



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 24 luglio 2008

Oggetto: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – Deducibilità dei costi relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico - Articolo 102, comma 9, del Tuir

Con istanza d'interpello presentata in data 15 ottobre 2007, la ALFA , di seguito "la Società", ha chiesto chiarimenti in merito alla corretta interpretazione dell'articolo 102, comma 9, del D.P.R. n. 917 del 1986.

Quesito

La Società istante fornisce servizi di *Information & Communication Technology* a banche, società finanziarie ed aziende industriali.

Nell'esercizio della propria attività, la Società si avvale di linee telefoniche dedicate, tecnologicamente non accessibili dall'esterno; queste linee sono utilizzate dalla Società "in via esclusiva per la trasmissione alle banche clienti dei dati loro necessari per l'erogazione dei servizi bancari".

Più in dettaglio, nell'erogare il servizio "rete trasmissione dati", la Società si avvale di un sistema di distribuzione interna delle informazioni chiamato "Intranet", costituito da appositi dispositivi (i.e. *router, switch*) che permettono di ottimizzare i processi di comunicazione tra ciascuna banca e la sede della Società nonché tra le sedi delle singole banche e le diverse filiali.

Si precisa, inoltre, che, nonostante il predetto sistema di rete sia condiviso tra più banche utenti, la Società, accentrando su di sé l'istestazione delle diverse connessioni e la gestione degli applicativi, mette a disposizione di ciascuna banca una rete privata indipendente, utilizzando le tecnologie disponibili quali Mpls, Vpn, Vrf, Vlan.

Ogni rete privata è separata da quella comune da un apparato *hardware* o *software* (c.d. *firewall*) che garantisce lo scambio di informazioni tra i soli utenti autorizzati, impedendo di conseguenza ogni accesso dall'esterno; in questo modo la rete consente di trasmettere in sicurezza alle singole banche le informazioni che vengono processate dal sistema informativo della Società.

Ne deriva che ogni banca ha l'utilizzo esclusivo della sua "rete privata virtuale" e veicola sulla stessa i propri dati. La rete virtuale può essere utilizzata da ciascuna sede sia per accedere ad applicazioni *internet* che per accedere a quelle *intranet*.

Tanto premesso, la Società chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale da riservare ai costi inerenti la realizzazione e la gestione della rete privata utilizzata per la connettività a favore delle banche utilizzatrici dei servizi; in particolare, sorgono dubbi sulla possibilità di far concorrere interamente queste tipologie di costi alla formazione del reddito.

Soluzione interpretativa prospettata dall'istante

La Società istante è del parere che le spese inerenti alla realizzazione e all'impiego delle reti sopra descritte concorrano interamente alla formazione del reddito, non applicandosi la limitazione alla deduzione prevista dall'articolo 102, comma 9, del vigente Tuir.

Ritiene, pertanto, di poter dedurre in misura piena dal proprio reddito imponibile i costi sostenuti per consentire la trasmissione di flussi dati esclusivamente tra banche e software house per la gestione della loro attività di impresa.

Ciò in quanto, nel caso specifico, si tratta di costi inerenti a servizi strettamente strumentali all'attività propria di impresa che non presentano alcuna possibilità, neppure potenziale, di essere sostenuti con finalità diverse da quelle indicate.

Parere della Direzione

L'articolo 102, comma 9, del Tuir, 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”*.

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 telecomunicazioni e i servizi di trasmissione nelle reti utilizzate per la diffusione circolare radiotelevisiva (...)”*.

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 possono 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 in origine il regime di parziale deducibilità interessava le sole spese sostenute per servizi di telefonia mobile, per le quali la norma fissava una soglia 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 (nel presupposto, ovviamente, del loro sostenimento per finalità inerenti all'esercizio dell'impresa).

Il legislatore della Finanziaria 2007 ha, pertanto, inteso limitare, “ab origine” e con forza di presunzione assoluta, la rilevanza fiscale dei costi sostenuti per l'acquisto e la gestione di tali cespiti che “per le loro peculiari caratteristiche tecniche, oltre ad essere destinati all'esercizio di attività produttive di reddito, si prestano potenzialmente a soddisfare anche esigenze e necessità personali degli utilizzatori” [vedi, al riguardo, la relazione illustrativa al decreto legge 13 maggio 1991, n. 151 che ha introdotto nell'articolo 67 del TUIR (attuale art. 102) la limitazione in esame, all'epoca riferita alle sole spese relative alle “*apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione*”].

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 di impresa.

In tal senso questa Direzione Centrale si è recentemente espressa nella risoluzione 22 maggio 2008, n. 214/E, nella quale è stato affermato il principio secondo cui l'articolo 102, comma 9, del TUIR non è suscettibile di disapplicazione ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del D.P.R n. 600 del 1973, in quanto disposizione avente il carattere di “norma di sistema” (dettata allo scopo di evitare un “evasivo” utilizzo privatistico del bene) e, come tale, non riconducibile alla categoria delle norme antielusive specifiche.

Ciò posto, ferma restando la validità delle precisazioni contenute nel menzionato precedente di prassi, 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.

Siffatte apparecchiature, in altri termini, non rientrano nel campo oggettivo di applicazione della previsione di carattere limitativo di cui all'art. 102, comma 9, del TUIR, in quanto relativamente alle stesse non sussiste la possibilità di utilizzo o impiego differente da quello per finalità di carattere imprenditoriale.

Come correttamente riconosciuto dal Dipartimento Finanze i componenti negativi ad esse relativi risultano, pertanto, deducibili alla luce dei menzionati criteri generali, dovendo prevalere l'applicazione del principio di inerenza sulla norma antievasiva la cui applicazione - in tali ipotesi - presenterebbe profili di irrazionalità non giustificabili.

Resta inteso che, qualora dovessero emergere ulteriori elementi di fatto, rispetto a quelli rappresentati dal contribuente nella propria istanza, tali da far ritenere che il materiale utilizzo delle particolari apparecchiature descritte non risponda a finalità esclusivamente imprenditoriali, troveranno applicazione le limitazioni di cui alla norma in commento.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.