



Roma, 16 maggio 2008

Oggetto: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge del 27 luglio 2000, n. 212. Ammortamento di beni concessi in comodato – articolo 102, comma 1, del TUIR

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 102, comma 1, del TUIR, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il sig. X in qualità di legale rappresentante della società “ALFA di X & C. S.n.c.” ha presentato istanza di interpello ai sensi della legge del 27 luglio 2000 n. 212 al fine di chiedere la corretta disciplina fiscale della fattispecie di seguito descritta.

La società, che esercita l'attività di commercio all'ingrosso e al dettaglio di vernici e colori, è solita acquistare dei tintometri che talvolta vengono concessi in comodato ai clienti con apposito contratto.

I tintometri sono attrezzature, dotate di una parte meccanica e di un software, che servono per mescolare i colori al fine di ottenere la tonalità e la gradazione voluta.

Detti macchinari vengono talvolta concessi in comodato ai clienti (ad es. carrozzerie) e, quindi, non utilizzati direttamente dall'impresa.

L'obiettivo che la società si prefigge di raggiungere con l'operazione è l'incremento delle vendite di vernici e colori dal momento che il comodatario, in virtù di apposite clausole contrattuali, è obbligato ad acquistare i materiali esclusivamente dalla ditta che li ha concessi in comodato.

A questo riguardo, l'istante desidera sapere se le quote di ammortamento annualmente stanziare relativamente ai tintometri concessi in comodato siano fiscalmente deducibili dalla comodante.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante rileva che l'articolo 102 del TUIR, comma 1, dispone che *“le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene”*.

Con riferimento al requisito della strumentalità, la dottrina ritiene che lo stesso sussista per tutti quei beni utilizzati nell'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore, mutuando quanto affermato con riferimento agli immobili strumentali dall'articolo 43, comma 2, del TUIR.

In merito all'utilizzo di tali beni, diretto o indiretto, nell'ambito dell'esercizio d'impresa, e, in particolare, riguardo alla possibilità di dedurre la quota di ammortamento dei beni concessi in comodato, l'interpellante segnala la decisione della Commissione Tributaria Centrale del 17 maggio 1993 n. 1893, le circolari dell'Agenzia delle Entrate del 20 marzo 2000 n. 51/E e del 17 ottobre 2001 n. 90/E e la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate dell'11 luglio 2002 n. 225/E.

Nel caso oggetto di interpello, l'istante evidenzia che le attrezzature concesse in comodato, oltre a costituire una prassi diffusa in ambito commerciale, sono strettamente funzionali alla produzione di reddito del comodante dal momento che il comodatario è obbligato per contratto ad acquistare i colori e le vernici di una specifica marca solo dalla società comodante.

Da ciò, secondo il contribuente, consegue che - in virtù di quanto rilevabile dalla prassi e giurisprudenza citata - i tintometri acquistati dalla società "ALFA di X & C. S.n.c.", in qualità di beni strumentali, possono essere ammortizzabili dalla società proprietaria anche se dati in comodato ai clienti.

In conclusione, la società istante ritiene che l'ammortamento stanziato dalla comodante sui beni concessi in comodato sia fiscalmente deducibile, esistendo un collegamento funzionale tra tali beni e l'attività del comodante, dato dal vantaggio economico di quest'ultimo (anche se indiretto).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Riguardo al quesito formulato, si rileva preliminarmente che, ai sensi dell'articolo 1803 del codice civile, "*il comodato è il contratto col quale una parte [comodante] consegna all'altra [comodatario] una cosa mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta*". Il comodato è un contratto:

- essenzialmente gratuito;
- reale, poiché si perfeziona con la consegna del bene;
- ad effetti obbligatori, in quanto fa sorgere diritti ed obblighi ma non produce effetti reali o traslativi (cioè non produce, come effetto, il trasferimento della proprietà del bene o la costituzione o il trasferimento di un diritto reale sul bene).

Il comodatario, a seguito del contratto di comodato, 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.

Per valutare se, in relazione ad un **bene concesso in comodato a terzi**, il soggetto comodante possa dedurre il costo nei vari esercizi di competenza mediante la procedura di ammortamento, è necessario appurare l'esistenza dei requisiti di:

- inerenza del costo
- strumentalità del bene

rispetto all'attività d'impresa esercitata dal comodante medesimo.

In linea generale, con riguardo al requisito di inerenza dei costi opera la disposizione contenuta nell'articolo 109, comma 5, del TUIR, secondo la quale *“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 non è legato in particolare ai ricavi, ma più in generale è correlato all'attività dell'impresa, con la conseguenza che si rendono deducibili tutti i costi relativi all'attività e riferentisi ad attività ed operazioni che concorrono a formare il relativo reddito (vedasi la circolare del 7 luglio 1983 n. 30 e la risoluzione del 28 ottobre 1998 n. 158).

Nel caso di specie, attraverso l'acquisto del tintometro e la sua concessione in comodato alla carrozzeria, la società comodante afferma di perseguire propri vantaggi in termini economico-commerciali. In senso conforme, il contratto di comodato prevede una disposizione modale (*modus*) a carico del comodatario, consistente nel divieto di interruzione dei rapporti commerciali esistenti tra le parti al momento della stipula del comodato e, in particolare, nell'obbligo di utilizzo del ciclo dei prodotti di una marca commercializzata dalla comodante; il mancato adempimento dell'onere da parte

del comodatario comporta la risoluzione del contratto e la conseguente restituzione del tintometro.

Secondo la società istante, nel caso di specie, l'obbligo imposto al comodatario di approvvigionarsi dalla società comodante è strettamente connesso al conseguimento di ricavi per la comodante medesima.

Tanto premesso e nel presupposto (che l'organo accertatore non mancherà di riscontrare) che il contratto stipulato con il comodatario sia stato effettivamente attuato secondo le modalità indicate nell'istanza, si può ritenere che il requisito di inerenza sopra citato risulta soddisfatto per l'impresa proprietaria del bene, indipendentemente dal fatto che il tintometro ceda o meno le proprie utilità anche all'impresa utilizzatrice.

In merito alla strumentalità, l'articolo 102, comma 1, del 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 (nel caso *de quo* commercio di vernici e colori), ma anche di tutte quelle operazioni - collaterali all'attività principale - che l'impresa compie in vista del raggiungimento delle finalità aziendali (produzione di ricavi).

Nella fattispecie in esame, il contribuente assume che l'acquisizione del tintometro alla coordinazione aziendale è finalizzata al conseguimento degli scopi della società; ciò vale, in astratto, sicuramente nel caso in cui il bene sia inserito nel processo produttivo dell'impresa (e quindi sia utilizzato *direttamente* dalla società), ma vale anche nell'ipotesi in cui lo stesso sia dato in comodato a terzi (e dunque sia utilizzato *indirettamente* dalla società comodante per il tramite del comodatario). Nell'ipotesi di comodato, infatti, il bene - anche se fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell'attività e anche se non utilizzato in maniera diretta - può risultare parte integrante del complesso di beni

organizzati dall'imprenditore ai fini del raggiungimento delle finalità dell'impresa in quanto, favorendo il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali con il comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati, costituisce un "mezzo" per il raggiungimento del "fine" della società comodante, che è quello della produzione di ricavi.

Ove sussistano effettivamente tutti i presupposti come sopra individuati in astratto, il comodato in questione non può far perdere al tintometro la qualifica di bene strumentale per l'esercizio dell'impresa e non è di ostacolo alla deducibilità fiscale delle relative quote di ammortamento.

Resta inteso che nell'ipotesi di risoluzione anticipata o di cessazione naturale del contratto di 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 (vedasi, a tal proposito, la risoluzione del 12 febbraio 2002 n. 41/E). Ciò vale nel caso in cui il bene, una volta rientrato nella disponibilità del comodante, non venga utilizzato immediatamente - in via diretta o indiretta - nell'attività d'impresa di quest'ultimo.

Come più volte affermato dalla scrivente, ricade nella esclusiva competenza dell'ufficio accertatore il riscontro fattuale dei presupposti necessari ai fini dell'applicazione della norma, così come interpretati in sede di interpello.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.