

---

# Trattamento fiscale dei beni strumentali concessi in comodato gratuito dall'impresa concedente

---

di [Sandro Cerato](#)

Publicato il 12 Settembre 2013

Il comodato d'uso è uno strumento contrattuale molto utilizzato nel mondo imprenditoriale, ma richiede particolare attenzione nella gestione fiscale da parte dell'azienda che concede il bene.

Il comodato è uno strumento giuridico molto utilizzato ed apprezzato nella prassi aziendale, soprattutto in presenza di rapporti commerciali tra imprese operanti nel medesimo settore di attività.

Con il comodato, infatti, l'azienda proprietaria del bene lo concede ad un'altra che si impegna ad utilizzarlo secondo determinate modalità. La circostanza che il bene strumentale sia di proprietà di un soggetto diverso da quello che lo utilizza, pone dei problemi di natura tributaria che riguardano prevalentemente la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi sostenuti dal comodante, sui beni concessi in uso gratuito a soggetti terzi.

In linea generale, la deducibilità dei costi è strettamente correlata alla sussistenza dei requisiti di inerenza e strumentalità del bene per i quali l'impresa ha sostenuto i relativi costi. Con specifico riferimento al comodato, l'inerenza dovrebbe essere supportata dalla dettagliata documentazione dei vantaggi economici conseguiti dall'impresa comodante quali, ad esempio, la presenza di clausole di esclusiva all'interno del contratto di comodato.

Per quanto concerne, invece, il requisito della strumentalità, lo stesso è rispettato anche quando il bene viene indirettamente utilizzato nel processo produttivo, anche fisicamente localizzato presso terzi, costituendo un "mezzo" per la realizzazione o diffusione dei prodotti della società.

E' questo il caso del comodato, in cui il bene concesso in uso, favorendo il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali del comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commerciali, costituisce un "mezzo" per il conseguimento dei ricavi da parte del "comodante".

Qualora sussistano i predetti requisiti di inerenza e di strumentalità, il bene concesso in comodato conserva la qualifica di bene strumentale per l'esercizio dell'attività d'impresa del comodante e, pertanto, i costi ad esso riconducibili sono deducibili dal reddito d'impresa del comodante.

Di contro, invece, l'assenza di un'utilità economica indiretta (del bene concesso in comodato a terzi) per la società comodante dovrebbe determinare, in capo alla medesima società, a norma dell'art. 86, c. 1, lett. c, DEL TUIR, il sorgere di una plusvalenza soggetta ad imposizione, per effetto della destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Con riferimento all'ammortamento dei beni concessi in comodato, è bene rammentare che, mentre l'ammortamento civilistico tiene conto della residua possibilità di utilizzazione del bene, quello fiscale si basa sui coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1998, il quale opera una differenziazione delle aliquote applicabili in considerazione dei diversi settori di attività in cui i beni da ammortizzare sono utilizzati. Con specifico riferimento al comodato, sia la prassi ministeriale che la giurisprudenza sono orientati per l'applicazione, in linea di principio, delle aliquote previste (dal citato D.M. 31 dicembre 1988) per il settore di attività in cui opera l'impresa comodante, ritenendo irrilevante la circostanza che l'impresa comodataria operi in un settore differente.

Con riferimento alle spese di manutenzione e riparazione, sostenute dall'impresa comodante sul bene strumentale concesso in comodato, il trattamento fiscale varia a seconda che si tratti di spese ordinarie o spese straordinarie incrementative del valore del bene:

1. per le spese di manutenzione ordinaria (iscritte nella voce B.7 del conto economico), l'art. 102, c. 6, del TUIR ne prevede la deducibilità nell'esercizio di sostenimento, con il limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, come risulta dal registro dei cespiti all'inizio dell'esercizio. L'eventuale eccedenza, che non rientra nel limite del 5%, è deducibile nei cinque esercizi successivi in quote costanti (con conseguente rilevazione di imposte anticipate);
2. le spese di manutenzione straordinaria (da imputare in aumento del costo del bene cui afferiscono), a norma dell'art. 102, comma 6, del TUIR, possono essere ammortizzate e dedotte in quote costanti unitamente al costo del bene ammortizzato.

Nel caso in cui, invece, il contratto di comodato preveda che le spese di manutenzione e riparazione, sia ordinarie che straordinarie, siano a carico del comodatario e non al comodante, il trattamento fiscale da

adottare risulterà essere il seguente:

1. le spese ordinarie (da imputare alla voce B.7 del conto economico) – sostenute dal comodatario - non sono soggette al limite di deducibilità di cui all'articolo 102, comma 6, del TUIR, trattandosi di manutenzioni eseguite su beni di terzi. Tali costi sono, invece, interamente deducibili dal reddito d'impresa nell'esercizio in cui vengono sostenuti;
2. le spese straordinarie sostenute dal comodatario (iscrivibili fra le immobilizzazioni immateriali) sono invece deducibili dal reddito d'impresa, a norma dell'art. 108, comma 3, TUIR, nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio in proporzione alla durata residua del contratto di comodato.

12 settembre 2013

Sandro Cerato