

Risposta n. 474

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Eventi calamitosi - Trattamento fiscale del rimborso erogato ai lavoratori autonomi per mancato guadagno giornaliero - Chiarimenti

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

QUESITO

La Regione istante (di seguito, *Ente* o *Regione*), ha adottato, in relazione agli eventi sismici, la delibera di Giunta relativa all'approvazione dello schema di convenzione tra la *Regione* e gli Ordini e Collegi professionali territoriali per l'individuazione di tecnici professionisti che, a titolo volontario, si rendessero disponibili per attività di ricognizione preliminare dei danni subiti dal patrimonio edilizio.

A fronte delle attività svolte, ai professionisti viene riconosciuto, secondo le ordinanze richiamate nella citata delibera di Giunta:

1) il rimborso per mancato guadagno giornaliero, ai sensi dell'articolo 9, comma 10, del d.P.R. 8 febbraio 2001, n. 194, a fronte di un impegno di almeno dieci giornate, calcolato sulla base della dichiarazione dei redditi presentata nell'anno precedente a quello in cui è stata prestata l'attività, con il limite di euro 103,29 giornalieri;

2) il rimborso delle spese documentate di vitto, alloggio e viaggio secondo le procedure e criteri di cui al d.P.C.M. 8 luglio 2014, allegato A.

L'erogazione di tali rimborsi avverrà sulla base dei parametri di riferimento contenuti negli articoli 39 e 40 del d.lgs. 2 gennaio 2018, n. 1 (cd. Codice della Protezione Civile).

Considerato che la struttura competente deve procedere all'erogazione dei citati rimborsi, la *Regione* chiede di sapere se, per le attività espletate dai tecnici professionisti, questi ultimi debbano emettere fattura per la prestazione resa (con riferimento al mancato guadagno giornaliero) o altro documento contabile equivalente e se l'*Ente* debba procedere all'applicazione della ritenuta di acconto del venti per cento, oltre ai successivi adempimenti fiscali (Modello 770).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La *Regione* ritiene che la prestazione resa dai professionisti vada inquadrata nell'attività di lavoro autonomo, nonostante la stessa venga effettuata nell'ambito del volontariato, con la conseguenza che il rimborso per mancato guadagno sia da considerarsi, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), provento conseguito in sostituzione di reddito di lavoro autonomo (articolo 53 TUIR) e, pertanto, il professionista dovrà emettere fattura ai sensi dell'articolo 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, con esposizione della ritenuta di acconto, conseguentemente la *Regione* procederà ad operare la ritenuta di acconto e a presentare il Modello 770.

Quanto al rimborso delle spese documentate (rimborso a piè di lista), l'*Ente* ritiene che:

a) se addizionale rispetto al "rimborso per mancato guadagno", va del pari fatturato (nello stesso documento fiscale) ed assoggettato ad IVA, in quanto rilevante ai fini del reddito annuale del professionista;

b) se unico rimborso percepito, non avendo lo stesso natura reddituale per la coincidenza tra compenso e spese, non va fatturato.

Qualora il rimborso per mancato guadagno giornaliero sia riconosciuto al lavoratore autonomo che, a titolo volontario, presta attività estranea al campo di ordinaria attività dal medesimo esercitata (per esempio, l'ingegnere che fa il cuoco), si ritiene che il rimborso sia da considerarsi reddito da lavoro autonomo occasionale che, in base al combinato disposto di cui agli articoli 6, comma 2, e 67, comma 1, del TUIR, rientra tra i redditi diversi per i quali non sussiste obbligo di fatturazione.

In questa ipotesi, il percettore del rimborso deve rilasciare ricevuta con esposizione della ritenuta d'acconto che l'*Ente* dovrà operare alla fonte, oltre a provvedere ai successivi adempimenti fiscali (Modello 770).

Quanto all'IRAP, nel caso della sola ipotesi di lavoro occasionale, la *Regione* ritiene non debba essere applicata, non sussistendo il requisito dell'abitualità richiesto dall'articolo 1 del d.lgs. n. 446 del 1997.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 9, comma 10, del d.P.R. 8 febbraio 2001, n. 194, vigente *ratione temporis*, dispone che *"Ai volontari lavoratori autonomi, appartenenti alle organizzazioni di volontariato indicate all'articolo 1, comma 2, legittimamente impiegati in attività di protezione civile, e che ne fanno richiesta, è corrisposto il rimborso per il mancato guadagno giornaliero calcolato sulla base della dichiarazione del reddito presentata l'anno precedente a quello in cui è stata prestata l'opera di volontariato, nel limite di L. 200.000 lorde giornaliere"*.

Tale disposizione, tuttavia, è stata abrogata dall'articolo 48, comma 1, lettera d), del d.lgs. 2 gennaio 2018, n. 1 (cd. "Codice della protezione civile), in vigore dal 6 febbraio 2018, e sostituita dall'articolo 39, comma 5, che ne riproduce sostanzialmente il contenuto.

In altri termini, ai volontari lavoratori autonomi appartenenti alle organizzazioni di volontariato riconosciute e legittimamente impiegati in attività di protezione civile, che ne fanno richiesta, è corrisposto un rimborso per il mancato guadagno giornaliero calcolato sulla base della dichiarazione dei redditi (Modello "Redditi") presentata l'anno precedente a quello in cui è stata prestata l'opera di volontariato, nel limite di euro 103,29, giornalieri lordi.

L'articolo 6, comma 2, del TUIR, dispone 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.

In sostanza, quest'ultima disposizione è finalizzata ad assoggettare a tassazione i proventi e le indennità che non hanno una identità reddituale tale da consentirne la collocazione in una delle categorie indicate nel comma 1 del citato articolo 6.

In particolare, tale disposizione riconduce a tassazione le indennità corrisposte a titolo risarcitorio, a condizione che le stesse abbiano una funzione sostitutiva o integrativa del reddito del percipiente.

Ne consegue che, sono imponibili le somme corrisposte al contribuente in sostituzione di mancati guadagni (cd. lucro cessante), sia presenti che futuri, purché riconducibili alle categorie reddituali di cui all'articolo 6, comma 1, del TUIR, mentre, non assumono rilevanza reddituale le indennità risarcitorie erogate a fronte della perdita economica subita dal percipiente e che si concretizza in una diminuzione del suo patrimonio (cd. danno emergente).

La qualificazione di un determinato provento quale lucro cessante o danno emergente non è rimessa alla volontà delle parti ma è un compito riservato al legislatore o all'Autorità giudiziaria.

Ne consegue che, stante quanto precisato dall'articolo 9, comma 10, del d.P.R. n. 194 del 2001, il rimborso per "il mancato guadagno giornaliero" corrisposto ai

volontari "lavoratori autonomi" costituisce, per espressa previsione normativa, "lucro cessante" per il percipiente, in quanto "sostitutivo" del mancato guadagno giornaliero, a nulla rilevando l'attività volontaria effettivamente svolta dal professionista, ossia se, come nell'esempio richiamato nell'istanza, l'ingegnere presta un'attività di volontariato rientrante nell'ambito della propria professione o meno.

Tale rimborso, quindi, deve essere regolarmente fatturato da parte del lavoratore autonomo, secondo le disposizioni contenute nell'articolo 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, trattandosi di compensi costituenti per il percipiente reddito di lavoro autonomo. In questo caso, la fattura dovrà evidenziare la ritenuta a titolo di acconto dell'IRPEF dovuta.

L'Ente erogatore, invece, con riferimento ai compensi corrisposti, provvederà:

- ad operare la ritenuta del venti per cento a titolo di acconto dell'IRPEF dovuta dal professionista, ai sensi dell'articolo 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- al rilascio della certificazione prevista dall'articolo 4, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (cd. Certificazione Unica);
- alla compilazione e trasmissione della dichiarazione dei sostituti di imposta (Modello 770).

Da ultimo, con riguardo alle spese sostenute dal professionista per lo svolgimento dell'attività, queste devono essere sempre fatturate, unitamente al compenso, in quanto rientrano nell'ambito del reddito di lavoro autonomo, mentre, ai sensi dell'articolo 54, comma 5, del TUIR - come da ultimo modificato dall'articolo 8 della legge 22 maggio 2017, n. 81 - *"tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista"*.

In pratica, i professionisti non devono "riaddebitare" in fattura tali spese al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)