



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

*Roma, 22 maggio 2008*

**OGGETTO:** *Istanza di disapplicazione presentata ai sensi dell' art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – Deducibilità dei costi relativi ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico (art. 102, comma 9, del TUIR)*

#### **FATTISPECIE RAPPRESENTATA**

La società istante “ALFA S.p.a.” gestisce, dal 1 gennaio 2002, il servizio idrico integrato (“*costituito dall’insieme dei servizi pubblici di captazione, adduzione e distribuzione di acqua ad usi civili, di fognatura e depurazione delle acque reflue*” ai sensi dell’articolo 4, comma 1, lett. f), della Legge 5 gennaio 1994, n. 36) nei 57 Comuni appartenenti alle province di A, B, C, D ed E, compresi nell’Ambito Territoriale F n. 2 “G”.

Un’importante quota degli investimenti che la società è tenuta a realizzare, in conformità agli obblighi derivanti dal c.d. “Piano di Ambito” definito dall’autorità pubblica, attiene al c.d. “telecontrollo” degli impianti. Oltre agli investimenti già realizzati, l’aggiornamento del predetto Piano, approvato in data 27 novembre 2006, prevede un investimento complessivo da parte di ALFA S.p.a. negli strumenti di telecontrollo di euro 11.642.000 nel periodo 2005-2016, di cui euro 5.242.000 da realizzare entro il 2013.

Una componente essenziale del sistema di “telecontrollo” è rappresentata dalle c.d. “Remote Terminal Unit” (in breve RTU), unità periferiche, poste fisicamente nel sito che si desidera monitorare, aventi lo scopo di raccogliere, elaborare ed inviare dati ad un centro di elaborazione e che, in certi casi, possono svolgere anche attività di automazione locale, come ad esempio l’azionamento o l’arresto di una pompa in base al livello di un serbatoio.

Le predette RTU comunicano con gli elaboratori centrali utilizzando dei moduli GPRS o dei modem, i quali ultimi possono essere o meno integrati all’interno della RTU. Ciascuna RTU può adottare una tecnologia trasmissiva diversa a seconda delle diverse esigenze economiche o territoriali (quali, ad esempio, la scarsa copertura di una zona da parte di una determinata tecnologia).

In sintesi, un sistema di telecontrollo può essere schematizzato come segue:

- grandezza fisica da controllare a distanza (portata, pressione, livello, ecc.) o dispositivo da azionare a distanza (pompa, valvola, saracinesca, ecc.);
- RTU (Remote Terminal Unit): dispositivo che registra, colleziona e elabora i dati in arrivo dal misuratore;
- canale di comunicazione tra RTU e uno o più server centrali;
- vari operatori che attraverso il loro PC sono collegati al server centrale e dunque hanno la possibilità di verificare le grandezze fisiche di interesse, di intervenire in caso di allarmi o di azionare dispositivi a distanza.

I componenti principali di una RTU sono:

- una scheda CPU
- uno o più dispositivi di I/O (Input/Output)

- un alimentatore
- uno o più modem e/o moduli GPRS

La CPU (Central Processing Unit) è una scheda basata su un microprocessore, che si può immaginare come il “cervello” dell’intero apparato.

Questo componente, nel quale risiede “l’intelligenza” della RTU, durante il funzionamento standard colloquia con tutte le schede comunicazione di Input/Output che ricevono e trasmettono i dati da e verso l’impianto da monitorare.

Inoltre, dove richiesto, è possibile anche far gestire alla CPU delle procedure di automazione (in tal caso è proprio il microprocessore che decide quale comando inviare all’apparato - pompa, turbina, valvola, ecc. - dopo aver elaborato i dati acquisiti dagli strumenti in campo).

L’alimentatore, infine, è un apparato elettronico che serve a fornire energia alla RTU sottoforma di corrente continua.

Al costo rappresentato dalle quote di ammortamento dei beni strumentali destinati al telecontrollo - e quindi, agli ammortamenti delle suddette RTU - devono aggiungersi le spese di gestione e di esercizio dei medesimi, fra le quali assumono rilievo tanto le manutenzioni quanto le spese per l’utilizzo delle reti di comunicazione elettronica ad uso pubblico (linee telefoniche, reti GPRS, frequenze radio in concessione, rientranti nella definizione di cui alla lettera *gg*) del comma 1 dell’articolo 1 del codice delle comunicazioni elettroniche approvato con D.Lgs. 1 agosto 2003, n. 259), sulle quali viaggiano i segnali emessi o ricevuti dalle RTU.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Da quanto sopra illustrato emerge che le RTU (o terminali) svolgono funzioni complesse, non identificabili con la mera trasmissione del segnale elettronico; in altri termini, le stesse, più che “apparecchiature terminali per servizi di comunicazione ad uso pubblico” (articolo 102, comma 9, del TUIR), dovrebbero essere qualificate come più complesse periferiche per la raccolta e l’elaborazione di dati provenienti dagli impianti idrici o ad essi destinati.

Infatti, rinviando alla terminologia impiegata nella risoluzione n. 104/E del 17 maggio 2007, lo strumento “indispensabile per il collegamento” sembra essere esclusivamente il modem o il modulo GPRS.

Tuttavia, quando tali ultimi componenti sono integrati nella RTU, formando con essa un bene inscindibile, allora la RTU sembra assumere anche natura di terminale per la trasmissione a distanza dei dati raccolti ed elaborati, generando in tal caso, per il contribuente, margini di incertezza in ordine all’appartenenza della stessa alla categoria delle “attrezzature terminali” cui fa riferimento il menzionato articolo 102, comma 9, del TUIR (nel caso in cui la RTU non sia dotata, invece, di un modem integrato, il modem esterno, alla luce della risoluzione 104/E citata, rientrerebbe senz’altro nel campo di applicazione dell’articolo 102, comma 9).

A parere dell’istante, alcune incertezze possono sorgere anche in relazione ai costi per la concessione delle licenze per l’utilizzo dei ponti radio VHF/UHF e delle linee CDA/CDN, atteso che l’uso di tali frequenze e linee è riservato ai soli dati dell’utilizzatore, mentre non dovrebbero, invece, esservi dubbi sull’applicabilità della norma (articolo 102, comma 9, del TUIR) ai canoni per l’utilizzo delle utenze GPRS, impiegate per le RTU dotate del relativo modulo.

A prescindere dalla soluzione che si può dare agli aspetti interpretativi sopra ricordati, la società istante è in grado di dimostrare agli organi verificatori, in occasione di qualsiasi controllo:

- che sulle reti di comunicazione utilizzate per il sistema di telecontrollo (UHF/VHF, CDA/CDN, GPRS), viaggiano esclusivamente dati tecnici provenienti dalle RTU o ad esse diretti;

- che è possibile individuare univocamente la RTU sulla quale è installata una scheda per la trasmissione GPRS (cfr., p.es., elenco allegato delle SIM “X” installate sulle RTU, con relativi “numero di utenza cellulare” e ubicazione);

- che, conseguentemente, le fatture ricevute dai gestori delle linee CDA/CDN e delle reti GPRS, riferite alle singole utenze funzionali al sistema di telecontrollo, nonché i canoni per l’uso dei ponti radio, sono inerenti a servizi non suscettibili di utilizzo diverso dalla trasmissione di dati e che ciascuna di dette fatture è esattamente associabile al singolo impianto o gruppo di impianti oggetto di controllo a distanza (e viceversa).

In altri termini, i costi e le spese sostenuti per le attrezzature e per i servizi di comunicazione elettronica, impiegati in riferimento al sistema di telecontrollo degli impianti idrici, sono utilizzati esclusivamente per le finalità loro proprie, non essendo possibile, in considerazione delle specificità tecniche sopra descritte, ipotizzarne, anche in astratto, un impiego diverso da quello della trasmissione di dati inerenti lo stato degli impianti.

Alla luce di quanto evidenziato, l’istante ritiene che, nella particolare fattispecie del proprio sistema di telecontrollo degli impianti idrici, non possono verificarsi gli effetti elusivi al cui contrasto è finalizzata la disposizione di cui all’articolo 102, comma 9, del TUIR e della quale, nei limiti ed alle condizioni illustrate nella presente istanza, si chiede quindi la disapplicazione.

**PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il comma 8 dell'articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede che le *“norme tributarie le quali, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi”*.

Detta norma introduce un principio di civiltà giuridica e di pari opportunità tra fisco e contribuenti, in considerazione del fatto che il sistema normativo delle imposte dirette si è arricchito negli ultimi anni di norme antielusive specifiche che pongono limitazioni a determinati comportamenti, al fine di evitare fenomeni di abuso.

Tali norme, che impediscono o limitano particolari scelte del contribuente, possono, in taluni casi, penalizzare situazioni nelle quali gli effetti elusivi che il sistema vuole contrastare non possono in concreto verificarsi.

A fronte di una tale evenienza viene data al contribuente la possibilità di ottenere la “disapplicazione” delle disposizioni tributarie, a condizione che lo stesso fornisca la dimostrazione che, nella fattispecie concreta prospettata, gli effetti elusivi che la norma intende contrastare non possono verificarsi.

In merito alla richiesta, avanzata dalla società istante, di disapplicazione del comma 9 dell'articolo 102 del TUIR, con riferimento alla fattispecie descritta in istanza, la scrivente ritiene che quest'ultima disposizione non sia suscettibile di essere disapplicata, in quanto assume la funzione di norma di “sistema” e non di norma antielusiva specifica.

Al riguardo occorre svolgere le seguenti considerazioni.

La legge finanziaria 2007 (legge 27 dicembre 2006, n. 296), con le disposizioni contenute nell'articolo 1, commi da 401 a 403, è intervenuta a modificare il trattamento fiscale, 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, l'attuale formulazione dell'articolo 102, comma 9, del TUIR ammette, per le imprese, la deducibilità, nella misura dell'80 per cento, 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”*.

In proposito giova ricordare che la norma in origine - e fino al periodo d'imposta 2006 - prevedeva una deducibilità, in misura pari al 50 per cento, delle spese e degli altri componenti negativi relativi alle *“apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di concessione governativa”* (vale a dire telefoni cellulari e radiotelefoni).

La relazione illustrativa al decreto legge 13 maggio 1991, n. 151, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 1991, n. 202, (che aveva introdotto quest'ultima disposizione nel nostro ordinamento tributario) ha evidenziato che l'esigenza di inserire una siffatta norma nell'ambito del TUIR è stata dettata dalla circostanza che l'utilizzo di tali apparecchi, attese le loro peculiari caratteristiche tecniche, oltre ad essere destinato all'esercizio di attività produttive di reddito, si presta potenzialmente a soddisfare anche esigenze e necessità personali degli utilizzatori.

La medesima *ratio* si può ricollegare anche alla vigente disposizione del TUIR, che ha esteso il limite di deducibilità agli oneri relativi a tutte le *“apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico”*, elevando detto limite dalla misura del 50 per cento all'80 per cento.

Come già chiarito dalla scrivente nella risoluzione n. 190/E del 27 luglio 2007 (in relazione ad una richiesta di disapplicazione della norma contenuta nell'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR), la *ratio* sottostante alla previsione di una deducibilità *a forfait* di determinati costi, tra i quali vanno senz'altro ricompresi anche quelli menzionati nel comma 9 dell'articolo 102

citato, “è riconducibile alla volontà del legislatore di evitare un “evasivo” utilizzo privatistico del bene”.

Considerata la difficoltà, sul piano operativo, di verificare l’eventuale “uso promiscuo” e di quantificare il reale utilizzo di determinati beni per lo svolgimento dell’attività d’impresa, il legislatore tributario ha - *ab origine* e con forza di presunzione assoluta - operato la scelta, più pragmatica, di “forfetizzare” l’inerenza relativamente ai costi connessi all’acquisto ed alla gestione dei medesimi, prevedendo per tali costi una deducibilità limitata.

Una volta operata tale scelta, il legislatore prescinde dalla circostanza dell’effettiva destinazione - ed in quale misura - del bene per finalità strettamente connesse con l’esercizio d’impresa.

In tale ottica non è compatibile, pertanto, la “prova contraria”, ossia la possibilità per il contribuente di dimostrare, nel caso specifico, l’esclusiva destinazione del bene allo svolgimento dell’attività imprenditoriale.

Per quanto sopra considerato, a parere della scrivente, non ricorrono i presupposti per qualificare la disposizione in esame come norma antielusiva specifica, ed in quanto tale suscettibile di essere disapplicata ai sensi dell’articolo 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. n. 600 del 1973.

In merito, infine, alle problematiche connesse all’individuazione dei presupposti di applicazione della norma (in particolare, se gli strumenti citati nell’istanza possano o meno considerarsi “*apparecchiature terminali*” di cui all’articolo 102, comma 9, del TUIR, ovvero configurare o meno “*servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico*” richiamati dalla norma stessa), si precisa che le medesime attengono a profili di natura valutativa che non rientrano nelle prerogative esercitabili dalla scrivente.

\*\*\*

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.