

Risposta n. 525/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - ritenute e compensazioni in appalti e subappalti di cui all'articolo 17-bis del decreto legislativo n. 241 del 1997 - amministrazione straordinaria

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

QUESITO

[ALFA], di seguito anche istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, in qualità di mandante, è parte di un Raggruppamento Temporaneo di Imprese - unitamente alla mandataria [BETA] - aggiudicatario, da parte di [GAMMA], di appalto per l'affidamento di servizi di raccolta differenziata di rifiuti urbani ed assimilati, trasporto ad impianti di trattamenti e servizi opzionali ed accessori.

[BETA], in data [...].2019, ha stipulato con [DELTA] un contratto di subappalto per lo svolgimento delle predette attività in alcuni dei Comuni coinvolti nell'appalto.

Stante il rapporto esistente tra le associate e la capogruppo del raggruppamento temporaneo di imprese (RTI) - riconducibile alla figura del mandato collettivo speciale con rappresentanza - [DELTA], in qualità di subappaltatore, fattura parte dei propri servizi anche all'istante che, a sua volta, fattura a [DELTA] il noleggio dei mezzi necessari per lo svolgimento del contratto di subappalto.

Sussistendo tutti i presupposti per l'applicazione della disciplina in tema di *"Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti"* di cui all'articolo 17-*bis* del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, l'istante riferisce che: *«al fine di verificare l'ammontare complessivo degli importi versati dalla [DELTA] relativi alle ritenute fiscali, chiedeva alla stessa, il Documento Unico di regolarità fiscale (DURF);*

*7. [ALFA], avendo verificato che [DELTA] ha omissso il versamento delle ritenute fiscali dei dipendenti impiegati nel contratto di subappalto, ai sensi del comma 3, dell'articolo 17-*bis* del Decreto legislativo del 09/07/1997 n. 241, così come modificato dall'art. 4 del Decreto legge del 26/10/2019 n. 124, ha sospeso il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa subappaltatrice sino a concorrenza del 20 per cento del valore complessivo del servizio.*

8. [DELTA], in data [...] 2021, con Decreto del Ministero dello sviluppo economico, è stata ammessa alla procedura di amministrazione straordinaria, a norma dell'art. 2, comma 2, del decreto-legge n. 347/2003.

9. [DELTA], in seguito all'ammissione alla procedura di Amministrazione Straordinaria ha prodotto alla [ALFA] il DURF, attestante la regolarità dei versamenti delle ritenute fiscali effettuate successivamente all'ammissione della menzionata procedura.»

Ciò detto, l'istante riferisce che, *«[DELTA] in Amministrazione Straordinaria, avendo prodotto alla [ALFA] a seguito dell'ammissione alla procedura di Amministrazione Straordinaria, il DURF regolare per le ritenute fiscali operate nei confronti dei dipendenti impiegati nel contratto di subappalto successivamente all'ammissione della procedura, chiede il pagamento dei corrispettivi trattenuti dalla [ALFA] pur non avendo, [DELTA], eseguito il versamento delle ritenute afferenti il periodo precedente l'ammissione alla procedura».*

L'istante, al fine di evitare di incorrere nelle sanzioni di cui al comma 4 del predetto articolo 17-*bis*, versando al subappaltatore i corrispettivi trattenuti, chiede di sapere se *«si può applicare, per analogia, quanto previsto in tema di DURC,*

nell'ambito di una procedura di amministrazione straordinaria, e, segnatamente l'articolo 5 del D.M. 30 gennaio 2015, il quale disciplina le ipotesi di verifica della regolarità contributiva in presenza di procedure concorsuali. Infatti il legislatore, nel confermare per le imprese interessate da queste procedure il riconoscimento della condizione di regolarità, con riguardo alle esposizioni debitorie maturate anteriormente all'autorizzazione all'esercizio provvisorio o alla dichiarazione di apertura della procedura, ha ritenuto che tale attestazione non sia più sottoposta alla condizione dell'avvenuta insinuazione al passivo da parte degli Enti previdenziali. Come infatti chiarito nella circolare ministeriale n. 33 del 2016, la modifica normativa, escludendo la pregressa condizione, risulta, pertanto, preordinata proprio alla prosecuzione dell'attività imprenditoriale, anche nella prospettiva di un possibile ritorno in bonis dell'impresa. In caso contrario, infatti, l'autorizzazione all'esercizio provvisorio dell'impresa sarebbe verosimilmente vanificata, in quanto l'impresa non sarebbe nelle condizioni di ottenere il DURC a causa di una condizione di irregolarità che è in re ipsa, in quanto insita nella stessa condizione di insolvenza».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, ritiene di poter adottare il seguente comportamento: «al ricevimento del DURF regolare procedere al pagamento al subappaltatore, [DELTA] in Amministrazione Straordinaria, delle somme trattenute ai sensi del comma 3, dell'articolo 17-bis del Decreto legislativo del 09/07/1997 n. 241, così come modificato dall'art. 4 del Decreto legge del 26/10/2019 n. 124, riguardanti il periodo antecedente l'ammissione alla procedura di Amministrazione Straordinaria, anche considerato il principio della par condicio creditorum».

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 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 citato 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, prevedendo nuovi adempimenti a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che abbiano rapporti negoziali comunque denominati.

In particolare, 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 operano se le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici consegnano al committente la certificazione, messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate (DURF), che attesta la sussistenza dei seguenti requisiti:

«a) risultino in attività da almeno tre anni, siano in regola con gli obblighi

dichiarativi e 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;

b) non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad euro 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione».

Il comma 3 dell'articolo 17-*bis* pone a carico del committente (da intendersi nel senso di cui al comma 1) l'obbligo di sospensione del pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria, qualora l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice non abbia ottemperato all'onere di trasmettere al committente le deleghe di pagamento, oppure risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.

La sospensione del pagamento è effettuata finché perdura l'inadempimento riscontrato dal committente e sino a concorrenza del 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del servizio, ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.

Nell'ipotesi di ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente trattiene il minore tra i due menzionati importi, mentre nell'ipotesi in cui non gli sia stata trasmessa la documentazione non può che trattenere il 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del servizio.

Il comma 4 dell'articolo 17-*bis* prevede che, in caso di inottemperanza agli obblighi previsti dai commi 1 e 3, il committente è tenuto al versamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute, nonché per il tardivo

versamento delle stesse, senza possibilità di compensazione.

Tanto premesso, con riferimento al caso di specie, la questione posta dell'istante riguarda la disapplicazione dell'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 241 del 1997, allorquando l'impresa subappaltatrice sia assoggettata alla procedura di amministrazione straordinaria e produca il DURF attestante la regolarità dei versamenti delle ritenute operate dopo l'ammissione a tale procedura, ancorché non sia stato eseguito il versamento delle ritenute afferenti il periodo precedente l'ammissione alla procedura.

Ciò sulla base di quanto previsto in materia di DURC nell'ambito della procedura di amministrazione straordinaria, dall'articolo 5 del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 30 gennaio 2015.

La citata norma riconosce all'impresa in amministrazione straordinaria una condizione di regolarità relativamente agli obblighi contributivi scaduti prima della dichiarazione di apertura della procedura, prevedendo, invece, che l'impresa deve comunque essere regolare con riferimento agli obblighi contributivi riferiti ai periodi decorrenti dalla data di ammissione all'amministrazione straordinaria. Con la circolare del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 2 novembre 2016, n. 33, è stato chiarito che tale previsione risulta preordinata alla prosecuzione dell'attività imprenditoriale, anche nella prospettiva di un possibile ritorno *in bonis* dell'impresa.

Al riguardo, tuttavia, analoga previsione non sussiste, allo stato attuale, per il DURF, né vi è ragione di prevedere l'applicazione analogica delle disposizioni che disciplinano una documentazione, il DURC, che ha esclusivamente valenza contributiva.

Pertanto, l'obbligo di sospensione del pagamento dei corrispettivi, finché perdura l'inadempimento della subappaltatrice, come previsto dal comma 3 dell'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 214 del 1997, non viene meno per l'aver prodotto un DURF attestante la regolarità dei versamenti delle ritenute operate dopo l'ammissione alla

procedura di amministrazione straordinaria.

Ciononostante, occorre considerare la peculiare situazione in cui versa un soggetto in amministrazione straordinaria, procedura concorsuale volta al risanamento dello stato patrimoniale di insolvenza di grandi imprese commerciali, *«con finalità conservative del patrimonio produttivo, mediante prosecuzione, riattivazione o riconversione delle attività imprenditoriali»* (articolo 1 del decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270), in presenza di *«concrete prospettive di recupero dell'equilibrio economico delle attività imprenditoriali»* (articolo 27 del medesimo decreto).

La procedura delineata dal decreto legislativo n. 270 del 1999 va integrata con le disposizioni introdotte dal decreto-legge 23 dicembre 2003, n. 347, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 2004, n. 39, *«al fine di accelerare la definizione dei relativi procedimenti, assicurando la continuazione ordinata delle attività industriali senza dispersione dell'avviamento, tutelando i creditori e garantendo il regolare svolgimento del mercato»*.

Più nello specifico, per effetto dell'ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria:

- si determina *«lo spossessamento del debitore e l'affidamento al commissario straordinario della gestione dell'impresa e dell'amministrazione dei beni dell'imprenditore insolvente. Determina altresì gli effetti di cui all'articolo 48 del decreto legislativo n. 270 e agli articoli 42, 44, 45, 46, e 47 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267»* (articolo 2 del decreto-legge n. 347 del 2003);

- *«Sui beni dei soggetti ammessi alla procedura di amministrazione straordinaria non possono essere iniziate o proseguite azioni esecutive individuali, anche speciali»* (articolo 48 del decreto legislativo n. 270 del 1999);

- *«Il giudice delegato, prima dell'autorizzazione del programma [...], può autorizzare il commissario straordinario al pagamento di creditori anteriori, quando ciò sia necessario per evitare un grave pregiudizio alla continuazione dell'attività d'impresa o alla consistenza patrimoniale dell'impresa stessa»* (articolo 3 del decreto-

legge n. 347 del 2003);

- si applica la disciplina di *«accertamento del passivo [...] secondo il procedimento previsto dagli articoli 93 e seguenti della legge fallimentare, sostituito al curatore il commissario straordinario»* (articolo 53 del decreto legislativo n. 270 del 1999);

- la ripartizione dell'attivo ha luogo *«secondo le disposizioni degli articoli 110, secondo e terzo comma, 111, 112, 113, 114, 115 e 117, secondo e terzo comma, della legge fallimentare»* (articolo 67 del decreto legislativo n. 270 del 1999);

- è prevista la possibilità che *« 1. In qualunque momento nel corso della procedura, tenuto conto delle esigenze connesse all'esercizio dell'impresa, il commissario straordinario, sentito il parere del comitato di sorveglianza e con l'autorizzazione del giudice delegato, può distribuire acconti parziali ai creditori, o ad alcune categorie di essi, sulle somme che saranno prevedibilmente attribuite in via definitiva nel rispetto delle cause legittime di prelazione.*

2. Nella distribuzione degli acconti è data preferenza ai crediti dei lavoratori subordinati e ai crediti degli imprenditori per le vendite e somministrazioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate a favore dell'impresa insolvente nei sei mesi precedenti la dichiarazione dello stato di insolvenza» (articolo 68 del decreto legislativo n. 270 del 1999).

Ne deriva l'indisponibilità in capo all'imprenditore del complesso aziendale e dei rapporti che vi fanno capo, con onere del commissario straordinario di erogare somme in favore dei creditori sempre nel rispetto della *"par condicio creditorum"*, salve le cause legittime di prelazione, con la sola eccezione di crediti da soddisfare in via prioritaria per esigenze connesse alla prosecuzione dell'attività d'impresa, ma comunque previa autorizzazione del giudice delegato.

Applicando le disposizioni sopra richiamate alla fattispecie in esame, dunque, *[DELTA]*, a seguito di ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria, non può arbitrariamente assolvere i propri debiti erariali - nella specie versare le

ritenute relative al periodo antecedente - se non nel rispetto della delineata procedura di accertamento del passivo e liquidazione dell'attivo.

Conseguentemente deve considerarsi disapplicato il vincolo disposto dall'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 241 del 1997, in capo all'istante con riguardo ai debiti pregressi antecedenti l'ammissione alla procedura concorsuale della *[DELTA]*, e, per l'effetto, possibile il pagamento al subappaltatore dei corrispettivi trattenuti dall'istante.

[...]

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)