

ENTI NON COMMERCIALI

La verifica delle ritenute negli appalti promiscui degli enti non commerciali

di **Cristoforo Florio, Stefano Lizzani**

Master di specializzazione

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO: SELEZIONE, ACCERTAMENTO E DIFESA DEL CONTRIBUENTE

Scopri le sedi in programmazione >

Il nuovo regime di verifica, da parte del committente, delle **ritenute operate e versate dagli appaltatori e dai subappaltatori** previsto dall'[articolo 17-bis D.Lgs. 241/1997](#), recentemente introdotto dal **D.L. 124/2019**, è applicabile - tra gli altri - **a tutti gli enti e le società indicati nell'[articolo 73, comma 1, Tuir](#)**.

Tra questi vi sono anche gli **enti non commerciali** (pubblici e privati), ivi inclusi gli **enti della Pubblica Amministrazione a carattere non economico**.

A livello legislativo, non sussistono ulteriori requisiti soggettivi richiesti per l'applicazione del nuovo regime, tant'è che esso risulterebbe applicabile *tout court* agli enti non commerciali, **a prescindere dall'attività da questi svolta (commerciale o istituzionale)**.

Del resto, la finalità della nuova normativa è quella di contrastare "(...) *l'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle ritenute fiscali, prevedendo nuovi adempimenti, a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che abbiano rapporti negoziali comunque denominati (...)*" (cfr., in tal senso, la [circolare AdE 1/E/2020](#)).

Seguendo la *ratio* della nuova normativa, nonché il suo tenore letterale, non vi sarebbe quindi motivo di **escludere gli enti non commerciali** dai nuovi adempimenti, neanche in relazione alle attività istituzionali da questi svolte.

Questi enti infatti, a prescindere dall'attività svolta, sono certamente inclusi tra i soggetti di cui al citato [articolo 73](#) e **ben potrebbero svolgere, in qualità di committenti, un'attività di verifica** delle ritenute operate e versate dai propri appaltatori, **anche nell'ambito della propria attività istituzionale**, contribuendo, in tal modo, a contrastare i suddetti fenomeni di evasione.

Ciò nonostante, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di dover **escludere** dal nuovo regime proprio gli enti non commerciali (pubblici e privati) con riferimento agli **appalti e agli altri affidamenti svolti nell'ambito delle loro attività istituzionali** (attività non commerciali ai fini delle imposte sui redditi).

Nella recente [circolare 1/2020](#) si legge, infatti, che “(...) *sono da escludersi dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-bis gli **enti non commerciali** (enti pubblici, associazioni, trust ecc.) **limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta** (...)*”.

Ora, aderendo alla tesi dell'Agenzia, si dovrebbe quindi creare, all'interno di ciascun ente non commerciale, un **discrimine tra gli affidamenti relativi all'attività istituzionale** (non commerciale o decommercializzata) **e quelli relativi alle eventuali attività commerciali svolte**. Solo a tali ultimi rapporti risulterebbe applicabile, in presenza degli ulteriori requisiti richiesti dalla norma, il nuovo regime.

La questione che qui si pone attiene, però, ai **contratti ed affidamenti promiscui**, che dovrebbero cioè **riferirsi sia all'attività istituzionale che a quella commerciale**.

Si pensi, ad esempio, a tutti quei **servizi generali** che sono indistinguibilmente afferenti alle due anime dell'ente, quali i **servizi di pulizia, vigilanza, mensa, assistenza software, ecc..**

Ebbene, seguendo l'interpretazione dell'Agenzia, tali contratti **non potrebbero essere esclusi** dalla nuova normativa **in quanto afferenti (anche) all'area commerciale dell'ente**.

È opinione di chi scrive che, per tali tipi di contratti, la quantificazione dell'importo complessivo annuo da confrontare con la soglia di **200.000 euro** oltre la quale risulta applicabile il nuovo regime, debba avvenire **utilizzando le percentuali di deducibilità dei costi promiscui**, di cui all'[articolo 144 Tuir](#).

Tale disposizione stabilisce infatti 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** (...)*”.

Trattasi di un **criterio forfetario per la determinazione della parte commerciale** (deducibile) dei costi promiscui e quindi, si ritiene, valido anche per la determinazione dell'importo annuo dei suddetti contratti per la **parte afferente all'area commerciale**.

Pertanto, qualora l'**importo complessivo annuo “commerciale”** del singolo contratto promiscuo dovesse superare la soglia dei **200.000 euro**, le nuove disposizioni dovrebbero risultare applicabili, in presenza degli ulteriori requisiti richiesti dalla norma, **con riferimento all'intero affidamento, anche per la parte afferente all'area istituzionale**.

Risulterebbe, del resto, pressoché impossibile adempiere a tutti gli obblighi previsti dalla nuova normativa con riferimento alla sola **quota commerciale del contratto**.

Si auspica che in tempi rapidi l'Agenzia delle Entrate fornisca un chiarimento sul tema in questione, al fine di consentire agli enti interessati, **inclusi quelli della Pubblica Amministrazione**, l'implementazione di **procedure interne** e l'adozione di **adeguate previsioni contrattualistiche** che consentano di applicare correttamente e senza rischi i nuovi adempimenti previsti per contrastare l'omesso o insufficiente versamento, anche mediante indebita compensazione, delle ritenute fiscali.