

Risposta n. 118

OGGETTO: Articolo 17-bis del d.lgs. n. 241 del 1997. Applicazione della disciplina di contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera ai rapporti in cui il soggetto committente è un ente pubblico territoriale.

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

QUESITO

La società Alfa S.p.A. in amministrazione straordinaria, rappresenta di essere una società *in house providing* costituita con atto del ... per l'esercizio di funzioni amministrative, attualmente controllata da:

- Comune di ... (... per cento);
- Ente di diritto pubblico ... (... per cento).

L'istante riferisce, pertanto, di essere integralmente partecipata dalla Pubblica Amministrazione, precisando, in particolare che:

- ha sottoscritto con il Comune, in data ... un contratto di affidamento di servizi per lo svolgimento, in favore del predetto Ente, di funzioni amministrative e servizi strumentali che sono da considerarsi indispensabili e di pubblico interesse. Come risulta dall'articolo ... del predetto contratto (allegato all'istanza), lo stesso «*ha per oggetto l'affidamento pluriennale dei servizi di facilities management alla Alfa S.p.A., dal ... al ...*». Tali servizi ricomprendono, secondo quanto emerge dall'articolo 16 del

medesimo contratto, relativo ai «*Corrispettivi per le prestazioni rese dalla Società affidataria*», manutenzione di strade ed edifici provinciali, pulizia ed igiene ambientale, accoglienza e centralino, facchinaggio, gestione autoparco, emergenza neve, servizio verde, rischio idrogeologico, rimozione rifiuti, manutenzione ordinaria e straordinaria impianti fotovoltaici;

- il proprio statuto è adeguato al modello "*in house providing*" introdotto dall'articolo 13 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), con previsione di norme sul "controllo analogo" a cui fa espresso riferimento l'articolo 10 del contratto di servizio vigente che, nello specifico, prevede che «*Il Comune esercita sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri uffici e servizi ...*»;

- in relazione allo svolgimento di tali attività, nonché alla natura *in house* della società e agli obblighi di diritto pubblico a cui la stessa è sottoposta, l'istante ritiene di essere organismo di diritto pubblico nonché un'articolazione sostanziale del Comune, a prescindere dalla sua veste formale, ossia dalla personalità giuridica di diritto privato.

Con documentazione integrativa presentata in data ... (prot. ...), l'istante ha precisato che tutte le attività e i servizi che la stessa svolge sono effettuati esclusivamente in favore del socio ente territoriale e che i medesimi «*sono eseguiti dall'istante presso immobili del committente Comune, con l'utilizzo di beni strumentali di esclusiva proprietà della Alfa S.p.A. in a.s.*». Alla medesima documentazione integrativa sono stati allegati i disciplinari di servizio e, a campione, alcune commesse di servizio.

Nello svolgimento dei servizi in parola, secondo quanto stabilito dal summenzionato contratto di servizio, vige il divieto assoluto di ogni forma di appalto o sub affidamento, compresi quelli a titolo gratuito. Sul punto, nella documentazione integrativa si precisa che in alcuni casi sporadici e straordinari, quando la società non è in possesso né dei mezzi né del personale qualificato all'utilizzo degli stessi, dietro espressa autorizzazione del Comune, l'istante ricorre al nolo a caldo (come da

documentazione esemplificativa allegata).

Tanto premesso, l'istante, richiamata la disciplina delle società *in house providing* contenuta nel Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica (adottato con decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175), espone un dubbio applicativo riguardante l'articolo 17-*bis* del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (rubricato «*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera*»), entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2020 ed introdotto dall'articolo 4 del decreto legge 26 ottobre 2019 n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

In particolare l'istante, dopo aver citato il contenuto della circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020 (con la quale sono stati resi chiarimenti sulla norma in questione) ed averne evidenziato, in particolare, la *ratio*, chiede se l'articolo 17-*bis* in parola trovi applicazione in relazione ai rapporti intercorrenti tra la medesima istante e il Comune, sulla base dell'affidamento di servizi pluriennali *in house providing*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di essere esclusa, in relazione ai rapporti intercorrenti con il Comune sulla base del contratto di affidamento di servizi pluriennali *in house providing*, dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-*bis* del decreto Legislativo 241 del 1997, in quanto la stessa:

- per consolidata giurisprudenza, oltre che ai sensi dell'articolo 3 del decreto Legislativo n. 50 del 2016, è un organismo di diritto pubblico che non svolge attività di tipo commerciale ma bensì, per contratto, attività di natura istituzionale e di pubblica utilità in favore e nei confronti del Comune;

- sin dalla sua costituzione, si è dotata dei necessari beni strumentali per lo svolgimento delle attività affidate presso le sedi (immobili) del Comune;

- è una articolazione dell'Ente pubblico controllante che, pur assumendo una veste formale di soggetto terzo, rimane inscindibilmente legata alla stazione appaltante, non ravvisandosi alcuna reale alterità con l'Ente pubblico medesimo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che esula dal presente parere la qualificazione giuridica dell'istante quale società *in house providing* del Comune, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 4 del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha introdotto nel decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, l'articolo 17-*bis*, rubricato «*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera*».

Il comma 1 del predetto articolo impone ai soggetti che rivestono la qualifica di sostituti d'imposta sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, residenti ai fini delle imposte sui redditi nel territorio dello Stato, 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, di richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute, trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Tali obblighi, come previsto dai commi 5 e 6 dell'articolo 17-*bis*, non trovano

applicazione se le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici consegnano al committente la certificazione, messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate, che attesta la sussistenza dei requisiti indicati alle lettere a) e b) del comma 5 del suddetto articolo.

Con la circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020 sono stati forniti i primi chiarimenti in merito alla disciplina di cui al menzionato articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 214 del 1997. In particolare, con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione, con detta circolare (paragrafo 2.2) è stato precisato che sono da escludersi «*gli enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, trust ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta*».

Considerato che l'articolo 17-*bis* reca una serie di misure in materia di contrasto all'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle ritenute fiscali, si ritiene che la natura "commerciale" dell'attività svolta dall'ente vada considerata alla luce delle regole previste ai fini delle imposte dirette, a nulla rilevando la natura commerciale ai fini dell'IVA.

Ai fini della disciplina qui in esame, anche per gli enti territoriali di cui al comma 1 dell'articolo 74 del TUIR è necessario discriminare tutte quelle attività diverse dalle commerciali mutuando i principio contenuti nell'articolo 143 del TUIR per gli «*enti non commerciali*». In particolare, la disposizione appena menzionata dispone che «*non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente*».

Per tali enti, in altri termini, a prescindere dalla rilevanza ai fini delle imposte dirette dei componenti di reddito relativi ai contratti qui in esame e dai principi adottati dall'ente ai fini dell'applicazione dell'IVA, la disciplina di cui all'articolo 17-*bis* trova applicazione esclusivamente in relazione alle attività qualificabili come "commerciali" nel senso sopra descritto.

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione, la circolare n. 1/E

sopramenzionata (paragrafo 3.2) ha chiarito che i presupposti al ricorrere dei quali si applica l'intera disciplina dell'articolo 17-*bis*, fatto salvo il ricorrere delle cause di esonero previste dal comma 5, sono:

a) l'affidamento a un'impresa del compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000;

b) l'affidamento di cui al punto sub a) deve avvenire tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;

c) i contratti di cui al punto sub b) devono essere caratterizzati da:

c1) prevalente utilizzo di manodopera;

c2) prestazione svolta presso le sedi di attività del committente;

c3) utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Con riferimento **al punto sub a)**, la medesima circolare n. 1/E (paragrafo 3.2.1) ha chiarito che *«L'affidamento riguarda «il compimento di una o più opere o di uno o più servizi»; rientreranno nell'ambito di applicazione della disposizione normativa in esame anche gli affidamenti misti di opere e servizi. L'affidamento deve essere poi riferito «a un'impresa»».*

Per quanto concerne la condizione di cui al **punto sub b)**, la stessa circolare n. 1/E (paragrafo 3.2.2) ha evidenziato che *«Sia in relazione al contenuto letterale della disposizione normativa che fa riferimento ai «rapporti negoziali comunque denominati» sia alla ratio legis volta, come si è detto, alla deterrenza dei comportamenti consistenti nella violazione delle disposizioni tributarie in materia di IVA e di ritenute fiscali nei confronti dei lavoratori dipendenti, ciò che assume esclusiva rilevanza ai fini dell'applicabilità del comma 1 dell'articolo 17-*bis* non è il nomen iuris attribuito dalle parti ai contratti stipulati, ma l'effettivo ricorrere nei contratti comunque denominati del prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente*

o ad esso riconducibili in qualunque forma».

Con riguardo all'elemento di cui al **punto c3)**, la più volte richiamata circolare n. 1/E del 2020 (paragrafo 3.2.5), nel ribadire che il prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi del committente deve altresì avvenire *«con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma»*, ha precisato che i predetti beni strumentali *«saranno ordinariamente macchinari e attrezzature che permettono ai lavoratori di prestare i loro servizi, ma ciò non esclude che siano utilizzate altre categorie di beni strumentali»*. Per altro verso, *«l'occasionale utilizzo di beni strumentali riconducibili al committente o l'utilizzo di beni strumentali del committente, non indispensabili per l'esecuzione dell'opera o del servizio, non comportano il ricorrere della condizione di applicabilità in esame»*.

Con riferimento al caso di specie, la scrivente osserva che la questione posta dell'istante riguarda l'esclusione dell'applicabilità delle previsioni di cui all'articolo 17-*bis* in relazione ai rapporti intercorrenti (in ragione del contratto di affidamento di servizi per lo svolgimento, in favore del predetto Ente, di funzioni amministrative e servizi strumentali) con il Comune.

In via preliminare, essendo il soggetto committente (*i.e.* il Comune) un ente pubblico territoriale, la disciplina di cui all'articolo 17-*bis* si applica esclusivamente in relazione alle attività diverse da quella "istituzionale non commerciale", nel senso sopra descritto, svolte dall'Ente.

In relazione alle attività di tale specie che rientrano nell'ambito del contratto di affidamento di servizi in essere con la società istante, sulla base di quanto descritto dall'istante, risultano soddisfatti i seguenti requisiti:

- l'istante, in qualità di società per azioni, integra la nozione di "impresa" indicata nelle disposizioni qui in commento e risulta affidataria del compimento di uno o più servizi (di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000) da parte del Comune;

- il predetto affidamento avviene tramite il contratto di servizi che, in linea

di principio, potrebbe determinare il ricorso al *«prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma»*.

Cionondimeno, la scrivente osserva che, nel caso di specie, l'applicabilità della disciplina dell'articolo 17-*bis* sarebbe comunque esclusa dalla mancata sussistenza, relativamente all'ambito oggettivo di applicazione, del requisito di cui al punto c3) sopra riportato.

Infatti, secondo quanto rappresentato dalla società istante, i beni strumentali dalla stessa utilizzati al fine di eseguire le prestazioni contemplate dal contratto di affidamento di servizi sono di sua esclusiva proprietà, salvo l'ipotesi straordinaria di ricorso, dietro espressa autorizzazione del Comune, al nolo a caldo presso terzi.

Alla luce di quanto sopra, la scrivente ritiene che nel caso di specie, poiché secondo quanto rappresentato i beni strumentali utilizzati per l'esecuzione dei servizi affidati non sono di proprietà del committente, né ad esso riconducibili in qualunque forma, non sussistono i presupposti per l'applicazione della disciplina di cui all'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 241 del 1997 ai rapporti tra l'istante e il Comune per l'affidamento dei servizi pluriennali di cui all'istanza.

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)