Agenzia Entrate: ritenute e compensazioni in appalti e subappalti

22 Ottobre 2020

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 492 del 21 ottobre 2020, chiarisce l'ambito di applicazione, quale committente non commerciale, dell'articolo 17-bis del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, che prevede l'obbligo, da parte dell'appaltatore, del pagamento delle ritenute fiscali riguardanti i lavoratori impegnati nel singolo appalto.

In particolare, l'istante, quale ente pubblico, ritiene di essere destinatario della disposizione citata relativamente all'attività commerciale per la quale tiene, ai fini fiscali, un apposito bilancio.

La **risposta dell'Agenzia delle Entrate**

L'articolo 4 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha introdotto al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante «*Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni*», l'articolo 17- *bis*, dal titolo «*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera*».

Ai sensi dell'articolo da ultimo citato «*i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato, ai sensi degli articoli 2, comma 2, 5, comma 3, lettera d), e 73, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, 50, comma 4 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 e 1, comma 5, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Il versamento delle ritenute di cui al periodo precedente è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione*».

In relazione all'ambito soggettivo di operatività della citata norma, come chiarito con la circolare 12 febbraio 2020, n. 1/E, l'articolo 17-*bis* si applica ai soggetti passivi residenti ai fini delle imposte sui redditi nel territorio dello Stato.

Gli enti non commerciali (pubblici e privati), come chiarito dalla citata circolare, non sono tenuti alla applicazione dell'articolo 17-*bis* limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

Affinché l'articolo 17-*bis* in esame trovi applicazione è necessario, tra l'altro, che il contratto di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati siano "*caratterizzati da un prevalente utilizzo di manodopera*".

Con riferimento al concetto di "*prevalenza*", la cui portata risulta decisiva in caso di stipula di contratti misti di affidamento del compimento di opere e servizi, nonché ai contratti di affidamento di opere, con la circolare n. 1/E del 2020 è stato precisato che al fine di determinare la prevalenza, occorrerà fare riferimento al rapporto tra la retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato (numeratore) – stante l'espresso richiamo contenuto nel comma 1 dell'articolo 17-*bis* agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973 – e il prezzo complessivo dell'opera o dell'opera e del servizio nel caso di contratti misti (denominatore).

Inoltre, si fa presente che il comma 5 dell'articolo 17-*bis* in esame esclude l'applicazione del citato articolo, qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici comunichino, tra l'altro, al committente che "*abbiano eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime*".

Al riguardo, la scrivente con il documento di prassi citato ha precisato che per verificare tale requisito si farà riferimento al rapporto tra i complessivi versamenti effettuati tramite modello F24 per tributi, contributi e premi assicurativi INAIL, al lordo dei crediti compensati, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio (numeratore) e i ricavi o compensi complessivi risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio (denominatore).

Infine, si osserva che l'articolo 144 del Tuir, disciplinante la determinazione dei redditi degli enti non commerciali residenti, al comma 4 dispone, tra l'altro, che « *Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi*».

Nell'ipotesi di contratti "promiscui" (come nel caso di specie), ovvero di contratti di appalto riferiti all'acquisto di servizi generali, comuni sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale, ai fini del calcolo della soglia di euro 200.000 annui, si osserva quanto segue.

In particolare, l'articolo 17-*bis* troverà applicazione qualora il rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi relativi all'attività commerciale (numeratore) e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (denominatore), moltiplicato per il costo annuo pattuito per l'affidamento all'impresa del compimento di servizi generali funzionali sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale, risulti di importo complessivo superiore ad euro 200.000. Tale rapporto va determinato con riferimento ai ricavi del periodo d'imposta precedente a quello di inizio di esecuzione del contratto promiscuo.

Resta fermo che, al superamento della soglia come sopra determinata, gli obblighi previsti dall'articolo 17-*bis* in esame si applicheranno con riferimento a all'intero contratto.

Risposta n. 492 del 21 ottobre 2020