

Novità fiscali del 19 maggio 2008. In evidenza:  
ammortamento di beni concessi in comodato; acquisti  
intracomunitari di veicoli da privato; note variazioni IVA  
in diminuzione in caso di procedure fallimentari;  
lavorazione di beni destinati ad essere esportati

Publicato il 19 maggio 2008

**Indice:**

- 1) Atti impositivi dei comuni con firma a stampa affetti da nullità ?**
  
- 2) Pensione INPS autonomi: Nuovi requisiti per il diritto a pensione e nuova disciplina in materia di “finestre di accesso”**
  
- 3) Credito d'imposta per nuove assunzioni nelle aree svantaggiate**
  
- 4) Acquisti intracomunitari di veicoli da privato**
  
- 5) Imposta di bollo: Allegati agli atti da registrare con procedure telematiche**
  
- 6) Note variazioni IVA in diminuzione in caso di procedure fallimentari**
  
- 7) Ammortamento di beni concessi in comodato**
  
- 8) Trattamento Iva della lavorazione di beni esportati**

## **1) Atti impositivi dei comuni con firma a stampa affetti da nullità ?**

Attenzione agli atti impositivi ricevuti dai comuni, poiché potrebbero essere nulli se sono muniti della c.d. “firma a stampa” in luogo della firma autografa.

In particolare, secondo la Commissione Tributaria Regionale Campania (sentenza n. 55/9/08) gli atti di accertamento e liquidazione dei tributi, emessi dagli uffici comunali senza che in essi sia apposta la firma autografa del responsabile o quella prodotta attraverso i sistemi digitali, sono ritenuti inesistenti e, quindi, inefficaci alla riscossione del tributo.

Non va bene la sola indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile la Commissione Tributaria Regionale Lazio (Sezione Latina), con la sentenza n. 648/40/07, ha affermato che tutti gli atti impositivi di applicazione dei tributi locali devono essere sempre e comunque firmati in forma autografa.

Tale sentenze costituiscono fonte di grosse preoccupazioni per gli stessi **enti locali**.

Negando ai Comuni la possibilità di emettere atti impositivi muniti, ai sensi dell’art. 1, comma 87, della L. n. 549/1995, dell’indicazione a stampa del funzionario responsabile al posto della firma autografa, creano un forte allarmismo negli **enti locali**, abituati invece ad emettere atti impositivi muniti della c.d. “firma a stampa”.

**(Di Maurizio Villani, in “La Firma digitale”, pubblicato sul**

## **Commercialistatelematico del 16/05/2008)**

### **2) Pensione INPS autonomi: Nuovi requisiti per il diritto a pensione e nuova disciplina in materia di “finestre di accesso”**

L'INPS ha diffuso le istruzioni sull'applicazione della legge 247/2007 per i dipendenti e gli autonomi, con apposita circolare che tratta i nuovi requisiti per il diritto alla pensione di anzianità e di vecchiaia, per arrivare fino alla nuova disciplina delle decorrenze (cosiddette finestre di accesso), nonché alle implicazioni per i fondi speciali di previdenza e per particolari categorie di lavoratori.

Questi di seguito sono i chiarimenti forniti, in particolare, per gli autonomi.

A decorrere dal 1/1/2008, il diritto alla pensione di anzianità si consegue al raggiungimento dei requisiti di età anagrafica e di anzianità contributiva secondo la progressione indicata nella tabella A (per il periodo 1° gennaio 2008 - 30 giugno 2009) e nella tabella B (per i periodi successivi), allegate alla legge n. 247/2007.

In particolare, la Tabella B ha introdotto, dal 1° luglio 2009, il c.d. “sistema delle quote” in base al quale il diritto alla pensione si consegue, in presenza di un'anzianità contributiva minima di 35 anni, al raggiungimento di una quota data dalla somma tra età anagrafica e contribuzione posseduta dall'assicurato.

Resta fermo che il diritto alla pensione di anzianità, indipendentemente dall'età, si perfeziona, sia per i lavoratori dipendenti sia per i lavoratori autonomi, al raggiungimento di un'anzianità contributiva non inferiore a 40 anni.

### **Lavoratori autonomi**

In particolare, i lavoratori autonomi acquisiscono il diritto a pensione con i seguenti requisiti:

- Dal 1° gennaio 2008 al 30 giugno 2009, il diritto alla pensione di anzianità sarà perfezionato al raggiungimento di un'anzianità contributiva minima di 35 anni in concorrenza con almeno 59 anni di età.

Dal 1° luglio 2009, la Tabella B introduce anche per i lavoratori autonomi il c.d. "sistema delle quote", di cui al precedente paragrafo.

Le quote che devono raggiungere i lavoratori autonomi, fermo restando il possesso di almeno 35 anni di anzianità contributiva, sono le seguenti:

- Dal 1° luglio 2009 al 31 dicembre 2010, quota 96 con un'età minima di 60 anni;
- dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2012 quota 97 con un'età minima di 61 anni;
- a decorrere dal 1° gennaio 2013 quota 98 con un'età minima di 62 anni.

### **Lavoratori assicurati alla gestione separata (di cui all'art. 2, comma 26,**

**della legge 8 agosto 1995, n. 335)**

**Non iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria**

Lo status di “non iscritto” ad altra forma pensionistica obbligatoria va verificato al momento del pensionamento.

I predetti lavoratori conseguono, quindi, a partire dal 1/1/2008, il diritto alla pensione di vecchiaia di cui all’art. 1, comma 19, della legge n. 335/1995 con i seguenti requisiti anagrafici e contributivi:

- 60 anni per le donne e 65 anni per gli uomini con 5 anni di contribuzione effettiva;
- 40 anni di anzianità contributiva indipendentemente dall’età;
- 58 anni e 35 anni di contribuzione nel periodo 1° gennaio 2008 – 30 giugno 2009;
- al raggiungimento di quota 95 con un’età minima di 59 anni e un’anzianità contributiva minima di 35 anni nel periodo 1° luglio 2009 – 31 dicembre 2010;
- al raggiungimento di quota 96 con un’età anagrafica minima di 60 anni e un’anzianità contributiva minima di 35 anni nel periodo 1° gennaio 2011 – 31 dicembre 2012;
- al raggiungimento di quota 97 con un’età anagrafica minima di 61 anni e un’anzianità contributiva minima di 35 anni a partire dal 1° gennaio 2013.

## **Iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria**

Per i soggetti assicurati alla gestione separata e iscritti ad altre forme pensionistiche obbligatorie, pensionati o non pensionati, si applica la disciplina in materia di requisiti per il diritto, nonché di decorrenze della pensione di vecchiaia nel sistema contributivo prevista per i lavoratori iscritti alla gestione degli esercenti attività commerciali.

Conseguono, quindi, a partire dal 1° gennaio 2008, il diritto alla pensione di vecchiaia di con i seguenti requisiti anagrafici e contributivi, fermi restando gli altri requisiti stabiliti dall'art. 1, comma 20, della legge n. 335/1995:

- 60 anni per le donne e 65 anni per gli uomini con 5 anni di contribuzione effettiva;
- 40 anni di anzianità contributiva indipendentemente dall'età;
- 59 anni e 35 anni di contribuzione nel periodo 1° gennaio 2008-30 giugno 2009;
- al raggiungimento di quota 96 con un'età minima di 60 anni e un'anzianità contributiva minima di 35 anni nel periodo 1° luglio 2009-31 dicembre 2010;
- al raggiungimento di quota 97 con un'età minima di 61 anni e un'anzianità contributiva minima di 35 anni nel periodo 1° gennaio 2011-31 dicembre 2012;
- al raggiungimento di quota 98 con un'età minima di 61 anni e un'anzianità contributiva minima di 35 anni a partire dal 1° gennaio 2013.

**(INPS, circolare n. 60 del 15/05/2008)**

### **3) Credito d'imposta per nuove assunzioni nelle aree svantaggiate**

La legge finanziaria 2008 (art. 2, commi 539-547, della legge 24 dicembre 2007, n. 244) ha previsto l'attribuzione di un credito d'imposta a favore dei datori di lavoro che nel periodo compreso tra il 1 gennaio e il 31 dicembre 2008 incrementano il numero di lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato, nelle aree delle regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato che istituisce la Comunità europea.

Il credito è riconosciuto per gli anni 2008, 2009 e 2010 e spetta in misura pari a euro 333 per ciascun lavoratore assunto e per ciascun mese, e nella misura di euro 416 per ciascuna lavoratrice e per ciascun mese, in caso di lavoratrici rientranti nella definizione di lavoratore svantaggiato di cui all'articolo 2, lettera f), punto XI, del regolamento (CE) n. 2204/2002 della Commissione, del 5 dicembre 2002.

Con Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 15 maggio 2008 è stato approvato il modello d'istanza (mod. IAL), con le relative istruzioni, da utilizzare ai fini della richiesta di attribuzione del credito d'imposta.



L'istanza potrà essere presentata a partire dalle ore 10.00 del 15 luglio 2008 utilizzando il prodotto di gestione denominato "CREDITOASSUNZIONI", reso disponibile gratuitamente a partire dal 3 luglio 2008.

**(Agenzia delle Entrate, nota del 16/05/2008)**

#### **4) Acquisti intracomunitari di veicoli da privato - Documentazione fiscale per l'immatricolazione: chiarimenti**

Il Ministero dei Trasporti ha diffuso le indicazioni in merito alla documentazione fiscale da allegare alla richiesta di immatricolazione di veicoli nuovi od usati esenti dagli obblighi di comunicazione disciplinati dal Decreto dirigenziale 30/10/2007.

#### **Documentazione tecnica da allegare alla richiesta di prima immatricolazione.**

Attestato di rispondenza alle direttive comunitarie, obbligatorie ai fini della prima immatricolazione, entrate in vigore successivamente alla data di emissione del C.O.C..

L'immatricolazione dei veicoli completi/completati nuovi di fabbrica coperti da omologazione (europea o italiana) è effettuata, per quello che riguarda l'aspetto tecnico, sulla base del C.O.C. (certificate of conformity) oppure della dichiarazione di

conformità (nel seguito i due documenti verranno entrambi richiamati con il termine “conformità”).

L’immatricolazione può avere corso a condizione che l’omologazione a cui la “conformità” si riferisce, non sia nel frattempo cessata di validità, a seguito dell’entrata in vigore dell’obbligo, ai fini dell’immatricolazione, di rispondenza a determinate prescrizioni tecniche, applicabili al veicolo interessato.

Al verificarsi di tale evenienza, l’immatricolazione dei veicoli può essere consentita, per un certo periodo di tempo, secondo la procedura di “fine serie” (direttiva 92/53/CEE, ovvero 2002/24/CE, e successivi emendamenti).

Viene adesso ulteriormente specificato che l’attestato di rispondenza alle direttive comunitarie, obbligatorie ai fini della prima immatricolazione, entrate in vigore successivamente alla data di emissione del C.O.C., qualora da tale data sia trascorso più di un anno.

Inoltre, che in caso di superamento del termine di un anno, l’attestato va allegato alla richiesta di immatricolazione anche se sia già stata conseguita l’abilitazione all’immatricolazione prima del termine in questione.

Viene rimarcato anche per “conformità” con anzianità superiore ad un anno, l’obbligo di presentare l’attestato non sussiste, comunque, nei seguenti casi:

- successivamente alla data di emissione della “conformità”, il quadro delle prescrizioni tecniche a cui è obbligatoria la rispondenza ai fini della prima

immatricolazione non è, in relazione al veicolo interessato, mutato;

- la rispondenza alle prescrizioni divenute di obbligatoria applicazione, ai fini dell'immatricolazione del veicolo interessato, dopo la data di emissione della "conformità" è attestata, o comunque direttamente desumibile, dalla "conformità" stessa.

Non si potrà dare corso all'immatricolazione - fatta salva l'eventuale immatricolazione "in deroga", secondo quanto previsto dalle norme comunitarie, a seguito della presentazione della documentazione integrativa prevista - nel caso in cui attraverso i dati annotati sulla "conformità", anche se emessa da meno di un anno, o attraverso altri dati certi a conoscenza dell'Ufficio è evidenziata la mancata rispondenza a prescrizioni già divenute di obbligatoria applicazione per l'immatricolazione del veicolo interessato.

Viene pure chiarito si devono intendere di "importazione ufficiale", tra i veicoli provenienti da uno Stato della U.E. o aderente allo Spazio economico europeo, solo quelli il cui numero del telaio viene comunicato al sistema informativo centrale.

La sola attestazione sul C.O.C., o su dichiarazione a parte, del codice di trasposizione nel sistema informativo non è sufficiente per considerare, ai fini predetti, un veicolo come di "importazione ufficiale".

Infine, i veicoli completi/completati nuovi di fabbrica possono essere immatricolati/immessi in circolazione senza alcuna formalità o controllo per quanto riguarda le loro caratteristiche tecniche, se accompagnati da una "conformità" riferita

ad omologazione valida ai fini della prima immatricolazione e sottoscritta da persona autorizzata dal Costruttore con firma depositata oppure legalizzata nei modi previsti.

**Documentazione fiscale da allegare alla richiesta di immatricolazione di veicoli nuovi od usati esenti dagli obblighi di comunicazione disciplinati dal decreto dirigenziale 30 ottobre 2007.**

Riguardo agli aspetti fiscali connessi all'acquisto intracomunitario di veicoli nuovi od usati, la circolare prot. n. 108243/2007 ha evidenziato che, in sede di immatricolazione, non è più richiesta la produzione di alcuna documentazione, nemmeno sotto forma di autocertificazione, comprovante il versamento dell'IVA dovuta, essendo sufficiente la verifica che nel sistema informativo di questo Dipartimento risulti confermato il dato.

Tuttavia, con la medesima circolare è stato altresì segnalato che la nuova procedura telematica non trova applicazione con riguardo agli acquisti intracomunitari di veicoli nuovi od usati effettuati direttamente da importatore non soggetto IVA (cd. "privato"), rispetto ai quali continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti.

Infatti, si tratta di acquisti che restano esenti dagli obblighi di comunicazione disciplinati dal decreto dirigenziale 30/10/2007 e, conseguentemente, non sussistono i presupposti per la verifica in via telematica circa l'assolvimento degli obblighi IVA.

In tal caso, pertanto, continua ad essere prescritta la produzione di dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà comprovante i dati relativi all'acquisto intracomunitario, compresi quelli concernenti l'assolvimento degli obblighi IVA.

A tale proposito, sono state fatte richieste di chiarimento sui contenuti della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che l'importatore non soggetto IVA deve produrre, ricorrendo l'ipotesi di acquisto intracomunitario per il quale non sussiste l'obbligo del pagamento dell'IVA.

Nel caso di specie, allo scopo di consentire comunque all'**Agenzia delle Entrate** di effettuare i necessari controlli, viene ritenuto opportuno **acquisire la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** attestante che l'interessato non ha effettuato alcun versamento IVA perché non dovuta.

**(Circolare 16/05/2008, n. prot. 41797-DIV3-C - Ministero dei Trasporti)**

## **5) Imposta di bollo: Allegati agli atti da registrare con procedure telematiche**

Gli importi forfetari indicati nella tariffa dell'imposta di bollo riguardano l'atto principale e quelli, da esso dipendenti, finalizzati all'espletamento dei necessari adempimenti nei rispettivi pubblici registri (ad esempio, copia per la trascrizione e la registrazione, nota di trascrizione e iscrizione).

Naturalmente, gli atti o documenti esterni all'atto principale che, vengono richiamati come allegati **non vanno assoggettati autonomamente all'imposta di bollo**

qualora per gli stessi l'assolvimento del tributo non sia dovuto sin dall'origine, ossia, dal momento della loro formazione (ad esempio, **fotografie**).

Viceversa, altri atti o documenti rilasciati o ricevuti dai notai o pubbliche autorità che per loro natura siano soggetti all'imposta fin dall'origine (ad esempio, **le procure, autorizzazioni, certificati di destinazione urbanistica**, ecc), ancorché allegati all'atto principale, **devono assolvere l'imposta di bollo autonomamente** secondo le indicazioni della tariffa.

I notai e gli altri pubblici ufficiali presentano le richieste di registrazione, le note di trascrizione e di iscrizione nonché le domande di annotazione e di voltura catastale su un modello unico informatico da trasmettere per via telematica.

Il chiarimento è giunto su istanza di interpello presentato per conoscere se - a seguito della introduzione della modalità di pagamento dell'imposta di bollo in sede di registrazione degli atti rogati, ricevuti o autenticati da notai e da altri pubblici ufficiali mediante Modello Unico Informatico - se l'imposta di bollo assolta in tale sede possa comprendere anche quella dovuta per tutti gli allegati all'originale.

**(Agenzia delle Entrate, risoluzione del 16/05/2008, n. 194)**

## **6) Modalità di esercizio delle variazioni IVA in diminuzione, in caso di procedure esecutive, di procedure fallimentari e di azione revocatoria**

L'Agenzia delle Entrate, con nuova risoluzione, ha chiarito la corretta applicazione dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/72, relativo alle variazioni dell'imponibile o dell'IVA di fatture rimaste insolte, nel caso in cui:

- 1-** l'istanza presentata al competente Tribunale per la dichiarazione di fallimento venga **rigettata per carenza dei presupposti d'insolvenza**;
- 2-** l'istanza presentata al competente Tribunale per la dichiarazione di fallimento venga rigettata **per mancanza di prova certa**;
- 3-** la domanda di ammissione al passivo venga dichiarata **inammissibile** dal Tribunale **per ragioni di forma**;
- 4-** il pagamento effettuato dal debitore fallito **sia revocato con la rinuncia ad insinuarsi al passivo** fallimentare per il relativo credito;
- 5-** il **debitore risulti irreperibile**, con conseguente impossibilità di notifica del decreto ingiuntivo e dell'atto di precetto.

### **Questi di seguito sono i relativi chiarimenti:**

**Caso 1** (*istanza presentata al Tribunale per la dichiarazione di fallimento non accolta per carenza dei presupposti d'insolvenza*)

La semplice notificazione del titolo esecutivo e del precetto con esito negativo non vale ad integrare il presupposto, richiesto dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/72, dell'avvenuta - infruttuosa - espropriazione forzata che ha inizio solo con il pignoramento.

Qualora, dunque, alla notifica del precetto non sia seguita alcuna attività esecutiva, non viene integrato il presupposto per la variazione costituito dal "mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose".

Diversamente, nel caso in cui l'esecuzione forzata abbia avuto inizio e sia stata infruttuosamente esperita, la facoltà di eseguire la variazione in diminuzione sorge dal momento in cui il relativo diritto può essere fatto valere e, dunque, dal definitivo accertamento dell'infruttuosità dell'esecuzione documentato dagli organi della procedura.

**Caso 2** (*istanza presentata al Tribunale per la dichiarazione di fallimento venga rigettata per mancanza di prova certa*)

Si verifica ciò quando si faccia ricorso al Tribunale competente per la dichiarazione di fallimento senza essere munito di titolo esecutivo. In tale caso, pertanto, una volta respinta l'istanza per la dichiarazione di fallimento, poiché nessuna esecuzione può dirsi aver avuto inizio, il creditore non può variare in diminuzione l'IVA per "mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose", per le stesse considerazioni espresse per il caso 1.

**Caso 3** (*domanda di ammissione al passivo dichiarata inammissibile dal Tribunale per*



*ragioni di forma)*

Si può esercitare la variazione in diminuzione solo dal momento del definitivo accertamento dell'infruttuosità dell'esecuzione documentato dagli organi della procedura.

**Caso 4** *(pagamento effettuato dal debitore fallito revocato e rinuncia ad insinuarsi al passivo fallimentare per il relativo credito)*

Qualora il pagamento effettuato dal debitore successivamente fallito sia stato revocato ai sensi dell'articolo 67 della L.F., il terzo contraente che abbia rinunciato ad insinuarsi al passivo fallimentare non può esercitare il diritto alla variazione in diminuzione dell'IVA assolta avvalendosi del presupposto che l'operazione *"..viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili..."*.

Il legislatore fiscale ha, infatti, inteso subordinare il diritto alla variazione IVA all'avvenuta insinuazione al passivo fallimentare se e nella misura in cui, all'esito della procedura, il relativo credito sia rimasto in tutto o in parte insoddisfatto.

Infatti, l'azione revocatoria fallimentare determina l'assoggettamento del bene all'azione esecutiva concorsuale, senza alcuna incidenza sulla validità della convenzione negoziale revocata (Cass. Civ. sez. I, n. 11564, del 20 novembre 1997), ossia senza determinare la nullità o l'annullamento dell'atto revocato ma soltanto la sua inefficacia relativa, cioè limitata alla massa dei creditori concorsuali, che resta valido tra le parti.

Analoghi effetti vanno riconosciuti, ai fini IVA, anche all'azione revocatoria ordinaria disciplinata dall'art. 2901 del codice civile.

Pertanto, se il pagamento fosse stato revocato in via ordinaria, l'istante potrebbe esercitare il diritto alla variazione IVA solo dopo aver fatto valere le proprie ragioni di credito verso il debitore purchè, all'esito dell'azione esecutiva, il credito sia rimasto insoddisfatto.

**Caso 5** (*debitore risulta irreperibile*)

Valgono le osservazioni formulate per il caso 1, sulla natura strumentale del titolo esecutivo e del precetto rispetto all'attività esecutiva vera e propria, che rimane attività successiva e distinta dalla precedente.

Infine, viene rilevato che la variazione in diminuzione è condizionata, analogamente alle altre fattispecie disciplinate dal citato art. 26 al presupposto che per l'operazione sia stata emessa e registrata la relativa fattura e che, una volta sorto il diritto alla variazione, questo può essere esercitato nei limiti in cui è ammesso l'esercizio del diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, con decorrenza dal momento d'insorgenza del relativo diritto.

**(Agenzia delle Entrate, risoluzione del 16/05/2008, n. 195)**

## **7) Ammortamento di beni concessi in comodato**

Le quote di ammortamento annualmente stanziare relativamente a beni strumentali concessi in comodato sono fiscalmente deducibili dalla comodante.

Si tratta del chiarimento fatto dall’Agenzia delle Entrate a seguito di una istanza di interpello che ha chiesto 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 ha voluto sapere se le quote di ammortamento annualmente stanziare relativamente ai tintometri concessi in comodato siano

fiscalmente deducibili dalla comodante.

indiretto).

## **Il contratto di comodato**

Ai sensi dell'art. 1803 del C.c., "il comodato è il contratto con il 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, poichè si perfeziona con la consegna del bene;
- ad effetti obbligatori, poichè 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, occorre esaminare l'esistenza dei requisiti di:

- inerenza del costo
- strumentalità del bene rispetto all'attività d'impresa esercitata dal comodante.

In linea generale, con riguardo al requisito di inerenza dei costi opera la disposizione contenuta nell'art. 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 (circolare del 7 luglio 1983 n. 30 e 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 ha sostenuto di perseguire propri vantaggi in termini economico-commerciali.

In senso conforme, il contratto di comodato prevede una disposizione modale 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.

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.

A tal fine, il requisito di inerenza è stato 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'art. 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 va inteso non solo lo svolgimento dell'attività "propria" dell'impresa (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).

Peraltro, 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 contratto di comodato in questione non può fare 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.

Inoltre, 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 va ragguagliata ai giorni che intercorrono tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di risoluzione o cessazione (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.

Infine, ricade nella esclusiva competenza dell'ufficio accertatore il riscontro fattuale dei presupposti necessari ai fini dell'applicazione della norma.

**(Agenzia delle Entrate, risoluzione del 16/05/2008, n. 196)**

**8) Trattamento Iva della lavorazione di beni destinati ad essere esportati da o per conto del committente residente**