



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF194

**INFO FISCO**

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del

**dott. Andrea Cirrincione**

[www.redazionefiscale.it](http://www.redazionefiscale.it)

Pag. 1 / 12

<b>OGGETTO</b>	<b>DL FISCALE - APPALTI – ACCENTRAMENTO RITENUTE E REVERSE CHARGE</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART.4, DL 124/2019 (Collegato alla legge di Bilancio 2020)
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>30/10/2019</b>

***Sintesi:** il Collegato fiscale introduce un nuovo regime di “accentramento” del versamento delle ritenute fiscali sui lavoratori impiegati in un appalto. In particolare, a decorrere dal 1° gennaio 2020*

- *il versamento delle ritenute fiscali dei dipendenti di appaltatori/subappaltatori impiegati in un appalto di servizi/subforniture per conto del committente (limitatamente alla quota maturata nell'ambito dei lavori)*
- *dovrà essere effettuato dal committente stesso in nome e per conto degli appaltatori/subappaltatori*
- *questi ultimi dovranno mettere a disposizione del committente la relativa provvista, oltre a fornirgli una serie di informazioni necessarie a verificare la correttezza degli importi da versare.*

*Le sanzioni (anche penali) si applicano al soggetto che non ha correttamente proceduto a tali adempimenti. Inoltre, non sarà ammesso versare in compensazione i contributi Inps/Inail relativi ai medesimi dipendenti. l'introduzione del reverse charge ai contratti di appalto di servizi caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con utilizzo di beni strumentali di quest'ultimo, o a questi riconducibili; l'entrata in vigore è subordinata ad apposita autorizzazione UE.*

#### **RITENUTE E COMPENSAZIONI IN APPALTI E SUBAPPALTI (art.4)**

Al fine di contrastare il fenomeno dell'omesso versamento di ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente, l'art.4 del DL 124/2019 (cd. “Decreto Collegato alla Legge di Bilancio 2020”), introduce:

→ **a decorrere dal 1° gennaio 2020**

→ **un regime di versamento “accentrato” sul committente delle ritenute fiscali dei dipendenti:**

- impiegati da un'impresa appaltatrice o sua subappaltatrice,
- nel compimento di un'opera o di un servizio.

**Nota:** a partire dal 2006 (art. 35 c. 28 DL 223/2006, cd. “Decreto Bersani”), il legislatore aveva più volte tentato di seguire la strada della responsabilità solidale tra committente ed appaltatori, talvolta introducendo un esimente correlata al controllo di quest'ultimo sul primo.

Tale strada era stata interrotta dal D.lgs 175/2014 (cd. “Decreto semplificazioni”).

**Dal 2020** viene introdotto un meccanismo di accentrimento in capo al committente degli oneri (con effetti analoghi alla responsabilità solidale); sarà quest'ultimo (ove sostituto d'imposta) a dover procedere:

- al versamento delle ritenute fiscali relative ai dipendenti degli appaltatori e subappaltatori impiegati nello svolgimento dei servizi per il committente stesso,
- prevedendo un'articolata disciplina di obblighi informativi reciproci e relative scadenze, la cui mancata osservanza può comportare la piena responsabilità per:

- ✓ gli omessi o tardivi versamenti del committente
- ✓ o, a seconda dei casi, può mantenerla per intero in capo ad appaltatori e subappaltatori

La disposizione richiede un Provvedimento attuativo solo limitatamente ad alcuni aspetti operativi.

#### **EVOLUZIONE TEMPORALE DELLA RESPONSABILITA' SOLIDALE**

	04/07/06	03/06/08	29/04/12	12/08/12	13/12/14		01/01/20
NO Resp. solid.	Prevista la Resp. solidale che tuttavia, non entra in vigore	Resp. Solidale quale responsabilità "oggettiva" (senza limitaz.) per ritenute e contributi previdenz.	Resp. Solidale per ritenute ed Iva entro 2 anni da fine lavori con esimente del "controllo"	Resp. Solidale nel limite del corrispett. ed esimente del controllo adempimenti per ritenute ed Iva	D.lgs. 175/2014: è soppressa la responsabilità solidale	NO Resp. solid.	DL 124/2019: nuovo meccanismo di versamento "accentrato" sul committente

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 – Email: [info@redazionefiscale.it](mailto:info@redazionefiscale.it)

## RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL COMMITTENTE CHE PERMANE

Si noti che permane in vigore la **responsabilità solidale del committente** per quanto attiene:

- le retribuzioni
- ed i contributi previdenziali/assistenziali

dei lavoratori impiegati dall'appaltatore/subappaltatori, prevista dall'art. 29 Dlgs 276/2003 (legge Biagi), come modificato dall'art. 2 DL 25/2017, e dall'art. 1676 CC.

In particolare, la modifica introdotta con il **DL n. 25/2017** al citato art. 29 Dlgs 276/2003:

- **ha escluso** la possibilità per i CCNL di **prevedere metodi e procedure di controllo e di verifica della regolarità complessiva degli appalti**, alternativi rispetto alla previsione della responsabilità solidale del committente
- ha inoltre **soppresso la possibilità, per il committente** di eccepire il beneficio della **preventiva escussione del patrimonio** dell'appaltatore o del subappaltatore.

Conseguentemente, **l'attuale situazione normativa** già impone alle imprese **committenti** di garantirsi contrattualmente nei confronti degli appaltatori, prevedendo basilari adempimenti quali:

- **l'obbligo contrattuale dell'appaltatore di fornire:**
  - gli estremi ed i massimali delle proprie polizze di assicurazione RCT e RCO,
  - l'elenco dei lavoratori impiegati nell'appalto, di esibire periodicamente il DURC,
  - il LUL, nonché le buste paga quietanzate da parte dei lavoratori,
- **di verificare quali contratti collettivi vengono effettivamente applicati** dall'impresa appaltatrice e dalle imprese subappaltatrici,
- **nonché di individuare comunque quale quota di retribuzione fosse dovuta al lavoratore** per la prestazione resa nell'ambito contratto di appalto stipulato dal committente, non potendo quest'ultimo essere ritenuto responsabile per retribuzioni e contributi dovuti per prestazioni rese dal lavoratore nell'ambito di ulteriori contratti sottoscritti dal datore di lavoro.

## NOVITA' DEL COLLEGATO FISCALE

Come anticipato, il DL Collegato alla legge di bilancio 2020 introduce un rilevante aggravio **burocratico importante** per **imprese committenti** ed **imprese appaltatrici**, al fine:

- ✓ di rendere le **prime "controllori" delle seconde**.
- ✓ e di evitare il fenomeno elusivo costituito dalla interposizione, da parte dell'appaltatore principale, di un soggetto poco patrimonializzato (subappaltatore) il quale presta prevalentemente la manodopera senza procedere al versamento delle relative ritenute

che, tuttavia, prevede un importante deroga in casi tassativi.

Il comma 1, tramite l'introduzione del nuovo art. 17-bis al D.lgs 241/97, prevede che:

- ➔ in tutti i casi in cui un **committente** affida ad un'impresa **l'esecuzione di un'opera o di un servizio**
- ➔ il **versamento delle ritenute fiscali** venga effettuato dal **committente** (ove sia un sostituto d'imposta residente in Italia).



*Al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dopo l'articolo 17 è aggiunto il seguente:*

**"Art. 17-bis: - (Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera)**

**1. In deroga alla disposizione di cui all'articolo 17 comma 1, i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 600 residenti a fini delle imposte dirette nello Stato ai sensi degli articoli 2 comma 2 e 7 comma 3 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 che affidano il compimento di un'opera o di un servizio ad un'impresa sono tenuti 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.**

## AMBITO SOGGETTIVO

La disposizione interessa tutti i committenti che siano sostituti d'imposta (art. 23 Dpr 600/73):

- imprenditori (anche al di fuori dell'attività caratteristica dell'impresa)
- professionisti (si pensi all'appalto per la costruzione di un ufficio da parte di un professionista)



### ENTI PUBBLICI E ENTI NON COMMERCIALI PRIVATI

La novità (a differenza della responsabilità ex art. 29 Dlgs 276/2003):

- ✓ non si applica nei confronti dei soli committenti "imprenditori"
- ✓ ma **anche agli enti pubblici e agli enti non commerciali privati**



**DEROGA - NON RESIDENTI:** la norma **non include** tra i committenti obbligati:

- ✓ **i soggetti fiscalmente non residenti**
- ✓ quelli "esterovestiti" (per i quali opera una mera presunzione di residenza ex art. 73 c. 5-bis Tuir)

## AMBITO OGGETTIVO

### I CONTRATTI INTERESSATI

Secondo quanto chiarito nella Relazione illustrativa al Decreto, l'ambito di applicazione:

- ➔ **non va limitato** ai soli **contratti di appalto**
- ➔ ma si estende:
  - ai **contratti di subfornitura, di logistica, e di spedizione e trasporto**
  - nei quali oggetto del contratto è comunque l'assunzione di un **obbligo di fare da parte dell'impresa appaltatrice**

(anche se per semplicità di seguito si farà sempre riferimento agli "appaltatori" e "subappaltatori").

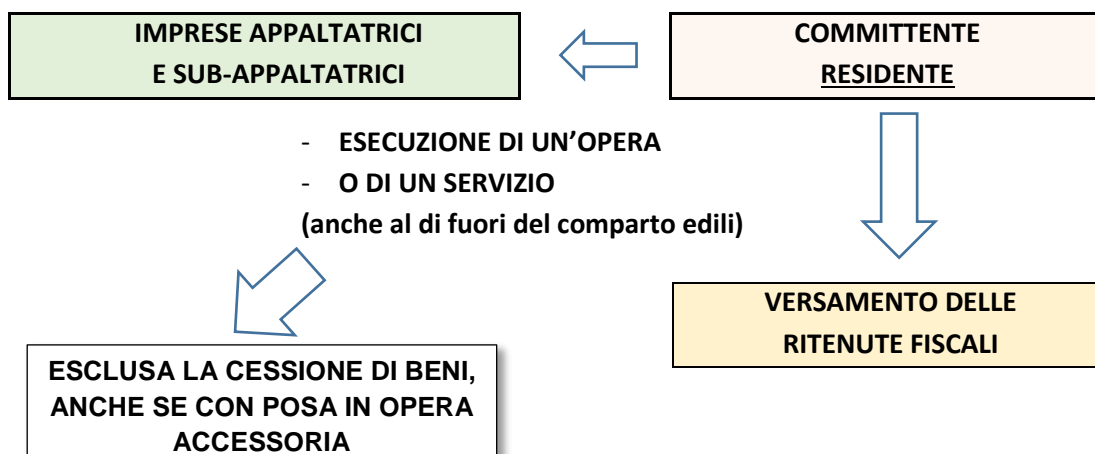


**ATTENZIONE - CESSIONI CON POSA IN OPERA:** rimangono **esclusi** i contratti:

- che dispongono una mera "cessione" (eventualmente con posa in opera)
- per i quali **non si può parlare di un'obbligazione "di fare"** (ma di mera obbligazione "di dare").

A tal fine torneranno utili chiarimenti dell'Agenzia in relazione ad analoga problematica (v. CM 14/2015 e CM 37/2006 per quanto attiene il reverse charge in edilizia, che hanno fatto il punto dell'orientamento giurisprudenziale in materia); a tal fine gli indicatori più rilevanti attengono, peraltro in ordine gerarchico:

- 1) alla eventuale **personalizzazione del prodotto** sulle specifiche del cliente
- 2) alla **volontà delle parti** (da esprimere preferibilmente per iscritto)
- 3) nella prevalenza della materia sulla posa (**prevalenza economica del "dare" sul "fare"**).



RESPONSABILITA' E VARI TIPI DI CONTRATTI (DAL 01.01.2020)		
TIPOLOGIA	SOLIDARIETA'	NOTE
Contratto di appalto/subappalto di servizi nel settore edile	SI	Il contratto di appalto si configura quando si determinano le condizioni dell'articolo 1655 del c.c.
Cessione con posa in opera nel settore edile	NO	La volontà delle parti deve essere finalizzata alla compravendita di un bene e non alla realizzazione di un <i>quid novi</i>
Contratto di appalto di fornitura di beni in qualsiasi settore economico	NO	La normativa si riferisce esclusivamente al contratto di appalto di opere e servizi e non a quello di fornitura di beni
Contratto di appalto/subappalto di servizi in settore diverso da quello edile	SI	La circolare 2/E/2013 ha confermato che non ha importanza il settore economico nel quale è svolto l'appalto
Cessione con posa in opera in settore diverso da quello edile	NO	La tipologia di contratto esclude la solidarietà a prescindere dal comparto dove viene realizzata l'operazione.
Contratto d'opera realizzato in qualsiasi settore	NO	Il contratto d'opera (articolo 2222 del c.c.) si distingue dall'appalto per l'assenza di una vera e propria organizzazione in capo al prestatore
Prestazione professionale resa in qualsiasi settore	NO	Il contratto di prestazione professionale è giuridicamente ben distinto dal contratto di appalto
Contratto di <b>trasporto</b> in qualsiasi settore economico	SI	Il contratto di trasporto (articolo 1678 del c.c.) si differenzia dal contratto di appalto di opere e servizi <b>ma se ha per oggetto l'assunzione di un obbligo di fare da parte dell'impresa appaltatrice è incluso</b>
Contratto di <b>subfornitura</b> in qualsiasi settore economico	SI	Il contratto di subfornitura (legge 192/1998) si differenzia dal contratto di appalto di opere e servizi <b>ma se ha per oggetto l'assunzione di un obbligo di fare da parte dell'impresa appaltatrice è incluso</b>
Affidamento dei lavori ai consorziati in qualsiasi settore economico	NO	L'affidamento dei lavori ai consorziati è aspetto tipico del contratto consortile e non configura un appalto vero e proprio

### LE RITENUTE INTERESSATE

Il nuovo obbligo "di accentrimento" riguarda le **sole ritenute**:

➔ **effettuate dal datore di lavoro** (o committente) per i compensi corrisposti:

- **ai lavoratori dipendenti**
- o ai collaboratori coordinati e continuativi (art. 24 Dpr 600/73)

**direttamente impiegati nell'ambito della prestazione.**



2. L'obbligo di cui al comma 1 è relativo a tutte le ritenute fiscali operate dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici, nel corso di durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati.

Di conseguenza, il **committente non può essere ritenuto responsabile** per gli omessi versamenti di ritenute applicate sulle retribuzioni di personale non utilizzato nell'opera commissionata.



**Nota:** ciò dovrebbe escludere l'accentramento per le ritenute operate sul compenso dell'amministratore, in quanto difficilmente potrà rientrare tra il personale utilizzato direttamente nell'opera.

RESPONSABILITA' IN RELAZIONE ALLE RETRIBUZIONI DEL PERSONALE	
RETRIBUZIONI DI PERSONALE:	RESPONSABILITA'
utilizzato nell'opera commissionata	SI
non utilizzato nell'opera commissionata	NO

## LA PROVVISTA AL COMMITTENTE

L'accentramento presuppone la mera **sostituzione del committente** negli obblighi di **versamento non solo dell'appaltatore principale, ma anche di eventuali suoi subappaltatori**:

- questi ultimi dovranno rendere disponibile la provvista al committente
- il quale dovrà procedere al versamento nei termini ordinari (16 del mese successivo a quello in cui l'appaltatore ha pagato le retribuzioni).

A tal fine sono previste due procedure alternative (comma 6):

- 1) **l'appaltatore/subappaltatore: versa la provvista** su un apposito C/C
- 2) **il solo appaltatore: compensa legalmente il credito** per l'opera eseguita col debito per il versamento dovuto sul C/C di cui sopra.

## VERSAMENTO SUL C/C INDICATO DAL COMMITTENTE

La **provvista necessaria per il versamento mensile** delle ritenute fiscali:

- va effettuato **dall'appaltatore/subappaltatore** entro i **5 giorni precedenti la scadenza del versamento** del mod. F24



**N.B.:** dovendo l'F24 essere presentato entro il 16 del mese successivo al pagamento delle retribuzioni, il versamento dovrà intervenire **entro il giorno 11 del medesimo mese successivo**.

- su **apposito C/C dedicato**, comunicato a questi ultimi dal committente.



**Nota:** ciò al fine di "segregare" le somme, le quali vengono solo messi a disposizione del committente al solo fine del versamento, rimanendo "di proprietà" dell'appaltatore (così, le somme versate a dicembre 2020 dovranno essere contabilizzata dal committente quale debito verso terzi).

## VERSAMENTO "IN COMPENSAZIONE" CON I CORRISPETTIVI SPETTANTI

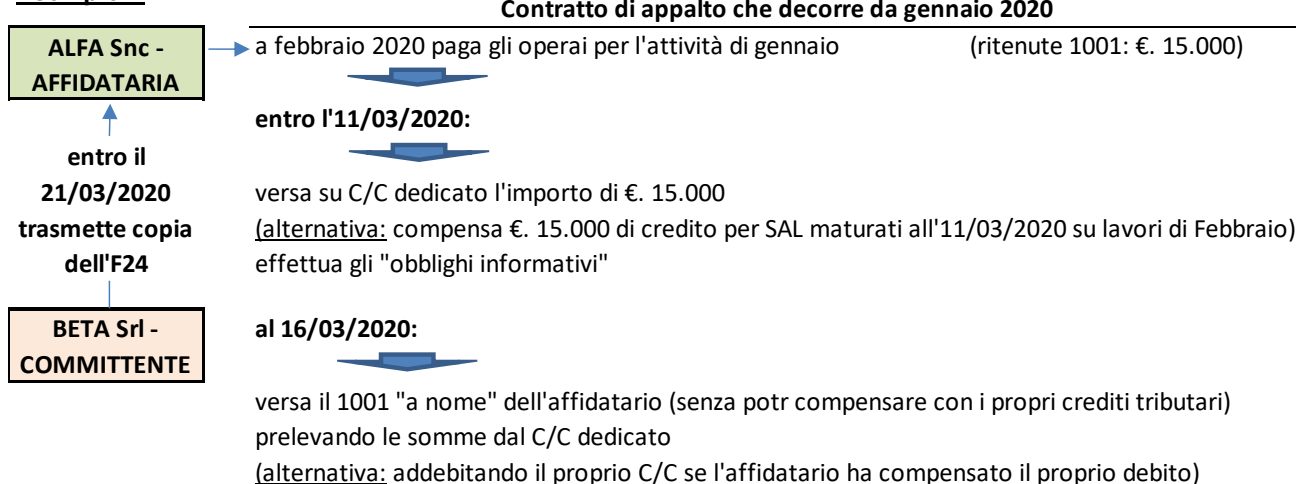
In alternativa al versamento di cui al paragrafo precedente, la sola impresa affidataria

- ove abbia già **maturato il corrispettivo** entro i 5 giorni antecedenti la scadenza del versamento
- potrà **richiedere al committente** (nell'ambito dei documenti "informativi" di cui appresso) **di effettuare il versamento in "compensazione legale"**.



**Nota:** si tratta, infatti, di una posizione di debito-credito nei confronti dei medesimi soggetti; in relazione all'appaltatore, questi avrà: a) un debito per le ritenute da versare a cura del committente; b) un credito per l'opera ultimata o il SAL maturato contrattualmente.

### Esempio1:







**Nota:** l'istituto della **compensazione non può operare tra il subappaltatore ed il committente**, nel presupposto che non sia in presenza di una compensazione legale.

Dunque subappaltatore incasserà sempre il corrispettivo "pieno" (dall'appaltatore principale), dovendo poi periodicamente riversare (al committente) l'importo delle ritenute da lui operate.



**ATTENZIONE:** le procedure indicate:

- ➔ **non permetteranno più all'appaltatore** principale/subappaltatori
- ➔ di **versare le ritenute operate in compensazione** con **propri crediti tributari** dovendo obbligatoriamente "monetizzare" detto versamento per il tramite del committente.

### OBBLIGHI INFORMATIVI AL COMMITTENTE

Il comma 5 prevede:

- ➔ un **esplicito obbligo di trasmissione dei dati necessari** al committente, tramite **PEC**
- ➔ al fine di permettergli di riscontrare:
  - le **corrette ritenute dipendenti** da versare
  - la **congruità del versamento dovuto** dall'affidatario (ivi inclusa l'eventuale richiesta di compensazione con i crediti maturati per l'opera eseguita)
- ➔ entro il medesimo termine in cui va effettuato il versamento sul C/C dedicato.

### INFORMAZIONI DA TRASMETTERE

Numerose sono le informazioni che l'affidatario deve consegnare al committente (peraltro con risvolti significativi in materia di riservatezza di tali dati; di fatto il committente verrà conoscenza del costo di ciascun singolo dipendente del proprio appaltatore principale e dei suoi subappaltatori).

**Facsimile:** si propone esempio di prospetto, riferito all'Esempio1, con tutti i dati minimi obbligatori da indicare

DATI INFORMATIVI di data 11/02/2020								
CANTIERE SITO IN VIA ....								
Dati riferiti al MESE DI GENNAIO 2020								
N.	Dipendente	Cod. Fiscale	Retribuz. oraria	HH lav. nel cantiere	Retribuzione lorda	Strord. a imp. 10%	Rit. operata nel mese	Rit. su retrib. del p.to C
			A	B	C = A x B	D	E	F
1	Mario Rossi	RSSMRA...	20,00	80,00	1.600,00	-	600,00	400,00
2	...	...	16,00	120,00	1.920,00	-	800,00	441,60
3	...	...	17,00	144,00	2.448,00	-	1.000,00	685,44
4	...	...	25,00	40,00	1.000,00	-	1.500,00	300,00
Totale								1.827,04
Versamento in data 11/02/2020 per euro:					1.827,04			
Numero di CRO del bonifico sul C/C n. IBAN ..... Presso la Banca ...., come da Vs. comunicazione di data ...								
Le ritenute andranno versate interamente col. Cod. Tributo 1001, mese di riferimento 01 del 2020								

### VERSAMENTO DEL COMMITTENTE – NESSUNA COMPENSAZIONE

Il comma 4 prevede che:

- ➔ il **committente esegua il versamento** col mod. F24
- ➔ indicando in tale modello il codice fiscale dell'appaltatore
- ➔ **senza possibilità di utilizzare propri crediti in compensazione.**



**Nota:** il divieto di compensazione con i crediti del committente risulta evidente per il fatto che il debito rimane dell'appaltatore (e non è trasferito sul committente stesso).  
Il concetto del tutto analogo a quanto previsto per l'Iva nell'ambito dello split payment.

Andrà chiarito se il committente dovrà

- ✓ compilare il campo "Codice fiscale del coobbligato" presente nel frontespizio del mod. F24
- ✓ o utilizzare il mod. F24 Elide.

CONTRIBUENTE	
<b>CODICE FISCALE</b>	cognome, denominazione o ragione sociale
<b>DATI ANAGRAFICI</b>	data di nascita (giorno, mese, anno) sesso (M o F) comune (o Stato estero) di nascita
<b>DOMICILIO FISCALE</b>	comune prov. via e numero civico
<b>CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare</b>	



**Comunicazione del committente:** entro 5 giorni dall'effettuazione del versamento deve comunicare, tramite PEC, all'appaltatore principale/subappaltatori l'effettuazione del pagamento. L'eventuale inadempimento va comunicato all'Agenzia da parte dell'appaltatore/subappaltatore.

## RESPONSABILITA' DELLE IMPRESE APPALTATRICI E SUB- APPALTATRICI

I commi 7 ed 8 individuano le rispettive responsabilità in presenza di un carente versamento di ritenute.

### IMPRESA APPALTATRICE/SUBAPPALTATRICE

Rimangono responsabili (anche penalmente)

- per la **corretta quantificazione delle ritenute**
- per l'omesso/carente versamento nel caso in cui non vi abbia provveduto il committente a causa:
  - del **carente versamento** (anche in compensazione) effettuato **a favore di quest'ultimo**
  - della **carenza dei dati informativi**.

### COMMITTENTE

Il committente sarà responsabile:

- per il **solo carente/tardivo versamento** delle ritenute
- ove queste siano state **tempestivamente versate dall'appaltatore** principale/subappaltatore, i quali abbiano congiuntamente tempestivamente trasmesso i Dati informativi.



**ATTENZIONE:** la norma non pone uno **specifico obbligo di controllo** della **correttezza determinazione delle ritenute** (cosa che avrebbe richiesto l'intervento di un consulente del lavoro incaricato dal committente, senza considerare che le ritenute sono calcolate sulla busta paga mensile del dipendente, mentre quelle da versare al committente sono la sola quota parte "maturata" nelle ore impiegate sul cantiere del committente); un eventuale errore nell'applicazione delle ritenute d'acconto, dello scomputo del bonus 80 euro, e così via, rimarranno a carico del solo datore di lavoro.

## OBBLIGHI DI SOSPENSIONE DEI PAGAMENTI E DI "DENUNCIA"

Il comma 9 fa **espresso carico al committente:**

- **di sospendere i pagamenti all'impresa appaltatrice**
- laddove le imprese affidatarie e/o subappaltatrici ove non abbiano:
  - provveduto a rendere disponibile la provvista per l'effettuazione del versamento
  - o trasmesso tempestivamente i Dati informativi.

In tal caso il committente deve procedere

- a **comunicare all'Agenzia Entrate** l'inadempimento
- **ove lo stesso permanga per oltre 90 giorni** (termine utile per consentire il ravvedimento "breve").



**APPALTATORE PRINCIPALE:** la norma non disciplina la situazione dell'appaltatore in presenza di inadempimento dei propri subappaltatori; in tal caso non è chiaro se anch'esso possa legittimamente sospendere il pagamento dei SAL al subappaltatore (si ritiene dare risposta positiva, potendo fare eccezione di inadempimento, ma i beni che ciò sia stabilito nel contratto di subappalto).

### **RAVVEDIMENTO NEI 90 GIORNI - NESSUNA "DENUNCIA"**

Il comma 10, **impone** ai **committenti**

- che abbiano ricevuto le somme e i Dati informativi dalle imprese **entro 90 giorni dalla scadenza**
- di **eseguire il versamento** (senza procedere ad alcuna comunicazione all'Agenzia)
  - ✓ eventualmente **ravvedendo la violazione**
  - ✓ che deve rimanere a carico dell'appaltatore/subappaltatore.

### **OPZIONE PER IL VERSAMENTO CON PROCEDURE ORDINARIE**

Il meccanismo dell'**accentramento può venire meno** in presenza di **2 condizioni** (che, peraltro, dovrebbero interessare un numero rilevante di imprese):

- al ricorrere di **entrambe le condizioni**, l'appaltatore/subappaltatore
- dovrà **comunicare tale opzione** al committente entro 5 gg dal termine di versamento delle ritenute
- allegando una **"certificazione dei requisiti"**

potendo così avvalersi delle **ordinarie procedure di versamento delle ritenute** applicate ai dipendenti.

CONDIZIONI DELL'IMPRESA APPALTATRICE /SUBAPPALTATRICE	
1)	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ risulti <b>in attività da almeno 5 anni</b></li><li>▪ <b>oppure</b> abbia eseguito:<ul style="list-style-type: none"><li>✓ nel corso dei <b>2 anni precedenti</b></li><li>✓ versamenti complessivi registrati nel conto fiscale <b>per un importo &gt; €. 2.000.000</b></li></ul></li></ul>
2)	<p><b>e, congiuntamente</b>, non siano <u>pendenti</u>:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ <b>iscrizioni a ruolo</b></li><li>▪ o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione che siano:<ul style="list-style-type: none"><li>✓ relativi a tributi/contributi previdenziali <b>per importi superiori a €. 50.000</b></li><li>✓ per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione.</li></ul></li></ul>



**Provvedimenti di sospensione:** dovrebbero rientrare anche le procedure di rateazione del debito (infatti si verte nell'ambito di una sospensione dell'esecutorietà dell'atto).

**Termine di riferimento:** ai fini della esclusione dall'accentramento

- **i requisiti vanno verificati** in relazione alla situazione presente
- **all'ultimo giorno del mese precedente** a quello della scadenza prevista per l'anticipo della provvista delle ritenute (5 gg. precedenti al versamento delle stesse).



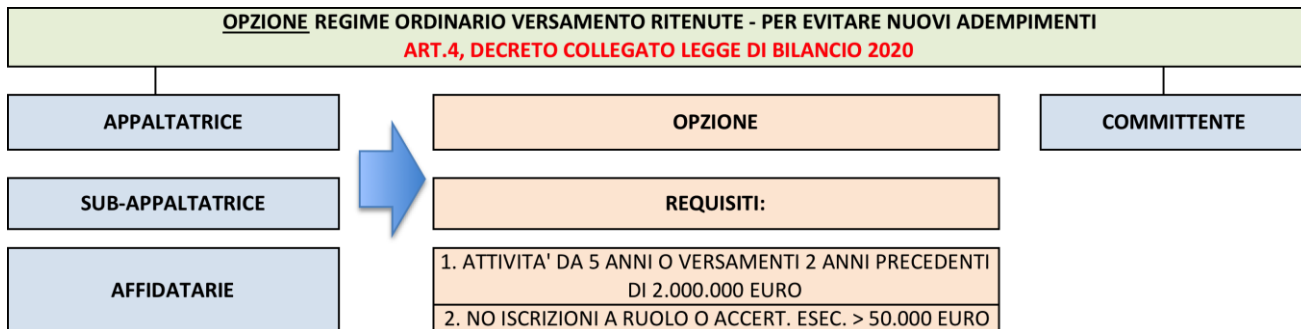
**N.B.:** dal tenore della norma (non è previsto alcun Provvedimento attuativo che disciplini nel dettaglio tale situazione, potendosi solo attendere chiarimenti dell'Agenzia) pare di comprendere che l'esonero:

- si possa applicare **in via del autonoma a ciascun appaltatore/subappaltatore**
- per ciascuno di questi ultimi **potrà operare solo su alcune mensilità**, venendo meno per le mensilità successive (*es:* l'appaltatore è raggiunto da un accertamento esecutivo; in tal caso scatterà l'accentramento sulle ritenute dei suoi dipendenti, che non si estenderà automaticamente al subappaltatore di quest'ultimo).



**Esempio2:** in relazione all'Esempio1 riportato in precedenza (appalto iniziato a gennaio 2020), l'appaltatore Alfa Snc potrà comunicare l'opzione per il versamento "in proprio"

- ✓ delle ritenute di gennaio: nel caso in cui al 31/01/2020 sia in attività da più di 5 anni (o abbia effettuato versamenti > €. 2 mil. nel biennio 2018-2019) e non abbia pendenti accertamenti/cartelle di pagamento
- ✓ delle ritenute di febbraio: ove al 28/02/2020 sia in attività da più di cinque anni (o abbia effettuato versamenti sufficienti in conto fiscale tra febbraio 2018 e gennaio 2020) e non abbia pendenze tributarie e così via.



#### CERTIFICAZIONE DEI REQUISITI

Per l'individuazione del contenuto della Certificazione occorre attendere l'apposito Provvedimento dell'Agenzia (che potrà introdurre anche ulteriori norme procedurali, necessarie per il rilascio ed il riscontro della certificazione – comma 14; dovrebbe comunque trattarsi di certificazioni rilasciate dagli enti preposti: CCIAA per l'anzianità di costituzione; Agenzia Riscossione per i versamenti in conto fiscale, ecc.).

La certificazione (comma 13):

- ➔ "sarà messa a disposizione delle singole imprese" dall'Agenzia Entrate **mediante canali telematici**", entro il 31/03/2020 (90gg dal 1/01/2020)
- ➔ l'autenticità della certificazione sarà "riscontrabile" dal committente mediante apposito servizio telematico.



**Nota:** in sostanza si dovrebbe trattare di un portale sul quale l'appaltatore/subappaltatore effettuare una richiesta di rilascio della certificazione; l'esito di tale richiesta sarà a disposizione del committente.

#### CONTRIBUTI PREVIDENZIALI - DIVIETO DI COMPENSAZIONE PER L'APPALTATORE

Al fine di rafforzare l'impianto antifrode, il comma 15 stabilisce che:

- ➔ le imprese appaltatrici/subappaltatrici affidatarie dei medesimi lavori visti in precedenza
- ➔ **non possono versare in compensazione** con crediti tributari disponibili:
  - contributi previdenziali e assistenziali (Inps)
  - premi assicurativi obbligatori (Inail)**maturati** in relazione ai medesimi lavoratori visti in precedenza (dipendenti e/o co.co.co.) direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.



**ATTENZIONE – ANALOGIE E DIFFERENZE:** operando un confronto rispetto all'obbligo di accentramento delle ritenute, l'esclusione dalla compensazione dei contributi:

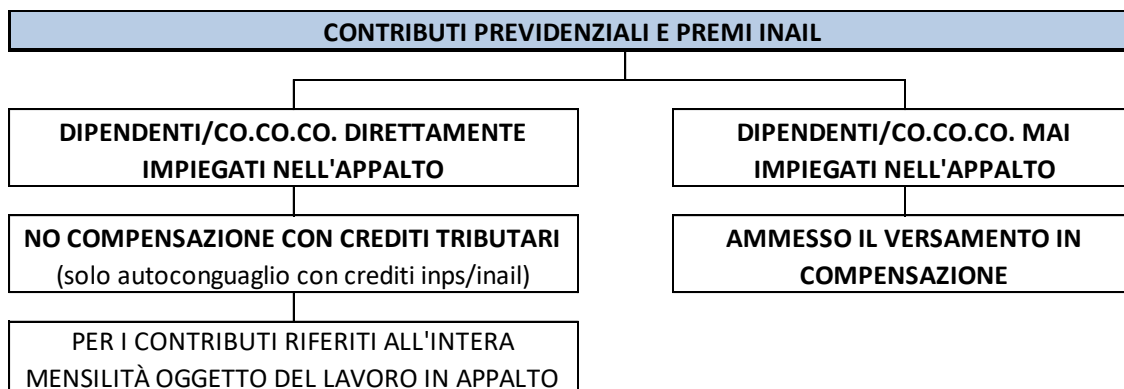
- è riferita alle **stesse opere** ed ai **medesimi lavoratori** tuttavia
- non riguarda la sola quota maturata nelle ore impiegate dai lavoratori "sul cantiere"
- ma attiene a **tutti i contributi maturati nel corso di durata del contratto**, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati (Rel. Illustrativa).

**Esempio3:** si torni all'Esempio1 riportato in precedenza (appalto iniziato a gennaio 2020); l'appaltatore Alfa Snc (così come i suoi eventuali subappaltatori):

- ✓ non potrà compensare i contributi Inps/Inail con un eventuale credito Iva/Irap
- ✓ riferito a **tutti i 4 dipendenti impiegati** sul cantiere di Beta

e ciò **anche con riferimento alle ore retribuite non effettuate dai dipendenti su tale cantiere.**

Al contrario potranno essere oggetto di compensazione i contributi riferite a lavoratori che non hanno in alcun modo operato sul cantiere (ciò costringerà ad operare due distinte liquidazioni dei contributi/premi Inail).



#### OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE DOVUTE/CERTIFICATE (Art. 10-BIS, DLGS.74/2000)

Si ricorda che l'art.10-bis del DLgs.n.74/2000, in materia di omesso versamento di ritenute certificate prevede una **soglia di punibilità di € 150.000.**

Esso dispone **la reclusione da 6 mesi a 2 anni per “chiunque” ometta il versamento**, entro i termini di presentazione del 770:

- delle ritenute dovute:
  - **in base al 770**
  - **o** risultanti **dalla certificazione rilasciata** ai percipienti (es: mod. CU, Cupe, ecc.)
- se di ammontare **superiore a € 150.000 per ciascun periodo d'imposta.**

**N.B.:** con il riferimento alle ritenute “dovute”, viene chiarita la portata del reato in quanto, le “omissioni”:

- **non devono più risultare necessariamente dalla certificazione** rilasciata ai vari sostituiti
- essendo **sufficiente** che siano **dovute in base alla dichiarazione.**



Il comma 2 prevede che le disposizioni dell'articolo 17-bis del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (alinea da 1 a 17 del comma 1 del presente articolo) si applicano **a decorrere dal 1° gennaio 2020.**

## ESTENSIONE DEL REVERSE CHARGE (art.4)

L'ultimo comma dell'art. 4, nell'introdurre una nuova lett. a-quinquies nell'art. 17 co. 6 Dpr 633/72, prevede un'**estensione del meccanismo del reverse charge**, che potrebbe avere ampia applicazione.

In particolare, il meccanismo del reverse charge viene esteso:

- **alle prestazioni di servizi**, effettuate tramite:
  - contratti di **appalto/subappalto**, di affidamento a soggetti consorziati
  - nonché "**rapporti negoziali comunque denominati**"
- **caratterizzati** congiuntamente da:
  - a) **prevalente utilizzo di manodopera**
  - b) **presso le sedi di attività del committente**
  - c) **con l'utilizzo di beni strumentali** di proprietà di quest'ultimo "o ad esso riconducibili in qualunque forma"

Peraltro non è previsto alcun provvedimento attuativo per individuare dei parametri oggettivi.

### AMBITO SOGGETTIVO

Il nuovo reverse charge si applica

- ✓ a **tutti i soggetti passivi Iva** (senza che assumono rilevanza dei codice ATECO attivati dall'impresa)
- ✓ **tranne** che alle **operazioni effettuate nei confronti della P.A.** o soggetti da queste controllati (in quanto trova applicazione lo split payment, che non permette l'applicazione del reverse charge – CM 15/2015).

### AMBITO OGGETTIVO

Il tenore della norma risulta estremamente generico e, pertanto, estremamente ampio (anche considerato che la Relazione illustrativa non aiuta in tal senso). In particolare:

- a fronte di un iniziale riferimento ai contratti di appalto
- viene operata un'apertura indiscriminata a "**tutti i rapporti negoziali comunque denominati**", con ciò **ampliandone potenzialmente l'estensione a qualsiasi "contratto d'opera" ex art. 2222 CC.** che possieda i requisiti di cui sopra.



**Nota:** di fatto potrebbero restare esclusi i soli contratti d'opera intellettuale (il riferimento alla "manodopera" è sufficientemente chiaro per ricondurre l'attività a una prestazione di natura "manuale").

### REQUISITI

La prestazione d'opera deve essere caratterizzata dalla "**prevalenza di utilizzo di manodopera**": a questo punto andrà chiarito in quali termini vada individuata detta prevalenza.



**Dubbi:** premesso che, in via ordinaria, sarebbero necessari dei parametri oggettivi per individuare tale prevalenza, tale aspetto risulterà, in generale, viene sufficientemente circostanziata dal fatto che non vengono utilizzati beni strumentali propri (dunque **non vi è mai prevalenza "del capitale"**).

L'unico dubbio che ancora permane potrebbe essere riferita all'**opera manuale prestata dall'imprenditore** (o dai soci di società di persone/amministratori di Srl); in particolare dovrebbe poter essere prevalente la manodopera prestata dai lavoratori subordinati.

A favore di una interpretazione restrittiva la Relazione illustrativa, dove chiarisce che la norma intende colpire quelle situazioni che "**si accompagnano a violazioni di natura giuslavoristica quali appalti illeciti derivanti da mera somministrazione di manodopera**" (reato che si configura, nei casi di cui sopra, quando si associa anche il diretto assoggettamento del lavoratore alle direttive/potere disciplinare del committente).

Per quanto attiene le “**sedi di attività**” del committente, con ogni probabilità verrà fatto riferimento a qualsiasi sede:

- sia **stabile** (es: il capannone dove il committente esercita l'attività produttiva o l'unità immobiliare dove ha la sede legale)
- che **precaria** (es: un cantiere edile aperto dal committente).



**Dubbi:** in ogni caso andrà chiarito se si possa fare riferimento anche a un “cantiere” di durata così breve che non richieda la comunicazione di un'unità locale dove viene esercitata l'attività (v. CM 98/2000).

Per quanto attiene i beni strumentali, va infine notato che la **mancata previsione di una “prevalenza” nell'utilizzo dei beni strumentali** del committente potrebbe rendere estremamente ampia la casistica nella realtà aziendale.

**Esempio1:** l'impresa edile Beta che effettua la realizzazione delle tramezze interne/tamponamenti nell'ambito di un fabbricato in costruzione su appalto dell'impresa edile committente. Pur essendo dotata di tutta l'attrezzatura necessaria (compressori, martelli pneumatici, cazzuole, ecc.), si avvale di una bitumiera presente sul cantiere di proprietà dell'impresa edile: dovrà scattare il reverse charge? anche il riferimento ai **soggetti riconducibili** al committente **andrà debitamente circoscritto**; se non vi è dubbio che vi rientrino i beni strumentali di proprietà di una società controllata dal committente, qualche dubbio si può porre laddove tale riconducibilità possa essere intravista nel rapporto contrattuale con il committente.

**Esempio2:** nel caso precedente si ponga ora che il committente sia una società immobiliare Gamma, che ha appaltato all'impresa Alfa la costruzione la quale ha successivamente su appalto a Beta le lavorazioni; affinché scatti il reverse charge è sufficiente che la bitumiera sia di proprietà di Alfa (quale “committente” nel rapporto di subappalto?), in luogo che di Gamma?

**DECORRENZA:** come per tutte le nuove fattispecie di reverse charge, potrà entrare **in vigore solo in seguito all'autorizzazione dalla Commissione UE**.



**Nota:** è probabile che la norma venga modificata in senso più restrittivo in sede di conversione; una previsione così ampia e generica potrebbe, infatti, essere facilmente essere censurata, in quanto contraria ai principi comunitari (al pari di quanto avvenuto per la lett. a-quater) dell'art. 17 c. 6 Dpr 633/72, riferito al reverse charge richiesto per i consorziati nei confronti del consorzio che applica lo split payment).

