



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 18 giugno 2009

**OGGETTO : *Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
Deducibilità spese per servizi di telefonia fissa e mobile – Costi di
commessa e mandato senza rappresentanza.
Articolo 102, comma 9, del TUIR***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 102, comma 9 del TUIR, è stato esposto il seguente il seguente

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito, la Società) ha stipulato in data ... 2006 con il Comune di ... un contratto avente ad oggetto l'attività di sviluppo, di acquisizione e di integrazione delle componenti del sistema informatico, telematico e di comunicazione del Comune stesso.

In base a tale contratto, è stato affidato alla Società l'incarico di acquisire, per conto dell'ente locale, “*apparecchiature e sistemi relativi alla telefonia fissa e mobile (quali, ad esempio, le centrali telefoniche, le linee telefoniche, le linee di rete pubblica e dedicate, gli apparecchi telefonici)*”.

In data ... 2008, il Comune di ... ha affidato alla Società istante la realizzazione della infrastruttura wireless e a banda larga del territorio comunale.

Tanto premesso, l'istante chiede di conoscere quale sia il corretto trattamento tributario da applicare alle spese di telefonia fissa e mobile:

- a) costituenti costi di commessa;
- b) sostenute in nome proprio e per conto del Comune.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante è dell'avviso che sia corretto applicare la limitazione imposta dall'articolo 102, comma 9, del TUIR, solo alle spese di telefonia (fissa e mobile) effettivamente rimaste a suo carico e, quindi, consentire l'integrale deduzione rispettivamente:

- a) delle spese di telefonia costituenti costi di commessa, rispetto ai quali il contribuente è in grado di dimostrare, mediante la tenuta della contabilità analitica, il concorso delle stesse alla determinazione dei ricavi dell'esercizio;
- b) delle spese di telefonia sostenute dalla Società in nome proprio e per conto del Comune di ... e a quest'ultimo riaddebitate con o senza "mark up".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 102, comma 9, del TUIR, così come modificato dall'articolo 1, comma 401, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, (finanziaria per il 2007) stabilisce che *"le quote d'ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego e manutenzione relativi ad apparecchiature terminali, per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico di cui alla lettera gg) del comma 1 dell'articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1 agosto 2003, n. 259, sono deducibili nella misura dell'80 per cento"*.

L'articolo 1, comma 1, lett. gg) del decreto legislativo 1 agosto 2003, n. 259 qualifica quali servizi di comunicazione elettronica quelli *“forniti di norma a pagamento, consistenti esclusivamente o prevalentemente nella trasmissione di segnali su reti di comunicazione elettronica, compresi i servizi di telecomunicazione e i servizi di trasmissione nelle reti utilizzate per la diffusione circolare radiotelevisiva (...)”*

Si tratta, pertanto, di servizi di comunicazione resi attraverso qualsiasi modalità tecnologica; infatti, l'articolo 1, comma 1, lett. bb) e dd) del decreto legislativo 259 del 2003 prevede che i “segnali” dei suddetti servizi possano essere trasferiti *“via cavo, via radio, per mezzo di fibre ottiche o con altri mezzi elettromagnetici, comprese le reti satellitari, le reti terrestri mobili e fisse, a commutazione di circuito e commutazione di pacchetto, compreso internet...”*

Si ricorda che, prima delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2007, il regime di parziale indeducibilità interessava le sole spese sostenute per servizi di telefonia mobile, per le quali la norma fissava una soglia di deducibilità del 50 per cento; questa percentuale è stata, successivamente, elevata all'80 per cento ed estesa ai costi per servizi di telefonia fissa per i quali vigeva, originariamente, un regime di integrale deducibilità.

Nella limitazione fiscale in esame, oltre ai costi dei servizi telefonici, rientrano anche i costi relativi a beni (materiali e immateriali), limitatamente a quelli indispensabili per il collegamento alle linee telefoniche, sia fisse che mobili (cfr. risoluzione 17 maggio 2007, n. 104).

Il legislatore ha fissato un criterio omogeneo di deducibilità delle spese per i servizi di telefonia (fissa e mobile) introducendo una norma che “forfettizza” la deducibilità dei relativi costi fissando la stessa nella misura dell'80 per cento.

La ratio della deducibilità limitata, ab origine e con presunzione assoluta, dei costi per i servizi di telefonia risiede nella possibilità - a motivo delle loro caratteristiche tecniche - di un utilizzo promiscuo dei servizi stessi.

Conseguenza naturale di tale scelta operativa è che, in presenza di costi suscettibili di utilizzazione promiscua, si applicano le limitazioni imposte dal legislatore senza possibilità di effettuare alcuna valutazione in ordine alla circostanza della loro effettiva destinazione a finalità strettamente connesse all'esercizio dell'attività d'impresa. Ciò posto si evidenzia che qualora ci si trovi in presenza di apparecchiature terminali non suscettibili, in virtù delle proprie specificità tecniche, di essere utilizzate per finalità diverse da quelle esclusivamente imprenditoriali, i relativi costi risulteranno deducibili secondo le ordinarie regole dettate in materia di determinazione del reddito d'impresa (cfr. risoluzione n. 320 del 24 luglio 2008).

È da ritenere che, proprio in considerazione dell'ambito di applicazione individuato dalla norma in commento, la limitazione alla deducibilità si applichi alle spese afferenti i servizi di comunicazione elettronica che concorrono in via indiretta allo svolgimento dell'attività propria dell'impresa e si prestino ad un uso promiscuo.

Diversamente, sono esclusi dalla limitazione prevista dalla norma i costi che costituiscono l'oggetto dell'attività dell'impresa in quanto direttamente afferenti a ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito. Se così non fosse si determinerebbe una ingiustificata penalizzazione in quanto il contribuente da un lato consegue proventi soggetti a tassazione integrale e dall'altro sostiene costi telefonici, che sarebbero parzialmente indeducibili, ma hanno direttamente concorso all'ottenimento di ricavi integralmente tassati. Ne deriva, pertanto, che le spese di telefonia fissa e mobile costituenti costi per commessa descritti dall'istante nel punto sub a) non soggiacciono alle limitazioni previste dall'articolo 102, comma 9 del TUIR, qualora non siano suscettibili di uso promiscuo e siano direttamente afferenti ricavi di esercizio che concorrono alla determinazione del reddito.

In relazione al secondo quesito, relativo alla deducibilità delle spese di telefonia sostenute dalla società istante quale mandatario senza rappresentanza di cui al punto sub b), si ritiene che le stesse non subiscano la limitazione alla

deducibilità prevista dall'articolo 102, ultimo comma, che troverà invece applicazione in capo alle società mandanti. Infatti, gli esborsi sostenuti dalla società in qualità di mandataria non rappresentano dal punto di vista economico costi propri, ma mere movimentazioni finanziarie; allo stesso modo i successivi rimborsi da parte del mandante non rappresentano ricavi. Questi ultimi, più precisamente, sono costituiti dalle provvigioni pattuite che costituiscono i componenti positivi rilevanti nella determinazione del reddito imponibile del mandatario senza rappresentanza (crf. risoluzione n. 309 del 21 luglio 2008).

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.