

**Risposta n. 283**

**OGGETTO:** Articolo 17-bis del decreto legislativo n. 241 del 1997

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

**QUESITO**

La società Alfa S.p.A. (di seguito, anche "Società" o "Concessionario") svolge la propria attività nell'ambito della "finanza di progetto" in forza un contratto di concessione di costruzione e gestione (il "Contratto") stipulato in data ... 20XX ai sensi dell'articolo 153 del decreto legislativo n. 163 del 2006 (allora vigente "codice dei contratti pubblici"), con l'Azienda Ospedaliera Universitaria Integrata di XXX ("Concedente" o "Azienda Ospedaliera") e successivi atti integrativi.

Il Contratto ha ad oggetto la realizzazione di interventi di ampliamento e ristrutturazione degli Ospedali di XXX (Policlinico di XXX e Ospedale ... di XXX), a fronte, quale corrispettivo, della concessione in gestione di parte delle opere realizzate (articolo 143, comma 3, dell'allora vigente codice dei contratti pubblici) e dunque dell'affidamento di taluni servizi non sanitari (cumulativamente, i "Servizi") tra cui in particolare (articolo 16 del Contratto):

- (A) Servizio di manutenzione edile ed impiantistica;
- (B) Servizio di lavanolo;

(C) Servizio di pulizia e sanificazione;

(D) Servizio di ristorazione.

I Servizi sono analiticamente regolati da appositi Disciplinari di gestione (collettivamente, i "Disciplinari"), che costituiscono allegati al Contratto e ne formano parte integrante, e devono essere svolti, per espressa previsione del Contratto, presso locali situati all'interno degli Ospedali oggetto degli interventi regolati dal Contratto stesso (concessione di costruzione e gestione).

La Società, in quanto "società di progetto" a norma dell'articolo 156, comma 1, dell'allora vigente codice dei contratti pubblici (il cui comma 2 testualmente recita "*i lavori da eseguire e i servizi da prestare da parte delle società disciplinate dal comma 1 si intendono realizzati e prestati in proprio anche nel caso siano affidati direttamente dalle suddette società ai propri soci, sempre che essi siano in possesso dei requisiti stabiliti dalle vigenti norme legislative e regolamentari*") ha affidato lo svolgimento dei Servizi a propri soci in modo per così dire "passante" cioè alle medesime condizioni previste nel Contratto e nei Disciplinari di gestione.

I Servizi, affidati in base al Contratto, rientrano potenzialmente nell'ambito oggettivo della disciplina prevista dall'articolo 17-*bis* del decreto legislativo. n. 241 del 1997, introdotto dall'articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 124 del 2019, riguardante l'obbligo di effettuazione di specifici controlli, da parte dei committenti, sulla regolare applicazione e sul regolare versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti dai prestatori.

La norma da ultimo richiamata, che è quella che forma oggetto delle difficoltà interpretative alla base del presente interpello, riguarda infatti, come noto, l'affidamento, ad un'impresa, del compimento di una o più opere o servizi sulla base di contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati, o rapporti negoziali comunque denominati.

Per la loro stessa natura e, soprattutto, per imprescindibili esigenze procurate dalla peculiarità dell'attività del Concedente (gestione di ospedali pubblici), i Servizi

(ovvero la gran parte di essi) vengono svolti dalla Società e per essa dai suoi soci:

(i) all'interno di porzioni immobiliari (le "Porzioni Immobiliari") collocate negli edifici ospedalieri in cui il Concedente svolge l'attività sanitaria, nonché

(ii) detenendo la diretta ed esclusiva disponibilità delle Porzioni Immobiliari in forza di loro concessione in comodato gratuito (o con rapporti atipici sostanzialmente analoghi, quanto agli effetti, al comodato gratuito), nonché, per taluni Servizi, operando direttamente sulle Porzioni Immobiliari e sugli impianti del Concedente e di conseguenza detenendo direttamente detti impianti o Porzioni Immobiliari.

La concessione in uso (o comunque la messa a disposizione) delle Porzioni Immobiliari (quale modalità di esecuzione dei Servizi) è regolata nei Disciplinari.

Il Disciplinare del Servizio ristorazione prevede che l'Azienda Ospedaliera pone a disposizione della Società, presso ciascuna sede, gli spazi da adibirsi a cucina e mensa per il personale e ristorazione degenti e relative pertinenze, nonché spogliatoi e bagni.

Il Disciplinare del Servizio di lavanolo prevede che, per l'espletamento delle prestazioni contrattuali, l'Azienda Ospedaliera pone a disposizione della Società degli spazi da adibirsi a spogliatoio e deposito carrelli e attrezzature. Le Porzioni Immobiliari, precisa il Disciplinare del Servizio di lavanolo, vengono cedute "in comodato al Concessionario con l'osservanza di tutte le disposizioni previste dal presente Documento e, ove non contrastanti, dal Codice Civile (art. 1803 e ss.)".

Il Disciplinare di pulizia e sanificazione contiene una previsione identica a quella del Disciplinare del Servizio di lavanolo (con richiamo al comodato civilistico di cui all'articolo 1803 del codice civile). Anche in questo caso, la Società, e per essa i suoi soci affidatari, acquisiscono in comodato, oltre agli spogliatoi, locali utilizzati per deposito attrezzature.

Il Disciplinare del servizio di manutenzione edile ed impiantistica non prevede espressamente la concessione in comodato dei locali oggetto di (o in cui sono collocati gli impianti oggetto di) attività manutentive, ma l'intervenuta concessione in uso

risulta dal verbale inizio lavori e consegna.

Riassumendo, la Concedente, in forza del Contratto e dei Disciplinari, affida in comodato o più genericamente in uso gratuito (ovvero ancora consegna e mette a disposizione) alla Società diversi locali posti all'interno della struttura ospedaliera ove la Concedente stessa svolge la propria attività:

(a) locali che sono essi stessi oggetto dei Servizi (quali i locali oggetto di manutenzione edile e impiantistica come le cucine e quelli in cui sono inseriti gli impianti tecnologici oggetto del servizio di manutenzione);

(b) locali all'interno dei quali vengono svolti i Servizi (quali i locali per le cucine in cui è svolta la preparazione dei pasti per il servizio mensa e ristorazione degenti, o quelli in cui sono collocate le macchine lavatrici dei panni pluriuso per il servizio di pulizia, o ancora quelli in cui viene stoccata la biancheria pulita da distribuire per il servizio di lavanolo);

(c) ulteriori locali utilizzati quali supporto alla attività della Società (quali spogliatoi, deposito di macchine di pulizia, deposito di attrezzi, deposito della dotazione di pezzi di ricambi per interventi di manutenzione urgente, uffici, ecc.).

Ciò premesso, la questione su cui l'istante chiede il parere dell'Amministrazione finanziaria riguarda la concessione in uso delle Porzioni Immobiliari e la condizione di utilizzo, da parte del prestatore, di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque modo di cui all'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Tale disposizione prevede quattro specifiche condizioni del rapporto instaurato tra committente e prestatore, che devono essere congiuntamente realizzate (come confermato dalla circolare n. 1/E del 2020) affinché si applichi la relativa disciplina:

1. il corrispettivo complessivo annuo è superiore a 200.000 euro;
2. le prestazioni sono caratterizzate da "prevalente utilizzo di manodopera";
3. le prestazioni sono effettuate presso le sedi di attività del committente;
4. si verifica l'utilizzo, da parte del prestatore, di beni strumentali di proprietà del

committente o ad esso riconducibili in qualunque modo.

Il dubbio applicativo dell'istante riguarda la possibile riconducibilità, alla condizione *sub* 4. che precede, della concessione in uso gratuito (mediante lo strumento del comodato o altri di contenuto ed effetti analoghi, ovvero ancora mediante la semplice messa a disposizione), dall'Azienda Ospedaliera alla Società (e da questa in modo passante ai propri soci), delle Porzioni Immobiliari nell'ambito dell'affidamento dei Servizi, il tutto secondo quanto illustrato sopra.

In particolare, l'istante chiede se la concessione in uso delle Porzioni Immobiliari, di cui sopra alle lettere (a), (b) e (c), faccia scattare il requisito di utilizzo da parte della Società di beni strumentali del committente, previsto dal citato articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 241 del 1997.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Ad avviso della Società, poiché la natura intrinseca dei Servizi e le caratteristiche dell'attività ospedaliera del Concedente impongono che i Servizi, o quanto meno la gran parte di essi, siano resi presso le Porzioni Immobiliari, alcune delle quali devono conseguentemente essere concesse in uso alla Società, è da ritenere che la suddetta concessione in uso (o comunque messa a disposizione) delle Porzioni Immobiliari integri la condizione legale di svolgimento dei Servizi presso le sedi di attività del committente, ma che non si configuri invece l'ulteriore condizione di utilizzo da parte della Società di beni strumentali del committente, prevista dal citato articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 241 del 1997.

La concessione in uso (ovvero la semplice messa a disposizione) delle Porzioni Immobiliari costituisce, infatti, non già uno strumento necessario al prestatore per l'esecuzione dei Servizi, bensì l'oggetto stesso dei Servizi (come avviene nel caso dei locali indicati sopra alla lettera (a), per il servizio di manutenzione edile ed impiantistica) ovvero una mera condizione di effettuazione degli stessi presso la sede

di attività del Concedente prevista nel Contratto (come avviene nel caso dei locali indicati sopra alla lettera (b), per i servizi di ristorazione, di pulizia e di lavanolo e più in generale per tutti i locali di supporto di cui alla lettera (c), i quali devono necessariamente trovarsi dove vengono svolti i Servizi).

Evidentemente, sostiene l'istante, posto che detti servizi per la loro natura, e per le esigenze sanitarie del Concedente, devono essere resi presso la sede dell'Azienda Ospedaliera (il che integra, come detto, la condizione sub 3. che precede), il Concedente stesso deve mettere il Concessionario nella condizione di operare all'interno delle Porzioni Immobiliari, fornendo a quest'ultimo, presso la struttura ospedaliera, l'uso dei locali "oggetto" del servizio - lettera (a) - di quelli in cui vengono resi i Servizi - lettera (b) - e di quelli di supporto necessario alla fornitura dei Servizi presso la sede - lettera (c).

Non si tratterebbe, dunque, di mezzi strumentali indispensabili per lo svolgimento dell'attività del prestatore (secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate nella richiamata circolare n. 1/E del 2020, par. 3.2.5.), come sono invece le attrezzature, le macchine e i beni mobili che vengono impiegati dal personale delle società prestatrici per cucinare pasti, pulire e sanificare gli ambienti ospedalieri, lavare gli indumenti e la biancheria, ecc., ma di beni all'interno dei quali il committente richiede venga effettuato il servizio, ovvero locali ad essi strettamente connessi (come spogliatoi per i dipendenti o deposito attrezzature, materiali di ricambio, ecc.).

Con riferimento a questi ultimi - lettera (c) - l'istante sottolinea che la collocazione "necessaria" presso la sede del Concedente (e la conseguente "necessaria" concessione in uso) deriva essa stessa dalla condizione di produzione dei Servizi direttamente presso la sede. Infatti, gli spogliatoi, i locali di deposito di attrezzature e pezzi di ricambio, i locali destinati ad ospitare i tecnici che operano nell'attività di manutenzione h24, non potrebbero, nel caso, essere collocati altrove, vista la natura e la condizione di resa dei Servizi, natura e condizione che, sottolinea l'istante, non sono elementi caratteristici di ogni servizio di questo tipo, ma sono semplicemente richieste

dal Contratto, anche in relazione alla peculiare attività svolta dal Concedente (gestione di una struttura ospedaliera).

Per esempio, i locali delle cucine o gli spogliatoi devono, nel caso, essere collocati presso la struttura ospedaliera (e devono dunque essere concessi in uso dal committente al prestatore), solo perché il Concedente richiede che i pasti vengano ivi cucinati e che i dipendenti delle imprese esecutrici dei Servizi cambino i propri indumenti all'interno della struttura ospedaliera. Lo stesso per i locali di supporto alle altre attività per i quali le pattuizioni contrattuali prevedono l'utilizzo di locali situati nella struttura ospedaliera.

L'istante ribadisce che diversamente argomentando, e dunque se i locali in cui viene svolta l'attività del committente, ove quest'ultimo richiede venga resa la prestazione - indicati sopra alle lettere (a), (b), (c) - potessero configurare, nel caso, la quarta condizione legale di "beni strumentali del committente utilizzati dal prestatore", si creerebbe una irragionevole sovrapposizione con la terza

In conclusione, l'istante ritiene debba essere confermato che la concessione in uso al prestatore di locali situati presso la sede in cui opera il committente, per lo svolgimento di servizi oggetto del contratto (che per loro natura o per condizione contrattuale devono essere svolti presso la sede del primo) non può mai rientrare nella quarta condizione posta dal citato articolo 17-*bis*.

#### **PARERE 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».*

Con la circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020 sono stati forniti chiarimenti in merito alla disciplina *de qua*.

In particolare, fatto salvo il ricorrere delle cause di esonero previste dal comma 5, per quanto attiene l'ambito oggettivo di applicazione della disciplina di cui all'articolo 17-bis in parola è necessaria la contemporanea presenza dei seguenti requisiti:

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.

Ciò posto, con riguardo all'elemento di cui al punto c3), la predetta 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".

Ne consegue che questa condizione si considera integrata ogni qualvolta l'appaltatore si avvalga legittimamente di attrezzature riconducibili al committente (anche in base di un rapporto di comodato). Al riguardo, si rammenta che, come



chiarito nella menzionata circolare *«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»*.

Alla luce di quanto appena precisato, si ritiene che i servizi di lavanolo (b), di pulizia e sanificazione (c) e di ristorazione (d) - fermi restando gli ulteriori presupposti di cui al citato articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 241 del 1997 - siano inclusi nell'ambito oggettivo della disciplina qui in esame, poiché sulla base di quanto rappresentato in istanza e nei disciplinari allegati, i locali concessi in uso dal committente costituiscono beni strumentali che consentono ai lavoratori di prestare i servizi oggetto del contratto di concessione.

Per quanto concerne, invece, il servizio di servizio di manutenzione edile ed impiantistica, essendo l'oggetto del servizio appaltato la stessa struttura produttiva del committente, presso la quale è chiamata a intervenire e operare l'impresa appaltatrice, i beni del committente costituiscono l'oggetto del servizio o dell'opera e non lo strumento per la loro realizzazione.

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)**