

ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

NORMA DI COMPORTAMENTO n. 175 – Marzo 2009

DEDUCIBILITA' DELLE SPESE TELEFONICHE E DI TRASMISSIONE DATI

MASSIMA

I costi relativi ad apparecchiature terminali, utilizzate per servizi di comunicazione elettronica trasmessi attraverso qualsiasi modalità tecnologica, sono interamente deducibili dal reddito di impresa e di arte e professione, qualora tali apparecchiature o servizi di trasmissione non possano neanche potenzialmente – per le loro caratteristiche tecniche o vincolo di sistema – essere utilizzati per finalità diverse da quelle strettamente aziendali o professionali.

* * * * *

L'articolo 102, comma 9, del T.U.I.R., così come modificato dall'articolo 1, comma 401, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 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”*¹.

¹ La norma, secondo la Risoluzione Agenzia Entrate n. 214/E del 22 maggio 2008, non può essere oggetto di interpello disapplicativo ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, in quanto norma “di sistema”.

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 (...)”*.²

Si tratta, pertanto, di servizi di comunicazione trasmessi attraverso qualsiasi modalità tecnologica; infatti, l'articolo 1, comma 1, lettere bb) e dd), del citato 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 ...”*.

Originariamente il regime di parziale deducibilità riguardava soltanto le spese sostenute per la telefonia mobile nella misura del 50%.

Ora il legislatore, pur elevando la predetta percentuale all'80%, ha nel contempo esteso l'ambito oggettivo di applicazione a tutte le apparecchiature terminali di trasmissione di dati e segnali³.

Una interpretazione meramente letterale della norma in esame porterebbe a ritenere che le spese relative a tutte le apparecchiature terminali di trasmissione di segnali debbano scontare la limitazione della deducibilità all'80%.

Tuttavia l'applicazione di tale limitazione anche a beni e servizi di trasmissione dedicati che, per le loro caratteristiche tecniche o per i vincoli oggettivi del sistema in cui sono inseriti, non possono avere utilizzi “promiscui”, non ha alcuna giustificazione logico-sistematica, in relazione ai principi generali che regolano la determinazione del reddito imponibile ed in particolare all'applicazione del principio di inerenza. Inoltre, con tali limitazioni si verrebbero a colpire proprio le imprese che hanno sviluppato tecnologie più avanzate e che sarebbero semmai meritevoli di incentivazione⁴.

Di conseguenza, si ritiene che la limitazione alla deducibilità prevista dall'art. 102, comma 9, del T.U.I.R. debba riguardare soltanto quelle apparecchiature che, anche solo potenzialmente, si possono prestare ad utilizzi personali od extra-aziendali.

² La limitazione alla deducibilità non si applica ai servizi di comunicazione previsti da altre lettere dello stesso art. 1, comma 1, del D.Lgs. 259/2003, quali ad esempio le lettere ff) e hh).

³ In caso di mandato senza rappresentanza, la limitazione di deducibilità delle spese in esame si applica al solo mandante. Cfr. Risoluzione Agenzia Entrate n. 309/E del 21 luglio 2008.

⁴ Cfr. Assonime, Circolari n. 35 del 13 giugno 2007 e n. 39 del 6 giugno 2008.

Solo così è giustificata, sotto il profilo dei principi generali del diritto tributario, una norma di forfetizzazione finalizzata a risolvere all'origine, con criteri oggettivi, questioni relative a costi di incerta o promiscua imputazione.

Ma quando i costi si riferiscono a beni oggettivamente ed esclusivamente strumentali per l'attività di impresa, o a servizi e linee di trasmissione dedicati che non possono, per le loro caratteristiche tecniche o per vincolo di sistema, essere utilizzati per finalità diverse da quelle strettamente aziendali o professionali, ogni limitazione sarebbe priva di giustificazione.

Pertanto, la norma limitativa non è applicabile alle apparecchiature che per le loro peculiari caratteristiche tecniche o di sistema non possono essere utilizzate per finalità diverse da quelle aziendali (ad es. reti di trasmissione dati tra filiali, uffici o stabilimenti, circuiti interni di sicurezza, ecc.)⁵.

Ai fini della disapplicazione della norma limitativa, la verifica dell'insussistenza, anche potenziale, dell'utilizzo promiscuo, deve essere verificata anno per anno e provata dal contribuente⁶.

Le conclusioni sopra indicate sono evidentemente applicabili anche alla identica disposizione di cui al comma 3-bis dell'art. 54 del T.U.I.R. che disciplina la determinazione del reddito di lavoro autonomo.

⁵ Nello stesso senso, vedi Risoluzione Agenzia Entrate n. 320/E del 24 luglio 2008.

⁶ Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 11 giugno 2008, n. 15395.