



Roma, 19 dicembre 2008

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 –
Appalto di servizi - Omesso pagamento di emolumenti di lavoro
dipendente – Responsabilità solidale del committente –
Applicazione della ritenuta fiscale***

QUESITO

La Provincia di ... premette di avere dato in appalto il servizio di pulizia dei propri locali ad un'impresa e successivamente, per l'inadempienza di quest'ultima, di aver corrisposto quota parte delle retribuzioni maturate da undici lavoratori impiegati dalla ditta appaltatrice, al fine di assolvere alle obbligazioni nascenti dal vincolo di responsabilità solidale gravante sul committente in caso di affidamento in appalto di opere o servizi. Le quote sono state corrisposte dall'istante nel mese di marzo 2008 "al netto delle ritenute fiscali e previdenziali". Per quanto a conoscenza dell'istante dette ritenute non sono state versate.

Per ottenere il completo esonero dalla responsabilità solidale in argomento la Provincia intende corrispondere le rimanenti quote di retribuzioni maturate dai lavoratori della ditta appaltatrice e chiede al riguardo se sia obbligata ad effettuare le ritenute alla fonte sulle retribuzioni da corrispondere.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

La Provincia, considerato che il decreto-legge 3 giugno 2008, n. 97, convertito con modificazioni dalla legge 2 agosto 2008, n. 129, ha abrogato i commi da 29 a 34 dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e ritenuto che la responsabilità del committente derivante dall'articolo 1676 del codice civile si estende all'intero ammontare delle retribuzioni dovute ai lavoratori della ditta appaltatrice, è dell'avviso che dette retribuzioni debbano essere liquidate dal committente al lordo delle ritenute fiscali. Pertanto, detti importi non andrebbero assoggettati alla ritenuta d'acconto prevista dall'articolo 23, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

In mancanza di qualsivoglia disposizione normativa in tal senso, la Provincia ritiene che il committente non assuma la qualifica di sostituto di imposta nei confronti dei lavoratori dipendenti dell'impresa appaltatrice e che graverà su questi ultimi l'obbligo di includere le somme percepite nella dichiarazione dei redditi al fine di assoggettarle a prelievo fiscale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il caso in esame concerne l'applicazione delle norme in materia di sostituti d'imposta nell'ipotesi in cui il pagamento delle retribuzioni dei dipendenti dell'appaltatore venga effettuato da parte del committente.

In materia di ritenute sui redditi di lavoro dipendente l'art. 23, primo comma, del DPR n. 600 del 1973 dispone: *“Gli enti e le società indicati nell'articolo 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi [oggi art. 73 del TUIR], approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 51 del citato testo unico [oggi art. 55 del TUIR], o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nonché il condominio quale sostituto d'imposta, i quali*

corrispondono somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico [oggi art. 51 del TUIR], devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa".

Sotto il profilo soggettivo la Provincia istante, ai fini che in questa sede interessano, è qualificabile quale ente pubblico che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Per sua natura essa è compresa tra i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, richiamato dall'art. 23 del DPR n. 600 del 1973 in esame, e, pertanto, assume la qualifica di sostituto di imposta laddove corrisponda, tra l'altro, somme e valori di cui all'articolo 51 del medesimo testo unico.

In merito a quest'ultimo aspetto giova ricordare che, nella vigente formulazione dell'art. 23 del DPR 600 del 1973, l'obbligo di effettuazione della ritenuta non è più legato alla corresponsione di *"compensi e altre somme di cui all'art. 46 dello stesso decreto [oggi art. 49 del TUIR] per prestazioni di lavoro dipendente"*, ma alla corresponsione di *"somme e valori di cui all'articolo 48 dello stesso testo unico [oggi art. 51 del TUIR]"*.

Si tratta, come recita il comma 1 del richiamato art. 51 del TUIR, di somme e di valori in genere *"a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro"*. Per la sussistenza del reddito di lavoro dipendente, ai fini fiscali, l'art. 49 del TUIR privilegia, infatti, la natura oggettiva del rapporto di lavoro subordinato in quanto tale più che la riconducibilità della prestazione lavorativa alla sfera giuridica del soggetto che eroga il reddito scaturente.

Per i motivi esposti, l'art. 23 del DPR n. 600 del 1973 è in linea di principio applicabile anche nell'ipotesi in cui il pagamento di redditi di lavoro dipendente venga effettuato dal committente sostituto d'imposta a seguito dell'applicazione dell'articolo 1676 del codice civile ai sensi del quale: *"Coloro che, alle dipendenze dell'appaltatore, hanno dato la loro attività per eseguire*

l'opera o per prestare il servizio possono proporre azione diretta contro il committente per conseguire quanto è loro dovuto, fino alla concorrenza del debito che il committente ha verso l'appaltatore nel tempo in cui essi propongono la domanda”.

Ciò premesso, si ritiene che la fattispecie prospettata integri i requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalle norme richiamate e pertanto la Provincia di ... sia tenuta ad effettuare la ritenuta prescritta dall'art. 23 del DPR n. 600 del 1973 e ad adempiere i conseguenti obblighi di versamento, certificazione e dichiarazione.

Non si ritiene possa inficiare la conclusione raggiunta l'intervenuta abrogazione dei commi da 29 a 34 dell'art. 35 del d.l. n. 223 del 2006 operata dall'art. 3, comma 8, del d.l. n. 97 del 2008 (convertito con modificazioni dalla legge 2 agosto 2008, n. 129). Tali norme, infatti, potevano riflettersi sulla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di recuperare in capo a taluni soggetti diversi dal datore di lavoro le ritenute da questo non effettuate o non versate facendo leva sulla responsabilità solidale, ma non incidevano sull'obbligo per il committente sostituto di imposta di effettuare, in applicazione delle descritte regole generali, le ritenute sui redditi di lavoro dipendente dal medesimo corrisposti.

Infine, in merito alla mancata effettuazione della ritenuta d'acconto prevista dall'art. 23 del DPR n. 600 del 1973 sui pagamenti già effettuati, si ritiene che la Provincia istante, ove ne ricorrano i presupposti, possa rimediare alla violazione avvalendosi dell'istituto del ravvedimento c.d. operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.