

Risposta n. 277/2025

OGGETTO: Trattamento fiscale di un contributo in conto impianti incassato da un professionista ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo – articoli 54 e 54–quinquies del Tuir

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

QUESITO

L'Istante è un professionista che dichiara di aver «acquistato nel 2022 attrezzature [...] strumentali per la propria attività professionale [...]. Per tali attrezzature, il sottoscritto ha iniziato a dedurre le quote di ammortamento a partire dal 2022 [...] secondo il coefficiente di ammortamento [...] previsto per la categoria di appartenenza. Nel 2025, il sottoscritto ha ricevuto un contributo in conto impianti [...] relativo alle medesime attrezzature acquistate nel 2022, a seguito della partecipazione ad un avviso pubblico regionale».

In sede di documentazione integrativa, l'*Istante* ha precisato che il contributo ricevuto:

- *«si compone di: - una parte variabile, calcolata sull'attualizzazione del montante interessi su un finanziamento teorico [...]; - una parte fissa integrativa, per il raggiungimento dell'intensità massima di aiuto prevista [...];*

- *ai sensi della normativa agevolativa di riferimento, «è integralmente classificabile come "contributo in conto impianti", volto a sostenere l'acquisto di attrezzature [...] per l'attività professionale. In particolare, il riferimento alla voce "contributo su montante interessi" rappresenta esclusivamente una modalità tecnica di calcolo, come espressamente previsto dalla normativa regionale, e non equivale in alcun modo ad un contributo in conto interessi»;*

- *«non è stato corrisposto a copertura degli interessi passivi effettivi del finanziamento; la Regione ha determinato il contributo in conto impianti sulla base di parametri standard e tassi di riferimento, non in funzione dell'effettivo onere finanziario sostenuto dal sottoscritto».*

Ciò posto, l'*Istante* chiede di conoscere il trattamento fiscale del contributo ricevuto, alla luce delle modifiche apportate dall'articolo 5 del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, all'articolo 54 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con cui è stato introdotto dal 2024 il *principio di onnicomprensività* nella determinazione del reddito di lavoro autonomo ai fini IRPEF.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che «in applicazione del principio di cassa che regola la determinazione del reddito di lavoro autonomo e del principio di onnicomprensività dell'art. 54 del TUIR, il contributo in conto impianti ricevuto nel 2025 debba essere considerato come un compenso percepito integralmente in tale anno e concorrere alla formazione del reddito di lavoro autonomo del 2025. Tuttavia, considerando la natura economica del contributo in conto impianti e per evitare disparità di trattamento rispetto alle imprese, si chiede se sia possibile adottare un trattamento alternativo che preveda:

- la tassazione come sopravvenienza attiva nel 2025 della parte di contributo riferita agli ammortamenti già effettuati negli anni 2022-2024;*
- la riduzione del valore residuo delle attrezzature per la parte residua del contributo, con conseguente calcolo di minori quote di ammortamento per gli anni residui».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 54, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in tema di determinazione del reddito di lavoro autonomo (così come modificato dall'articolo 5, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, con effetto dai redditi prodotti a partire dal 2024), stabilisce che *«Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio*

dell'attività, salvo quanto diversamente stabilito nel presente articolo e negli altri articoli del capo V [...]]».

Il successivo articolo 54-*quinquies*, rubricato "*Spese relative ai beni mobili e immobili*" (introdotto dal medesimo decreto legislativo n. 192 del 2024) prevede, al comma 1, che *«Per i beni strumentali, esclusi i beni immobili [...] 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 dell'economia e delle finanze».*

Nella relazione illustrativa allo schema del richiamato decreto legislativo n. 192 del 2024, pubblicata sul sito del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze, viene precisato che:

- *«Con il comma 1 del nuovo articolo 54 - in attuazione del richiamato n. 2.1), primo periodo, dell'articolo 5, comma 1, lettera f), della legge delega - viene introdotto il principio di onnicomprensività, in analogia a quanto già previsto per i redditi di lavoro dipendente»;*

- *«con l'introduzione del principio di onnicomprensività è stata attribuita rilevanza, seppure soltanto implicitamente, a componenti reddituali che nell'ambito del reddito d'impresa costituiscono sopravvenienze attive e passive in senso proprio e, in particolare, a quelle che costituiscono rettifiche - in aumento o in diminuzione - di componenti positivi e negativi che hanno concorso a formare il reddito di precedenti periodi d'imposta»;*

- *«Quanto al criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito al periodo d'imposta, il comma 1 dell'articolo 54 conferma la rilevanza del principio di*

cassa, fatte salve le deroghe espressamente previste (ad esempio, per ammortamenti, canoni di leasing, quote di TFR)».

Con la risoluzione n. 163/E del 22 ottobre 2001, avente ad oggetto il regime IRPEF in capo ad un professionista dei contributi riconosciuti ai lavoratori autonomi nell'ambito del cd. "prestito d'onore", tra cui i contributi a fondo perduto concessi per l'acquisto di beni strumentali, è stato chiarito che:

- *«Devono ritenersi [...] 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»;*

- *«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»;*

- *«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» in quanto «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»;*

- «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»;

- «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».

Ciò posto, in ragione delle modifiche apportate all'articolo 54, comma 1, del TUIR ad opera del decreto legislativo n. 192 del 2024, tutte «le somme e i valori in genere» percepiti dal lavoratore autonomo nonché tutte le «spese sostenute» in relazione all'attività artistica o professionale svolta rilevano secondo il principio di cassa, fatte salve le deroghe espressamente previste tra le quali rientra l'ammortamento dei beni strumentali.

Come ulteriormente chiarito nella relazione illustrativa allo schema del citato decreto, tra «le somme e i valori in genere» imponibili ai fini della determinazione del reddito professionale rientrano anche «le sopravvenienze attive» conseguite a fronte di costi dedotti dal medesimo reddito in precedenti periodi di imposta.

Ciò posto, in applicazione della nozione di "costo effettivamente sostenuto" di un bene strumentale di cui citata risoluzione n. 163/E del 2001, nozione non modificata a seguito dell'entrata in vigore del decreto legislativo n. 192 del 2024, si ritiene che, qualora i contributi in conto impianti siano percepiti nel medesimo periodo d'imposta

in cui è stato acquistato il bene strumentale cui gli stessi si riferiscono, il costo di acquisto di tale bene, da assumere quale base di calcolo ai fini della determinazione delle quote di ammortamento deducibili, deve essere determinato al netto dei predetti contributi. Ciò in coerenza, come detto, con la nozione di "*costo effettivamente sostenuto*" di cui alla richiamata risoluzione n. 163 del 2001, secondo la quale, «*non possono ritenersi sostenute [...] le spese [...] coperte dal contributo ricevuto*», sicché «*il valore da attribuire al bene di cui trattasi è pari al costo di acquisto effettivamente sostenuto e, quindi, al netto del contributo ricevuto*».

In altri termini, i contributi in conto impianti percepiti dai professionisti rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto dei beni a cui afferiscono, con la conseguente rideterminazione delle quote di ammortamento deducibili ai fini IRPEF.

Diversamente, se, come nel caso di specie, il contributo in conto impianti è stato percepito dal professionista in un periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato acquistato il bene strumentale e se, nelle more della percezione di tali contributi, il professionista ha anche dedotto le quote di ammortamento calcolate, tuttavia, sul costo di acquisto del bene strumentale, sarà necessario rilevare, nel periodo di imposta in cui sono incassati i contributi, una sopravvenienza attiva pari alla differenza complessiva tra le quote di ammortamento già dedotte e quelle che invece sarebbero state deducibili se, sin dall'inizio del periodo di ammortamento, il costo di acquisto del bene strumentale fosse stato assunto al netto dei predetti contributi.

Dal periodo d'imposta in cui sono percepiti i contributi, le quote di ammortamento deducibili dovranno essere calcolate assumendo il costo di acquisto del bene strumentale al netto dei predetti contributi.

Ciò premesso, nel caso in esame, considerato che il contributo è stato incassato nel 2025 e che lo stesso si riferisce all'acquisto di attrezzature, il cui costo è stato sostenuto nel 2022, al fine di riprendere a tassazione, a titolo di sopravvenienza attiva, le maggiori quote di ammortamento già dedotte sulla base del costo di acquisto di tali beni strumentali, *l'Istante* dovrà rilevare nel 2025 una sopravvenienza attiva pari alla differenza complessiva tra le quote di ammortamento già dedotte negli anni dal 2022 al 2024 e quelle che invece sarebbero state deducibili assumendo, sin dall'inizio del periodo di ammortamento, il costo di acquisto delle attrezzature al netto dei predetti contributi. Dal periodo d'imposta 2025, le quote di ammortamento deducibili dovranno essere calcolate applicando i coefficienti di ammortamento al costo di acquisto delle attrezzature al netto dei contributi in conto impianti percepiti.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi rappresentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto restando impregiudicato, di conseguenza, ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)