

Risposta n. 71/2026

OGGETTO: Deducibilità delle spese per i servizi di telefonia fissa, mobile e di trasferimento dati ai sensi dell'art. 102, comma 9, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR)

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.p.A. (di seguito "Alfa", "Istante" o "Società") è una società a responsabilità limitata di diritto italiano controllata dal Gruppo Alfa che fornisce servizi informatici e di global procurement a supporto delle altre società del Gruppo.

In ordine alle modalità di svolgimento della propria attività, l'Istante riferisce di operare per mezzo di un head office sito in Italia e di cinque stabili organizzazioni rispondenti ai criteri di cui all'articolo 11 del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del Consiglio, localizzate rispettivamente in XXXX.

Nell'ambito del modello organizzativo della Società, i servizi resi in favore di altre società del Gruppo - stabilite fuori dall'Italia - sono forniti da ciascuna stabile organizzazione di Alfa, collocata nello Stato del committente, sulla base di contratti aventi ad oggetto, fra l'altro, l'attività di sviluppo, fornitura e assistenza di servizi IT infrastrutturali.

Tali contratti, di durata ultrannuale e definiti Master service agreement (di seguito "MSA") sono standardizzati per tutti i clienti italiani ed esteri del Gruppo Alfa che ne usufruiscono e hanno ad oggetto rispettivamente servizi (i) IT infrastrutturali e di sicurezza informatica, (ii) servizi applicativi e (iii) procurement.

Tra i servizi IT infrastrutturali e di sicurezza informatica rientrano, altresì, quelli di telefonia fissa, mobile e trasmissione dati (servizi di telefonia) forniti ai clienti del Gruppo.

In particolare, l'head office fornisce i servizi direttamente alle società italiane del Gruppo, mentre le stabili organizzazioni collocate all'estero erogano i medesimi servizi in favore delle società estere del Gruppo Alfa, ciascuna utilizzando direttamente le proprie risorse umane e i propri mezzi tecnici e acquistando in proprio i servizi necessari.

L'Istante precisa che una quota delle spese per i servizi di telefonia costituisce per i fornitori (head office e stabili organizzazioni) un costo destinato all'utilizzo proprio (c.d. quota di autoconsumo) che, al pari di ogni altro fattore produttivo, contribuisce solo indirettamente allo svolgimento dell'attività propria dell'impresa. La rimanente quota dei servizi di telefonia (c.d. quota con "finalità imprenditoriale"), invece, viene acquisita allo scopo di essere integrata in un servizio complesso erogato ai clienti, generando quindi

direttamente ricavi di esercizio che concorrono alla determinazione del reddito della società.

A tal proposito, l'Istante sottolinea che, anche con riferimento alle stabili organizzazioni estere, è impiegato un sistema di separazione analitica dei costi per i servizi afferenti alla quota di autoconsumo da quelli afferenti alla quota con "finalità imprenditoriale" che confluiscono nel computo del corrispettivo per i servizi erogati ai clienti esteri. In particolare, viene precisato che la Società ha implementato un processo di Service Pricing, tramite il quale viene definito il prezzo dei servizi posti in essere verso i clienti. Più in dettaglio i costi sostenuti vengono allocati al cliente di riferimento in base a specifici driver tecnici che permettono di identificare in maniera puntuale la quota di consumo riferita a ciascun cliente.

Sotto il profilo delle imposte dirette, la Società riferisce di applicare il principio della tassazione mondiale (c.d. worldwide income taxation principle) per effetto del quale i redditi, ovunque prodotti, sono soggetti a tassazione secondo l'articolo 165 del TUIR. Pertanto, anche i costi sostenuti e i ricavi realizzati dalle stabili organizzazioni concorrono interamente alla formazione del reddito imponibile in Italia secondo i principi stabiliti dal TUIR. Al riguardo, l'Istante precisa di non aver optato per l'applicazione della disciplina della branch exemption (BEX).

Tanto premesso, l'Istante ritiene che sussistano obiettive condizioni di incertezza in merito al corretto trattamento tributario da applicare alle spese per i servizi di telefonia sostenute dalle stabili organizzazioni all'estero di Alfa S.p.A. con riferimento a quanto previsto dall'articolo 102, comma 9, del TUIR, così come modificato dall'articolo 1, comma 401, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria per il 2007).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Le spese per i servizi di telefonia in parola sono sostenute dall'Istante (dalla casa madre e, come detto, dalle proprie stabili organizzazioni all'estero) in parte per finalità di utilizzo proprio (cosiddetta quota di autoconsumo) e in parte allo scopo di essere integrate in un servizio complesso erogato ai clienti generando, quindi, direttamente ricavi di esercizio che concorrono alla determinazione del reddito della società (cosiddetta quota con "finalità imprenditoriale").

I dispositivi fissi, mobili o delle reti per il trasferimento dati, afferenti alla cosiddetta quota con "finalità imprenditoriale", sono quindi utilizzati in via esclusiva dai dipendenti dei clienti, e non anche dai dipendenti di Alfa S.p.A. (o delle proprie stabili organizzazioni), potendosi, in relazione ad essi, escludere ab origine qualsiasi utilizzo promiscuo.

L'Istante ritiene, pertanto, di poter escludere le spese per servizi di telefonia, con riferimento alla sola quota "con finalità imprenditoriale", dal campo oggettivo di applicazione dell'articolo 102, comma 9, TUIR. Ciò in quanto non sussisterebbe la possibilità di un utilizzo promiscuo in capo alla società Alfa S.p.A. (ovvero di un impiego differente e ulteriore rispetto a quello per finalità imprenditoriale) dal momento che dette spese sono sostenute esclusivamente per ottenere direttamente ricavi integralmente imponibili.

Conformemente a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 320/E del 2009, i componenti negativi sostenuti per l'acquisto di servizi di telefonia direttamente impiegati per fornire servizi ai clienti esteri sono quindi da considerarsi

deducibili secondo le regole ordinarie dettate in materia di determinazione del reddito d'impresa, in applicazione del principio di inerenza e di correlazione tra i costi e i ricavi.

L'Istante fa, infine, presente che, ove si propendesse per la tesi che assoggetta a deduzione parziale i costi per servizi di telefonia impiegati esclusivamente con finalità imprenditoriale all'estero al fine di generare ricavi integralmente imponibili in Italia (in base al principio della worldwide income taxation), si verrebbe a creare una disparità di trattamento rispetto ai contribuenti italiani che, trovandosi nella medesima situazione, abbiano invece optato per il meccanismo della Branch Exemption (BEX). Infatti, in tal caso, tanto i costi sostenuti per l'erogazione dei servizi ai clienti, quanto i relativi ricavi, sarebbero integralmente rilevanti solo nel Paese estero di residenza della stabile organizzazione, senza che si produca alcun impatto sulle imposte dichiarate in Italia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente interpello viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

L'articolo 102, comma 9, del TUIR, così come modificato dall'articolo 1, comma 401, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, (Legge finanziaria per il 2007), prevede 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. La percentuale*

di cui al precedente periodo è elevata al 100 per cento per gli oneri relativi ad impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da parte di imprese di autotrasporto limitatamente ad un solo impianto per ciascun veicolo".

Prima delle modifiche apportate dalla Legge finanziaria del 2007, il regime di parziale indeducibilità interessava le sole spese sostenute per servizi di telefonia mobile, per le quali la norma fissava una soglia di deducibilità del cinquanta per cento; questa percentuale è stata, successivamente, elevata all'ottanta 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).

Con la norma in parola, il legislatore ha dunque inteso limitare ab origine e con forza di presunzione assoluta la rilevanza fiscale dei costi sostenuti per l'acquisto e la gestione delle apparecchiature terminali 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.

Conseguenza di tale scelta operativa è che, in presenza di apparecchiature suscettibili di utilizzazione promiscua e, dunque, capaci di generare costi allo stesso tempo personali e imprenditoriali, troverà applicazione il limite alla deducibilità previsto dal legislatore, senza possibilità di effettuare alcuna valutazione in ordine alla circostanza della loro effettiva destinazione a finalità strettamente connesse all'esercizio dell'attività d'impresa.

Ciò posto, con la Risoluzione n. 320/E del 24 luglio 2008, il cui contenuto è stato richiamato nella successiva Risoluzione n. 162/E del 18 giugno 2009, l'Agenzia

delle Entrate ha chiarito che, allorché 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.

Allo stesso modo e coerentemente con quanto poc'anzi illustrato, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che restano altresì assoggettati al più favorevole regime di deducibilità integrale i costi per telefonia, fissa e mobile, che costituiscono l'oggetto dell'attività d'impresa, in quanto direttamente afferenti a ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito (cfr. ex multis Risoluzione n. 162/E del 18 giugno 2009 e Risoluzione n. 320/E del 24 luglio 2008).

Diversamente opinando, si determinerebbe una ingiustificata penalizzazione in quanto il contribuente, per un verso, conseguirebbe proventi soggetti a tassazione integrale e, per altro verso, sosterebbe costi telefonici che risultano deducibili nel limite forfettario dell'80%, pur avendo essi direttamente concorso al conseguimento di ricavi integralmente tassati.

Al contrario, i costi che concorrono in via indiretta allo svolgimento dell'attività propria dell'impresa e che, come tali, si prestano ad un utilizzo promiscuo, restano assoggettati al regime di deducibilità parziale di cui all'articolo 102, comma 9, del TUIR.

Venendo, dunque, alla fattispecie illustrata dall'Istante, la Società afferma di essere in grado di individuare in maniera chiara e analitica i costi di telefonia, distinguendoli tra quota di costi per "autoconsumo" e quota di costi "con finalità imprenditoriale", intendendosi per tali i costi direttamente afferenti i ricavi dell'attività svolta dall'Head Office e dalle sue stabili organizzazioni. Ciò grazie a un servizio

di Service Pricing, per effetto del quale i costi sostenuti sono allocati al cliente di riferimento in base a specifici driver tecnici che permettono di identificare puntualmente la quota di consumo riferita a ciascun cliente.

Nel presupposto, non verificabile in sede di Interpello, che l'Istante sia in grado di distinguere, attraverso un analitico sistema di individuazione e classificazione dei costi, quelli che, al pari di ogni altro fattore della produzione, contribuiscono solo in via indiretta allo svolgimento dell'attività d'impresa (c.d. quota di autoconsumo) da quelli che, invece, concorrono direttamente al conseguimento dei ricavi, interamente tassati (c.d. quota con finalità imprenditoriale), si può concludere che, diversamente dai costi per autoconsumo, soggetti alle limitazioni previste dall'articolo 102, comma 9, del TUIR, le spese di telefonia fissa, mobile e trasmissione dati, costituenti costi per commessa da integrare nel complesso servizio reso ai clienti, non soggiacciono alle suddette limitazioni, qualora non suscettibili di uso promiscuo e direttamente afferenti ai ricavi di esercizio che concorrono alla determinazione del reddito.

Per quanto concerne il trattamento fiscale dei costi di telefonia sostenuti dalle stabili organizzazioni di Alfa S.p.A. aventi sede all'estero, si ritiene che - data per presupposta l'applicazione del Worldwide income taxation principle - per essi valgano le medesime conclusioni formulate per la casa madre italiana, con la conseguenza che risulteranno integralmente deducibili solo i costi utilizzati per produrre direttamente ricavi d'impresa che concorrono alla formazione del reddito della società, e non anche quelli rientranti nella quota di autoconsumo.

Resta inteso che, nel caso in cui dovessero emergere ulteriori elementi di fatto, rispetto a quelli rappresentati dal contribuente nella propria istanza, tali da far ritenere

che il riparto dei costi non risponda alle finalità assunte quali dirimenti ai fini in esame, troveranno applicazione anche nella fattispecie esaminata in questa sede, le limitazioni di cui all'articolo 102, comma 9, del TUIR. Si rammenta a tale proposito che l'istituto dell'interpello non può, per sua natura, essere utilizzato per il riscontro di situazioni di fatto le quali restano, pertanto, verificabili in sede di eventuale attività di controllo.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi forniti dall'Istante, nel presupposto delle loro veridicità e correttezza, e non si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito espressa richiesta da parte della Società.

**Per la Direttrice Centrale
Atto di delega RU 292186 dell'11 luglio 2025**

**IL CAPO SETTORE ad interim
(firmato digitalmente)**