

Risposta n. 427/2022

OGGETTO: Articolo 88, comma 3, lettera b) del TUIR. Contributi in conto impianti.

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

QUESITO

La società ALFA S.r.l. (di seguito, "l'istante" o "la società"), in qualità di gestore ..., ha acquistato, nel 2012, un ramo d'azienda afferente all'attività di operatore di rete di alta frequenza digitale, costituito da un impianto di diffusione radiotelevisiva e di collegamento.

Nel rispetto della disciplina civilistica e fiscale, gli oneri sostenuti per l'acquisto della suddetta frequenza sono stati qualificati come immobilizzazioni immateriali e sono stati conseguentemente assoggettati ad ammortamento.

In attuazione della decisione (UE) 2017/899 del 17 maggio 2017, l'articolo 1, commi da 1032 a 1038 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (in breve «legge di stabilità 2018»), ha previsto una specifica procedura di rilascio delle frequenze, fissando precise scadenze temporali entro le quali effettuare la rottamazione delle stesse, pena la disattivazione coattiva degli impianti di diffusione.

Al fine di ristorare gli operatori di rete in ambito locale, obbligati a rilasciare le frequenze inerenti al servizio televisivo digitale terrestre, oggetto di diritto d'uso,

l'articolo 1, comma 1039, lettera *b*) della suddetta legge ha previsto l'erogazione di un indennizzo a loro favore.

La società rappresenta, inoltre, che il decreto interministeriale Mise - Mef del 27 novembre 2020 ha individuato, quali beneficiari dei suddetti indennizzi, *«tutti gli operatori di rete titolari di diritti d'uso in ambito locale, compresi i soggetti titolari di autorizzazioni temporanee, in regola con gli obblighi previsti dalle norme vigenti, che sono tenuti a liberare tali frequenze...[.], in anticipo rispetto alla scadenza prevista nel relativo diritto d'uso rilasciato dal Ministero e secondo le tempistiche previste»*.

La società ha ottemperato all'obbligo di rilascio anticipato delle frequenze e, a seguito di apposita istanza, con decreto n. ..., il Mise ha erogato alla medesima un indennizzo di importo pari ad Euro Ciò premesso, la società chiede di conoscere se le somme percepite a titolo di indennizzo debbano essere qualificate, ai fini fiscali, come ricavi di esercizio ai sensi dell'articolo 85 o come sopravvenienze attive ai sensi dell'articolo 88 del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società ritiene che l'indennizzo ricevuto nell'anno corrente debba essere qualificato come contributo in conto capitale, ai sensi dell'articolo 88, comma terzo del TUIR; conseguentemente, l'importo relativo costituirebbe reddito nell'esercizio in cui è stato incassato o in quote costanti nell'esercizio in cui è stato incassato e nei successivi esercizi, non oltre il quarto.

A supporto di tale interpretazione, la società richiama diverse sentenze della Corte di Cassazione, nelle quali sono stati espressi importanti principi relativi al tema. Sotto un primo profilo, la suddetta Corte ha precisato che il criterio fondamentale per la qualificazione giuridica della tipologia di contributo risiede nelle finalità per le quali esso è assegnato, in base alle intese contrattuali tra le parti. In particolare, i contributi in conto capitale sono indentificati nelle somme erogate senza una specifica

correlazione con beni strumentali singoli e identificati. Con un secondo argomento interpretativo, di natura analogica, la società intende dimostrare la sussumibilità, ai fini fiscali, dell'indennizzo ricevuto tra le sopravvenienze attive richiamando la disposizione di cui all'articolo 11-*bis* del decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69. La citata disposizione ha previsto l'erogazione di misure economiche compensative a favore di emittenti televisive locali, per il rilascio spontaneo delle frequenze, stabilito dal decreto Mise n. 20 del 2012, precisando che i suddetti indennizzi dovessero essere qualificati come contributi in conto capitale, ai sensi dell'articolo 88, comma terzo, lettera *b*) del TUIR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che non sono oggetto del presente né la coerenza delle sovvenzioni di seguito riportate con la disciplina comunitaria in materia di Aiuti di Stato né gli effetti sulla determinazione delle basi imponibili derivanti dalla cancellazione delle immobilizzazioni immateriali correlate ai costi sostenuti per l'ottenimento delle licenze, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 88, comma 3, lettera *b*) del TUIR include tra le sopravvenienze attive le liberalità e i contributi, esclusi i contributi di cui alle lettere *g*) ed *h*) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili, indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato.

In altri termini, in base alla predetta disposizione, sono considerate sopravvenienze attive i contributi in conto capitale, con esclusione dei contributi spettanti in base a contratto, dei contributi in conto esercizio, spettanti in base a norma di legge e di quelli previsti per l'acquisto di beni ammortizzabili. Tali proventi, qualificabili come sopravvenienze attive, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio di percepimento e nei

successivi, ma non oltre il quarto.

Al riguardo, si osserva che i contributi in conto capitale non sono correlati a specifici fattori produttivi (siano essi di esercizio che a fecondità ripetuta), consistendo piuttosto in un generico potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa beneficiaria e, di conseguenza, assumono rilevanza fiscale - come sopravvenienze - nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del percettore (cfr. sul punto Risoluzione n. 2/E del 22 gennaio 2010).

La suddetta finalità di potenziamento complessivo dell'apparato produttivo dell'impresa non è, pertanto, collegata all'obbligo di effettuare uno specifico investimento. Sotto tale profilo, i citati contributi in conto capitale si distinguono sia dai contributi in conto impianti, concessi specificatamente in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili, sia dai contributi in conto esercizio, aventi la finalità di abbattimento dei costi dell'esercizio.

La fattispecie sottoposta all'esame della scrivente riguarda l'inclusione del contributo percepito nell'anno corrente dalla società e previsto *ex lege* per il rilascio delle frequenze del digitale terrestre, tra i ricavi o come sopravvenienza attiva.

Come già precisato, si deve tenere presente che il criterio distintivo tra ciascun tipo di contributo consiste nella finalità per la quale viene assegnato, desumibile dalle singole leggi agevolative: i contributi in "conto capitale" sono finalizzati ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere di effettuare uno specifico investimento.

Sotto il profilo fiscale, dunque, con riguardo specifico ai contributi derivanti dalla legge, la loro natura determina il trattamento fiscale.

La lettera *b*) del comma 1039 della legge dispone, infatti, che *«Ai fini dell'attuazione dei commi da 1026 a 1046 è autorizzata la spesa di [...] gli importi di cui al presente comma sono utilizzati, in conformità alla normativa europea in materia di aiuti di Stato, per le seguenti finalità: [...]»*, lettera *b*), *«erogazione di indennizzo per gli operatori di rete in ambito locale che hanno rilasciato le frequenze per il*

servizio televisivo digitale terrestre oggetto di diritto d'uso».

Con il decreto del 27 novembre 2020 il MISE recante «*Definizione delle modalità operative e delle procedure per l'erogazione di indennizzi a favore di operatori di rete in ambito locale*» è stato precisato che «*A ciascuno dei soggetti beneficiari di cui all'art. 2 sarà corrisposto un indennizzo complessivo che consegue dalla somma della quota derivante dal numero di impianti legittimamente esercitati e della quota derivante dal numero di abitanti residenti nelle province cui il diritto d'uso o l'autorizzazione temporanea si riferisce*».

Ciò premesso, si ritiene che, nella fattispecie in esame, l'indennizzo percepito dalla società nel 2022 per la rottamazione obbligatoria delle frequenze del digitale terrestre sia qualificabile come contributo in conto capitale e, assumendo la qualifica fiscale di sopravvenienza attiva, concorra alla determinazione del reddito nell'esercizio in cui è stato incassato e nei successivi, ma non oltre il quarto.

A supporto di tale interpretazione concorrono una pluralità di elementi.

In primo luogo, dall'esame della disciplina regolativa del rilascio delle frequenze, emerge che il contributo in esame viene erogato per finalità che esulano dall'acquisto di beni ammortizzabili o dal sostenimento di costi dell'esercizio, essendo l'indennizzo erogato a fronte della coattiva cessazione del diritto d'uso delle frequenze per la trasmissione dei programmi, nell'ambito dell'erogazione del servizio digitale terrestre.

La sovvenzione, dunque, non risulta correlata al costo di acquisizione dei diritti qui in parola e, infatti, secondo quanto disposto con il summenzionato decreto è quantificata in base ad elementi presuntivi:

- numero di impianti legittimamente esercitati;
- numero di abitanti residenti nelle province cui il diritto d'uso o l'autorizzazione temporanea si riferisce.

Sotto un diverso profilo, la giurisprudenza di legittimità ha chiarito che i contributi in conto capitale sono contributi erogati per aumentare i mezzi patrimoniali dei soggetti beneficiari, senza che la loro corresponsione si correli all'onere

dell'effettuazione di uno specifico investimento (*cf.* Cass. Civile, Sez. V, Sent. n. 7950 del 2019; Cass. Civile, Sez. V, Ord. n. 33051 del 2019).

Inoltre, la qualificazione dell'indennizzo come contributo in conto capitale e la sussumibilità come sopravvenienza attiva può evincersi anche avendo riguardo a quanto espressamente disposto con l'articolo 11-*bis* del decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69. In tale contesto, infatti, per le somme erogate a titolo di compensazione per il volontario rilascio delle frequenze a carico delle emittenti televisive locali, il Legislatore ha stabilito che le stesse fossero da qualificare come «contributi in conto capitale».

In conclusione, alla luce delle suesposte argomentazioni, si ritiene che il contributo percepito nell'anno corrente dalla società e previsto *ex lege* per il rilascio delle frequenze del digitale terrestre debba qualificarsi come sopravvenienza attiva ai sensi dell'articolo 88, comma 3, lett. b) del TUIR, con la conseguenza che le somme in parola concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono state incassate (o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto).

Il presente parere 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.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)