

Roma, 22 gennaio 2020

CIRCOLARE N. 2/2020

Prot. 11/2020
Sez. II/1

**A TUTTI GLI ISTITUTI ASSOCIATI
LORO SEDI**

Oggetto: Prime precisazioni dell’Agenzia delle Entrate sull’applicazione delle ritenute Irpef nella filiera degli appalti

Come già riportato nella Comunicazione agli Associati “Art. 17 bis Dlgs 241/1997” del 3 gennaio us, (all.1) **dal 1 gennaio 2020**, a seguito dell’entrata in vigore del nuovo art.17 bis del D.l. 9/7/1997 n. 241, i soggetti che affidano il compimento di una o più opere o servizi, (i) **di importo complessivo annuo superiore a 200 mila euro** ad una impresa tramite contratti di appalto, sub appalto etc, caratterizzati da: (ii) **prevalente utilizzo di manodopera** (iii) **presso le sedi di attività del committente** (iv) **con l’utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest’ultimo o ad esso riconducibili in qualsiasi forma,** sono tenuti a richiedere all’impresa appaltatrice (che a sua volta è obbligata a rilasciarla) copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute fiscali operate sulle retribuzioni dei lavoratori impiegati direttamente nei servizi affidati dal committente. Nel caso in cui l’impresa appaltatrice o subappaltatrice non ottemperi all’obbligo di cui sopra, 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 fino alla concorrenza del 20% del valore complessivo del servizio, ovvero per un importo pari all’ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati della documentazione trasmessa, dandone comunicazione entro 90 giorni all’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate territorialmente competente.

Il testo della norma ha generato molteplici dubbi interpretativi, ai quali ha parzialmente posto rimedio l’Agenzia delle Entrate con chiarimenti che vengono presi in esame nella presente circolare.

Prima di approfondire la posizione dell’Agenzia dell’Entrate appare però opportuno sottolineare come, per quanto riguarda il nostro settore, risulterà dirimente chiarire quale sarà l’orientamento dei competenti uffici circa l’interpretazione dell’art. 17 bis, nella parte in cui prevede quale presupposto di operatività della norma che nell’esecuzione dell’appalto **vi sia prevalenza di manodopera con l’utilizzo di beni strumentali del committente.**

L'utilizzo della preposizione "con" porterebbe ad affermare che l'utilizzo di tali beni configuri una delle condizioni essenziali perché scattino gli obblighi e le responsabilità di cui all'art. 17 bis: in base a questa interpretazione (che allo stato appare la più corretta) **l'art 17 bis (ed i relativi obblighi per committente ed appaltatore)** non si applicherà in tutti i casi in cui, pur in presenza delle altre condizioni essenziali previste dall'art. 17 bis, sopra richiamate, **i dipendenti dell'appaltatore per eseguire la loro prestazione non facciano uso di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualsiasi forma.**

Questa interpretazione "riduttiva" ma conforme alla legge, circoscriverebbe, nel nostro settore, a pochi e specifici servizi il campo di applicazione dell'art 17 bis, sollevando così le nostre imprese ed i loro committenti da adempimenti burocratici e responsabilità. Certamente, rimarrebbero fuori dal campo di applicazione della norma i contratti d'appalto aventi ad oggetto i c.d. servizi di vigilanza ispettivi e di intervento su allarme, posto che di norma in questi casi il personale non fa alcun uso di beni strumentali forniti dal committente, mentre una applicazione residuale della norma potrebbe riguardare i contratti relativi a servizi di presidio fisso, sia svolto da GPG che da personale inquadrato nei servizi fiduciari. Per queste tipologie di servizi non è infatti raro che il personale si avvalga per l'esplicazione della sua attività di beni strumentali di proprietà del committente, quali possono essere ad esempio centralini telefonici, sistemi di controllo e registrazione accessi, monitor e telecamere etc.

Stante le peculiarità delle attività svolte, la nostra Associazione sta quindi predisponendo uno specifico interpello ai competenti Uffici, al fine di ottenere chiarimenti sugli aspetti sopra evidenziati.

Fatta questa premessa riguardante il nostro settore, si riportano di seguito i primi chiarimenti pervenuti da parte dell'Agenzia delle Entrate su ulteriori problematiche di ordine generale relative all'interpretazione della norma.

Determinazione della "soglia" dei 200 mila euro.

Uno dei primi problemi interpretativi riguardava la corretta determinazione della "soglia" di euro 200 mila; non era infatti chiaro se tale soglia doveva intendersi cumulativa, e quindi riferibile anche a più servizi affidati dallo stesso committente nel corso dell'anno, oppure doveva intendersi come riferita ad una sola opera o servizio che superava tale limite.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il limite di 200 mila euro è da intendersi **cumulativo**, con riferimento all'importo annuo dei servizi affidati alla singola impresa. Quindi, **il superamento di detta soglia può riferirsi anche alla somma dell'importo dei singoli contratti affidati nel corso dell'anno dallo stesso committente**; in caso di superamento della soglia, la disciplina di cui all'art 17 bis si applica a tutti i servizi affidati dallo stesso committente nel corso dell'anno, se ancora in essere al momento del superamento della soglia e non solo a quello che ha determinato il superamento del limite dei 200.000 euro.

Cause di esclusione con riferimento ai requisiti dell'impresa che effettua i servizi.

La lettera a), comma 5, dell'art 17 bis del D.lgs. n.241/1997 prevede l' esclusione dalla disposizione di legge sopra richiamata in favore dell' impresa appaltatrice che compri:

- a) un requisito di attività almeno triennale;
- b) l'effettuazione di versamenti di imposta nell'ultimo triennio per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi e compensi risultante dalle dichiarazioni medesime.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la *ratio legis* del provvedimento consiste nell'esentare dal meccanismo di controllo gravante sui committenti solo i rapporti contrattuali instaurati con i contribuenti considerati affidabili e solvibili e a tale scopo sono state individuate le condizioni di cui a lettera a) e b), che devono sussistere congiuntamente. Per quanto riguarda il rispetto della soglia del 10% dei versamenti rispetto all'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati, l'Agenzia delle entrate ha "accolto" una interpretazione estensiva, precisando che i versamenti eseguiti in conto fiscale, non riguardano esclusivamente le imposte sui redditi, ma qualsivoglia somma versata con il modello F24, ivi compreso, ad es: Iva, ritenute fiscali, contributi previdenziali. Inoltre, è previsto al comma 6 della norma che l'impresa appaltatrice potrà comprovare il possesso dei requisiti sopra richiamati richiedendo all'Agenzia dell'entrate, con procedura operativa ancora da definire, il rilascio di una sorta di "Durc fiscale", il cui rilascio sarà subordinato alla sussistenza dei requisiti sopra richiamati in capo all'impresa richiedente.

Controllo del Committente sulle ritenute sugli appalti.

Il nuovo art. 17 bis del D.lgs 241/1997 pone in capo al committente una vera e propria funzione di controllo sul corretto versamento da parte della impresa appaltatrice o sub appaltatrice, circa la determinazione ed il versamento delle ritenute relative ai dipendenti impiegati nell'appalto. Dubbi interpretativi erano sorti con riferimento alle deleghe di pagamento modello F24, e cioè se le stesse dovessero essere compilate e prodotte dalla impresa appaltatrice per ogni singolo dipendente impiegato nell'appalto, a dimostrazione del corretto pagamento delle ritenute per i lavoratori impiegati nel servizio, oppure risultasse sufficiente un collegamento all'elenco nominativo dei dipendenti, da consegnare a cura dell'appaltatore al committente.

Sul punto, è intervenuta a chiarimento l'Agenzia entrate con la risoluzione n. 109/E del 24 dicembre 2019 (doc.2) con la quale è stato precisato che i versamenti possono essere effettuati cumulativamente per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente. In questo caso l'impresa appaltatrice potrà compilare un solo modello F24 per ciascun committente, utilizzando il codice identificativo "09" istituito con la citata risoluzione.

La risoluzione sopra citata risolve però solo in parte la problematica, posto che sono tutt'altro che rari i casi nei quali lo stesso lavoratore è impiegato, anche nello stesso turno lavorativo giornaliero, presso più committenti, con le conseguenti difficoltà del caso nel parcellizzare le ritenute IRPEF in relazione alle ore prestate presso il singolo committente.

Avv. Giovanni Pollicelli



Allegati:

- 1) Comunicazione agli Associati: “Art. 17 bis Dlgs 241/1997” del 3 gennaio 2020
- 2) Agenzia entrate. Risoluzione n. 109/E del 24 dicembre 2019

Assiv

Da: Assiv
Inviato: venerdì 3 gennaio 2020 11:54
A: Assiv
Oggetto: Comunicazione agli Associati: art. 17 bis Dlgs 241/1997
Allegati: AGENZIA DELLE ENTRATE 1.pdf; COMMENTI E.MASSI.2.pdf

Contr. completamento: Completare
Stato contrassegno: Contrassegnato

Gentile Associato,

a seguito dell'approvazione definitiva del Decreto Fiscale, collegato alla legge di bilancio 2020, è entrata in vigore, a decorrere dal 1 gennaio 2020, **la versione definitiva dell'art.17 bis del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, avente ad oggetto "Ritenute e compensazioni in appalti e sub appalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto della illecita somministrazione di manodopera"**, oggetto di nostra precedente circolare.

La formulazione normativa, anche nella versione definitiva, pone sia a carico delle imprese erogatrici di servizi in regime di appalto che dei committenti, una serie di adempimenti burocratici e amministrativi particolarmente impegnativi: riteniamo quindi utile in questa prima fase allegare un autorevole approfondimento sul tema, redatto dal Dr. E. Massi pubblicato sul sito web Generazione Vincente (doc.1), nonché la Risoluzione nr. 108 dell'Agenzia dell'Entrate in data 23 dicembre 2019 (doc.2), che fornisce i primi orientamenti dell'A.E. in merito a tali disposizioni.

In particolare, si sottolinea come a parere dell'Agenzia delle Entrate " la previsione normativa trovi applicazione con riferimento alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio (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**".

Cordiali saluti

Avv. Giovanni Pollicelli



Via Sistina, 23
00187 Roma
Tel. +39 06.42012400
Fax +39 06.42012406

RISOLUZIONE N. 108



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 compensazione*".¹

Il comma 2 prevede, altresì, che "*Al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, entro i*

¹ Salvi i casi di esonero previsti dal comma 5.

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)

Home » Editoriale » Committenti: cambiano le norme sulle ritenute Irpef della filiera [E.Massi]

Committenti: cambiano le norme sulle ritenute Irpef della filiera [E.Massi]

Nei casi di affidamento di un'opera o di un servizio, appalto o subappalto il committente è tenuto a versare le ritenute IRPEF sui redditi di lavoro. La novità è prevista dal decreto fiscale, collegato alla legge di Bilancio 2020, con l'obiettivo di combattere l'evasione fiscale



20/12/2019



Eufranio Massi

1677



L'art. 4 del D.L. n. 124/2019 ha sollevato, tra gli operatori numerose critiche e la Camera, in sede di conversione, avvenuta con il voto di fiducia, ha modificato radicalmente il testo originario: si ha motivo di ritenere che, ormai, pur dovendo passare all'esame del Senato, la norma definitiva sia questa, anche perché l'Esecutivo, ten conto dei tempi ravvicinati per la conversione, chiederà l'approvazione con una nuova richiesta di fiducia.

Fatta questa breve premessa, passo, ora, ad esaminare il nuovo testo che sostituisce "in toto" quello precedente e che, in un certo senso, mantenendo una serie di adempimenti, restringe il campo di applicazione, "rovesciando" la titolarità degli obblighi relativi al versamento delle imposte che viene attribuita alle imprese che hanno ottenuto le commesse.

Prima di entrare nel merito delle novità introdotte mi preme sottolineare come la data di entrata in vigore delle stesse resti sempre la stessa: 1 gennaio 2020, con i nuovi adempimenti che entreranno in vigore dal 17 febbraio successivo (il 16 è domenica), data ultima per il versamento delle ritenute IRPEF relative al mese precedente.

Con l'art. 17-bis inserito nel "corpus" del D.L.vo n. 241/1997 si afferma che i soggetti individuati dall'art. 23, comma 1, del DPR n. 600/1973 (Pubbliche Amministrazioni, imprese ed aziende commerciali, persone fisiche che esercitano atti e professioni, ecc.) che affidano il compimento di una o più opere o servizi di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro, attraverso contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, caratterizzati da un uso prevalente di manodopera (c.d. "labour intensive") 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 alle imprese della filiera che, peraltro, sono obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di versamento IRPEF (comprese le addizionali comunali e regionali) relative ai lavoratori direttamente impiegati nella esecuzione dell'opera e del servizio. Il versamento viene operato dalle imprese della filiera (appaltatrici, subappaltatrici, ecc.) con deleghe distinte per ciascun committente, senza alcuna possibilità di compensazione di natura tributaria o contributiva.

A scanso di equivoci, sorti impropriamente nel corso del dibattito parlamentare per un uso non consono della terminologia, va chiarito che le nuove disposizioni non si applicano alla somministrazione di personale, ove i lavoratori vengono inviati in missione dalle Agenzie per il lavoro presso l'utilizzatore e sono sottoposti al potere direttivo di quest'ultimo e dove non si può, assolutamente, parlare delle tipologie contrattuali oggetto di attenzione da parte del Legislatore.

Il testo merita alcuni chiarimenti partendo dalla constatazione che vengono messi a carico del committente una serie di oneri burocratici che, in ultima analisi, dovrebbero competere all'Amministrazione finanziaria. Il committente è sempre più responsabilizzato, in quanto destinatario finale dell'opera o del servizio appaltato: se si prendono in esame anche altri aspetti della normativa (e mi riferisco, per il settore privato, all'art. 29 del D.L.vo n. 276/2003 e per quello pubblico al c.d. "codice degli appalti", nonché alle altre disposizioni che si rinvergono nel codice civile), ci si rende conto come tale responsabilità (peraltro, non nuova nel nostro ordinamento, sol che si pensi all'art. 35 del D.L. n. 233/2006, successivamente abrogato), si affianchi a quella per le rivendicazioni economiche dei lavoratori della filiera, senza possibilità di escussione, entro i due anni successivi alla fine dell'appalto ed a quella contributiva, solidale, soggetta alla prescrizione quinquennale come, da ultimo, ci hanno ricordato, nel corso del 2019, sia la Corte di Cassazione che l'Ispettorato Nazionale del Lavoro.

Queste, a mio avviso, sono le prime domande alle quali occorre fornire una risposta:

- 200.000 euro è il valore annuo dei servizi o delle opere realizzate: qui dovrà essere chiarito se il valore si riferisce, come sono portato a credere, ai lavori commissionati nell'anno civile (1 gennaio – 31 dicembre) o ad un periodo di 365 giorni (anno solare);
- Il Legislatore parla di utilizzo prevalente di manodopera: di conseguenza si riferisce ai c.d. appalti "labour intensive" restringendo, nella sostanza, il campo di applicazione alla logistica, alla ristorazione aziendale, alle

pulizie, alla grande distribuzione, all'edilizia, alla macellazione o alle attività legate all'agricoltura in presenza di alcuni picchi di attività;

- Il Legislatore dopo aver parlato al comma 1 dell'art. 17-bis dei contratti di appalto, di subappalto, di affidamento a soggetti consorziati afferma che la disposizione si applica anche ai rapporti negoziali comunque denominati. Di cosa si tratta? A mio avviso, nell'ottica di un decentramento produttivo realizzato all'interno dell'azienda, si sono voluti ricomprendere anche contratti di esternalizzazione dell'attività, comunque denominati, che presentano le caratteristiche oggettive individuate dalla norma. In un certo senso, si realizza quanto affermato dalla Corte Costituzionale, per altri fini, con la sentenza n. 254/2017 che riassume nella normativa della responsabilità solidale degli appalti ex art. 29 del D.L.vo n. 276/2003 anche tipologie contrattuali di altra denominazione;
- Altro limite che va considerato riguarda il luogo ove si svolgono le opere ed i servizi commissionati: la norma parla di sede del committente, cosa che, ovviamente, ricomprende sia il cantiere, che l'unità produttiva, anche decentrata, che le pertinenze. Da ciò ne consegue che sono da considerare estranee al dettato normativo, le attività commissionate che non si svolgono in tale ambito (si pensi a contratti di appalto, anche di volume economico considerevole, che vengono svolte ben lontane dal perimetro aziendale);
- Utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o riconducibili allo stesso in qualunque forma: è questa una condizione essenziale. Ricordo che l'art. 29 del D.L.vo n. 276/2003 impone all'appaltatore l'organizzazione dei mezzi in relazione alle esigenze dell'opera e del servizio dedotti in contratto. Da ciò discende la possibilità che lo stesso si avvalga, legittimamente, di attrezzature del committente in quanto perché, ad esempio, sprovvisto di una macchina particolare. Ebbene una utilizzazione anche parziale di mezzi del committente (magari, ceduti in comodato d'uso) fa sì che l'esternalizzazione dell'attività accompagnata dagli altri elementi riportati nelle lettere a), b) e c), rientri nella casistica individuata dal Legislatore. Ovviamente, ci potrebbero essere alcuni casi-limite (ad esempio, coltelli per la macellazione di esclusiva proprietà della impresa appaltatrice) rispetto ai quali sarà opportuno che l'Amministrazione finanziaria fornisca chiare direttive;
- Le copie delle deleghe di versamento riguardano tutti i lavoratori impiegati direttamente nell'opera o nel servizio commissionato a prescindere che gli stessi siano stati impiegati con un rapporto di natura subordinata od autonoma come, ad esempio, una collaborazione. Ovviamente, ciò prescinde dal fatto che, magari, successivamente, controlli da parte degli organi ispettivi possano contestare la genuinità di alcune tipologie contrattuali.

Ma come avviene il riscontro dei pagamenti e, soprattutto, il committente in che modo dovrà operare?

Entro i cinque giorni successivi a quello di scadenza del versamento (di regola, il 16 del mese successivo a quello cui si riferiscono i pagamenti), le imprese appaltatrici, affidatarie e quelle subappaltatrici (queste ultime anche all'azienda appaltatrice) trasmettono (è consigliabile che ciò avvenga attraverso posta elettronica certificata) al committente copia delle deleghe di versamento ed un elenco nominativo di tutti i lavoratori, con relativo codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nella esecuzione dell'opera o dei servizi commissionati, con il dettaglio delle ore lavorate, l'ammontare della retribuzione corrisposta collegata a tale prestazione ed il dettaglio delle ritenute fiscali operate nei confronti dei singoli lavoratori, con indicazione separata di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Qui si pongono alcune questioni che possono così sintetizzarsi:

- La formulazione normativa impone un pesante onere alle imprese che hanno avuto commissionati i lavori che, sicuramente, andrà a riflettersi anche sui professionisti ai quali, ad esempio, hanno delegato le incombe relative alle paghe. Tutti i mesi, entro i cinque giorni successivi a quello dei versamenti dovranno effettuare serie di operazioni che si presentano particolarmente impegnative. Ovviamente, come vedremo più in dettaglio tra un attimo, una serie di adempimenti burocratici graveranno sui committenti: il discorso riguarda anche le Pubbliche Amministrazioni che, di solito, sono le più restie ad accettare i cambiamenti normativi avendo difficoltà

di "riposizionamento immediato" a fronte di nuovi obblighi. L'apparato sanzionatorio, in caso di omissione, riguarda anche i soggetti pubblici, con evidenti profili di responsabilità amministrativa ed erariale per i Dirigenti preposti;

- Le ritenute IRPEF si riferiscono alle retribuzioni corrisposte nel mese precedente: esse dovranno essere "parcellizzate" in relazione alle ore prestate presso il singolo committente se il lavoratore viene utilizzato presso più appalti (si pensi, ad esempio, alle pulizie, alla logistica, alle imprese di installazione, all'edilizia) con prevedibili conseguenze di natura operativa di un certo spessore. La disciplina fiscale delle retribuzioni è, infatti, regolamentata per una applicazione come cumulo mensile. C'è, inoltre, una questione non secondaria: la impossibilità di compensazione con altri crediti (ad esempio, quelli di natura contributiva) sottrae liquidità alle aziende e ciò, alla lunga, potrebbe creare problemi di approvvigionamento delle risorse. Ovviamente, il fatto che vengano trasmessi nomi, codici fiscali, retribuzioni e ritenute IRPEF non viola la c.d. "privacy", essendo un obbligo che discende direttamente, da un adempimento legislativo;
- Il committente, a mio avviso, non potrà limitarsi a fare un mero controllo burocratico ma dovrà verificare, come vedremo, la congruità dei versamenti, atteso che, in caso di insufficienza degli stessi dovrà comunicare la cosa all'Agenzia delle Entrate e sospendere i pagamenti maturati. In tale attività di controllo il committente, che è a capo della filiera produttiva, non dovrà dimenticare che, per altri versi, è responsabile solidalmente sia per le eventuali rivendicazioni economiche che i lavoratori della filiera potrebbero rivendicare direttamente nei suoi confronti, senza alcuna possibilità di escussione del "vero" datore di lavoro, che per la parte contributiva. Dico questo perché in molte realtà la retribuzione corrisposta ai lavoratori, seppur formalmente uguale a quella prevista dal CCNL, è, in realtà, composta in parte da "indennità di trasferta", sulla quale non gravano né l'IRPEF, né i contributi, senza che questo istituto sia stato mai utilizzato, in quanto i dipendenti vengono, sempre, utilizzati nella esecuzione dell'appalto. A mio avviso, la questione della congruità dei versamenti si potrebbe incrociare con una qualche forma di verifica sia del CCNL effettivamente applicato (occorrerebbe esaminare se viene applicato un contratto collettivo di settore "poco rappresentativo" ed, anche, se quelle persone indicate come occupati nella realizzazione dell'opera e del servizio per un determinato numero di giorni o di ore, lo abbiano fatto effettivamente).

Il comma 3 del nuovo art. 4 pone una serie di ulteriori questioni non secondarie.

Qualora il committente alla data ultima di ricezione della documentazione (ossia, cinque giorni dopo quello di scadenza dei versamenti) non abbia ricevuto le deleghe di pagamento e tutte le informazioni relative ai lavoratori impiegati nelle opere e nei servizi commissionati o, dall'esame della documentazione prodotta risulti un omesso od insufficiente versamento delle ritenute fiscali, deve sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dalla impresa appaltatrice od affidataria fino ad un massimo del 20% del valore complessivo o per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate. Contemporaneamente, entro i novanta giorni successivi, deve informare l'Agenzia delle Entrate competente per territorio.

Il Legislatore si preoccupa, altresì, di bloccare ogni azione esecutiva delle imprese della filiera finalizzate al soddisfacimento del credito: tale "stop" cessa nel momento in cui viene onorato il debito con il fisco, attraverso il versamento delle ritenute.

Sotto l'aspetto prettamente operativo, correlato alle conseguenze dei rapporti economici tra le imprese, con riflessi sul personale dipendente, ritengo opportuno segnalare alcune possibili criticità, legate al fatto che questa interruzione forzata dei pagamenti (espressamente prevista dalla norma e la cui inottemperanza potrebbe generare pesanti sanzioni a carico del committente) potrebbe avere effetti sul personale dipendente dalle imprese di (mancati pagamenti delle retribuzioni o forti ritardi nella corresponsione), generando una sorta di "corto circ

Ma, quali sono le conseguenze relative ad un comportamento inerte od omissivo del committente?

La risposta la fornisce il comma 4 laddove si afferma che il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice, o affidataria o subappaltatrice per le violazioni degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute o di corretta esecuzione delle stesse, senza alcuna possibilità di compensazione.

Provo a sottolineare le questioni che sono sottintese a tale formulazione.

Il committente viene sanzionato, come i soggetti obbligati, per omessa od incompleta vigilanza: qui, per comprendere il regime sanzionatorio, occorre richiamare il titolo II del D.L.vo n. 471/1997 ove sono diverse le disposizioni da tenere in considerazione.

L'art. 13 stabilisce che chi non esegue in tutto o in parte i versamenti fiscali dovuti alle scadenze previste dalla norma, viene punito con una sanzione amministrativa pari al 30% per ogni importo non versato, anche quando, a seguito di controlli materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza da detrarre.

L'art. 14 afferma, inoltre, che chi non esegue in tutto o in parte le ritenute è soggetto ad una sanzione amministrativa pari al 20% dell'ammontare non trattenuto.

L'art. 15 sancisce la punibilità correlata alla incompletezza dei documenti che non contengano tutti gli elementi necessari per la identificazione sia del soggetto che li esegue che la sua imputazione: l'importo è compreso tra 100 e 500 euro: ricordo, inoltre, che la mancata esecuzione delle deleghe, è punita con una sanzione di 1.000 euro per ciascuna delega.

Da quanto appena detto scaturisce un dato: il committente non dovrà, soltanto, limitarsi ad un mero riscontro burocratico (ho ricevuto, entro la data stabilita le deleghe di versamento e, quindi, sono a posto) ma dovrà ricontrollare tutti i conteggi effettuati dalle imprese della filiera, per non essere soggetto, lui stesso, a pesanti sanzioni amministrative: di qui la necessità adattare, sollecitamente, i processi gestionali per i controlli generali previsti dalle nuove disposizioni.

Ma, c'è una strada per fare in modo che il committente sia "sgravato" da tali oneri?

Sì, questa esiste ed è delineata al comma 5.

Se le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici comunicano al committente, allegando la certificazione rilasciata dalla Agenzia delle Entrate, di essere in possesso di alcuni requisiti essenziali, gli oneri del committente vengono meno. Essi fanno riferimento:

- Al fatto che risultino in attività da almeno tre anni, che siano in regola con gli obblighi dichiarativi e che abbiano eseguito nel corso dei periodi di imposta alle quali 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 dei compensi risultanti dalle dichiarazioni;
- Al fatto che non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti riscossione relativi all'IRPEF, all'IRAP, ed alle ritenute ed ai contributi previdenziali non superiori a 50.000 € per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti o non vi siano provvedimenti di sospensione, con la sola eccezione di somme oggetto di piani di rateazione in corso.

La disposizione necessita di alcuni chiarimenti ed osservazioni.

Essa ha, a mio avviso, l'obiettivo di responsabilizzare, indirettamente, i committenti nella scelta delle imprese della filiera: se non volete avere problemi, sembra affermare il Legislatore, scegliete imprese affidabili. Il discorso ha una sua logica in settori ove la presenza aggressiva di società, anche cooperative, di dubbia origine che, sovente, "nascono e muoiono" in un breve periodo, è presente in settori critici come, ad esempio, la logistica, la macellazione o l'edilizia.

Il presupposto per la piena agibilità del comma 5 è rappresentato dal rilascio da parte dell'Agenzia delle Entrate alla impresa richiedente (comma 6) di una sorta di "DURC fiscale", la cui validità è di quattro mesi dall'emanazione: esso scaturisce dalla sussistenza contemporanea di entrambi i requisiti sopra evidenziati.

Le criticità per ottenere la certificazione possono essere evidenti in alcune ipotesi come quella di un'azienda che, pur costituita da almeno tre anni, risulti in perdita per situazioni legate ad una fase di mercato negativa o come quella di un'impresa che abbia poche ritenute e che sia già soggetta allo "split payment").

C'è, poi, una criticità che si evidenzia sulla condizione riportata nella lettera b): se le imprese interessate hanno impugnato in giudizio l'esecutività di un provvedimento e la relativa cartella esattoriale superiore a 50.000 euro e non hanno ottenuto la sospensiva dal giudice, non potranno fruire della certificazione ed i committenti non saranno "sgravati" dai loro oneri.

Il comma 7 attribuisce al Direttore dell'Agenzia delle entrate la possibilità di individuare, con proprio provvedimento, ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni relative alle deleghe di versamento ed ai dati dei lavoratori interessati direttamente nella esecuzione delle opere e dei servizi.

Il comma 8 stabilisce un principio al quale si è già fatto cenno in questa riflessione: le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici non possono avvalersi della compensazione relativa ai contributi previdenziali ed assistenziali, nonché ai premi assicurativi obbligatori maturati, nel corso della durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale impiegato direttamente nell'opera e nei servizi commissionati.

Da ultimo, il Legislatore, inserendo la lettera a-quinquies nel "corpus" dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 ha affermato che "alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a quater) effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma", trova applicazione il c.d. "reverse charge" per l'IVA. La norma non si applicherà nei confronti della Pubblica Amministrazione e degli Enti e società individuati dall'art. 11-ter (soggetti al regime dello "split payment") e delle Agenzie per il Lavoro. La disposizione non è, però, di immediata applicazione in quanto è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione Europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ex art. 395 della Direttiva 2006/12/CE sugli aiuti di Stato, del Consiglio, del 28 novembre 2006.

In attesa della autorizzazione di Bruxelles s può affermare che il campo di applicazione del "reverse charge" per l'IVA è quello che è stato oggetto delle novità introdotte dal Legislatore sulle deleghe di pagamento delle ritenute fiscali: cambia il limite quantitativo, nel senso che la disposizione si applicherà non soltanto alle imprese un volume commissionato superiore a 200.000 euro all'anno, ma anche alle aziende che sono sotto tale soglia.

RISOLUZIONE N. 109/E



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
firmato digitalmente