

**Ministero dell'Economia e delle Finanze**  
**Agenzia delle entrate – Risoluzione n. 117/E del 12 aprile 2002**

Oggetto: **Interpello 2002 – Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.**

Quesito

Con istanza del 18 dicembre 2001, il sig. XY ha proposto interpello ai sensi dell'articolo 11, della legge 27 luglio 2000, n. 212, in materia di agevolazione ex articolo 4 della legge 18 ottobre 2001, n. 383 (c.d. "Tremonti-bis").

In particolare, il contribuente – che esercita la professione notarile – ha chiesto se l'acquisto nel mese di settembre 2001 di un nuovo software gestionale, per un costo di 50 milioni di lire, concorra alla formazione del volume degli investimenti rilevanti ai fini dell'agevolazione in esame.

Il dubbio interpretativo nasce dalla supposizione del contribuente che, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, il software non rientrerebbe tra i beni ammortizzabili, con la conseguenza che il relativo costo sarebbe dedotto interamente nell'esercizio di sostenimento.

In tal caso, si chiede se il predetto acquisto concorra comunque alla formazione del volume degli investimenti rilevanti ai fini dell'agevolazione di cui all'art. 4 della L. 383/2001.

Soluzione prospettata

Il contribuente ritiene che l'acquisto del software gestionale costituisca un investimento agevolabile sulla base dei chiarimenti forniti con la circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001.

Infatti, da un lato al paragrafo 3.6 è precisato che rientra tra gli investimenti agevolabili ai fini del reddito d'impresa l'acquisizione del software applicativo, ancorché acquistato a titolo di licenza d'uso, dall'altro, al paragrafo 7.1 è chiarito che la legge *"ha inteso affermare un netto parallelismo tra reddito d'impresa e di lavoro autonomo"*.

Sempre secondo il contribuente, ai fini delle imposte sui redditi il costo del software potrà *"essere dedotto come costo, in base alle regole generali di cui all'art. 50 del TUIR, in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo dell'anno"*, ossia per l'intero importo con il "principio di cassa".

Risposta

L'articolo 4, comma 1, della legge 18 ottobre 2001, n. 383 prevede l'esclusione dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo del 50 per cento della differenza fra l'ammontare complessivo degli investimenti in beni strumentali effettuati nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge, successivamente al 30 giugno 2001, e la media aritmetica degli investimenti effettuati nei cinque periodi d'imposta precedenti, con l'esclusione dal calcolo della media il più alto dei cinque valori.

A norma del comma 4 dell'articolo 4 della legge, l'investimento deve consistere nella *"realizzazione nel territorio dello Stato di nuovi impianti, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti e l'acquisto di beni strumentali nuovi..."*.

La disciplina in commento agevola gli investimenti in elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

In sostanza si tratta di beni strumentali, compresi quelli di costo non superiore a un milione di lire anche se integralmente dedotto nell'esercizio di sostenimento.

Pur in assenza di un esplicito rimando, la norma fa sostanziale riferimento ai beni di cui agli articoli 67 e 68 del TUIR.

In particolare, riguardo alle immobilizzazioni immateriali come identificate dall'art. 2424 del codice civile, il riferimento normativo ai "beni" ha portato a ritenere che costituiscono oggetto di agevolazione non tutte le immobilizzazioni immateriali, ma soltanto quelle che danno luogo a beni immateriali, in sé precisamente identificabili, che conservano una propria individualità, essendo rappresentati da diritti che conferiscono all'imprenditore la potestà di sfruttare determinati benefici futuri.

Si tratta, in estrema sintesi, di beni "a fecondità ripetuta".

In generale, come chiarito dalla circolare 17 ottobre 2001, n. 90/E, per quanto concerne i costi di acquisizione del software, rientra tra gli investimenti agevolabili l'acquisizione del software applicativo, anche mediante il cosiddetto "contratto di sviluppo", ancorché acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato o indeterminato.

E' escluso, per contro, quello utilizzato a fronte di canoni periodici, poiché - in tal caso - i costi esauriscono la loro utilità in un solo esercizio.

Per i soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR, l'agevolazione in esame riguarda i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione acquisiti in proprietà o in locazione finanziaria, eccetto gli investimenti in oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, ai sensi dell'articolo 50, comma 2, del TUIR e con le limitazioni relative ai mezzi di trasporto a motore a deducibilità limitata (art. 121-bis del TUIR), nonché i costi relativi all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, di cui ai commi 3 e 3-bis del citato articolo 50.

La circolare 90/E citata ha chiarito - limitatamente ai beni immobili strumentali di categoria A/10 - che non è di ostacolo al riconoscimento dell'agevolazione il disposto dell'articolo 50 del TUIR che esclude la possibilità di dedurre gli ammortamenti, posto che gli stessi - ai sensi dell'articolo 40, comma 1, del TUIR - si considerano comunque strumentali.

La stessa circolare ha altresì evidenziato come gli investimenti in beni strumentali dell'artista o del professionista si considerano effettuati in conformità al principio di competenza.

Ricorrendo i presupposti previsti dalla norma (novità e incremento rispetto alla media del quinquennio) e per le medesime argomentazioni su esposte, la scrivente ritiene che il software acquistato dal contribuente possa considerarsi bene strumentale agevolabile, in quanto conferisce il potere di sfruttarne in futuro i relativi benefici nell'esercizio dell'attività professionale.

Del resto, ai fini della determinazione del reddito imponibile, non può escludersi - con le dovute precisazioni - la deducibilità del costo relativo all'acquisto del bene immateriale effettuato nell'esercizio dell'arte o della professione.

Né può essere di ostacolo a tale deducibilità il disposto dell'articolo 50, comma 2, del TUIR, che dispone la rilevanza - per i beni strumentali - di quote di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988, nonostante quest'ultimo stabilisca i coefficienti per i soli beni materiali.

Né, in alternativa, potrebbe invocarsi il comma 1 del citato articolo 50, il quale prevede la deducibilità delle "spese sostenute nel periodo ... nell'esercizio dell'arte e della professione".

Il concetto di "spesa" racchiude in sé la definizione degli oneri sostenuti per l'acquisto di servizi, mentre per i beni la normativa tributaria utilizza la nozione di costo nella comune accezione aziendalistica del termine.

Nel contesto dell'articolo 50, rileva il principio secondo cui i componenti di reddito che ricadono sotto il concetto di spesa si determinano con il principio di cassa, mentre per i costi di acquisto dei beni strumentali la deducibilità è regolata dal principio di competenza.

Sulla base di un'interpretazione sistematica delle norme disciplinanti il reddito di lavoro autonomo, deve ritenersi che il costo di acquisto del bene immateriale non potrà essere dedotto in base alle regole di cui all'art. 50, comma 1, del TUIR, ma concorrerà alla formazione del reddito imponibile per

quote costanti in misura non superiore ad un terzo, a prescindere dal pagamento del prezzo, in conformità a quanto previsto dall'articolo 68 del TUIR.

Ove si intendesse privilegiare peraltro una interpretazione strettamente letterale della disposizione recata dal menzionato articolo 50, si perverrebbe alla conseguenza – sicuramente insostenibile – di escludere la deducibilità del costo dei beni immateriali per il semplice fatto che manca una espressa affermazione normativa in tal senso.

In conclusione, assumendo il software la caratteristica – ai fini delle imposte sui redditi – di costo d'acquisto di bene immateriale, spesabile secondo il principio di competenza con le modalità dettate dall'articolo 68 del TUIR, lo stesso potrà considerarsi bene strumentale rilevante ai fini dell'agevolazione di cui all'art. 4 della L. 383/2001.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, è resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.