

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N. 12 – DEL 07.02.2020

ASPETTI LEGALI, FISCALI E GIUSLAVORISTICI INERENTI ALLE NUOVE REGOLE IN MATERIA DI APPALTI (ART. 4 D.L. 124/2019): PRIMO STUDIO

Premessa

L'articolo 4 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 (cd. "Collegato fiscale", contenente le "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili", e convertito in L. 157/2019) ha inserito, dopo l'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, l'articolo 17-bis (*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera*), introducendo rilevanti e gravosi adempimenti in capo ai soggetti coinvolti nella realizzazione di appalti di opere e servizi, consistenti nella verifica delle ritenute fiscali assolte dai soggetti appaltatori, subappaltatori o affidatari di lavori in genere.

Tale nuova norma pone infatti una serie di obblighi e di divieti in capo ai committenti "di opere e servizi di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro", che si avvalgono di "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".

Il fine del legislatore è quello di evitare sia il mancato pagamento delle ritenute fiscali e delle addizionali regionali e comunali da parte di appaltatori/subappaltatori e soggetti affidatari in generale, relativamente ai lavoratori impiegati nella realizzazione di opere o servizi, sia l'abuso delle compensazioni, nonché l'evasione in materia IVA.

Prima di illustrare la nuova disciplina, in via preliminare è importate segnalare che, come evidenziato nella nostra **Circolare n. 10.20**, nel corso degli incontri avvenuti nei giorni scorsi tra l'Agenzia delle Entrate e le Associazioni di rappresentanza (svoltisi il 21 gennaio e il 4 febbraio u.s., a cui ha preso parte l'ACI), l'Agenzia ha comunicato che sta mettendo a punto il pacchetto di



strumenti operativi ed interpretativi necessari per la piena attuazione dell'art. 4, con la seguente tempistica:

- già nei prossimi giorni, sul sito Internet della stessa, dovrebbe essere pubblicato il modello di certificazione fiscale, che, unitamente al Provvedimento, fornirà indicazioni operative e consentirà alle imprese appaltatrici/subappaltatrici/affidatarie di derogare ai nuovi adempimenti documentali, beneficiando (laddove possibile) della possibilità di presentazione ai committenti di una certificazione fiscale (cd. "DURC fiscale"), come meglio descritto nel prosieguo della presente circolare.

Nei primi mesi, il rilascio della predetta certificazione avverrà in forma "semi-automatica", con richiesta da parte delle imprese presso gli sportelli territoriali dell'Agenzia delle Entrate e rilascio "a vista", mentre in un secondo tempo, dovrebbe essere richiesta e rilasciata con sistemi telematici (probabilmente resa disponibile anche all'interno del cassetto fiscale).

A regime, la certificazione fiscale sarà a disposizione entro il giorno 5 di ogni mese e avrà validità di 4 mesi;

- entro la fine della prossima settimana dovrebbe essere diffusa una circolare dell'Agenzia, con l'obiettivo di fornire il quadro generale e dare una prima risposta ai molteplici dubbi dei contribuenti, sia di carattere interpretativo che operativo, sollevati dalla nuova normativa;
- inoltre, in una terza fase, nei prossimi mesi, è prevista l'emanazione di una seconda circolare da parte della stessa Agenzia, che dovrebbe riassumere le FAQ in materia.

In attesa dell'imminente emanazione del Provvedimento attuativo del modello di certificazione fiscale e della circolare interpretativa dell'Amministrazione Finanziaria, nel frattempo si fornisce l'inquadramento generale della nuova normativa, evidenziando i vari aspetti critici già emersi dalla relativa disamina e tenendo altresì conto degli importanti chiarimenti contenuti nell'odierna Circolare di Confcooperative.

1) Ambito soggettivo

Stante il richiamo – contenuto nel comma 1 del nuovo art. 17-bis - ai sostituti d'imposta di cui all'art. 23, co. 1, D.P.R. n. 600/1973, da un punto di vista letterale le nuove norme si applicherebbero a tutti i soggetti di cui all'art. 73, co. 1, TUIR, e quindi sia ai committenti pubblici, che ai committenti privati, ossia nel campo tanto dei contratti pubblicitici quanto di contratti privatistici.

Tuttavia, dalle citate interlocuzioni con l'Agenzia, essa avrebbe ventilato l'ipotesi di limitare l'ambito applicativo della nuova normativa solamente ai soggetti committenti che rivestono la qualifica di



“imprese”; dal che ne discenderebbe l’esclusione degli enti pubblici e privati che non sono imprese, così come dei condomini.

In attesa degli auspicati chiarimenti dell’Agenzia in merito a questo fondamentale aspetto, in ogni caso si fa presente che, come previsto dalla disposizione, i soggetti committenti devono essere residenti, ai fini delle imposte sui redditi, nel territorio dello Stato.

2) Ambito oggettivo

Le nuove norme operano nel caso di realizzazione di opere o di servizi mediante contratti di:

- appalto,
- subappalto,
- affidamento di lavori a soggetti consorziati,
- rapporti negoziali comunque denominati.

2.1 Tipologie di contratto

Poiché la norma si riferisce a contratti di appalto, subappalto e di affidamento a soggetti consorziati nonché, in via estensiva, a rapporti negoziali comunque denominati, con riferimento a tale ultima fattispecie, si potrebbe ritenere che il Legislatore abbia voluto estendere le nuove disposizioni a tutte quelle ipotesi di esternalizzazione dell’attività da parte delle imprese.

Dovrebbero essere comunque esclusi dalla nuova disciplina i contratti aventi ad oggetto prestazioni d’opera intellettuale rese presso la sede del committente (consulenza legale, fiscale, ingegneristica, ecc..), stante la necessità del requisito del prevalente utilizzo di manodopera (vedi *infra*), così come la somministrazione di manodopera da parte delle agenzie di lavoro interinale.

Per quanto attiene al rapporto tra consorzio e consorziati, seppur è indubbio che esso, in linea generale, ricada nell’ambito di applicazione della nuova normativa, potrebbero tuttavia sussistere alcune limitazioni - come ipotizzato dall’Agenzia - in merito alle quali si auspica un tempestivo chiarimento.

2.2 Requisiti dei contratti

Ancorché la tipologia dei contratti potenzialmente rilevanti ai fini della nuova disciplina sia estremamente ampia, l’individuazione degli specifici rapporti negoziali rientranti nella stessa deve



essere effettuata, dai soggetti interessati, tenendo conto dei requisiti quantitativi e qualitativi previsti dalla legge, che sono quelli sotto brevemente riepilogati:

- 1) Corrispettivo complessivo > 200.000 all'anno;**
- 2) Prevalente utilizzo di manodopera;**
- 3) Svolgimento di opere/servizi presso le sedi di attività del committente;**
- 4) Utilizzo (da parte di appaltatori/subappaltatori/affidatari) di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in base ad apposito contratto.**

E' importante osservare che, affinché la nuova normativa trovi applicazione, **i suddetti requisiti devono sussistere congiuntamente**. In altri termini, si tratta di elementi concorrenti.

In attesa di auspicabili, tempestivi, chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria e del Ministero del Lavoro, si illustra di seguito il contenuto ed il significato attribuibile ad ogni singolo requisito, nonché i dubbi interpretativi ed operativi discendenti da una prima analisi degli stessi.

1) Corrispettivo complessivo > 200.000 all'anno

In base a tale condizione, l'affidamento a un'impresa del compimento di una o più opere o di uno o più servizi deve essere di **importo complessivo annuo superiore a euro 200.000**, affinché la nuova disciplina operi.

Al riguardo, alla luce degli incontri tenutisi con l'Agenzia, se pare certo il riferimento all'importo contrattuale al netto dell'IVA, **numerose incertezze sussistono invece tuttora sul criterio da utilizzare per il computo del valore-soglia e sulla decorrenza degli obblighi in caso di superamento**.

Una prima questione da sviscerare attiene al significato da attribuire alla parola "anno".

Per quanto si ritenga opportuna un'interpretazione che dia ad essa il significato di "anno civile" (ossia, di durata dell'esercizio sociale, inteso come quel periodo di 365 giorni che decorre da un qualsiasi giorno dell'anno e che termina il corrispondente giorno dell'anno successivo) si attendono tuttavia chiarimenti definitivi da parte dell'Agenzia delle Entrate che escludano il pur possibile riferimento all'anno solare.

Un secondo aspetto dibattuto riguarda i contratti di durata pluriennale.

Premettendo, infatti, che i contratti non si possono "spacchettare" - in quanto, altrimenti, verrebbe meno la *ratio* stessa della norma - e che quindi il limite dei 200.000 deve intendersi riferito



all'importo complessivo dei singoli contratti affidati dal committente alla medesima impresa, è da chiarire cosa accade nell'ipotesi di contratti di durata pluriennale (di durata superiore a 12 mesi) che superano, nel complesso, il limite in questione. A tal proposito, sarebbe auspicabile adottare un criterio di ripartizione proporzionale, che, da un lato tenga conto del valore del contratto e, dall'altro, che tenga conto della sua durata.

Similmente, dovrebbe operarsi nel caso di contratti di durata inferiore a 12 mesi, che vengono eseguiti "a cavallo d'anno".

Un terzo problema attiene al comportamento da adottare nel caso di un superamento della soglia in corso d'anno, essendo possibile che due parti contrattuali superino la soglia dei 200.000 non nel primo ma in un secondo contratto stipulato tra loro nello stesso anno. A tal proposito sarebbe auspicabile l'applicazione della disciplina ex art. 4 solo con riferimento alle retribuzioni erogate a partire dal mese successivo a quello di superamento della soglia.

Sussistono dubbi anche in merito all'applicazione della nuova disciplina ai contratti nei quali non è indicato un importo fisso (ossia, i cd. contratti "senza corrispettivo"), nei quali cioè la determinazione del corrispettivo complessivo avviene a consuntivo, in funzione, ad esempio, del numero di servizi eseguiti o delle ore impiegate.

2) Prevalente utilizzo di manodopera

I contratti devono essere caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera.

Per la definizione del termine "prevalente" si potrebbe ricorrere a quanto previsto dal regolamento in materia di appalti pubblici ed in particolare nell'art. 50 del D.Lgs. n. 50/2016, nel quale con la locuzione "*servizi ad alta intensità di manodopera*" vengono individuati i servizi nei quali il costo della manodopera è pari almeno al 50% dell'importo totale del contratto.

Per analogia, quindi, l'incidenza della manodopera potrebbe essere misurata raffrontando il costo complessivo della manodopera con il corrispettivo totale del contratto e verificando se tale percentuale è superiore al 50%.

Questa è peraltro l'interpretazione che è emersa dagli incontri con l'Agenzia.

In attesa di una conferma ufficiale, sarebbe auspicabile, pertanto, inserire preventivamente nei contratti, l'importo del costo della manodopera occupata nell'appalto e la relativa incidenza rispetto all'importo totale del contratto (come in parte già previsto in applicazione dell'art. 26, co. 5, del



D.Lgs. n. 81/2008 in materia di sicurezza sul lavoro, a norma del quale “*nei singoli contratti di subappalto, di appalto e di somministrazione [...], di cui agli articoli 1559, ad esclusione dei contratti di somministrazione di beni e servizi essenziali, 1655, 1656 e 1677 del codice civile, devono essere specificamente indicati a pena di nullità ai sensi dell’articolo 1418 del codice civile i costi relativi alla sicurezza del lavoro con particolare riferimento a quelli propri connessi allo specifico appalto*”).

3) Svolgimento di opere/servizi presso la sede del committente

Considerato che la norma pone come condizione imprescindibile lo svolgimento delle opere o dei servizi presso le sedi di attività del committente, dal tenore letterale dell’espressione, sembrerebbero esclusi dalle nuove regole gli appaltatori, subappaltatori o affidatari che, con i loro dipendenti, eseguono l’opera o la prestazione presso le loro sedi.

Per la definizione del termine “sede”, si ritiene di poter prendere in considerazione le interpretazioni fornite dall’Agenzia relativamente all’art. 35, comma 2, del DPR n. 633/1972, con le quali si stabilì di fare riferimento ai luoghi in cui viene esercitata l’attività d’impresa del committente, comunicati dalle imprese stesse all’Agenzia delle Entrate.

In base a ciò, potrebbero, ad esempio, ritenersi escluse le prestazioni di trasporto (che avvengono sul mezzo), così come quelle di logistica effettuate presso le sedi del prestatore.

Resterebbe incluso, invece, (ma solo sopra soglia annua) il puro facchinaggio presso le sedi del committente, mentre va chiarito il caso degli appalti e subappalti in edilizia che non avvengono presso “le sedi” dei committenti ma in “cantieri”, anche se si ritiene che la fattispecie dello svolgimento di opere o servizi presso cantieri non sia esentata dalle nuove regole.

Invero, pare che l’orientamento dell’Agenzia sia quello di affermare la tesi estensiva, che identificherebbe la sede con tutti i luoghi di attività del committente.

4) Utilizzo (da parte di appaltatori/subappaltatori/affidatari) di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in base ad apposito contratto

Il tenore letterale dell’espressione “*con l’utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma*” non lascia particolari margini interpretativi, dovendo trattarsi di beni strumentali di proprietà del committente, ovvero ad esso riconducibili in qualunque forma, ritenendo che con ciò il legislatore abbia inteso attribuire rilievo anche al possesso di beni



strumentali, in capo al committente, sulla scorta di specifici contratti di locazione, uso, comodato, ecc.. che ne attestino la disponibilità giuridica.

Vi sono però almeno due aspetti dubbi, che sorgono da una prima analisi:

Una prima questione da sviscerare consiste nella disamina della correlazione che intercorre fra la "prevalenza della manodopera" e "l'utilizzo dei beni strumentali del committente"

A tali fini, per un'impresa di pulizie, ad esempio, che eroga prestazioni di manodopera indubbiamente presso le sedi dei committenti, può diventare basilare il fatto che la strumentazione utilizzata (l'aspirapolvere, la macchina lava pavimenti, ecc..) e/o i materiali d'uso (detersivi, sacchi ecc..), siano forniti dal prestatore, anziché dal committente.

Un secondo aspetto controverso concerne la presenza di un utilizzo "misto" o "promiscuo" di beni strumentali (che si sostanzia, cioè nell'utilizzo sia di beni del committente, che di beni dei soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari).

In proposito, sarebbe auspicabile che l'imminente pronuncia ufficiale chiarisse che il requisito in oggetto è integrato dall'utilizzo "esclusivo" dei beni strumentali del committente.

3) PROCEDURA ORDINARIA:

Nuovi obblighi e divieti in capo ai committenti e ai soggetti appaltatori/affidatari/subappaltatori

Al ricorrere delle condizioni soggettive ed oggettive sopra evidenziate, sono imposti dalla norma, in capo tanto ai committenti, quanto agli appaltatori/subappaltatori/affidatari, specifici obblighi e divieti, finalizzati al contrasto dell'evasione fiscale.

3.1 Obblighi e divieti in capo ai committenti

I committenti sono obbligati a effettuare un riscontro dei versamenti delle ritenute di cui "agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, 50, comma 4, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e 1, comma 5, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio".

Si tratta dei **versamenti delle seguenti imposte sui redditi:**

- Ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilato (ex artt. 23 e 24 D.P.R. n. 600/1973);



- Addizionali regionali all'IRPEF (ex art. 50, co. 4, D.Lgs. 446/1997);
- Addizionali comunali all'IRPEF (ex art. 1, co. 5, D.Lgs. 360/1998).

Stante il richiamo agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 600/1973 e l'utilizzo della locuzione "**lavoratori**", gli obblighi di verifica che il legislatore ha addossato ai committenti riguardano i le tipologie di versamenti fiscali sopra indicate e le informazioni che attengono a:

- i lavoratori dipendenti dei soggetti appaltatori/affidatari/subappaltatori (ex art. 49 del TUIR);
- i lavoratori dei soggetti appaltatori/affidatari/subappaltatori, ai quali sono corrisposti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (ex art. 50 del TUIR).

Nello specifico, il committente è tenuto a:

❖ **richiedere mensilmente a appaltatori/subappaltatori/affidatari:**

- o copia dei modelli F24 distinti per ciascun committente, relativi i versamenti fiscali, inerenti a ritenute e addizionali regionali e comunali trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio;
- o un elenco nominativo di tutti i lavoratori (identificati mediante il codice fiscale) impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente;
- o il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- o l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione;
- o il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di uno specifico lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente

❖ **sospendere, nei confronti del soggetto appaltatore/affidatario, il pagamento dei corrispettivi maturati, qualora il committente verifichi, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute:**

- o il mancato ricevimento della suddetta lista di documenti (copia dei modelli F24 e delle informazioni sui lavoratori impiegati nell'appalto/subappalto),



- l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali, dal riscontro tra le copie dei modelli F24 e la documentazione inerente ai lavoratori impiegati nell'appalto/subappalto;
- ❖ finché perdura l'inadempimento da parte del soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario, nell'invio della documentazione ovvero nel versamento integrale e tempestivo delle ritenute fiscali, **mantenere la sospensione del pagamento dei corrispettivi, entro i suddetti limiti quantitativi alternativi:**
 - importo pari al 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio,
 - importo pari all'ammontare delle ritenute non versate, da valutare sulla base della documentazione ricevuta;
- ❖ **dare comunicazione entro 90 giorni, all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente** in base alla sede del soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario, dell'avvenuta sospensione dei corrispettivi a seguito di inadempimento dei suddetti soggetti.

Si auspica che i chiarimenti attesi da parte dell'Agenzia delle Entrate facciano luce anche sui soggetti chiamati ad eseguire le verifiche, in caso di subappalti: in altri termini, andrebbe chiarito in capo a quale soggetto ricadano gli obblighi di verifica, se in capo al committente finale direttamente o se solo in capo all'appaltatore il quale ha rapporti diretti col subappaltatore.

MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEL MODELLO F24 DA PARTE DEI SOGGETTI APPALTATORI/AFFIDATARI/SUBAPPALTATORI:

In base ai primi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con le recenti **Risoluzioni n. 108 del 23/12/2019 e n. 109/E del 24/12/2019**, in tema di corretta compilazione delle deleghe di pagamento:

- i modelli F24 eseguiti dai soggetti appaltatori/affidatari subappaltatori, contenenti i versamenti delle ritenute fiscali (comprese le addizionali regionali e comunali) afferenti ai lavori svolti in appalto/affidamento/subappalto, devono essere distinti per ciascun committente, ossia devono essere trasmessi all'Agenzia delle Entrate tanti modelli F24 quanto sono i committenti;
- non è tuttavia necessario compilare un modello F24 per ciascun lavoratore, se i lavoratori risultano impiegati presso lo stesso committente. Infatti, i suddetti versamenti fiscali "sono effettuati dall'impresa cumulativamente per le ritenute dovute in relazione a tutti i



lavoratori impiegati presso uno stesso committente",

- dunque, come precisato dalla citata risoluzione n. 109/2019, potrà essere compilato un solo modello F24 per ciascun committente, indicando:
 - il codice fiscale del committente nel campo "**Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare**", unitamente al codice identificativo "**09**" da riportare nel campo "**Codice identificativo**" dello stesso modello F24;
 - il codice fiscale dell'impresa appaltatrice/affidataria/subappaltatrice, tenuta al versamento, nel campo "**Codice fiscale**";
- i modelli F24 compilati secondo le istruzioni di cui sopra, saranno consultabili sia dall'impresa che ha effettuato il versamento, sia dal soggetto committente, tramite il "cassetto fiscale" accessibile dall'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate;
- la quantificazione dei versamenti fiscali distinti per ciascun committente deve essere effettuata "sulla base di parametri oggettivi" (come ad esempio sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa). Si ritiene che quest'ultima frase si riferisca alle situazioni in cui il lavoratore opera su più cantieri, poiché, in caso contrario, qualora un lavoratore operi per un solo cantiere, retribuzione e ritenute sono tutte imputabili a quell'unico cantiere.

Dunque, l'Agenzia afferma l'importanza di **individuare un criterio oggettivo di ripartizione dei versamenti fiscali**, pur non imponendo al contribuente la scelta di uno specifico criterio. Invero, l'indicazione del numero di ore impiegate è un mero suggerimento formulato dall'Agenzia, a titolo esemplificativo.

Da ciò discende:

- la necessità che il soggetto appaltatore/affidatario/subappaltatore identifichi un proprio criterio oggettivo per la ripartizione, in base a ciascun committente, dei versamenti delle ritenute fiscali, addizionali regionali e comunali;
- la necessità che tale criterio oggettivo sia omogeneamente applicato su tutti i lavoratori (probabilmente, anche su tutti i cantieri riferiti ad uno stesso committente e, ancor più, su tutti i cantieri in genere);
- la necessità che la scelta di tale criterio sia dimostrabile nel tempo, in caso di accertamenti da parte delle Autorità di controllo competenti in materia.

Al riguardo, occorre altresì evidenziare che, come sottolineato nella Risoluzione n. 108/2019,



l'individuazione di un criterio oggettivo non sia obbligatorio solamente per la ripartizione dei suddetti versamenti tributari, bensì anche ai fini della ripartizione delle correlate retribuzioni corrisposte ai lavoratori impiegati nelle specifiche opere o servizi (su cui sono applicate ritenute fiscali e addizionali regionali e comunali).

Peraltro, lo stesso criterio indicato dall'Agenzia ("numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa") potrebbe non avere un carattere pienamente oggettivo, dal momento che non tiene conto del fatto che la retribuzione corrisposta nel singolo mese e, di conseguenza, le ritenute Irpef su di essa operate, non sono esclusivamente imputabili ad ore di lavoro effettivamente svolte nel medesimo mese.

Potrebbero, infatti, essere ricondotte (almeno in parte):

- ad assenze tutelate/retribuite tipiche del rapporto di lavoro subordinato (quali, ad esempio, le assenze per malattia, infortunio o per permessi Legge n. 104/1992 o, ancora, le assenze per ferie e ROL);
- ad emolumenti maturati nel corso di periodi antecedenti (quali, ad esempio, le mensilità aggiuntive, gli arretrati e il TFR o, ancora, ad importi aventi carattere premiale, tipicamente i premi di produttività);

Inoltre, se per la ripartizione delle ritenute Irpef può essere, in un modo o nell'altro, individuato un parametro oggettivo di suddivisione, la ripartizione delle addizionali regionali e comunali è invece assolutamente più complessa, trattandosi di importi riferiti all'anno precedente e rateizzati nell'anno successivo (salvo il caso di cessazione del rapporto di lavoro).

3.2 Obblighi e divieti in capo ad appaltatori/subappaltatori/affidatari

Le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici devono:

- ❖ **trasmettere mensilmente al committente** (e per le imprese subappaltatrici anche all'impresa appaltatrice), entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali/addizionali regionali/addizionali comunali, **la lista dei documenti** prima richiamati con riguardo al committente, e qui richiamati per comodità, ossia:
 - o copia dei modelli F24 distinti per ciascun committente, relativi ai versamenti fiscali, inerenti a ritenute e addizionali regionali e comunali trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio;



- un elenco nominativo di tutti i lavoratori (identificati mediante il codice fiscale) impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente;
- il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione;
- il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di uno specifico lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente;
- ❖ il versamento delle ritenute fiscali/addizionali regionali/addizionali comunali, deve essere effettuato mediante presentazione di modelli F24 distinti per ciascun committente (*vedi sopra*);
- ❖ è posto il divieto, in capo ai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari, di operare, nel modello F24, la compensazione delle suddette imposte con altre imposte, tributi o contributi;
- ❖ è altresì posto il divieto, in capo ai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari, di operare, nel modello F24, la compensazione dei contributi previdenziali, assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti impiegati nell'esecuzione delle opere o servizi (comma 8 del nuovo art. 17-bis, D.Lgs. 241/1997).

Per quanto riguarda le modalità da utilizzare per il passaggio dei documenti e delle informazioni dai soggetti appaltatori/affidatari/subappaltatori al committente, essa non è indicata dalla norma, anche se il comma 7 del nuovo art. 17-bis in esame stabilisce che "con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate possono essere disciplinate ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni previste dal comma 2, che consentano modalità semplificate di riscontro dei dati di cui allo stesso comma", da ciò ricavandosi che dovrà essere definito ed attuato un processo telematico/informatico per il flusso dei dati e che, in attesa di questo, la trasmissione dei suddetti documenti deve avvenire necessariamente a mezzo di posta, posta elettronica ordinaria o PEC.

ESEMPIO DI TEMPISTICA IN CASO DI PROCEDURA ORDINARIA:

A titolo esemplificativo, prendendo a riferimento le retribuzioni corrisposte a febbraio 2020, relativamente al mese di gennaio 2020:

- **entro il 16 marzo 2020:** deve essere presentato il modello F24 per il versamento delle ritenute fiscali/addizionali regionali/addizionali comunali;



- **entro il 23 marzo 2020** (ossia, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza): devono essere consegnati al committente i documenti indicati nell'elenco sopra riportato, ossia:
 - o copie dei modelli F24 e le informazioni sui lavoratori impegnati nell'esecuzione dei lavori, da parte sia del soggetto appaltatore/affidatario, sia dei soggetti subappaltatori (che sono tenuti a consegnarne copia anche ai propri soggetti appaltatori);
- qualora alla data del **23 marzo 2020** non sia stata effettuata al committente la consegna dei suddetti documenti, e/o il committente riscontri l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali/addizionali regionali/addizionali comunali, è obbligato a sospendere il pagamento dei corrispettivi, nei limiti quantitativi di cui sopra, fino a che perdurano gli inadempimenti.

4) Conseguenze in caso di inadempienza dei soggetti

4.1 Inadempienze del soggetto committente

Nel caso in cui il committente:

- alla data stabilita dalla norma (ossia, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali/addizionali regionali/addizionali comunali,) non abbia ottemperato all'obbligo di richiedere ed ottenere la lista dei documenti sopra elencati (modelli F24 e informazioni sui lavoratori);

e/o

- non abbia provveduto a sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati, nei confronti dei soggetti appaltatori/affidatari che si sono rivelati inadempienti all'obbligo di trasmissione dei citati documenti (modelli F24 e informazioni sui lavoratori e/o all'obbligo di integrale e tempestivo versamento delle ritenute fiscali), nei limiti degli importi sopra indicati (pari al 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio, ovvero pari all'ammontare delle ritenute non versate, da valutare sulla base della documentazione ricevuta)

sarà obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione di tale sanzione nel modello F24 con imposte, tributi o contributi.



Al riguardo, si ricorda che l'attuale regime sanzionatorio in materia di omesso o insufficiente esecuzione e versamento delle ritenute fiscali, prevede l'irrogazione di una sanzione pari al 20% delle ritenute non eseguite e pari al 30% delle ritenute non correttamente versate.

Si ritiene che il committente sia passibile di sanzione solo qualora all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice sia nel concreto irrogata una sanzione.

Pertanto, il committente non dovrebbe essere sanzionato - anche qualora sia stato inottemperante agli obblighi di controllo previsti - nel caso in cui le imprese summenzionate ricorrano al ravvedimento operoso (sanando così la loro situazione), ovvero in tutti i casi in cui la sanzione - pur formalmente irrogabile - non venga in concreto ad esse comminata.

4.2 Inadempienze del soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario:

Nel caso in cui l'impresa appaltatrice o affidataria o le imprese subappaltatrici:

- alla data stabilita dalla norma (ossia, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali/addizionali regionali/addizionali comunali,), non abbiano ottemperato al proprio obbligo di trasmissione al committente della lista dei documenti sopra elencati (modelli F24 e informazioni sui lavoratori),

e/o

- non abbiano eseguito il versamento delle ritenute fiscali/addizionali regionali/addizionali comunali, ovvero l'abbiano eseguito tardivamente, ovvero in modo insufficiente, rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa,

esse sono soggette alla sospensione del pagamento dei corrispettivi maturati nei loro confronti, nei limiti degli importi sopra descritti (importo pari al 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio, ovvero importo pari all'ammontare delle ritenute non versate, da valutare sulla base della documentazione ricevuta), finché perdura l'inadempimento.

Inoltre, in tali casi, è preclusa all'impresa appaltatrice o affidataria ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito il cui pagamento è stato sospeso, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

In merito, si evidenzia che una prima questione dubbia riguarda la natura automatica o meno dei presupposti per l'invio della comunicazione all'Agenzia delle Entrate, poiché ci si chiede se, qualora nell'arco dei novanta giorni in questione, l'impresa appaltatrice o subappaltatrice "sani" l'inottemperanza, adempiendo i propri obblighi, il committente sia tenuto comunque alla comunicazione all'Agenzia delle Entrate.



Un ulteriore tema attiene alle modalità con cui potrà avvenire questa comunicazione, se per via telematica o secondo altra modalità, considerando che la norma non specifica nulla, né fa riferimento a successivi Provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate.

5) PROCEDURA SEMPLIFICATA: presentazione del “DURC fiscale”

Nella nuova disciplina introdotta dal D.L. 124/2019, è prevista la facoltà, per i soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari, di adottare una procedura semplificata, anziché quella ordinaria fino ad ora illustrata, che consiste nella possibilità, a determinate condizioni, di ottenere il rilascio di un’apposita certificazione fiscale - denominata già nella prassi **“DURC fiscale”**, o **“DURT” (Documento Unico di Regolarità Tributaria)**, oppure **“CRF” (Certificazione di Regolarità fiscale)**, da presentare al committente.

5.1 Condizioni per fruire della procedura semplificata (con conseguente esonero da obblighi/divieti ordinari):

Il comma 5 del nuovo art. 17-bis prevede che gli obblighi in oggetto, non trovano applicazione, *“qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici di cui al comma 1 comunichino al committente, allegando la relativa certificazione, la sussistenza, nell’ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista dal comma 2, 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. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza”.*

In sostanza, tale norma prevede un sistema di deroghe a dalla procedura ordinaria, a favore di determinate categorie di appaltatori/affidatari/subappaltatori che siano considerati contribuenti affidabili e solvibili.



La *ratio legis* consiste nell'esentare dal meccanismo di controllo, gravante sui committenti, i rapporti contrattuali instaurati con i predetti soggetti "virtuosi", con la conseguenza che tutti gli obblighi e divieti previsti nell'ambito della procedura ordinaria, prima descritti, non trovano applicazione qualora i soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari producano al committente la citata, specifica, **certificazione (cd. "DURC fiscale", "DURT" o "CRF"), che attesti la sussistenza dei seguenti requisiti:**

- a) Esercizio dell'attività da almeno tre anni;
- b) Regolare adempimento degli obblighi dichiarativi;
- c) Esecuzione, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, di 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;
- d) Assenza di 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 (tale disposizione non si applica per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza).

I requisiti sopra richiamati devono **sussistere congiuntamente** ed essere **presenti nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza**.

Si evidenzia che, come disposto dal comma 6 del medesimo art. 17-bis, il "DURC fiscale" verrà rilasciato dall'Agenzia delle Entrate alle imprese che ne fanno richiesta (e che dimostreranno di possedere i requisiti suelencati) e verrà messo a disposizione delle singole imprese.

Esso avrà una validità di 4 mesi dalla data del rilascio.

Come anticipato in premessa, già tra oggi e domani dovrebbe essere portato a compimento il procedimento (inizialmente "semi-automatico") per la richiesta e l'ottenimento del "DURC fiscale".

In attesa della sua pubblicazione, si fa presente che l'Agenzia dovrebbe confermare la tesi "estensiva" secondo la quale nella nozione di "versamenti registrati nel conto fiscale" verrebbero fatti rientrare non solo i versamenti dei tributi (imposte sui redditi, comprese le ritenute; imposte sostitutive; IRAP ed IVA), bensì qualsiasi somma versata con il modello F24, compresi quindi anche i versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali.



A conforto di una tesi "estensiva" sulla tipologia dei versamenti che affluiscono sul conto fiscale, da considerare ai fini del computo, si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate, già in occasione del Videoforum del 13 gennaio 2020, ha affermato che *"i versamenti eseguiti in conto fiscale non riguardano esclusivamente le imposte sui redditi..., ma qualsivoglia somma sia versata con il modello F24 (e quindi, a titolo esemplificativo, anche l'Iva, e le stesse ritenute fiscali, contributi previdenziali e altro)* e che si è espressa ufficialmente in tal modo già in altre occasioni (vedi, tra le altre, Circolare Agenzia Entrate n. 10/E del 4 marzo 2011, in tema di rimborsi ai fini IVA).

ESEMPIO DI TEMPISTICA IN CASO DI PROCEDURA SEMPLIFICATA:

A titolo esemplificativo, prendendo a riferimento le retribuzioni corrisposte a febbraio 2020, relativamente al mese di gennaio 2020:

- **entro il 16 marzo 2020:** deve essere presentato il modello F24 per il versamento delle ritenute fiscali;
- entro una data successiva (presumibilmente **entro il 23 marzo 2020**, ossia, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali, in analogia con la procedura ordinaria): presentazione al committente del DURC fiscale, da parte sia del soggetto appaltatore/affidatario, sia dei soggetti subappaltatori.

I requisiti indicati nel DURC fiscale devono essere posseduti in capo ai soggetti appaltatori/affidatari/subappaltatori alla data del **29 febbraio 2020**.

5.2 Soluzioni operative

Come sopra sottolineato, la procedura per il conseguimento della certificazione fiscale attualmente non è ancora stata completata da parte dell'Agenzia delle Entrate, ma è imminente la sua emanazione.

In attesa che si addivenga ai primi chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria e all'implementazione della procedura per il rilascio della certificazione fiscale, tra le soluzioni operative immediatamente percorribili per la gestione e semplificazione della tematica, occorre prendere in considerazione la possibilità, da parte dei soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari (tra cui molte nostre cooperative) - che, pur pagando gli stipendi del mese di gennaio in febbraio (e che non hanno pagato acconti di stipendio nel mese di gennaio) ordinariamente versano le ritenute fiscali con il criterio di competenza (ossia, entro il 16 febbraio 2020, con indicazione del mese di riferimento 01/2020 nel modello F24) - di adeguarsi al criterio fiscale di versamento per cassa delle



ritenute fiscali (più aderente alla realtà), versando in tal modo entro il 16 marzo 2020, con conseguente indicazione del mese di riferimento 02/2020 nel modello F24.

6) ENTRATA IN VIGORE

Le nuove regole, fino ad ora descritte, **si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020**, in base all'art. 4, co. 2, D.L. 124/2019.

Al riguardo, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 108 del 23/12/2019 ha chiarito che:

- l'avvio degli obblighi e divieti posti dalla disciplina si ha con i versamenti delle ritenute eseguiti nel mese di febbraio 2020, ossia entro la scadenza del 17 febbraio 2020 (cadendo il 16 febbraio di domenica), riguardanti le ritenute operate nel mese di gennaio;
- le nuove disposizioni riguardano anche i "contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020", i rapporti contrattuali iniziati prima del 1° gennaio 2020.

Anche dagli incontri avvenuti tra le Associazioni di rappresentanza e l'Agenzia, è stato confermato che le nuove regole introdotte dall'art. 4 in esame operano dal 1° gennaio 2020, con riferimento alle ritenute di competenza del mese di gennaio 2020 (eseguite nello stesso mese di gennaio, ovvero in quello di febbraio).

Conseguentemente, non sono assoggettate ai nuovi obblighi le ritenute operate a gennaio 2020 con riferimento alle retribuzioni maturate nel mese di dicembre 2019 e corrisposte a gennaio 2020.

7) Contrasto all'evasione dell'IVA

Per completezza, si segnala infine che il comma 3 del nuovo art. 17-bis in commento, con l'introduzione della *lettera a-quinquies*) all'art. 17, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972, prevede l'estensione del meccanismo del reverse-charge in materia di IVA, alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), effettuate 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.

Tale norma ha la finalità di **contrastare l'evasione dell'IVA in tutti i settori in cui vengono eseguite opere e servizi contrassegnate dai 3 requisiti già richiamati** nell'ambito della nuova disciplina sul controllo delle ritenute fiscali (prevalente utilizzo di manodopera; svolgimento



presso le sedi del committente; utilizzo di beni strumentali del committente), mediante le più ampie tipologie contrattuali.

Tuttavia, a differenza delle nuove disposizioni sulle ritenute, essa **non è immediatamente operativa, essendo la sua efficacia subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione Europea, dell'autorizzazione** di una misura di deroga, ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio.

In data odierna, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il provvedimento direttoriale di approvazione dello *Schema di certificato di sussistenza dei requisiti previsti dall'articolo 17-bis, comma 5, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*.

Si tratta della certificazione che consente alle imprese che risultino in attività da almeno tre anni di far valere, a date condizioni, la disapplicazione degli adempimenti di cui all'art. 4, D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 (RITENUTE E COMPENSAZIONI IN APPALTI E SUBAPPALTI).

Il certificato di sussistenza dei requisiti per l'esonero è messo a disposizione dell'impresa o di un suo delegato presso un qualunque ufficio territoriale della Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale dell'impresa, a partire dal **terzo giorno** lavorativo di ogni mese e ha validità di **quattro mesi** dalla data del rilascio. Per i "grandi contribuenti" il certificato è messo a disposizione presso le Direzioni regionali competenti. L'impresa che ne chiede il rilascio può segnalare all'ufficio eventuali ulteriori dati che ritiene non considerati. L'ufficio verificherà tali dati e, qualora ricorrano i presupposti, procederà all'emissione di un nuovo certificato.

Il provvedimento e l'allegato schema di certificato sono disponibili sul sito internet dell'Agenzia delle entrate ((<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/-/approvazione-dello-schema-di-certificato-di-sussistenza-dei-requisiti-previsti-dall-articolo-17-bis-comma-5-deldecreto-legislativo-9-luglio-1997-n-24>)).

IL DIRETTORE
Rag. Giuseppe Battistello

