

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N. 18 – DEL 26.02.2020

NUOVE REGOLE IN MATERIA DI APPALTI: PRIMI CHIARIMENTI FORNITI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE CON CIRCOLARE N.1/E DEL 12/02/2020

ABSTRACT

La presente Circolare fornisce un aggiornamento del primo studio effettuato con Circolari n. 12 e 13 del 2020, in merito alla nuova disciplina in materia di appalti di opere e servizi (prevista dall'art. 17-bis D.Lgs. 241/1997, introdotto dal D.L. 124/2019), alla luce delle interpretazioni e delle indicazioni contenute nella **Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 12/02/2020**.

Essa è strutturata, analogamente al precedente studio, nei seguenti capitoli e paragrafi:

Premessa

1) Ambito soggettivo

- 1.1) Soggetti inclusi
- 1.2) Soggetti esclusi

2) Ambito oggettivo

- 2.1) Tipologie di contratto
- 2.2) Requisiti dei contratti

3) Procedura ordinaria: Nuovi obblighi e divieti in capo ai committenti e ai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari

- 3.1) Obblighi e divieti in capo ai committenti
- 3.2) Obblighi e divieti in capo ad appaltatori/subappaltatori/affidatari

4) Procedura ordinaria: Conseguenze in caso di inadempienza dei soggetti

- 4.1) Inadempienze del soggetto committente
- 4.2) Inadempienze del soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario
- 4.3) Moratoria delle sanzioni

5) Procedura semplificata: Presentazione del "DURC fiscale"

6) Entrata in vigore



Si evidenzia che ogni paragrafo è aggiornato in base ai chiarimenti forniti dalla Circolare n. 1/2020 e contiene un box nel quale, in primo luogo, vengono dettagliati e commentati detti chiarimenti e, in secondo luogo, vengono esplicitati gli aspetti rimasti tuttora dubbi, proponendo, infine, ove possibile, soluzioni interpretative ed operative, in attesa di auspicabili ulteriori pronunciamenti dell'Agenzia delle Entrate.

Premessa

Dopo l'emanazione del Provvedimento 54730 del 06/02/2020, con il quale è stato approvato il modello del "DURC fiscale", unitamente alle istruzioni (vedi Circolare n. 13/2020), l'Agenzia delle Entrate ha emanato l'attesa **Circolare N.1/E del 12/02/2020**, con la quale ha fornito i primi chiarimenti in merito alle nuove regole in tema di appalti di opere e servizi, introdotte dall'art. 4 del D.L. 124/2019 (che, come noto, ha inserito l'art. 17-bis al D.Lgs. 241/1997, rubricato "*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera*").

Come descritto nella Circolare n. 12/2020, tale articolo ha introdotto rilevanti e gravosi adempimenti in capo ai soggetti coinvolti nella realizzazione di appalti di opere e servizi, consistenti, *in primis*, nella verifica delle ritenute fiscali assolte dai soggetti appaltatori, subappaltatori o affidatari di lavori in genere.

Purtroppo, nonostante le precisazioni siano molteplici e riguardino vari elementi, permangono numerose incertezze e problematiche di carattere sia interpretativo che operativo, che, si auspica, potranno essere risolte quanto prima con prossimi pronunciamenti dell'Amministrazione Finanziaria.

Si segnala appena che esula dalla presente circolare un tema delicato, che discende dalla nuova normativa e che riguarda la rivisitazione di tutti i contratti di appalto, subappaltato e affidamento che possono in essa rientrare, in considerazione del fatto che gli obblighi delle parti contrattuali, di seguito descritti, dovranno trovare una regolamentazione anche sul piano contrattuale.

1) Ambito soggettivo

Come espressamente richiamato dalla norma, è necessario che i soggetti committenti siano residenti, ai fini delle imposte sui redditi, nel territorio dello Stato.

1.1 Soggetti inclusi



Alla luce del combinato disposto del comma 1 del nuovo art. 17-*bis*, e del comma 1 dell'art. 23, co. 1, D.P.R. n. 600/1973 (ivi espressamente richiamato), l'Agenzia afferma che l'art. 17-*bis* si applica di fatto ai seguenti soggetti:

- enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, del TUIR, residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- società e associazioni indicate nell'articolo 5 del TUIR, residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- persone fisiche, residenti nel territorio dello Stato, che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR o imprese agricole;
- persone fisiche, residenti nel territorio dello Stato, che esercitano arti e professioni;
- curatore fallimentare e commissario liquidatore residenti nel territorio dello Stato.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

Concetto di "committente" e sussistenza dei 4 requisiti nei rapporti "a catena":

La Circolare 1/2020 fornisce due importanti chiarimenti relativamente all'ambito soggettivo della norma. In primo luogo, l'Agenzia specifica, con una evidente forzatura del testo, che, nonostante il citato comma 1 faccia espresso riferimento ai "committenti" presso le cui sedi di attività è utilizzata la manodopera, il ruolo di committente può essere indifferentemente assunto da:

- gli originari committenti;
- gli appaltatori;
- i subappaltatori;
- i consorzi;
- i consorziati;
- le altre tipologie di soggetti che stipulano gli altri rapporti negoziali.

In secondo luogo, viene affermato che nell'ambito dei rapporti "a catena" (ad esempio, committente => appaltatore => subappaltatore), **ciascun soggetto della catena può rivestire il ruolo di "committente"** (tipicamente, il committente nei confronti dell'appaltatore e del subappaltatore e l'appaltatore nei confronti del subappaltatore) e, in presenza dei presupposti di applicabilità (i 4 requisiti dei contratti, che verranno di seguito analizzati) rientrerà nell'ambito di applicazione della normativa.

Al riguardo, viene tuttavia puntualizzato che **la sussistenza dei suddetti 4 presupposti di applicabilità viene diversamente considerata in capo ai distinti "committenti"**, in quanto:



- il presupposto consistente nel valore-soglia di euro 200.000 di corrispettivo complessivo annuo **deve essere verificato unicamente nel rapporto tra il committente originario** (anche se non rientrante nell'ambito soggettivo della norma, poiché considerato un soggetto escluso. Vedi paragrafo successivo sui "Soggetti esclusi") **e affidatario** (da intendersi in senso lato);

Questa prescrizione dell'Agenzia nasce dall'esigenza di "evitare aggiramenti della soglia dei 200.000 euro...mediante il frazionamento di opere o servizi di ammontare superiore alla soglia in più sub-affidamenti di importi inferiori";

- gli altri tre presupposti (riguardanti il prevalente utilizzo della manodopera, presso le sedi del committente, con l'utilizzo di beni strumentali ad esso riconducibili) - sempreché nel rapporto tra originario committente e affidatario (in senso lato) sia riscontrato il suddetto requisito del valore-soglia di euro 200.000, **dovranno invece essere verificati in capo a ciascun committente** (committente originario, appaltatore, consorzio, ecc.), come indicato nell'esempio qui riportato.

Esempio

Si riprende l'esempio n. 1 formulato dall'Agenzia nella Circolare n. 1/2020, nel quale viene ipotizzato il caso in cui:

- la società A stipula un contratto di appalto di 450.000 euro con la società B,
- la società B stipula un contratto di subappalto con le società X, Y e Z di 150.000 ciascuna
- con prevalente utilizzo della manodopera limitatamente alle società X e Y.

In questa ipotesi:

- il presupposto del valore-soglia di euro 200.000 di corrispettivo complessivo annuo è verificato, in quanto nel rapporto tra il "committente originario" (società A) e il soggetto affidatario (società B), il corrispettivo è superiore a euro 200.000;
- per gli altri 3 presupposti, sia la società A sia la società B sono "committenti", in quanto committenti "negoziali", dovendone pertanto verificare la sussistenza nell'ambito dei rapporti contrattuali conclusi, ma limitatamente ai rapporti con le società X e Y, dal momento che il subappalto con la società Z è privo di uno dei requisiti di legge.

Dunque, la presenza dei 3 requisiti, consistenti nel prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo dei beni strumentali comunque ad esso riconducibili, deve essere verificata tanto dalla società A nei confronti delle società B, X e Y, quanto dalla società B nei confronti delle società X e Y.



Questo caso può dare origine a 2 fattispecie, con conseguenti differenti riflessi in termini di identificazione dei soggetti obbligati ai nuovi adempimenti:

- se i suddetti 3 requisiti si verificano in capo alla società "committente" A (ossia, nei confronti della società "committente" A, nell'ambito dei rapporti "a cascata" tra la società A e le sottostanti società appaltatrici e subappaltatrici), le nuove regole (e, quindi, i nuovi adempimenti) contenute nell'art. 17-*bis* troveranno applicazione nei confronti della società A e delle società appaltatrice e subappaltatrici B, X e Y;
- al contrario, se i suddetti 3 requisiti si verificano in capo alla società "committente" B (ossia, nei confronti della società "committente" B, nell'ambito dei rapporti tra la società B e le sottostanti società subappaltatrici), le nuove regole (e, quindi, i nuovi adempimenti) contenute nell'art. 17-*bis* troveranno applicazione nei confronti della società appaltatrice B e delle società subappaltatrici X e Y, rimanendone perciò esclusa la società A.

Eccezione: Committente "originario" escluso dall'ambito di applicazione della normativa

Rispetto alle situazioni sopra delineate, nell'ambito dei rapporti a catena può tuttavia sussistere un'eccezione, che comporta una differente identificazione degli adempimenti e dei relativi soggetti obbligati: questa eccezione ha luogo quando il committente originario è escluso dall'ambito di applicazione della normativa (ad esempio, se trattasi di ente pubblico che affida opere e servizi nell'ambito della propria 'attività istituzionale, di associazioni per l'attività non commerciale, di condomini, ecc..).

Invero, riprendendo un concetto espresso più sommariamente nella parte relativa all'individuazione dei soggetti in capo ai quali deve essere condotta la verifica dei 4 presupposti di applicabilità, con un'importante puntualizzazione contenuta in fondo all'esempio n. 1 della Circolare dell'Agenzia, viene precisato che, qualora l'originario committente A dovesse rientrare tra i soggetti esclusi "gli ulteriori presupposti consistenti nel prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi di attività del committente e nell'utilizzo dei beni strumentali comunque ad esso riconducibili, vanno verificati esclusivamente nei confronti della società appaltatrice B".

In altri termini, ciò significa che, qualora il committente originario sia escluso dall'ambito di applicazione della normativa:

- il presupposto del valore-soglia di euro 200.000 annui deve comunque essere verificato in capo allo stesso;



- gli altri 3 presupposti (prevalente utilizzo della manodopera, presso le sedi di attività del committente, con utilizzo dei beni strumentali comunque ad esso riconducibili), devono invece essere verificati esclusivamente nei rapporti tra i soggetti "della catena" sottostanti al committente originario.

Esemplificando:

se nell'esempio di cui sopra, l'originario committente A è un ente pubblico che commissiona opere o servizi in appalto, nell'ambito della propria attività istituzionale:

- il presupposto del valore-soglia di euro 200.000 di corrispettivo complessivo annuo sarebbe verificato, in quanto nel rapporto tra il "committente originario" (società A) e il soggetto affidatario (società B), il corrispettivo è superiore a euro 200.000;
- gli altri 3 presupposti devono essere verificati esclusivamente nei confronti della società appaltatrice B (ossia, nell'ambito dei rapporti tra la società "committente" B e le sottostanti società subappaltatrici), con conseguente applicazione delle nuove regole dell'art. 17-bis nei confronti della società appaltatrice B e delle società subappaltatrici X e Y, rimanendone perciò esclusa la società A.

1.2 Soggetti esclusi

Di contro, sono esclusi dall'ambito di applicazione della disposizione normativa in oggetto:

- i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia e quelli che si presumono residenti ai sensi dell'articolo 73, comma 5.-bis, del TUIR, in quanto non forniscono maggiore tutela degli interessi erariali nell'assolvimento degli obblighi previsti dall'articolo 17-bis;
- i soggetti residenti che non esercitano attività d'impresa o non esercitano imprese agricole o non esercitano arti o professioni;
- i condomini, in quanto non detengono, in qualunque forma, beni strumentali e non possono esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o attività professionale;
- gli **enti non commerciali** (enti pubblici, associazioni, trust, fondazioni, ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

E' stata pertanto confermata l'esclusione, dal novero dei soggetti committenti, dei **soggetti che non esercitano attività d'impresa o non esercitano arti o professioni**, nonché degli **enti non commerciali** (quali gli **enti pubblici**), limitatamente ai contratti di appalto/negoziati per la



realizzazione di opere e servizi assegnati nell'ambito della loro attività istituzionale.

Quest'ultima puntualizzazione è quanto mai importante, in quanto potrebbe escludere dall'applicazione della norma gran parte delle cooperative sociali che hanno come committenti degli enti pubblici.

Tuttavia, in varie situazioni, per gli enti pubblici potrebbe essere controversa la distinzione tra attività commerciale ed attività istituzionale, essendoci peraltro già notizie che una medesima attività è qualificata come commerciale da certi soggetti e come istituzionale da altri.

Sulla distinzione tra attività commerciale ed istituzionale, data la rilevanza del tema, si auspica un tempestivo pronunciamento chiarificatore da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

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 all'affidamento di opere o di servizi a un'impresa, tramite contratti di appalto, di subappalto e di affidamento a soggetti consorziati, nonché, in via estensiva, di "*rapporti negoziali comunque denominati*", l'Agenzia conferma che, con il riferimento a tale ultima fattispecie di carattere residuale, il Legislatore ha voluto estendere le nuove disposizioni a tutte quelle ipotesi di esternalizzazione dell'attività di realizzazione di opere o servizi, da parte delle imprese.

Ciò che rileva, infatti, non è il *nomen iuris* attribuito dalle parti ai contratti stipulati, quanto l'effettivo ricorrere nei contratti (comunque denominati) dei presupposti di applicabilità della norma (ossia, il 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).

In sostanza, l'Agenzia parte dall'assunto che, dato il tenore della norma, il perimetro delle tipologie contrattuali che potenzialmente rientrano nell'art. 17-bis è ampio, ma che, nel concreto, possono ricadere nel suo ambito applicativo solamente quei contratti caratterizzati dai 3 requisiti richiamati.



CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

Partendo da tale assunto, l'Agenzia afferma che:

- sono ricompresi nella nuova disciplina non soltanto agli affidamenti (intesi in senso lato) finalizzati al compimento esclusivo di opere ovvero di servizi, bensì anche gli **affidamenti misti di opere e servizi**;
- dato che la realizzazione di opere e/o servizi può essere affidata solamente ad "imprese", dall'ambito di applicazione della norma sono **esclusi i contratti d'opera di cui all'articolo 2222 C.C., stipulati con esercenti arti e professioni** (ossia i contratti aventi ad oggetto prestazioni d'opera intellettuale, quali la consulenza legale, fiscale, ingegneristica, ecc.), mentre **sono compresi i contratti d'opera stipulati con imprese**, a condizione che utilizzino per l'esecuzione dell'opera o del servizio commissionato lavoratori aventi diritto alla percezione di redditi di lavoro dipendente o assimilati;
- possono rientrare nell'ambito oggettivo della norma i contratti di **cessione dei beni con posa in opera**, qualora ricorrano tutti i requisiti di applicabilità previsti dal comma 1 dell'articolo 17-bis;
- diversamente da quanto ventilato in una prima ipotesi dalla stessa Agenzia delle Entrate, la somministrazione di lavoro viene esclusa dal campo applicativo della norma, in quanto proprio la natura del contratto stesso prevede una messa a disposizione di manodopera e personale a terzi, correttamente contrattualizzata da imprese autorizzate (escludendo di fatto, in modo insolito, quello che l'introduzione del comma 1 dell'art. 17 bis intende contrastare sul piano applicativo).

Non rientrano perciò nell'ambito di applicazione della norma:

- i **contratti di somministrazione di lavoro ex art. 30 del D.Lgs. 81/2015**, proprio per loro espressa natura.
- **tutte le altre tipologie contrattuali che forniscano manodopera tramite soggetti autorizzati in base a leggi speciali** (es. lavoratori temporanei portuali di cui alla legge n. 84 del 1994);



- Vi rientrano, invece, tutte le ipotesi di somministrazione illecita di lavoro - a prescindere dalla tipologia contrattuale - e i contratti tipici di somministrazione di lavoro effettuati in violazione della normativa settoriale di riferimento.

In merito a quest'ultimo punto, va rilevato la singolarità dell'interpretazione dell'Agenzia, secondo la quale una violazione effettuata nell'alveo di una somministrazione lecita potrebbe portare, come diretta conseguenza, l'applicazione di una norma che - stante proprio il nuovo chiarimento espresso nella circolare in esame - esclude a priori l'ambito della somministrazione lecita dalle dirette conseguenze previste dall'introduzione del nuovo articolo 17-bis;

- Inoltre, nella Circolare viene affermato che, in presenza di **affidamenti a più imprese**, l'applicazione del comma 1 dell'articolo 17-bis dovrà essere valutata per ciascuna di esse.

Al di là dell'ambiguità della precisazione, sembra da essa ricavarsi che in capo a ogni singola impresa affidataria dovrà essere verificata la sussistenza o meno dei presupposti di applicabilità dell'art. 17-bis (ossia, dei requisiti contrattuali);

- Ipotesi differente sembra invece quella delle **ATI**: infatti, considerando che secondo l'Agenzia *"nel caso di imprese associate in un'associazione temporanea di imprese, l'ATI sarà da intendersi unitariamente ai sensi della disposizione normativa in esame"*, pare che, in questo caso, i requisiti contrattuali debbano essere appurati in capo all'ATI stessa, affidataria dei lavori.

Si auspica che l'Amministrazione Finanziaria faccia chiarezza su questa tematica, data la frequenza e la rilevanza delle ATI per gli affidamenti di opere e servizi.

2.2 Requisiti dei contratti

Come già evidenziato, 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.

Si presentano di seguito i chiarimenti forniti al riguardo dalla Circolare n. 1, evidenziando altresì gli aspetti rimasti tuttora indefiniti:

1) Corrispettivo complessivo > 200.000 all'anno

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

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

• **Importo al netto dell'IVA:**

alla luce degli esempi formulati nella Circolare, viene confermato quanto già emerso dagli incontri tenutisi con l'Agenzia, ossia che il riferimento all'importo contrattuale è da intendersi al netto dell'IVA;

• **Anno solare:**

con riguardo alla prima questione dubbia, riguardante il significato da attribuire alla parola "anno", viene affermato che, "per esigenze di semplificazione e per conferire elementi di certezza, ***l'arco temporale va riferito all'anno solare (1° gennaio - 31 dicembre)***" e, sempre per esigenze di semplificazione, occorre fare "***riferimento ai mesi e non ai giorni***".

Ciò si traduce nel fatto che, in presenza di contratti o modifiche contrattuali stipulati dopo il giorno 15 del mese, si deve fare riferimento al mese successivo, sia per il calcolo dei mesi, sia per la decorrenza degli obblighi;

• **Determinazione del valore-soglia:**

altri chiarimenti attengono al raggiungimento del valore-soglia di euro 200.000 annui: a tal riguardo, l'Agenzia precisa infatti che:

- il suddetto valore-soglia è **riferito a ciascuna impresa affidataria**: in altri termini, ai fini dell'applicazione della nuova disciplina, l'importo del corrispettivo annuo di euro 200.000 deve essere superato da ciascuna impresa cui sono commissionati i lavori;
- inoltre, ai fini del computo della predetta soglia, si deve fare riferimento "***a tutti i contratti in essere nell'anno, alle eventuali modifiche contrattuali sopraggiunte e a tutti i nuovi contratti stipulati nell'anno con ciascuna impresa***", e, quindi, sia ai **contratti**



annuali o pluriennali già stipulati (comprensivi di eventuali modifiche), sia a quelli **stipulati ex novo nell'anno**, dalla singola impresa affidataria;

- **Contratti con prezzo predeterminato:**

in tema di metodo di ripartizione del corrispettivo - da adottare ai fini della verifica del superamento o meno del predetto valore-soglia - l'Agenzia precisa che, a prescindere dal fatto che si tratti di contratti di durata annuale o di durata pluriennale, qualora essi presentino un **prezzo predeterminato**, "*il calcolo della soglia su base annua di 200.000 euro avverrà secondo un **meccanismo di pro-rata temporis***".

Sul punto, la Circolare fornisce anche alcuni esempi, riferiti sia ai contratti annuali sia a quelli pluriennali, dai quali si evince chiaramente 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 annuo dei singoli contratti affidati dal committente alla medesima impresa;
- la puntualizzazione fornita dall'Agenzia in merito al "**riferimento ai mesi**" non vale ai fini della ripartizione del corrispettivo lungo i mesi dell'anno solare, ma solamente per riscontrare il superamento (o meno) del valore-soglia di euro 200.000 all'inizio di un anno solare, ovvero alla data di stipula di un nuovo contratto o di sue modifiche.

In sostanza, le nuove regole previste dal legislatore, così come interpretate per esigenze di semplificazione dall'Agenzia, non ammettono di proporzionare l'importo del corrispettivo ai mesi di durata del contratto (consentendo in tal modo di far decorrere i nuovi obblighi e divieti dall'inizio del mese in cui il valore-soglia di euro 200.000 viene superato), bensì impongono l'applicazione delle nuove regole o a decorrere dall'inizio di un anno solare (con obbligatoria adozione o per tutto l'anno solare, o fino al termine del contratto, se questo termina prima della fine dell'anno solare), ovvero all'inizio di un nuovo contratto o di una modifica dello stesso.

Se dal punto di vista del mero calcolo matematico, una **ripartizione degli adempimenti per un intero anno solare o per frazioni di anno solare (qualora i contratti o loro modifiche vengano stipulati durante l'anno)**, potrebbe apparire di più agevole gestione per i contribuenti soggetti all'art. 17-bis, non si può negare come ciò possa comportare degli appesantimenti negli adempimenti, considerata la loro applicazione per interi periodi.



Per una migliore comprensione della tematica, si riportano alcuni esempi tratti dalla Circolare dell'Agenzia:

Esempio n. 4:

- il 1° luglio 2020, il committente A stipula un contratto con l'impresa B, con scadenza 31 dicembre 2022, che prevede un prezzo complessivo di 600.000 euro al netto dell'IVA.
- In base al meccanismo del pro-rata temporis, **la soglia di 200.000 euro su base annua è superata a decorrere dal 1° gennaio 2021**: infatti, 120.000 euro sono imputabili all'anno 2020, 240.000 euro sono imputabili all'anno 2021 e 240.000 euro sono imputabili all'anno 2022;
- Dunque, **gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno** in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare **dopo il 1° gennaio 2021 e cesseranno il 31 dicembre 2022**

Esempio n. 5:

- 1° luglio 2020 il committente A stipula con l'impresa B un contratto con scadenza 31 dicembre 2022, che prevede un prezzo di 200.000 euro al netto dell'IVA;
- il 1° luglio 2021 il committente A stipula con l'impresa B un nuovo contratto sempre con scadenza 31 dicembre 2022, che prevede un prezzo di 400.000 euro al netto dell'IVA (o, in alternativa, viene concordata una modifica contrattuale che prevede un prezzo aggiuntivo di 400.000 euro);
- in base al meccanismo del pro-rata temporis **la soglia di 200.000 euro su base annua è superata a decorrere dal 1° luglio 2021 (con il nuovo contratto)**.
- Infatti, al 1° luglio 2020, in base al meccanismo del pro-rata temporis, il prezzo è così ripartito:

40.000 euro sono imputabili all'anno 2020 (euro $200.000 * 6/30$), 80.000 euro sono imputabili all'anno 2021 (euro $200.000 * 12/30$) e 80.000 euro sono imputabili all'anno 2022 (euro $200.000 * 12/30$);

In questo, non risulta superata la soglia di 200.000 euro annui per tutti i tre anni.

- Tuttavia, il 1° luglio 2021 occorre procedere al ricalcolo del pro-rata temporis, senza però che si verifichi un effetto retroattivo:

Per l'anno 2021 il prezzo complessivo su base annua dei due contratti sarà pari a: 80.000 euro già imputati all'anno 2021 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020 cui si aggiungeranno euro 133.333



(euro 400.000 * 6/18) imputabili al 2021 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021 (o alla modifica contrattuale);

Per l'anno 2022 il prezzo complessivo su base annua dei due contratti sarà pari a: 80.000 euro già imputati all'anno 2022 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020 cui si aggiungeranno euro 266.667 (euro 400.000 * 12/18) imputabili al 2022 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021 (o alla modifica contrattuale).

- Dunque, **gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno** in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare **dopo il 1° luglio 2021 e cesseranno il 31 dicembre 2022.**

- **Contratti senza un prezzo predeterminato o senza una scadenza predeterminata:**

per quanto riguarda il problema dei contratti senza un prezzo o una scadenza predeterminata (ad es. contratti quadro), per questi si dovrà seguire un **criterio di cassa**.

Pertanto, gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il superamento della soglia di 200.000 euro su base annua di pagamenti effettuati dal committente all'affidatario e cesseranno alla scadenza dei contratti.

Sul punto la circolare fornisce una risposta sensata (anche se di gestione molto problematica, richiedendo un costante monitoraggio), che, determinando coerentemente un'applicazione in proporzione al corrispettivo annuo, potrebbe tuttavia comportare alcune storture. Si pensi a un contratto senza prezzo complessivo, ma a "pezzo", di durata annuale 1-1/31-12. Il superamento dell'importo di 200.000 euro a luglio comporta la non applicazione dell'articolo 17-bis per la prima parte dell'anno. La stipula di un contratto analogo l'anno successivo comporterebbe analogha esclusione per la prima parte dell'anno.

Esempio n. 6

- il 1° marzo 2020 il committente A stipula un contratto con l'impresa B con scadenza 28 febbraio 2022, che non prevede un prezzo predeterminato.
- In questo caso, gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il superamento dei pagamenti da A in favore di B della soglia di 200.000 euro e cesseranno il 28 febbraio 2022

2) Prevalente utilizzo di manodopera

I contratti devono essere caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera.



Con riferimento al concetto della "prevalenza", come evidenziato dall'Agenzia, il problema interpretativo (e la conseguente necessità del calcolo matematico), si pone in relazione ai "contratti misti", di affidamento di opere e servizi, ovvero ai contratti di affidamento di sole opere, dal momento che nel caso di affidamento del compimento di servizi (tipicamente, nell'ambito dei contratti di appalto di servizi e similari) l'utilizzo della manodopera può essere esclusivo o quasi.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

• **Composizione del rapporto di prevalenza:**

L'Agenzia ha stabilito che, per determinare la prevalenza, occorre fare riferimento al rapporto i cui:

- al **numeratore** occorre inserire la **retribuzione lorda** riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato, stante l'espreso richiamo contenuto nel comma 1 dell'articolo 17-bis agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 600/1973. Segnaliamo che il concetto di "retribuzione lorda" è molto diverso da quello di "costo del lavoro", che meglio misurerebbe il "prevalente utilizzo di manodopera", in quanto comprensivo dei contributi previdenziali e assistenziali a carico dell'azienda;
- al **denominatore** occorre inserire il **prezzo complessivo** dell'opera (o delle opere e dei servizi, nel caso di contratti misti);

Il calcolo è molto complicato in caso di contratto con importo complessivo non determinato. In questo caso, si dovrebbe calcolare tale requisito al momento del superamento della soglia di euro 200.000, computando le retribuzioni lorde fino a quel momento corrisposte, per determinare il numeratore.

• **Calcolo della prevalenza:**

La prevalenza si intende superata quando **il predetto rapporto tra numeratore e denominatore è superiore al 50%**;

• **Rapporti di lavoro rientranti nel concetto di "manodopera":**

per "manodopera" si deve intendere tutta la manodopera per cui vige l'obbligo di applicazione e versamento delle ritenute fiscali di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 600/1973, che ricorre quando il lavoratore:

- è inquadrato come lavoratore dipendente;
- è inquadrato in una delle categorie di soggetti che percepiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente;



- ha un inquadramento lavorativo formale differente (ad esempio, di lavoro autonomo), ma nei fatti presta attività di lavoro dipendente presso il committente. Riteniamo che si tratti presumibilmente di una situazione contestabile dagli organi ispettivi;

- **Tipologie di lavoro rientranti nel concetto di "manodopera":**

il concetto di "manodopera" ricomprende tutte le tipologie di lavoro: **manuale** e **intellettuale**.

Questo ulteriore chiarimento rispetto al "*lavoro intellettuale*" va oltremodo attenzionato, soprattutto per tutti i servizi che, per loro natura, potrebbero essere in possesso degli altri requisiti che prevede la norma (in riferimento allo svolgimento del servizio, alla sede e agli strumenti utilizzati), e che quindi potrebbero essere inclusi nell'ambito di applicazione del comma 1 art. 17 bis;

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

Il prevalente utilizzo della manodopera deve avvenire "*presso le sedi di attività del committente*", ricordando, come prima esposto, che nel novero dei "committenti" sono ricompresi sia i committenti "originari" che i committenti "negoziali"

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

- **Luoghi di svolgimento dell'attività:**

l'Agenzia chiarisce che, stante la *ratio* della norma, volta a perseguire finalità di deterrenza di comportamenti fiscali illeciti, "*le sedi di attività del committente coincidono con **tutte** le sedi destinate allo svolgimento della sua attività imprenditoriale o agricola o professionale*".

Vi rientrano, pertanto, tra le altre, la sede legale, le sedi operative, gli uffici di rappresentanza, i terreni in cui il committente svolge l'attività agricola, i cantieri, le piattaforme e **ogni altro luogo comunque riconducibile al committente, purché sia destinato allo svolgimento dell'attività d'impresa, agricola o professionale**.

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 prevalente utilizzo della manodopera, presso le sedi di attività del committente, deve altresì avvenire "*con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma*".



CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

- **Beni strumentali:**

i beni strumentali potranno essere 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;

- **Titolo giuridico e utilizzo:**

l'Agazia precisa, innanzi tutto che la riconcducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire a qualunque titolo giuridico: **proprietà, possesso, detenzione.**

In ogni caso, è altresì necessario che i beni strumentali non siano, al contrario, esclusivamente riconducibili a qualunque titolo giuridico agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari e agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati. In tal caso, infatti, non troverebbe applicazione la nuova disciplina.

In proposito, stante il fatto che ai fini dell'applicazione della norma non pare rilevare l'esclusività dell'utilizzo di beni strumentali appartenenti al committente, una delle questioni fin da subito maggiormente dibattute - che si auspicava potesse essere risolta in via interpretativa - è stata quella dell'**utilizzo "misto" o "promiscuo" di beni strumentali** (dell'utilizzo, cioè, sia di beni riconducibili al committente, che di beni riconducibili ai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari).

Al riguardo, la Circolare n. 1 ha affermato che *"qualora i lavoratori utilizzino i beni strumentali riconducibili agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari o agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati necessari per l'esecuzione della specifica opera o servizio commissionati, 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 si ricorre nella condizione di applicabilità in esame"*.

Da ciò sembra desumersi che:

- a) l'esclusivo utilizzo di beni del soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario **non** determina l'applicazione dell'art. 17-bis;
- b) il prevalente utilizzo di beni del soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario unitamente all'occasionale utilizzo di beni strumentali riconducibili al committente, **non** determina l'applicazione dell'art. 17-bis;
- c) l'utilizzo di beni del soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario, unitamente all'utilizzo, esclusivo, prevalente o occasionale, di beni strumentali riconducibili al committente, **non**



indispensabili per l'esecuzione dell'opera o del servizio, **non** determina l'applicazione dell'art. 17-bis;

- d)** non occasionale utilizzo di beni strumentali del soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario, unitamente al non occasionale utilizzo di beni strumentali riconducibili al committente, dovrebbe invece **comportare** l'applicazione dell'art. 17-bis.

Questa è la fattispecie definibile ad **utilizzo "misto" o "promiscuo"**, in merito alla quale, poiché a tutt'oggi non sussistono certezze, si auspica un tempestivo pronunciamento chiarificatore da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

- **ConSORZI:**

l'Agenzia non ha neppure fatto luce su un tema di rilievo, centrale in particolar modo per il mondo cooperativo, ossia il tema dei Consorzi.

Essi rientrano potenzialmente nell'ambito oggettivo della norma (solitamente come appaltatori/committenti negoziali), ma, nel concreto, la sua applicazione potrebbe essere neutralizzata dall'assenza del requisito dell'utilizzo, non occasionale, dei beni strumentali riconducibili al committente. Tuttavia, anche su questo aspetto si attendono ufficiali chiarimenti specifici.

3) PROCEDURA ORDINARIA:

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

Al verificarsi delle condizioni soggettive ed oggettive sopra evidenziate, ogniquale volta non ricorrano le cause di esonero che consentono ai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari di fruire della procedura semplificata - consistente nell'utilizzo del "DURC fiscale" (vedi *infra*) - sono imposti, tanto in capo ai committenti, quanto in capo ai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari, specifici obblighi e divieti, finalizzati al contrasto dell'evasione fiscale.

3.1 Obblighi e divieti in capo ai committenti

Come noto, 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**", come prima evidenziato, con la Circolare n. 1/2020, l'Agenzia ha confermato che gli obblighi di verifica che il legislatore ha addossato ai committenti riguardano 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).

Per quanto attiene al contenuto degli adempimenti in capo ai committenti, con la suddetta Circolare n. 1 l'Agenzia ha emanato i primi chiarimenti in materia, fornendo alcune indicazioni di carattere sia interpretativo che operativo (che tuttavia non appaiono ancora del tutto esaustive), ma estendendo altresì da un piano meramente formale/documentale, ad un piano sostanziale, di merito, gli obblighi di verifica dei committenti, con un conseguente aggravio di impegni e responsabilità in capo agli stessi (inimmaginabile, sulla base del dato normativo), come sotto illustrato.

Pertanto, si riepilogano obblighi e divieti dei committenti, previsti nella procedura ordinaria, alla luce delle precisazioni date dall'Agenzia:

- ❖ **richiedere mensilmente a appaltatori/subappaltatori/affidatari, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di ritenute/addizionali regionali e comunali Irpef:**
 - **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.

Si ricorda che a norma di legge, come meglio precisato dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 109/2019, il versamento delle ritenute fiscali/addizionali regionali/addizionali comunali, deve essere effettuato mediante presentazione di modelli F24 distinti per ciascun committente.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:



- **Periodo di riferimento:**

poiché il termine ultimo per il predetto invio ai committenti della copia dei modelli F24 è fissato in 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza dei suddetti versamenti fiscali (scadenza prevista il giorno 16 del mese successivo a quello in cui le ritenute ed addizionali sono operate dal sostituto d'imposta, ex art. 18, D.Lgs. 241/1997), con un chiarimento forse ovvio, l'Agenzia ha affermato che *"qualora il pagamento delle retribuzioni sia effettuato il mese successivo alla prestazione dell'opera, il predetto termine scadrà ordinariamente il secondo mese successivo a quello di riferimento della busta paga"*, in quanto la data che guida, ai fini della trasmissione delle deleghe di pagamento ai committenti, è quella del versamento effettivo di ritenute ed addizionali.

Esempio:

- *lavoratori impiegati nel mese di gennaio 2020 (quindi, con busta paga riferita a gennaio 2020)*
- *retribuzione corrisposta a febbraio 2020*
- *versamento delle relative ritenute entro il 16 marzo 2020*
- *invio al committente della copia dei modelli F24 contenenti i versamenti fiscali relativi ai lavoratori, impiegati a gennaio 2020 e retribuiti a febbraio 2020 nell'appalto/subappalto/affidamento entro il 23 marzo 2020 (ossia, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza)*

- **Modalità di trasmissione:**

le imprese sono tenute ad inviare copia delle suddette deleghe di pagamento ai committenti (originari e non); quindi, presumibilmente (perlomeno in questa fase iniziale) con una modalità di trasmissione cartacea con raccomandata A.R. o a mezzo posta elettronica, possibilmente PEC.

Tuttavia, copia delle deleghe di pagamento sarà resa disponibile dall'Agenzia anche nel "cassetto fiscale", sia dell'impresa appaltatrice/subappaltatrice/affidataria che ha effettuato il versamento, sia in quello dell'impresa committente (così come identificata con il Codice fiscale indicato nel campo **"Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare"**, del modello F24, e con il codice identificativo **"09"** da riportare nel campo "Codice identificativo" dello stesso modello F24, secondo le istruzioni impartite con la Risoluzione n. 109/2019. Al riguardo, vedi box *"Modalità di compilazione del modello F24"*, nella Circolare n. 12/2020);

- **Soggetti destinatari:**

le imprese appaltatrici/affidatarie sono tenute a inviare copia delle suddette deleghe solo (ovviamente) al committente "originario", mentre le imprese subappaltatrici sono tenute a inviare copia delle suddette



deleghe sia al committente "originario", sia all'impresa appaltatrice (essendo il loro committente "negoziale").

Tuttavia, qualora il committente originario sia escluso dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-bis, il predetto invio avverrà nei soli confronti dell'impresa appaltatrice,

- **Compilazione del modello F24:**

relativamente alla compilazione del modello F24, contenente le ritenute/addizionali regionali e comunali Irpef, inerenti ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, non è chiaro se, nel caso di "rapporti a catena", debba essere indicato il Codice fiscale del committente "originario" o, come si ritiene, quello del committente "negoziale" (l'appaltatore vs. il subappaltatore), considerato, peraltro, che è possibile indicare un solo Codice fiscale e che, altrimenti, non è neppure comprensibile come possa avvenire l'accesso al "cassetto fiscale"

- un **elenco nominativo di tutti i lavoratori (identificati mediante il solo 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 lavoratore** 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 ciascun lavoratore** impiegato nell'esecuzione dell'opera o del servizio affidato, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

- **Periodo di riferimento:**

poiché il termine ultimo per il predetto invio ai committenti di tutte le suelencate informazioni sui lavoratori impiegati nell'appalto/subappalto/affidamento (coincidente con il già descritto invio della copia dei relativi modelli F24) è fissato in 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza dei suddetti versamenti fiscali (scadenza prevista il giorno 16 del mese successivo a quello in cui le ritenute ed addizionali sono operate dal sostituto d'imposta, ex art. 18, D.Lgs. 241/1997), l'Agenzia ha affermato che *"in caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorrerà fare riferimento al secondo mese precedente"*.

Ciò significa che l'elenco dei lavoratori (identificati dal solo codice fiscale) deve comprendere quelli



impiegati nel mese di competenza della busta paga.

Esempio:

lavoratori impiegati nel mese di gennaio 2020 (quindi, con busta paga riferita a gennaio 2020)

retribuzione corrisposta a febbraio 2020

versamento delle relative ritenute entro il 16 marzo 2020

invio al committente delle informazioni sui lavoratori, impiegati a gennaio 2020 e retribuiti a febbraio 2020 nell'appalto/subappalto/affidamento entro il 23 marzo 2020 (ossia, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza)

- **Concetto di "retribuzione":**

l'ammontare della retribuzione corrisposta ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione di opere o servizi affidati dai singoli committenti è dato dall'**imponibile ai fini fiscali risultante dalla "busta paga" del lavoratore.**

- **Determinazione della quota-parte di retribuzione e di ritenute fiscali, per ciascun committente:**

per quanto attiene alla documentazione inerente alla ripartizione delle retribuzioni e delle correlate ritenute ai fini Irpef relative ai lavoratori impiegati presso ogni singolo committente (nonché, *in primis*, la ripartizione delle ore di lavoro prestate per ogni singolo committente), da produrre ad ogni committente, ancorché dalla Circolare dell'Agenzia non emerga chiaramente il criterio oggettivo da adottare per tale ripartizione (in quanto è spesso utilizzato il concetto di "ore lavorate"), sembrerebbe tuttavia desumersi, dalle spiegazioni e dagli esempi, che il criterio oggettivo da privilegiare a tal fine (o, forse, da adottare obbligatoriamente) sia quello delle "**ore retribuite**", poiché:

- l'esempio n. 7 della Circolare, ipotizzando la presenza dei Committenti Alfa, Beta e Gamma, indica che l'ammontare delle retribuzioni e delle relative ritenute fiscali, attribuibili pro-quota ad esempio al committente Alfa, deve essere calcolato "*rapportando le ore lavorate presso il committente Alfa al totale delle ore lavorate nel mese (comprese le assenze)*";
- con il termine "assenze", l'Agenzia si riferisce alle "*assenze retribuite, quali, ad esempio, ferie, malattia e permessi retribuiti*";
- l'orario ordinario e straordinario di lavoro prestato a favore del committente deve essere rapportato all'orario complessivo di lavoro retribuito (comprendente le suddette eventuali assenze retribuite);
- la quota-parte delle retribuzioni e delle relative ritenute collegate alla prestazione resa nei confronti di ciascun committente, sono determinate "*escludendo le retribuzioni arretrate o differite*



e l'indennità di fine rapporto" (ossia, gli emolumenti maturati nel corso di periodi precedenti);

- **Determinazione della quota-parte di addizionali regionali e comunali, per ciascun committente:**

nonostante l'esplicita conferma dell'Agenzia in merito alla necessaria trasmissione al committente anche dei modelli F24 e delle relative addizionali regionali e comunali trattenute ai lavoratori impiegati nei singoli appalti/subappalti/affidamenti, nella Circolare non vengono individuati i criteri oggettivi per la ripartizione pro-quota di tali trattenute fiscali, certamente più complessa di quella operata sulle ritenute fiscali trattandosi di importo riferiti all'anno precedente e rateizzati nell'anno successivo. A nostro parere, non si potrà che operare suddividendo le addizionali in proporzione alle retribuzioni.

- **Versamento della quota-parte delle suddette trattenute, distinto per ciascun committente:**

la quota-parte di ritenute determinata per ciascun committente è versata dall'impresa compilando un distinto modello F24 per ognuno di essi, secondo le istruzioni impartite con la Risoluzione n. 109/2019 (vedi Circolare n. 12/2020).

In particolare, si ricorda che i suddetti versamenti fiscali "sono effettuati dall'impresa cumulativamente per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente";

- **Quota di ritenute/addizionali regionali e comunali relativa ad appalti/subappalti/affidamenti lavori privi dei 4 requisiti contrattuali:**

al contrario dell'ipotesi precedente, la quota-parte di ritenute/addizionali regionali e comunali Irpef, che non rientra nell'ambito di applicazione della nuova norma (per mancanza dei presupposti di applicabilità dell'art. 17-bis, ossia dei 4 requisiti contrattuali più volte descritti), deve essere versata cumulativamente dall'impresa, con un modello F24 separato, senza far riferimento ad alcun committente;

- **Soggetti destinatari:**

le imprese appaltatrici/affidatarie sono tenute a inviare copia delle suddette deleghe solo (ovviamente) al committente "originario", mentre le imprese subappaltatrici sono tenute a inviare copia delle suddette deleghe sia al committente "originario", sia all'impresa appaltatrice (essendo il loro committente "negoziale").

Tuttavia, qualora il committente originario sia escluso dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-bis, il predetto invio avverrà nei soli confronti dell'impresa appaltatrice.



Nonostante le precisazioni fornite, rimangono numerose criticità, soprattutto sul piano operativo:

- 1) In primo luogo, per quanto attiene all'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, si apre un problema da non sottovalutare, poiché di fatto viene lasciata in capo al committente la responsabilità finale di una verifica di questo tipo. Si può pertanto ipotizzare che si renda necessaria una rilevazione delle presenze dei dipendenti dell'appaltatore impiegati presso il committente, con una ulteriore complicazione della gestione del personale sia in capo all'appaltatore che al committente stesso;
- 2) In secondo luogo, non si può sottacere che la circolare contiene una indicazione - in merito alla determinazione della **quota-parte di retribuzioni e di trattenute fiscali, ai fini della conseguente** canalizzazione sui modelli F24 distinta per committente - che potrà risultare praticamente inattuabile: invero, la quota di retribuzione esposta in "busta paga" e le relative ritenute dovrebbero essere determinate escludendo le retribuzioni arretrate o differite e l'indennità di fine rapporto. Questo significa che, nella busta paga di dicembre, la retribuzione ordinaria dovrà essere "tracciata" ai fini dell'applicazione dell'articolo 17-bis (e, nel caso, suddivisa tra i diversi committenti), mentre la 13ma mensilità dovrebbe essere "tracciata" in modo ordinario. Se non vi sarà qualche soluzione pratica attuabile da parte delle società di software, sarà necessario operare con le suddette distinzioni su tutte le retribuzioni corrisposte nel mese.

❖ **effettuare i seguenti controlli sostanziali in merito ai modelli f24 ed alla documentazione sui lavoratori impiegati, trasmessa da ogni singolo appaltatore/subappaltatore/affidatario:**

- verificare che la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia "manifestamente incongrua" rispetto all'opera prestata dal lavoratore, accertando:
 - sia la coerenza tra l'ammontare delle retribuzioni e gli elementi pubblicamente disponibili (come ad esempio, i contratti collettivi),
 - sia l'effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente;
- verificare che le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano "manifestamente incongrue" rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta, accertando:
 - la corrispondenza tra i modelli F24 e l'ulteriore documentazione fornita contenente i dati dei lavoratori impiegati nell'esecuzione del singolo



appalto/subappalto/affidamento lavori, ossia, effettuando un riscontro basato sui suddetti **"elementi cartolari"**;

Per esigenze di semplificazione, le ritenute fiscali non saranno considerate manifestamente incongrue allorché siano superiori al 15 per cento della retribuzione imponibile ai fini fiscali.

In caso di ritenute fiscali manifestamente incongrue rispetto alla retribuzione imponibile ai fini fiscali, il committente sarà tenuto a richiedere le relative motivazioni e gli affidatari saranno tenuti a fornirle

- o verificare che le ritenute fiscali siano state versate senza utilizzo della compensazione (salvo che non si tratti di crediti identificati nella tabella citata).

Qualora l'impresa appaltatrice/subappaltatrice/affidataria abbia effettuato nel modello F24 la compensazione tra le ritenute fiscali e i crediti d'imposta maturati dalla stessa in qualità di sostituto d'imposta, il committente non è tenuto a verificare la spettanza e la congruità dei crediti utilizzati in compensazione.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

- **Natura e perimetro degli obblighi di controllo dei committenti:**

ritenendo che *"espressa finalità dell'obbligo di comunicazione dei dati sopra descritti è consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese appaltatrici o affidatarie e dalle imprese subappaltatrici"*, l'Agenzia delle Entrate, interpretando in senso estensivo la norma, delinea, in capo ai committenti, una serie di obblighi di controllo che, per natura e perimetro, risultano molto più ampi di quanto si evincerebbe dal nuovo art. 17-bis:

- **estensione della natura dei controlli:**

rispetto al dato testuale della norma – che pare riferirsi ad un obbligo di verifica, da parte dei committenti, di carattere esclusivamente formale/documentale – la Circolare n. 1 assegna invece ai committenti (a tutti i soggetti aventi il ruolo di committenti, siano questi "committenti originari" o "committenti" in base ai rapporti a catena), anche specifici obblighi di controllo sostanziali, in merito alla congruità:

- 1) tra la retribuzione oraria corrisposta ai lavoratori (impiegati nell'esecuzione del singolo appalto/subappalto/affidamento lavori) e il tipo di lavoro da essi prestato;
- 2) tra la complessiva retribuzione corrisposta ai lavoratori (impiegati nell'esecuzione del singolo appalto/subappalto/affidamento lavori) e le relative ritenute fiscali;

- **estensione del perimetro dei controlli:**



gli obblighi di controllo sia formali che sostanziali dei committenti devono essere assolti anche in funzione degli eventuali "rapporti a catena" esistenti.

Invero, dal passaggio della Circolare sopra riportato sembra arguirsi che:

- 1) i committenti "originari" sono tenuti ad effettuare le suddette verifiche sia con riferimento alle imprese appaltatrice e affidatarie, sia con riferimento alle imprese subappaltatrici;
- 2) i committenti "negoziali" (quindi, l'impresa appaltatrice rispetto all'impresa subappaltatrice) sono tenuti ad effettuare le suddette verifiche solo (ovviamente) con riferimento alle imprese subappaltatrici.

Il tema dei controlli da parte dei committenti sugli appaltatori non è nuovo e richiama la responsabilità degli imprenditori, che, pur non potendosi sostituire all'Amministrazione Finanziaria, non possono tuttavia neppure disinteressarsi della regolarità delle imprese alle quali affidano appalti.

Purtroppo, l'obbligo introdotto ora con il nuovo art. 17-bis avrebbe necessitato di un processo di analisi e d'interpretazione (da parte degli enti pubblici competenti, tra cui, in primis, l'Agenzia delle Entrate), molto più approfondito ed ampio di quello finora compiuto, che presumibilmente si sarebbe potuto espletare in caso di rinvio dell'entrata in vigore della nuova disciplina.

❖ **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 di ritenute/addizionali regionali e comunali Irpef:**

- il mancato ricevimento della suddetta lista di documenti (copia dei modelli F24 e delle informazioni sui lavoratori impiegati nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente), sia da parte sia delle imprese appaltatrici/affidatarie, sia da parte delle imprese subappaltatrici;
- l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali, emergente dal riscontro tra le copie dei modelli F24 e la documentazione inerente ai lavoratori impiegati nell'appalto/subappalto/affidamento;

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

• **Maturazione del diritto al corrispettivo:**

la circolare n. 1 precisa che "il diritto a ricevere i corrispettivi si intende maturato quando è certo, liquido ed esigibile".



Con una formulazione ambigua, tuttavia, l’Agenzia aggiunge che “*non rientrano nell’ambito di applicazione del comma 3 in esame gli eventuali pagamenti già avvenuti a titolo di anticipo rispetto al compimento dell’opera o del servizio*”, non risultando comprensibile se, con tale affermazione, ci si volesse riferire agli anticipi erogati dai committenti prima dell’entrata in vigore della norma (antecedenti, cioè, al 1° gennaio 2020), oppure si intendesse affermare un principio generale “a regime”, statuendo che, a decorrere dal 1° gennaio 2020, qualsiasi somma avente natura di anticipo non è soggetta alla sospensione del pagamento da parte dei committenti;

- **Soggetti obbligati alla sospensione dei pagamenti:**

inoltre, nell’ambito di “rapporti a catena”, vengono individuati dall’Agenzia i soggetti obbligati alla sospensione dei pagamenti, considerando che i pagamenti devono essere “*sospesi dal soggetto (committente originario o appaltatore) presso cui si verificano i presupposti di applicabilità dell’articolo 17-bis*” (ossia, i 3 requisiti dei contratti, più volte descritti, consistenti nel prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi di attività del committente e con l’utilizzo dei beni strumentali comunque ad esso riconducibili):

- se i suddetti 3 requisiti si verificano in capo al committente “originario”, lo stesso dovrà sospendere i pagamenti da effettuare all’appaltatore e questi sarà, a sua volta, legittimato a sospendere i pagamenti nei confronti dei subappaltatori, finché questi ultimi non avranno correttamente adempiuto i loro obblighi;
- al contrario, se i suddetti 3 requisiti si verificano in capo all’appaltatore, solo l’appaltatore sarà legittimato a sospendere i pagamenti nei confronti dei subappaltatori finché questi ultimi non avranno correttamente adempiuto i loro obblighi;

❖ **mantenere la sospensione del pagamento dei corrispettivi**, finché perdura l’inadempimento da parte del soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario (nell’invio della documentazione ovvero nel versamento integrale e tempestivo delle ritenute fiscali), e comunque **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;

CHIARIMENTI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

- **Applicazione dei limiti di importo:**

l’Agenzia distingue le ipotesi in merito all’applicazione dei valori massimi di ritenzione dei corrispettivi



maturati, precisando che il committente è obbligato a trattenere:

- 1) il minore tra il 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio e all'ammontare delle ritenute non versate**, nell'ipotesi di ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa,
- 2) il 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio**, nell'ipotesi in cui non gli sia stata trasmessa la documentazione.

- ❖ **dare comunicazione all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in base alla sede del committente, entro 90 giorni dall'avvenuto riscontro dell'inadempimento dell'appaltatore/subappaltatore/affidatario.**

La Circolare non affronta il tema della modalità di comunicazione. Si ritiene che a breve sarà istituita una procedura telematica.

Si ricorda inoltre che, per espresso disposto normativo, 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.

La Circolare non chiarisce se la stessa regola relativa all'inibizione delle azioni esecutive valga anche per le imprese subappaltatrici, ma, data la ratio della norma, si riterrebbe di sì.

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

Si riepilogano obblighi e divieti dei soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari, previsti nella procedura ordinaria, alla luce delle precisazioni date dall'Agenzia:

- ❖ **trasmettere mensilmente al "committente", 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:
 - **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.



Si ricorda che a norma di legge, come meglio precisato dalla Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 109/2019, il versamento delle ritenute fiscali/addizionali regionali/addizionali comunali, deve essere effettuato mediante presentazione di modelli F24 distinti per ciascun committente.

- o un **elenco nominativo di tutti i lavoratori (identificati mediante il solo 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 lavoratore** 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 ciascun lavoratore** impiegato nell’esecuzione dell’opera o del servizio affidato, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente

CHIARIMENTI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

Per il commento ai chiarimenti forniti in proposito dall’Agenzia delle Entrate, si rimanda ai box inseriti nel paragrafo relativi agli obblighi e divieti in capo ai committenti.

E’ qui appena il caso di ricordare che le imprese appaltatrici/affidatarie sono tenute a inviare copia delle suddette deleghe solo (ovviamente) al committente “originario”, mentre le imprese subappaltatrici sono tenute a inviare copia delle suddette deleghe sia al committente “originario”, sia all’impresa appaltatrice (essendo il loro committente “negoziale”).

Tuttavia, qualora il committente originario sia escluso dall’ambito di applicazione del comma 1 dell’articolo 17-*bis*, il predetto invio avverrà nei soli confronti dell’impresa appaltatrice.

- ❖ **effettuare, senza possibilità di compensazione, nel modello F24, il versamento delle ritenute fiscali/addizionali regionali/addizionali comunali Irpef inerenti ai lavoratori impiegati nell’esecuzioni di opere e servizi (con modelli F24 distinti per ciascun committente).**

Nell’art. 17-bis, co. 1, ultimo periodo, del D.Lgs. 241/1997, in capo ai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari, è infatti posto il **divieto di compensazione**, nel modello F24, delle **ritenute fiscali, addizionali regionali e comunali Irpef** (trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell’esecuzione di appalti/subappalti/affidamenti lavori), con altre imposte, tributi o contributi;



CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

L'Agenzia ha fornito chiarimenti in merito al predetto divieto di compensazione in capo ai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari, evidenziando che:

- **Debiti fiscali oggetto del divieto di compensazione:**

per quanto concerne le poste a debito, tale divieto:

- opera esclusivamente in relazione alla quota-parte di ritenute/addizionali regionali e comunali Irpef riferibili ai lavoratori direttamente impiegati in appalti/subappalti/affidamenti aventi i presupposti di applicabilità dell'art. 17-bis (i noti 4 requisiti dei contratti), che deve essere versata con distinti modelli F24 per ciascun committente;
- non opera con riguardo alla quota di ritenute/addizionali regionali e comunali Irpef relativa ad appalti/subappalti/affidamenti lavori privi dei 4 requisiti contrattuali, che deve essere versata cumulativamente con un modello F24 separato, senza far riferimento ad alcun committente;

- **Crediti oggetto del divieto di compensazione:**

per quanto attiene alle tipologie di crediti rientranti nel divieto di compensazione con i sopra indicati debiti fiscali, l'Agenzia distingue le seguenti due ipotesi:

- 1) crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta:** si tratta dei crediti che i soggetti appaltatrici/subappaltatrici/affidatarie maturano in qualità di sostituti d'imposta per avere anticipato somme di denaro ai dipendenti per conto dello Stato, quali i rimborsi corrisposti a seguito di assistenza fiscale (crediti 730), di congruaggio di fine anno, per cessazione del rapporto di lavoro, il "Bonus Renzi" (bonus 80 euro), oppure i crediti derivanti dal modello 770 per eccedenze di versamento delle ritenute, ecc.. Si ricorda che già dal 2015 il recupero di tali crediti d'imposta da parte dei sostituti d'imposta può essere effettuato esclusivamente in compensazione tramite modello F24, con e nei limiti delle ritenute da versare.

Pertanto, stante il fatto che questa è l'unica modalità di recupero dei suddetti crediti d'imposta, il divieto di compensazione posto dal nuovo art. 17-bis non è applicabile nei confronti di tali crediti, che sono riportati in una tabella, contenuta nella Circolare dell'Agenzia con il relativo codice tributo;

- 2) crediti maturati in qualità di impresa:** per tutte le altre tipologie di crediti maturati dai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari in qualità di imprese, diversi da quelli sopra elencati maturati dagli stessi in qualità di sostituti d'imposta, vale invece il divieto di compensazione con le ritenute maturate in relazione ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione di



appalti/subappalti/affidamenti lavori).

Si tratta dei crediti tributari (IVA, imposte dirette, ecc.), dei crediti derivanti da agevolazioni, nonché dei crediti maturati per contributi e premi assicurativi obbligatori.

Tali crediti, in nessun caso potranno essere utilizzati ai fini del pagamento delle ritenute di cui all'art. 17-bis, ma potranno essere compensati solo con altri debiti tributari e contributivi dell'impresa.

- ❖ **effettuare, senza possibilità di compensazione, nel modello F24, il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori, inerenti ai lavoratori impiegati nell'esecuzione di opere e servizi.**

Nell'art. 17-bis, co. 8, D.Lgs. 241/1997, in capo ai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari, è infatti altresì posto il **divieto di compensazione, nel modello F24, 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);

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

- **Debiti contributivi oggetto del divieto di compensazione:**

L'Agenzia ha fornito chiarimenti in merito al predetto, divieto di compensazione in capo ai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari, distinguendo le seguenti 2 ipotesi:

- 1) **Contributi previdenziali e assistenziali di "fonte legale"**: le obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali di "fonte legale" sono soggette al divieto di compensazione con crediti inerenti a tributi, imposte, altri contributi;
- 2) **Contributi previdenziali e assistenziali di "fonte contrattuale"** **non** sono soggette al divieto di compensazione con crediti inerenti a tributi, imposte, altri contributi;

- **Determinazione della quota-parte di contributi previdenziali, assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori, per ciascun committente:**

L'Agenzia puntualizza che, *"nelle more dell'avvio a regime della c.d. Banca dati appalti dell'INPS, che consentirà di ripartire i versamenti dei contributi per singolo appalto, ai fini del calcolo dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori per i quali vige il divieto di utilizzare crediti per il pagamento, si seguirà il medesimo criterio rapportato alle ore di lavoro prestate infra specificato con riferimento alle ritenute fiscali"*.



In sostanza, in attesa che tale computo diventi automatico ad opera dell'INPS, il soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario sarà tenuto ad adottare per i contributi previdenziali, assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori (maturati in affidamenti lavori aventi i presupposti di applicabilità, ossia i 4 requisiti contrattuali), il medesimo **critério di ripartizione** che l'Agenzia ha proposto (o meglio, imposto) per le ritenute fiscali, **basato sulle ore di lavoro "retribuite" prestate per ciascun committente**.

A tale riguardo, il contribuente può scegliere due modalità alternative:

- il versamento della quota-parte dei contributi previdenziali, assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori, determinata per ciascun committente, può essere versata dall'impresa compilando un **distinto modello F24 per ciascun committente**.

In tal caso, analogamente alle ritenute fiscali, la quota di contributi previdenziali, assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori privi dei 4 requisiti contrattuali (vedi infra, con riguardo alle ritenute fiscali), dovrà essere versata cumulativamente dall'impresa, con un modello F24 separato, senza far riferimento ad alcun committente.

- il versamento dei contributi previdenziali, assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori può essere versata dall'impresa con **"un modello F24 cumulativo per tutti i contributi e premi dovuti dall'impresa"**. In tale ultimo caso, tuttavia, l'Agenzia precisa che sarà onere dei contribuenti ricostruire le modalità di calcolo utilizzate in sede di controllo.

Su questo adempimento, ad oggi INPS ed INAIL non hanno emanato alcuna istruzione.

4) procedura ordinaria: Conseguenze in caso di inadempienza dei soggetti

4.1 Inadempienze del soggetto committente

Si ricorda che, a norma del comma 4 del nuovo art. 17-bis, 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.

Nella Circolare n. 1 viene chiarito che:

- il committente è tenuto a versare una somma calcolata e riferita alla quota-parte di ritenute fiscali (riferibili ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio presso il medesimo), non correttamente determinate, eseguite e versate ai sensi degli art. 13 e 14 del D.Lgs. 471/1997. Si tratta della sanzione per non corretta esecuzione delle ritenute (pari al 20% delle ritenute non eseguite) e per non corretto versamento (pari al 30% delle ritenute non correttamente versate);
- per corretto versamento delle ritenute fiscali deve intendersi anche il rispetto del divieto di compensazione delle predette ritenute, a norma dell'art. 17-bis, co. 1, ultimo periodo, del D.Lgs. 241/1997;
- stante il dato letterale della norma, il committente non verrà sanzionato quanto - nonostante non abbia correttamente adempiuto i propri obblighi (di richiesta e controllo documenti e di eventuale sospensione dei pagamenti - l'impresa appaltatrice/subappaltatrice/affidataria abbia correttamente determinato, eseguito e versato le ritenute, ovvero si sia avvalsa dell'istituto del ravvedimento operoso "per sanare le violazioni commesse prima della contestazione da parte degli organi preposti al controllo".

In sostanza, l'Agenzia conferma che il committente sarà passibile di sanzione solo qualora all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice sia nel concreto irrogata una sanzione;

- restano altresì fuori dall'ambito di applicazione della norma tutte le altre violazioni tributarie - che possono essere commesse da parte dell'impresa appaltatrice/subappaltatrice/affidataria - non espressamente menzionate dalla norma (ad esempio, la violazione degli obblighi dichiarativi in qualità di sostituto d'imposta), per le quali, quindi, non sussistono profili sanzionatori "a cascata" in capo al committente;
- la sanzione prevista dal comma 4 dell'articolo 17-bis ha natura amministrativa non tributaria, in quanto non strettamente correlata alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale, con conseguente applicazione delle disposizioni generali della legge 689/1981 e inapplicazione dei



principi stabiliti dal decreto legislativo n. 472/1997 (cumulo giuridico, esimenti, ravvedimento operoso, ecc..).

4.2 Inadempienze del soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario:

Si ricorda che, 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.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E DUBBI:

Ancorché la Circolare dell'Agenzia non si soffermi su questo aspetto, dalla stessa si desume che l'obbligo di sospensione del pagamento da parte del committente deve operare anche nel caso in cui, dai controlli sostanziali che quest'ultimo è tenuto ad effettuare, emerga l'incongruità della retribuzione, dei lavoratori impiegati nell'appalto/subappalto/affidamento, rispetto all'opera prestata, e/o rispetto alle ritenute fiscali operate.

Oltre alla delicatezza della questione ed alle pesanti conseguenze che una siffatta sospensione potrebbe determinare in termini contrattuali e di liquidità dei contraenti, rimangono comunque numerosi dubbi, anche di tipo operativo:

- non è chiaro se il limite imposto al committente di trattenere sino al 20% del valore dell'opera riguardi il contratto tra il committente "originario" e l'appaltatore o quello tra appaltatore (committente "negoziale") e subappaltatore;



- ai fini dei controlli sostanziali, non è chiaro come possa il committente "originario" essere a conoscenza di quanti e quali contratti collettivi nazionali siano stati applicati dal subappaltatore per i propri lavoratori, e come possa verificare l'effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente", ossia presso la sede dell'appaltatore;
- dalla lettura della Circolare, sembra dedursi che, se il subappaltatore non trasmette all'appaltatore (e, quindi al committente originario) la documentazione dovuta, ovvero dai documenti presentati emergono delle irregolarità, il committente sarà tenuto a bloccare i pagamenti nei confronti dell'appaltatore, anche se questi è risultato adempiente per i propri obblighi documentali e di versamento. L'appaltatore, a sua volta, sarà obbligato a sospendere i pagamenti nei confronti del proprio subappaltatore.

4.3 Moratoria delle sanzioni

Alla luce dei numerosi dubbi e delle problematiche riscontrate nelle prime applicazioni della normativa in questione, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che nel caso in cui, nei primi mesi di vita della norma (e, in ogni caso, **non oltre il 30 aprile 2020**), l'appaltatore abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali (salvo il divieto di compensazione, come sopra illustrato), senza utilizzare per ciascun committente distinte deleghe di pagamento, "al committente non sarà contestata la violazione prevista al comma 4 dell'articolo 17-bis connessa all'inottemperanza agli obblighi previsti dai commi 1 e 3 del medesimo articolo, a condizione che sia fornito al committente medesimo, entro il predetto termine, la documentazione" su analizzata.

Purtroppo, la sanatoria disposta dalla Circolare è di applicazione assai incerta.

Innanzitutto, non è chiaro in quali situazioni possa operare, considerando che la stessa Circolare dell'Agenzia afferma che la sanzione in capo al committente è applicabile solo nell'ipotesi in cui il soggetto appaltatore/subappaltatore/affidatario non abbia correttamente eseguito e versato le ritenute fiscali inerenti ai lavoratori impiegati per l'esecuzione delle opere o servizi, e il committente sia stato inottemperante ai propri obblighi di controllo, mentre non è applicabile nel caso in cui l'impresa appaltatrice/subappaltatrice/affidataria abbia correttamente determinato, eseguito e versato le ritenute, ovvero si sia avvalsa dell'istituto del ravvedimento operoso, e ciò ancorché il committente non abbia correttamente adempiuto i propri obblighi (di richiesta e controllo documenti e di eventuale sospensione dei pagamenti).

Al contempo, appare incomprensibile come possa il committente verificare il regolare versamento delle ritenute alle scadenze previste dalla legge, se, fino al 30 aprile, non gli viene fornita la relativa documentazione, da parte dei soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari.

Data la rilevanza degli aspetti sanzionatori, si auspicano tempestivi chiarimenti in merito da parte dell'Agenzia delle Entrate.



5) **PROCEDURA SEMPLIFICATA: presentazione del "DURC fiscale"**

Come noto, a determinate condizioni, è prevista la facoltà, in capo ai soggetti appaltatori/subappaltatori/affidatari, di adottare una procedura semplificata, che consiste nella possibilità di presentare un'apposita certificazione fiscale - denominata nella prassi "**DURC fiscale**" - da presentare al committente, consentendo in tal modo l'esonero da tutti gli obblighi e divieti previsti dall'art. 17-bis nell'ambito della procedura ordinaria.

Il modello del DURC fiscale è stato approvato con Provv. Ag. Entrate 54730 del 06/02/2020 (illustrato nella nostra Circolare n. 13/2020).

Con la Circolare n. 1 in commento, l'Agenzia ha fornito qualche ulteriore chiarimento con riguardo alle 4 condizioni - che devono presenti congiuntamente, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza del pagamento delle ritenute - la cui sussistenza viene verificata ed (eventualmente) attestata dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, con riferimento al requisito dei "*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*", l'Agenzia ha confermato la tesi "estensiva", precisando che, dato il tenore letterale della norma, ai fini del rapporto pari o superiore al 10%:

- al numeratore: vengono conteggiati tutti i "**complessivi versamenti effettuati tramite modello F24 per tributi, contributi e premi assicurativi INAIL, al lordo dei crediti compensati, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio**".

Non vengono invece considerati i pagamenti dei debiti iscritti a ruolo.

L'inclusione dei contributi Inps e dei premi Inail ai fini del conteggio del 10% dovrebbe consentire anche alle cooperative che hanno trattenute Irpef modeste (ad esempio, per la presenza di molti lavoratori a tempo parziale), o versamenti IVA di basso importo, di poter ottenere il Durc fiscale.

Inoltre, qualora l'impresa operi da più di 3 anni, ma per la quale nell'ultimo triennio siano scaduti i termini per la presentazione di due sole dichiarazioni, il riscontro dell'Agenzia ai fini del rilascio della certificazione sarà effettuato su due sole dichiarazioni (è il caso di un'impresa costituita il 1° gennaio 2017 e che a febbraio 2020 risulta avere più di tre anni di vita, ma risulta aver presentato le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta 2017 e 2018);



- al denominatore: vengono assunti i ricavi o compensi complessivi risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio

Viene ricordato che il DURC fiscale ha validità di 4 mesi dalla data del rilascio, superati i quali le imprese devono acquisire un nuovo certificato.

La Circolare inoltre, confermando quanto già desunto dal modello del DURC fiscale, afferma che, nel caso in cui il committente sia una **Pubblica Amministrazione**, trovano applicazione le disposizioni previste dal decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 e, pertanto, la sussistenza dei requisiti dovrà necessariamente essere oggetto di **autocertificazione** (in quanto, a norma dell'art. 40, del D.P.R. 445/2000, *"le certificazioni rilasciate dalla pubblica amministrazione in ordine a stati, qualità personali e fatti sono valide e utilizzabili solo nei rapporti tra privati"*).

Nell'ambito di questa eccezione, stante il generico riferimento alla "pubblica amministrazione", se ne deve desumere che qualsiasi ente pubblico che, nello svolgimento della sua attività commerciale, commissioni l'esecuzione di opere o servizi, sia tenuto a richiedere alle imprese appaltatrici solamente un'autocertificazione ex D.P.R. 445/2000, in materia.

Tuttavia, ci si chiede se sia comunque possibile che un ente pubblico rifiuti la suddetta autocertificazione, pretendendo la presentazione del DURC fiscale, e quali potrebbero essere le conseguenze per entrambe le parti, in tale ipotesi.

Non dimenticando il fatto che, prima di procedere al rilascio di un'autocertificazione, diventa necessario, per il soggetto dichiarante, accertare con la dovuta attenzione il contenuto di quanto si dichiara. In tal caso, potrebbe rivelarsi sempre necessario richiedere comunque il DURC fiscale, basandosi su di esso per predisporre l'autocertificazione.

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, viene ribadito quanto già precisato con la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 108 del 23/12/2019, ossia che:

- le nuove regole introdotte dal nuovo art. 17-bis si applicano a decorrere dalle ritenute operate sugli emolumenti di competenza del mese di gennaio 2020 (i cui versamenti devono essere eseguiti entro la scadenza del 17 febbraio 2020 (cadendo il 16 febbraio di domenica));



- per contro, non rientrano nel campo di applicazione della nuova norma le ritenute sugli emolumenti di competenza dell'anno 2019, corrisposti a gennaio 2020 (per il principio della cd. "cassa allargata");
- le nuove disposizioni riguardano **anche** i "contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020", cioè i rapporti contrattuali iniziati prima del 1° gennaio 2020.

IL DIRETTORE
Rag. Giuseppe Battistello

