

## LIMITI E CONDIZIONI PER LA DEDUZIONE INTEGRALE DELLE SPESE RELATIVE AI SERVIZI DI TELEFONIA

**SOMMARIO:** 1. Premessa – 2. La questione esaminata dall'Agenzia delle entrate – 3. La problematica connessa alla deduzione limitata delle spese telefoniche – 4. La soluzione proposta dal contribuente – 5. La risposta dell'Agenzia delle entrate.

### 1. Premessa

L'Amministrazione finanziaria, in risposta ad un interpello proposto dal contribuente, con la pronuncia dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso prot. n. 954-59489 del 7 maggio 2009<sup>1</sup>, ha affermato che le spese telefoniche che integrano l'oggetto dell'attività dell'impresa e che concorrono direttamente alla formazione dei ricavi dell'impresa debbono ritenersi escluse dal novero degli oneri deducibili nella misura limitata dell'80 per cento ai sensi dell'art. 102, comma 9, del TUIR.

La pronuncia è assai significativa in quanto rinforza e chiarisce l'esatta portata dell'interpretazione già fornita dalla stessa Direzione centrale normativa e contenzioso con la risoluzione 21 luglio 2008, n. 309/E<sup>2</sup> – nella quale, come noto, era già stato affermato il principio che non dovessero soggiacere alla deduzione limitata le spese telefoniche sostenute dal mandatario per conto del mandante – e con la risoluzione 24 luglio 2008, n. 320/E<sup>3</sup>, ove la stessa Direzione ebbe a precisare che spetta la deduzione piena alle spese per le quali «non sussiste la possibilità di utilizzo o impiego differente da quello per finalità di carattere imprenditoriale».

In base alle conclusioni pervenute dall'Agenzia delle entrate, è possibile superare l'effetto distorsivo della tassazione parziale delle spese telefoniche direttamente correlate alla produzione dei ricavi mediante la distinzione, nell'ambito delle spese telefoniche da assoggettare a deduzione limitata, tra quelle di natura strumentale rispetto all'esercizio dell'attività esercitata, attività da cui derivano ricavi che, a loro volta, concorrevano integralmente alla formazione del reddito del soggetto che li consegue, e spese inerenti si all'esercizio dell'attività di impresa, ma che non costituiscono di per sé costi diretti di commessa o che formano oggetto di addebito a terzi soggetti, come gli oneri telefonici connessi al funzionamento degli uffici o della rete aziendale.

### 2. La questione esaminata dall'Agenzia delle entrate

Il caso prospettato all'Agenzia delle entrate riguardava una società operante nel settore dell'Information Technology che – nell'ambito della convergenza sempre più spinta, sia tecnologica che di mercato, tra informatica e telecomunicazioni – aveva acquisito delle commesse che comportavano la somministrazione di servizi informatici via rete, nella quale si integravano e si fondevano computer, apparati e linee di trasmissione dati (il “network computing”), affermandosi di conseguenza l'evoluzione delle infrastrutture e dei servizi verso l'impiego delle reti internet anche per le conversazioni telefoniche vocali (il “voice over IP”).

La cennata evoluzione di mercato aveva comportato che l'interpellante – oltre che fornire i “tradizionali” servizi di consulenza e progettazione nell'ambito dei sistemi informatici – era orientata ad offrire la gestione in outsourcing del sistema telematico e di comunicazione di taluni clienti nonché nell'approntamento dei servizi di accesso alle reti di comunicazione, con l'impiego di nuove tecnologie comprendente – tra l'altro – la commercializzazione di carte di accesso alle reti wireless per conto di propri committenti, carte riportanti il numero di userid, che rappresenta il voucher per l'attivazione del processo di identificazione internet.

Nell'ambito di tale nuovo contesto produttivo, infatti, il contribuente aveva ottenuto in affidamento non solo lo sviluppo del sistema informatico dei propri clienti, ma anche quello telematico e di comunicazione, comprensivo dell'incarico di acquisire, per conto del cliente, le apparecchiature e sistemi relativi alla telefonia fissa e mobile (quali, ad esempio, le centrali telefoniche, le linee di rete pubblica e dedicate, gli apparecchi

---

<sup>1</sup> In Boll. Trib. On-line.

<sup>2</sup> In Boll. Trib. On-line.

<sup>3</sup> In Boll. Trib. On-line.

telefonici), sicché era stato tra l'altro disposto – da parte del cliente – il trasferimento al contribuente della titolarità dei contratti in essere, intestati al cliente medesimo, relativi ai sistemi di trasmissione dati e di telefonia.

Inoltre, il cliente stesso aveva commissionato al contribuente la realizzazione per proprio conto dell'infrastruttura wireless e a banda larga in un certo ambito territoriale, comportante, tra l'altro, nei confronti del pubblico utente finale, la vendita, distribuzione, abilitazione, riabilitazione di mezzi tecnici o di codici di accesso per la fruizione di servizi di telecomunicazione.

La società istante, peraltro, era stata soggetta all'iscrizione nel registro unico degli operatori di comunicazione, istituito ai sensi dell'art. 1, comma 6, lett. a), n. 5, della legge 31 luglio 1997, n. 249, tenuto dall'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni (AgCom).

### **3. La problematica connessa alla deduzione limitata delle spese telefoniche**

Si trattava quindi di esaminare i riflessi che sulla cennata struttura produttiva potevano derivare per effetto di quanto previsto dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), ed in particolare dalle disposizioni recate dall'art. 1, commi da 401 a 403, che hanno modificato il trattamento fiscale, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006, sia per le imprese che per i lavoratori autonomi, delle spese relative alla telefonia, sia fissa che mobile, nonché per quelle relative al traffico dati.

In particolare, per le imprese, la formulazione dell'art. 102, comma 9, del TUIR, dopo le modifiche di cui alla legge n. 296/2006, ammette la deducibilità, nella misura dell'80%, delle quote di ammortamento, dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e delle 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».

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione 17 maggio 2007, n. 104/E<sup>4</sup>, sotto il profilo oggettivo, la deduzione limitata dei costi di telefonia riguarda «i servizi, 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 (...)», sicché – precisa sempre l'Agenzia – dal tenore della disposizione è dato ritenere che la cennata limitazione di deduzione ricomprenda le diverse tipologie di linee di collegamento telefonico, operando essa pertanto sia per la telefonia fissa che quella mobile utilizzata nell'ambito dell'attività d'impresa.

Era dunque dato ritenere che, in relazione allo specifico caso prospettato, le spese di telefonia fissa o mobile sostenute dal contribuente interpellante per l'esecuzione dei contratti aventi ad oggetto la realizzazione di infrastrutture di comunicazione fossero indubbiamente destinate all'esercizio di attività produttive di reddito, ben potendosi dette spese distinguersi da quelle invece indirizzate al soddisfacimento di esigenze e necessità personali dell'utilizzatore, come gli oneri telefonici connessi al funzionamento degli uffici o della rete aziendale.

Ma si rendeva necessario verificare come la disposizione concernente la limitata deduzione delle spese telefoniche dovesse essere coordinata con il principio secondo cui non può essere ammessa una duplice tassazione sulla medesima materia imponibile: una prima volta come costo a deduzione circoscritta e una seconda volta come componente positiva di reddito, vuoi come ricavi per prestazioni, vuoi come rimanenza concorrente al valore della produzione.

A tale incongruenza si doveva aggiungere che, proprio per effetto del citato art. 102, comma 9, del TUIR, i ricavi generatisi in capo al soggetto interpellante in correlazione con i costi a deduzione limitata – dal punto di vista del cliente committente – si sarebbero qualificati come costi telefonici o di trasmissione dati che non avrebbero dato diritto alla deduzione piena, anche se il cliente stesso avesse sostenuto i costi medesimi in esercizio di impresa o di arte e professione.

### **4. La soluzione proposta dal contribuente**

Ad avviso del contribuente, ove si fosse applicato pedissequamente l'art. 102, comma 9, del TUIR, a tutte le spese telefoniche da esso sostenute, anche a quelle che integravano l'oggetto dell'attività di impresa e che perciò concorrevano direttamente alla formazione dei ricavi dell'impresa stessa, si sarebbe ottenuta una duplicazione di imposta.

Infatti, in tale evenienza, una prima duplicazione di imposta si sarebbe realizzata in capo al contribuente che, da una parte, avrebbe conseguito i proventi soggetti a tassazione integrale e, dall'altra, avrebbe sostenuto costi telefonici deducibili invece solo in parte, ma che avrebbero direttamente concorso all'ottenimento di quei ricavi.

---

<sup>4</sup> In Boll. Trib. On-line.

Una seconda tassazione, poi, si sarebbe verificata in capo al cliente impresa o professionista committente del servizio di telecomunicazione che - in relazione alla qualificazione di spesa riconducibile tra quelle di cui al citato art. 102, comma 9 - avrebbe subito una nuova imposizione parziale sul corrispettivo da esso sostenuto per l'acquisizione del servizio medesimo.

Ciò stante, al fine di ripristinare la corretta tassazione sul reddito effettivamente conseguito dal contribuente, e non quindi sul valore della produzione realizzata mediante il sostenimento di costi senza possibilità di deduzione integrale, si sarebbe reso necessario applicare la deduzione limitata esclusivamente alle spese telefoniche effettivamente rimaste a carico del contribuente, e, quindi, consentire l'integrale deduzione:

a) delle spese telefoniche costituenti costi di commessa, rispetto ai quali il contribuente è in grado di dimostrare, mediante la tenuta della contabilità analitica, il concorso alla formazione delle rimanenze finali o alla determinazione di ricavi dell'esercizio (trattasi, ad esempio, dell'acquisizione di appalti per la realizzazione o la gestione di infrastrutture di telecomunicazione ovvero l'acquisizione di ordini attivi per la somministrazione di servizi di trasmissione dati e traffico vocale);

b) delle spese telefoniche sostenute in nome proprio e per conto di terzi e pertanto riaddebitate ai terzi con o senza "mark up" (trattasi, ad esempio, della rifatturazione a carico dei dipendenti per la telefonia mobile in uso promiscuo, ovvero della rifatturazione al committente degli acquisti di servizi telefonici effettuati per suo conto).

Tale soluzione avrebbe neutralizzato l'effetto delle disposizioni dell'art. 102 del TUIR in capo al soggetto per il quale l'acquisizione del servizio telefonico avrebbe costituito oggetto dell'attività propria di impresa, cioè il sostenimento di un componente negativo di reddito direttamente correlato alla produzione di materia imponibile.

Nel contempo, mediante l'adozione di tale correttivo, l'applicazione del citato art. 102 sarebbe stata correttamente circoscritta al committente finale del servizio di telefonia o dell'infrastruttura di rete, per il quale sarebbe valsa a pieno titolo la limitazione posta dalla norma menzionata, nell'eventualità che esso operi in esercizio di impresa o di arte e professione <sup>5</sup>.

## 5. La risposta dell'Agenzia delle entrate

In sede di formulazione della risposta al quesito propostole dal contribuente, l'Agenzia delle entrate ribadisce innanzitutto il concetto espresso nella citata risoluzione n. 320/E/2008, secondo cui solo se le spese telefoniche sono suscettibili di utilizzazione diversa da quella esclusivamente imprenditoriale i relativi costi sono deducibili in misura limitata secondo le regole fissate dall'art. 102, comma 9, del TUIR, giacché la deduzione limitata deve essere circoscritta alle spese «che concorrono in via indiretta allo svolgimento dell'attività propria dell'impresa e si prestino ad uso promiscuo».

Proprio avendo riguardo alla citata interpretazione, l'Agenzia sviluppa la portata di tale precisazione e specifica che «diversamente, sono esclusi dalla limitazione della norma i costi che costituiscono 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 realizzerebbe 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 integralmente 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 a ricavi di esercizio che concorrono alla determinazione del reddito».

In relazione, poi, alle spese telefoniche sostenute dal contribuente in nome proprio ma per conto di terzi, e a questi quindi riaddebitate dal contribuente stesso, l'Agenzia delle entrate precisa che «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'art. 102, ultimo comma, che troverà invece applicazione in capo alle società mandanti».

---

<sup>5</sup> A dimostrazione del fenomeno della doppia imposizione che si realizzerebbe ove non si tenesse conto della spesa telefonica effettivamente rimasta a carico del soggetto che realizza un'infrastruttura di rete, si consideri il seguente esempio (nel quale si ipotizza - per semplicità - che il cliente finale non eserciti attività commerciale e pertanto non deduca in alcuna misura il costo telefonico e non si tiene conto dell'IVA che grava sull'operazione di rifatturazione): costo del servizio telefonico 1.000, costo rifatturato 1.000. Risultato civilistico ZERO, risultato fiscale 200 (pari al 20% delle spese telefoniche). Ove il cliente finale acquisisca direttamente il servizio telefonico, senza quindi transitare per l'impresa realizzatrice dell'infrastruttura di rete, non si genererebbe materia imponibile in capo all'impresa medesima, in quanto essa non sosterebbe costi telefonici (parzialmente deducibili) eguagliati da ricavi di medesimo ammontare. In pratica, la mera interposizione di un soggetto di impresa ha creato materia imponibile anche in assenza di valore aggiunto, proprio per effetto della duplicazione di imposta di cui accennato.

Sta dunque nella capacità del contribuente, anche attraverso la tenuta di contabilità analitica e di commessa, determinare oggettivamente le spese telefoniche imputate per commessa e quelle afferenti gli acquisti per conto di terzi.

In base alla risposta, sarà infatti possibile tenere entrambe le cennate categorie di spese fuori dal calcolo degli oneri a deduzione limitata in base all'art. 102 del TUIR.

**Dott. Giovanni Mocci**