



Roma 09 agosto 2007

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Oggetto: Istanza di interpello - Afa S.p.a. - Applicazione dei principi contabili internazionali - Deduzione di costi (sconti sulla vendita di telefoni cellulari) legati all'acquisizione ed alla fidelizzazione della clientela - Articoli 108 e 109 del TUIR

La società Alfa S.p.a. (di seguito, in breve, la "Società") ha formulato un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, concernente il corretto trattamento tributario applicabile ai costi conseguenti alla concessione di sconti sulla vendita di apparecchiature terminali (telefonini).

Quesito

La Società - che a partire dall'esercizio 2006 redige i conti annuali secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS - precisa che, nell'esercizio della sua attività di erogazione di servizi telefonici, effettua offerte promozionali al fine di acquisire e "fidelizzare" la clientela.

In particolare, nell'ambito dell'attività di gestione della telefonia mobile, la politica commerciale è posta in essere con offerte che prevedono:

- la vendita ai clienti di apparecchiature terminali (telefonini) a prezzi particolarmente vantaggiosi, operando uno sconto sul prezzo di vendita (che può risultare anche inferiore al costo di acquisto);
- la stipula di un contratto di servizio di durata biennale, che costituisce il vero e proprio servizio telefonico;

- l'applicazione di una penale, "di importo economicamente non insignificante", in caso di anticipata risoluzione del contratto.

L'offerta commerciale della Società, in sostanza, è realizzata, da un lato, rendendo appetibile l'acquisto dei telefonini e prevedendo, dall'altro, la stipulazione di contratti di fornitura di servizi telefonici di durata minima biennale con la contestuale previsione di una congrua penale come disincentivo alla risoluzione anticipata dei contratti stessi.

Fino all'esercizio 2005 la Società ha imputato il "differenziale negativo" (differenza tra il prezzo di vendita alla clientela dei telefonini ed il maggior costo di acquisto degli stessi) nel conto economico dell'esercizio in cui l'offerta era contrattualmente accettata dal cliente; con l'avvento dei principi contabili internazionali, la Società - sulla base del presupposto "che le combinazioni contrattuali debbano essere esaminate nella loro unitarietà funzionale ed economica" - iscriverà in bilancio, tra i costi capitalizzati, il predetto "margine negativo sulla vendita dei terminali" e lo farà concorrere alla formazione del risultato economico d'esercizio mediante "ammortamento in 24 mesi" (periodo pari, come detto, alla durata minima del rapporto di fornitura).

Tanto premesso, la Società chiede se tale impostazione contabile possa rilevare anche in ordine alla determinazione del reddito imponibile.

Soluzione prospettata dal contribuente

La Società - anche sulla base del parere formulato dal proprio revisore contabile - ritiene che la capitalizzazione del margine negativo, "in uno alle commissioni dovute alla rete di vendita", è da ricondurre alle previsioni del principio contabile IAS 38, relativo alla rilevazione delle attività immateriali.

Pertanto, intende dedurre dal reddito imponibile l'importo relativo al predetto margine negativo "nel corso del periodo in cui l'offerta perdura (il biennio)", in quanto costo correlato ai ricavi maturandi durante il contratto di servizio biennale.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il principio contabile IAS 38, al paragrafo 2, definisce un'attività immateriale come *“attività non monetaria identificabile priva di consistenza fisica e posseduta per essere utilizzata nella produzione o fornitura di beni o servizi, per affitto a terzi, o per fini amministrativi”*.

Trattasi di *“una risorsa:*

(a) controllata dall'impresa in conseguenza di eventi passati; e

(b) dalla quale sono attesi benefici economici futuri per l'impresa”.

In particolare, in ordine alla necessità che l'impresa abbia *“la capacità...di controllare i benefici economici futuri derivanti da un'attività immateriale”*, lo IAS 38, paragrafo 13, precisa che tale capacità *“trae origine, in genere, da diritti legali che sono tutelabili in tribunale. In assenza di diritti legali, è più difficile dimostrare che esiste controllo. Tuttavia, la tutela giuridica di un diritto non è una condizione necessaria per il controllo poiché l'impresa può essere in grado di controllare i benefici economici futuri in qualche altra maniera”*.

Così, in relazione alle attività immateriali riconducibili *“agli sforzi compiuti nel costruire le relazioni e la fedeltà commerciale con la clientela”*, lo IAS 38 chiarisce che *“in assenza di diritti legali a tutela, o altri mezzi di controllo, della fedeltà commerciale della clientela, l'impresa solitamente non ha un sufficiente controllo sui benefici economici derivanti dalle relazioni e dalla fedeltà commerciale tale da ritenere che gli elementi citati (portafoglio di clienti, quote di mercato, relazioni e fedeltà commerciali della clientela) soddisfino la definizione di attività immateriale”*.

Sul punto si rileva che, nel caso di specie, anche il descritto requisito del controllo dei flussi reddituali futuri ritraibili dall'attività immateriale posseduta e iscritta in bilancio sembra sussistere, in considerazione delle peculiari caratteristiche con cui è strutturata l'offerta commerciale predisposta dalla Società. Quest'ultima, infatti, subordina la vendita (a condizioni di particolare favore) del terminale al cliente alla contestuale sottoscrizione di un contratto di

servizio di durata biennale, prevedendo, inoltre, una penale a carico del cliente stesso qualora quest'ultimo receda dal contratto prima di tale termine.

Nella fattispecie *de qua*, in altri termini, la capacità della Società di controllare i flussi reddituali futuri derivanti dall'attività immateriale (*i.e.*, il margine negativo sulla vendita dei telefonini) risulta corroborata da una tutela di tipo contrattuale, come tale azionabile in sede giurisdizionale.

Lo stesso IAS 38, al paragrafo 79, prevede, inoltre, che *“il valore da ammortizzare di un'attività immateriale deve essere ripartito sistematicamente lungo il corso della migliore stima della vita utile”*.

Nel presupposto della rispondenza del trattamento contabile seguito dalla Società agli *standard* internazionali, si ricorda che, ai fini fiscali, la disciplina relativa alla deducibilità dei costi delle “attività immateriali” è contenuta:

- nell'articolo 103 del TUIR, in relazione all'ammortamento dei “*beni immateriali*” tassativamente ivi indicati;
- nell'articolo 108 del TUIR, relativamente alle “*spese relative a più esercizi*”.

Attesa la natura degli oneri pluriennali in questione (margine negativo sulla vendita dei terminali), si ritiene che debba farsi riferimento alle disposizioni del citato articolo 108 del TUIR; in particolare, il comma 3 di tale articolo - in relazione alle spese relative a più esercizi diverse dalle spese per studi e ricerche, dalle spese di pubblicità e propaganda e da quelle di rappresentanza (disciplinate nei commi 1 e 2 dello stesso articolo 108) - prevede la deducibilità delle stesse “*nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio*”.

La norma, come precisato nella risoluzione n. 240/E del 19 luglio 2002, conferisce rilevanza fiscale alla corretta qualificazione civilistica delle predette spese, con la conseguenza che le medesime saranno deducibili “*nella misura in cui...risultano imputate al conto economico relativo all'esercizio di competenza*”, in conformità a quanto prescritto dall'articolo 109, comma 4, del TUIR.

In conclusione, si concorda con la soluzione prospettata dalla Società, nel senso che, alla luce delle considerazioni sopra illustrate, non vi è ragione “per operare delle variazioni e per non lasciare inalterata, anche ai fini fiscali, la rappresentazione bilancistica”.