

2020

RITENUTE E COMPENSAZIONI NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI

ANCE | ASSOCIAZIONE NAZIONALE
COSTRUTTORI EDILI

ANCE-Fiscalità Edilizia

05/02/2020

SOMMARIO

PREMESSA.....	2
PROFILI NORMATIVI E DECORRENZA.....	3
REQUISITI CONTRATTUALI.....	5
A. TIPOLOGIA DI CONTRATTO.....	5
<i>Le questioni in sintesi</i>	6
B. LIMITE D'IMPORTO	8
<i>Le questioni in sintesi</i>	9
C. PREVALENZA UTILIZZO DI MANODOPERA	10
<i>Le questioni in sintesi</i>	10
D. SEDE DI ATTIVITÀ DEL COMMITTENTE.....	11
<i>Le questioni in sintesi</i>	11
E. UTILIZZO BENI STRUMENTALI DELLA COMMITTENZA.....	12
<i>Le questioni in sintesi</i>	12
ESIMENTI SOGGETTIVE.....	13
<i>Le questioni in sintesi</i>	14
A. DURATA MINIMA DELL'ATTIVITÀ.....	14
<i>Le questioni in sintesi</i>	15
B. REGOLARITÀ DICHIARATIVA E LIMITE MINIMO DI VERSAMENTI NEL CONTO FISCALE	15
<i>Le questioni in sintesi</i>	17
C. ASSENZA DI ISCRIZIONI A RUOLO E ACCERTAMENTI	17
<i>Le questioni in sintesi</i>	18
ADEMPIMENTI	18
IMPRESA APPALTATRICE/AFFIDATARIA E SUBAPPALTATRICE	18
1. <i>Deleghe di Pagamento e limiti alle compensazioni "orizzontali"</i>	18
<i>Le questioni in sintesi</i>	19
2. <i>Elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, coinvolti nell'opera o nel servizio nel mese precedente</i>	21
<i>Le questioni in sintesi</i>	22
COMMITTENTE.....	22
<i>Le questioni in sintesi</i>	23
SANZIONI.....	23
IMPRESA APPALTATRICE/AFFIDATARIA E SUBAPPALTATRICE	23
<i>Le questioni in sintesi</i>	24
COMMITTENTE.....	24
<i>Le questioni in sintesi</i>	25
DIVIETO DI COMPENSAZIONI "ORIZZONTALI"	25
<i>Le questioni in sintesi</i>	26
NORME E PRASSI0	
DECRETO LEGISLATIVO 9 LUGLIO 1997, N.241.....	1
RISOLUZIONE N.108 DEL 23 DICEMBRE 2019.....	3
RISOLUZIONE N.109/E DEL 24 DICEMBRE 2019	5
RISPOSTE AI QUESITI DEGLI ESPERTI FORNITE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE	7
AGENZIA DELLE ENTRATE, TELEFISCO 2020	10

PREMESSA

Con la definitiva conversione in legge 157/2019 del DL 124/2019 (cd. DL Fiscale), è stato rivisto il meccanismo di versamento delle ritenute fiscali per il lavoro dipendente nell'ambito di appalti e subappalti, previsto dall'art. 4 del suddetto decreto legge fiscale che ha riscritto integralmente l'art. 17-bis del D.Lgs. 241/1997.

Il testo iniziale del decreto legge, infatti, aveva introdotto, sempre a decorrere dal 1° gennaio 2020, un meccanismo oneroso di sostituzione nel versamento delle ritenute fiscali per il lavoro dipendente nell'ambito degli appalti e subappalti, sia pubblici che privati, che poneva in capo al committente l'obbligo di versare per conto dell'appaltatore/subappaltatore le ritenute fiscali da questi dovute verso i propri dipendenti direttamente impiegati nell'opera, e in capo all'appaltatore/subappaltatore, l'obbligo di fornire al committente la provvista necessaria al pagamento, sottraendogli, di conseguenza, la possibilità di compensazione con i propri crediti fiscali.

Nel corso dell'iter di conversione del Decreto legge, riscritto l'art. 4 è stato sostanzialmente riscritto, circoscrivendo l'ambito applicativo solo ad una determinata categoria di contratti, eliminando l'obbligo di inversione del pagamento, ma fissando comunque una serie di nuovi adempimenti sia in capo ai committenti, che in capo agli appaltatori/subappaltatori/affidatari.

Anche nell'attuale formulazione, tuttavia, queste nuove disposizioni in materia di ritenute rischiano di incidere pesantemente sulla liquidità delle imprese a cui viene imposto di versare "cash" le ritenute per i lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera loro affidata, senza poter utilizzare in compensazione i propri crediti fiscali.

A ciò si aggiunga l'onere di versamento delle ritenute per singolo committente, tramite specifici F24, che aggrava pesantemente la gestione amministrativa delle commesse, lungo tutta la filiera dei soggetti coinvolti. Problema reso più evidente per le imprese che impegnano i propri lavoratori in più appalti nel corso dello stesso mese o, addirittura, dello stesso giorno.

Va sottolineato che i profili sanzionatori a carico del committente si tradurranno nella sostanza nel blocco del pagamento dei corrispettivi contrattuali, non avendo comunque il committente alcun potere di controllo sulla regolarità fiscale dell'appaltatore/subappaltatore.

La misura genererà grandi criticità alle imprese, per l'estrema difficoltà applicativa, per l'onerosità degli adempimenti trasferiti, per l'irragionevolezza di addossare responsabilità e sanzioni ad imprese in regola per fenomeni dei quali non hanno alcun controllo, nonché per l'inefficacia di tali disposizioni sul piano della lotta all'evasione fiscale.

Sembra, tra l'altro, sia stato del tutto ignorato l'impatto, in termini di adattamento dei processi gestionali, che le nuove disposizioni, applicabili anche ai contratti in essere, generano sulle imprese.

È necessario, quindi, intervenire nuovamente sulla disposizione, quantomeno per eliminarne i gravi effetti finanziari e burocratici sulle imprese e per renderla applicabile ai soli nuovi contratti, stipulati dal 1° gennaio 2020, e con riferimento ai versamenti effettuati dal secondo semestre 2020.

In questo senso, l'ANCE ad oggi continua la sua azione sotto il profilo della modifica normativa affinché:

- a. sia eliminato l'obbligo di F24 per singolo committente e sia ammessa la compensazione delle ritenute con i crediti fiscali;*
- b. si specifichi che le condizioni di esclusione dall'applicazione della nuova disciplina (essere in attività da almeno 3 anni e non avere accertamenti esecutivi di importo superiore a 50.000 euro) siano alternative;*
- c. sia procrastinata l'entrata in vigore delle disposizioni al secondo semestre del 2020, con applicazione ai soli contratti stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2020.*

Sul tema, sono stati raccolti, con il contributo delle associazioni territoriali, una serie di quesiti relativi agli aspetti più controversi della nuova disciplina, da sottoporre all'attenzione dell'Agenza delle Entrate per ottenere in merito indirizzi operativi precisi.

PROFILI NORMATIVI E DECORRENZA

In base al nuovo art.17-bis del D.Lgs 241/1997, a decorrere dal 1° gennaio 2020, il committente che affida il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente, deve richiedere alle imprese appaltatrici/subappaltatrici/affidatarie copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute fiscali per i lavoratori dipendenti direttamente impiegati nei lavori o servizi.

A tal fine, le imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici effettueranno distinti versamenti, con F24 specifico per singolo committente, senza possibilità di compensazione delle ritenute dovute con propri crediti fiscali.

Viene, quindi, previsto che le imprese appaltatrici/subappaltatrici/affidatarie devono trasmettere al committente entro i 5 giorni lavorativi successivi al versamento delle ritenute:

- **le deleghe di pagamento;**
- **l'elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, coinvolti nell'opera o nel servizio nel mese precedente, con:**
 - **il dettaglio delle ore** di lavoro prestate da ciascun lavoratore nell'esecuzione dell'opera o servizio
 - **l'ammontare della retribuzione** corrisposta al dipendente in relazione alla prestazione;
 - **il dettaglio delle ritenute eseguite nel mese precedente** nei confronti dello stesso lavoratore **con separata indicazione di quelle relative alla prestazione effettuata dal committente.**

In caso di mancata trasmissione delle deleghe e delle informazioni relative ai lavoratori impiegati, o appurato l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute, il committente deve sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati (sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera, ovvero per un importo pari alle ritenute non versate ma risultanti dalla documentazione trasmessa), dandone comunicazione entro 90 giorni all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio.

Allo stesso committente, laddove non adempia ai suddetti obblighi, ossia non chieda copia delle deleghe di pagamento o non sospenda il pagamento dei corrispettivi a fronte degli inadempimenti dell'appaltatore/subappaltatore/affidatario, **sono irrogate sanzioni pari al 20% dell'importo delle ritenute non trattenute dal datore di lavoro o al 30% dell'importo delle ritenute non versate.**

Gli obblighi sin qui delineati, non trovano applicazione se le imprese appaltatrici/subappaltatrici/affidatarie **comunicano al committente, tramite certificazione, la sussistenza** nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza (5 giorni successivi alla scadenza del versamento) dei **seguenti requisiti:**

- a) risultino in **attività da almeno 3 anni**
- b) 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 superiore al 10% dell'ammontare dei ricavi e compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;**
- c) non abbiano **iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito**, affidati agli agenti della riscossione **relativi alle imposte sul reddito, IRAP, ritenute e contributi previdenziali per importi superiori a 50.000 euro**, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione.

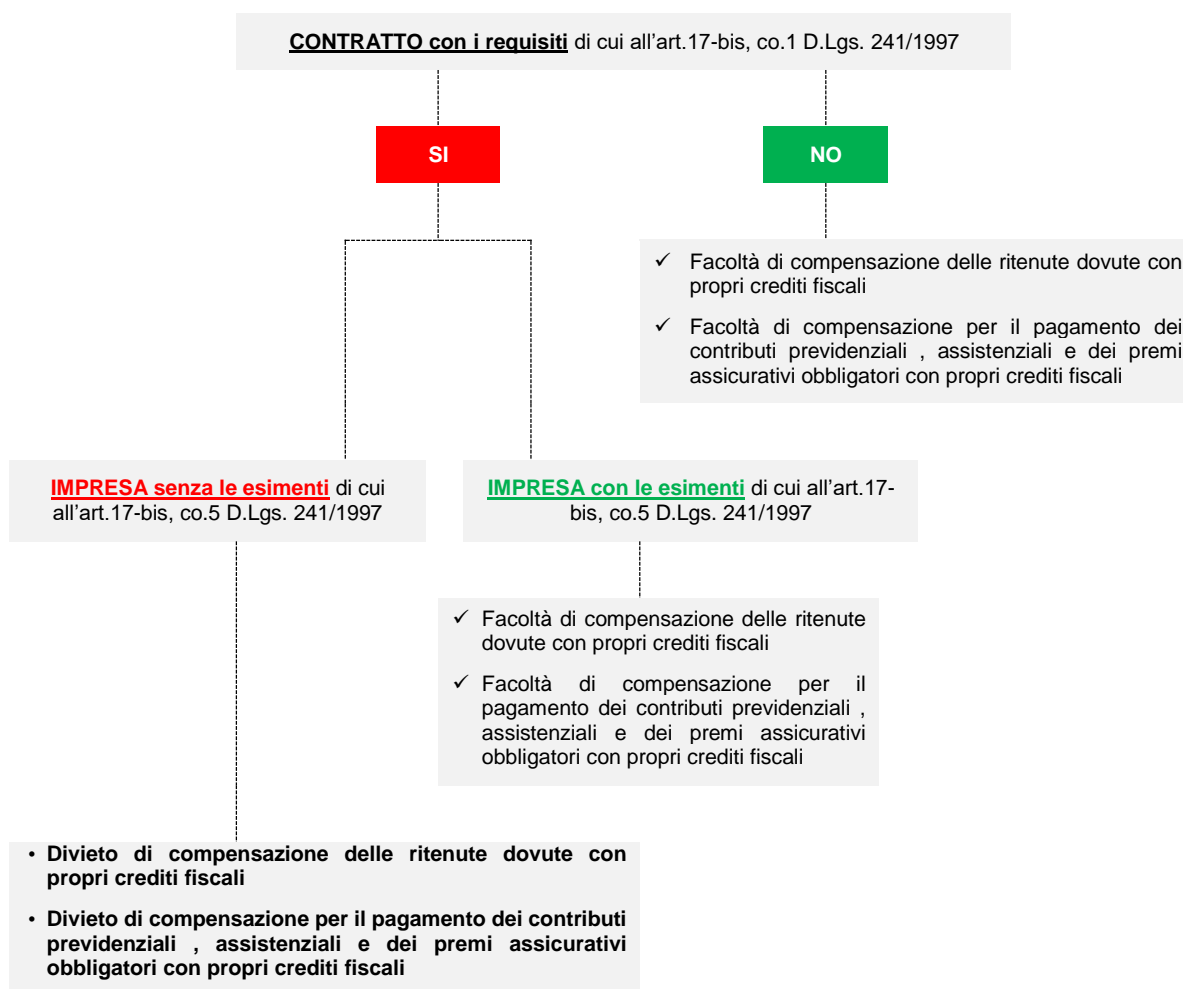
Le imprese che possiedono questi requisiti possono continuare a pagare i **contributi previdenziali, assistenziali e i premi assicurativi mediante compensazione coi propri crediti fiscali, mentre tale possibilità è esclusa per tutte le altre, ovvero per tutte quelle a cui si applica il meccanismo previsto.**

In sintesi, **l'operatività della nuova disciplina**, e con essa dei nuovi obblighi facenti capo al committente e all'appaltatore/subappaltatore, è **subordinata alla verifica di due requisiti fondamentali**:

1. il **primo attiene ai profili contrattuali**, in quanto, come evidenziato, affinché operi la nuova normativa, lo specifico contratto stipulato tra le parti deve avere determinate caratteristiche, in termini di importo minimo annuale, sede di svolgimento dell'opera o del servizio, utilizzo prevalentemente di manodopera e dei beni strumentali del committente;
2. il **secondo, invece, riguarda i profili soggettivi**, legati alla regolarità fiscale dell'appaltatore/subappaltatore rispetto agli obblighi dichiarativi, di versamento ed alla mancanza di accertamenti di importo superiore ad una determinata soglia. In presenza di tale regolarità, comprovata da una specifica "*certificazione di affidabilità*" che verrà rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, le imprese saranno comunque svincolate dai nuovi adempimenti, anche se, contrattualmente, sussistono tutti gli elementi specificati dalla norma.

Pertanto, per capire se si ricada, o meno, nell'ambito operativo della nuova disciplina, occorre, in primo luogo, analizzare gli elementi contrattuali e, solo laddove siano presenti tutti i requisiti previsti dalla norma, passare alla seconda verifica legata all'eventuale esclusione "soggettiva" connessa all'affidabilità e regolarità fiscale delle imprese esecutrici.

In linea generale, comunque, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella **Risoluzione n.108 del 23 dicembre 2019**, i **nuovi obblighi** si applicano con riferimento alle ritenute operate a partire dal mese di gennaio 2020 e, quindi, **relativamente ai versamenti da eseguire dal mese di febbraio 2020**, e riguardano **tutti i contratti** di appalto, affidamento o subappalto **in corso al 1° gennaio 2020, anche se stipulati in data antecedente**.



REQUISITI CONTRATTUALI

Ai sensi del co.1, dell'art.17-bis del D.Lgs. 241/1997, l'applicazione della norma riguarda i contratti:

- d'appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;
- stipulati tra committenti, sostituti d'imposta e residenti "fiscalmente" in Italia, e soggetti che svolgono attività d'impresa;
- che abbiano ad oggetto il compimento di una o più opere, o di uno o più servizi, di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro,
- che siano caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera;
- con svolgimento presso le sedi di attività del committente;
- con utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualsiasi forma.

E' bene evidenziare che si tratta di **elementi che devono sussistere contestualmente**, per cui l'assenza anche solo di uno di essi comporta l'esclusione dell'operatività dei nuovi obblighi.

Di seguito si esaminano nel dettaglio i suddetti requisiti, fornendo alcuni primi orientamenti sui profili maggiormente critici riguardanti ognuno di questi.

A. TIPOLOGIA DI CONTRATTO

Sotto il profilo soggettivo, i contratti interessati sono innanzitutto quelli stipulati da **committenti** che rivestono la qualifica di "sostituto d'imposta" (ai sensi dell'art.23, co.1, del DPR 600/1973) e che siano residenti in Italia ai fini delle imposte dirette.

Si tratta quindi, **teoricamente**, di tutti i "sostituti d'imposta" elencati nell'art.23, co.1, del DPR 600/1973, siano essi **Enti pubblici piuttosto che soggetti privati, compresi i condomini**¹ (anche se questi ultimi, a livello operativo, non saranno di fatto interessati ai nuovi adempimenti, visto che difficilmente stipuleranno contratti che rispondono ai requisiti stabiliti dalle nuove norme, quale ad esempio il fatto di possedere i beni strumentali che verranno impiegati dalle imprese esecutrici dell'opera).

Dovrebbero essere, invece, escluse del tutto dalla nuova disciplina le Amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, che operano le ritenute ai sensi dell'art.29 del medesimo DPR 600/1973 (pertanto, in virtù di una diversa previsione normativa, rispetto a quella espressamente menzionata a livello normativo).

I medesimi committenti, inoltre, devono essere "**residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato, ai sensi degli articoli 2, comma 2, 5, comma 3, lett.d e 73, comma 3**", del TUIR-DPR 917/1986. Si tratta, quindi, dei committenti:

¹ Si tratta dei seguenti soggetti:

- Spa, Sapa, Srl, società cooperative, società di mutua assicurazione, società europee (reg. CE n. 2157/2001), società cooperative europee (reg. CE n. 1435/2003);
- enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- società e enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato;
- società e associazioni di cui all'art.5 TUIR;
- imprenditori individuali;
- persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- curatore fallimentare, il commissario liquidatore;
- condominio.

- persone fisiche che, per la maggior parte del periodo di imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno in Italia il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile;
- le società e le associazioni che, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale² in Italia.

In attesa di chiarimenti amministrativi sul punto, si ritiene che, **qualora il committente non soddisfi entrambi i requisiti di cui sopra, debba escludersi l'operatività dell'intera disciplina** anche per gli eventuali contratti di subappalto, stipulati a valle dell'appalto principale, tra appaltatore e subappaltatore. A livello normativo, infatti, viene previsto che, anche in presenza di subappalto, gli obblighi di verifica ricadano comunque in capo al committente principale (e non all'appaltatore)³, per cui, se il committente non rivesta la qualifica di "sostituto d'imposta", oppure non sia residente in Italia, l'operatività della nuova disciplina deve considerarsi esclusa *tout court* e, quindi, anche nel rapporto a valle tra appaltatore e subappaltatore. Tale aspetto, tuttavia, è ancora oggetto di valutazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Dal punto di vista, poi, del **oggetto esecutore**, la norma prevede che il compimento dell'opera o del servizio oggetto del contratto debba essere affidato "**a un'impresa**", con ciò intendendo che debba trattarsi di un soggetto che svolge attività d'impresa.

Questo porta ad escludere dall'operatività dei nuovi adempimenti i contratti stipulati con esercenti arti e professioni (lavoratori autonomi, liberi professionisti), in quanto non esercenti attività d'impresa.

Per quanto attiene, invece, alla tipologia contrattuale, la norma è piuttosto ampia, comprendendo nel novero dei contratti interessati, l'**appalto**, il **subappalto**, l'**affidamento** a soggetti consorziati e i **rapporti negoziali comunque denominati**, così da attrarre, soprattutto con quest'ultima dicitura, la genericità dei rapporti contrattuali stipulati con esercenti attività d'impresa.

Tuttavia, se da un lato la norma è alquanto estesa sotto il profilo della tipologia contrattuale, dall'altro occorre considerare gli specifici requisiti che i contratti devono possedere, in termini di importo, prevalenza di manodopera, sede di svolgimento e utilizzo dei beni strumentali, che circoscrivono nettamente l'ambito operativo della nuova disciplina.

Le questioni in sintesi ...

D. L'utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo, o ad esso riconducibili, sono elementi che devono essere sempre verificati per tutte le forme contrattuali richiamate dalla norma (quindi anche appalto e subappalto), oppure sono elementi che servono per definire le altre fattispecie negoziali non altrimenti qualificabili e, quindi, sono riferibili solo a queste ultime?

*R. Si ritiene che i requisiti contrattuali debbano essere verificati per tutte le tipologie di contratti menzionati nella norma e, quindi, per appalti, subappalti, affidamenti e altri rapporti negoziali comunque denominati. La volontà del Legislatore, infatti, in sede di conversione in legge del DL 124/2019, è stata quella di circoscrivere l'ambito operativo della disposizione rispetto a quanto originariamente previsto dall'art.4 del medesimo DL, che riferendosi a tutte le imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici, si rendeva applicabile a tutti i contratti di appalto, affidamento e subappalto di opere o servizi. Chiaro in tal senso è il Dossier della Camera dei Deputati "**Disposizioni urgenti in materia fiscale – DL 124-2019 – AC 2220-A: Schede di lettura**" del 3 dicembre 2019, dove a commento delle modifiche apportate al testo originario del provvedimento precisa che "l'applicazione delle disposizioni richiamate è limitata alle opere e ai servizi caratterizzati dal prevalente utilizzo di*

² L'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata.

³ Ai sensi del co.1 del nuovo art.17-bis del D.lgs. 241/1997, infatti, i committenti "sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice ... e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute ... trattenute dall'impresa appaltatrice ... e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'opera o del servizio". Inoltre, ai sensi del successivo co.2, "Al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese ... l'impresa appaltatrice ... e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice le deleghe di cui al comma 1 del presente articolo ed un elenco nominativo di tutti i lavoratori ...".

manodopera -in contesti cd. "labour intensive"- presso le sedi di attività del committente, con utilizzo di beni strumentali di sua proprietà, o comunque a lui riconducibili, e per un importo complessivo che superi la soglia di 200.000 euro annui. Si ricorda che nel testo vigente, l'art.4 prevede l'obbligo del committente al versamento delle ritenute ... in tutti i casi di affidamento di un'opera o un servizio."

Di contro, una diversa lettura della norma attuale, che limiti i suddetti requisiti contrattuali ai soli rapporti negoziali comunque denominati, e non anche all'appalto e al subappalto, avrebbe una portata estensiva rispetto al meccanismo previsto originariamente.

D. Le 3 condizioni (prevalenza manodopera, sede del committente, uso dei beni strumentali del committente) devono sussistere tutte e tre contemporaneamente?

R. Dalla lettura della norma, si deve ritenere che le condizioni debbano essere verificate congiuntamente, per cui l'assenza anche solo di una di esse comporta l'esclusione dell'operatività dei nuovi obblighi.

D. Ai fini dell'applicazione della norma nei confronti dei subappaltatori/subcontraenti è sufficiente la sussistenza delle condizioni di applicabilità nell'ambito del contratto tra appaltatore e committente o le condizioni devono sussistere anche nel contratto tra appaltatore e subappaltatore?

R. In presenza di un contratto di subappalto, si ritiene che i requisiti di applicazione debbano sussistere anche con riferimento al contratto di subappalto, non essendo sufficiente a tal fine l'operatività dei nuovi obblighi nel contratto principale stipulato tra committente e appaltatore. Ciò vuol dire che, nell'ipotesi di applicazione della norma nel rapporto tra committente e appaltatore, le condizioni per l'applicazione debbano comunque essere verificate autonomamente anche con riferimento al subappalto. Pertanto, può accadere che la nuova disciplina operi "a monte" nell'appalto principale e non "a valle" nel rapporto di subappalto.

D. Qualora il contratto di appalto "a monte" non abbia tutte le caratteristiche previste dalla norma, mentre le stesse sono verificate nel contratto di subappalto "a valle", i nuovi obblighi si applicano comunque per quest'ultimo? In caso di risposta affermativa, i nuovi adempimenti coinvolgono l'appaltatore (come committente del subappaltatore) o il committente principale?

R. Da un'interpretazione letterale della norma, che ha espresso riferimento anche ai contratti di subappalto, sembrerebbe che le condizioni per l'applicazione delle disposizioni debbano essere verificate autonomamente sia nel rapporto tra committente e appaltatore che nel rapporto tra appaltatore e subappaltatore. Tuttavia, si potrebbe sostenere che la mancata verifica dei requisiti "a monte" (ovverosia tra committente e appaltatore) renda inapplicabile la disposizione "a valle" pur in presenza dei suddetti requisiti nel contratto di subappalto. Ciò in quanto, in caso contrario, i nuovi adempimenti coinvolgerebbero solo il committente e il subappaltatore, e non anche l'appaltatore, che invece è il soggetto che intrattiene i rapporti con il subappaltatore. Infatti, ai fini della presente disposizione, si ritiene che l'appaltatore non sia da considerarsi "committente" del subappaltatore. Tuttavia, sul punto, l'Agenzia delle Entrate si è riservata una ulteriore valutazione.

D. Il riferimento a "rapporti negoziali comunque denominati" comporta che oltre ai contratti di appalto, subappalto, affidamento a rapporti consorziati, rientrano nella normativa in esame anche generici contratti di servizi?

R. Tenuto conto dell'ampia formulazione normativa, tale da comprendere nel novero dei contratti interessati anche "i rapporti negoziali comunque denominati", si ritiene siano attratti nella nuova disciplina la genericità dei rapporti contrattuali stipulati con esercenti attività d'impresa. Tuttavia, se da un lato la norma è alquanto estesa sotto il profilo della tipologia contrattuale, dall'altro occorre comunque verificare gli specifici requisiti che i contratti devono possedere, in termini di importo, prevalenza di manodopera, sede di svolgimento e utilizzo dei beni strumentali, che circoscrivono nettamente l'ambito operativo della nuova disciplina.

D. Per committente si deve intendere anche l'appaltatore nei confronti del subappaltatore?

R. L'intera disciplina è dettagliata scandendo esattamente obblighi e adempimenti facenti capo al committente, all'appaltatore e al subappaltatore. Anche laddove la norma si riferisce al subappalto, viene menzionato comunque il committente principale e non l'appaltatore, con ciò facendo intendere che, ai fini dell'applicazione concreta della nuova normativa, l'appaltatore non debba considerarsi "committente" del subappaltatore. Anche su tale aspetto, l'Amministrazione finanziaria si riserva un ulteriore approfondimento.

D. Nel caso in cui il committente non sia un sostituto d'imposta, la nuova normativa sulla responsabilità per il versamento delle ritenute si applica in ogni caso ai rapporti tra appaltatore e subappaltatore?

R. Anche su tale aspetto, si è in attesa di una specifica valutazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, nelle more, si potrebbe sostenere che, qualora il committente non soddisfi i requisiti normativi (ossia rivestire la qualifica di "sostituto d'imposta" ed essere fiscalmente residente in Italia), debba escludersi l'operatività dell'intera disciplina, anche nell'eventuale contratto di subappalto, stipulato "a valle" dell'appalto principale, tra appaltatore e subappaltatore. A livello normativo, infatti, viene previsto che, anche in presenza di subappalto, gli obblighi di verifica ricadano comunque in capo al committente principale (e non all'appaltatore)⁴, per cui, se il committente non rivesta la qualifica di "sostituto d'imposta", oppure non sia residente in Italia, l'operatività della nuova disciplina deve considerarsi esclusa tout court e, quindi, anche nel rapporto a valle tra appaltatore e subappaltatore.

B. LIMITE D'IMPORTO

Uno dei requisiti del contratto è legato all'importo delle opere o servizi affidate alla medesima impresa.

La norma, infatti, prevede che, oggetto del contratto, debba essere *"il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro"*.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate in occasione del Terzo Forum dei dottori commercialisti ed Esperti contabili, tenutosi a Milano lo scorso 13 gennaio 2020, **il limite dei 200.000 euro è da intendersi «riferito alla somma dell'importo annuo dei singoli contratti» affidati alla singola impresa, alla quale il controllo va applicato nel momento in cui avviene il superamento di detta soglia con riferimento a tutti i contratti in essere in quel momento.**

A titolo esemplificativo, quindi, se un committente affida, nel corso dell'anno, 5 appalti d'importo pari a 50.000 euro l'uno, la norma opera con riferimento a tutti i contratti in essere al momento del superamento della soglia dei 200.000 euro, e non solo al contratto che l'ha determinato.

Per ciò che concerne il **riferimento all'anno**, al fine del conteggio della soglia dei 200.000 euro, la norma non specifica se occorre rifarsi all'anno solare, oppure considerando la durata contrattuale (assumendo l'annualità pari a 365 giorni, o frazione, di tempistica di esecuzione delle opere o servizi stabilita contrattualmente). Per semplicità, **non può che preferirsi un calcolo basato sull'anno solare**, così da sommare gli importi dei contratti in essere nel corso dell'annualità, intesa come periodo compreso tra il 1° gennaio ed il 31 dicembre di ciascuna di esse. Si auspica, quindi, che l'Agenzia delle Entrate si esprima in tal senso.

In presenza di un **contratto unico di durata pluriennale**, per il settore dell'edilizia, si ritiene che il limite annuo dei 200.000 euro andrebbe riferito alla somma dei SAL annuali, così da applicare la nuova disciplina solo nell'annualità in cui la predetta soglia venga superata, con ciò applicando un criterio "dinamico". Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate sembra orientata ad individuare un criterio univoco per tutti i settori, quale quello basato su una ripartizione del valore del contratto in funzione dalla durata dello stesso.

Inoltre, in attesa delle dovute precisazioni ministeriali, si potrebbe sostenere che, qualora in un anno venga portato a termine un contratto e la somma di quelli restanti non raggiunga complessivamente la soglia dei 200.000 euro, i nuovi adempimenti vengano a cadere dal momento in cui si scende al di sotto del tetto dei 200.000 euro e, più in particolare, con riferimento alle ritenute applicate sulle retribuzioni relative al mese successivo a quello in cui la predetta soglia non viene più raggiunta.

Resta, poi, da chiarire come calcolare l'operatività della medesima soglia, in presenza di appalti affidati ad **imprese raggruppate in ATI**. Tenuto conto che, fiscalmente, le singole imprese

⁴ Ai sensi del co.1 del nuovo art.17-bis del D.lgs. 241/1997, infatti, i committenti *"sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice ... e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute ... trattenute dall'impresa appaltatrice ... e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'opera o del servizio"*.

Inoltre, ai sensi del successivo co.2, *"Al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese ... l'impresa appaltatrice ... e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice le deleghe di cui al comma 1 del presente articolo ed un elenco nominativo di tutti i lavoratori ..."*.

mantengono comunque la loro autonomia anche in termini di fatturazione dei lavori, ma sono aggiudicatari di un unico contratto, si ritiene che il superamento, o meno, del tetto dei 200.000 euro debba essere verificato avendo riguardo all'ammontare complessivo del contratto, cosicché qualora quest'ultimo superi i 200.000 euro, i nuovi adempimenti si rendano applicabili in capo a tutte le imprese riunite, a prescindere dall'importo a loro attribuito singolarmente.

Le questioni in sintesi ...

D. Il limite annuo deve essere commisurato ad ogni contratto o deve intendersi come fatturato annuo per opere e servizi fatti nei confronti del medesimo committente? In particolare, cosa succede se si stipula con il medesimo committente un contratto a febbraio di € 150.000 e successivamente nello stesso anno un altro contratto di € 170.000?...si applica solo al secondo? Non si applica ad entrambi? Ai fini della verifica del limite di euro 200 mila, conta (solo) il valore iniziale del contratto o occorre tener conto anche della sua evoluzione? Si pensi ad un contratto annuale da euro 190 mila che durante l'esecuzione supera – per lavori aggiuntivi – la soglia di euro 200 mila.

R. In coerenza con quanto anticipato dall'Agenzia delle Entrate, si conferma che il limite dei 200.000 euro è da intendersi «riferito alla somma dell'importo annuo dei singoli contratti» affidati da un committente ad una singola impresa, alla quale il controllo va applicato nel momento in cui avviene il superamento di detta soglia, con riferimento a tutti i contratti in essere in quel momento. In altri termini, il limite va individuato con riferimento al valore dei rapporti negoziali in essere nel corso dell'anno tra singolo committente e singola impresa. A titolo esemplificativo, quindi, se l'impresa conclude con il medesimo committente, nel mese di febbraio, un contratto d'importo pari a 150.000 euro e, nel corso del medesimo anno un secondo contratto d'importo pari a 170.000 euro, la norma opererà con riferimento ad entrambi i contratti in essere al momento del superamento della soglia dei 200.000 euro, e non solo al secondo contratto. Allo stesso modo, qualora nel corso dell'anno il valore del contratto superi l'ammontare originariamente pattuito, ad esempio per lavori aggiuntivi, i nuovi obblighi si renderanno applicabili dal momento in cui, nel medesimo anno, viene superata la soglia dei 200.000 euro. In entrambi i casi, si ritiene che la nuova disciplina divenga operativa con riferimento alle ritenute operate sulle retribuzioni erogate a partire dal mese successivo a quello di superamento della soglia.

D. Cosa s'intende per "annuo" nell'ambito della disposizione che prevede l'applicazione nell'ipotesi di importo complessivo superiore a euro 200.000?

R. Per ciò che concerne il riferimento all'anno, al fine del conteggio della soglia dei 200.000 euro, la norma non specifica se occorre rifarsi all'anno solare, oppure considerando la durata contrattuale (assumendo l'annualità pari a 365 giorni, o frazione, di tempistica di esecuzione delle opere o servizi stabilita contrattualmente). Per semplicità, non può che preferirsi un calcolo basato sull'anno solare, così da sommare gli importi dei contratti in essere nel corso dell'annualità, intesa come periodo compreso tra il 1° gennaio ed il 31 dicembre di ciascuna di esse. Si auspica, quindi, che l'Agenzia delle Entrate si esprima in tal senso.

D. Come si determina il limite annuo di euro 200 mila per appalti di lavori di durata ultrannuale?

R. Per il settore dell'edilizia, si ritiene che il limite annuo dei 200.000 euro andrebbe riferito alla somma dei SAL annuali, così da applicare la nuova disciplina solo nell'annualità in cui la predetta soglia venga superata, con ciò applicando un criterio "dinamico". Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate sembra orientata ad individuare un criterio univoco per tutti i settori, quale quello basato su una ripartizione del valore del contratto in funzione della durata dello stesso.

D. Nel caso in cui venga commissionata in appalto un'opera dal valore complessivo superiore al limite di 200.000 euro, e l'appaltatore affidi a sua volta in subappalto una parte delle lavorazioni per importi inferiori a tale limite, la disciplina in commento trova applicazione solo nei rapporti tra committente e appaltatore o si estende anche ai rapporti tra appaltatore e subappaltatori? Se committente e appaltatore sono soggetti alla normativa per aver sottoscritto un contratto dell'importo annuo ad esempio di euro 300 mila, se poi l'appaltatore affida in subappalto opere per importi inferiori ad euro 200 mila, anche i subappaltatori sono soggetti alla normativa?

R. In presenza di un contratto di subappalto, si ritiene che i requisiti di applicazione della nuova disciplina, affinché questa operi, debbano sussistere anche con riferimento al contratto di

subappalto, non essendo sufficiente a tal fine l'operatività dei nuovi obblighi nel contratto principale stipulato tra committente e appaltatore. Ciò vuol dire che, nell'ipotesi di applicazione delle norme nel rapporto tra committente e appaltatore, le condizioni per l'applicazione, ivi compresa la soglia minima dei 200.000 euro, debbano comunque essere verificate autonomamente anche con riferimento al subappalto. Pertanto, anche se la nuova disciplina opera "a monte" nell'appalto principale, di valore complessivo superiore ai 200.000 euro, i nuovi obblighi non operano "a valle" nel contratto concluso tra appaltatore e subappaltatore, nel caso in cui il suddetto limite minimo d'importo annuo non sia superato.

D. Come si calcola l'operatività della soglia di euro 200 mila in presenza di appalti affidati ad imprese raggruppate in ATI?

R. Tenuto conto che, fiscalmente, le singole imprese mantengono comunque la loro autonomia anche in termini di fatturazione dei lavori, ma sono aggiudicatrici di un unico contratto, si ritiene che il superamento, o meno, del tetto dei 200.000 euro debba essere verificato avendo riguardo all'ammontare complessivo del contratto, cosicché qualora quest'ultimo superi i 200.000 euro, i nuovi adempimenti si rendano applicabili in capo a tutte le imprese riunite, a prescindere dall'importo a loro attribuito singolarmente.

C. PREVALENZA UTILIZZO DI MANODOPERA

Ulteriore requisito è, poi, connesso al fatto che i contratti debbano essere "caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera ...".

La norma, tuttavia, non dettaglia i criteri da adottare per individuare tale caratteristica.

In assenza di precisazioni sul punto, si ritiene possa adottarsi il medesimo **concetto previsto dal "Codice dei contratti pubblici" – D.Lgs. 50/2016, dove all'art.50, co.1, ultimo periodo**, prevede espressamente che "i servizi ad alta intensità di manodopera sono quelli nei quali il costo della manodopera è pari almeno al 50 per cento dell'importo totale del contratto".

Si tratterebbe, poi, dello stesso concetto di "costo della manodopera" che in passato è stato adottato in vigore dell'obbligo di indicazione in fattura di tale elemento, al fine di fruire del cosiddetto *Bonus edilizia* (detrazione Irpef del 36% per il recupero delle abitazioni, innalzata al 50% sino al prossimo 31 dicembre 2020) e dell'aliquota IVA ridotta al 10% per la manutenzione delle abitazioni (adempimento oramai non più in vigore)⁵.

Tuttavia, nell'ipotesi di **contratti "misti"**, dove unitamente alla prestazione principale viene pattuito un servizio ad essa accessorio, per il quale è preponderante l'utilizzo della manodopera, si ritiene opportuno dare priorità, più che al suddetto criterio "quantitativo", all'elemento dell'accessorietà. In questo modo, verrebbero comunque esclusi dalla nuove regole i contratti nei quali la prestazione a prevalente utilizzo della manodopera, seppur di valore maggiore rispetto a quella principale, sia a quest'ultima accessoria e strettamente funzionale.

Le questioni in sintesi ...

D. Quali sono i parametri in base ai quali verificare l'utilizzo prevalente di manodopera? Il concetto di "uso prevalente di manodopera" è da intendersi con riferimento alle sole attività la cui incidenza della manodopera supera il 50% (cfr art. 50 comma 1, secondo paragrafo, DLgs 50/2016 e smi)? In tal caso, le previsioni in materia di congruità per i LLPP (e per analogia per i lavori privati) potrebbero essere prese a riferimento per escludere di fatto tutte le lavorazioni edili ? (Cfr. Congruità art. 108 paragrafo 2 CCNL 2008)

R. La norma non dettaglia i criteri da adottare per verificare la prevalenza della manodopera. In assenza di precisazioni sul punto, si ritiene possa adottarsi, a livello generale, un concetto analogo a quello previsto dal "Codice dei contratti pubblici" – D.Lgs. 50/2016, in base al quale "i servizi ad alta intensità di manodopera sono quelli nei quali il costo della manodopera è pari almeno al 50 per cento dell'importo totale del contratto". Si ritiene pertanto che, a livello generale, potrebbe ammettersi l'adozione della definizione prevista dalla normativa pubblicistica. Tuttavia, si è dell'avviso che ciò non possa comportare l'automatica applicazione anche delle ulteriori previsioni in materia di congruità, che derivano da normative specifiche non immediatamente collegabili alla nuova disciplina prevista dall'art. 17-bis del D.Lgs. 241/1997.

⁵ Cfr. Art. 1, co. 388, legge 296/2006 (legge Finanziaria 2007) e art. 35, co. 19-20 legge 248/2006.

D. L'utilizzo prevalente di manodopera e l'utilizzo di beni strumentali del committente sono requisiti che devono esistere congiuntamente?

R. Dalla lettura della norma si deve ritenere che le condizioni legate alla tipologia del contratto (prevalenza della manodopera, sede del committente, uso dei beni strumentali del committente) debbano essere verificate congiuntamente, per cui per cui l'assenza anche solo di una di esse comporta l'esclusione dell'operatività dei nuovi obblighi.

D. Scatta l'applicazione dell'art. 4 per i subappalti o subcontratti che abbiano un'incidenza della manodopera superiore all'importo del singolo contratto di subappalto/subcontratto?

R. In linea generale, l'applicazione della nuova disciplina richiede la verifica di tutti i requisiti contrattuali, per cui, oltre alla prevalenza delle manodopera devono essere soddisfatti anche tutti gli altri elementi, legati all'importo del contratto, alla sede di svolgimento della prestazione ed all'utilizzo dei beni strumentali del committente. Ciò vale anche per eventuali contratti di subappalto stipulati a valle di altri rapporti di appalto/subappalto, per i quali, pertanto, si ritiene che i requisiti vadano verificati in via specifica ed autonoma, al fine di appurare l'operatività, o meno, dei nuovi obblighi.

D. Cosa si intende per "manodopera"? Solo attività di natura manuale o anche non manuale (prestazione di servizi intellettuali)?

R. In attesa di chiarimenti specifici, si potrebbe ritenere che il concetto di "manodopera" si riferisca ad attività di natura manuale, con esclusione pertanto delle prestazioni di opera intellettuale rese presso la sede del committente (es. consulenze, perizie, etc). Ciò in linea, sia con la ratio della nuova disciplina, che, in base a quanto si legge nella relazione illustrativa alla misura, è volta a contrastare l'illecita somministrazione di manodopera, sia con quanto previsto dal "Codice dei contratti pubblici" – D.Lgs. 50/2016, che, all'art.50, nel fornire il concetto di "servizi ad alta intensità di manodopera", esclude i contratti d'appalto aventi natura intellettuale.

D. SEDE DI ATTIVITÀ DEL COMMITTENTE

A livello normativo, il medesimo art.17-bis, co.1, prevede, poi, previsto che l'opera o il servizio siano eseguiti presso le "sedi di attività del committente", senza fornire ulteriori dettagli in merito.

In assenza di ulteriori elementi, potrebbe sostenersi che tale concetto si riferisca ad **ogni luogo di proprietà del committente dove si presta il servizio o si realizza l'opera da questo commissionata**. Assunta in quest'ottica più generale, pertanto, la locuzione "sedi di attività del committente" arriverebbe a comprendere anche i cantieri edili.

Tuttavia, con specifico riferimento a questi ultimi, si potrebbe ugualmente evidenziare che, ai fini fiscali e in particolare nell'ambito IVA, i cantieri vengono ricondotti a luoghi di svolgimento dell'attività dell'appaltatore, per i quali occorre effettuare la comunicazione all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art.35, co.2, del DPR 633/1972.

Da questo punto di vista, quindi, in realtà i cantieri potrebbero anche essere considerati "sedi di attività" dell'appaltatore e non invece del committente.

È, quindi, necessario un intervento specifico da parte dell'Agenzia delle Entrate che , tuttavia, ad oggi, sembra ricondurre i cantieri al concetto di sedi di attività del committente.

Le questioni in sintesi ...

D. Cosa si intende per "sede di attività del committente"? I cantieri sono da considerarsi sede dell'attività del committente, posto che ai fini della CCIAA e fiscali non costituiscono sede produttiva? Un cantiere edile molto spesso non coincide con la "sede" di attività di chi affida i lavori, pubblici o privati che siano; è sufficiente la proprietà del bene oggetto di intervento da parte della committenza per definirla "sede" o occorre che vi svolga operativamente la propria attività? (ad esempio, l'immobile sede dell'amministrazione Comunale). Per intendersi: il comune che affida il risanamento della scuola, la scuola è sede di attività del committente? Un'azienda presta servizi di assistenza tecnica presso cantieri (site) che non costituiscono le sedi del proprio cliente. Questo in quanto opera in subappalto rispetto al suo cliente, che a sua volta opera in subappalto rispetto al proprio cliente (main contractor), che a sua volta opera in appalto rispetto all'end user finale. Il cantiere dove l'attività viene svolta fa capo all'end user o al main contractor? Trattandosi di

attività non realizzata presso le sedi del proprio subappaltante, qualora le altre condizioni dovessero sussistere, si applica la disciplina di cui all'art. 4 DL 124/2019?

R. In assenza di ulteriori elementi, potrebbe sostenersi che le "sedi di attività del committente" consistano in ogni luogo di proprietà del committente dove si presta il servizio o si realizza l'opera da questo commissionata. In quest'ottica generale, pertanto, potrebbero essere compresi anche i cantieri edili. Tuttavia, si potrebbe ugualmente evidenziare che, ai fini fiscali e in particolare nell'ambito IVA, i cantieri vengono ricondotti a luoghi di svolgimento dell'attività dell'appaltatore, per cui potrebbero considerarsi "sedi di attività" di quest'ultimo e non del committente e, come tali, ritenersi esclusi dalla suddetta definizione normativa. È, quindi, necessario un intervento specifico da parte dell'Agenzia delle Entrate che, tuttavia, ad oggi, sembra ricondurre i cantieri al concetto di sedi di attività del committente. In ogni caso, anche nell'ipotesi di subappalto (o di più subappalti), si ritiene che il termine "committente" vada riferito sempre al soggetto che, "a monte", commissiona in appalto l'opera o il servizio e, non invece all'appaltatore (come committente del subappaltatore) o ad uno dei subappaltatori (come committenti di altri subappaltatori, in caso di "subappalto a cascata" laddove ammesso), per cui, ai fini della disciplina in esame, la prestazione deve essere comunque effettuata presso la sede d'attività del committente principale.

E. UTILIZZO BENI STRUMENTALI DELLA COMMITTENZA

Infine, ulteriore elemento caratterizzante i contratti interessati dalle nuove norme è relativo a "l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo (ossia del committente) o ad esso riconducibili in qualunque forma".

È chiaro, pertanto, che nell'ipotesi di beni strumentali tutti riconducibili al committente, si ricada evidentemente nell'ambito operativo dei nuovi obblighi, come è altresì evidente l'esclusione dalle nuove disposizioni in caso di beni strumentali tutti riconducibili all'appaltatore/subappaltatore.

I profili più dubbi sono quindi rintracciabili nelle ipotesi "miste", ossia in presenza di utilizzo, nell'esecuzione delle prestazioni, di beni strumentali sia del committente che dell'impresa esecutrice.

In questa ipotesi, a prescindere dal valore specifico dei singoli beni, è plausibile che sia introdotto un principio di "prevalenza", probabilmente non a carattere quantitativo (basato sul valore dei beni), quanto "funzionale", ossia legato alla utilità del bene nell'esecuzione della prestazione. Per cui, per ricadere nell'operatività dei nuovi obblighi, sembrerebbe necessario che i beni del committente siano essenziali nell'esecuzione dell'opera o del servizio affidato. Un simile criterio, tuttavia, richiederebbe una valutazione specifica per singola fattispecie. Mentre, sarebbe stato elemento di semplificazione l'adozione del criterio di "esclusività" dei beni del committente.

La norma, infatti, non introduce l'elemento della "prevalenza", per cui, per ricadere nell'ambito operativo dei nuovi obblighi, sarebbe stato più semplice richiedere l'utilizzo esclusivo dei beni strumentali del committente, così da escludere facilmente le ipotesi di utilizzo "promiscuo" di beni del committente e dell'appaltatore.

Inoltre, per "**beni strumentali**" dovrebbero intendersi i **beni ammortizzabili ai fini delle imposte sul reddito**, di proprietà del committente "o ad esso riconducibili in qualunque forma" in quanto da lui posseduti a qualsiasi titolo (es. noleggio, leasing, comodato, etc).

Tuttavia si ritiene che per "beni strumentali" debbano intendersi **solo quelli utilizzati presso la sede di attività del committente e non anche beni immobili** anche se, ad esempio, utilizzati come deposito dei materiali e dei mezzi utilizzati nell'esecuzione della prestazione.

Affinché, poi, operi la nuova disciplina, si ritiene che, anche in caso di subappalto, si debbano in ogni caso utilizzare i beni strumentali del committente principale, così come previsto dal dettato normativo. Pertanto, qualora il subappaltatore utilizzi i beni dell'appaltatore e non invece quelli del committente, i nuovi obblighi si ritengono non operativi. Sul punto, tuttavia, è necessaria la preventiva indicazione dell'Agenzia delle Entrate in ordine all'individuazione del soggetto committente che, in caso di subappalto, potrebbe coincidere con l'appaltatore.

Le questioni in sintesi ...

D. Com'è possibile verificare l'utilizzo degli strumenti del committente? E' sufficiente l'utilizzo di un solo bene strumentale anche di valore/funzione irrilevanti? Nel caso di compimento di un'opera o di un servizio con l'uso sia di beni strumentali del committente

sia di beni strumentali dell'appaltatore, si può definire esistente la condizione descritta nell'articolato normativo? Un'attrezzatura presa in noleggio dal committente è da ritenersi "bene ad esso riconducibile"? La messa a disposizione da parte del committente della propria gru, di un ponteggio, di tutti i beni messi a disposizione in virtù di un contratto di noleggio o a titolo oneroso concretizzano il concetto di "utilizzo di bene strumentale"?

R. In questa ipotesi, a prescindere dal valore specifico dei singoli beni, è plausibile che sia introdotto un principio di "prevalenza", probabilmente non a carattere quantitativo (basato sul valore dei beni), quanto "funzionale", ossia legato alla utilità del bene nell'esecuzione della prestazione. Per cui, per ricadere nell'operatività dei nuovi obblighi, sembrerebbe necessario che i beni del committente siano essenziali nell'esecuzione dell'opera o del servizio affidato. Un simile criterio, tuttavia, richiederà una valutazione specifica per singola fattispecie. Mentre, sarebbe stato elemento di semplificazione l'adozione del criterio di "esclusività" dei beni del committente.

D. Tra i beni strumentali sono ricompresi anche i fabbricati? L'utilizzo di un capannone del committente quale deposito per mezzi e materiali è rilevante?

R. La norma non dettaglia cosa debba intendersi per "beni strumentali" del committente, tuttavia si ritiene che per "beni strumentali" debbano intendersi solo quelli utilizzati presso la sede di attività del committente e non anche beni immobili anche se utilizzati come deposito dei materiali e dei mezzi utilizzati nell'esecuzione della prestazione.

D. Il riferimento al "committente" significa che i beni strumentali utilizzati devono essere quelli del committente principale (il primo della "catena"), o anche quelli dell'appaltatore che in effetti rappresenta il "committente" del subappaltatore? Se l'appaltatore non utilizza i beni del committente ma il subappaltatore utilizza quelli dell'appaltatore (o del committente), si rientra nell'obbligo? E tale obbligo riguarda solo subappaltatore e appaltatore o tale situazione "trascina" l'obbligo di comunicazione anche tra committente ed appaltatore?

R. Si ritiene che, anche in caso di subappalto, si debbano in ogni caso utilizzare i beni strumentali del committente principale, così come previsto dal dettato normativo. Sul punto, tuttavia, è necessaria la preventiva indicazione dell'Agenzia delle Entrate in ordine all'individuazione del soggetto committente che, in caso di subappalto, potrebbe coincidere con l'appaltatore.

D. Qualora il committente affidi ad una impresa subappaltatrice opere che richiedono l'utilizzo di beni di strumentali di proprietà del committente, quest'ultimo deve richiedere alla impresa subappaltatrice la copia delle deleghe di pagamento? Nell'ipotesi che l'impresa subappaltatrice non utilizzi i beni strumentali di proprietà del committente, quest'ultima non deve richiedere la copia delle deleghe di pagamento?

R. In presenza di subappalto, si ritiene che le condizioni d'applicazione della nuova disciplina (ivi compreso l'utilizzo dei beni strumentali del committente) vadano verificate in via specifica avendo riguardo agli elementi del contratto di subappalto, con l'avvertenza che è comunque necessaria la presenza di tutti i requisiti previsti dalla norma (quindi, oltre all'utilizzo dei beni del committente, si deve aver riguardo all'importo del contratto, al prevalente utilizzo di manodopera ed alla sede di esecuzione dell'opera o del servizio).

ESIMENTI SOGGETTIVE

Il co.5, dell'art.17-bis del D.Lgs. 241/1997 specifica che i nuovi obblighi non trovano tuttavia applicazione se le imprese appaltatrici/subappaltatrici/affidatarie **comunicano al committente**, tramite apposita **certificazione** (messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, con validità di 4 mesi dalla data del rilascio), la **sussistenza** nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza (5 giorni successivi alla scadenza del versamento) di **tutti i seguenti requisiti** (congiuntamente, come ribadito dalla stessa Amministrazione finanziaria):

- a) essere in **attività da almeno 3 anni**;
- b) essere **in regola con gli obblighi dichiarativi** e aver **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 superiore al 10% dell'ammontare dei ricavi e compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime**;
- c) non avere **iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi** o **avvisi di accertamento**, affidati agli agenti della riscossione **relativi alle imposte sul reddito, IRAP, ritenute e contributi**

previdenziali per importi superiori a 50.000 euro, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione.

Con la suddetta certificazione di affidabilità, pertanto, **le imprese che possiedono questi ultimi requisiti** non solo **non dovranno applicare la normativa** di cui all'art.17-bis, ma potranno altresì **continuare a pagare, mediante l'istituto della compensazione** di cui all'art.17 dello stesso Decreto Legislativo, **non solo le ritenute fiscali relative ai propri dipendenti impiegati nell'opera, ma anche i contributi previdenziali, assistenziali e i premi assicurativi obbligatori**, come disposto normativamente dal co.8 dello stesso art. 17-bis

A titolo esemplificativo, nel caso di imprese che si trovano nelle condizioni previste dal co.1, dell'art.17-bis e che sono in esercizio da più di 3 anni e che non abbiano cartelle di importo superiore a 50.000 euro, la compensazione tra crediti fiscali e contributi previdenziali, assistenziali e i premi assicurativi è ammessa.

Viceversa, la facoltà di compensazione è vietata per quelle imprese per le quali, sempre al ricorrere delle condizioni previste dal co.1, dell'art.17-bis, non sussistono i requisiti di esclusione (ad esempio, esercizio dell'attività da meno di 3 anni e sussistenza di cartelle di importo superiore a 50.000 euro).

L'Agenzia delle Entrate ha predisposto le specifiche tecniche di rilascio della "*Certificazione di affidabilità*", che sarà messa a disposizione in tempi brevi.

Le questioni in sintesi ...

D. E' possibile consentire l'accesso al sito dell'Agenzia delle Entrate, con le opportune deleghe e/o autorizzazioni, direttamente da parte del Committente per via telematica e senza attendere che il documento venga trasmesso dall' Impresa Subappaltatrice?

R. Al momento, non è ammessa la possibilità per il Committente di accedere direttamente ad informazioni relative al versamento delle ritenute da parte dell'impresa esecutrice dei lavori. È comunque auspicabile che il meccanismo di verifica dei requisiti di esonero dalla nuova disciplina possa essere completato anche dalla facoltà, per l'impresa che esegue l'opera o rende il servizio, di autocertificare il possesso delle esimenti di cui al co. 5 dell'art.17-bis mediante dichiarazione sostitutiva resa ai sensi del DPR 445/2000.

D. E' possibile ottenere una sospensione della normativa fino a quando l'Agenzia delle Entrate non sarà in grado di rilasciare la certificazione che attesta l'esimente?

R. Tale possibilità non è ammessa. Occorrerebbe a tal fine un intervento normativo a correzione dell'art.4, co.2 del DL 124/2019, convertito con modifiche dalla legge 157/2019 che dispone l'entrata in vigore delle nuove norme a decorrere dal 1° gennaio 2020.

D. Se il pagamento del contratto è mensile, il certificato che esenta dall'applicazione, che ha validità 4 mesi, è da ritenersi valido per ogni pagamento che dovesse intercorrere nei 4 mesi?

R. La validità quadrimestrale del certificato di esonero dalla nuova disciplina, riconosciuta dal co.6 dell'art.17-bis del D.Lgs. 241/1997, si ritiene applicabile ad ogni valido pagamento contrattuale intercorso nel suddetto periodo a decorrere dalla data di rilascio della certificazione stessa.

Di seguito si esaminano nel dettaglio i suddetti requisiti, fornendo alcuni primi orientamenti sui profili maggiormente critici riguardanti ognuno di questi.

A. DURATA MINIMA DELL'ATTIVITÀ

Primo fra i requisiti da attestare per l'esonero dall'applicazione della norma è dato dalla durata minima d'esercizio dell'attività da parte dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice.

Su tale aspetto, l'Agenzia delle Entrate ha già chiarito, in via informale, fornendo risposta ad alcuni dei quesiti emersi in occasione del *Terzo Forum dei dottori commercialisti ed Esperti contabili*, che la verifica del triennio minimo di svolgimento dell'attività si deve basare sui criteri indicati nel

Provvedimento del Direttore AdE n.110418/2017⁶, già in uso all'Amministrazione finanziaria per quanto riguarda le cessazioni di partite IVA e l'esclusione delle stesse dalla banca dati Vies (Sistema elettronico di scambio di dati sull'IVA per la verifica della validità di una partita IVA).

In ogni caso, si deve ritenere che il triennio di durata minima di attività si riferisca a tre anni solari precedenti al rilascio della certificazione.

In attesa della formalizzazione di tali indicazioni, si registra incertezza in particolare con riferimento ai casi di **imprese interessate nel corso del triennio considerato da operazioni straordinarie**. Sul tema è evidente l'urgenza di un'indicazione più precisa. Si ritiene, comunque, che il periodo dei tre anni, in caso di operazioni straordinarie, vada calcolato tenuto conto del periodo di attività svolta anche del conferente.

Le questioni in sintesi ...

D. Un'impresa che ha ricevuto il conferimento dell'intero ramo d'azienda industriale e commerciale da un'altra società con efficacia a decorrere dal giorno 29 agosto 2018, con conseguente variazione della partita IVA, codice fiscale, rimanendo invariata la denominazione sociale è considerata in attività da almeno 3 anni?

R. Nulla è stato ancora precisato riguardo le modalità di verifica della condizione di esonero relativa alla durata minima dell'attività d'impresa, nell'ipotesi in cui l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice sia stata interessata nel corso del triennio di riferimento da operazioni a carattere straordinario. Si ritiene, comunque, che il periodo dei tre anni, in caso di operazioni straordinarie, vada calcolato tenuto conto del periodo di attività svolta anche del conferente.

D. Come si calcolano i tre anni di attività?

R. La verifica del triennio minimo di svolgimento dell'attività si deve basare sui criteri indicati nel Provvedimento del Direttore AdE n.110418/2017. In ogni caso, si deve ritenere che il triennio di durata minima di attività si riferisca a tre anni solari precedenti al rilascio della certificazione.

B. REGOLARITÀ DICHIARATIVA E LIMITE MINIMO DI VERSAMENTI NEL CONTO FISCALE

Tra i requisiti di esonero, la cui attestazione, ai sensi del co.5, dell'art.17-bis, garantisce all'impresa esecutrice l'inapplicabilità della nuova disciplina, risulta cogente la regolarità dell'impresa stessa in ordine agli obblighi dichiarativi nonché all'effettuazione, nel triennio precedente, di versamenti complessivi per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle medesime dichiarazioni.

In merito, l'Amministrazione finanziaria ha già fornito delle prime indicazioni, precisando in particolare che per "**versamento in conto fiscale**", rilevante ai fini della determinazione della soglia del 10% dei ricavi e compensi dichiarati, deve intendersi «*qualsiasi somma sia versata con il modello F24 (e quindi, a titolo esemplificativo, anche l'iva e le stesse ritenute fiscali, contributi previdenziali ed altro)*».

In tal senso, quindi, si ricorda che il modello F4 viene utilizzato, ai sensi dell'art.17 del D. Lgs. 241/1997, per il versamento di tributi, contributi e premi⁷, obbligatoriamente in modalità telematica,

⁶ **Prov. AdE n. 110418 del 12-6-2017** recante "Criteri e modalità di cessazione della partita Iva e dell'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, di cui all'articolo 17 del Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio del 7 ottobre 2010, ai sensi dell'articolo 35, comma 15-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

⁷ Nello specifico, ai sensi dell'art.17, co.2, del D. Lgs. 241/1997, il modello F24 va utilizzato per pagare:

- imposte sui redditi (Irpef, Ires)
- ritenute sui redditi da lavoro e sui redditi da capitale
- Iva
- imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dell'Irap e dell'Iva
- imposte sui giochi
- Irap
- addizionale regionale e comunale all'Irpef
- accise, imposte di consumo e di fabbricazione
- contributi Inps, Inail, Inpgi, Cipag, Cnpr, Enpacl, Enpap, Enpapi, Epap, Eppi, Cnocl e premi Inail

anche tramite intermediari (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.), per i contribuenti titolari di partita IVA.

Ai fini *de quo*, pertanto, si ritiene rileveranno i versamenti a qualsiasi titolo effettuati tramite Modello F24, registrati nella sezione “Dati di VERSAMENTI” del “Cassetto fiscale” dell’impresa interessata, la cui consultazione consentirà quindi all’Agenzia delle Entrate la verifica del requisito di esonero.

Per quanto riguarda, poi, l’**individuazione dell’ultimo triennio**, con riferimento al quale si deve attestare il superamento o meno del limite del 10% dell’ammontare complessivo dei ricavi o compensi, si ritiene sia corretto il ragguglio all’anno di presentazione della dichiarazione e non già al corrispondente periodo d’imposta. Pertanto, ad esempio, nel primo anno di applicazione della norma, ovvero per la verifica dei requisiti da effettuare nel corso di tutto 2020, la regolarità dichiarativa e dei versamenti tramite F24 dovrà essere verificata, considerando i versamenti eseguiti nel corso dei periodi d’imposta 2016, 2017 e 2018, cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nel corso del triennio 2017, 2018 e 2019.

Ovviamente, per le imprese in attività da un triennio solare ma per le quali non siano ancora scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni relative al triennio di riferimento, si ritiene sia sufficiente considerare solo le dichiarazioni già presentate.

In merito, invece, alla **determinazione dell’importo dei complessivi versamenti** registrati nel conto fiscale nel suddetto triennio, dal dato letterale della citata disciplina, si ritiene trattasi dell’importo cumulativo dei suddetti e non già di un importo medio, il cui valore deve superare il 10% dell’ammontare, anch’esso complessivo, dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime. E comunque, a tal fine, si ritiene che **per “versamento” debba intendersi anche quello mediante “compensazione”**.

-
- Imu, Imi, Imis, Tari e Tasi
 - Tosap/Cosap, Imposta comunale sulla pubblicità/canone per l’installazione di mezzi pubblicitari. Nel modello F24 nello spazio “codice ente/codice comune” deve essere riportato il codice catastale del Comune in cui sono ubicati gli immobili o le aree e gli spazi occupati
 - imposta/contributo di soggiorno. Gli enti locali che intendono riscuotere l’imposta di soggiorno avvalendosi del modello F24 devono inviare via pec una richiesta alla Divisione Servizi – Settore Versamenti e innovazione - Ufficio Struttura di gestione (agenziaentratepec@pce.agenziaentrate.it). La richiesta, in cui è necessario specificare da quale data far decorrere la nuova modalità di versamento, deve essere corredata dalla delibera del Consiglio Comunale con la quale è stato adottato il relativo regolamento
 - diritti camerali
 - alcune tipologie di proventi derivanti dall’utilizzo dei beni di Demanio e di Patrimonio dello Stato sulla base delle comunicazioni specificatamente trasmesse agli utilizzatori
 - somme dovute per la registrazione dei contratti di locazione
 - le somme dovute in relazione alla presentazione della dichiarazione di successione (imposta sulle successioni, imposta ipotecaria e catastale, tasse ipotecarie, imposta di bollo, Invim e tributi speciali, nonché i relativi accessori, interessi e sanzioni)
 - imposta sostitutiva sui finanziamenti
 - imposta sulle assicurazioni
 - tasse scolastiche
 - somme da corrispondere agli uffici provinciali-territorio dell’Agenzia delle entrate in relazione ai servizi ipotecari e catastali
 - le imposte e i relativi interessi, sanzioni e accessori richiesti dagli uffici dell’Agenzia delle Entrate in sede di registrazione degli atti giudiziari emessi a partire dal 23 luglio 2018.

Con il modello F24 vanno, inoltre, versate tutte le somme (compresi interessi e sanzioni) dovute in caso di:

- autoliquidazione da dichiarazioni
- ravvedimento
- controllo automatizzato e documentale della dichiarazione
- avviso di accertamento (in caso di omessa impugnazione)
- avviso di irrogazione di sanzioni
- istituti conciliativi di avvisi di accertamento e irrogazione di sanzioni (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale)

Le questioni in sintesi ...

D. Ai fini della verifica del limite di cui al comma 5 lettera a) la norma fa riferimento alle dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, e pertanto nel primo anno di applicazione della norma (2020) è corretto ritenere che il triennio di riferimento dovrebbe essere quello 2016/2017/2018, non essendo le dichiarazioni relative al 2019 ancora presentate, o almeno fino a che le stesse non lo saranno?

R. La risposta è affermativa. Fedeli al dettato normativo, infatti, ai fini dell'individuazione del triennio di riferimento, si ritiene corretto il ragguaglio all'anno di presentazione della dichiarazione e non già al corrispondente periodo d'imposta. Pertanto, ad esempio, nel primo anno di applicazione della norma, ovvero per la verifica dei requisiti da effettuare nel corso di tutto il 2020, la regolarità dichiarativa e dei versamenti tramite F24 dovrà essere verificata, considerando i versamenti eseguiti nel corso dei periodi d'imposta 2016, 2017 e 2018, cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nel triennio 2017, 2018 e 2019.

D. Il limite del 10% dei versamenti eseguiti sul conto fiscale deve essere superato in ognuno dei tre periodi di imposta del triennio o cumulativamente nel triennio?

R. In merito alla determinazione dell'importo dei versamenti complessivi registrati nel conto fiscale nel suddetto triennio, dal dato letterale della citata disciplina, si ritiene che questo vada inteso come importo cumulativo dei suddetti e non già come un importo medio (relativo al triennio di riferimento), il cui valore deve comunque superare il 10% dell'ammontare, anch'esso complessivo, dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime.

D. Quali sono i versamenti da "cassetto fiscale"? Ai fini del calcolo del limite del 10%, rilevano anche i versamenti mediante "compensazione"?

R. Si ricorda che il modello F4 viene utilizzato, ai sensi dell'art.17 del D. Lgs. 241/1997, per il versamento di tributi, contributi e premi, obbligatoriamente in modalità telematica, anche tramite intermediari (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.), per i contribuenti titolari di partita IVA. Ai fini della presente norma, si ritiene rileveranno i versamenti a qualsiasi titolo effettuati tramite Modello F24, registrati nella sezione "Dati di VERSAMENTI" del "Cassetto fiscale" dell'impresa interessata, la cui consultazione consentirà quindi all'Agenzia delle Entrate la verifica del requisito di esonero. A tal fine, si ritiene che per "versamento" debba intendersi anche quello mediante l'istituto della "compensazione".

C. ASSENZA DI ISCRIZIONI A RUOLO E ACCERTAMENTI

Ultimo dei requisiti d'esonero, previsti dal co.5 dell'art.,17-bis, attiene alla mancanza 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 a 50.000 euro, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione.

Il presente requisito, aggiunge il Legislatore alla lett. b) del co.5, s'intende comunque verificato per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

Trattasi, in altri termini, di tutti gli atti accertativi:

1. relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali
2. di importo superiore a 50.000 euro
3. per i quali, pur scaduto il termine per il pagamento, questo non sia intervenuto, né ne sia stata richiesta e, corrispondentemente accolta, la sospensione d'esecutività.

In ordine a tale aspetto, si ritiene che l'annullamento di un atto accertativo con sentenza non definitiva (intendendosi per tale una pronuncia giudiziale ancora revocabile sotto il profilo della responsabilità rispetto al procedimento tributario in corso, ovvero ancora non passata in giudicato), laddove non ne sia stata chiesta congiuntamente sospensione d'esecutività o la stessa sia ancora in attesa di accoglimento da parte del giudice, non faccia venir meno la rilevanza dell'accertamento stesso, concorrendo questo comunque al blocco dell'emissione del certificato.

Le questioni in sintesi ...

D. Gli avvisi di accertamento esecutivi (o le cartelle esattoriali) scaduti e non pagati che, se di importo superiore a 50mila euro, bloccano l'emissione del certificato, considerano anche quelli già emessi (magari annullati con sentenza non definitiva)?

R. Per quanto attiene agli atti accertativi, rilevanti ai fini della verifica del requisito d'esonero di cui al co.5, lett. b) dell'art.17-bis del D.Lgs. 241/2019, si ritiene che l'annullamento degli stessi con sentenza non definitiva, laddove non ne sia stata chiesta congiuntamente sospensione d'esecutività o la stessa sia ancora in attesa di accoglimento da parte del giudice, non faccia venir meno la rilevanza dell'accertamento, concorrendo questo al blocco dell'emissione del certificato.

ADEMPIMENTI

Qualora il contratto soddisfi tutti gli elementi previsti dalla norma e non operino le esimenti soggettive, trovano piena operatività i nuovi obblighi derivanti dalla recente normativa.

In linea generale, in capo all'appaltatore/subappaltatore i nuovi adempimenti riguardano la modalità di versamento delle ritenute sui redditi dei dipendenti impiegati nella prestazione e la trasmissione delle deleghe di pagamento e la comunicazione di specifici dati al committente.

Su quest'ultimo, invece, ricade l'onere di effettuare il riscontro dei versamenti effettuati dalle imprese esecutrici (appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici), sulla base di quanto richiesto e trasmesso, in via obbligatoria, da queste ultime.

IMPRESA APPALTATRICE/AFFIDATARIA E SUBAPPALTATRICE

In particolare, dal punto di vista dei soggetti esecutori, l'art.17-bis, co.1 e 2, del D.Lgs. 241/1997, prevede che **le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici** debbano:

1. **effettuare distinti versamenti per ciascun committente delle ritenute** operate sui redditi dei lavoratori direttamente impiegati nella prestazione, **senza possibilità di compensazione** con propri crediti fiscali;
2. **trasmettere al committente, nei 5 giorni lavorativi successivi** al versamento, **copia delle deleghe di pagamento ed una serie di dati riguardanti i lavoratori**, le ore di lavoro da questi prestate nell'esecuzione dell'opera o del servizio, la relativa retribuzione e il dettaglio delle ritenute operate.

L'inosservanza di tali adempimenti comporta la sospensione, da parte del committente, del pagamento dei corrispettivi contrattuali maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio, ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati evidenziati nella comunicazione trasmessa al committente.

1. Deleghe di Pagamento e limiti alle compensazioni "orizzontali"

Il primo adempimento facente capo all'impresa appaltatrice, o affidataria, e all'impresa subappaltatrice è connesso alla modalità di versamento delle ritenute fiscali operate sui redditi dei lavoratori impiegati nell'esecuzione della prestazione oggetto dell'appalto o del subappalto.

Difatti, il versamento dovrà avvenire tramite distinte deleghe di pagamento (F24) per ciascun committente, senza possibilità di utilizzare eventuali crediti d'imposta in compensazione degli importi dovuti.

Per ciascun committente, inoltre, la delega di pagamento dovrà avere ad oggetto il versamento delle ritenute operate sul reddito dei lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Circa l'individuazione delle **ritenute interessate dal nuovo obbligo**, la norma fa riferimento agli artt. 23 e 24 del D.Lgs. 600/1973, all'art.50, co.4, del D.Lgs. 446/1997 e all'art.1, co.5, del D.Lgs. 360/1998, con ciò comprendendo:

- le ritenute Irpef operate sui redditi da lavoro dipendente e assimilati (artt.23-24, DPR 600/1973);

- addizionale regionale all'Irpef operata sui redditi da lavoro dipendente e assimilati (*art.50, co.4, D.Lgs. 446/1997*);
- addizionale comunale e provinciale all'Irpef sempre sui redditi da lavoro dipendente ed assimilati (*art.1, co.5, D.Lgs. 360/1998*).

In base allo stretto tenore letterale, l'ambito operativo riguarda, pertanto, non solo le ritenute Irpef ma anche quelle relative alle addizionali regionali e locali alla medesima imposta sul reddito.

Tuttavia, su questo aspetto, occorre considerare che tali trattenute sono operate ratealmente sulla base del reddito del lavoratore percepito nell'anno precedente, arrivando così a comprendere, nei nuovi obblighi di versamento, anche periodi in cui il medesimo lavoratore era impiegato in opere o servizi affidati da altri committenti (e, con riferimento al 2020 –*primo anno d'applicazione*- per i quali tra l'altro la norma non era ancora in vigore).

Per quanto riguarda i **lavoratori coinvolti**, la norma dovrebbe riferirsi a quelli per i quali sussistono i nuovi obblighi di versamento delle ritenute, ossia i lavoratori dipendenti e gli assimilati, individuati ai sensi degli artt.49-51 del TUIR – DPR 917/1986.

Dal **punto di vista operativo**, l'Agenzia delle Entrate si è espressa con le RM n. 108/E del 23 dicembre 2019 e n. 109/E del 24 dicembre 2019, precisando che:

- la **quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente** (e quindi della retribuzione corrisposta al dipendente in esecuzione della specifica opera o servizio affidatogli e conseguentemente della relativa ritenuta operata), deve essere effettuata sulla base di parametri oggettivi, come ad esempio sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa (**RM n.108/E/2019**);
- la **compilazione dell'F24**, sezione "CONTRIBUENTE", dovrà avvenire indicando:
 - nel campo "*codice fiscale*", il codice fiscale dell'impresa appaltatrice o affidataria ovvero dell'impresa subappaltatrice, tenuta al versamento;
 - nel campo "*codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare*", il codice fiscale del soggetto committente, unitamente al codice "09", da riportare nel campo "*codice identificativo*" (**RM n.109/E/2019**);
- i **modelli F24 sono consultabili** sia **dall'impresa che ha effettuato il pagamento**, sia **dal soggetto committente**, tramite il "cassetto fiscale" accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate (**RM 109/E/2019**).

In occasione del recente Forum dei dottori commercialisti ed esperti contabili dello scorso 13 gennaio 2020, inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che **l'impresa esecutrice non deve compilare singoli F24 riferiti a ciascun lavoratore impiegato presso lo stesso committente, quanto piuttosto la stessa potrà compilare un solo modello F24 per ciascun committente, indicandone il codice fiscale unitamente al citato codice identificativo "09"**.

È stato, poi, ulteriormente precisato dalla stessa Amministrazione finanziaria (in occasione del recente incontro con la stampa specializzata, "Telefisco 2020" il 30 gennaio u.s.) che i nuovi obblighi legati al versamento delle ritenute fiscali negli appalti e subappalti non operano per le ritenute effettuate su retribuzioni maturate prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni. In particolare, i suddetti obblighi non scattano per le ritenute operate a gennaio 2020 su retribuzioni maturate a dicembre 2019 ma pagate a gennaio stesso.

Le questioni in sintesi ...

D. Tra le ritenute di cui agli art. 23 e 24 sono ricomprese anche le addizionali regionali e comunali? Si evidenzia che soprattutto con riferimento alle addizionali comunali la ripartizione in deleghe diverse per committente riguarderebbe importi spesso assai minimi (pochi euro).

R. In base allo stretto tenore letterale, i nuovi obblighi dovrebbero riguardare, non solo le ritenute Irpef, ma anche quelle relative alle addizionali regionali e locali alla medesima imposta sul reddito, applicate sul reddito dei lavoratori dipendenti (e assimilati) impiegati direttamente nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Tuttavia, su questo aspetto, occorre considerare che le trattenute riguardanti le suddette addizionali sono operate ratealmente sulla base del reddito del lavoratore percepito nell'anno precedente, arrivando così a comprendere, nei nuovi obblighi di versamento, anche periodi in cui il medesimo lavoratore era impiegato in opere o servizi affidati da altri

committenti (e, con riferimento al 2020 –primo anno d'applicazione- per i quali tra l'altro la norma non era ancora in vigore). Tale circostanza, pertanto, meriterebbe un approfondimento ed una specifica valutazione da parte dell'Agenzia delle Entrate che, tuttavia, dalle prime anticipazioni, sembra attestarsi sul dato letterale.

D. I subappaltatori nell'F24, in abbinamento al codice identificativo 09, devono mettere il codice fiscale dell'appaltatore o quello del committente dei lavori?

R. Nel caso di operatività dei nuovi obblighi, sia nel rapporto tra committente ed appaltatore che nel rapporto tra appaltatore e subappaltatore, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella RM 109/E/2019, nel modello F24, unitamente al codice "09", occorre indicare il codice fiscale del committente. Per "committente", anche in caso di subappalto, deve intendersi comunque il committente principale, tenuto conto che la norma pone espressamente in capo a quest'ultimo l'onere di richiedere le specifiche deleghe di versamento a tutti i soggetti coinvolti nell'esecuzione dei lavori, ossia "all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici", oltre all'obbligo di riscontrare l'ammontare complessivo degli importi da queste versati, rispetto ai dati a lui comunicati dalle medesime imprese esecutrici.

D. Il divieto di compensazione opera anche per crediti quali il cd. "Bonus Renzi" e per i crediti da Mod.730?

R. In assenza di eccezioni espressamente menzionate dalla norma, il divieto di compensazione potrebbe considerarsi genericamente esteso a tutti i crediti d'imposta facenti capo alle imprese e di norma utilizzabili, con il modello F24, per il versamento degli importi a debito. Tuttavia l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione un elenco tassativo di crediti d'imposta per i quali il suddetto divieto non si considera operativo.

D. E' confermato che i modelli F24 possono essere consultati tramite "cassetto fiscale" sia dal committente che dalla Impresa subappaltatrice che ha effettuato il versamento delle ritenute? Ovvero è possibile solo da parte di un intermediario abilitato e non anche dal committente?

R. Nella RM 109/E del 24 dicembre 2019, è stato espressamente specificato che i modelli F24 saranno consultabili sia dall'impresa che ha effettuato il pagamento, sia dal soggetto committente, tramite il "cassetto fiscale" accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate. Non si tratta, pertanto, di una possibilità limitata ai soli intermediari abilitati, ma consentita in primis ai soggetti direttamente coinvolti nei nuovi obblighi.

D. Le ritenute Irpef operate nel mese dai sostituti di imposta non sono solo strettamente connesse ad ore di lavoro ma riguardano anche altri eventi tipici di un rapporto di lavoro. Come devono essere trattate le ritenute operate su eventi come la malattia o le ferie che si sono verificate nel mese? In alcuni mesi, peraltro, si possono verificare degli arretrati che nulla hanno a che vedere con appalti gestiti nel mese. In questo contesto, quindi, sembrerebbe che le ritenute non strettamente connesse alle ore di lavoro prestate dovrebbero confluire in una delega di pagamento residuale non potendole imputare a nessuno dei committenti interessati.

R. Il co.1 dell'art.17-bis, nell'imporre l'obbligo di versamento con specifiche deleghe di pagamento distinte per ciascun committente, fa generico riferimento alle ritenute Irpef e relative addizionali (di cui agli artt.23-24 DPR 600/1973, art.50, co.4, D.Lgs. 446/1997 e art.1, co.5, D.Lgs. 360/1998) operate sul reddito dei lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione del contratto. Il riferimento all'esecuzione materiale dell'opera, operato nella norma, porta a ritenere incluse solo le trattenute operate sulla retribuzione in funzione del lavoro effettivamente prestato da ciascun dipendente nell'opera affidata. Pertanto, le ritenute operate nell'eventualità di giorni di malattia o di ferie del lavoratore non assumono rilevanza ai fini della presente disposizione. Da chiarire, invece, il fatto di dover considerare, o meno, assoggettati ai nuovi obblighi di versamento anche le ritenute operate sugli arretrati, alla luce del fatto che tali voci retribuite potrebbero non riferirsi al periodo di esecuzione della prestazione affidata dal committente interessato.

D. La Risoluzione n. 108/E/2019 non sembra tenere conto che molte aziende, pagano gli stipendi in applicazione del cosiddetto calendario "sfasato"; vale a dire che nel mese di gennaio 2020 corrispondono gli stipendi sulla base di una prestazione resa nel mese di dicembre 2019. In questo modo, non si rischia di attrarre nei nuovi obblighi anche retribuzioni maturate prima dell'entrata in vigore della norma?

R. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco 2020, ha espressamente chiarito che i nuovi obblighi di versamento non operano per le ritenute fiscali effettuate su retribuzioni maturate prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni. Nello specifico, l'Amministrazione finanziaria esclude l'operatività dei predetti obblighi in caso di ritenute operate a gennaio 2020 con riferimento alle retribuzioni maturate nel mese di dicembre 2019, anche se percepite a gennaio 2020.

2. Elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, coinvolti nell'opera o nel servizio nel mese precedente

Ulteriore adempimento a carico dell'impresa appaltatrice, o affidataria, e dell'impresa subappaltatrice riguarda l'obbligo di comunicare al committente (e per il subappaltatore anche all'appaltatore) una serie di dati riguardanti i lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione della prestazione contrattuale.

In particolare, **entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento** delle ritenute fiscali (quindi, in linea teorica, entro il 21 di ogni mese), le imprese appaltatrici, o affidatarie, e le imprese subappaltatrici devono **trasmettere al committente**:

- **le copie delle deleghe di pagamento;**
- **l'elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, coinvolti nell'opera o nel servizio nel mese precedente, con:**
 - il **dettaglio delle ore** di lavoro prestate da ciascun lavoratore nell'esecuzione dell'opera o servizio affidato,
 - **l'ammontare della retribuzione** corrisposta al dipendente in relazione alla prestazione oggetto del contratto,
 - il dettaglio delle **ritenute eseguite nel mese precedente** nei confronti dello stesso lavoratore, **con separata indicazione di quelle relative alla prestazione effettuata dal committente.**

Come già evidenziato, l'Agenzia delle Entrate, con la **RM n. 108/E/2019**, ha precisato che la **quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente**, e quindi della retribuzione corrisposta al dipendente in esecuzione della specifica opera o servizio affidatogli e conseguentemente della relativa ritenuta operata, deve essere **effettuata sulla base di parametri oggettivi**, come ad esempio sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa.

In sostanza, a parere dell'Agenzia la scelta del criterio da adottare è rimessa alla volontà dell'impresa esecutrice, a condizione che la metodologia scelta risponda a criteri di oggettività.

Seguendo quanto precisato dalla medesima Agenzia, ad esempio, un metodo potrebbe essere quello di assumere quale base di partenza la retribuzione complessiva erogata al lavoratore nel mese precedente e l'ammontare totale delle ritenute fiscali a questa riferibili, e procedere poi alla loro imputazione al singolo committente proporzionalmente alle ore prestate nell'esecuzione diretta della prestazione contrattuale.

La necessità di suddividere la retribuzione in proporzione agli specifici contratti non implica comunque anche l'obbligo di procedere alla compilazione ed al rilascio al lavoratore di distinti cedolini o buste paga.

Ovviamente, si tratta di adempimenti comunque gravosi, per i quali risulta in ogni caso necessario tenere un elenco di tutti i lavoratori impiegati nell'appalto, con il dettaglio specifico delle ore di lavoro ad esso imputabile.

Per quanto riguarda il **conteggio dei 5 giorni lavorativi** successivi alla scadenza del versamento, occorre chiarire se il sabato sia da considerarsi, o meno, giorno lavorativo. In linea con quanto previsto a livello normativo per l'esecuzione degli adempimenti fiscali⁸, sarebbe opportuno escludere dal calcolo anche il sabato, considerandolo giorno festivo. Del resto, così è previsto anche ai fini della stessa scadenza del versamento delle ritenute⁹.

⁸ Cfr. art.7, co.1, lett.h, DL 70/2011, convertito con modificazioni nella legge 106/2011.

⁹ Cfr. art.18, co.1.D.Lgs. 241/1997, in base al quale i versamenti delle imposte tramite F24, ivi comprese quindi quelli relativi alle ritenute operate sui redditi da lavoro dipendente o assimilato, devono avvenire «entro

Si evidenzia, poi, che anche in presenza di **subappalto**, la comunicazione di cui sopra va effettuata comunque sia nei confronti del committente principale, che dell'appaltatore.

In linea generale, sulle **modalità con cui effettuare la comunicazione**, la norma prevede la possibile emanazione di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per disciplinare, appunto, ulteriori modalità di trasmissione telematica di dette informazioni, che consentano anche un riscontro semplificato dei dati richiesti (cfr. art.17-bis, co. 7, del D.Lgs. 241/1997).

Le questioni in sintesi ...

D. La necessità di comunicare – tra l'altro – l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata alla prestazione verso i distinti committenti, comporta l'obbligo di emettere cedolini distinti per dipendente per committente?

R. Si deve ritenere che l'obbligo di comunicazione al committente dell'ammontare specifico delle retribuzioni, e delle ritenute riferibili all'esecuzione dello specifico contratto, non possa comportare l'ulteriore obbligo di procedere alla compilazione ed al rilascio al lavoratore di distinti cedolini.

D. Relativamente ai documenti che l'impresa subappaltatrice deve tramettere al committente, cosa significa il "dettaglio delle ritenute eseguite nei confronti dello stesso lavoratore con "separata indicazione di quelle relative alla prestazione effettuata dal committente"?

R. Come si evince da quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella RM 108/E/2019, tra gli elementi che vanno comunicati al committente sono compresi l'ammontare delle ritenute eseguite nel mese precedente nei confronti del lavoratore impiegato nella prestazione, da intendersi come ammontare complessivo delle trattenute fiscali operate. Tale importo andrà poi parametrato (in base a criteri oggettivi scelti dall'impresa esecutrice) in funzione, ad esempio, alle ore lavorate per l'esecuzione specifica dell'appalto affidato. In questo senso, con la dicitura "separata indicazione di quelle relative alla prestazione effettuata dal committente", si ritiene s'intenda il dettaglio delle trattenute riferibili in via specifica alla prestazione effettuata nei confronti del committente. In pratica, oltre al dato complessivo, dovrà essere evidenziato anche l'importo delle ritenute riferibile alle ore impiegate in via specifica nell'esecuzione della commessa, così da consentire al committente il confronto di tale ammontare con quanto effettivamente versato e risultante dalla specifico F24, trasmesso dall'impresa esecutrice unitamente ai dati cui sopra.

COMMITTENTE

Gli adempimenti del committente riguardano:

- la richiesta, alle imprese appaltatrici, o affidatarie, e alle imprese subappaltatrici, di copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute fiscali operate sui redditi dei lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio da lui affidato;
- effettuare un riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese rispetto ai dati comunicati dalle medesime imprese. In particolare, ai sensi del co.3, dell'art.17-bis in commento, il riscontro riguarda l'eventuale omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali riferite ai lavoratori impiegati nell'esecuzione della prestazione affidata ed oggetto di versamento con distinto F24.

Nell'ipotesi in cui il committente riscontri un inadempimento in capo all'appaltatore o al subappaltatore, deve sospendere il pagamento del corrispettivo nei confronti dell'impresa appaltatrice, finché perdura l'inadempimento, sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio affidato o per un importo pari alle ritenute non versate rispetto alla documentazione trasmessa dalle medesime imprese, dandone comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro i 90 giorni successivi.

Qualora il committente non adempia a tali obblighi, sarà assoggettato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice, o affidataria, o subappaltatrici per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse.

il giorno sedici del mese di scadenza. Se il termine scade di sabato o di giorno festivo il versamento è tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo.».

In linea generale, occorre evidenziare che il committente non ha gli strumenti, né competenza o poteri, per effettuare un controllo “sostanziale” sulla corretta effettuazione delle trattenute fiscali da parte delle imprese esecutrici e sulla “congruità” del versamento delle stesse.

Pertanto, il “controllo” che questi è chiamato ad effettuare dovrebbe intendersi limitato ad un mero riscontro “formale” tra l'importo risultante dagli F24 direttamente riferiti alla prestazione da lui affidata ed i dati riguardanti l'ammontare delle ritenute relative in via specifica ai lavoratori utilizzati ed alle ore di lavoro impiegate direttamente nella stessa.

Tuttavia, dalle anticipazioni ad oggi disponibili, l'Agenzia delle Entrate sembra orientata verso un concetto di “controllo” da parte del committente, non limitato alla mera verifica degli elementi cartolari a sua disposizione, quanto piuttosto ad un controllo sulla congruità della retribuzione erogata al dipendente dell'impresa esecutrice, in linea con quanto previsto, ad esempio, nella contrattazione collettiva.

Le questioni in sintesi ...

D. Il committente, fra tutte le predette informazioni ricevute, può controllare unicamente il numero delle ore lavorate dal lavoratore dell'impresa subappaltatrice, previo utilizzo di appositi fogli presenza da intestare ai lavoratori in questione nelle singole unità operative della Committente. Il Committente non è in grado di verificarne l'entità dell'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente non essendo in possesso del cedolino paga dell'intera mensilità (di cui è in possesso solo l'Impresa subappaltatrice) e conseguentemente non può controllare la correttezza della ritenuta di acconto riportata dal modello F24. Come gestire tale circostanza?

R. Si deve ritenere che il committente non sia chiamato ad effettuare un controllo circa la correttezza delle ritenute effettuate dall'appaltatore, o dal subappaltatore, rispetto ai lavoratori impiegati nella prestazione affidata, non avendo né poteri né tantomeno strumenti in tal senso. Più correttamente, si ritiene che il committente debba effettuare un riscontro circa la corrispondenza tra quanto risulta sulle deleghe di versamento e quanto comunicato dalle imprese esecutrici. A livello normativo, infatti, viene previsto che l'omesso o insufficiente versamento debba essere riscontrato rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, con ciò ammettendo una verifica di tipo formale. Tuttavia, dalle anticipazioni ad oggi disponibili, l'Agenzia delle Entrate sembra orientata verso un concetto di “controllo” da parte del committente, non limitato alla mera verifica degli elementi cartolari a sua disposizione, quanto piuttosto ad un controllo sulla congruità della retribuzione erogata al dipendente dell'impresa esecutrice, in linea con quanto previsto, ad esempio, nella contrattazione collettiva.

D. La richiesta delle deleghe di versamento deve essere fatta solo dall'impresa appaltatrice al subappaltatore o anche dal committente, dato che il subappalto riguarda l'opera affidata da quest'ultimo all'appaltatore?

R. La norma prevede espressamente che il committente debba richiedere copia delle deleghe di versamento (F24) sia all'impresa appaltatrice che all'impresa subappaltatrice, entrambe obbligate a rilasciarle (art.17-bis, co.1, D.Lgs. 241/1997). In più, sempre a livello normativo, viene specificato che l'impresa subappaltatrice debba trasmettere la copia delle deleghe di pagamento, unitamente ai dati prescritti riguardanti i lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione della prestazione, sia al committente che all'impresa appaltatrice (co.2 del medesimo art.17-bis). Anche in caso di subappalto, pertanto, l'onere di richiedere la copia degli F24 specifici ricade comunque sul committente principale.

SANZIONI

La nuova disciplina introduce, altresì, uno specifico apparato sanzionatorio in capo sia all'appaltatore/subappaltatore, sia al committente, nell'ipotesi di inadempimenti inerenti agli obblighi di versamento e attestazione delle ritenute, nonché del relativo controllo a cura della committenza.

IMPRESA APPALTATRICE/AFFIDATARIA E SUBAPPALTATRICE

Le imprese esecutrici degli interventi (appaltatrice/affidataria e subappaltatrice) che non effettuano correttamente le ritenute nei confronti dei propri lavoratori, ovvero non ne danno evidenza al committente, secondo le modalità previste dal nuovo art.17-bis, incorrono in un duplice regime

sanzionatorio (sospensione del pagamento del corrispettivo da parte del committente, oltre alle ordinarie sanzioni tributarie).

Ai sensi del nuovo art.17-*bis*, co.3, del D.Lgs. 471/1997, in caso di **mancata trasmissione dei dati** da parte delle imprese appaltatrici e subappaltatrici o **appurato l'omesso o insufficiente versamento** delle ritenute, **il committente deve sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati** (sino a concorrenza del **20% del valore complessivo dell'opera, ovvero per un importo pari alle ritenute non versate** ma risultanti dalla documentazione trasmessa), dandone comunicazione entro 90 giorni all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio.

In particolare, l'Agenzia sembra orientata ad ammettere che la sospensione dei corrispettivi maturati, in caso di inadempimento dei propri obblighi da parte dell'appaltatore, sia pari al minore tra il 20% del valore complessivo dell'opera e l'importo pari alle ritenute non versate.

La sospensione del pagamento del corrispettivo opera finché permane l'inadempimento.

In tale ipotesi, è preclusa all'impresa appaltatrice/affidataria ogni azione esecutiva volta ad ottenere il pagamento sospeso dal committente, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

In secondo luogo, in base all'art.13, co.1, del medesimo D.Lgs., nell'ipotesi di **mancato o incompleto versamento delle ritenute**, l'impresa appaltatrice o subappaltatrice è soggetta ad una **sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposto non versato**, che viene applicata dall'Agenzia delle Entrate a seguito delle verifiche fiscali sulle dichiarazioni presentate dai sostituti d'imposta¹⁰.

Invece, in caso di mancata effettuazione delle ritenute alla fonte, la sanzione amministrativa è pari al 20% dell'importo non trattenuto¹¹.

Le questioni in sintesi ...

D. La sospensione del pagamento dei corrispettivi dovuti dal committente opera "finché perdura l'inadempimento". Tale inadempimento è superato solamente con il versamento delle ritenute od occorre appurare anche l'avvenuto e corretto ravvedimento del tardivo versamento?

R. La norma non fa ulteriori precisazioni circa gli obblighi di controllo del committente in merito al corretto versamento delle ritenute fiscali a cura dell'appaltatore. Pertanto, si ritiene che essi siano circoscritti esclusivamente alla verifica dell'avvenuto pagamento delle sole ritenute, e non anche delle sanzioni/interessi derivanti dall'eventuale ravvedimento.

D. Il comma 3 regola i rapporti tra committente e appaltatore in caso di inadempimento di appaltatori e subappaltatori. Non sembra invece regolare i rapporti tra appaltatore e subappaltatore in caso di inadempimento di quest'ultimo: è corretto interpretare che se il subappaltatore non adempie all'obbligo di versamento delle ritenute, l'appaltatore non deve sospendere il pagamento dei corrispettivi?

R. La disposizione si riferisce unicamente alla sospensione del pagamento del corrispettivo effettuata dal committente nei confronti dell'appaltatore, ovvero dell'impresa affidataria. Ove l'appaltatore non abbia ricevuto il corrispettivo maturato a seguito dell'inadempimento del subappaltatore, si ritiene che questi non abbia l'obbligo normativo di sospendere, a propria volta, il pagamento nei confronti del subappaltatore, tuttavia la sospensione cautelativa del corrispettivo sia del tutto legittima e in linea con la ratio normativa.

COMMITTENTE

Se il committente non richiede la copia delle deleghe di pagamento o non sospende il pagamento dei corrispettivi a fronte dell'omesso o insufficiente versamento delle ritenute da parte dell'appaltatore/subappaltatore/affidatario, incorre nelle medesime sanzioni tributarie

¹⁰ Al riguardo, si ricorda che per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione viene ridotta alla metà. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione viene ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

¹¹ Cfr. l'art.14 del D.Lgs. 471/1997.

infilte all'impresa esecutrice, pari al 20% dell'importo delle ritenute non trattenute dal datore di lavoro o al 30% dell'importo delle ritenute non versate¹².

In particolare, la sanzione in capo al committente deve ritenersi subordinata all'accertamento e all'irrogazione della sanzione nei confronti del soggetto che non ha adempiuto all'esecuzione e/o al versamento delle ritenute, ovverosia in capo all'impresa appaltatrice o subappaltatrice. La norma, infatti, prevede testualmente che *"il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice"*.

Le questioni in sintesi ...

D. La norma fa riferimento al committente. Significa che l'appaltatore non è mai soggetto a sanzione in caso di inadempimento di un suo subappaltatore?

R. Nella nuova disciplina, gli obblighi di verifica nei confronti dell'appaltatore/subappaltatore vengono previsti in capo al solo committente, che è anche l'unico soggetto a cui la disposizione collega la sanzione tributaria nell'ipotesi in cui tale controllo non venga esercitato. Ciò induce a ritenere che non sia prevista alcuna sanzione nei confronti dell'appaltatore, dovuta alla mancata verifica sul versamento delle ritenute cui è tenuto il subappaltatore per i propri dipendenti. Tuttavia, la questione è subordinata alla valutazione da parte dell'agenzia delle Entrate sul concetto di "committente" che, in caso di subappalto, potrebbe coincidere con l'appaltatore.

DIVIETO DI COMPENSAZIONI "ORIZZONTALI"

L'ultimo comma del nuovo art.17-bis del D.Lgs. 241/1997 contiene un'ulteriore misura di contrasto alla somministrazione illecita di manodopera e riguarda il divieto di compensazioni "orizzontali".

In particolare, per le imprese appaltatrici o affidatarie e per le imprese subappaltatrici, che ricadono nell'ambito di applicazione dei nuovi obblighi, oltre al divieto di compensazione delle ritenute dovute con propri crediti fiscali, è preclusa anche la possibilità di avvalersi dell'istituto della compensazione per il pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati, nel corso di tutta la durata del contratto.

Laddove siano invece attestati le esimenti di esonero di cui al co.5 della medesima disposizione, tale divieto viene meno.

Tali regole vanno, quindi, a completare la disciplina in commento, laddove integrano il quadro dei divieti di utilizzo dell'istituto della compensazione, di cui all'art.17 del D.Lgs. 241/1997, per l'estinzione delle obbligazioni relative alle ritenute fiscali, ai contributi previdenziali e assistenziali ed ai premi assicurativi obbligatori dei lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati, nel corso del contratto.

In sostanza, per i soggetti destinatari delle nuove regole stabilite dall'art.17-bis, con riferimento ai suddetti lavoratori, occorre innanzitutto verificare la sussistenza o meno dei requisiti d'applicazione della disciplina (di cui al co. 1 del medesimo articolo).

Nel caso dette condizioni siano verificate, la compensazione è pertanto inibita con riferimento a:

- le ritenute di cui agli artt.23-24 del DPR 600/1973, all'art.50, co.4 del D. Lgs. 446/1997 e all'art.1, co.5, del D.Lgs. 360/1998 (*art. 17-bis, co.1*);
- i contributi previdenziali ed assistenziali, nonché i premi assicurativi obbligatori (*art. 17-bis, co.8*).

Diversamente, entrambi i suddetti divieti non operano nell'ipotesi che l'impresa esecutrice non rientri nei requisiti di applicazione della norma, ovvero possa attestare la sussistenza congiunta di tutti i requisiti previsti dal co.5 dell'ar.17-bis.

¹² Cfr. gli artt. 13 e 14 del D.Lgs. 471/1997.

Le questioni in sintesi ...

D. Il comma 8 preclude la possibilità di compensazione dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi maturati sulle retribuzioni erogate al personale dipendente direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati. Le imprese sono tenute ad effettuare una ripartizione, così come previsto per le ritenute, al fine di poter evincere la quota compensabile e quella non compensabile? Il divieto di compensazione dei contributi opera anche per crediti Inps da cassa integrazione?

R. In assenza di specificazioni sul punto, al fine di determinare l'ammontare dei contributi previdenziali, assistenziali e dei premi assicurativi relativi ai dipendenti impiegati nel contratto, per il versamento dei quali è preclusa la possibilità di avvalersi della compensazione, si potrebbero utilizzare gli stessi criteri e la stessa ripartizione adottata per individuare l'ammontare delle ritenute fiscali riferite ai medesimi lavoratori, da versarsi anch'esse senza compensazione. Ciò consentirebbe l'utilizzo di un'unica modalità di calcolo valevole per entrambi gli ambiti di versamento (ritenute fiscali e contributi sociali e assicurativi), in un'ottica di semplificazione di adempimenti già di per sé alquanto gravosi. In tal senso, si auspica un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle Entrate. Allo stesso modo, sono necessarie precisazioni amministrative per poter ammettere l'utilizzo in compensazione di determinati crediti (quali quelli vantati nei confronti dell'INPS e derivanti da cassa integrazione) per il versamento dei contributi sociali e assicurativi relativi ai lavoratori impiegati nel contratto, tenuto conto che, a livello normativo, non sono annoverati specifici crediti esclusi dal divieto di compensazione.



NORME E PRASSI

DECRETO LEGISLATIVO 9 LUGLIO 1997, N.241

Art. 17-bis

(Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera)

1. In deroga alla disposizione di cui all'articolo 17, comma 1, i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato, ai sensi degli articoli 2, comma 2, 5, comma 3, lettera d), e 73, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che affidano il compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 del citato 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. Il versamento delle ritenute di cui al periodo precedente è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.
2. Al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di cui all'articolo 18, comma 1, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice le deleghe di cui al comma 1 del presente articolo ed un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con 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 e il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.
3. Nel caso in cui alla data di cui al comma 2 sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'impresa appaltatrice o affidatarie e questa o le imprese subappaltatrici non abbiano ottemperato all'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati di cui al medesimo comma 2 ovvero risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente deve sospendere, finché perdura l'inadempimento, il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria sino a concorrenza del 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del

servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, dandone comunicazione entrò novanta giorni all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti. 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.

4. In caso di inottemperanza agli obblighi previsti dai commi 1 e 3, il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la corretta determinazione delle ritenute e per la corretta esecuzione delle stesse, nonché per il tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione.
5. Gli obblighi previsti dal presente articolo 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 50.000,00, 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.
6. A decorrere dalla data di applicazione della presente disposizione, la certificazione di cui al comma 5 è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle entrate e ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio.
7. 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.
8. In deroga alla disposizione di cui all'articolo 17, comma 1, per le imprese appaltatrici o affidatarie e per le imprese subappaltatrici di cui comma 1 del presente articolo è esclusa la facoltà di avvalersi dell'istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti di cui al medesimo comma 1. Detta esclusione opera con riguardo a tutti i contributi previdenziali e assistenziali e ai premi assicurativi maturati nel corso di durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati. Le disposizioni del presente comma non si applicano ai soggetti di cui al comma 5.

RISOLUZIONE N. 108



Divisione Contribuenti

Roma, 23 Dicembre 2019

OGGETTO: Articolo 4 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 – Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti - Chiarimenti

Sono pervenute richieste di chiarimenti in merito all'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 4 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 (Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili), nel testo introdotto in sede di conversione in legge come risultante dall'atto Senato 1638.

La norma, al comma 1, inserisce dopo l'articolo 17 del decreto legislativo 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*), stabilendo altresì, al comma 2, che "Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020".

Per quanto oggetto di richiesta di chiarimenti, l'articolo 17-bis del decreto legislativo n. 241 del 1997, al comma 1, introduce a carico dei committenti di opere o servizi di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro, "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", l'obbligo di richiedere copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute "trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Il versamento delle ritenute di cui al periodo precedente è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione¹³".

¹³ 1 Salvi i casi di esonero previsti dal comma 5.

Il comma 2 prevede, altresì, che *“Al fine di consentire al committente il riscontro dell’ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di cui all’articolo 18, comma 1, l’impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all’impresa appaltatrice le deleghe di cui al comma 1 del presente articolo e un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell’esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con 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 e il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente”*.

La norma, quindi, al comma 1 pone a carico dell’impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice l’onere del versamento delle ritenute operate *“con distinte deleghe per ciascun committente”* e, specularmente, al comma 2 obbliga il committente alla verifica del versamento.

A tal fine, il committente è tenuto a richiedere all’impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, copia delle deleghe di pagamento, che la stessa ha l’onere di rilasciare entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento.

Stante l’obbligo previsto nel comma 2 di trasmettere al committente anche un *“elenco nominativo di tutti i lavoratori, ... impiegati nel mese precedente direttamente nell’esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell’opera o del servizio affidato”*, si ritiene che la quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente (e quindi della retribuzione corrisposta al dipendente in esecuzione della specifica opera o servizio affidatogli e conseguentemente della relativa ritenuta operata), vada effettuata sulla base di parametri oggettivi (come ad esempio sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa).

Con riferimento, invece, alla decorrenza degli obblighi introdotti con l’articolo 17-bis del decreto legislativo n. 241 del 1997, viene stabilito, al comma 2 dell’articolo 4 del decreto-legge n. 124 del 2019, che le stesse disposizioni *“si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020”*.

In proposito, si ritiene che la previsione normativa trovi applicazione con riferimento alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020 (e, quindi, relativamente ai versamenti eseguiti nel mese di febbraio 2020), anche con riguardo ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL CAPO DIVISIONE
(firmato digitalmente)

RISOLUZIONE N. 109/E



Divisione Servizi

Roma, 24 dicembre 2019

Oggetto: Istituzione del codice "09", identificativo del soggetto committente, da indicare nel modello di versamento F24

L'articolo 17-bis, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, inserito dall'articolo 4 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, nel testo introdotto in sede di conversione in legge come risultante dall'atto Senato 1638, prevede che "(...) i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato, ai sensi degli articoli 2, comma 2, 5, comma 3, lettera d), e 73, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 del citato 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. Il versamento delle ritenute di cui al periodo precedente è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione."

In proposito, si rende noto che i versamenti di cui all'ultimo periodo del citato articolo 17-bis, comma 1, del decreto-legislativo n. 241 del 1997 sono effettuati dall'impresa cumulativamente per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente.

Tanto premesso, per consentire all'impresa di effettuare i versamenti di cui trattasi indicando nel modello "F24" il committente a cui si riferiscono, si istituisce il seguente codice identificativo:

- "09" denominato "**Committente**".

Si riportano di seguito le modalità di compilazione dei campi della sezione "CONTRIBUENTE" del modello "F24":

- nel campo "*codice fiscale*", è indicato il codice fiscale dell'impresa appaltatrice o affidataria ovvero dell'impresa subappaltatrice, tenuta al versamento.
- nel campo "*Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare*", è indicato il codice fiscale del soggetto committente, unitamente al codice identificativo "**09**", da riportare nel campo "*codice identificativo*".

Si precisa che i modelli "F24" compilati secondo le istruzioni impartite con la presente risoluzione sono consultabili sia dall'impresa che ha effettuato il pagamento, sia dal soggetto committente, tramite il "cassetto fiscale" accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

IL CAPO DIVISIONE

RITENUTE SUGLI APPALTI

RISPOSTE AI QUESITI DEGLI ESPERTI FORNITE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE IL 13 GENNAIO 2020 NEL CORSO DEL TERZO FORUM DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI A MILANO.

RITENUTE SUGLI APPALTI, LIMITE DEI 200 MILA EURO

Domanda

Il limite dei 200 mila euro indicato nel comma 1 dell'articolo 4 del dl 124/2019, convertito dalla legge 157/2019, è da intendersi cumulativo in riferimento alle opere affidate o da intendersi riferito a una sola opera che supera detto limite? Ad esempio, è soggetta alla nuova disciplina l'impresa che affida cinque appalti di 50 mila euro l'uno e, in caso affermativo se la norma scatta al superamento del limite di 200 mila euro in relazione a tutti gli appalti concessi od esclusivamente per quello che ha comportato il superamento del limite?

Risposta

Il limite di 200 mila euro previsto dal comma 1 dell'art. 4 è da intendersi in riferimento all'importo annuo delle opere o dei servizi - tramite appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati - affidati alla singola impresa.

Qualora il committente affidi il compimento di più opere e servizi alla stessa impresa con diversi contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati il limite di 200 mila euro si ritiene riferito alla somma dell'importo annuo dei singoli contratti.

Nell'ipotesi in cui la somma dei contratti di appalto, subap-

palto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, sia, complessivamente, superiore a 200 mila euro annui, la norma va applicata in relazione a tutti i contratti concessi e ancora in essere al momento del superamento della soglia.

RITENUTE SUGLI APPALTI, CAUSE DI ESCLUSIONE

Domanda

La lettera a) del comma 5 prevede, tra le cause di esclusione dalla disposizione di legge che sussista, in capo alla impresa che effettua i lavori o le opere:

- un requisito di attività almeno triennale. Si chiede se detto requisito riguardi un concetto di operatività in relazione all'ammontare dei ricavi e al costo del personale dipendente;

- l'effettuazione di versamenti di imposta nell'ultimo triennio per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi e dei compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime. Si chiede come detto requisito possa conciliarsi con quelle casistiche di soggetti che dichiarano perdite fiscali e che, dunque, pur avendo prodotto ricavi o compensi, non effettuano versamenti di imposte.

Risposta

Il comma 5 dell'articolo 17 bis del dlgs n. 241 del 9 luglio 1997, come introdotto per effetto della conversione in legge del dl n. 124/2019, prevede un sistema di deroghe all'impianto della norma, nei confronti di determinate categorie di contribuenti, che nei rapporti contrattuali individuati ricoprono il ruolo di appaltatori o subappaltatori. La ratio legis consiste nell'esentare dal mec-

canismo di controllo gravante sui committenti i rapporti contrattuali instaurati con i contribuenti considerati affidabili e solvibili: a tale scopo sono individuate le condizioni di cui alle lettere a) e b), che devono sussistere congiuntamente.

Con specifico riguardo alla lettera a), e ai quesiti proposti, si rileva che la norma richiede (i) la persistenza in attività per almeno tre anni, (ii) la regolarità rispetto agli obblighi dichiarativi e (iii) l'effettuazione di versamenti registrati in conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni dei redditi.

Le condizioni in parola devono sussistere congiuntamente; per quanto attiene al requisito di attività almeno triennale, si richiama quanto già previsto nell'ambito del provvedimento n. 110418 del 12 giugno 2017 del direttore dell'Agenzia delle entrate, ritenendosi che anche nel contesto normativo in commento l'impresa che effettua i lavori o le opere debba risultare operativa negli ultimi tre anni coerentemente ai criteri ivi delineati.

Quanto al secondo quesito, l'intervento normativo in commento prevede la soglia del 10% dei versamenti rispetto all'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati. A ciò si aggiunga che i versamenti eseguiti in conto fiscale non riguardano esclusivamente le imposte sui redditi (rispetto alle quali si potrebbe realizzare la condizione ipo-

tizzata nel quesito, in punto di assenza di debito d'imposta a fronte della presenza di perdite fiscali), 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).

RITENUTE SUGLI APPALTI, GESTIONE RITENUTE

Domanda

L'ambito applicativo del nuovo articolo 17-bis del dlgs 241/1997, è stato circoscritto ai rapporti «di importo annuo complessivo superiore a euro 200 milari riproponendo dal lato oggettivo lo stesso dettato previsto per l'estensione del reverse charge ossia per i contratti (appalti, subappalti e affidamenti) 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». A differenza della disciplina prevista per reverse charge, dal punto di vista letterale, non sono state tuttavia escluse dalle novità in materia di ritenute le agenzie per il lavoro disciplinate dal capo I del titolo II del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276. Come deve essere interpretato tale mancato richiamo?

Risposta

L'articolo 17, sesto comma, del dpr n. 633 del 1972 - introdotto dal dl 124/2019 - estende l'inversione contabile in materia di Iva alle prestazioni effettuate mediante contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, che vengano svolti con il prevalente utilizzo di manodopera (labour intensive) presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili. Viene previsto, tuttavia, che l'inversione contabile non si applica per le operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni e degli altri enti e società soggetti al regime dello split payment, nonché alle agenzie per il lavoro disciplinate dal decreto legislativo n. 276 del 2003.

In riferimento alle agenzie per il lavoro, oggetto del quesito in esame, si rileva che le stesse non risultano escluse dal campo di applicazione del nuovo art. 17-bis del dlgs 241/1997 in materia di obblighi di documentazione e controllo del versamento delle ritenute fiscali su redditi di lavoro dipendente e assimilati.

Pertanto, dalla formulazione normati-

va emerge che le suddette agenzie, con riferimento alle prestazioni in oggetto, risultano escluse dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile mentre non vengono escluse dall'applicazione delle nuove disposizioni in materia di ritenute.

Ciò premesso, si osserva che, stante il tenore letterale delle indicate disposizioni normative, la disciplina dettata con l'introduzione del nuovo art. 17-bis del decreto legislativo 241/1997 trova applicazione anche nei confronti dei soggetti sopra evidenziati.

RITENUTE SUGLI APPALTI, CONTROLLO DEL COMMITTENTE

Domanda

Dal 1° gennaio 2020, secondo quanto previsto dal nuovo art. 17-bis del dlgs 241/1997, l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice sarà responsabile per la determinazione e il versamento delle ritenute e il committente svolgerà una funzione di controllo. In relazione alla nuova disciplina, si chiede se le deleghe di pagamento modello «F24» devono risultare compilate per ogni singolo dipendente a dimostrazione del corretto pagamento delle ritenute per i lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o per la prestazione di servizio oppure risulta sufficiente un collegamento all'elenco nominativo da consegnare, a cura dell'appaltatore al committente?

Risposta

Con la risoluzione n. 109/E del 24 dicembre 2019 è stato precisato che i versamenti «sono effettuati dall'impresa cumulativamente per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente» e, dunque, non è necessario compilare un modello F24 per ciascun lavoratore se i lavoratori risultano impiegati presso lo stesso committente.

In altre parole, potrà essere compilato un solo modello F24 per ciascun committente indicando il codice fiscale dello stesso nel campo «Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare» del modello F24, unitamente al codice identificativo «09» (istituito con la citata risoluzione n. 109/E del 2019), da riportare nel campo «codice

identificativo» dello stesso modello F24.

AGENZIA DELLE ENTRATE, TELEFISCO 2020

«D. Rientrano nei nuovi controlli anche le ritenute effettuate nel gennaio 2020 (versamento di febbraio 2020) su retribuzioni maturate nel mese di dicembre 2019 che il datore di lavoro ha pagato, ad esempio, il 10 gennaio 2020?»

R. Gli obblighi introdotti dall'art.4, co.1 del Decreto Legge n.124 del 2019, operano dal 1° gennaio 2020 con riferimento alle ritenute di competenza del mese di gennaio 2020, ovvero operate relativamente alle retribuzioni maturate e pagate dal datore di lavoro nello stesso mese. Conseguentemente, non vanno adempiuti i predetti obblighi in caso di ritenute operate a gennaio 2020 con riferimento alle retribuzioni maturate nel mese di dicembre 2019 e percepite a gennaio 2020».

Fonte: **“Telefisco 2020” 30 gennaio 2020.**

MANOVRA 2020

RITENUTE FISCALI NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI



SE...

NUOVO ART. 17-BIS D.LGS. 241/1997
(INTRODOTTO DALL'ART.4, DL 124/2019, CONVERTITO CON
MODIFICHE NELLA LEGGE 157/2019)

- il **committente**, sostituto d'imposta in Italia, affida a un'impresa l'esecuzione di **una o più opere** o di **uno o più servizi**
- oggetto del **contratto** sono opere o servizi di **importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro ad impresa**;
- il **contratto** d'appalto/subappalto/affidamento a terzi, è **caratterizzato** da:
 - ✓ **prevalente utilizzo di manodopera** presso le **sedi di attività del committente**
 - ✓ **utilizzo di beni strumentali** di proprietà **del committente** o a lui riconducibili in qualunque forma

RITENUTE FISCALI NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI



NUOVO ART. 17-BIS D.LGS. 241/1997
(INTRODOTTO DALL'ART.4, DL 124/2019, CONVERTITO CON
MODIFICHE NELLA LEGGE 157/2019)



Il nuovo meccanismo non opera se, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza di pagamento delle ritenute, le imprese esecutrici possono comunicare al committente che:

1. sono in attività da almeno 3 anni
2. sono in regola con gli obblighi dichiarativi e hanno seguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni presentate nell'ultimo triennio complessivi versamenti per un importo superiore al 10% dei ricavi e compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime
3. non hanno iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'IRAP, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori a 50.000 euro, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione o non siano stati accordati piani di rateizzazione

RITENUTE FISCALI NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI



NUOVO ART. 17-BIS D.LGS. 241/1997
(INTRODOTTO DALL'ART.4, DL 124/2019, CONVERTITO CON
MODIFICHE NELLA LEGGE 157/2019)



- ✓ La certificazione è messa a disposizione delle imprese dall'AdE
- ✓ La certificazione ha validità di 4 mesi dalla data di rilascio

RITENUTE FISCALI NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI



NUOVO ART. 17-BIS D.LGS. 241/1997
(INTRODOTTO DALL'ART.4, DL 124/2019, CONVERTITO CON
MODIFICHE NELLA LEGGE 157/2019)

COSA FARE



deve **richiedere alle imprese esecutrici** (appaltatrici/subappaltatrici /affidatarie) **copia delle deleghe di pagamento** del versamento delle **ritenute fiscali** per i lavoratori dipendenti **direttamente impiegati** nei lavori o servizi



deve **effettuare distinti F24 per singolo committente, senza possibilità di compensazione dell'importo delle ritenute fiscali operate con propri crediti fiscali**

RITENUTE FISCALI NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI



NUOVO ART. 17-BIS D.LGS. 241/1997
(INTRODOTTO DALL'ART.4, DL 124/2019, CONVERTITO CON
MODIFICHE NELLA LEGGE 157/2019)



l'impresa
esecutrice

entro i 5 giorni successivi al termine di versamento (16° giorno del mese di scadenza), **deve trasmettere al committente** (e anche all'appaltatore, se si tratta d'impresa subappaltatrice) **i singoli F24** con l'**elenco** di tutti i lavoratori coinvolti nell'opera nel mese precedente, il dettaglio delle ore di lavoro prestate, l'ammontare della retribuzione corrisposta in relazione alla prestazione ed il dettaglio delle ritenute

Identificato con il codice fiscale

Retribuzione corrisposta per esecuzione dell'opera

dipendente	ore di lavoro	ammontare retribuzione	ritenute fiscali	
			totale	di cui per cantiere XXX
...	<u>Ore di lavoro prestate per esecuzione dell'opera</u>			

RITENUTE FISCALI NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI



NUOVO ART. 17-BIS D.LGS. 241/1997
(INTRODOTTO DALL'ART.4, DL 124/2019, CONVERTITO CON
MODIFICHE NELLA LEGGE 157/2019)

**l'impresa
esecutrice**



ATTENZIONE...

non può versare i contributi previdenziali, assistenziali e i premi assicurativi per i dipendenti impiegati nell'esecuzione delle opere, compensando con propri crediti fiscali



RITENUTE FISCALI NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI



NUOVO ART. 17-BIS D.LGS. 241/1997
(INTRODOTTO DALL'ART.4, DL 124/2019, CONVERTITO CON
MODIFICHE NELLA LEGGE 157/2019)



IN PIÙ...

**Il
committente**

deve **sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati e poi darne comunicazione all'AdE entro 90 giorni se l'impresa esecutrice (appaltatrice/subappaltatrice /affidataria):**

- ✓ **non adempie all'obbligo di trasmissione delle deleghe di pagamento**
- ✓ **non adempie all'obbligo di trasmissione dell'elenco dei dati sui lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera**
- ✓ **omette o versa in misura insufficiente le ritenute fiscali relative ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa**

RITENUTE FISCALI NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI



NUOVO ART. 17-BIS D.LGS. 241/1997
(INTRODOTTO DALL'ART.4, DL 124/2019, CONVERTITO CON
MODIFICHE NELLA LEGGE 157/2019)



ATTENZIONE...

Il
committente

deve **sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati** finché perdura l'inadempimento da parte dell'impresa esecutrice

- ✓ **sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera**
- ✓ **per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate** rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa



Nel frattempo, è preclusa all'impresa esecutrice ogni azione esecutiva di soddisfacimento del credito fintanto che non esegue il versamento delle ritenute dovute

RITENUTE FISCALI NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI



NUOVO ART. 17-BIS D.LGS. 241/1997
(INTRODOTTO DALL'ART.4, DL 124/2019, CONVERTITO CON
MODIFICHE NELLA LEGGE 157/2019)



ATTENZIONE...



Se non richiede copia dell'F24 specifico all'impresa esecutrice



Se non sospende il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa esecutrice



- 20% dell'importo delle ritenute non trattenute dal datore di lavoro
- 30% dell'importo delle ritenute non versate

RITENUTE FISCALI NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI



NUOVO ART. 17-BIS D.LGS. 241/1997
(INTRODOTTO DALL'ART.4, DL 124/2019, CONVERTITO CON
MODIFICHE NELLA LEGGE 157/2019)



ATTENZIONE...

**l'impresa
esecutrice**



Se non trasmette
copia dell'F24
specifico per
singolo
committente



Se non trasmette
l'elenco dei dati
relativi ai lavoratori
impiegati
nell'opera



Se omette o paga
in misura
insufficiente le
ritenute

Sospensione del pagamento
dei corrispettivi maturati
senza possibilità di adire
alcuna azione esecutiva,
finché perdura
l'inadempimento

+

- 20% dell'importo delle ritenute non trattenute dal datore di lavoro
- 30% dell'importo delle ritenute non versate

