

Risposta n. 250/2025

OGGETTO: Applicazione della ritenuta d'acconto per le provvigioni da corrispondere agli intermediari inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari ai sensi dell'articolo 25-bis del decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 nei casi di noleggio di un bene.

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

QUESITO

La società istante (di seguito *Istante* o *Società*) ha sviluppato un applicativo digitale e detiene la proprietà di tale *software* «che permette il noleggio e la vendita online di articoli di abbigliamento e accessori. Mediante tale *software*, l'*Istante* crea siti web personalizzati (di seguito anche "*Piattaforme*") e fornisce determinati servizi che consentono alla società di abbigliamento e/o accessori monobrand o multibrand (di seguito anche "*Partner*") di vendere e/o noleggiare online a terzi (di seguito anche "*Clienti finali*" o anche "*Clienti*") abiti e/o accessori per l'abbigliamento».

Il contratto con il *Partner* prevede le seguenti obbligazioni da parte della *Società*:

- a) realizzare un sito web, secondo il *layout* e la personalizzazione richiesta dal *Partner*, finalizzato al noleggio *online* ed alla vendita *second hand* dei prodotti;
- b) concludere con i clienti, in nome proprio ma per conto del *Partner*, contratti di noleggio dei prodotti attraverso la piattaforma;
- c) concludere con i clienti, tramite la piattaforma, contratti di vendita dei prodotti, alle condizioni dell'*Istante* ed al prezzo convenuto tra le parti, previo acquisto degli stessi da parte dell'*Istante*;
- d) effettuare i servizi, a proprio rischio e con l'organizzazione dei propri mezzi, di deposito e movimentazione dei prodotti.

In tale accordo contrattuale, con riferimento alla modalità di noleggio dei prodotti è stabilito che:

- le parti stabiliscono che i prodotti, una volta consegnati all'interno del magazzino, entrano nella disponibilità dell'*Istante*, il quale è tenuto a custodirli con diligenza e ad utilizzarli esclusivamente per il noleggio o la vendita nei termini e nei modi di cui al contratto;
- la *Società*, una volta ricevuto l'ordine di noleggio di un cliente sulla piattaforma, ne verificherà la completezza e, se completo, procederà alla spedizione dei prodotti selezionati al cliente nei termini e nei modi in cui alle condizioni e termini generali di noleggio dei prodotti, che saranno concordati in buona fede tra le parti prima dell'attivazione della piattaforma;
- gli incassi derivanti dal noleggio dei prodotti e/o relativi ai rimborsi ricevuti per danneggiamenti e/o agli smarrimenti verranno pertanto curati dalla *Società* che

provvederà successivamente all'emissione della documentazione fiscale nei confronti dei clienti;

- gli incassi derivanti dal noleggio dei prodotti ai clienti saranno gestiti dalla piattaforma per il tramite di un account creato dall'*Istante* per conto del *Partner* e trasferiti, al momento della transazione, dall'*Istante* direttamente al *Partner*, al netto della c.d. commissione sui ricavi pattuita. Pertanto, l'*Istante* sarà il soggetto incaricato all'incasso - per conto del *Partner* - dei corrispettivi pagati dai clienti per il noleggio dei prodotti;

- il *Partner*, entro il giorno 15 di ogni mese, emetterà una fattura nei confronti dell'*Istante* per il totale dei corrispettivi derivanti dai noleggi effettuati nel mese solare precedente al netto del corrispettivo dell'*Istante*.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se i compensi percepiti in relazione ai contratti di noleggio debbano essere assoggettati alla ritenuta di cui all'articolo 25-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'*Istante*, il rapporto contrattuale con i *Partner* in relazione all'attività di noleggio non è assimilabile a nessuno dei rapporti contrattuali elencati nell'articolo 25-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973.

In particolare, l'*Istante* ritiene che tale rapporto contrattuale non rientri nelle seguenti fattispecie previste dalla citata disposizione:

- nel rapporto di mediazione, in quanto «l'*Istante* non agisce come terzo imparziale. Al contrario, esso è direttamente coinvolto nel rapporto con il committente

e i clienti finali, assumendo obblighi contrattuali e operativi che escludono la neutralità richiesta al mediatore»;

- nel rapporto di agenzia, tenuto conto che *«l'attività dell'Istante, infatti, non si limita alla promozione di contratti per conto del committente, ma comprende la conclusione diretta di contratti in nome proprio e la gestione operativa della piattaforma»;*

- di procacciatore di affari, poiché *«l'Istante, al contrario, opera in modo continuativo, con una struttura stabile e organizzata, concretizzando a sua attività anche nella gestione della Piattaforma e delle connesse attività di logistica»;*

- nel rapporto di commissione, perché *«sebbene l'attività dell'Istante si configuri quale rapporto di commissione nell'ambito di contratti di vendita con il Cliente finale, ciò non può dirsi in riferimento alla conclusione di contratti di noleggio. Secondo quanto affermato nella decisione Cass. Civ. n. 1996/1981, il rapporto di commissione ai sensi dell'articolo 1731 Codice civile si configura quale sottotipo qualificato di mandato senza rappresentanza con oggetto specifico, ossia la compravendita, non estendendo esplicitamente la sua applicazione al noleggio. Occorre oltretutto considerare, limitatamente alla conclusione di contratti di noleggio, che l'attività dell'Istante, pur presentando alcuni elementi comuni con il rapporto di commissione (interesse del committente e conclusione dei contratti in nome proprio ma per conto del Partner) non si esaurisce con la conclusione del contratto, configurandosi quale prestazione continuativa di servizi logistici, tecnologici e amministrativi effettuata per conto del Partner e resa al Cliente finale nell'ambito della disciplina generale del mandato senza rappresentanza».*

Tenuto conto che l'elencazione dei rapporti contenuti nella disposizione in esame deve considerarsi tassativa, la *Società* ritiene che i corrispettivi percepiti per la conclusione di contratti di noleggio non rientrino nell'ambito di applicazione dell'articolo 25-bis del d.P.R. n. 600 del 1973.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il comma 1 dell'articolo 25-bis prevede che *«I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, escluse le imprese agricole, i quali corrispondono provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'Irpef o dell'Irpeg dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. L'aliquota della suddetta ritenuta si applica nella misura fissata dall'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per il primo scaglione di reddito»*.

La circolare del Ministero delle Finanze del 10 giugno 1983, n. 24 ha fornito chiarimenti sull'applicabilità della ritenuta alla fonte di cui alla citata disposizione.

Con riferimento all'oggetto della ritenuta, la circolare citata ha specificato che la provvigione da assoggettare a ritenuta è costituita oltre che dal compenso per l'attività svolta dal commissionario, dall'agente, dal mediatore, dal rappresentante di commercio e dal procacciatore d'affari anche da *"ogni altro compenso inerente l'attività prestata dagli anzidetti soggetti, ivi compresi i rimborsi spese"*.

La medesima circolare ha, inoltre, rilevato che *«l'elencazione dei rapporti contenuta nel primo comma dell'art. 25-bis è da considerare tassativa e, pertanto, anche se altri rapporti presentino affinità con quelli espressamente indicati dal legislatore, la ritenuta in esame non può ritenersi applicabile a tali rapporti. Da ciò consegue che la ritenuta non si applica sui compensi inerenti ai contratti di mandato con o senza rappresentanza, di spedizione e figure similari, nonché sui compensi percepiti dai soggetti che agiscono quali indicati dal creditore a ricevere i pagamenti. Restano, quindi, assoggettate alla ritenuta solo le provvigioni comunque denominate percepite dai commissionari, dagli agenti, dai mediatori, dai rappresentanti di commercio e dai procacciatori d'affari per le attività da questi poste in essere. Non sono, invece, da ricomprendere nell'ambito di applicazione della ritenuta le provvigioni percepite a fronte di un'attività svolta per conto di altri ma non rientrante tra quelle specifiche dei rapporti innanzi citati (es., i compensi percepiti dall'agente in diretta e specifica relazione all'attività di depositario o di spedizioniere eventualmente svolta; i compensi percepiti dagli spedizionieri in relazione a servizi resi ai vettori marittimi o aerei, nell'ambito dei contratti di trasporto con essi conclusi)»*.

Con riferimento ai commissionari, la citata circolare n. 24 del 1983 evidenzia che *«il commissionario, ai sensi dell'art. 1731 del codice civile, è un mandatario senza rappresentanza (il cui ambito di attività è limitato dalla legge, alla compravendita), che agisce in nome proprio e per conto del committente»*.

Con riferimento agli agenti e ai rappresentanti di commercio, il medesimo documento di prassi, chiarisce che *«l'art. 1742 del codice civile definisce l'agenzia come il contratto con il quale una parte assume stabilmente l'incarico di promuovere per conto*

dell'altra, verso retribuzione, la conclusione di contratti in una zona determinata. L'art. 1752 del medesimo codice stabilisce che le disposizioni che regolano il contratto di agenzia si applicano anche nell'ipotesi in cui all'agente è conferita dal preponente la rappresentanza per la conclusione dei contratti».

Con riferimento ai mediatori viene evidenziato che *«in base all'art. 1754 del codice civile mediatore è colui che mette in relazione due o più parti per la conclusione di un affare, senza essere legato ad alcuna di esse da rapporti di collaborazione, di dipendenza o di rappresentanza».*

Infine, con riferimento l'attività del procacciatore d'affari viene chiarito la stessa *«è caratterizzata dall'impegno "anche occasionale" contrattualmente assunto di agire nell'interesse di una delle parti, ma senza vincolo di stabilità. La predetta attività si concreta nella raccolta di proposte di contratti o di ordinazioni da trasmettere al soggetto nel cui interesse il procacciatore d'affari agisce».*

Ciò posto, nel caso di specie, con riferimento ai compensi percepiti in relazione all'attività di noleggio dei beni disponibili sulla piattaforma, tenuto conto che la stessa non rientra in nessuno dei rapporti elencati nella disposizione in esame, si ritiene che tali compensi non debbano essere assoggettati alla ritenuta a titolo d'acconto prevista dall'articolo 25-bis del decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**