Agenzia delle Entrate

Roma, 22 ottobre 2001

OGGETTO: Istanza di interpello n. ….2001, ai sensi dell'articolo 11, della legge n. 212 del 2000, presentato dal Signor …… in ordine all'assoggettabilità all'imposta sul reddito delle persone fisiche dei contributi di cui all'articolo 9-septies, della legge n. 608 del 1996.

Con istanza di interpello inoltrata ai sensi dell'articolo 11, della legge 27 luglio 2000, n. 212, indirizzata alla Direzione Regionale delle Entrate della ……, il Signor ……. ha chiesto di conoscere il parere in ordine all'assoggettabilità all'imposta sul reddito delle persone fisiche dei contributi di cui all'articolo 9-septies, della legge 28 novembre 1996, n. 608, che prevede misure straordinarie per la promozione del lavoro autonomo (c.d. prestito d'onore).

La presente risoluzione costituisce risposta all'istanza di interpello ed è fornita dalla scrivente Direzione centrale in ragione del carattere generale che riveste la questione.

Esposizione del quesito

L'istante, titolare di uno studio professionale, ha beneficiato della concessione dei contributi a fondo perduto di cui all'articolo 9-septies, comma 4, lettere a) e c), della legge n. 608 del 1996, per l'acquisto di beni strumentali pari a lire 29.980.320 (ricevuti in parte, in qualità di anticipo, nel 1999 e in parte a saldo nel 2000) e per le spese di gestione sostenute nel primo anno di attività, pari a lire 9.600.000, ricevuti nel febbraio 2001.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

In base alla soluzione prospettata con l'interpello, i predetti contributi a fondo perduto ricevuti, ai sensi della legge n. 608 del 1996, per l'acquisto di beni strumentali nonché quelli per le spese di gestione, dovrebbero ritenersi esclusi dall'imposta sul reddito delle persone fisiche in quanto tali somme non possono essere ricomprese nella voce "compensi" indicata nell'articolo 50 del TUIR.

Risposta dell'Agenzia al contribuente istante

L'articolo 9-septies della legge n. 608 del 1996 ha individuato misure straordinarie per la promozione del lavoro autonomo nelle regioni del Mezzogiorno, prevedendo, tra l'altro, la concessione di agevolazioni a favore dei soggetti il cui progetto, relativo all'avvio dell'attività autonoma, sia ritenuto valido da un punto di vista tecnico-economico. La selezione, il finanziamento e l'assistenza tecnica è affidato alla Società …….. S.p.a.

Le agevolazioni individuate consistono, tra l'altro, nella concessione:

a) di una somma, fino a trenta milioni di lire, a fondo perduto, per l'acquisto documentato, di attrezzature;
b) di una somma, fino a venti milioni di lire a titolo di prestito, restituibile in cinque anni con garanzie da acquisire sull'investimento, mediante iscrizione di privilegio speciale;

c) di una somma, fino a dieci milioni di lire, a fondo perduto, per spese di esercizio sostenute nel primo anno di attività;
d) di assistenza, mediante l'affiancamento di un *tutor* specializzato.

Al fine di stabilire se i contributi di cui alle precedenti lettere a) e c) possano assumere o meno rilevanza ai fini del reddito di lavoro autonomo, si richiama l'articolo 50 del TUIR, concernente la determinazione del reddito di lavoro autonomo, in base al quale il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei *compensi in denaro o in natura percepiti* nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle *spese sostenute* nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione.

I compensi che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo sono costituiti dalle erogazioni che i clienti corrispondono ai professionisti ed artisti nel periodo d'imposta considerato. Nella nozione di compenso vanno inclusi anche i proventi percepiti sotto forma di rimborsi di spese inerenti all'attività, con esclusione di quelli relativi a spese analiticamente dettagliata, anticipate in nome e per conto del cliente (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 58 del 18 giugno 2001, punto 2.2, concernente risposte ai quesiti forniti in occasione della videoconferenza del 30 gennaio 2001 e del convegno del 23 febbraio 2001 in materia di IRPEF e di IVA). Devono ritenersi, invece, esclusi dalla formazione del reddito di lavoro autonomo gli altri proventi diversi dai compensi come le plusvalenze patrimoniali e le sopravvenienze. La non tassabilità dei proventi diversi dai compensi deriva dalla formulazione dell'articolo 50 che, riferendosi ai compensi percepiti nell'esercizio dell'arte o della professione, sembra escludere la possibilità di comprendere le componenti straordinarie di reddito.

E' appena il caso di osservare che, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, non è applicabile la disciplina relativa ai contributi, prevista nel TUIR in riferimento al reddito di impresa. In relazione a tale categoria di redditi, l'articolo 53, comma 1, lettere e) ed f), del TUIR stabilisce che sono

considerati ricavi i contributi spettanti in base a contratto e quelli spettanti in conto esercizio a norma di legge. Per quanto riguarda, invece, i contributi per l'acquisto di beni strumentali, per effetto della riformulazione dell'articolo 55, comma 3, lettera b), effettuata dall'articolo 21, comma 4, lettera b) della legge 449 del 1997, sono esclusi dai proventi che costituiscono sopravvenienze attive. Lo stesso articolo 21, comma 4, lettera a), della citata legge n. 449 del 1997, ha soppresso, nel testo dell'articolo 76, comma 1, lettera a) del TUIR le parole "*e degli eventuali contributi*". Per effetto di tale modifica è stata eliminata la regola secondo cui il costo dei beni ammortizzabili andava assunto al lordo degli eventuali contributi. I suddetti contributi, pertanto, concorrono alla determinazione del reddito dal momento in cui inizia il processo di ammortamento dei beni alla cui acquisizione essi ineriscono, mediante diretta riduzione del costo di acquisto del bene ovvero con iscrizione del bene al lordo dei contributi ed iscrizione dei contributi medesimi in una posta di risconto passivo.

Ciò premesso, si ritiene che, pur in assenza di una specifica previsione di tassazione dei contributi erogati ad esercenti arti e professioni, non sia condivisibile la soluzione prospettata nell'istanza di interpello di considerare del tutto irrilevanti dal punto di vista reddituale i contributi erogati a fronte della citata legge n. 608 del 1996 (che non costituirebbero compensi, e non limiterebbero in alcun modo la deduzione dei costi). In particolare, la soluzione interpretativa proposta risulta in contrasto con il principio costituzionale della capacità contributiva.

Occorre invece, ad avviso della scrivente, considerare in maniera approfondita le regole sulla deducibilità dei costi professionali. Al riguardo, l'articolo 50 del TUIR stabilisce che sono deducibili le spese *sostenute*, nel periodo d'imposta, nell'esercizio dell'arte o della professione.

Va osservato che il termine di spese *sostenute* appare anche negli articoli 10 e 13-bis del TUIR, in relazione alle spese che possono essere dedotte dal reddito o per le quali spetta una detrazione dall'imposta.

Per quanto riguarda, in particolare, la detraibilità degli interessi passivi dovuti a fronte di un mutuo per l' acquisto dell' abitazione principale, nel caso in cui il mutuatario fruisca di un contributo erogato dalla regione in conformità ad apposite disposizioni legislative, con risoluzione del Ministero delle finanze 17-11-1994, n. III-5-1827 è stato sostenuto che il costo del mutuo relativamente al quale i contribuenti sono legittimati - sussistendo ovviamente le condizioni previste dall' art. 13-bis, comma 1, lett. b), del Testo unico delle imposte sui redditi - ad effettuare la detrazione d' imposta ivi prevista è costituito dal complessivo ammontare degli interessi passivi, oneri accessori ed eventuali quote di rivalutazione per la sola parte effettivamente rimasta a carico dei mutuatari.

Applicando tale principio al caso in questione, risulta che non possono ritenersi *sostenute* dal contribuente le spese che sono state coperte dal contributo ricevuto e, pertanto, tali spese non possono essere dedotte dai compensi.

In conclusione, si ritiene che i contributi di cui all'articolo 9-septies, lettere a) e c), della legge n. 608 del 1996, concessi, rispettivamente, per l'acquisto di attrezzature e per spese di esercizio sostenute nel primo anno di attività, in assenza di specifiche prescrizioni, non possano considerarsi compresi nel concetto di compenso.

Per quanto riguarda i beni strumentali acquistati, tenuto conto che l'articolo 50, comma 2, del citato TUIR, dispone che per i beni strumentali "sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al *costo* dei beni dei coefficienti stabiliti, per categorie di beni omogenei, con decreto del Ministro delle finanze", il valore da attribuire al bene di cui trattasi è pari al costo di acquisto effettivamente sostenuto e, quindi, al netto del contributo ricevuto.

Allo stesso modo, le spese di esercizio sostenute nel primo anno di attività possono essere dedotte dai compensi nella misura effettivamente sostenuta dal professionista, al netto dei contributi ricevuti.