



Gli obblighi di controllo del versamento delle ritenute negli appalti a prevalente uso di manodopera

Dott. FRANCESCO VEGNI

***Decreto fiscale 2020*”: l’analisi delle novità inserite a seguito della conversione in Legge n. 157/2019**

È stata pubblicata, sulla G.U. n. 301 del 24 dicembre 2019, la Legge 19 dicembre 2019 n. 157 di conversione del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, detto anche Collegato alla “*Legge di bilancio 2020*”, rubricato “*Disposizioni urgenti in materia finanziaria e per esigenze indifferibili*” e meglio noto come “*Decreto fiscale*”.

...

...

Art. 4 - Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del “*reverse charge*” per il contrasto dell’illecita somministrazione di manodopera

L’art. 4, interamente sostituito in sede referente, reca una serie di misure in materia di contrasto all’omesso versamento delle ritenute.

In particolare:

- dispone l’obbligo per il committente di richiedere all’Impresa appaltatrice o affidataria e alle Imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarla, copia dei Modelli di pagamento relativi al versamento delle ritenute Irpef, ai fini del riscontro dell’ammontare complessivo degli importi versati dalle Imprese;
- stabilisce che il committente è tenuto a sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall’Impresa appaltatrice o affidataria nel caso di mancata trasmissione o nel caso risultino omessi o insufficienti versamenti;
- estende l’inversione contabile in materia di Iva (“*reverse charge*”) alle prestazioni effettuate mediante contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, che vengono svolti con il prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l’utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente.

Il comma 1 introduce un nuovo art. 17-bis al D.lgs. n. 241/1997, in materia di versamento unitario e compensazione. In primo luogo, il comma 1 dell’art. 17-bis stabilisce che il committente (sostituto di imposta residente nel territorio dello Stato ai fini delle Imposte sui redditi) che affida 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 negoziati 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, è tenuto a richiedere all’impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarla, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute.

Il versamento delle ritenute è effettuato dall’Impresa appaltatrice o affidataria e dall’Impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione, in deroga all’art. 17 del medesimo D.lgs. n. 241/1997. Pertanto, l’applicazione delle disposizioni richiamate è limitata alle opere e ai servizi caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera - in contesti c.d. *labour intensive* - presso le sedi di attività del committente, con l’utilizzo di beni strumentali di sua proprietà, o comunque a lui riconducibili, e per un importo complessivo che superi la soglia di Euro 200.000 annui.

La Scheda di lettura della norma ricorda che, nel testo vigente, l’art. 4 prevede l’obbligo per il committente al versamento delle ritenute (senza possibilità di utilizzare in compensazione proprie posizioni creditorie) in tutti i casi di affidamento di un’opera o un servizio.

Il comma 2 del nuovo art. 17-bis specifica alcuni obblighi di trasmissione previsti per le ditte appaltatrici (affidatarie o subappaltatrici) necessari per consentire al committente di adempiere all'obbligo del riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese.

Più nel dettaglio, l'Impresa appaltatrice o affidataria e le Imprese subappaltatrici trasmettono al committente e, per le Imprese subappaltatrici, anche all'Impresa appaltatrice, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute:

- ☐ ☐ le deleghe di pagamento;
- ☐ ☐ un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante Codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere e 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;
- ☐ ☐ il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di detto lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Il comma 3 introduce l'obbligo per il committente di sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria nel caso di mancato adempimento da parte di quest'ultime degli obblighi di trasmissione previsti al comma 2 o nel caso di omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali. In particolare, la disposizione prevede che nel caso in cui entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'Impresa appaltatrice o affidataria 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 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% 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.

Il committente inoltre ne dà comunicazione entro 90 giorni all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente nei suoi confronti.

Nell'Scheda di lettura viene segnalato che il termine di 90 giorni consente di avvalersi dell'istituto del "*ravvedimento operoso*", con le sanzioni ridotte di cui all'art. 13 del Dlgs. n. 472/1997. 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.

Il comma 4 introduce una sanzione per il mancato adempimento da parte del committente degli obblighi previsti ai commi 1 e 3.

In caso di inottemperanza ai predetti obblighi, 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.

Il comma 5 stabilisce alcune deroghe alla disciplina introdotta dall'art. 4 in esame, specificando i casi in cui le Imprese appaltatrici e subappaltatrici o affidatarie possono procedere autonomamente al versamento delle ritenute.

In sostanza, gli obblighi introdotti non trovano applicazione qualora le Imprese appaltatrici o affidatarie, o subappaltatrici, comunichino al committente, allegando la relativa certificazione, la sussistenza nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista (pari a 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento) dei seguenti requisiti:

- ☐ ☐ essere in attività da almeno 3 anni, 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 non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime [lett. a)];
- ☐ ☐ non avere iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli Agenti della riscossione relativi alle Imposte sui redditi, all'Irap, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori a Euro 50.000 per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Tali disposizioni non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza [lett. b)].

Si ricorda che nel testo vigente l'art. 4, comma 12, consente alle Imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici di eseguire direttamente il versamento delle ritenute, comunicando al committente tale opzione entro 5 giorni lavorativi di anticipo rispetto alla scadenza del versamento ed allegando una certificazione dei requisiti richiesti, qualora nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista:

- ☐ ☐ risultino in attività da almeno 5 anni ovvero abbiano eseguito nel corso dei 2 anni precedenti complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo superiore ad Euro 2 milioni;
- ☐ ☐ non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione relativi a tributi e contributi previdenziali per importi superiori ad Euro 50.000 per i quali siano ancora dovuti pagamenti o per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione.

Il comma 6 prevede che la certificazione del possesso dei requisiti di cui al comma 5 è messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate e ha validità di 4 mesi dalla data del rilascio.

Il comma 7 demanda a un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni previste dal comma 2 con modalità semplificate di riscontro dei dati.

Il comma 8 del nuovo art. 17-bis - in deroga all'art. 17 del medesimo Dlgs. n. 241/1997 - esclude per le Imprese appaltatrici o affidatarie e per le imprese subappaltatrici la possibilità 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 direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Detta esclusione opera con riguardo a tutti i contributi previdenziali, assistenziali e premi assicurativi maturati nel corso di durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati. La disposizione non si applica alle imprese appaltatrici e subappaltatrici o affidatarie che presentano i requisiti previsti per potere procedere autonomamente al versamento delle ritenute.

Il comma 2, dell'art. 4 in commento, prevede che le disposizioni introdotte dal nuovo art. 17-bis si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020 (a tal riguardo, si segnala altresì la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 108/E del 23 dicembre 2019).

Il comma 3 dell'art. 4 inserisce la nuova lett. a-quinquies), all'art. 17, comma 6, del Dpr. n. 633/1972, estendendo il "reverse charge" 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. La norma pertanto aggiunge le prestazioni d'opera alle operazioni per cui è già prevista l'applicazione dell'inversione contabile, quali le prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento degli edifici, i subappalti in edilizia. Ne consegue che le prestazioni d'opera soggette a Iva sono fatturate dalle imprese senza l'applicazione dell'Iva e di conseguenza il committente integra la fattura dell'Imposta secondo l'aliquota prevista per la prestazione, imputandola a debito e quindi portandola in detrazione se spettante. Tale disposizione intende contrastare l'illecita somministrazione di manodopera, in quanto attraverso la costituzione di false cooperative e false imprese, i soggetti coinvolti nelle frodi evitano di assumere manodopera interna, delegando il reperimento delle risorse a finte società affidatarie che aggirano le norme contrattuali, evadono l'Iva e non procedono al versamento delle ritenute operate sui redditi dei lavoratori. Le finte cooperative e le finte imprese interposte non versano le ritenute sui redditi dei lavoratori e l'Iva e conseguentemente possono realizzare l'attività economica a un costo inferiore a quello che verrebbe sostenuto dal committente. La circostanza che i soggetti interposti non siano patrimonializzati e dunque non aggredibili con la riscossione coattiva comporta l'impossibilità dell'Amministrazione finanziaria di recuperare le risorse finanziarie sottratte illecitamente.

La norma prevede, infine, 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*", subordinatamente al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, 28 novembre 2006.

Ritenute Irpef su appalti a prevalente uso di manodopera: chiarimenti su corretta imputazione in caso di diversi committenti e decorrenza

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 108/E del 23 dicembre 2019, ha fornito chiarimenti in ordine all'art. 4 del Dl. n. 124/2019, convertito con modificazioni dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata sulla G.U. n. 301 del 24 dicembre 2019, norma che ha inserito, dopo l'art. 17 del Dlgs. n. 241/1997, l'art. 17-bis, recante *“Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del ‘reverse charge’ per il contrasto dell’illecita somministrazione di manodopera”*, stabilendo che *“le disposizioni di cui al comma 1 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020”*.

In pratica, l'art. 17-bis ha introdotto, a carico dei committenti di opere o servizi di importo complessivo annuo superiore a Euro 200.000, *“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 compensazione”*.

Inoltre, ha previsto altresì che, *“al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle Imprese, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di cui all'art. 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 pone a carico dell'Impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, l'onere del versamento delle ritenute operate *“con distinte deleghe per ciascun committente”* e 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 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento.

Atteso e ricordato tutto quanto sopra, in merito alle questioni specifiche l'Agenzia ha precisato in primo luogo che, stante l'obbligo previsto nel comma 2 della nuova norma 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”*, 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) dovrà essere 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, l'Agenzia ha ritenuto 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”*.

Comunicazione delle ritenute negli appalti “*labour intensive*”: sembrano escluse dai nuovi obblighi tutte le P.A. non soggette a Ires

L'Agenzia delle Entrate, con l'attesa Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, ha fornito chiarimenti in merito alle nuove norme in materia di ritenute negli appalti superiori a Euro 200.000, introdotte dall'art. 4 del Dl n. 124/2019.

La Circolare, anche attraverso diversi esempi numerici, interviene su numerosi aspetti della normativa, a partire dagli ambiti soggettivo e oggettivo di applicazione, illustrando gli adempimenti che devono essere attuati da committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e dagli altri soggetti compresi nella disciplina, e chiarisce alcuni aspetti relativi al regime sanzionatorio in caso di non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute e di tardivo versamento.

Tra i chiarimenti più importanti sottolineiamo da subito che:

- 1) tra i soggetti committenti esclusi dai nuovi obblighi normativi, la Circolare ricomprende gli *“Enti non commerciali (Enti pubblici, Associazioni, trust ecc.), limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta”*. Trattandosi, in base al testo normativo, di *“commercialità”* ai soli fini dell'Ires, in pratica risultano esclusi dall'obbligo tutti gli Enti Locali, in quanto soggetti esclusi da Ires ai sensi dell'art. 74, comma 1, del Dpr. n. 917/86. Salvo nuovi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, è da escludere l'ipotesi che gli Enti Locali possano essere ricompresi nella norma relativamente ai soli appalti aventi le caratteristiche dettate dalla nuova norma, riferiti ad attività rilevanti Iva (es. *“Refezione scolastica”, “Asilo nido”, ecc.*), visto il chiaro riferimento del nuovo art. 17-bis, comma 1, del Dlgs. n. 241/1997, ai sostituti d'imposta residenti ai fini delle Imposte sui redditi. Magari, stante la portata della novità introdotta, sarebbe stato preferibile che, nell'indicare i soggetti esclusi, l'Agenzia avesse specificato con chiarezza e perentorietà che per attività di natura *“non commerciale”* sono da intendersi solo quelle ai fini dell'Ires e non anche dell'Iva. Si tratta in ogni caso di un chiarimento importante che comunque, se da una parte *“rasserena”* gli Enti Locali riguardo ad una norma in merito alla quale molte erano le perplessità applicative, dall'altra lascia perplessi circa l'effettivo raggio di applicazione della disposizione stessa, volta a combattere le violazioni di natura giuslavoristica per servizi ad alta intensità di manodopera (come ricordato nelle premesse della Circolare n. 1/E in commento);
- 2) nel caso in cui il committente sia una Pubblica Amministrazione - per servizi dunque di carattere commerciale, rilevanti ai fini dell'Ires - la sussistenza dei requisiti previsti per ritenersi esonerati dalla norma potrà essere oggetto di autocertificazione da parte delle Ditte appaltatrici.

Ma esaminiamo di seguito il Documento nel dettaglio, con la premessa che lo stesso non è a ns. avviso esaustivo e che restano ancora molti i dubbi operativi da chiarire ai soggetti interessati.

Ambito soggettivo di applicazione

Il citato art. 4 del Dl. n. 124/2019 ha introdotto l'art. 17-bis all'interno del Dlgs. n. 241/1997. Tale norma si applica ai soli soggetti residenti ai fini delle Imposte sui redditi nel territorio dello Stato ed inoltre è

necessario che la manodopera operi utilizzando i beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Soggetti inclusi

Alla luce del combinato disposto di cui al comma 1 dell'art. 17-bis ed al comma 1 dell'art. 23 del Dpr. n. 600/1973, la nuova norma si applica ai seguenti soggetti:

- Enti e Società indicati nell'art. 73, comma 1, del Tuir, residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- Società e Associazioni indicate nell'art. 5 del Tuir residenti nel territorio dello Stato che esercitano Imprese commerciali o Imprese agricole;
- persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del Tuir o Imprese agricole;
- persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che esercitano arti e professioni;
- Curatore fallimentare e Commissario liquidatore residenti nel territorio dello Stato.

Soggetti esclusi

I soggetti devono essere residenti ai fini delle Imposte sui redditi nello Stato. Sono poi esclusi i soggetti residenti che non esercitano attività d'impresa o non esercitano Imprese agricole o non esercitano arti o professioni, perché non rientrano tra i soggetti di cui all'art. 23, comma 1, del Dpr. n. 600/1973.

Per le medesime ragioni sono da escludersi anche gli Enti non commerciali (Enti pubblici, Associazioni, Trust, ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

Catene di soggetti

Nell'ambito dei rapporti a catena (ad esempio, committente, appaltatore, subappaltatore), ciascun soggetto della catena che dovesse rivestire il ruolo di "committente" (tipicamente, il committente nei confronti dell'appaltatore e del subappaltatore e l'appaltatore nei confronti del subappaltatore) rientrerà nell'ambito di applicazione della norma.

Tuttavia, al fine di evitare aggiramenti della soglia dei Euro 200.000 mediante il frazionamento dell'affidamento di opere o servizi di ammontare superiore alla soglia in più subaffidamenti di importi inferiori, *"la soglia di 200.000 Euro sarà verificata unicamente nel rapporto tra originario committente, anche se non rientrante nell'ambito di applicazione del comma 1 in esame, e affidatario"*.

Qualora nel rapporto tra originario committente e affidatario si verifichi il predetto presupposto, *"gli altri presupposti di applicabilità riguardanti il prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi del committente e con l'utilizzo dei beni strumentali ad esso riconducibili saranno verificati da ciascun committente (committente originario, appaltatore, consorzio ecc.)"*.

Ambito oggettivo di applicazione

Cause di esonero

Sono escluse dalla norma le Imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici qualora comunichino al committente, allegando la certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, la sussistenza dei seguenti requisiti nell'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del pagamento delle ritenute:

- a) risultino in attività da almeno 3 anni. Il requisito di anzianità minima in esame discende dal fatto che i fenomeni che l'art. 17-bis intende contrastare si caratterizzano per la presenza di soggetti che hanno una vita breve (proprio a causa dei comportamenti illeciti che pongono in essere) e tendono ad estinguersi appena sono sottoposti a controllo, per ricostituirsi sotto una nuova veste giuridica;
- b) siano in regola con gli obblighi dichiarativi;
- c) 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% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime. In relazione al tenore letterale della disposizione normativa, per verificare tale requisito si farà riferimento:
 - al numeratore: ai complessivi versamenti effettuati tramite Modello "F24" per tributi, contributi e premi assicurativi Inail, al lordo dei crediti compensati, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio. A tal fine, si precisa che non sono considerati i pagamenti dei debiti iscritti a ruolo. L'Agenzia rappresenta altresì che nell'ultimo triennio potrebbero essere scaduti i termini per la presentazione di 2 sole Dichiarazioni. In tale ipotesi, il riscontro sarà effettuato su 2 Dichiarazioni;
 - al denominatore: ai ricavi o compensi complessivi risultanti dalle Dichiarazioni presentate nel medesimo triennio.
- d) non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli Agenti della riscossione relativi alle Imposte sui redditi, all'Irap, 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 predette disposizioni non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

Le Imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici devono effettuare la predetta comunicazione al committente, allegando la relativa certificazione, riferita all'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista per il versamento.

La certificazione è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle Entrate e ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio.

La predetta certificazione è messa a disposizione dell'Impresa o di un suo delegato, a partire dal terzo giorno lavorativo di ogni mese, da parte di un qualunque Ufficio territoriale della Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale dell'Impresa. Il certificato ha una durata di 4 mesi dalla data del rilascio, superati i quali le predette Imprese devono acquisire un nuovo certificato.

Nel caso in cui il committente sia una Pubblica Amministrazione, trovano applicazione le disposizioni previste dal Dpr. n. 445/2000 e, pertanto, la sussistenza dei requisiti dovrà essere oggetto di autocertificazione.

Presupposti di applicabilità della norma

- a) l'affidamento a un'Impresa del compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad Euro 200.000;
- b) l'affidamento di cui al punto *sub a)* deve avvenire tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;
- c) i contratti di cui al punto *sub b)* devono essere caratterizzati da:
 - c1) prevalente utilizzo di manodopera;
 - c2) prestazione svolta presso le sedi di attività del committente;
 - c3) utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

a) Affidamento a un'Impresa del compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad Euro 200.000

La prima condizione è che vi sia un affidamento ad un'Impresa del "compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad Euro 200.000". Tale previsione persegue la

finalità di circoscrivere l'ambito di applicazione della disposizione normativa in esame alle ipotesi di contrasto dei comportamenti illeciti più rilevanti in termini di impatto sul gettito. In ogni caso, rimangono ferme le ordinarie modalità di contrasto dei predetti fenomeni. L'affidamento riguarda *“il compimento di una o più opere o di uno o più servizi”*; rientreranno nell'ambito di applicazione della disposizione normativa in esame anche gli affidamenti misti di opere e servizi. L'affidamento deve essere poi riferito *“a un'Impresa”*. In presenza di affidamenti a più imprese, l'applicazione della norma sarà valutata per ciascuna di esse. Nel caso di Imprese associate in un'Associazione temporanea di imprese, l'Ati sarà da intendersi unitariamente ai sensi della disposizione normativa in esame.

Il riferimento alla *“Impresa”* porta a escludere dai soggetti affidatari gli esercenti arti o professioni. Di conseguenza, i contratti d'opera di cui all'art. 2222 Cc. stipulati con esercenti arti e professioni non ricadono nell'ambito oggettivo di applicazione della disposizione normativa in esame. Viceversa, potranno ricadervi, in presenza dei presupposti di applicabilità del comma 1, dell'art. 17-bis, i contratti d'opera stipulati con Imprese, a condizione che le stesse utilizzino per l'esecuzione dell'opera o del servizio commissionato lavoratori aventi diritto alla percezione di redditi di lavoro dipendente o assimilati. Il compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi deve essere *“di importo complessivo annuo superiore ad Euro 200.000”* per ciascuna Impresa.

“Per esigenze di semplificazione e per conferire elementi di certezza, l'arco temporale va riferito all'anno solare (1° gennaio-31 dicembre)”.

Sempre per esigenze di semplificazione, si farà riferimento ai mesi e non ai giorni; in presenza di contratti o modifiche contrattuali stipulati dopo il giorno 15 del mese si farà riferimento al mese successivo, sia per il calcolo dei mesi, sia per la decorrenza degli obblighi.

Ai fini del computo della predetta soglia, si avrà riguardo a tutti i contratti in essere nell'anno, alle eventuali modifiche contrattuali sopraggiunte, ed a tutti i nuovi contratti stipulati nell'anno con ciascuna Impresa.

In presenza di contratti di durata annuale o pluriennale che presentino un prezzo predeterminato, il calcolo della soglia su base annua di Euro 200.000 avverrà secondo un meccanismo di *pro-rata temporis*.

Da ultimo, in presenza di contratti che non abbiano un prezzo o una scadenza predeterminati (ad esempio, contratti-quadro), si seguirà un criterio di cassa. In questo caso, gli obblighi previsti dall'art. 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il superamento della soglia di Euro 200.000 su base annua di pagamenti effettuati dal committente all'affidatario e cesseranno alla scadenza dei contratti.

b) Affidamento del compimento delle opere o servizi tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati

L'affidamento del compimento delle opere o servizi deve avvenire tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati.

Sia in relazione al contenuto letterale della disposizione normativa che fa riferimento ai *“rapporti negoziali comunque denominati”*, sia alla *ratio legis* - volta come si è detto alla deterrenza dei comportamenti consistenti nella violazione delle disposizioni tributarie in materia di Iva e di ritenute fiscali nei confronti dei lavoratori dipendenti - ciò che assume esclusiva rilevanza ai fini dell'applicabilità della norma non è il *nomen iuris* attribuito dalle parti ai contratti stipulati, ma l'effettivo ricorrere nei contratti comunque denominati del prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Non rientrano nel campo di applicazione della disciplina in esame i contratti di somministrazione lavoro, i quali si caratterizzano per la circostanza che l'Agenzia di somministrazione autorizzata *“mette a disposizione*

di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore".

c1) Il prevalente utilizzo di manodopera

I contratti con “prevalente utilizzo di manodopera” nell’ambito della disposizione normativa in esame sono quelli *labour intensive* che – come ricorda la Relazione illustrativa – riguardano maggiormente i Settori della Logistica, dei Servizi alle imprese, nonché nei Settori Alimentare e Meccanica, nei quali sono stati evidenziati maggiormente i comportamenti che la disposizione normativa in esame intende contrastare.

Il prevalente utilizzo della manodopera, al pari degli ulteriori requisiti dell’impiego presso le sedi del committente e di beni strumentali ad esso riconducibili, va riferito a tutte le tipologie di contratti menzionati dal comma 1 dell’art. 17-bis: appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati, rapporti negoziali comunque denominati.

In merito al concetto della “prevalenza”, *“il problema interpretativo si pone in relazione ai contratti misti di affidamento del compimento di opere e servizi o ai contratti di affidamento di opere, dal momento che nel caso di affidamento del compimento di servizi (tipicamente nell’ambito dei contratti di appalto di servizi e similari) l’utilizzo della manodopera è esclusivo o quasi”*.

Al fine di determinare la prevalenza, occorrerà fare riferimento:

- 1) al numeratore: alla retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato;
 - 2) al denominatore: al prezzo complessivo dell’opera (o dell’opera e del servizio nel caso di contratti misti).
- La prevalenza si intenderà superata quando il rapporto tra numeratore e denominatore è superiore al 50%.

Per “manodopera” si deve intendere tutta la manodopera per cui vige l’obbligo di applicazione e versamento delle ritenute fiscali, obbligo che ricorrerà non solo quando il lavoratore è inquadrato come lavoratore dipendente o in una delle categorie di soggetti che percepiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ma anche nel caso in cui il lavoratore abbia un formale inquadramento lavorativo differente (ad esempio, di lavoro autonomo), ma nei fatti presti attività di lavoro dipendente presso il committente.

Il concetto di “manodopera” ricomprende tutte le tipologie di lavoro: manuale e intellettuale.

c2) Presso le sedi di attività del committente

Il prevalente utilizzo della manodopera deve avvenire *“presso le sedi di attività del committente”*.

I “committenti” potranno essere indifferentemente gli originari committenti, gli appaltatori, i subappaltatori, i consorzi, i consorziati e le altre tipologie di soggetti che stipulano gli altri rapporti negoziali.

Nel contesto della disposizione normativa in esame, volta a perseguire finalità di deterrenza di comportamenti fiscali illeciti, *“le sedi di attività del committente coincidono con tutte le sedi destinate allo svolgimento della sua attività imprenditoriale o agricola o professionale”*.

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

c3) Con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma

Il prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi del committente deve altresì avvenire *“con l’utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma”*.

I beni strumentali saranno ordinariamente macchinari e attrezzature che permettono ai lavoratori di prestare i loro servizi, ma ciò non esclude che siano utilizzate altre categorie di beni strumentali.

La riconducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire a qualunque titolo giuridico: proprietà, possesso, detenzione.

È in ogni caso necessario che i beni strumentali non siano viceversa esclusivamente riconducibili a qualunque titolo giuridico agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari e agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati.

Qualora i lavoratori utilizzino i beni strumentali riconducibili agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari o agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati necessari per l'esecuzione della specifica opera o servizio commissionati, l'occasionale utilizzo di beni strumentali riconducibili al committente o l'utilizzo di beni strumentali del committente, non indispensabili per l'esecuzione dell'opera o del servizio, non comportano il ricorrere della condizione di applicabilità in esame.

Obblighi

Ogniquale si rientri nell'ambito di applicazione della norma e non ricorrano le cause di esonero, i committenti, gli appaltatori, i subappaltatori, gli affidatari e i soggetti degli altri rapporti negoziali sono soggetti a 3 differenti obblighi, in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogarsi successivamente.

1) Divieto di compensazione

Le Imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici sono obbligate al versamento delle ritenute, da essi trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.

In particolare, i sostituti d'imposta interessati dall'applicazione del divieto sopra descritto maturano correntemente crediti che, in base alle relative disposizioni, possono essere utilizzati esclusivamente in compensazione tramite Modello "F24" ai soli fini del pagamento delle ritenute operate a carico dei percipienti (es: rimborsi corrisposti a seguito di assistenza fiscale, conguaglio di fine anno o per cessazione del rapporto di lavoro, oppure dei crediti derivanti da eccedenze di versamento delle ritenute).

Di conseguenza, il divieto introdotto dalla disposizione in commento impedirebbe che i suddetti crediti possano essere recuperati a valere sulle ritenute, che rappresentano però l'unico debito con il quale i sostituti d'imposta possono compensare i crediti medesimi. Pertanto, in questi casi deve essere considerata la necessità di consentire ai sostituti d'imposta di recuperare i suddetti crediti.

Dunque, il divieto di compensazione non è applicabile per i crediti maturati dall'Impresa in qualità di sostituto d'imposta.

Non sono invece ammesse eccezioni per gli altri crediti maturati dalle imprese utilizzabili in compensazione tramite Modello "F24" (es. crediti Iva, Imposte dirette).

Fermo restando il divieto di utilizzare crediti in compensazione per il pagamento dei contributi e dei premi di cui al comma 8, è possibile predisporre distinti Modelli "F24" per ciascun committente o un Modello "F24" cumulativo per tutti i contributi e premi dovuti dall'Impresa. In tale ultimo caso, sarà onere dei contribuenti ricostruire le modalità di calcolo utilizzate in sede di controllo.

2) Invio dati da parte degli affidatari e controlli da parte del committente

Le Imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici sono obbligate a rilasciare al committente copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute, da essi trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Il termine ultimo per il predetto adempimento è fissato in 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento. Di conseguenza, qualora il pagamento delle retribuzioni sia effettuato il mese successivo alla prestazione dell'opera, il predetto termine scadrà ordinariamente il secondo mese successivo a quello di riferimento della busta paga.

Le Imprese subappaltatrici sono tenute a inviare copia delle suddette deleghe, sia al committente originario, sia all'Impresa appaltatrice.

L'Agenzia delle Entrate rende disponibile copia delle deleghe di pagamento sia nel "Cassetto fiscale" dell'Impresa che ha effettuato il versamento sia in quello dell'impresa identificata con il Codice fiscale indicato nel campo dedicato del Modello "F24", secondo le Istruzioni impartite con la Risoluzione n. 109/E del 2019.

Qualora il committente originario sia escluso dall'ambito di applicazione della norma, l'invio avverrà nei soli confronti dell'Impresa appaltatrice.

Inoltre, le Imprese appaltatrici o affidatarie e le Imprese subappaltatrici devono inviare al committente:

- a) 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; in caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorrerà fare riferimento al secondo mese precedente;
- b) il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- c) l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione (imponibile ai fini fiscali come risultante dalla "busta paga" del lavoratore);
- d) il dettaglio delle ritenute fiscali operate nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente. Le ritenute fiscali operate nei confronti dei lavoratori sono tutte quelle riferibili al rapporto di lavoro dipendente o ai rapporti da cui si ricavano redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; nell'ipotesi di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorrerà fare riferimento al secondo mese precedente.

La quota di retribuzione esposta in "busta paga" e le relative ritenute collegate alla prestazione resa nei confronti di ciascun committente sono determinate:

- escludendo le retribuzioni arretrate o differite e l'indennità di fine rapporto. Devono invece essere incluse le trattenute a titolo di Addizionali regionali e comunali all'Irpef;
- rapportando l'orario ordinario e straordinario di lavoro prestato a favore del committente all'orario complessivo di lavoro retribuito (comprese, quindi, eventuali assenze retribuite, quali ad esempio ferie, malattia e permessi retribuiti).

La quota di ritenute determinata per ciascun committente è versata dall'Impresa compilando un distinto Modello "F24" per ognuno di essi, secondo le Istruzioni impartite con la Risoluzione n. 109/E del 2019. Invece, la quota di ritenute alla quale non è applicabile la norma è versata cumulativamente dall'impresa, con un Modello "F24" separato, senza far riferimento ad alcun committente.

Il committente assolverà il suo obbligo di riscontro dopo aver verificato:

- che la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera prestata dal lavoratore; in particolare, ancorché il riscontro dovrà basarsi su elementi cartolari (ad esempio, sulla verifica della corrispondenza tra le deleghe di versamento e la documentazione fornita), lo

stesso dovrà essere accompagnato da una valutazione finalizzata a verificare, tra l'altro, la coerenza tra l'ammontare delle retribuzioni e gli elementi pubblicamente disponibili (come nel caso di Contratti collettivi), l'effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente;

- che le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta. In caso di ritenute fiscali manifestamente incongrue rispetto alla retribuzione imponibile ai fini fiscali, il committente sarà tenuto a richiedere le relative motivazioni e gli affidatari saranno tenuti a fornirle. Per esigenze di semplificazione, le ritenute fiscali non saranno manifestamente incongrue allorché siano superiori al 15% della retribuzione imponibile ai fini fiscali;
- che le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione, salvo che non si tratti di crediti identificati nella tabella citata. Sul punto, si precisa che il committente non è tenuto a verificare la spettanza e la congruità dei crediti utilizzati in compensazione.

Sospensione dei pagamenti da parte del committente

Il committente ha l'obbligo di sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'Impresa appaltatrice o affidataria, qualora entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento:

- sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'Impresa appaltatrice o affidataria 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 comma 2, ovvero
- risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.

Il diritto a ricevere i corrispettivi si intende maturato quando è certo, liquido ed esigibile. Non rientrano nell'ambito di applicazione della disposizione in esame gli eventuali pagamenti già avvenuti a titolo di anticipo rispetto al compimento dell'opera o del servizio.

Nella particolare ipotesi in cui le Imprese subappaltatrici non abbiano ottemperato all'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati o risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, i pagamenti saranno sospesi dal soggetto (committente originario o appaltatore) presso cui si verificano i presupposti di applicabilità della norma.

Perciò, ad esempio, nel caso in cui i presupposti di applicabilità dell'art. 17-bis si dovessero verificare in capo all'originario committente, lo stesso sospenderà i pagamenti da effettuare all'appaltatore; questi sarà, a sua volta, legittimato a sospendere i pagamenti nei confronti dei subappaltatori finché questi ultimi non avranno correttamente adempiuto ai loro obblighi.

Viceversa, nel caso in cui i presupposti di applicabilità dell'art. 17-bis si dovessero verificare in capo all'appaltatore, sarà solo l'appaltatore legittimato a sospendere i pagamenti nei confronti dei subappaltatori finché questi ultimi non avranno correttamente adempiuto ai loro obblighi.

La sospensione del pagamento è effettuata finché perdura l'inadempimento riscontrato dal committente e 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 risultanti dalla documentazione trasmessa.

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

In entrambi i casi, entro 90 giorni dall'avvenuto riscontro dell'inadempimento, il committente dovrà darne comunicazione all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente nei suoi confronti.

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.

Sanzioni

In caso di inottemperanza agli obblighi previsti, il committente è tenuto al versamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute, nonché per il tardivo versamento delle stesse, senza possibilità di compensazione.

La disposizione, di natura sanzionatoria, trova applicazione esclusivamente nelle ipotesi in cui l'Impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice abbia commesso le richiamate violazioni, ivi compresa la violazione del divieto di compensazione, e le siano state irrogate le correlate sanzioni.

Il committente è dunque tenuto a versare una somma calcolata e riferita alla quota-parte di ritenute fiscali – riferibili ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio presso il medesimo – non correttamente determinate, eseguite e versate ai sensi degli artt. 13 e 14 del Dlgs. n. 471/1997.

Stante il dato letterale della norma, tale somma non è dovuta quando – nonostante il committente non abbia correttamente adempiuto agli obblighi previsti dalla norma – l'Impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice abbia correttamente assolto gli obblighi cui si fa riferimento, ovvero si sia avvalsa dell'istituto del “ravvedimento operoso” di cui all'art. 13 del Dlgs. n. 472/1997, per sanare le violazioni commesse prima della contestazione da parte degli Organi preposti al controllo.

Considerata la natura sanzionatoria della disposizione in commento, restano altresì fuori dall'ambito di applicazione della stessa tutte le altre violazioni tributarie da parte dell'Impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice non espressamente menzionate.

La sanzione prevista dalla norma in commento rientra tra quelle Amministrative non tributarie, in quanto non strettamente correlata alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale. Alla stessa pertanto non possono essere applicati i Principi stabiliti dal Dlgs. n. 472/1997.

Nel caso in cui, nei primi mesi di applicazione della norma (e, in ogni caso, non oltre il 30 aprile 2020), l'appaltatore abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali, senza utilizzare per ciascun committente distinte deleghe, al committente non sarà contestata la violazione prevista, connessa all'inottemperanza agli obblighi previsti, a condizione che sia fornita al committente medesimo, entro il predetto termine, la documentazione indicata al paragrafo 4.2 della Circolare n. 1/E in commento.

Obbligo di richiesta del “Durf”: l'Agenzia, seppur in modo confuso, conferma che i Comuni sono esclusi, non essendo soggetti a Ires

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta all'Istanza di Interpello n. 313 del 4 settembre 2020, ha fornito chiarimenti in merito alla natura commerciale dell'attività svolta dal Comune ai fini dell'applicazione, quale “committente”, dell'art. 17-bis del Dlgs. n. 241/1997 (c.d. “Durf”).

Il Comune istante ha chiesto se sia tenuto alle verifiche richieste in ordine al puntuale pagamento, da parte delle controparti contrattuali, delle ritenute effettuate da queste ultime nei confronti dei propri dipendenti, tenuto conto anche di quanto già precisato dalla Circolare n. 1/E del 2020, che ha considerato esclusi dall'ambito di applicazione della norma da ultimo citata gli Enti non commerciali limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta, facendo riferimento, in base al testo normativo, alla definizione di “commercialità” ai fini Ires.

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che l'art. 4 del DL n. 124/2019, convertito con modificazioni dalla Legge n. 157/2019, ha introdotto al Dlgs. n. 241/1997 l'art. 17-bis, secondo cui “i soggetti di cui all'art. 23, comma 1, del Dpr. n. 600/1973, residenti ai fini delle Imposte dirette nello Stato, ai sensi degli artt. 2,

comma 2, 5, comma 3, lett. d), e 73, comma 3, del Tuir, di cui al Dpr. n. 917/1986, 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 artt. 23 e 24 del citato Dpr. n. 600/1973, 50, comma 4 del Dlgs. n. 446/1997 e 1, comma 5, del Dlgs. n. 360/1998, 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 relazione all'ambito soggettivo di operatività della citata norma, come chiarito con la richiamata Circolare n. 1/E del 2020, l'art. 17-bis si applica ai soggetti passivi residenti ai fini delle Imposte sui redditi nel territorio dello Stato. In merito a ciò, si ricorda che le lett. b) e c) dell'art. 73 del Tuir annoverano, tra i soggetti passivi Ires, rispettivamente, gli Enti pubblici (e privati) economici e quelli che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Tra tali soggetti rientrano anche gli Enti pubblici territoriali.

Il successivo art. 74, ricorda l'Agenzia, dispone che tali Enti non sono soggetti all'Ires (comma 1) e che per “i soggetti stessi” non costituiscono esercizio dell'attività commerciale le funzioni statali e, in genere, l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie svolte da enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine (comma 2). L'esclusione ovvero l'esenzione dall'applicazione del Tributo personale riguarda pertanto esclusivamente l'esercizio di funzioni statali e le altre attività svolte in via istituzionale.

Gli Enti non commerciali (pubblici e privati), come chiarito dalla sopra citata Circolare, non sono tenuti alla applicazione dell'art. 17-bis limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta. Tenuto conto che l'art. 17-bis reca una serie di misure in materia di contrasto all'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle ritenute fiscali, prevedendo nuovi adempimenti, a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che abbiano rapporti negoziali comunque denominati, l'Agenzia ha ritenuto infatti corretto che detta previsione debba applicarsi anche nei confronti dei soggetti pubblici quali ad esempio gli Enti territoriali.

Al fine di individuare la natura “commerciale” dell'attività svolta, l'Agenzia ha fatto presente che l'art. 17-bis in commento opera nell'ambito delle disposizioni che disciplinano gli obblighi di sostituzione d'imposta nel reddito di lavoro dipendente e in quello adesso assimilato, nonché in relazione alle correlate Addizionali regionali e comunali. Pertanto, “per ragioni logico-sistematiche”, è dell'avviso che, ai fini dell'applicazione dell'art. 17-bis, il Comune deve verificare la natura commerciale dell'attività svolta, diversa da quella istituzionale, in base alle regole previste ai fini delle Imposte dirette, “a nulla rilevando la natura commerciale ai fini delle Imposta sul valore aggiunto”.

In base al citato Pronunciamento, l'Agenzia parrebbe dunque affermare che, con riferimento alle attività “commerciali” ai fini dell'Ires, anche i Comuni sarebbero soggetti all'obbligo di verifica del “Durf” in quanto sostituti d'imposta.

Fin qui potremmo anche concordare concettualmente con la posizione espressa dall'estensore della Risposta, essendo anche i Comuni sostituti d'imposta. Peccato però che, a differenza di quanto sembra sostenere l'estensore della risposta, il comma 1 del richiamato art. 74 del Tuir esclude soggettivamente i Comuni da Ires, posto che invece il comma 2 non riguarda i Comuni (e gli Enti Locali in generale) ma l'intera platea degli Enti pubblici, “al netto” ovviamente di quelli esclusi soggettivamente da Ires dal comma 1.

Pertanto, non esistendo di fatto attività commerciali svolte dai Comuni ai fini delle Imposte dirette, la norma per tali Enti (e per gli Enti Locali in generale o comunque per tutti gli Enti indicati al comma 1 dell'art. 74 del Tuir, nonché per tutti gli altri Enti Pubblici per le attività indicate al comma 2) non è applicabile, in coerenza con il dettato normativo e con i chiarimenti già forniti con la Circolare n. 1/E del 2020. In altre parole, anche chi qui scrive è dell'avviso che *“per ragioni logico-sistematiche”*, ai fini dell'applicazione dell'art. 17-bis, l'Ente pubblico interessato debba verificare la natura commerciale della propria attività svolta, diversa da quella istituzionale, in base alle regole previste ai fini delle Imposte dirette, *“a nulla rilevando la natura commerciale ai fini delle Imposta sul valore aggiunto”*, ma nel caso in cui tale Ente sia un Ente Locale, detta verifica produrrà certamente esito negativo, posto che tale Ente è pacificamente escluso da Ires dal punto di vista soggettivo, pertanto non svolge in tal senso alcuna attività di natura commerciale. Semmai, l'Agenzia delle Entrate, nella confusa risposta fornita, tra le righe ha chiarito finalmente in modo perentorio quanto da tempo da tutti auspicato (compreso il Comune istante), ossia che non rileva la natura commerciale ai fini Iva delle attività svolte dal Comune.

Esonero dal rilascio del Durf: nel calcolo della soglia del 10% viene conteggiata anche l'Iva fatturata in “split payment” o “reverse charge”

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 53 del 22 settembre 2020, ha fornito chiarimenti in ordine alla possibilità, per l'Impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, ai fini della determinazione della soglia del 10% di cui all'art. 17-bis, comma 5, lett. a), del Dlgs. n. 241/1997, di conteggiare anche l'Iva su fatture di vendita emesse in regime di *“split payment”* (art. 17-ter del Dpr. n. 633/1972) o *“reverse charge”* (art. 17 del Dpr. n. 633/1972).

Al riguardo, l'Agenzia ha ricordato come la sopra citata norma stabilisca che *“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 3anni, 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% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;*
- b) non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad Euro 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza”.*

Con specifico riferimento al requisito di cui alla lett. a), l'Agenzia ha ritenuto che, ai fini del calcolo della soglia del 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi, tra i versamenti, debba essere considerata anche l'Iva relativa alle operazioni rese dalle imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici alla P.A. e ai soggetti ad essa equiparati, obbligati allo *“split payment”*.

Ricordiamo che l'art. 17-ter del Dpr. n. 633/1972, individua comunque nel cedente o prestatore il soggetto su cui ricade il debito di imposta nei confronti dell'Erario, in relazione alle operazioni rese nei confronti di una P.A. o di un soggetto ad essa assimilato ivi indicato. In un'ottica di contrasto ai comportamenti fraudolenti, viene spostato sull'Ente pubblico e sui soggetti assimilati l'obbligo di versare l'Iva. Per le predette ragioni, ai fini del calcolo della *“soglia del 10%”* si computeranno, tra i versamenti delle Imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici, le somme costituenti l'Iva relativa alle operazioni soggette allo *“split payment”*.

Ad analoghe conclusioni ma per ragioni in parte diverse si perviene con riferimento alle operazioni soggette al regime dell'inversione contabile di cui all'art. 17, comma 6, del medesimo Dpr. n. 633/1972, che a sua volta rimanda al comma 5 per le modalità applicative. Come evidenziato nella Circolare n. 14/E del 2015, tale meccanismo *“comporta che gli obblighi relativi all'applicazione dell'Iva debbano essere adempiuti dal soggetto passivo cessionario o committente, in luogo del cedente o del prestatore”* ed è adottato dagli Stati membri *“in deroga alla procedura normale di applicazione dell'Imposta sul valore aggiunto ... (n.d.r. al fine di) contrastare le frodi in particolari settori a rischio, evitando che il cessionario porti in detrazione l'imposta che il cedente non provvede a versare all'Erario”*.

Al pari dello *“split payment”*, è sempre per finalità antifrode che il versamento dell'Imposta oltre che, in questo caso, l'applicazione dell'Imposta sono spostati dall'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice al committente. Di conseguenza, l'Agenzia ha ritenuto che anche l'Iva assolta dal committente in regime di *“inversione contabile”* possa essere ricompresa nei versamenti per il calcolo della soglia del 10%.

***“Durf”*: come calcolare la soglia dei 200.000 Euro da parte degli Enti che svolgono sia attività istituzionale che commerciale ai fini Ires**

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta n. 492 del 21 ottobre 2020, ha fornito chiarimenti in ordine agli obblighi di richiesta del *“Durf”*, di cui all'art. 17-bis del Dlgs. n. 241/1997, da parte degli Enti pubblici che svolgono, sia attività istituzionale che commerciale ai fini delle Imposte dirette, ai fini del calcolo della soglia dei Euro 200.000.

L'Ente istante ha ricordato che, con la Circolare n. 1/E del 2020, l'Agenzia delle Entrate ha considerato esclusi dall'ambito di applicazione di tale norma, quali *“committenti”*, ovvero tenuti alle verifiche richieste in ordine al puntuale pagamento, da parte delle controparti contrattuali, delle ritenute effettuate da queste ultime nei confronti dei propri dipendenti (c.d. *“Durf”*), gli Enti non commerciali (Enti pubblici, Associazioni, Trust, ecc.), limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

Lo stesso istante, in quanto Ente pubblico che svolge anche attività commerciale, è destinatario della disposizione citata relativamente a tale attività per la quale tiene, ai fini fiscali, un apposito bilancio. Al riguardo, i contratti di appalto che vengono conclusi dall'Ente istante, quando sono riferiti all'acquisto di servizi comuni di tipo generale, riguardano sia l'attività istituzionale che quella commerciale.

In tale circostanza, si pone quindi il problema di calcolare la soglia di Euro 200.000 annui richiesta ai fini dell'applicazione del citato art. 17-bis del Dlgs. n. 241/1997.

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che, in base a tale norma, *“... i soggetti di cui all'art. 23, comma 1, del Dpr. n. 600/1973, residenti ai fini delle Imposte dirette nello Stato, ai sensi degli artt. 2, comma 2, 5, comma 3, lett. d), e 73, comma 3, del Tuir, 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 artt. 23 e 24 del citato Dpr. n. 600/1973, 50, comma 4 del Dlgs. n. 446/1997 e 1, comma 5, del Dlgs. n. 360/1998, 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 relazione all'ambito soggettivo di operatività della citata norma, come chiarito con la Circolare n. 1/E del 2020, la stessa si applica ai soggetti passivi residenti ai fini delle Imposte sui redditi nel territorio dello Stato. Gli Enti non commerciali (pubblici e privati), come chiarito dalla citata Circolare, non sono tenuti all'applicazione della norma, limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta. Affinché la norma trovi applicazione è necessario inoltre che il contratto di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati siano *“caratterizzati da un prevalente utilizzo di manodopera”*.

Con riferimento al concetto di *“prevalenza”*, sempre con la Circolare n. 1/E del 2020 è stato precisato che occorre fare riferimento al rapporto tra la retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato (numeratore) e il prezzo complessivo dell'opera o dell'opera e del servizio nel caso di contratti misti (denominatore).

Inoltre, non si applica la norma qualora le Imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici comunichino al committente che *“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% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle Dichiarazioni medesime”*.

Al riguardo l'Agenzia, sempre con la solita Circolare richiamata, ha precisato che per verificare tale requisito si farà riferimento al rapporto tra i complessivi versamenti effettuati tramite Modello “F24” per tributi, contributi e premi assicurativi Inail, al lordo dei crediti compensati, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le Dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio (numeratore) e i ricavi o compensi complessivi risultanti dalle Dichiarazioni presentate nel medesimo triennio (denominatore).

Infine, l'Agenzia ha osservato che l'art. 144 del Tuir, disciplinante la determinazione dei redditi degli Enti non commerciali residenti, al comma 4 dispone tra l'altro che *“le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi”*.

Nell'ipotesi quindi di contratti *“promiscui”* (come nel caso di specie), ovvero di contratti di appalto riferiti all'acquisto di servizi generali, comuni sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale, ai fini del calcolo della soglia di Euro 200.000 annui, l'Agenzia ha chiarito che l'art. 17-bis trova applicazione *“qualora il rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi relativi all'attività commerciale (numeratore) e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (denominatore), moltiplicato per il costo annuo pattuito per l'affidamento all'Impresa del compimento di servizi generali funzionali, sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale, risulti di importo complessivo superiore ad Euro 200.000. Tale rapporto va determinato con riferimento ai ricavi del periodo d'imposta precedente a quello di inizio di esecuzione del contratto promiscuo. Resta fermo che, al superamento della soglia come sopra determinata, gli obblighi previsti dall'art. 17-bis in esame si applicheranno con riferimento all'intero contratto”*.

Con riferimento ai Comuni, approfittiamo per ricordare la recente Risposta n. 313 del 4 settembre 2020, nella quale l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che il Comune deve verificare la natura commerciale dell'attività svolta, diversa da quella istituzionale, in base alle regole previste ai fini delle Imposte dirette, *“a nulla rilevando la natura commerciale ai fini delle Imposte sul valore aggiunto”*.

A commento di tale precisazione avevamo rilevato che l'art. 74, comma 1, del Tuir, esclude soggettivamente i Comuni da Ires, posto che invece il comma 2 non riguarda i Comuni (e gli Enti Locali in generale) ma l'intera platea degli Enti pubblici, "*al netto*" ovviamente di quelli esclusi soggettivamente da Ires dal comma 1.

Pertanto, non esistendo di fatto attività commerciali svolte dai Comuni ai fini delle Imposte dirette, l'art. 17-*bis* per tali Enti (e per gli Enti Locali in generale o comunque per tutti gli Enti indicati al comma 1 dell'art. 74 del Tuir, nonché per tutti gli altri Enti pubblici per le attività indicate al comma 2), non risulta a nostro avviso applicabile, in coerenza con il dettato normativo e con i chiarimenti già forniti con la Circolare n. 1/E del 2020.

Riportando tali considerazione al caso dei contratti "*promiscui*", per un Comune si tratta di contratti riferiti, in parte alla propria sfera istituzionale, in parte a quella commerciale ma ai soli fini dell'Iva, non delle Imposte dirette, pertanto l'Ente Locale non sarà interessato all'obbligo di richiesta del "*Durff*" e questo nemmeno con riferimento all'attività commerciale, risultando dunque inutile (in quanto impossibile da adottare) la procedura indicata dall'Agenzia delle Entrate nella Risposta n. 492 in commento, in precedenza illustrata.