

COMODATO DI BENI STRUMENTALI E DETRAZIONE QUOTE DI AMMORTAMENTO PER IL COMODANTE. PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

di Antonino Pernice

1. PROFILI CIVILISTICI DEL CONTRATTO DI COMODATO.

Il comodato è essenzialmente gratuito, a differenza della locazione; è regolamentato dal Codice Civile (articoli 1803-1812), non è prescritto alcun vincolo di forma, tuttavia, è prassi comune preferire la forma scritta per rendere più agevole la soluzione di eventuali controversie e per evitare la presunzione di cessione e di acquisto a titolo oneroso ai fini fiscali.

L'art.1803 c.c. (Nozione del contratto di comodato), stabilisce che, *"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 comodatario è tenuto a custodire e conservare la cosa con la diligenza del buon padre di famiglia. Egli non può servirsene che per l'uso determinato dal contratto o dalla natura della cosa. Non può concedere ad un terzo il godimento della cosa senza il consenso del comodante. Se il comodatario non adempie gli obblighi suddetti, il comodante può chiedere l'immediata restituzione della cosa, oltre il risarcimento del danno (**Art. 1804 c.c.**).

Il comodatario è responsabile **se la cosa perisce** per caso fortuito a cui poteva sottrarla sostituendola con la cosa propria, o se, potendo salvare una delle due cose, ha preferito la propria. Il comodatario che impiega per un uso diverso o per un tempo più lungo di quello a lui consentito, è responsabile della perdita avvenuta per causa a lui non imputabile, qualora non provi che la cosa sarebbe perita anche se non l'avesse impiegata per l'uso diverso o l'avesse restituita a tempo debito (**Art. 1805 c.c.**).

Se la cosa è stata stimata al tempo del contratto, il suo perimento è a carico del comodatario, anche se avvenuto per causa a lui non imputabile (**art.1806 c.c.**).

Se la cosa si deteriora per solo effetto dell'uso per cui è stata consegnata e senza colpa del comodatario, questi non risponde del deterioramento (**art.1807 c.c.**).

Il comodatario non ha diritto al rimborso delle **spese sostenute** per servirsi della cosa. Egli però ha diritto di essere rimborsato delle spese straordinarie sostenute per la conservazione della cosa, se queste erano necessarie e urgenti (**art. 1808 c.c.**).

Il comodatario è obbligato a **restituire la cosa alla scadenza del termine convenuto** o, in mancanza di termine, quando se ne è servito in conformità del contratto. Se però, durante il termine convenuto o prima che il comodatario abbia cessato di servirsi della cosa, sopravviene un urgente e impreveduto bisogno al comodante, questi può esigerne la restituzione immediata (**art. 1809 c.c.**).

Se non è stato convenuto un termine nè questo risulta dall'uso a cui la cosa doveva essere destinata, il comodatario è tenuto a restituirla non appena il comodante la richiede (**art. 1810, c.c.**).

In caso di morte del comodatario, il comodante, benché sia stato convenuto un termine, può esigere dagli eredi l'immediata restituzione della cosa (**art. 1811 c.c.**).

Se la cosa comodata ha **vizi** tali che rechino **danno** a chi se ne serve, il comodante è tenuto al risarcimento qualora, conoscendo i vizi della cosa, non ne abbia avvertito il comodatario (**art. 1812 c.c.**).

Si evidenzia che il contratto di comodato è personale e non costituisce titolo per usucapire l'immobile, non è trasmissibile agli eredi o al coniuge separato che non possono subentrarvi come invece avviene per i conduttori di un immobile, ex art. 6, L. 392/78.

Qualora vi sia un **ritardo nella riconsegna dell'immobile**, il comodatario deve risarcire al comodante i danni da questi subiti e corrispondere la penale eventualmente stabilita sul contratto anche se il comodatario sia un ente pubblico.

Si evidenzia che il requisito della gratuità del comodato non viene meno per il fatto che il comodatario debba sostenere in proprio, senza diritto al rimborso, le spese per l'uso della cosa (art.1808 c.c.), ad es. il pagamento degli oneri inerenti al bene concesso in comodato, purché non siano tali da assumere il carattere di un vero corrispettivo e rimangano nell'ambito di mere prestazioni modali (c.d. comodato cum onere).

In proposito, la C.T.C., decisione n.649 del 06/03/78, ha affermato che «il contratto con cui viene concesso in comodato un impianto di distribuzione di carburante e da cui sorgono alcuni obblighi accessori in capo al comodatario non può essere qualificato come locazione fintanto che gli obblighi ad esso imposti attengono alla gestione dell'impianto e non assurgano al grado di controprestazione».

Analogamente, la Cass. n.13920/2005, ha riconosciuto natura di comodato, e non di locazione, al contratto in cui viene posto un modus, a carico del comodatario, purché esso non sia di consistenza tale da snaturare il rapporto, ponendosi come corrispettivo del godimento della cosa ed assumendo quindi la natura di una controprestazione.

2. PROFILI FISCALI DEL CONTRATTO DI COMODATO.

La concessione di un bene in comodato, prevista dal codice civile all'art.1803 e seguenti, può determinare delle problematiche, che influiscono sulla determinazione del reddito.

Il comodante iscrive i beni tra le “Immobilizzazioni materiali” e procede all'ammortamento con le ordinarie norme.

Infatti, contrariamente a quanto avviene per il contratto di affitto di azienda, **nel contratto di comodato il comodatario non è tenuto a risarcire il comodante per il deterioramento dei beni oggetti del contratto (art.1807 c.c.).**

Per questo motivo, si ritiene, l'amministrazione finanziaria riconosce la deducibilità delle quote di ammortamento accantonate nell'apposito fondo da parte del comodante, a condizioni che trattasi di beni riconosciuti strumentali, ai sensi dell'art.102, dpr 917/86 (la CTC, sez. XX n.1893 del 17/05/93, ha stabilito che la strumentalità non viene meno in presenza di un contratto di comodato).

Per il principio dell'inerenza, affinché le quote di ammortamento siano fiscalmente deducibili, il comodato deve discendere da una scelta economica: es. il comodatario utilizza il macchinario per produrre solo per il comodante (strumentalità del bene). Sono a suo carico le spese straordinarie.

Il comodatario, avendo l'obbligo imposto dal c.c. di custodire e conservare diligentemente il bene ricevuto, ha l'obbligo di sostenere tutte le spese di ordinaria manutenzione e riparazione, secondo le disposizioni contenute nel dpr n.917/86.

Si evidenzia che il trattamento fiscale dei beni in comodato è strettamente vincolato all'oggetto e alle parti che intervengono nel contratto e, pertanto, occorre stabilire il tipo di bene, mobile o immobile, nonché le parti interessate, privati o soggetti economici.

Ai fini IVA, l'operazione posta in essere non ha rilevanza e non richiede l'assolvimento di alcun obbligo, in quanto si tratta di prestazione senza corrispettivo, **ai fini ICI**, invece, il proprietario dell'immobile è tenuto al pagamento dell'imposta.

Sotto il profilo dell'Iva, la concessione di un bene in comodato gratuito non costituisce né una prestazione di servizi né una Cessione di beni, rilevanti ai fini del tributo (artt.2 e 3 dpr 633/72).

Pertanto, non si rende necessario porre in essere alcun adempimento agli effetti dell'Iva (fatturazione, registrazione, etc.).

Tuttavia, per vincere la presunzione di cessione o di acquisto di cui all'art.53 dpr 633/72 occorre dimostrare che i beni siano stati effettivamente consegnati in comodato gratuito a terzi, fornendo, a tal fine, i previsti mezzi di prova.

Secondo l'art.1 dpr 441/97 (Presunzione di cessione): *1. si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti...*

2. La presunzione di cui al comma 1 non opera se è dimostrato che i beni stessi: ... b) sono stati consegnati a terzi in... comodato o di altro titolo non traslativo della proprietà.

5. La consegna dei beni a terzi a titolo non traslativo della proprietà risulta in via alternativa:

a) dal libro giornale o da altro libro tenuto a norma del codice civile o da apposito registro tenuto in conformità all'art.39 dpr 633/72 o da atto registrato presso l'Agenzia delle Entrate, dal quale risultino la natura, la qualità e la quantità dei beni medesimi e la causale del trasferimento;

b) dal DDT previsto dall'art.1, 3^a c., dpr 472/96, integrato con la relativa causale di "comodato d'uso" o con altro valido documento di trasferimento;

c) da apposita annotazione effettuata, al momento del passaggio dei beni, in uno dei registri previsti dagli artt.23, 24 e 25 dpr 633/72, contenente, oltre alla natura, qualità e quantità dei beni, i dati necessari per identificare il soggetto destinatario dei beni medesimi e la causale del trasferimento.

Ai fini dell'imposta di registro occorre distinguere tra contratto di comodato di beni immobili e contratto di comodato di beni mobili:

➤ **per i beni immobili**, il contratto redatto in forma scritta (atto pubblico, scrittura privata autenticata, scrittura privata non autenticata) sconta l'imposta di registro in misura fissa di €. 168,00 (**art.5, lett.b), n.4, Tariffa I allegata al dpr 131/86**) e registrazione in termine fisso (20 giorni dalla data dell'atto se formato in Italia e 60 giorni se formato all'estero), a prescindere dalla forma in cui è redatto (atto pubblico, scrittura privata autenticata o non autenticata), in quanto l'obbligo della registrazione discende direttamente dalla natura dei beni oggetto del contratto. **Nel caso il contratto sia in forma verbale** non è soggetto all'obbligo di registrazione, eccezion fatta nell'ipotesi di enunciazione in altri atti, ai sensi dell'**art.22, dpr 131/86 (Enunciazione di atti non registrati)**, in base al quale: 1. *se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Se l'atto enunciato era soggetto a registrazione in termine fisso è dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art.69. La Cass., n.1125 del 02/02/2000, ha affermato che l'art.22, 1^a c., consente la tassazione di un atto a seguito della sua enunciazione a condizione che:* a) l'atto contenente l'enunciazione sia presentato per la registrazione o sia comunque registrato; b) l'atto contenente l'enunciazione presentato all'ufficio per la registrazione sia intercorso fra gli stessi soggetti fra i quali è intercorso l'atto le cui

disposizioni vengono enunciate. Se nessuna delle due condizioni si verifica non si può avere enunciazione;

➤ **per i beni mobili**, il contratto redatto in forma di scrittura privata non autenticata va registrato in caso d'uso e sconta l'imposta di registro in misura fissa di €. 168,00 (**art.3, Tariffa II, allegata al dpr 131/86**). Se è redatto in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, sconta l'imposta di registro in misura fissa di €. 168,00 e registrazione in termine fisso. **Nel caso il contratto sia in forma verbale** non è soggetto all'obbligo di registrazione, eccezion fatta nell'ipotesi di enunciazione in altri atti.

In caso di contratto redatto in forma di scrittura privata non autenticata è consigliabile di far apporre quanto meno la data certa (si può fare in qualsiasi ufficio postale).

3. REQUISITI NECESSARI AFFINCHE' IL COMODANTE POSSA DEDURRE LE QUOTE DI AMMORTAMENTO DEI BENI STRUMENTALI CEDUTI A TERZI.

Secondo l'art.102, c. 1, dpr 917/86, (Ammortamento dei beni materiali), *le quote di ammortamento del costo dei beni strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.*

La norma fa riferimento alle quote di ammortamento del costo dei beni materiali che posseggono il **requisito di strumentalità**, cioè dei beni che vengono direttamente utilizzati per l'esercizio dell'attività dell'impresa.

Per "**esercizio dell'impresa**" deve intendersi non solo lo svolgimento dell'attività propria dell'impresa, ma anche di tutte le altre operazioni, collaterali rispetto all'attività principale, che l'impresa compie per raggiungere gli obiettivi aziendali (incremento dei ricavi).

Pertanto, non sono ammortizzabili fiscalmente i beni non strumentali, in quanto non utilizzati per l'attività, ovvero utilizzati da terzi.

In deroga alla regola citata, già in passato l'amministrazione finanziaria aveva affermato che i beni mobili collocati fisicamente presso soggetti terzi, e da questi ultimi utilizzati in forza di comodato d'uso nell'ambito di una attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del concedente possono essere

oggetto di ammortamento fiscale in quanto indirettamente strumentali (R.M. n.9/2320 del 05/01/81; C.M. n.90/E del 17/10/01).

Bisogna dire che il contratto di comodato è oramai diventato uno strumento operativo dell'attività di impresa e per questo è necessario parlarne.

Esempi di beni strumentali ceduti in comodato a terzi:

- azienda produttrice di gelati che concede in comodato i frigoriferi per la conservazione dei prodotti (comodante) e il comodatario si obbliga a commercializzare esclusivamente i prodotti del comodante;
- industria petrolifera (comodante) che concede in comodato le stazioni di servizio al distributore (comodatario), ottenendo in cambio che siano compravenduti solo i prodotti del comodante (R.M. n.225/E dell'11/07/02), e le c.d. attrezzature POS assegnate in comodato ai dettaglianti da una società specializzata nei servizi di pagamento (R.M. n.9 del 10/01/02);
- impresa che produce caffè che concede in comodato la macchina di preparazione (comodante) e il bar (comodatario) si obbliga a commercializzare esclusivamente quel tipo di prodotto;
- fornitura di notebook o palmari ai collaboratori;
- utilizzo per attività di lavoro autonomo di automezzi non intestati al titolare della ditta individuale, ecc..

La C.M. n.24/8/845 del 10/06/83, ha affermato che nell'ambito delle provvigioni soggette a ritenuta è possibile ricomprendere anche i corrispettivi o i proventi in natura.

In dottrina, per i beni strumentali ceduti in comodato a terzi è stato riconosciuto che la concessione in comodato di un computer portatile agli agenti al fine di un utilizzo esclusivo degli stessi nell'ambito della propria attività non sia idonea a costituire un benefit tassabile in capo a questi ultimi in quanto la società sta semplicemente adempiendo all'obbligo di somministrare all'agente i mezzi necessari per l'esecuzione del mandato così come previsto dall'art.1719 cc.

L'amministrazione finanziaria, con la Circ. n.90/E del 17.10.01 e con la Ris. N.196/E del 16.05.08, ha affermato che i beni devono essere:

- **strumentali:** beni utilizzati dal comodatario per l'esercizio della sua attività d'impresa;

➤ **inerenti:** i beni devono dare le proprie utilità all'impresa proprietaria (comodante), anche se dà utilità anche all'impresa utilizzatrice (comodatario).

L'amministrazione finanziaria con la R.M. n.9/2320/1981, ha affermato che **l'inerenza del bene** sussiste nella circostanza in cui lo stesso ceda le **proprie utilità** all'impresa proprietaria e non a quella che lo ha utilizzato.

L'Agenzia entrate, con la R.M. n.196/E del 16/05/2008, ha affrontato nuovamente il tema della deducibilità di quote di ammortamento su beni mobili concessi in comodato ad imprese terze, in relazione ai requisiti di inerenza e strumentalità.

Il caso oggetto di interpello riguarda una società che commercializza vernici, la quale affida ai propri clienti, in forza di contratti di comodato, talune attrezzature (*tintometri*) che vengono impiegate per mescolare i colori e ottenere la tonalità e la gradazione voluta.

L'Agenzia sottolinea preliminarmente che, al fine di valutare la possibilità, per l'impresa comodante, di operare la deduzione di quote di ammortamento del costo dei beni in oggetto, **occorre verificare se l'operazione (concessione in uso gratuito ai clienti) presenti i requisiti di inerenza del costo e di utilizzo strumentale del bene.**

L'acquisto delle attrezzature da concedere in comodato è finalizzato, evidenzia la risoluzione, a promuovere le vendite del comodante e in tal senso il contratto prevede che la possibilità di utilizzo dei beni da parte del comodatario è condizionata al mantenimento dei rapporti commerciali in essere e all'acquisto esclusivo, da parte del comodatario stesso, di vernici distribuite dal comodante.

Sulla base di tale clausola contrattuale, precisa l'Agenzia, può ritenersi sussistente il requisito di inerenza, in quanto l'acquisto dei *tintometri* da dare in comodato è volto alla produzione di ricavi, seppur in via indiretta.

Circa il requisito di strumentalità, occorre rilevare che l'utilizzo dei beni da parte dell'impresa, che ne costituisce il presupposto, secondo quanto indicato dal citato art. 102 dpr n.917/1986 non si limita all'impiego nell'attività "propria" (nel caso in esame, il

commercio di vernici e colori), ma anche in operazioni collaterali che l'impresa compie per la produzione di ricavi.

Nel caso esaminato, conclude la R.M. 196/E/2008, affermando che il requisito di strumentalità è presente, anche se il bene è utilizzato da terzi in quanto esso fa comunque parte del complesso di beni organizzati dall'imprenditore ai fini del raggiungimento delle finalità dell'impresa. Ne consegue che le relative quote di ammortamento potranno essere dedotte dal reddito d'impresa.

Nel caso di cessazione del contratto di comodato, la quota di ammortamento deducibile nel periodo d'imposta in cui tale evento si verifica dovrà essere ragguagliata in base al tempo di effettivo utilizzo e sempre che il bene, una volta rientrato nella disponibilità del comodante, non venga immediatamente impiegato in altri utilizzi (diretti o tramite comodato), nel qual caso, invece, l'ammortamento spetterà per l'intero anno.

Sulla base dei principi affermati dall'Agenzia delle Entrate sul concetto di strumentalità indiretta dei beni concessi in comodato in presenza di particolari vincoli con il comodatario, dovrebbe ritenersi che la deducibilità delle quote di ammortamento valga anche per il caso di macchinari o attrezzature concessi in comodato, non già a clienti, ma a fornitori dell'impresa, i quali si impegnano ad utilizzarli esclusivamente per svolgere specifiche operazioni di perfezionamento sui beni oggetto dell'attività propria del comodante.

4. CONNESSIONE DEI COSTI CON I RICAVI E CON L'ATTIVITA' DELL'IMPRESA.

“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 o che non vi concorrono in quanto esclusi” (art.109, c. 5, dpr 917/86 - Norme generali sui componenti del reddito d'impresa).

Secondo tale norma, affinché le spese e gli altri componenti negativi siano considerati come “inerenti” si deve aver riguardo:

- alla connessione dei costi con i ricavi,

➤ e, alla connessione di tali costi con l'attività o beni dell'impresa da cui derivano ricavi che concorrono a formare il reddito.

Sul punto, la Cass. n.10062 del 01-08-2000, ha affermato che *il concetto dell'inerenza dei costi va riferito non ai ricavi, ma all'oggetto dell'impresa (in tal senso, Cass. n.24422 del 02.10.08; n.16826 del 30.07.07; n.3583 e n.3584 del 13.02.09).*

Il concetto di inerenza non è più legato ai ricavi dell'impresa, ma all'attività di quest'ultima (R.M. n.158/E, del 12.02.85).

Secondo l'Agenzia entrate, R.M. n.9/1603, del 12.02.85 e n.9/2113 del 25.10.80, sono deducibili dal reddito di impresa anche:

- **i costi e gli oneri sostenuti in una prospettiva futura** come le spese promozionali,
- purchè in grado potenzialmente di produrre ricavi,
- indipendentemente dal fatto che il fine del conseguimento dei ricavi sia perseguito in modo diretto o mediato con la pubblicità di un prodotto.

La Cass., sent. n.1389 del 21/01/11, ha affermato che non sono deducibili le quote di ammortamento riferibili ai beni ceduti in comodato ad imprese terze **se non è adeguatamente provato il beneficio conseguito dal comodante.**

Laddove poi il soggetto comodatario sia un soggetto estero, non è ravvisabile il requisito della territorialità richiesto ai fini dell'applicazione dell'agevolazione Tremonti (art.3, 2^a c., D.L. n.357/94).

Secondo la Cass., n.1398, del 21-01-2011, *affinchè un costo sostenuto da un imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito di impresa non è necessario che questo sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato alla impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività idonea a produrre utili.*

La Cassazione ha ribadito che è stato anche ammessa l'inerenza di costi per acquisto di beni anche se prodromiche all'espletamento di nuove attività consentite dall'oggetto sociale, e quindi non immediatamente produttive di ricavi (Cass. n. 7808 del 2008) e, più in generale, nell'ambito delle strategie di gruppo, in cui il fine di profitto deve essere visto in un contesto più ampio rispetto all'imprenditore singolo.

Nella fattispecie, è stato infine ritenuto (Cass. n. 465 del 2009) che una attività di impresa può essere svolta anche attraverso un procedimento complesso caratterizzato dalla esternalizzazione di fasi più o meno ampie di produzione, dove un soggetto conserva la proprietà ed il controllo dei beni di produzione affidati a terzi per costruire e fornire i beni richiesti, che cedono così la proprie utilità alla impresa proprietaria e non a quella utilizzatrice. Con la conseguenza che i relativi costi possono essere ammessi al processo di ammortamento in capo al soggetto proprietario concorrendo alla realizzazione del suo programma economico nella misura in cui consentono alla comodante di ottenere i beni prodotti con le macchine date in comodato ad un prezzo inferiore a quello praticabile ove la comodataria avesse dovuto accollarsi l'inerenza dell'acquisto in proprio de beni strumentali necessari alla produzione.

Tale principio tuttavia presuppone, come dato di fatto, che tutto il rapporto di "esternalizzazione" sia documentato in modo idoneo nel senso che il vantaggio derivante dalla delocalizzazione della produzione sia specifico e predeterminato, sicchè sia percepibile la integrazione tra il ciclo produttivo interno alla impresa e quello affidato a terzi, e la natura e la entità dell'apporto reso dalla attività del terzo al miglioramento dei conti economici della impresa, anche nella forma del risparmio di spesa.

La Cass. n.1465 del 21/01/09, ha affermato che un'attività d'impresa può essere svolta anche attraverso un **procedimento complesso** caratterizzato dall'**esternalizzazione** di fasi più o meno ampie di produzione, dove un soggetto conserva la proprietà e il controllo dei mezzi di produzione affidati a terzi per costruire e fornire i beni richiesti, che cedono così le proprie utilità all'impresa proprietaria e non a quella utilizzatrice.

Tale principio presuppone che tutto il rapporto di “esternalizzazione” sia documentato in modo idoneo, nel senso che il vantaggio derivante dalla delocalizzazione della produzione sia specifico e predeterminato in modo che sia percepibile l’integrazione tra il ciclo produttivo del comodatario e l’attività del comodante, anche nella forma di risparmio di spesa.

I costi relativi ai beni strumentali concessi in comodato a terzi possono essere ammessi al processo di ammortamento in capo al proprietario (comodante), concorrendo all’attività della sua impresa, nella misura in cui consentono al comodante di ottenere i beni prodotti con le macchine date in comodato a un prezzo inferiore a quello praticabile ove il comodatario avesse dovuto accollarsi l’inerenza dell’acquisto in proprio dei beni strumentali necessari alla sua attività.

Nel caso esaminato dalla Cassazione, manca ogni collegamento tra il comodato dei macchinari alle imprese estere ed il vantaggio conseguito, non essendo specificate le modalità ed i termini con cui il prodotto delle società estere rientrava nel ciclo produttivo della comodante.

In particolare, nel caso in cui la comodatami, come pare di intendere dal ricorso, realizzasse capi finiti e pronti per la vendita, manca la prova di una obbligazione della comodataria a rivendere le merci prodotte alla comodante ad un prezzo predeterminato tale da giustificare la operazione complessiva di delocalizzazione della produzione.

Nè può intendersi che il vantaggio economico sia intrinseco alla dazione in comodato delle macchine ai terzi, in quanto è ben possibile che la operazione fosse diretta ad ottenere utilità di tipo diverso, favorendo l’aumento di profitti non già della società comodante, ma delle controllate estere.

Secondo l’orientamento della Cassazione i costi sostenuti per poter essere deducibili fiscalmente devono essere correlati alla attività di impresa in termini di vantaggi economici per la stessa derivanti dall’operazione.

Nell'ipotesi di comodato tali vantaggi economici possono trarre origine da accordi contrattati mediante i quali, a fronte del comodato, **il comodatario si impegna:**

- alla rivendita delle merci prodotte alla comodante ad un prezzo prestabilito ed economicamente vantaggioso per quest'ultima;
- alla rivendita in esclusiva al comodante;
- a particolari ulteriori clausole di esclusiva tra il comodatario e il comodante;
- tali vantaggi dovranno essere documentabili in caso di controlli fiscali.

Inoltre, è esclusa l'agevolazione "Tremonti" se il comodatario è estero, in quanto se il vero utilizzatore è straniero, manca il requisito della territorialità richiesto dall'art.3, c. 2, D.L. 357/94 (Detassazione del reddito d'impresa reinvestito), secondo il quale: per investimento si intende la realizzazione nel territorio dello Stato di nuovi impianti..."

Secondo la Cassazione non sono deducibili dal reddito di impresa i costi dei macchinari presi in locazione finanziaria e dati in comodato all'estero per l'esternalizzazione di manodopera, **se non viene dimostrato che il bene rientra nel ciclo produttivo dell'azienda italiana.**

Infatti, secondo la Cassazione, non poteva intendersi che il vantaggio economico fosse intrinseco nella dazione in comodato delle macchine a terzi all'estero, in quanto l'operazione avrebbe potuto essere diretta a ottenere utilità di tipo diverso, favorendo l'aumento dei profitti non della società italiana ma delle società controllate estere, in violazione dell'art.3, 2^a c., D.L. 357/94 (detassazione Tremonti), il quale prevedeva il requisito della territorialità degli investimenti.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circ. n.90 del 17/10/01, aveva affermato che, ai fini del requisito della territorialità, i beni oggetto dell'investimento dovevano appartenere, **in senso economico e contabile**, a strutture aziendali situate nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla circostanza che gli stessi beni fossero utilizzati in Italia o all'estero.

Tale apertura dell'Agenzia delle Entrate con riferimento all'utilizzo pareva, tuttavia, riferita essenzialmente **ai beni mobili**. Detta prospettiva sembra essere **condivisa** anche dalla Cassazione che, nella sentenza in esame, ha confermato che i beni potevano essere utilizzati all'estero, **a condizione però che rimanessero nella disponibilità e nell'uso** dell'acquirente italiano dei beni.

Con specifico riferimento al comodato, la società acquirente si era privata **della disponibilità** e dell'uso dei beni i quali non potevano quindi essere agevolati.

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile - Sentenza 21 gennaio 2011, n. 1389, sul ricorso 30323/2006 proposto da:

U. SPA in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI MONTI PARIOLI 48, presso lo studio dell'avvocato MARINI GIUSEPPE, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato TOSI LORIS, giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

MINISTERO DELL'ECONOMIA E FINANZE in persona del Ministro pro tempore, AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliati in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che li rappresenta e difende ope legis;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 3/2006 della COMM.TRIB.REG. di VENEZIA, depositata il 10/02/2006;

.....

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate di Treviso notificava ad Un. s.p.a. avviso di accertamento con il quale disconosceva in relazione all'anno 1995 la deducibilità di costi riferiti a quote di ammortamento e canoni di locazione finanziaria relativi ad acquisti di macchinari tessili non direttamente utilizzati dalla società ma da questa concessi in comodato ad imprese terze, con sede all'estero, ritenendo la mancanza del requisito della inerenza, e la detassazione del reddito di impresa operato ai sensi del D.L. 357/94 (c.d. "legge Tremonti") in relazione all'acquisto degli stessi macchinari, per mancanza dei presupposti di legge, e riprendeva a tassazione tali importi a fini IRPEG ed ILOR.

La società impugnava l'avviso innanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Treviso, sostenendo che i costi erano inerenti in quanto relativi ad attività di impresa e che sussistevano i requisiti per la detassazione del reddito.

La Commissione accoglieva il ricorso.

Proponeva appello la Agenzia e la Commissione Tributaria Regionale del Venero, con sentenza n. 3/2006, in data 26-1-2006, depositata in data 10-2-2006, lo accoglieva, dichiarando legittimo l'operato dell'Ufficio.

Avverso la sentenza propone ricorso per cassazione la società, con tre motivi, nei confronti del Ministero della Economia e delle Finanze e della Agenzia delle Entrate.

Resistono il Ministero e la Agenzia, con controricorso. La società deposita memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo, la U. spa deduce violazione del dpr 917/86, art. 75, comma 5, (ora art.109 comma 5), ex art.360 c.p.c., n. 3.

Sostiene che la tesi della CTR, secondo cui i macchinari dati in comodato non sono mai entrati nel ciclo produttivo della azienda, e non hanno generato ricavi, con ciò venendo meno il requisito della inerenza dei costi, o errata, in quanto la norma di cui al dpr 917/86, art. 75 (T.U.I.R.) deve essere interpretata nel senso che la inerenza dipende dall'esercizio della attività imprenditoriale tesa a formare il reddito di impresa.

In ogni caso, poichè è incontestato che il comodato dei macchinari ad imprese ubicate nell'Europa dell'est (Ungheria, Romania) era finalizzato alla "esternalizzazione" della produzione della Un. s.p.a. nel senso che le macchine erano utilizzate da dette imprese per produrre lavorazioni tessili che erano vendute alla comodante, la quale conseguiva un risparmio derivante dal minor costo della manodopera in quei paesi, sussisteva anche il requisito del conseguimento di un ricavo, inteso come minore spesa e quindi aumento della competitività della comodante sul mercato.

Con il secondo motivo, deduce insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5, in quanto la CTR, asserendo che dal comodato a società terze non derivavano ricavi alla comodante, non aveva spiegato perchè il comodato, effettuato con le modalità e le finalità di cui sopra, non fosse idoneo a generare ricavi, dato che la merce prodotta all'estero con i macchinari in questione era commercializzata in Italia dalla Un. s.p.a., con conseguimento di ricavi.

Con il terzo motivo, deduce omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia, ex art. 360 c.p.c., n. 5, in quanto la sentenza impugnata si era limitata ad accogliere l'appello dell'Ufficio in ordine alla inesistenza dei requisiti per la

detassazione del reddito di impresa in dipendenza dell'acquisto dei macchinari poi dati in comodato, con motivazione esclusivamente "per relationem" all'assunto dell'appellante, senza spiegare perchè non potesse trovare accoglimento la tesi della appellata, secondo cui gli investimenti per l'acquisto dei macchinari erano agevolati in quanto gli acquisti erano fatti in Italia ed i beni rimanevano di pertinenza economica e contabile della acquirente, essendo irrilevante che i beni fossero dati a terzi in comodato d'uso ed ulteriormente irrilevante che costoro avessero sede all'estero.

I primi due motivi, strettamente connessi, devono essere esaminati congiuntamente.

E' stato infatti affermato da questa Corte Cass. n.16826 del 30/07/07 che affinché un costo sostenuto da un imprenditore sia fiscalmente deducibile dal reddito di impresa non è necessario che questo sia stato sostenuto per ottenere una ben precisa e determinata componente attiva di quel reddito, ma è sufficiente che esso sia correlato alla impresa in quanto tale, e cioè sia stato sostenuto al fine di svolgere una attività idonea a produrre utili.

È stato anche ammessa l'inerenza di costi per acquisto di beni anche se prodromiche all'espletamento di nuove attività consentite dall'oggetto sociale, e quindi non immediatamente produttive di ricavi (Cass. n. 7808 del 2008) e, più in generale, nell'ambito delle strategie di gruppo, in cui il fine di profitto deve essere visto in un contesto più ampio rispetto all'imprenditore singolo.

Nella fattispecie, è stato infine ritenuto (Cass. n. 465 del 2009) che una attività di impresa può essere svolta anche attraverso un procedimento complesso caratterizzato dalla esternalizzazione di fasi più o meno ampie di produzione, dove un soggetto conserva la proprietà ed il controllo dei beni di produzione affidati a terzi per costruire e fornire i beni richiesti, che cedono così la proprie utilità alla impresa proprietaria e non a quella utilizzatrice.

Con la conseguenza che i relativi costi possono essere ammessi al processo di ammortamento in capo al soggetto proprietario concorrendo

alla realizzazione del suo programma economico nella misura in cui consentono alla comodante di ottenere i beni prodotti con le macchine date in comodato ad un prezzo inferiore a quello praticabile ove la comodataria avesse dovuto accollarsi l'inerenza dell'acquisto in proprio de beni strumentali necessari alla produzione.

Tale principio tuttavia presuppone, come dato di fatto, che tutto il rapporto di "esternalizzazione" sia documentato in modo idoneo nel senso che il vantaggio derivante dalla delocalizzazione della produzione sia specifico e predeterminato, sicchè sia percepibile la integrazione tra il ciclo produttivo interno alla impresa e quello affidato a terzi, e la natura e la entità dell'apporto reso dalla attività del terzo al miglioramento dei conti economici della impresa, anche nella forma del risparmio di spesa.

Nella specie, manca ogni collegamento tra il comodato dei macchinari alle imprese estere ed il vantaggio conseguito, non essendo specificate le modalità ed i termini con cui il prodotto delle società estere rientrava nel ciclo produttivo della comodante.

In particolare, nel caso in cui la comodatami, come pare di intendere dal ricorso, realizzasse capi finiti e pronti per la vendita, manca la prova di una obbligazione della comodataria a rivendere le merci prodotte alla comodante ad un prezzo predeterminato tale da giustificare la operazione complessiva di delocalizzazione della produzione.

Nè può intendersi che il vantaggio economico sia intrinseco alla dazione in comodato delle macchine ai terzi, in quanto è ben possibile che la operazione fosse diretta ad ottenere utilità di tipo diverso, favorendo l'aumento di profitti non già della società comodante, ma delle controllate estere.

Ne consegue che la motivazione della sentenza impugnata, secondo cui l'unica prova in atti è riferibile al vantaggio del terzo, e non della comodante, è corretta e deve essere confermata, con reiezione di entrambi i motivi.

Anche il terzo motivo è infondato.

*La CTR nega la sussistenza del diritto alla detassazione del reddito investito con l'acquisto dei beni strumentali di cui si tratta riprendendo l'assunto dell'Ufficio secondo cui ai sensi del Decreto Legge n. 357 del 1994, articolo 3, convertito dalla Legge n. 498 del 1994, **la detassazione è ammessa per "la realizzazione, nel territorio dello stato di nuovi impianti".***

La motivazione è senza dubbio sintetica, ma condivisibile, nel senso che, ai sensi dell'art. 3 citato, i beni strumentali nuovi acquistati devono appartenere in senso sia contabile che economico a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

E' certamente vero che è indifferente che tali beni dopo l'acquisto siano impiegati nello stato od all'estero, purchè però rimangano nella disponibilità e nell'uso dell'acquirente dei beni.

Nella specie, con il comodato ad una società estera l'acquirente si priva della disponibilità e dell'uso dei beni, sui quali, in pendenza di contratto, non esercita alcun potere di controllo, demandato invece a soggetto economico non ubicato nel territorio della Stato.

Non si verifica pertanto il presupposto della agevolazione fiscale.

Il ricorso deve essere quindi rigettato.

21/06/2011

Antonino Pernice