

PRIMO PIANO

Imposte dirette

DEDUZIONI FORFETARIE

INERENZA dei COSTI

di Emanuele Rossi

Con il co. 401, dell'art. 1, L. 27.12.2006, n. 296 (Finanziaria 2007), il Legislatore ha sostituito il co. 9, dell'art. 102, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5202], riformulando, in tema di imposte dirette, la disciplina fiscale dei **costi di telefonia**; in breve, non rileva più il tipo di utenza (fissa o mobile) cui tali costi si riferiscono ma viene prevista, a riguardo, un'unica soglia di **deducibilità**, pari all'**80%** del componente negativo di reddito transitato a conto economico.

La rilevanza del solo 80% del componente negativo di reddito transitato a Conto economico costituisce una sorta di **forfetizzazione di inerenza del costo** sostenuto dall'impresa.

O meglio, al fine di poter dedurre il **costo** sostenuto per il servizio prestato dalla **compagnia telefonica**, fissa o mobile, un'impresa, prima deve verificare che tale costo sia inerente l'attività svolta e poi, verificata l'inerenza, ne deve **recuperare a tassazione** una parte, in quanto, per lo Stato, un **20%** è da ricondurre comunque, per presunzione assoluta, a fini extra-imprenditoriali.

Tale *modus operandi*, non costituisce un caso isolato, giacché sono presenti, nel D.P.R. 917/1986, altre disposizioni che limitano la **deduzione del costo** sostenuto mediante percentuali forfetarie (si veda l'art. 96 [CFF ② 5196] per gli **interessi passivi**, o l'art. 164 [CFF ② 5264] per quanto riguarda i **costi auto**).

Come avremo modo di spiegare, tali **limitazioni** non provengono da **norme di carattere antie-**

lusivo, cosicché non è possibile chiederne una **disapplicazione** mediante presentazione di apposito interpello all'Agenzia delle Entrate.

La stessa Agenzia, però, con la R.M. 24.7.2008, n. 320/E, fornisce un'importante apertura, affermando che, anche non ricorrendo all'istituto dell'**interpello**,

I costi delle linee telefoniche di reti aziendali utilizzate esclusivamente a fini imprenditoriali sono completamente deducibili

il contribuente può dedurre, secondo l'**ordinario criterio** di inerenza, il **costo** sostenuto (il caso oggetto di interpello riguardava, appunto, costi di telefonia), quando sia relativo a **beni**, «non suscettibili, in virtù delle proprie **specificità tecniche**, di essere utilizzati per **finalità diverse da quelle esclusivamente imprenditoriali**».

NORME ANTIELUSIVE e NORME ANTIEVASIVE

Come accennato poco sopra, le norme che dispongono la **deduzione forfetaria** di alcuni **costi** (nello specifico, il co. 9, dell'art. 102, D.P.R. 917/1986, per quanto riguarda i costi di telefonia) non

possono essere disapplicate, mediante presentazione di un'istanza di interpello ai sensi del co. 8, dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6337a], in quanto, secondo l'Amministrazione, queste non sono norme a **carattere antielusivo**, bensì «**norme di sistema**» a carattere antievasivo.

Prima di procedere ad esaminare tale ultimo aspetto, si ritiene opportuno ripercorrere brevemente la disciplina delle **norme antielusive** ed i rimedi posti dall'ordinamento a difesa delle **operazioni virtuose** concluse dai contribuenti.

Ai sensi del co. 1, dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973, «**sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti**».

Tale **inopponibilità** non ha carattere generico ma riguarda, nello specifico, le **operazioni** tassativamente previste nel co. 3 dello stesso articolo (fusioni, scissioni, trasformazioni, ecc.); in pratica, quando il **contribuente** compie una delle **operazioni** di cui al co. 3, per le quali, gli **organi verificatori** intravedono un **aggiramento di norme tributarie** volto all'**indebito risparmio fiscale** (ad esempio, esecuzione di una scissione non proporzionale del compendio immobiliare la quale cela, secondo l'Amministrazione, una più onerosa assegnazione di beni

ai soci), l'Agenzia può intervenire, ⁽¹⁾ disconoscendo il **negozio** effettuato e procedendo altresì ad accertare le **maggiori imposte** (e sanzioni) dovute, in riferimento alle disposizioni eluse (nell'esempio, il maggior carico fiscale connesso alla destinazione a fini extra-impresariali di beni facenti parte del compendio aziendale).

Onde evitare le pesanti conseguenze, dovute ad un **disconoscimento** dell'operazione effettuata da parte dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente si può cautelare, però, ottenendo il **preventivo benessere** della stessa Amministrazione, mediante la presentazione di **interpello**, ai sensi dell'art. 21, L. 30.12.1991, n. 413 [CFF ② 6607]. ⁽²⁾

Tale forma di **interpello** consente al **contribuente** di ricevere, in via preventiva, un **parere** (positivo) dall'Amministrazione finanziaria riguardo al caso concreto che si intende porre in essere, avente ad oggetto: ⁽³⁾

- le **disposizioni** contenute negli artt. 37, co. 3, e 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6337 e 6337a];
- la **qualificazione** di determinate **spese**, sostenute dal contribuente, tra quelle di **pubblicità** e **propaganda** ovvero tra quelle di **rappresentanza**. ⁽⁴⁾

Come si nota, l'ambito applicativo dell'interpello, presentato ai sensi dell'art. 21, L. 413/1991,

è circoscritto ai casi **tassativamente** previsti dal co. 2, dello stesso articolo; nel D.P.R. 917/1986, però, sono presenti altre **norme di carattere antielusivo** che, sebbene non contemplate nell'art. 21, necessitano una **disapplicazione**, onde evitare il danneggiamento di quanti, compiendo una determinata operazione, non lo fanno in malafede.

Un esempio, in tal senso, può essere il **vincolo** al **riporto** delle **perdite fiscali** in caso di **fusione**, stabilito dal co. 7, dell'art. 172, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5272].

Quanti, compiendo un'operazione di fusione, incappano nei limiti di cui alla norma citata (ad esempio, mancato superamento del test di vitalità), possono, ai sensi del co. 8, dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973, ottenere la **disapplicazione** della **norma antielusiva** in questione, dimostrando che, dietro l'operazione posta in essere, non si cela il mero commercio di una «**bara fiscale**», ma una **strategia aziendale** volta al miglioramento della situazione economico-finanziaria.

Dispone, a riguardo, il co. 8 del citato art. 37-bis che: «*le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qua-*

lora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi».

Punto focale dell'interpello cd. **preventivo/disapplicativo** è appunto la difesa delle posizioni soggettive maturate in capo al contribuente; come vedremo, è da qui che l'Agenzia parte, per difendere la tesi dell'**inapplicabilità** dell'**interpello** ex co. 8, dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973, alle **norme di sistema** che limitano la **deduzione** di talune componenti di reddito.

Infine, un ultimo tipo di interpello, è quello cd. **interpretativo**, previsto dall'art. 11, L. 27.7.2000, n. 212 [CFF ② 7120m] (Statuto del contribuente).

Tale interpello ha lo scopo di rendere edotto il contribuente circa la **corretta interpretazione** di una norma, qualora vi siano **obiettive condizioni di incertezza** riguardo alla sua applicazione.

La soluzione fornita dall'Agenzia ha valenza circoscritta al caso specifico prospettato dal contribuente, ma può trovare **efficacia generale**, quando il suo contenuto viene trasfuso in una risoluzione o in una circolare.

L'interpello ex art. 11, L. 212/2000 viene spesso utilizzato dal Legislatore, anche quale mezzo per la concessione di specifiche **agevolazioni tributarie** (vedi bonus aggregazioni ex L. 296/2006).

⁽¹⁾ Previa richiesta di chiarimenti al contribuente, ai sensi del co. 4 dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6337a].

⁽²⁾ Ancora in vigore, ai sensi della C.M. 27.6.2007, n. 40/E, anche se è stato soppresso il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, per opera del D.L. 4.7.2006, n. 223, conv. con modif. dalla L. 4.8.2006, n. 248. In sostanza, possono ancora essere presentati interPELLI all'Amministrazione, ai sensi dell'art. 21, L. 413/1991 [CFF ② 6607], ma non vi è più la possibilità di una riesamina di questi, da parte del Comitato consultivo. Presentato l'interpello, se a questo non segue una risposta positiva da parte dell'Amministrazione, il parere si intende negativo. Con le conseguenze del caso, come quella, in caso di contenzioso, dell'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente.

⁽³⁾ Art. 21, co. 2, L. 413/1991.

⁽⁴⁾ L'ottenimento di tale qualificazione ha perso di importanza, a seguito della riformulazione dell'art. 108, D.P.R. 917/1986, ad opera del co. 33, dell'art. 1, L. 24.12.2007, n. 244 (Finanziaria 2008). Per effetto di tali modifiche, il trattamento fiscale delle spese di rappresentanza viene equiparato a quello previsto per le spese di pubblicità, sottoponendone la deducibilità al rispetto di determinati requisiti di inerenza e congruità, i quali verranno stabiliti da un apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (ad oggi non ancora emanato).

PRIMO PIANO

	TIPO	FONTE	AMBITO
Interpello	preventivo	art. 21, L. 413/1991	disposizioni contenute negli artt. 37, co. 3, e 37-bis, D.P.R. 600/1973
	preventivo/disapplicativo	art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973	disposizioni antielusive che colpiscono posizioni soggettive
	interpretativo	art. 11, L. 212/2000	interpretazione norme – concessione agevolazioni

NORME ANTIABUSO

Come visto in precedenza, l'**interpello** può essere presentato, ogni qualvolta un **contribuente** intenda **difendere** una **posizione soggettiva**, maturata o maturanda, dalla «cieca» applicazione di una norma a carattere antielusivo.

Siccome il co. 8, dell'art. 37-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF 5264], dispone che possono essere disapplicate le norme che, tra l'altro «(...) **limitano deduzioni** (...) o **altre posizioni soggettive**», alcuni operatori, identificando in generale il **diritto soggettivo** con il **diritto** alla **deduzione**, hanno presentato **istanza di interpello** anche nei confronti di quelle **norme** che, più che limiti specifici, pongono **limiti di carattere generale** alla deduzione di talune componenti di reddito.

Con distinte istanze di interpello, è stata richiesta, in particolare, la **disapplicazione** delle seguenti norme:

- art. 96, D.P.R. 917/1986 [CFF 5196], che disciplina i **limiti** alla **deduzione** degli **interessi passivi**; (5)
- art. 102, co. 9, D.P.R. 917/1986 [CFF 5202], in merito ai

limiti di **deduzione** che colpiscono i **costi di telefonia**; (6)

- art. 164, D.P.R. 917/1986 [CFF 5264], in merito ai **limiti di deduzione** che colpiscono i **costi auto**. (7)

In tutti i casi, l'Agenzia ha negato la **disapplicazione** al caso specifico delle norme di cui sopra, in quanto, i **limiti** alla **deduzione**, da queste previsti, non ledono la **posizione soggettiva** della **singola impresa promotrice** dell'interpello o di quante si riconoscono nel caso riportato nella risoluzione; precisamente, non può esserci **lesione** di alcuna **posizione soggettiva**, in quanto le limitazioni *de quo* nascono per porre **limiti di carattere generale** alla **deduzione di componenti negativi di reddito** legati a beni che, per loro natura, si prestano (a detta dell'Amministrazione) **fisiologicamente** ad utilizzi **estranei** all'**esercizio d'impresa**.

Secondo l'Agenzia, quindi, tali **limitazioni** alla **deduzione** hanno il carattere di **norme di sistema** che, derogando all'**ordinario criterio di inerenza** (8) mediante **forfetizzazione del costo riconosciuto**, permettono all'Erario di compensare con la ripresa fiscale il **minor gettito** derivante dal

mancato pagamento delle imposte relative all'**utilizzo extra-imprenditoriale** del bene. Dunque, il discorso sembrerebbe chiuso; invece con la R.M. 320/E/2008, richiamata all'inizio, giunge a sorpresa un'apertura da parte dell'Agenzia che potrebbe modificare tale impostazione.

APERTURA dell'AGENZIA con la R.M. 24.7.2008, n. 320/E

Il caso prospettato dal contribuente è quello di una società operante nel campo dei servizi di *Information & Communication Technology* resi a banche, società finanziarie ed aziende industriali. Nell'esercizio della propria **attività**, detta società si avvale di **linee telefoniche** che vengono utilizzate «*in via esclusiva per la trasmissione alle banche clienti dei dati loro necessari per l'erogazione dei servizi bancari*».

Vista tale **esclusività** che impedisce di fatto ogni **accesso** dall'**esterno** ma consente solamente lo **scambio di informazioni** tra i soli **utenti autorizzati** alla trasmissione dei dati, la società istante chiede che tali **costi di telefonia** possano concorrere per **intero** alla **formazione del red-**

(5) R.M. 268/E/2008.

(6) RR.MM. 214/E/2008 e 320/E/2008.

(7) RR.MM. 190/E/2007 e 231/E/2007.

(8) Tra l'altro, a dispetto di quanto avviene per l'Iva (con il co. 2 dell'art. 19, D.P.R. 633/1972 [CFF 119]), in tema di imposte dirette, non vi è una norma di diritto positivo che subordini la deduzione del costo, al rispetto del requisito di inerenza. Infatti, il co. 5 dell'art. 109, D.P.R. 917/1986 [CFF 5209], più che un criterio di inerenza, prevede un *pro - rata* di deducibilità.

PRIMO PIANO

dito, a dispetto dei limiti di deduzione sanciti dal co. 9, dell'art. 102, D.P.R. 917/1986 [CFF ② 5202] (il quale prevede, come visto in precedenza, la sola **rilevanza dell'80% del costo sostenuto**).

In risposta al quesito posto dal contribuente, l'Agenzia fornisce un'importante apertura.

Pur ricordando il precedente parere reso con la R.M. 22.5.2008, n. 214/E, con il quale veniva sancito il principio secondo cui l'art. 102, co. 9, D.P.R. 917/1989 non è suscettibile di disapplicazione ai sensi dell'art 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6337a], in quanto disposizione avente il carattere di «**norma di sistema**» e, come tale, non riconducibile alla categoria delle **norme antielusive specifi-**

che, l'Agenzia delle Entrate è dell'idea che qualora le «apparecchiature terminali», in virtù delle proprie specificità, non siano suscettibili di **utilizzazioni diverse** da quelle **imprenditoriali**, i relativi **costi** andranno **dedotti** secondo le **ordinarie regole** dettate in materia di **determinazione del reddito d'impresa**.

Ciò vuol dire, in altre parole, che i **costi** derivanti dall'**utilizzo di apparecchiature** che non consentono un **utilizzo diverso** da quello **esclusivamente imprenditoriale** non soggiacciono ai limiti della norma di sistema di cui al co. 9, dell'art. 102, D.P.R. 914/1986, ma concorrono alla formazione del reddito secondo l'**ordinario criterio di inerenza**, anche

per un importo pari al 100% del loro ammontare.

Tale pronuncia permette di «oltrepassare il muro alzato» dall'Agenzia delle Entrate sulla proponibilità dell'interpello, con la conseguenza che i **contribuenti**, ogni qual volta avranno la possibilità di **dimostrare un uso esclusivo del bene** soggetto a **deduzione parziale**, potranno procedere a dedurre **interamente** i relativi **componenti di reddito** transitati a conto economico, anche in **assenza del preventivo consenso** da parte dell'Amministrazione; ciò, sia per quanto riguarda le **apparecchiature telefoniche**, sia per quanto riguarda gli **altri beni** soggetti a **deduzione limitata**, quali le autovetture.

CFF ① – CFF ② : vedi CODICI FISCALI FRIZZERA n. 1 o n. 2

**UNIONE GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MACERATA E CAMERINO
CORSO BASE SU NON PROFIT E COOPERAZIONE**

**GLI ENTI NON PROFIT
DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE**

Giovedì 27 novembre 2008

Civitanova Marche

15.00	Giuseppe Contigiani Presidente Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Macerata e Camerino. Apertura dei lavori	16.45	Coffee Break
15.15	Orietta Zagaglia Gli enti non profit: disciplina civilistica e fiscale	17.00	Giorgio Gentili Associazioni sportive e società sportive dilettantistiche: disciplina civilistica e fiscale
16.00	Sebastiano Di Diego Le Onlus e le imprese sociali: disciplina civilistica e fiscale	17.40	Simone Longhi Gli enti ecclesiastici
		18.25	Tavola rotonda Coordinatore: Alessandro Rossi
		19.00	Chiusura dei lavori