dalla stipula di un **contratto a titolo gratuito**.

Ciò detto, per l'**impresa comodataria**, la concessione gratuita dei beni strumentali non porta ad alcuna maggiorazione; il **comodatario**, infatti, acquista solo un **"diritto personale"** di **godimento sul bene** - ottenendone la **"mera detenzione"** - ma non acquisisce su di esso alcun diritto di proprietà (o altro diritto reale), che rimane in capo al **comodante**. Sarà, dunque, quest'ultimo a beneficiare della **maggiorazione**, se i beni sono **"strumentali"** ed **"inerenti"** alla propria attività.

In generale, con riguardo al requisito di **"inerenza"** dei costi opera la disposizione contenuta nell'[articolo 109, comma 5 Tuir](#) secondo cui *"le spese e gli altri componenti negativi... sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito..."*. Il **principio di inerenza**, quindi, non è legato ai ricavi ma, più in generale, all'**attività d'impresa**, con la conseguenza che si rendono deducibili tutti i costi relativi all'attività e riguardanti attività ed operazioni che concorrono a formare il relativo reddito ([circolare 30/1983](#) e [risoluzione 158/1998](#)).

In merito alla **"strumentalità"**, l'[articolo 102, comma 1, Tuir](#) stabilisce che sono deducibili le quote di ammortamento del costo dei beni materiali **"strumentali per l'esercizio dell'impresa"**. Per esercizio dell'impresa deve intendersi non solo lo svolgimento dell'attività propria dell'impresa ma anche tutte quelle operazioni - **collaterali** all'attività principale - che l'impresa compie in vista del raggiungimento delle **finalità aziendali**. Pertanto, nell'ipotesi di comodato, il bene - anche se fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell'attività e non utilizzato in maniera diretta - può risultare parte integrante del complesso di beni organizzati dall'imprenditore **"qualora favorisca il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali con il comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati,**

costituendo un "mezzo" per il raggiungimento del "fine" della società comodante, che è quello della produzione di ricavi" ([risoluzione AdE 196/E/2008](#)).

In conclusione – sulla base delle indicazioni dell'Agenzia delle entrate - il bene per essere **agevolabile**, pur se **concesso in uso a terzi**, deve cedere la propria utilità al **soggetto comodante** e **non al comodatario**.

Così, ad **esempio**, in seguito all'acquisto di un **tintometro** (attrezzatura utilizzata per mescolare vernici al fine di ottenere la tonalità voluta) che viene concesso in comodato ad una **carrozzeria**, la comodante (che commercializza colori e vernice) può ottenere **vantaggi economico-commerciali** laddove il comodatario, in virtù di apposite clausole contrattuali, risulti obbligato ad acquistare i materiali per l'utilizzo del tintometro esclusivamente dalla **società comodante**. Tale obbligo è, infatti, strettamente connesso al conseguimento di **ricavi** per la comodante.

In tal caso, secondo l'Agenzia, il requisito di **inerenza** risulta soddisfatto per l'**impresa proprietaria** del bene, indipendentemente dal fatto che il tintometro ceda o meno le proprie utilità anche all'impresa utilizzatrice. Ove sussistano i suddetti presupposti, quindi, il **comodato** non può far perdere al tintometro la qualifica di **bene strumentale** e non è di ostacolo alla deducibilità fiscale delle **quote di ammortamento** e di **super ammortamento**.

**Ipotesi** che si potrebbe in qualche modo assimilare al caso del tintometro è quella di una società che effettua la **vendita di caffè** ma che acquista **macchine da caffè** che dà **in comodato** d'uso a terzi (imprese, professionisti) al fine di vendere periodicamente una certa quantità di **cialde**. In tal caso, si ritiene che il bene, ancorché utilizzato **indirettamente**, costituisce un "mezzo" per l'incremento delle vendite in quanto il **comodatario** è tenuto ad acquistare le **cialde** esclusivamente dalla **comodante**. Anche in tal caso, fermo restando i suddetti presupposti, pare che il **comodato** non sia di ostacolo all'applicazione del **super ammortamento**.

Resta fermo che, nell'ipotesi di **risoluzione anticipata** o di **cessazione naturale** del comodato, la quota di ammortamento deducibile nel periodo d'imposta della risoluzione o della cessazione dovrà essere **ragguagliata** ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di risoluzione o cessazione ([risoluzione AdE 41/E/2002](#)). Ciò vale nel caso in cui il bene, una volta rientrato nella disponibilità del comodante, **non** venga **utilizzato immediatamente** nell'attività di quest'ultimo.

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

Convegno di aggiornamento

## DICHIARAZIONE DEI REDDITI 2018

[Scopri le sedi in programmazione >](#)