

Risposta n. 173

OGGETTO: Regime fiscale contributi erogati a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 ai lavoratori autonomi che svolgono l'attività di riscossione in base ad un contratto di mandato con rappresentanza con un ente pubblico economico - artt. 6 del Tuir e 10-bis decreto legge n.137 del 2020

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

QUESITO

L'*Istante*, un Ente Pubblico Economico che a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, ha erogato un contributo nei confronti dei lavoratori autonomi che svolgono l'attività di riscossione in base ad un contratto di mandato con rappresentanza con lo stesso *Istante* (di seguito, "Mandatari").

In particolare, in data 31 marzo 2020, l'*Istante* ha istituito (con risorse proprie) un Fondo di sostegno straordinario in favore dei Mandatari che è stato ripartito in base alla media dei redditi lordi prodotti dagli stessi nel corso del triennio 2017-2019.

Trattandosi di un contributo avente la funzione di sostituire/integrare il reddito dei Mandatari, la cui attività è stata fortemente compromessa per effetto dei provvedimenti governativi adottati per fronteggiare la pandemia, l'*Istante* ha considerato il contributo erogato imponibile ai fini delle imposte sui redditi e, conseguentemente, ha applicato la ritenuta prevista *ex lege*.

Inoltre, l'*Istante* ha erogato il contributo previsto dall'articolo 90 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 (di seguito, "*Contributo ex articolo 90*"). Si tratta di un contributo erogato mediante la quota di cui all'articolo 71-*octies*, comma 3-*bis*, della legge 22 aprile 1941, n. 633 dei compensi incassati nell'anno 2019 e nell'anno 2020, ai sensi dell'articolo 71-*septies* della medesima legge, per la riproduzione privata di fonogrammi e videogrammi e destinata al sostegno degli autori, degli artisti interpreti ed esecutori e dei lavoratori autonomi che svolgono attività di riscossione dei diritti d'autore in base ad un contratto di mandato con rappresentanza con gli organismi di gestione collettiva di cui all'articolo 180 della legge n. 633 del 1941.

Il decreto ministeriale 30 aprile 2020 ha stabilito le modalità operative per l'attribuzione del *Contributo ex articolo 90* in favore degli autori, degli artisti interpreti ed esecutori e dei Mandatari attribuendo all'*Istante* il compito di ripartire le risorse tra gli aventi diritto per mezzo dell'organismo di gestione collettiva di appartenenza. Ai sensi dell'articolo 6, comma 4, del citato decreto ministeriale, tali «*contributi (...) sono erogati al lordo delle ritenute di legge, applicate da ciascun organismo di gestione collettiva in relazione alle somme trasferite ai propri iscritti, autori, artisti interpreti ed esecutori o agenti mandatari*». Conseguentemente, il Contributo ex articolo 90 è stato considerato dall'*Istante* imponibile ai fini delle imposte sui redditi e assoggettato alla ritenuta prevista *ex lege*.

Legge 18 dicembre 2020, n. 176 di conversione del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137, ha introdotto l'articolo 10-bis recante la «*Detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza COVID-19*», in vigore dal 20 dicembre 2020.

Il comma 1, di tale disposizione prevede che «*I contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori*

autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5. del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986. n. 917».

Ciò posto, l'Istante chiede:

- se il contributo erogato ai Mandatari e il Contributo ex articolo 90 siano riconducibili al regime di detassazione introdotto dall'articolo 10-bis del decreto legge n. 137 del 2020;

- in caso di risposta affermativa, come possano essere recuperate le ritenute applicate dall'Istante su tali compensi e già versate all'Erario e come assolvere agli obblighi certificativi di cui all'articolo 4, comma 6-ter, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che il contributo erogato ai Mandatari e il *Contributo ex articolo 90* siano riconducibili al regime di detassazione introdotto dall'articolo 10-bis del decreto legge n. 137 del 2020, trattandosi di somme:

- erogate in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e diverse da quelle esistenti prima della medesima emergenza;

- spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi;

- deliberate dopo il 31 gennaio 2020.

Al fine di recuperare le maggiori ritenute applicate nei confronti degli aventi diritto e già versate all'Erario, in un'ottica di semplificazione e onde evitare che l'Istante debba procedere con il rimborso *ad personam* nei confronti di ogni singolo avente diritto, ritiene:

- che la ritenuta possa essere recuperata dal Mandatario, autore, artista interprete ed esecutore direttamente in sede di dichiarazione dei redditi;

- di assolvere agli obblighi certificativi di cui all'articolo 4, comma 6-ter, del d.P.R. n. 322 del 1998, indicando le ritenute *de quibus* nel relativo punto 9 della Sezione Certificazione Lavoro Autonomo, Provvigioni e redditi diversi della Certificazione Unica 2021 che sarà consegnata all'avente diritto entro il 16 marzo 2021.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), i *«singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi d'impresa; f) redditi diversi»*

Il successivo comma 2 specifica che i *«proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti»*.

Pertanto, non assumono rilevanza fiscale e non sono, quindi, tassabili, le somme percepite per risarcire una perdita patrimoniale (cd. danno emergente) nonché quelle non inquadrabili in una delle predette categorie reddituali.

Tale disciplina generale può essere oggetto di deroga ad opera del legislatore che può prevedere specifiche disposizioni tese ad escluderne l'applicazione.

Ad esempio, nell'ambito delle misure adottate per contenere l'impatto economico negativo connesso all'emergenza COVID-19 sui lavoratori, sulle famiglie e sulle imprese, il decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. decreto "Cura Italia"), all'articolo

27 riconosce ai liberi professionisti titolari di partita IVA attiva alla data del 23 febbraio 2020 e ai lavoratori titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa attivi alla medesima data, iscritti alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26 della legge 8 agosto 1995, n. 335, non titolari di pensione e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, un'indennità per il mese di marzo 2020, pari a 600 euro.

Il medesimo decreto dispone che l'indennità non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEF.

L'articolo 10-*bis* (rubricato «*Detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza COVID-19*») del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137 (cd. "decreto Ristori"), convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, ha previsto che «*I contributi e le indennità di qualsiasi natura erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e diversi da quelli esistenti prima della medesima emergenza, da chiunque erogati e indipendentemente dalle modalità di fruizione e contabilizzazione, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».

Con tale disposizione, dunque, il legislatore ha riconosciuto ai contributi di "*qualsiasi natura*" erogati, in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica Covid-19, "*da chiunque*" e "*indipendentemente dalle modalità di fruizione*", ai soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, la non concorrenza a tassazione in considerazione della finalità dell'aiuto economico di contrastare gli effetti negativi conseguenti dall'emergenza epidemiologica da Covid-19.

In applicazione, quindi, del riportato articolo 10-*bis* del decreto Ristori, si è dell'avviso che i contributi in esame non siano imponibili nei confronti dei percettori.

Pertanto, nel caso in cui l'*Istante* abbia applicato sui contributi erogati la ritenuta a titolo di acconto, sorgerà il diritto al recupero in capo ai sostituiti.

A tal fine l'importo trattenuto deve essere restituito al sostituto direttamente dal sostituto d'imposta, che potrà recuperare il relativo importo come credito da utilizzare in compensazione in F24. Nel quadro ST del modello 770/2021 il sostituto evidenzierà, pertanto, l'eccesso di versamento delle ritenute rispetto a quanto effettivamente operato, riportando l'ammontare nel quadro SX.

Per quanto riguarda gli obblighi certificativi di cui all'articolo 4, comma 6-*ter*, del d.P.R. n. 322 del 1998, l'*Istante* deve compilare la Sezione Certificazione Lavoro Autonomo, Provvigioni e Redditi Diversi della Certificazione Unica 2021 indicando:

- nell'ammontare lordo corrisposto di cui al punto 4, anche l'ammontare lordo del contributo erogato;
- al punto 6, il codice 8 utilizzato "*nel caso di erogazione di redditi esenti ovvero di somme che non costituiscono reddito*";
- al punto 7 tra le altre somme non soggette a ritenuta, l'ammontare lordo del contributo corrisposto.

Senza indicare le ritenute in oggetto nel relativo punto 9, in quanto le stesse saranno recuperate attraverso il rimborso da parte del sostituto.

Si fa, infine, presente che, come illustrato nelle istruzioni per la compilazione della Certificazione Unica 2021 (CU), in relazione alla certificazione dei redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, in presenza di più compensi erogati allo stesso percipiente, il sostituto ha la facoltà di indicare i dati relativi secondo le seguenti modalità:

- totalizzare i vari importi e compilare un'unica certificazione qualora i compensi siano riferiti alla stessa causale;
- compilare tante certificazioni quanti sono i compensi erogati nell'anno avendo

cura di numerare progressivamente le singole certificazioni riguardanti il medesimo percipiente.

Pertanto, qualora l'*Istante* rilasci al medesimo soggetto distinte CU per il periodo d'imposta 2020, ovvero una CU per i soli redditi esenti, le medesime istruzioni precisano che la trasmissione telematica delle certificazioni uniche contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione dei redditi precompilata può avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770), ossia entro il 31 ottobre 2021. 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.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)