



Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea
magistrale

in

Governance delle Organizzazioni Pubbliche

Tesi di Laurea

**I NUOVI OBBLIGHI PER IL CONTRASTO
ALL'OMESSO VERSAMENTO DELLE
RITENUTE INTRODOTTI DALL'ART. 4 DEL
DECRETO LEGGE n. 124 DEL 2019: UNA
NUOVA FASE TRANSITORIA PER GLI
APPALTI PUBBLICI**

Relatore

Ch. Prof. Giuliano Zanchi

Laureando

Erica Tutrone

Matricola 876898

Anno Accademico

2019/2020

SOMMARIO

1	PREMESSA – L’OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE NEGLI APPALTI: UNA QUESTIONE CHE NECESSITA DI UN INTERVENTO NORMATIVO MIRATO	1
2	PROFILI NORMATIVI – “DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA FISCALE E PER ESIGENZE INDIFFERIBILI”	8
2.1	L’ART.4 DEL DECRETO-LEGGE 124/2019 PRIMA E DOPO LA SUA CONVERSIONE IN LEGGE 10	
2.2	L’ARTICOLO 17-BIS DEL DECRETO LEGISLATIVO N.241/1997: LE PRINCIPALI NOVITÀ	17
3	IL PERIMETRO DI APPLICAZIONE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI: ASPETTI SOGGETTIVI	22
3.1	I SOGGETTI INCLUSI NEL PERIMETRO DI APPLICAZIONE DEL DECRETO LEGGE N.124/2019.....	25
3.2	I SOGGETTI ESCLUSI DAL PERIMETRO DI APPLICAZIONE DEL DECRETO LEGGE N. 124/2019: LA CIRCOLARE N. 1/E DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE	30
4	IL PERIMETRO DI APPLICAZIONE DELLE NUOVE PRESCRIZIONI: ASPETTI OGGETTIVI	37
4.1	IL LIMITE DI IMPORTO DEL CONTRATTO.....	39
4.2	LA TIPOLOGIA CONTRATTUALE: CONTRATTI DI APPALTO, SUBAPPALTO, AFFIDAMENTO A SOGGETTI CONSORZIATI O RAPPORTI NEGOZIALI COMUNQUE DENOMINATI	47
4.2.1	Il contratto di appalto	47
4.2.2	Il subappalto	51
4.2.3	I consorzi	53
4.2.4	L’associazione temporanea di imprese.....	56
4.2.5	I rapporti negoziali comunque denominati.....	57
4.2.6	Gli affidamenti <i>in house</i>	61
4.2.7	Considerazioni conclusive	63
4.3	IL PREVALENTE UTILIZZO DI MANODOPERA: I CONTRATTI LABOUR INTENSIVE	64

4.4	LA SEDE DI ATTIVITÀ DEL COMMITTENTE – I CONTRATTI ENDO-AZIENDALI.....	68
4.5	L'UTILIZZO DI BENI STRUMENTALI DI PROPRIETÀ DEL COMMITTENTE O AD ESSO RICONDUCEBILI IN QUALUNQUE FORMA	71
4.6	IL PERIMETRO OGGETTIVO DELL'ARTICOLO 4, DECRETO LEGGE N. 124/2019 – QUALI CONTRATTI PUBBLICI SONO SOTTOPOSTI AI NUOVI OBBLIGHI FISCALI	74
5	CONTROLLI LUNGO LA FILIERA D'APPALTO: GLI ADEMPIMENTI PREVISTI DAL DECRETO FISCALE 2020	77
5.1	GLI ADEMPIMENTI A CARICO DI IMPRESE APPALTATRICI, AFFIDATARIE E SUBAPPALTATRICI.....	78
5.2	GLI ADEMPIMENTI A CARICO DEI COMMITTENTI	84
6	PROFILI SANZIONATORI.....	94
7	DAL DURC AL DURF: IL DOCUMENTO UNICO DI REGOLARITÀ FISCALE	101
7.1	IL DIFFICILE RAGGIUNGIMENTO DELLA SOGLIA DEL 10% DEI VERSAMENTI IN CONTO FISCALE PER LE IMPRESE CHE OPERANO IN REGIME DI SPLIT PAYMENT.....	113
7.2	L'UTILITÀ DEL DURF DOPO L'INTRODUZIONE DEL DECRETO CURA ITALIA.....	118
8	CONSIDERAZIONI FINALI: IL SETTORE DEGLI APPALTI PUBBLICI NEL SEGNO DELLA TRANSITORIETÀ'	122

1 PREMESSA – L'OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE NEGLI APPALTI: UNA QUESTIONE CHE NECESSITA DI UN INTERVENTO NORMATIVO MIRATO

Nel corso degli ultimi anni ha acquisito sempre maggior rilievo il fenomeno *“dell'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle ritenute fiscali sui percettori di redditi di lavoro dipendente e assimilati”*.¹

Nella prassi dei contratti di appalto non è insolito che si verificano situazioni nelle quali: *“in caso di assegnazione di appalti pubblici o privati a soggetti scarsamente patrimonializzati, gli stessi utilizzino come modalità per comprimere il prezzo offerto, la sistematica omissione dei versamenti dovuti per le ritenute di lavoro dipendente o assimilato. Il fenomeno talune volte vede la costituzione da parte di soggetti privati interessati a fruire delle prestazioni di lavoro, di sodalizi in forma cooperativa o comunque societaria, strumentali all'evasione delle ritenute fiscali”*.²

È frequente la costituzione, ad opera di soggetti coinvolti nelle frodi fiscali di appalti pubblici e privati, di società di comodo – spesso cooperative o società a responsabilità limitata – per evadere l'IVA ed evitare il versamento delle ritenute operate sui redditi dei lavoratori dipendenti. Nello specifico, i soggetti che operano in qualità di appaltatori *labour intensive*, attraverso la creazione di false imprese, delegano a quest'ultime il reperimento della manodopera necessaria alla realizzazione dell'opera o servizio ed evitano così l'assunzione diretta di risorse interne.

In particolare, le cooperative di lavoro e le altre tipologie di impresa utilizzate fittiziamente per aggirare gli obblighi contrattuali, a fronte della detrazione d'imposta effettuata dal committente, omettono il versamento dell'IVA e delle ritenute fiscali maturate sui compensi dei propri dipendenti, realizzando il c.d. salto d'imposta³.

¹ Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

² Relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 124/2019, articolo 5 *“Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti”*.

³ Il salto d'imposta è quel fenomeno secondo il quale, a fronte della detrazione d'imposta operata dal committente, l'impresa omette il versamento dei debiti INPS e INAIL relativi alle retribuzioni corrisposte ai lavoratori direttamente impiegati nell'appalto.

A questi fenomeni di evasione fiscale si aggiungono spesso ulteriori problemi riguardanti la mera somministrazione di manodopera⁴ nei già menzionati appalti, che genera illeciti anche di natura contrattuale.

Inoltre, essendo le società di comodo dinanzi citate soggetti scarsamente patrimonializzati, risulta impossibile da parte dell'Amministrazione finanziaria poter recuperare le risorse oggetto di illecito, in quanto queste finte imprese non possono essere sottoposte a riscossione coattiva.

Questo sistema illecito, da un lato, permette alle imprese appaltatrici che operano fraudolentemente di realizzare le proprie attività economiche a costi inferiori, conducendo alla violazione del tessuto concorrenziale del mercato; dall'altro lato, i committenti che si affidano a queste società hanno minori costi lavorativi da sostenere e una maggiore flessibilità nell'impiego della manodopera contrattuale.

È evidente la criticità delle circostanze illustrate, legate principalmente ai contratti di appalto con prevalente utilizzo di manodopera ove il rischio di illiceità è maggiore rispetto ad altre tipologie di organizzazione imprenditoriale e di forme contrattuali collaborative.

In questo complesso contesto economico e giuridico è intervenuto il Legislatore introducendo, all'articolo 4 del Decreto legge n. 124 del 26 ottobre 2019 – c.d. Decreto Fiscale 2020 – successivamente convertito in legge 19 dicembre 2019 n. 157, una serie di stringenti adempimenti e un severo regime sanzionatorio in capo ai committenti per gli inadempimenti fiscali di appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che svolgono opere o servizi per conto di terzi.

L'obiettivo dell'intervento normativo contenuto nel Decreto fiscale 2020, come si approfondirà nei prossimi capitoli, è quello di arginare il fenomeno dell'omesso versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente da parte delle imprese appaltatrici o affidatarie, responsabilizzando i committenti pubblici e privati sulla verifica di regolarità fiscale delle società della filiera.

Per effetto delle nuove disposizioni i committenti, classificabili come sostituti di imposta residenti nel territorio nazionale, che affidano un'opera o un servizio di

⁴ Già severamente sanzionata, all'art. 29 del Decreto legislativo n. 276 del 2003.

importo complessivo pari a 200 mila euro ad un'impresa tramite contratto di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, svolti con il prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni ad esso strumentali, hanno l'obbligo di richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria del contratto, obbligata a rilasciarla, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente o assimilato, sospendendo il pagamento dei corrispettivi maturati dalla stessa nel caso in cui riscontrino delle inadempienze agli obblighi previsti dalla normativa.

Queste misure innovative di controllo sulla regolarità fiscale rischiano tuttavia, come vedremo in seguito, di generare una serie di criticità sia in capo ai committenti, responsabilizzati di obblighi talvolta eccessivamente complessi per le proprie competenze, sia per le imprese appaltatrici e affidatarie, che saranno assoggettate a macchinosi e, tendenzialmente, onerosi passaggi burocratici di natura fiscale.

2 PROFILI NORMATIVI – “DISPOSIZIONI URGENTI IN MATERIA FISCALE E PER ESIGENZE INDIFFERIBILI”

Il fenomeno dell’omesso versamento delle ritenute fiscali negli appalti, pubblici e privati, è stato ed è per il nostro Paese un tema di grande rilievo, che si associa al più ampio fenomeno dello sfruttamento del lavoro irregolare, a danno della sicurezza dei lavoratori, della stabilità del loro rapporto di lavoro e, non ultimo, delle casse erariali dello Stato.

In questo contesto va inserito l’intervento del Governo con il c.d. “Decreto Fiscale 2020”, Decreto Legge n. 124/2019⁵, il cui articolo 4 introduce nuove misure “antievazione” volte a contrastare le frodi fiscali negli appalti.

In una prima stesura, l’articolo in questione gravava i committenti dell’obbligo di versamento delle ritenute fiscali relative ai lavoratori direttamente impiegati nell’esecuzione dell’opera o servizio, anche se dipendenti di imprese appaltatrici o affidatarie di lavori; modificando di fatto la competenza soggettiva di tali adempimenti.

La successiva modifica dell’articolo 4 in sede di conversione in legge del Decreto⁶ ha alleggerito gli adempimenti a capo dei committenti, mantenendo in capo ai datori di lavoro l’obbligo del pagamento e imponendo ai committenti obblighi di vigilanza sulla corretta esecuzione dei versamenti, operati delle imprese appaltatrici o affidatarie, negli appalti di importo superiore a 200 mila euro con prevalente utilizzo di manodopera, realizzati presso le sedi del committente e con il prevalente utilizzo di beni ad esso riconducibili. Ai suddetti obblighi si aggiunge la sospensione del pagamento dei corrispettivi maturati dall’impresa nel caso in cui si riscontrino omessi o insufficienti versamenti. È interessante analizzare più da vicino le due versioni del citato articolo 4, prima e dopo la conversione in legge del Decreto Fiscale 2020, per comprendere l’evoluzione delle scelte di politica legislativa dalla posizione originaria del Governo a quella finale del Parlamento.

⁵ Decreto Legge del 26 ottobre 2019, n. 124 recante: *Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*.

⁶ Legge di conversione n. 157 del 19 dicembre 2019.

Successivamente, l'analisi normativa si concentrerà sulla conversione in legge del Decreto Legge n.124/2019 e l'introduzione del nuovo articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n.241 del 1997.

2.1 L'ART. 4 DEL DECRETO-LEGGE n. 124/2019 PRIMA E DOPO LA SUA CONVERSIONE IN LEGGE

L'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, nei mesi successivi alla sua introduzione, ha subito una serie di modifiche sostanziali in sede di conversione che ne hanno cambiato i connotati normativi, approdando a delle semplificazioni, seppur parziali, rispetto all'originaria versione.

Come precisato nella Relazione illustrativa del Decreto Legge n. 124/2019, la previsione dell'inserimento di un nuovo articolo 17 *bis* del Decreto comportava l'assoggettamento agli obblighi di versamento delle ritenute fiscali dei lavoratori impiegati nell'esecuzione di appalti pubblici o privati degli "imprenditori", degli enti pubblici e degli enti non commerciali privati in luogo delle imprese esecutrici della filiera d'appalto, e quindi in luogo dei datori di lavoro.

Dunque, stazioni appaltanti pubbliche e committenti privati, in questa prima versione dell'articolo in questione erano individuati come sostituti di imposta per il pagamento degli oneri fiscali collegati al lavoro dei dipendenti delle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici. In tutti i contratti di appalto, subappalto o affidamento di un'opera o servizio, il committente era così tenuto al versamento delle imposte trattenute dalle imprese della filiera sui redditi di lavoro dipendente o assimilato, incluse le addizionali regionali e comunali IRPEF.

Il meccanismo, così come previsto originariamente, comportava per i committenti il versamento mediante delega, senza peraltro la possibilità di effettuare compensazioni con propri crediti, delle imposte dovute per il lavoro dipendente nei cantieri di appalti o di altro genere di affidamento lavori, tramite un apposito modello F24 per singolo appalto – indicando nella delega di pagamento il codice fiscale del soggetto per conto del quale il versamento era eseguito – agendo come sostituti d'imposta per conto di imprese appaltatrici e subappaltatrici⁷.

Lo stesso procedimento prevedeva, inoltre, sempre a capo dei committenti – sia pubblici che privati – l'obbligo di verificare la congruità degli importi oggetto di versamento rispetto ai dati inseriti dalle imprese in un apposito "Report-lavoratori",

⁷ Articolo 4, comma 4, del Decreto Legge n.124/2019.

contenente le informazioni di rilevanza fiscale per singolo lavoratore direttamente impiegato nella realizzazione dell'opera o servizio.

Se da un lato i committenti, in virtù di queste nuove disposizioni, venivano gravati di nuovi obblighi di versamento e di verifica di conformità, d'altro lato le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici coinvolte erano tenute al versamento – entro cinque giorni lavorativi antecedenti alla scadenza del versamento stesso – delle ritenute effettuate sui propri lavoratori sul conto bancario o postale comunicato dal committente⁸ e alla comunicazione elettronica, preventiva alla scadenza del termine di pagamento delle ritenute, di tutte le informazioni necessarie a verificare la corretta determinazione degli importi oggetto del versamento. In particolare, esse erano tenute ad informare il committente: dei dati anagrafici riferibili al singolo lavoratore impiegato nell'esecuzione dell'opera o servizio; del monte ore lavorate dal dipendente – distinte per singolo contratto di appalto; della retribuzione corrisposta a ciascun soggetto per la prestazione; dell'ammontare delle ritenute trattenute sui singoli lavoratori – anche qui distinguendo per singolo contratto e per committente; dei dati necessari alla compilazione delle deleghe di pagamento; dei dati identificativi del bonifico effettuato dalle imprese nei confronti del committente⁹.

Inoltre, per scongiurare ritardi del committente nel versamento delle ritenute, il comma 6 del presente articolo 4 prevedeva la possibilità per le imprese di utilizzare proprie posizioni creditorie, maturate nel corso di esecuzione del contratto d'appalto e non ancora corrisposte, per adempiere ai propri obblighi fiscali, comunicando tale decisione al committente sostituto d'imposta¹⁰.

Per quanto riguarda la responsabilità fiscale cui erano investiti i soggetti della filiera d'appalto, la suddetta formulazione normativa gravava le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici della corretta determinazione degli importi, della loro regolare esecuzione e del tempestivo versamento delle ritenute ai propri committenti¹¹. D'altro lato i committenti che avessero ricevuto correttamente le somme dovute, erano responsabili per il puntuale pagamento erariale delle ritenute

⁸ Articolo 4, comma 3, del Decreto Legge n. 124/2019.

⁹ Articolo 4, comma 5, del Decreto Legge n. 124/2019.

¹⁰ Articolo 4, comma 6, del Decreto Legge n. 124/2019.

¹¹ 11 Articolo 4, comma 7, del Decreto Legge n. 124/2019.

inviare loro dalle imprese, nel rispetto di quanto stabilito dalla Legge¹², a pena di applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie¹³. È evidente il richiamo alla solidarietà fiscale in quest'ultimo passaggio, ove il committente è reso responsabile fiscalmente per le ritenute dell'appaltatore, rimandando a quanto previsto dall'articolo 35, comma 28, del Decreto Legge n. 223/2006¹⁴. Successivamente all'entrata in vigore dell'articolo 28 del Decreto Legislativo n. 175/2014 tale ultima previsione è stata soppressa, prediligendo un meccanismo di tutela nel quale l'INPS fornisce all'Agenzia delle Entrate – con cadenza mensile – la totalità dei dati in proprio possesso relativi alle aziende e alle posizioni contributive dei dipendenti di quest'ultime¹⁵.

In merito all'efficacia temporale della norma, invece, l'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, prevedeva l'applicabilità delle nuove regole a decorrere dal 1° gennaio 2020, in contrasto con la natura giuridica del Decreto che, per sua definizione, ha come caratteristica fondamentale l'urgenza delle disposizioni in esso contenute. Tuttavia, il rinvio dell'applicazione del nuovo meccanismo ha permesso al Legislatore di risolvere alcune criticità che sono emerse in seguito alla sua pubblicazione. Il quadro fin qui presentato mette in luce significative complessità relative agli obblighi a cui avrebbero dovuto sottoporsi i committenti e l'intera filiera d'appalto, evidenziando una procedura satura di passaggi che avrebbero reso l'intero meccanismo di versamento fiscale eccessivamente complicato.

Le reazioni da parte degli operatori economici non si sono fatte attendere, sollevando sin da subito forti perplessità allo stesso Ministero dell'Economia e delle Finanze circa i meccanismi previsti dalla norma e la loro difficoltà applicativa per le imprese, nonché per l'onerosità degli adempimenti e la rigidità sanzionatoria cui sarebbero state

¹² Articolo 4, comma 8, del Decreto Legge n. 124/2019.

¹³ L'Articolo 4, comma 16, del Decreto Legge n. 124/2019 prevede la punibilità dei soggetti che non rispettano le prescrizioni sancite dalla presente norma, tramite sanzione amministrativa di cui all'articolo 13, comma 1, del Decreto legislativo n.471/1997.

¹⁴ Secondo il comma 28 dell'art. 35, Decreto Legge n. 223/2006: "L'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore della effettuazione e del versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dei contributi previdenziali e dei contributi assicurativi obbligatori per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dei dipendenti a cui è tenuto il subappaltatore". Tale predisposizione è stata successivamente soppressa con l'entrata in vigore dell'art.28 del Decreto Legislativo n. 175/2014.

¹⁵ Relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 124/2019, articolo 5 "*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti*".

sottoposte. Nell'ottobre 2019 le associazioni imprenditoriali italiane ABI, ANCE, Assonime, Confindustria, Confcommercio, Casartigianati, CNA, Confartigianato, Confesercenti – riunite in R.E. TE. Imprese Italia – avevano inviato al Ministro dell'Economia e delle Finanze una lettera nella quale manifestavano le proprie preoccupazioni sul Decreto Fiscale 2020, in quanto sostenevano che *“misure di tal genere, pur nel condivisibile intento di contrastare condotte evasive, potevano rivelarsi, soprattutto nella loro applicazione pratica, di estrema criticità per l'intero mondo imprenditoriale”*¹⁶, chiedendo pertanto di posticipare l'entrata in vigore della norma. Una seconda richiesta diretta al Ministro dell'Economia e delle Finanze è stata successivamente trasmessa dal mondo dell'imprenditoria italiana nel febbraio 2020, chiedendo *“un ripensamento sostanziale della nuova disciplina che addossa sulle imprese committenti una complessa procedura di controllo degli obblighi, a carico delle imprese appaltatrici, subappaltatrici e affidatarie, relativi al versamento delle ritenute sui redditi dei lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio affidato”*¹⁷. Tra le criticità sollevate direttamente a R.E. TE. Imprese Italia dagli operatori economici loro associati emerge il *“concreto pericolo che la nuova disciplina possa bloccare l'attività di interi settori, essendo concesso ai committenti, quale unico strumento per non essere sanzionati per violazioni fiscali altrui, il blocco dei pagamenti dei corrispettivi”*¹⁸.

È stato pertanto necessario un intervento di modifica del suddetto procedimento di verifica di regolarità fiscale, al fine di evitare l'incombenza sui soggetti coinvolti dalla normativa di gravi conseguenze finanziarie e burocratiche.

La Camera dei Deputati, in sede di conversione del Decreto Legge n. 124/2019¹⁹, ha proceduto ad una sostanziale modifica dell'articolo 4, giungendo alla riscrittura completa del meccanismo precedentemente previsto per il versamento delle ritenute fiscali sui lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'appalto.

¹⁶ Lettera interassociativa al Ministro Roberto Gualtieri su “Ritenute Appalti”, R.E. TE. Imprese Italia, Roma, 23 ottobre 2019.

¹⁷ Lettera interassociativa al Ministro Roberto Gualtieri su “Ritenute Appalti”, R.E. TE. Imprese Italia, Roma, 10 febbraio 2020.

¹⁸ Lettera interassociativa al Ministro Roberto Gualtieri su “Ritenute Appalti”, R.E. TE. Imprese Italia, Roma, 10 febbraio 2020.

¹⁹ Legge n. 157 del 19 dicembre 2019.

Il nuovo articolo 4, anche allo scopo di arginare fenomeni omissivi e fraudolenti, ha modificato in modo consistente l'impianto originario dell'articolo normativo, introducendo un meccanismo che circostanzia le responsabilità del committente alle fattispecie di omesso o tardivo versamento, ad opera di imprese appaltatrici, subappaltatrici o comunque impiegate nell'esecuzione di opere o servizi, delle ritenute fiscali effettivamente subite dal lavoratore.²⁰

Una delle principali novità apportate all'articolo 4 in fase di conversione riguarda la delimitazione del perimetro di applicabilità della norma alle sole opere o servizi affidati a imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici di importo complessivo annuo superiore alla soglia di 200 mila euro con prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni ad esso strumentali.

Tale soglia quantitativa non era invece presente nel testo del Governo, sì che ogni appalto, indipendentemente dal suo valore, e quindi anche con valori molto bassi, era in prima battuta ricompreso nell'ambito oggettivo di applicazione del Decreto.

Accanto a questa limitazione quantitativa, il nuovo articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 prevede una seconda novità di sostanza, relativa al mutamento delle logiche applicative del Decreto. L'ultima stesura, infatti, riporta in capo all'appaltatore l'obbligo di versamento delle ritenute fiscali relative ai propri dipendenti, connessa all'obbligo per lo stesso di inviare copia delle deleghe di pagamento ai singoli committenti, allegando a tali documenti un "Report-lavoratori" ove siano inseriti gli elementi chiave per verificare la regolarità fiscale dell'impresa. Attraverso questo nuovo meccanismo l'articolo 4 del Decreto ridefinisce gli obblighi dei committenti, trasformandoli da sostituti d'imposta cui spetta il compito di versare le ritenute fiscali per conto delle imprese esecutrici dell'appalto, a organi di vigilanza della corretta esecuzione procedimentale; investendo gli stessi di nuovi oneri di verifica di regolarità sulle imprese, annessi al potere di sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati da quest'ultime nel caso in cui riscontrino delle incongruenze.

²⁰ Relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 124/2019, articolo 5 "*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti*".

Il comma 1 dell'articolo 4 in esame, a seguito della sua conversione, introduce un nuovo articolo 17 *bis* al Decreto Legislativo n. 241 del 9 luglio 1997²¹, concernente *“Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera”*, nel quale sono sostanzialmente concentrate le principali innovazioni alla disciplina sul versamento delle ritenute fiscali precedentemente elaborata.

Il comma 2 conferma l'applicabilità delle nuove disposizioni in materia di ritenute fiscali a decorrere dal 1° gennaio 2020²².

Al terzo comma è stata introdotta la lettera *a-quinquies* all'articolo 17, comma 6, del Decreto del Presidente della Repubblica n.633 del 26 ottobre 1972, nella quale sono elencate le categorie di beni e servizi per i quali l'Italia adotta il meccanismo del *reverse charge*²³ – o inversione contabile – di cui si parlerà più approfonditamente nei prossimi capitoli. Al fine di contrastare fenomeni fraudolenti realizzati dal cedente, queste particolari misure antievasione sono state estese, nella norma in esame, anche 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 presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni strumentali a questo riconducibili. In sostanza, alle categorie già incluse nella disciplina di inversione contabile, sono state aggiunte dall'articolo 4 anche le prestazioni d'opera.

Tali disposizioni, tuttavia, non si applicano alle operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni acquirenti di beni e servizi, per le quali – come sarà

²¹Decreto Legislativo n. 241/1997 “Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni”.

²²Con la Risoluzione n. 108/E/2019 l'Agenzia delle Entrate ha specificato che le nuove disposizioni trovano applicazione a decorrere dal mese di febbraio 2020, per le ritenute fiscali operate nel gennaio 2020. Inoltre, lo stesso documento specifica che le previsioni contenute nell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 sono applicate anche ai contratti di appalto, affidamento e subappalto stipulati prima della data del 1° gennaio 2020, se non identificati nella *c.d.* cassa allargata.

²³Il meccanismo del *reverse charge* è disciplinato nell'articolo 17, comma 6, del d.P.R. n.633/1972 e comporta che gli obblighi relativi all'applicazione dell'IVA siano a carico del soggetto passivo cessionario, in luogo del cedente.

analizzato in seguito – vige invece il meccanismo di split payment²⁴ – anche denominato procedimento di scissione dei pagamenti – .

Infine, il comma 4 dell'articolo 4 Decreto Legge n. 124/2019 puntualizza che l'applicazione di quanto sancito dal precedente periodo – terzo comma – è subordinato *“al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006”*²⁵. Tale norma inoltre, per scongiurare fenomeni evasivi o elusivi da parte degli Stati membri dell'Unione, prevede la possibilità, per il Consiglio europeo, di autorizzare i singoli Paesi all'applicazione di misure speciali derogatorie del sistema comune sull'IVA.

Dunque, il testo originario della disposizione in commento ha da subito suscitato non pochi dubbi e perplessità negli operatori economici. Così come era stato inizialmente elaborato, esso avrebbe gravato committenti e imprese appaltatrici o affidatarie della filiera di una serie di obblighi particolarmente onerosi e complessi.

²⁴ Il procedimento di split payment è stato introdotto dalla Legge di Stabilità 2015, Legge n. 190/2014, e sancisce l'obbligo per le pubbliche amministrazioni acquirenti di beni e servizi – che non siano debitori d'imposta – di liquidazione IVA, senza che debbano provvedervi gli stessi fornitori.

²⁵ Articolo 4, comma 4, del Decreto Legge 124/2019.

2.2 L'ARTICOLO 17-BIS DEL DECRETO LEGISLATIVO n. 241/1997: LE PRINCIPALI NOVITÀ

Come già ricordato, l'articolo 4 Decreto legge n.124/2019 introduce la novella in commento sotto la veste di un addendum normativo al Decreto in sede di conversione legislativa.

Il comma 1 dell'articolo 17 *bis* sancisce, per il committente – pubblico e privato – che sia sostituito d'imposta residente nel territorio dello Stato, che affida *“l'esecuzione di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a 200 mila euro a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, caratterizzati dal 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 all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarla, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute”*²⁶.

Al comma 2 dell'articolo 17 *bis* sono inseriti gli obblighi di trasmissione cui sono incaricate imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, volti a facilitare la verifica di corretta esecuzione dei versamenti da parte dei committenti d'appalto.

Entro cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del termine per il versamento delle ritenute, i soggetti affidatari sono tenuti ad inviare alle stazioni appaltanti e agli altri committenti – e nel caso dei subappaltatori anche alle imprese appaltatrici – una serie di documenti necessari a riscontrare l'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese. Pertanto, sarà necessario comunicare al committente *“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*

²⁶ Articolo 17 *bis*, comma 1, Decreto Legislativo n. 241/1997.

*confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.*²⁷

Nel comma 3 vengono introdotti gli obblighi a capo del committente che non abbia ricevuto la documentazione richiesta al precedente punto, o qualora la stessa risulti essere incompleta o, ancora, venga constatato l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati pubblicati. Il riscontro di una qualche incongruenza nei suddetti documenti fa scattare la sospensione, da parte del committente, del *“pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria sino a concorrenza del 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.*”²⁸ Accanto a questo primo adempimento, spetta altresì al mandatario dell'appalto l'obbligo, entro novanta giorni dal riscontro dell'incongruenza, di comunicare tale inottemperanza all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti.

Il termine di novanta giorni previsto dalla norma non è casuale: tale scadenza consente alle imprese inadempienti di procedere autonomamente al risanamento del pagamento, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso²⁹, che permette loro di regolarizzare i versamenti fiscali omessi o carenti, beneficiando di una riduzione delle sanzioni correlate. Pertanto, ammesso che non siano già state attivate verifiche o ispezioni amministrative di accertamento da parte degli organi competenti volte a constatare l'inadempienza, l'ammenda è ridotta: al quindici per cento per i versamenti effettuati entro novanta giorni successivi alla scadenza; ad un decimo della metà della sanzione ordinaria nel caso in cui il pagamento avvenga nel termine di trenta giorni dalla data di scadenza dello stesso; ad un quindicesimo dell'imposta dovuta – per ogni giorno di ritardo – se esso viene eseguito entro quindici giorni dalla sua commissione³⁰.

²⁷ Articolo 17bis, comma 2, del Decreto Legislativo n. 241/1997.

²⁸ Articolo 17bis, comma 3, del Decreto Legislativo n. 241/1997.

²⁹ Articolo 13 del Decreto Legislativo n. 472/1997.

³⁰ Gli importi sanzionatori per ritardi od omessi versamenti sono stati modificati dal Decreto Legislativo n. 158/2015, prevedendo una riduzione pari alla metà della sanzione ordinaria prevista nel Decreto Legislativo n. 472/1997 per i versamenti che sono sanati entro novanta giorni dalla scadenza – Agenzia delle Entrate – .

Al verificarsi di queste circostanze, inoltre, l'impresa appaltatrice o affidataria non potrà effettuare alcuna azione esecutiva volta a soddisfare il credito per il quale sia sospeso il pagamento, fino a quando gli obblighi di versamento delle ritenute fiscali non vengano sanati.

Nel caso in cui il committente non adempia agli obblighi dei quali è investito nei precedenti punti esso viene sanzionato, come previsto dal comma 4 dell'articolo 17 *bis* del Decreto legislativo 241/1997.

L'inottemperanza di quanto sancito nei commi 1 e 3 obbliga il committente *“al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione.”*³¹

Pertanto, stazioni appaltanti e altri committenti della filiera d'appalto, qualora non rispettino gli obblighi previsti dalla normativa, sono sottoposti ad un trattamento sanzionatorio pari a quello previsto per le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che non abbiano effettuato i versamenti fiscali previsti all'articolo 4 del Decreto.

Il comma 5 dell'articolo 17 *bis* introduce una serie di deroghe alla disciplina sui versamenti fiscali, autorizzando le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici a procedere autonomamente al pagamento allorché si presentino congiuntamente una serie di circostanze.

Gli obblighi previsti dall'articolo in esame non trovano applicazione se le imprese coinvolte nella filiera d'appalto dimostrano la sussistenza – nell'ultimo giorno antecedente alle scadenze dei versamenti – di specifici requisiti: devono dimostrare di essere *“in attività da almeno tre anni, in regola con gli obblighi dichiarativi e devono 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 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime; non devono avere iscrizioni a ruolo o accertamenti*

³¹ Articolo 17 *bis*, comma 4, del Decreto Legislativo n.241/1997.

*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.*³²

L'esistenza di queste circostanze di affidabilità fiscale permette dunque alle imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici di evitare l'attivazione dei meccanismi di verifica altrimenti previsti dalla normativa.

L'articolo 4, comma 12, del Decreto legge n. 124/2019 prevedeva già, per le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che fossero provviste di determinati requisiti, di eseguire direttamente il versamento delle ritenute fiscali sui propri dipendenti, comunicando al committente – entro cinque giorni lavorativi antecedenti alla data di scadenza del pagamento: di essere in attività da almeno cinque anni; di aver eseguito nel biennio precedente complessivi versamenti nel conto fiscale per un importo minimo di 2 milioni di euro; di non aver iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi riferiti a tributi e contributi previdenziali per importi maggiori a 50 mila euro per i quali i pagamenti non fossero ancora stati effettuati.

Al comma 6 dell'articolo 17 *bis* sono inseriti i dettagli relativi alla certificazione di regolarità fiscale di cui al precedente punto. Nel dettaglio, è previsto che *“la certificazione di cui al comma 5 è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle Entrate e ha validità di quattro mesi dalla data di rilascio.”*³³

Tale scadenza consente una costante verifica da parte dell'Amministrazione finanziaria sull'affidabilità delle imprese coinvolte nella filiera d'appalto, responsabilizzando quest'ultime di un corretto atteggiamento in materia fiscale per poter giovare delle agevolazioni previste dal comma 5.

Il comma 7 rimette ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni previste al comma 2, che permettano di riscontrare i dati relativi ai versamenti fiscali in modo semplificato.

³² Articolo 17 *bis*, comma 5, del Decreto Legislativo n. 241/1997.

³³ Articolo 17 *bis*, comma 6, del Decreto Legislativo n. 241/1997.

Infine, al comma 8 dell'articolo 17 *bis*, Decreto legislativo n.241/1997, derogando quanto previsto all'articolo 17, comma 1, del medesimo Decreto, è preclusa la possibilità, per le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici: *“di avvalersi dell'istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti di cui al medesimo comma 1.”*³⁴

Il divieto di compensazione fa riferimento alla totalità di contributi previdenziali, assistenziali e premi assicurativi maturati dai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione del contratto d'appalto. Tale prescrizione, secondo quanto previsto dalla norma, non è applicata alle imprese della filiera che presentano i requisiti di affidabilità fiscale previsti al precedente comma 5.

Questo è quanto è stato introdotto con la Legge di conversione al Decreto legge n.124/2019, la già citata Legge 19 dicembre 2019, n. 157.

L'introduzione dell'articolo 17 *bis* è stata una conseguenza necessaria alla formulazione delle misure di contrasto all'omesso versamento delle ritenute fiscali descritte nell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, che nel loro insieme costituiscono un articolato sistema per i committenti e, in generale, per l'intero comparto della filiera degli appalti.

Come primo parziale commento all'architettura normativa esaminata, si può dire che essa risulta eccessivamente complessa per i soggetti coinvolti nelle procedure di appalto, sia pubblico che privato, e implica un aggravio di lavoro per i committenti che non sembra del tutto giustificabile sia pure alla luce del proposito di contrastare il grave fenomeno del lavoro irregolare.

Malgrado la riformulazione dei meccanismi sul versamento delle ritenute fiscali che erano state originariamente introdotte – estremamente gravose soprattutto per i committenti – gli obblighi a cui sono sottoposte le parti che sottoscrivono un contratto di appalto risultano essere, per certi versi, ancora molto onerose, rischiando di appesantire l'intero sistema e determinare centri di costo che scoraggiano o disincentivano il ricorso a questo genere di contratti d'impresa.

³⁴ Articolo 17 *bis*, comma 8, del Decreto Legislativo n.241/1997.

3 IL PERIMETRO DI APPLICAZIONE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI: ASPETTI SOGGETTIVI

Il comma primo dell'articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997, introdotto con la conversione in Legge n.157/2019 dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, si applica ai *“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”*³⁵. I suddetti soggetti, per rientrare nell'ambito applicativo del Decreto Fiscale 2020, devono affidare il compimento di una o più opere o di uno o più servizi, tramite contratti d'appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati di importo complessivo annuo superiore a 200 mila euro, caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma.

La norma si rivolge dunque a tutti i committenti, sostituti d'imposta residenti nel territorio dello Stato, che affidano la realizzazione di opere o servizi tramite contratti dotati dei requisiti oggettivi descritti al primo comma dell'articolo 17 *bis*.

Rispetto a quanto inizialmente previsto dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124 del 2019, il ruolo dei committenti è stato rivisitato, deresponsabilizzandoli – parzialmente – dai gravosi oneri cui precedentemente erano assoggettati. Nella versione originale, la norma stabiliva che fosse compito dei committenti effettuare i versamenti delle ritenute fiscali relative ai lavoratori direttamente impiegati dalle imprese appaltatrici ed affidatarie nell'esecuzione delle opere o servizi contrattuali per conto di quest'ultime.

Questa prima versione normativa, che avrebbe posto oneri eccessivi in capo alla parte committente, è stata successivamente modificata, come già accennato, a seguito della conversione in legge del Decreto Fiscale 2020, limitando la responsabilità dei committenti alla sorveglianza sulla corretta determinazione delle ritenute operate

³⁵ Articolo 17 *bis*, comma 1, del Decreto Legislativo n. 241/1997.

dalle imprese esecutrici del contratto sui propri dipendenti, nonché alla verifica di esatto versamento delle stesse.

La definizione dei committenti cui la norma si riferisce risulta fondamentale per l'individuazione delle responsabilità fiscali proprie degli stessi, in quanto l'articolo 4 del Decreto stabilisce che questi – qualora ricadano all'interno del perimetro definito dal primo comma dell'articolo 17 *bis* – debbano richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative ai versamenti delle ritenute sui lavoratori direttamente impiegati nel contratto, congiuntamente ad un "Report-lavoratori" in cui siano contenute tutte le informazioni sui dipendenti stessi.

Pertanto, il primo aspetto soggettivo che necessita di essere definito a tale scopo, riguarda il concetto di sostituto d'imposta.

Con l'espressione sostituto d'imposta, nella normativa tributaria, si intende *"chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso"*.³⁶ Il sostituto d'imposta può avere natura pubblica o privata, ed è assoggettato in nome e per conto di un contribuente terzo a pagare una certa imposta all'Amministrazione finanziaria, trattenendo, per conto del contribuente in questione, le imposte dovute dai compensi o da altri compensi erogati a quest'ultimo.

Ogni qualvolta i suddetti soggetti stipulino contratti di decentramento produttivo superiori ad un certo valore annuo, con prevalente impiego di manodopera, utilizzando beni strumentali di loro proprietà o ad essi riconducibili, saranno tenuti a vigilare sulla corretta procedura di versamento fiscale operata dalle imprese cui essi stessi hanno affidato l'esecuzione dell'opera o servizio, a pena di sanzionabilità del committente qualora ciò non si verifichi.

Sono invece esclusi dall'ambito di applicazione dell'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019, i soggetti che, per determinate caratteristiche che si vedranno in seguito, non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta residenti nel territorio dello Stato, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020.

³⁶ Articolo 64, decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Come espressamente indicato dalla Relazione illustrativa al provvedimento³⁷, dal punto di vista soggettivo, l'articolo 4 del Decreto ha un ambito applicativo più esteso rispetto a quello previsto dall'articolo 29 del Decreto Legislativo n. 276/2003³⁸, includendo tra i soggetti cui si applicano le presenti disposizioni fiscali, oltre ai committenti "imprenditori", anche gli enti pubblici e gli enti non commerciali privati – che in seguito alla pubblicazione della circolare n. 1/E dell'Agenzia delle Entrate saranno nuovamente esclusi –.

³⁷ Relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 124/2019, articolo 5 "*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti*".

³⁸ Decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, *Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30*. L'articolo 29 prevede, limitatamente ai contratti d'appalto, l'obbligo per il committente imprenditore o datore di lavoro, congiuntamente all'appaltatore e agli eventuali subappaltatori, di corrispondere i trattamenti retributivi, contributivi e previdenziali ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione del contratto stesso.

3.1 I SOGGETTI INCLUSI NEL PERIMETRO DI APPLICAZIONE DEL DECRETO LEGGE n. 124/2019

Il primo comma dell'articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997, stabilisce che sono destinatari delle nuove disposizioni in materia di ritenute fiscali, i “*soggetti 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*”³⁹. Stando a quanto definito dalla presente norma, i committenti sostituti d'imposta che risiedono nel territorio Italiano sono, pertanto, obbligati al monitoraggio sul corretto versamento delle ritenute fiscali relative ai lavoratori direttamente impiegati dalle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici nell'esecuzione delle opere e dei servizi oggetto del contratto. L'articolo 17 *bis*, nel definire il perimetro soggettivo di applicazione delle nuove misure fiscali introdotte dal Decreto Fiscale 2020, richiama quanto disciplinato al primo comma dell'articolo 23, d.P.R. n. 600 del 1973⁴⁰, relativo alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente. In relazione a quanto definito dalla suddetta norma, rientrano nel perimetro di applicazione dell'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019:

- Enti e società individuati nell'articolo 73, comma 1, del TUIR, residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali o agricole, ovvero:
 - a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
 - b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

³⁹ Articolo 17 *bis*, comma 1, Decreto Legislativo n. 241/1997.

⁴⁰ Decreto del Presidente della Repubblica n.600 del 29 settembre 1973, recante “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi”.

- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;⁴¹
- Le società e le associazioni indicate nell'articolo 5 del TUIR, quali:
 - a) le società semplici in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato;
 - b) le società di armamento;
 - c) le società di fatto;
 - d) le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni;
 - e) le imprese familiari di cui all'articolo 230 *bis* del Codice civile;⁴²
- Le persone fisiche che esercitano attività commerciali, ai sensi dell'articolo 55 del TUIR, dove per imprese commerciali, stando a quanto stabilito dalla norma in commento, è da intendersi *“l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'articolo 2195 del Codice civile⁴³, e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'articolo 32 del TUIR⁴⁴ che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa”⁴⁵*;

⁴¹ Stando a quanto stabilito dall'articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997, vista l'espressa condizione di residenza nel territorio dello Stato, la lettera d) dell'articolo 73, comma 1, del TUIR, è da considerarsi esclusa dalla normativa in esame. Nello specifico, la stessa si riferisce a: *“le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato”*. Tale esclusione, si ricorda, deriva dall'impossibilità di applicare correttamente la disciplina fiscale sui lavoratori non operanti nel territorio nazionale.

⁴² Articolo 230 *bis*, Codice civile: *“Salvo che sia configurabile un diverso rapporto, il familiare che presta in modo continuativo la sua attività di lavoro nella famiglia o nell'impresa familiare ha diritto al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia e partecipa agli utili dell'impresa familiare ed ai beni acquistati con essi, nonché agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato.”*

⁴³ Secondo quanto indicato nell'articolo 2195 c.c., che obbliga gli imprenditori che esercitano attività d'impresa all'iscrizione nel registro delle imprese, sono incluse:

- 1) le attività industriali dirette alla produzione di beni o di servizi;
- 2) le attività intermediarie nella circolazione di beni;
- 3) le attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- 4) le attività bancarie o assicurative;
- 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

⁴⁴ L'articolo 32 del TUIR, trattante disposizioni in materia di reddito agrario, include, tra le attività agricole:

- b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche

- Le persone fisiche che esercitano attività agricole;
- Le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- Il curatore fallimentare;
- Il commissario liquidatore;
- Il condominio che, tuttavia, in seguito alla pubblicazione da parte dell’Agenzia delle Entrate della circolare n. 1/E/2020, è stato escluso dalla disciplina fiscale in commento.

Ai sensi di quanto stabilito dalla presente norma, pertanto, le caratteristiche soggettive fondamentali che devono sussistere in capo agli affidanti dei contratti d’appalto – o di altre forme di esternalizzazione produttiva disciplinate all’articolo 17 *bis* – affinché siano applicate le nuove disposizioni fiscali presentate dal Decreto Legge n. 124/2019, sono: la qualifica di sostituto d’imposta, l’esercizio di attività d’impresa e, infine, la residenza nel territorio dello Stato.

Per quanto concerne la prima caratteristica, riprendendo quanto affermato precedentemente, con l’espressione sostituto d’imposta si intende il soggetto, pubblico o privato, che sostituisce – parzialmente o totalmente – il contribuente nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, relativamente alle imposte dallo stesso dovute.

In merito al secondo requisito, sono sottoposti agli obblighi fiscali previsti dalla norma coloro che esercitano attività d’impresa, attività agricole, arti o professioni, ai sensi di quanto disposto dall’articolo 23, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973, in cui sono individuati i soggetti che adempiono agli obblighi contributivi sui redditi di lavoro dipendente.

provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione stessa insiste;

c) le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135 del Codice civile – che identifica come imprenditore agricolo chi esercita attività di coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse –, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni due anni e tenuto conto dei criteri di cui al comma 1, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro delle politiche agricole e forestali.

⁴⁵ Articolo 55, comma 1, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1989, n. 917.

Infine, i committenti individuati dall'articolo 17 *bis*, per rientrare nella disciplina sulle ritenute fiscali regolamentata dal Decreto Fiscale 2020, devono essere residenti nel territorio dello Stato ai fini delle imposte dirette. Sono da considerarsi residenti: *“le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”*⁴⁶; *“le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”*⁴⁷; *“le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*.⁴⁸

I citati soggetti, qualora rispondano alle caratteristiche soggettive fin qui elencate, poiché inclusi nel perimetro applicativo dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, saranno sottoposti agli obblighi fiscali recentemente introdotti per tutelare i lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione di opere o servizi, stipulati mediante contratto d'appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, di importo complessivo annuo superiore a 200 mila euro, svolti presso le sedi di attività del committente e con l'impiego di mezzi strumentali di sua proprietà o ad esso riconducibili.

In questa prospettiva, dunque, l'impatto della nuova normativa fiscale in materia di ritenute sui redditi dei lavoratori dipendenti o assimilati, non riguarda esclusivamente il settore degli appalti privati ma, parallelamente, coinvolge anche gli enti pubblici, responsabilizzando anche le stazioni appaltanti qualora sussistano i presupposti di applicabilità previsti dalla disciplina *de qua*.

Sotto il profilo pubblico, gli organismi su cui gravano i nuovi controlli che obbligano i committenti alla verifica della regolarità di versamento delle ritenute fiscali effettuate sulle retribuzioni dei lavoratori impiegati nella realizzazione di opere o servizi, sono gli apparati delle pubbliche amministrazioni preposti alla gestione e vigilanza delle gare pubbliche d'appalto. Negli enti pubblici di grandi dimensioni questi compiti sono

⁴⁶ Articolo 73, comma 3, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

⁴⁷ Articolo 5, comma 3, lettera d), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

⁴⁸ Articolo 2, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

assolti dagli Uffici Appalti delle stazioni appaltanti – cui compete la gestione dell'iter per l'affidamento di commesse pubbliche volte all'esecuzione di lavori, servizi e forniture –, a differenza degli enti di dimensioni minori, nei quali sono assenti uffici preposti espressamente alla gestione degli appalti pubblici, con la conseguenza che tali compiti sono assolti genericamente dall'organismo nel suo complesso.

Questi pubblici uffici, qualora stipulino contratti d'appalto che rispondano ai requisiti oggettivi previsti dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, caratterizzati da un prevalente impiego di manodopera presso le sedi di attività della stazione appaltante e con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultima o ad essa assimilabili, saranno tenuti a ricevere dalle imprese aggiudicatrici, nonché da quelle subappaltatrici, se presenti, copia delle deleghe di pagamento per il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente o assimilato, allo scopo di vigilare sulla corretta determinazione e sull'esatto versamento degli importi trattenuti e versati dalle imprese sui propri lavoratori, sostituendo l'Amministrazione finanziaria in tali adempimenti.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, non tutti i committenti, pubblici o privati, che affidano la realizzazione di opere o servizi secondo le modalità previste dall'articolo 17 *bis*, sono gravati degli obblighi introdotti dal Decreto Legge n. 124/2019. A seguito dei chiarimenti interpretativi dell'Agenzia, che hanno permesso di precisare il perimetro soggettivo di applicazione delle nuove norme fiscali, sono stati ridefiniti i confini attuativi della disciplina in esame.

3.2 I SOGGETTI ESCLUSI DAL PERIMETRO DI APPLICAZIONE DEL DECRETO LEGGE n. 124/2019: LA CIRCOLARE n. 1/E DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la pubblicazione della circolare n. 1/E/2020, una serie di figure, pubbliche e private, precedentemente ricomprese all'interno del perimetro applicativo della norma, in seguito all'interpretazione data dall'Agenzia, sono state escluse dallo stesso ambito di attuazione poiché esse risultavano prive di determinate caratteristiche fondamentali all'applicazione delle nuove norme in materia di ritenute fiscali negli appalti.

La circolare stabilisce che sono inclusi nel perimetro soggettivo di applicazione della norma i soggetti, residenti in Italia ai fini delle imposte sui redditi, che nei contratti di appalto – e nelle altre forme di decentramento produttivo previsti dall'articolo 17 *bis* – forniscono manodopera utilizzando beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili, presso le sedi di proprietà di quest'ultimo, di importo totale annuo superiore alla soglia di 200 mila euro.

Di conseguenza, stando a quanto indicato dall'Amministrazione finanziaria, sono esclusi dall'ambito applicativo dell'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019, i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia e quelli che si presumono residenti ai sensi dell'articolo 73, comma 5 *bis*⁴⁹, del TUIR. La ragione di tale esclusione è collegata all'assenza di una maggiore tutela degli interessi erariali derivante dallo spostamento dell'obbligo di versamento dal datore di lavoro al committente.⁵⁰ Tali soggetti, infatti, ai fini dell'adempimento degli oneri previsti dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, non forniscono ulteriori garanzie di assolvimento dei compensi tributari,

⁴⁹ Articolo 73, comma 5 *bis*, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi: *“Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.”*

⁵⁰ Relazione illustrativa al Decreto Legge n. 124/2019, articolo 5.

a causa dell'incerta residenza o dell'assenza di una stabile organizzazione degli stessi nel territorio statale.

La circolare n. 1/E prevede inoltre l'esclusione dall'ambito di attuazione della norma dei soggetti non residenti senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, cui viene affidata l'esecuzione di opere o servizi, perché questi non rivestono la qualifica di sostituto d'imposta, come previsto dagli articolo 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Stando a quanto previsto dall'articolo 17 *bis*, dunque, la rilevanza territoriale della sede di attività dell'impresa ha significative ricadute sul perimetro di applicazione della nuova normativa fiscale, delimitando il confine di attuazione della stessa.

Perché non rientranti tra le figure elencate all'articolo 23, comma primo, del d.P.R. n. 600/1973, sono esclusi dalle disposizioni previste dall'articolo 4 del Decreto, i soggetti residenti che non esercitano attività d'impresa, o non esercitano attività agricole o, ancora, non sono esercenti arti e professioni. Come detto in precedenza, tra i presupposti soggettivi di applicabilità della norma, è incluso il necessario svolgimento di un'attività imprenditoriale nel territorio italiano, da cui derivano gli annessi obblighi retributivi e contributivi sui propri dipendenti. Per queste ragioni, come illustrato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare in esame, sono escluse dal perimetro soggettivo di attuazione della norma le persone fisiche o le società semplici che non esercitano attività d'impresa o attività agricola o, ancora, arti e professioni.

Indipendentemente dal chiarimento fatto dall'Agenzia delle Entrate, quanto ai professionisti, esistono particolari casi in cui tali soggetti, regolarmente iscritti ai relativi ordini professionali, non possono essere titolari di un rapporto di lavoro subordinato, a causa dell'incompatibilità esistente con il proprio statuto professionale. È quanto accade, ad esempio, agli avvocati, per i quali la Legge n. 247/2012, all'articolo 18, prevede espressamente che la loro professione sia *"incompatibile con qualsiasi attività di lavoro subordinato"*. Ne consegue che tali figure, pur esercitando un'attività professionale, a causa della natura della propria professione, non possano essere incluse nelle nuove disposizioni introdotte dal Decreto Fiscale 2020, poiché prive della caratteristica di subordinazione necessaria.

L'Amministrazione finanziaria, stabilisce inoltre che non sono inclusi nell'ambito soggettivo dell'articolo 17 *bis*, comma 1, i condomini, perché non detentori di beni strumentali. A differenza di quanto originariamente previsto, la circolare n. 1/E ha

pertanto escluso dal perimetro di applicazione della norma tali figure, nonostante le stesse siano incluse tra i soggetti elencati all'articolo 23, comma 1, del d.P.R. n. 600/1973. La ragione di tale esclusione, come spiegato dall'Agenzia stessa, è da identificarsi nella natura di tale figura che, non potendo esercitare alcuna attività d'impresa, agricola o professionale, non è in alcuna misura detentrica dei beni strumentali previsti dall'articolo 17 *bis*. Il condominio, qualificato come sostituto d'imposta, si differenzia dagli altri soggetti presentati all'articolo 23, comma 1, poiché esso non esercita un'attività economica, limitandosi alla sola gestione condominiale. L'assenza di tale peculiarità, collegata alla mancanza di autonomia patrimoniale, comporta che il condominio sia sprovvisto dei "*mezzi strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma*" presentati dall'articolo 17 *bis* come uno dei requisiti oggettivi fondamentali per l'applicazione delle nuove disposizioni relative alle ritenute fiscali sui lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o servizio.

La circolare n. 1/E/2020, stabilisce che sono esclusi dall'ambito applicativo del primo comma dell'articolo 17 *bis* gli enti non commerciali – come associazioni, fondazioni, ecc. – limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta. Come per i condomini, anche in relazione a tali soggetti la circolare in esame ha permesso di identificare con maggiore chiarezza il nesso tra esercizio di attività commerciale e applicazione soggettiva delle disposizioni introdotte dall'articolo 4 del Decreto.

Alla luce di queste ultime considerazioni e con riferimento agli enti pubblici, serve distinguere tra enti pubblici che svolgono attività di natura commerciale ed enti pubblici che invece svolgono attività diverse, al fine di identificare correttamente l'ambito di applicazione dell'articolo 17 *bis*, per individuare i soggetti di natura pubblicistica tenuti al rispetto degli obblighi di verifica fiscale previsti dall'articolo 4 del Decreto.

A partire dai primi anni del Novecento in Italia hanno iniziato a svilupparsi enti pubblici funzionali, che si distinguono dagli enti pubblici territoriali per la loro caratteristica monofunzionale, in quanto essi perseguono un insieme limitato di interessi pubblici.

Gli enti pubblici funzionali sono a loro volta suddivisi in enti pubblici economici ed enti pubblici non economici.

Gli enti pubblici economici sono persone giuridiche che svolgono attività d'impresa in via esclusiva o principale, adottano atti negoziali e instaurano rapporti di lavoro di natura privatistica, la cui tutela è demandata alla giurisdizione del giudice ordinario. Ciò che caratterizzava gli enti pubblici economici era l'autonomia di cui godevano nei confronti dell'autorità governativa, che li rendeva indipendenti dal punto di vista decisionale. Per una serie di circostanze concomitanti gli enti economici hanno subito una profonda crisi, iniziata negli ultimi decenni del secolo scorso. Tra le cause imputabili alla decadenza di questa figura organizzativa vi è, in primo luogo, lo sviluppo del diritto comunitario, fondato sul principio di concorrenza, a sua volta incompatibile con la natura pubblicistica dei finanziamenti degli enti economici.⁵¹

Una seconda ragione di contrasto con la normativa comunitaria riguarda i monopoli un tempo concessi ad enti pubblici economici, in conflitto con quanto disposto dall'articolo 106 del TFUE in materia di concorrenza delle imprese che gestiscono servizi d'interesse economico generale⁵², a cui si aggiunge una terza causa di decadenza connessa all'inefficienza delle imprese pubbliche rispetto a quelle private. Così, a partire dagli anni Novanta del secolo scorso, è stato avviato un processo di privatizzazione degli enti pubblici economici, che li ha trasformati in società di natura privata o in enti a gestione privatizzata.

Quanto agli enti pubblici non economici, si tratta di una tipologia di ente pubblico atipica ed assai eterogenea. Sono persone giuridiche di diritto pubblico, la cui disciplina si fonda su norme derogatorie rispetto alle regole civilistiche previste per associazioni, fondazioni e società. Nonostante la varietà di questi enti, spesso la loro organizzazione

⁵¹ Secondo quanto stabilito dall'articolo 107 del TFUE, primo comma: *“Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.”*

⁵² L'articolo 106 del TFUE, comma secondo, recita: *“Le imprese incaricate della gestione di servizi di interesse economico generale o aventi carattere di monopolio fiscale sono sottoposte alle norme dei trattati, e in particolare alle regole di concorrenza, a, nei limiti in cui l'applicazione di tali norme non osti all'adempimento, in linea di diritto e di fatto, della specifica missione loro affidata. Lo sviluppo degli scambi non deve essere compromesso in misura contraria agli interessi dell'Unione.”*

riprende il modello amministrativo societario, caratterizzato da consiglio di amministrazione, comitato esecutivo, presidente e collegio di revisori.⁵³

Gli enti pubblici non economici, sebbene siano assoggettati alla vigilanza degli organi governativi, sono dotati di ampia autonomia funzionale, che li rende autonomi sotto il profilo gestionale. Così come per gli enti pubblici economici, anche gli enti pubblici non economici hanno subito delle trasformazioni nel corso degli anni, che hanno portato ad un graduale ridimensionamento degli stessi nella scena pubblica e alla trasformazione degli enti pubblici non economici in associazioni o fondazioni di natura privata, iniziata con la Legge n. 70 del 1975, cosiddetta Legge sugli enti parastatali, sino alla legge di decentramento regionale – Legge n. 59/1997 – e a quelle finanziarie che negli anni hanno soppresso numerosi enti pubblici.

Originariamente gli enti pubblici economici si distinguevano da quelli non economici poiché regolati dalla giurisdizione ordinaria; tuttavia, ad oggi tale distinzione tra le suddette figure è ormai stata abbandonata in quanto il rapporto di lavoro caratterizzante gli enti non economici è divenuto anch'esso privato, cosicché anch'essi attualmente rientrano quasi totalmente nella competenza giurisdizionale del giudice ordinario.

Pertanto, se in origine esistevano delle caratteristiche specifiche che permettevano di effettuare una differenziazione tra le due figure, col passare degli anni i connotati degli enti pubblici che svolgono attività economicamente rilevanti sono mutati e non è più possibile fare una distinzione tra gli uni e gli altri.

Tornando al nostro scopo di identificazione e delimitazione del perimetro soggettivo dell'articolo 17 *bis*, stando a quanto specificato dalla circolare n. 1/E, i soli soggetti pubblici sottoposti alle nuove disposizioni normative in materia di ritenute fiscali sono quelli che svolgono attività commerciale in misura prevalente e, conseguentemente, possono essere qualificati come sostituti d'imposta.

Le pubbliche amministrazioni non incluse dall'ambito di applicazione della norma in esame, per le attività non commerciali svolte sono, essenzialmente, quelle elencate al

⁵³ M. D'Alberty, *Lezioni di Diritto Amministrativo*, Torino, III Ed., 2017, pag. 89.

secondo comma dell'articolo 1, Decreto Legislativo n. 165/2001⁵⁴. Quanto detto comporta l'esclusione dal perimetro attuativo dell'articolo 17 *bis* anche delle tipologie contrattuali volte alla realizzazione di servizi necessari per l'erogazione di prestazioni, qualora l'attività abbia natura non commerciale.⁵⁵ Tuttavia, nel caso in cui tali enti realizzino attività di carattere economico, le disposizioni previste dall'articolo 4 saranno a loro applicabili.

Attività relative al servizio mensa e ristorazione aziendale, servizi di somministrazione di pasti, prestazioni di trasporto, servizi di guardiania, o ancora, attività edilizie di manutenzione, sono esempi di affidamenti che identificano attività oggettivamente di natura commerciale, in quanto rese sulla base di corrispettivi di mercato da corrispondere all'impresa affidataria dell'attività medesima. Qualora dunque i soggetti pubblici che operano in questi specifici settori affidino l'esecuzione di opere o servizi mediante contratti d'appalto o simili, di importo complessivo annuo superiore a 200 mila euro, con prevalente impiego di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'impiego di beni strumentali di proprietà della stazione appaltante stessa, saranno di conseguenza compresi nel perimetro soggettivo di applicazione dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019.

Un ulteriore motivo di esclusione dal perimetro soggettivo di applicazione riguarda, infine, le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che comunicano al committente la sussistenza di determinati requisiti – di cui si parlerà più approfonditamente nei prossimi capitoli – mediante un'apposita certificazione di regolarità rilasciata dall'Agenzia delle Entrate. La norma si riferisce ai soggetti che risultino in attività da almeno tre anni, che siano in regola con gli obblighi dichiarativi e che abbiano eseguito nel corso del periodo d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni

⁵⁴ Articolo 1, comma 2, Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165: *“Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale”*

⁵⁵ E. Massi, *Ritenute fiscali negli appalti: ancora incertezze sull'ambito di applicazione?*, in *“IPSOA Quotidiano”*, 19 febbraio 2020.

dei redditi presentate nell'ultimo triennio, versamenti complessivi registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al dieci per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni stesse e che 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 a 50 mila euro, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione.⁵⁶

⁵⁶ Articolo 17 *bis*, comma 5, Decreto Legislativo n. 241/1997.

4 IL PERIMETRO DI APPLICAZIONE DELLE NUOVE PRESCRIZIONI: ASPETTI OGGETTIVI

Distintamente da quanto prevedeva il testo iniziale della norma – secondo il quale i committenti pubblici e privati erano responsabili per il versamento delle ritenute fiscali dei dipendenti delle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici – la nuova prescrizione modifica i connotati originari, limitando il perimetro applicativo delle disposizioni e introducendo nuovi obblighi in capo ai vari soggetti della filiera d'appalto.

Nell'attuale formulazione legislativa, prevista all'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, è rilevabile, già nel primo comma, l'ambito attuativo delle disposizioni in materia di versamento fiscale negli appalti.

Il postulato normativo in questione stabilisce che: *“In deroga alla disposizione di cui all'articolo 17, comma 1, i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato, ai sensi degli articoli 2, comma 2, 5, comma 3, lettera d), e 73, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, 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 mila 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”*.⁵⁷ L'articolo

⁵⁷ Articolo 17 *bis*, comma 1, del Decreto Legislativo n. 241/1997.

in questione, dunque, prevede una serie di presupposti di carattere oggettivo, in presenza dei quali scattano gli obblighi previsti dalla norma:

- a) L'affidamento ad un'impresa del compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore al valore di 200 mila euro;
- b) Tale affidamento deve avvenire tramite contratto di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;
- c) I contratti di cui al punto precedente devono essere caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera;
- d) Il personale impiegato nell'esecuzione dell'opera o servizio deve svolgere le proprie mansioni presso la sede di attività del committente;
- e) I beni strumentali impiegati dalla manodopera d'appalto devono essere di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

La presenza di tali presupposti – che devono sussistere congiuntamente – comporta l'applicazione, in capo ai soggetti coinvolti nella filiera d'appalto, delle nuove disposizioni previste per il versamento delle ritenute fiscali dei lavoratori direttamente coinvolti nelle opere o servizi oggetto del contratto.

Dunque, così come già accennato, non tutti gli appalti saranno sottoposti alle nuove disposizioni: il perimetro di attuazione dei nuovi obblighi coinvolgerà solo quelli caratterizzati dall'utilizzo prevalente di manodopera presso le sedi di attività del committente, con l'impiego di beni ad esso strumentali e di importo minimo pari a 200 mila euro annui.

Per queste specifiche fattispecie contrattuali i committenti – pubblici e privati – saranno investiti di particolari obblighi di sorveglianza sulle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici della filiera d'appalto; le imprese che corrispondono ai canoni identificativi sopra elencati dovranno invece provvedere al versamento delle ritenute fiscali relative ai lavoratori direttamente impiegati nell'opera o servizio.

4.1 IL LIMITE DI IMPORTO DEL CONTRATTO

Il primo presupposto che permette di identificare l'ambito applicativo dell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n.241 del 1997, introdotto dall'articolo 4 del Decreto Legge n.124 del 2019, riguarda il valore annuo dell'affidamento contrattuale.

Nello specifico, la norma stabilisce che rientra nel perimetro della disposizione "*il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a 200 mila euro*". Si tratta quindi di un criterio quantitativo.

Con lo scopo di facilitare l'individuazione della soglia d'appalto, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta in materia, specificando alcuni elementi relativi all'affidamento dell'opera o servizio che potrebbero altrimenti causare dubbi e incertezze relativamente al calcolo degli importi in esame.⁵⁸

Così come si evince dall'estratto del comma 1, articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, la soglia di 200 mila euro va anzitutto considerata al netto dell'eventuale IVA applicabile. L'importo è quindi riferito al solo capitale imponibile.

Detto importo, essendo testualmente collegato al compimento di una o più opere o di uno o più servizi, deve essere riferito anche ai contratti c.d. "misti".⁵⁹ È ben possibile, quindi, che nella prassi commerciale un'impresa richieda ad un suo partner contrattuale, stabile o occasionale, di realizzare opere e servizi che non rientrino tutti nel novero di quelli che, per tipologia e come vedremo, intercettano questa nuova disciplina. Ciò non significa che questo genere di accordi sia escluso per definizione

⁵⁸ Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

⁵⁹ E' definito misto quel contratto nel quale si combinano prestazioni caratteristiche di diversi tipi legali. Un problema che può verificarsi in questa specifica tipologia contrattuale riguarda l'identificazione delle regole da applicare al contratto misto tra quelle che regolano il contratto x e quelle che regolano il contratto y. La risposta a questo quesito può essere orientata da due diversi criteri. Il criterio dell'assorbimento, per cui si applicano le regole del tipo di contratto che risulta essere prevalente nel caso specifico; e il criterio della combinazione, per cui a ciascuna prestazione tipica si applicano le regole del tipo corrispondente. Di norma la tesi che viene maggiormente utilizzata è di compromesso tra la prima e la seconda: si applica la disciplina del tipo legale prevalente e – qualora non incompatibile con questa – la disciplina dell'altro tipo legale. Sono esempi di contratto misto il contratto di portierato – locazione e lavoro subordinato – o del contratto di parcheggio – locazione del posto auto e prestazione di custodia – Cfr. V. Roppo, *Diritto Privato, linee essenziali*, Torino, 2016, p. 350.

Nell'ambito dei contratti pubblici questa fattispecie è disciplinata nell'articolo 28 del Decreto Legislativo n. 50/2016.

dall'applicazione dell'art. 17 *bis* in esame (sarebbe troppo facile in tal modo aggirarne l'applicazione inserendo "ad arte" previsioni eterogenee con il suo ambito oggettivo di applicazione), ma si dovranno scorporare attività e servizi pertinenti con il dettato dell'art. 17 *bis* e verificarne in tal modo l'importo, se superiore o meno alla soglia dei 200.000 euro. Una seconda precisazione che è stata fatta dall'Agenzia delle Entrate riguarda l'aspetto soggettivo dell'affidamento che, come specificato dalla stessa, riguarda la singola impresa; di conseguenza, l'affidamento a più imprese comporterà la scomposizione del valore totale d'appalto per ciascuna azienda. Tuttavia, nel caso in cui queste si siano unite in un'associazione temporanea d'impresa – definita con l'acronimo ATI – la valutazione della soglia dei 200 mila euro sarà calcolata considerando le stesse come un unico soggetto. Inoltre, facendo riferimento la disposizione al concetto di "impresa" sono esclusi dal perimetro applicativo i contratti d'opera stipulati con esercenti arti e professioni.⁶⁰ Rispetto alla definizione dell'ambito temporale entro il quale verificare la ricorrenza di questo criterio quantitativo, l'Agenzia delle Entrate, per mezzo della circolare n.1/E/2019, ha specificato che la frazione temporale di riferimento è l'anno solare, ovvero il periodo che decorre dal 1° gennaio sino al 31 dicembre, nel quale assumono rilevanza per la quantificazione della soglia i mesi e non i giorni, e non l'anno fiscale, che per alcune imprese pubbliche – per esigenze di pianificazione finanziaria – non coincide con il primo. Dunque, nell'ipotesi di stipula – o modifica – contrattuale successiva al giorno 15 del mese, verrà preso in considerazione il mese seguente per il calcolo degli obblighi e degli importi oggetto della presente disposizione. Sempre per la quantificazione della soglia in esame, la circolare n. 1/E dello scorso febbraio stabilisce che il conteggio debba riferirsi alla totalità dei contratti in essere – e quelli di nuova stipula – nell'anno solare in questione, con il medesimo appaltatore o prestatore di servizi, ivi comprese le modifiche contrattuali sopravvenute in corso d'esecuzione dell'opera o servizio. Nel caso di superamento annuo del limite di 200 mila euro verranno quindi applicate automaticamente le disposizioni previste dall'articolo 17 *bis* a tutte le opere o servizi affidati allo stesso committente nel corso dell'anno, anche se frutto di più appalti.

⁶⁰ Circolare n.1/E del 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

Infatti, diversamente dal caso in cui il rapporto tra due imprese preveda già in origine un contratto di importo complessivo superiore alla soglia di 200 mila euro, per il quale la disciplina in esame si applica a priori, in presenza di più contratti stipulati dalle imprese nel corso dell'anno, solamente al raggiungimento della soglia di cui sopra scatterà l'applicazione di quanto disposto dall'articolo 4 del Decreto.

Inoltre, allo scopo di evitare l'aggiramento della soglia di 200 mila euro tramite il frazionamento degli appalti di opere o servizi il cui valore supera tale limite in più affidamenti di importo inferiore, l'Agenzia delle Entrate – tramite la già citata circolare 1/E – ha specificato che la quantificazione degli importi contrattuali sarà verificata esclusivamente nel rapporto originario in essere tra committente e affidatario. Uno strumento elusivo che potrebbe essere utilizzato dalle imprese allo scopo di evitare l'assolvimento dei nuovi obblighi imposti dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, è quello di frazionamento dell'appalto la cui soglia supera i 200 mila euro tra una o più imprese subappaltatrici, per importi singolarmente inferiori. Nonostante si tratti di imprese diverse, per cui l'importo totale d'appalto dovrebbe essere scorporato tra le varie aziende, già in fase di presentazione dell'offerta amministrativa l'appaltatore deve indicare l'intenzione di avvalersi di imprese subappaltatrici per l'esecuzione dell'opera o servizio oggetto del contratto. Alla luce di tale considerazione, dunque, i contratti subappaltati dovranno essere considerati unitariamente all'appalto primario, con la conseguenza che la verifica degli importi contrattuali dovrà essere effettuata a monte, nel rapporto concorrente tra l'appaltatore originario e l'ente appaltante.

Quanto alla durata del contratto, qualora si tratti di appalti pluriennali, si pone il problema di stabilire quando scatteranno i nuovi obblighi fiscali introdotti dal Decreto Legge n. 124/2019. A differenza dei contratti annuali, nei contratti pluriennali la soglia di 200 mila euro individuata dalle nuove disposizioni in materia di ritenute può essere raggiunta anche in un anno successivo a quello di stipula del contratto. In questo caso gli obblighi contributivi e retributivi imposti dal Decreto Fiscale 2020 saranno applicabili a partire dall'anno di superamento di tale importo limite. Succederà quindi che anche per gli appalti di grandi dimensioni ma di durata dilazionata nel tempo, al superamento annuale dei 200 mila euro, gli appaltatori saranno tenuti a rispettare le nuove disposizioni.

Infine, grande rilevanza viene data alla differenza tra contratti – annuali o pluriennali – che presentino un prezzo predeterminato e quelli che invece ne siano sprovvisti, nei quali quindi non vi sia la predeterminazione di un importo finale, ma tale importo vari a seconda dell’effettivo svolgimento delle attività in corso di esecuzione del rapporto. La preventiva definizione dell’importo o la sua indeterminazione iniziale richiede una differente modalità applicativa della disciplina in esame. La prima fattispecie considerata prevede il calcolo della soglia annua di 200 mila euro su base di un meccanismo definito *pro rata temporis*, secondo il quale l’importo complessivo del singolo contratto viene suddiviso per mensilità – dalla data della sua stipula sino a quella di ultimazione dell’opera o servizio – e, qualora la somma mensile dei complessivi contratti in essere nell’anno di riferimento superi l’importo di 200 mila euro, scatterà l’obbligo di applicazione dell’articolo 17 *bis*.⁶¹ Nel caso in cui si tratti di contratti in cui non vi sia un prezzo prestabilito numericamente il meccanismo di quantificazione dell’importo complessivo in esame sarà ben diverso.⁶² In questa

⁶¹ Per semplificare quanto detto, si cita uno degli esempi riportati dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 1/E – esempio numero 5 – che meglio sintetizza il concetto: “*Si consideri il caso in cui il 1°luglio 2020 sia stipulato un contratto con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un prezzo di 200 mila euro al netto dell’IVA e il 1° luglio 2021 sia stipulato un nuovo contratto sempre con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un prezzo di 400.000 euro al netto dell’IVA (o, in alternativa, sia concordata una modifica contrattuale che prevede un prezzo aggiuntivo di 400.000 euro); in base al meccanismo del pro-rata temporis la soglia di 200 mila euro su base annua è superata a decorrere dal 1° luglio 2021. Infatti, al 1° luglio 2020, in base al meccanismo del pro-rata temporis, il prezzo è così ripartito: 40.000 euro sono imputabili all’anno 2020 (euro 200.000 * 6/30), 80.000 euro sono imputabili all’anno 2021 (euro 200.000 * 12/30) e 80.000 euro sono imputabili all’anno 2022 (euro 200.000 * 12/30). In questo caso non risulta superata la soglia di 200.000 euro annui per tutti i tre anni. Tuttavia, il 1° luglio 2021 occorre procedere al ricalcolo del pro-rata temporis, senza però che si verifichi un effetto retroattivo. Per l’anno 2021 il prezzo complessivo su base annua dei due contratti sarà pari a: 80.000 euro già imputati all’anno 2021 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020 cui si aggiungeranno euro 133.333 (euro 400.000 * 6/18) imputabili al 2021 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021 (o alla modifica contrattuale). Per l’anno 2022 il prezzo complessivo su base annua dei due contratti sarà pari a: 80.000 euro già imputati all’anno 2022 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020 cui si aggiungeranno euro 266.667 (euro 400.000 * 12/18) imputabili al 2022 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021 (o alla modifica contrattuale). Gli obblighi previsti dall’articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1° luglio 2021 e cesseranno il 31 dicembre 2022”.* Cfr Agenzia delle Entrate, circolare n. 1/E. esempio n. 5, Roma, 12 febbraio 2020.

⁶² Ai sensi di quanto previsto dall’art. 1346 del Codice civile, tuttavia, “*l’oggetto del contratto deve essere possibile, lecito, determinato o determinabile*”, con la conseguenza che il prezzo complessivo del contratto deve essere quantomeno determinabile ai fini della sua validità.

fattispecie il procedimento adottato sarà basato sul criterio di cassa, secondo il quale gli obblighi previsti nell'articolo 17 *bis* scatteranno solo dopo il superamento della soglia annua prevista dalla normativa. Pertanto, quando i pagamenti corrisposti dal committente all'appaltatore, affidatario o subappaltatore supereranno il limite massimo di 200 mila euro, le imprese coinvolte nella filiera saranno tenute a rispettare quanto previsto dalla norma sulle ritenute fiscali sopra menzionata.⁶³

Che si tratti di contratti il cui importo sia prestabilito o, ancora, contratti il cui prezzo non sia deciso a priori, il calcolo della soglia di 200 mila euro seguirà un criterio cumulativo. Sulla base di tale considerazione quindi, anche per i contratti il cui importo totale superi tale limite quantitativo – nonostante siano scorporati temporalmente in commesse con fatture annuali di prezzo inferiore alla suddetta soglia – scatteranno gli obblighi retributivi imposti dal Decreto Fiscale 2020.

Un caso particolare di appalto che potrebbe essere creato allo scopo di eludere le disposizioni previste dalla normativa, è quello relativo ai contratti privi di un importo totale predefinito, per i quali sia previsto il pagamento solo al termine dei lavori, anche successivamente al collaudo. In questa particolare situazione la soglia di 200 mila euro imposta dal Decreto Fiscale 2020 viene superata solo ad opera ultimata, pertanto l'incognita potrebbe riguardare la possibilità o meno di applicare quanto disciplinato dall'articolo 17 *bis* già in fase di esecuzione dei lavori. Stando a quanto stabilito dall'articolo 1346 del codice civile, tuttavia, l'oggetto del contratto deve quantomeno essere determinabile e, quindi, anche il suo prezzo. Alla luce di tale considerazione, partendo l'appalto da un importo approssimativo ma pur sempre definibile, qualora il calcolo dello stesso risultasse superiore al limite individuato dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, dovrebbero scattare automaticamente gli obblighi retributivi previsti dalla norma in esame.

⁶³ Al fine di comprendere meglio il meccanismo *c.d.* "di cassa", viene citato l'esempio numero 6 contenuto all'interno della circolare n. 1/E dell'Agenzia delle Entrate: "*Si pensi al caso in cui il committente A stipuli un contratto con l'impresa B il 1° marzo 2020 con scadenza 28 febbraio 2022 che non prevede un prezzo predeterminato. In questo caso, gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il superamento dei pagamenti da A in favore di B della soglia di 200.000 euro e cesseranno il 28 febbraio 2022*".

Un'ulteriore questione di carattere quantitativo riguarda i contratti stipulati con ditte estere. Nel caso di appalti sopra soglia comunitaria, per i quali possono partecipare anche operatori economici sovranazionali, ci si potrebbe interrogare su quale debba essere il tasso di conversione dell'appalto espresso in una valuta diversa da quella nazionale. Se il prezzo del contratto d'appalto è predefinito, quando viene concordato il valore dovrebbe essere deciso anche il tasso di cambio, che sarà quello corrente al momento dell'accordo; per i contratti dove il prezzo non è definito, invece, proporrei un primo pagamento con acconto in fase di avanzamento lavori, utilizzando il tasso di cambio attuale al momento della fattura, e un secondo pagamento conseguente il collaudo con tasso di cambio ad esso corrente, allo scopo di avere un'offerta maggiormente competitiva, poiché con questa tecnica si riduce il rischio di perdite su cambi per l'impresa appaltatrice.

Qualora il committente sia un ente pubblico, il limite quantitativo di 200 mila euro individuato dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n.241/1997 può sovrapporsi a quelli previsti dalle soglie comunitarie predisposte all'articolo 35 del Codice dei Contratti Pubblici – Decreto Legislativo n. 50 del 18 aprile 2016, facendo sorgere in capo allo stesso ulteriori oneri di natura fiscale.

I limiti di valore individuati in sede europea sono, in concreto, delle classi di importo suddivise per lavori, servizi e forniture che in relazione al loro ammontare possono avere rilevanza a livello comunitario, obbligando il soggetto che stipula un contratto "sopra soglia" a sottostare alle procedure individuate dagli organi europei per gli appalti pubblici, nel rispetto dei principi di pubblicità, trasparenza e libera concorrenza; permettendo la partecipazione alle commesse nazionali anche ad operatori economici provenienti da altri Stati dell'Unione.

I Regolamenti europei numero 1827, 1828, 1829 e 1830 – pubblicati nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea il 31 ottobre 2019 – hanno introdotto nuove soglie comunitarie per gli appalti pubblici e le concessioni, portando ad un conseguente intervento di adeguamento normativo da parte del legislatore nazionale che è ha modificato quanto indicato nell'articolo 35 del Decreto Legislativo n. 50 del 2016.

I nuovi importi, entrati in vigore il 1° gennaio 2020 – in corrispondenza dell'avvio di validità delle disposizioni previste dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 – hanno sostituito le soglie precedentemente in vigore,⁶⁴ rettificando i valori degli appalti di lavori, servizi e forniture originariamente previsti. Nello specifico, per quanto concerne i settori ordinari degli appalti, sono state apportate le seguenti modifiche:

- a) Euro 5.350.000 per gli appalti di lavori pubblici;
- b) Euro 139.000 per gli appalti pubblici di forniture, di servizi e per i concorsi pubblici di progettazione aggiudicati da autorità governative centrali indicate nell'allegato III;
- c) Euro 214.000 per appalti pubblici di forniture, servizi e per i concorsi pubblici di progettazione aggiudicati da autorità governative sub-centrali.

Relativamente agli appalti nei settori speciali, invece, i nuovi importi introdotti a partire dal mese di gennaio sono i successivi:

- d) Euro 428.000 per gli appalti di forniture e di servizi;
- e) Euro 5.350.000 per gli appalti di lavori.

Confrontando i nuovi valori introdotti dalle direttive comunitarie in materia di appalti pubblici con la soglia di 200 mila euro imposta dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, si evince che tutti i contratti pubblici che rientrano nelle soglie quantitative sopra sopracitate sono assoggettati – qualora ricorrano congiuntamente gli altri presupposti previsti dalla normativa in esame – al rispetto delle regole sancite dal Decreto Legge n. 124/2019.

L'unica eccezione al rispetto della duplice disciplina in tema di contratti pubblici sopra indicata – sia europea di evidenza pubblica che nazionale di carattere fiscale – riguarda gli appalti di servizi e forniture nei settori ordinari aggiudicati da amministrazioni

⁶⁴ Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio 26 febbraio 2014, n. 23, *Sull'aggiudicazione dei contratti di concessione*; Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio 26 febbraio 2014, n. 24, *Sugli appalti pubblici e che abroga la direttiva 2004/18/CE*; Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio 26 febbraio 2014, n. 25, *Sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali e che abroga la direttiva 2004/17/CE*; Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio 13 luglio 2009, n. 81, *Relativa al coordinamento delle procedure per l'aggiudicazione di taluni appalti di lavori, di forniture e di servizi nei settori della difesa e della sicurezza da parte delle amministrazioni aggiudicatrici/degli enti aggiudicatori, e recante modifica delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE*.

centrali di cui alla lettera *b*) precedentemente citata, per i quali la soglia di rilevanza europea è individuata nel valore di 139.000 euro. Pertanto, per questa specifica tipologia contrattuale, l'obbligo di rispetto congiunto dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 e dell'articolo 35 del Decreto Legislativo n. 50/2016 scatta solo al superamento dell'importo di 200 mila euro individuato nell'articolo 17 *bis*, mentre negli altri casi gli obblighi fiscali imposti a stazioni appaltanti da un lato e ad appaltatori, affidatari e subappaltatori dall'altro, non saranno applicabili.

Come previsto dall'articolo 95, comma 10, del Decreto Legislativo n. 50/2016: *“nell’offerta economica l’operatore dovrà indicare i propri costi della manodopera”*, pertanto, il valore dichiarato dall'impresa in fase di affidamento sarà un incentivo per poter individuare correttamente il costo dei lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'appalto.

In conclusione, le stazioni appaltanti che stipulano contratti pubblici il cui valore quantitativo sia di rilevanza comunitaria,⁶⁵ al superamento dell'importo di 200 mila euro imposto dall'articolo 17 *bis* – correlato alla presenza degli ulteriori presupposti indicati nel primo comma dell'articolo in questione – saranno gravate di ulteriori adempimenti di natura fiscale che si aggiungono alle disposizioni relative alla procedura europea sugli appalti pubblici.

⁶⁵ Per calcolare il valore stimato di un appalto pubblico di lavori, servizi o forniture, il comma 4 dell'articolo 35 Decreto Legislativo n. 50/2016 stabilisce che si debba tener conto: *“dell’importo totale pagabile, al netto dell’IVA, valutato dall’amministrazione aggiudicatrice o dall’ente aggiudicatore, ivi compresa qualsiasi forma di eventuali opzioni o rinnovi del contratto esplicitamente stabiliti nei documenti di gara”*.

4.2 LA TIPOLOGIA CONTRATTUALE: 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*.⁶⁶

Questo è il secondo elemento di carattere oggettivo che permette di delimitare il perimetro di applicazione delle disposizioni contenute all'interno dell'articolo 4 del Decreto.

Come specificato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare numero 1/E del 12 febbraio 2020, non è il *nomen iuris* utilizzato dalle parti nel contratto ad avere rilevanza, bensì "*l'effettivo ricorrere nei contratti comunque denominati*" delle circostanze congiuntamente previste all'interno dell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n.241 del 1997, ovvero "*del prevalente utilizzo della 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*".⁶⁷

Fatta questa precisazione iniziale, è utile analizzare le diverse tipologie contrattuali che vengono citate nel primo comma dell'articolo in esame, per poter comprendere quali fattispecie di affidamento per l'esecuzione di opere o servizi siano soggette ai nuovi obblighi introdotti dalla disciplina in esame.

4.2.1 Il contratto di appalto

Iniziamo dalla fattispecie contrattuale principale, che per antonomasia individua la tipologia negoziale tipica di questo nuovo dispositivo normativo.

Con il contratto di appalto⁶⁸ una parte – l'appaltatore – si assume l'incarico della realizzazione di un'opera o di un servizio nell'interesse di una controparte – il

⁶⁶ Articolo 17 *bis*, comma 1, del Decreto Legislativo n. 241/1997.

⁶⁷ Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

⁶⁸ Già il diritto romano aveva elaborato una figura generale, la locazione, caratterizzata dalla attribuzione del godimento di un *quid* contro un corrispettivo che, a seconda della natura del godimento poteva generare fenomeni di locazione di cose oppure di locazione d'opera o di opere – D. Rubino, *L'Appalto*, Torino, 1958 –. Questa concezione venne in seguito accolta dal codice civile del 1865, che distinse la locazione d'opera dalla locazione di opere; ciò

committente – in cambio di un corrispettivo in denaro, assumendosi il rischio dell'organizzazione dei mezzi necessari per eseguire il lavoro o il servizio oggetto dell'appalto, e quindi utilizzando fattori produttivi a sua disposizione e ricorrendo al proprio personale.⁶⁹

A questa prima definizione generale, contenuta nel Codice civile, si accosta quella contenuta nel Codice dei Contratti Pubblici che definisce l'appalto pubblico, nel quale il committente è un ente pubblico o un organismo di diritto pubblico (denominato tradizionalmente stazione appaltante o ente aggiudicatore) che stipula un contratto a titolo oneroso con uno o più operatori economici, avente per oggetto l'esecuzione di lavori, la fornitura di prodotti o la prestazione di servizi pubblici.⁷⁰

nonostante la loro disciplina rimase carente in alcuni punti. La concezione unitaria di locazione in seguito è stata ripresa dalla dottrina contemporanea, malgrado oggi si tenda a scindere la locazione d'opera e la locazione di opere dalla locazione di cose, e quindi si distingua il lavoro dalla locazione di cose. Inizialmente, l'appalto era ricondotto in via generica alla nozione di locazione d'opera determinata, in cui il l'opera veniva retribuita a lavoro finito, con l'assunzione in capo all'assuntore del lavoro del rischio e della responsabilità – G. Giannattasio, *L'Appalto*, Milano, 1967 –. Partendo la dottrina dalla circoscrizione delle ipotesi in cui l'attività dell'appaltatore implica la trasformazione o la rielaborazione di materiali, volta a produrre o modificare un bene – ovvero l'appalto d'opera – essa ha ricavato, in via residuale, il concetto di appalto di servizi, nel quale rientrano i contratti in cui l'assuntore pone in essere un'attività preordinata ad assicurare un'utilità al committente, senza che vi sia la rielaborazione della materia – S. Polidori, *Appalto*, Napoli, 2015 –. Più in generale, l'appalto rientra all'interno della categoria dei rapporti di lavoro. Come illustrato da D. Rubino, la dottrina individua due distinti criteri per differenziare tra i rapporti di lavoro: il primo scinde i casi in cui ci si obbliga a fornire una data quantità di lavoro dai casi in cui ci si obbliga a fornire un determinato risultato di lavoro, distinguendo tra locazione di opere o di opera; il secondo criterio pone la distinzione tra lavoro autonomo – organizzazione e gestione del lavoro in capo al lavoratore – e lavoro subordinato – gestione e organizzazione del lavoro attribuite al prestatore di lavoro –. Con riferimento a quest'ultima differenziazione, l'appalto ricade all'interno dei contratti di lavoro autonomo in cui sia presente un'organizzazione d'impresa, ovvero in quei contratti in cui vi sia autonoma organizzazione dei mezzi e gestione a proprio rischio – del tutto estranea al lavoratore subordinato –, che rappresenta la caratteristica più notevole della posizione dell'imprenditore assuntore dell'appalto – V. Mangini, *Il contratto d'appalto*, Torino, 1997 –. Il requisito dell'autonomia, come anche affermato nella sentenza n. 319/1957 della Corte di Appello di Catanzaro, rappresenta dunque il criterio più sicuro per individuare e distinguere l'appalto da altre tipologie contrattuali ad esso affini. Il processo definitorio dell'istituto dell'appalto, operato dalla dottrina e dalla giurisprudenza, risulta dunque essere significativo al fine di conferire concretezza ad un modello contrattuale che in origine era associato genericamente alla *locatio operis*, poiché ha consentito di attribuire all'appalto una fisionomia autonoma.

⁶⁹ Articolo 1655, Codice civile.

⁷⁰ Articolo 3, comma 6, del Decreto Legislativo n. 163/2006.

Che si tratti di un contratto concluso tra soggetti privati o di un appalto in cui il contraente sia un ente pubblico o un organismo di diritto pubblico, ciò che assume sostanziale rilevanza ai fini dell'applicabilità del primo comma dell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997 è il prevalente impiego di manodopera per l'esecuzione dell'opera o servizio.

Si vedrà oltre cosa debba intendersi per "prevalente" utilizzo di manodopera. Qui conta evidenziare, dal punto di vista applicativo, che in effetti nelle opere o nei servizi affidati in appalto è frequente l'affidamento da parte dell'appaltatore di porzioni, anche consistenti, dell'attività commissionata ad imprese terze, che forniscono la manodopera necessaria per lo svolgimento dell'appalto. Queste circostanze possono dar luogo a situazioni di illegalità, che la norma in esame ha il compito di contrastare.

In effetti, storicamente l'appalto ha realizzato situazioni di interposizione illegittima di manodopera,⁷¹ nelle quali il lavoratore presta la propria attività lavorativa secondo le

⁷¹ L'espressione "interposizione di manodopera" si riferisce all'insieme di situazioni nelle quali il datore di lavoro – utilizzatore – invece di assumere direttamente i lavoratori di cui ha bisogno per la propria attività, utilizza il personale fornito da un terzo soggetto – interposto –, per svolgere la prestazione da lui richiesta. Si realizza così un fenomeno di decentramento produttivo, con l'esternalizzazione di attività proprie del committente/utilizzatore, mediante il ricorso, da parte del datore di lavoro, ad un rapporto di interposizione, diverso dal contratto di lavoro subordinato diretto o dal contratto di lavoro autonomo. Tra le varie forme di rapporto interposto, ricadono anche situazioni in cui il datore di lavoro si avvale di figure fittizie, create al solo scopo di aggirare la normativa vigente, a discapito dei lavoratori interposti: quest'ultima fattispecie è definita interposizione illegittima di manodopera.

Il fenomeno dell'interposizione di manodopera ha riscontrato, nel corso degli anni, una notevole evoluzione, che ha portato alla distinzione tra interposizione lecita e illecita. In origine, essa era disciplinata dalla legge n. 1369/1960, recante: *"Divieto di intermediazione ed interposizione nelle prestazioni di lavoro e nuova disciplina dell'impiego di mano d'opera negli appalti di opere e servizi"*, che vietava l'interposizione di manodopera in tutte le sue forme: dall'interposizione fraudolenta – finalizzata all'elusione degli obblighi retributivi e contributivi; a quella introaziendale – ove l'attività affidata all'interposto è inserita nel processo produttivo dell'impresa e, per finire, l'interposizione reale – nella quale il soggetto interposto mette realmente a disposizione la propria manodopera, su cui ha potere direttivo, per l'attività richiesta dal committente. Successivamente, grazie agli interventi della giurisprudenza e dello stesso Legislatore, la rigidità normativa originariamente pensata si è attenuata. Con la Legge n. 196/1997, in seguito abrogata, è stata autorizzata nel nostro ordinamento la fornitura di lavoro temporaneo, realizzata tramite agenzie di lavoro intermittente, particolare fattispecie di somministrazione di manodopera. L'entrata in vigore della Legge n. 276/2003, che ha abrogato la Legge n. 1369/1960, ha ridefinito la materia dell'interposizione di manodopera, legittimando, in alternativa al contratto di lavoro subordinato diretto e a quello autonomo, l'acquisizione di lavoro tramite intermediari o interposti, nei limiti individuati dalla legge, autorizzando la somministrazione lecita di manodopera. Resta invece illecita la mera

direttive impartite dal committente e non dall'appaltatore che lo ha assunto, dando origine ad appalti definiti non genuini.⁷² I rischi derivanti dalla stipula di un contratto di appalto che presenti tali caratteristiche riguardano la possibilità per l'appaltatore di eludere le tutele giuridiche ed economiche dei dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o servizio, comprese quelle di carattere retributivo e contributivo. L'articolo 4 del Decreto, espressamente introdotto al fine di contrastare questi fenomeni elusivi, si inserisce nel novero delle norme poste a tutela dei lavoratori direttamente impiegati negli appalti.

L'ordinamento italiano, all'articolo 29 del Decreto Legislativo n. 276 del 2003, era intervenuto in tema di appalti genuini, distinguendoli – al primo comma – dai contratti di somministrazione di lavoro,⁷³ poiché nei primi l'organizzazione dei mezzi necessari, l'esercizio del potere direttivo e organizzativo nei confronti dei lavoratori e l'assunzione del rischio d'impresa sono tutti elementi a carico dell'appaltatore. Alla somministrazione illecita di lavoro la legge fa conseguire l'imposizione di sanzioni amministrative e penali, nonché la possibilità, per i lavoratori direttamente impiegati nel contratto in essere, di richiedere la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze dirette del Committente. Al fine di evitare l'insorgenza di tali conseguenze risulta pertanto di fondamentale importanza la distinzione del confine che separa un appalto *labour intensive* legittimo da uno di somministrazione illegittima di manodopera.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 1/E/2020, sul tema della somministrazione di lavoro, ha inoltre ribadito l'esclusione – prevista dal terzo comma dell'articolo 4 – delle Agenzie per il lavoro autorizzate⁷⁴ dal perimetro applicativo della norma in esame, a

interposizione di manodopera, volta al perseguimento di scopi fraudolenti. S. Spinelli, *L'interposizione di manodopera*, in "Persona&Danno", 16 gennaio 2009, <https://www.personaedanno.it/articolo/linterposizione-di-manodopera-stefano-spinelli>.

⁷² Si definisce appalto genuino un appalto in cui l'azione datoriale resta in capo all'appaltatore, mentre un appalto non genuino è tale se la suddetta prerogativa viene trasferita in capo al committente.

⁷³ Disciplinati all'articolo 2, comma 1, lettera a) del Decreto Legislativo n. 276/2003: "*contratto di somministrazione di lavoro: il contratto avente ad oggetto la fornitura professionale di manodopera, a tempo indeterminato o a termine, ai sensi dell'articolo 20*".

⁷⁴ Come sancito dall'articolo 30 del Decreto Legislativo n. 81 del 2015, l'agenzia di somministrazione di lavoro è quell'agenzia che "*mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria*

differenza delle ipotesi di somministrazione illecita di manodopera che, per le loro caratteristiche, sono invece incluse.

La somministrazione di lavoro, per essere lecita, deve essere svolta da agenzie per il lavoro riconosciute ed autorizzate, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 4 del Decreto Legislativo n. 276/2003; qualora il committente utilizzi il lavoro di personale non assunto direttamente, ma posto sotto le dipendenze e retribuito dall'appaltatore, si parlerà invece di somministrazione illecita di manodopera. A differenza della somministrazione lecita di lavoro, che è autorizzata, le ipotesi di illecito utilizzo di manodopera sono vietate e sanzionate, ai sensi di quanto disposto dal Decreto Legislativo n. 276/2003. Le tre fattispecie di somministrazione illecita di manodopera non consentite dal nostro ordinamento, poiché illegittime, riguardano: la somministrazione irregolare⁷⁵ – articolo 27, Decreto Legislativo n. 276/2003; la somministrazione illecita⁷⁶ – articolo 18, commi 1 e 2, Decreto Legislativo n. 276/2003; la somministrazione fraudolenta⁷⁷ – articolo 28, Decreto Legislativo n. 276/2003.

4.2.2 Il subappalto

Tra le tipologie contrattuali incluse nel primo comma dell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997 rientra, assieme all'appalto, anche il subappalto.

Il subappalto non definisce un'autonoma fattispecie contrattuale legale, ma costituisce un'ipotesi specifica di sub-contratto, ossia di contratto derivato da un contratto principale e che crea un rapporto autonomo tra una parte del contratto principale e un soggetto terzo a cui vengono estesi alcuni effetti del contratto principale. In particolare, il subappalto è un contratto per mezzo del quale l'appaltatore incaricato

attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore". Si tratta dunque di soggetti autorizzati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali che forniscono manodopera posta sotto le dipendenze direttive dell'impresa che utilizza tale risorsa.

⁷⁵ È definita irregolare la somministrazione di lavoro che avvenga *al di fuori dei limiti e delle condizioni di cui agli articoli 20 e 21, comma 1, lettere a), b), c), d) ed e)*; articolo 27, comma 1, Decreto Legislativo n. 276/2003.

⁷⁶ È illecito il contratto di somministrazione di manodopera che si è concluso senza la previa autorizzazione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali al somministratore, ex articolo 18, Decreto Legislativo n. 276/2003.

⁷⁷ È definita fraudolenta la somministrazione di lavoro *"posta in essere con la specifica finalità di eludere norme inderogabili di legge o di contratto collettivo"*, ai sensi dell'articolo 28, Decreto Legislativo n. 276/2003.

dal committente di svolgere una determinata opera o servizio affida, in tutto o in parte, l'esecuzione della stessa ad un altro soggetto.

L'articolo 105 del Codice dei contratti pubblici – Decreto Legislativo n. 50/2016 – definisce il subappalto come *“il contratto con il quale l'appaltatore affida a terzi l'esecuzione di tutto o parte delle prestazioni o lavorazioni oggetto del contratto di appalto”*. Tale disposizione stabilisce inoltre che costituisce comunque subappalto *“qualsiasi contratto avente ad oggetto attività, ovunque espletate, che richiedono l'impiego di manodopera, quali le forniture con posa in opera e i noli a caldo, se singolarmente di importo superiore al 2 per cento dell'importo delle prestazioni affidate o di importo superiore a 100.000 euro e qualora l'incidenza del costo della manodopera e del personale sia superiore al 50 per cento dell'importo del contratto da affidare”*.⁷⁸

Infine, allo scopo di scongiurare fenomeni di infiltrazione mafiosa, il Legislatore con il Decreto Legislativo n. 50/2016 ha introdotto un limite quantitativo del trenta per cento alle opere e servizi subappaltabili, poi innalzato dalla Legge n. 55 del 2019 ad un valore massimo del quaranta per cento dell'importo complessivo del contratto.⁷⁹

L'impiego di manodopera per l'esecuzione delle attività oggetto del subappalto rappresenta l'elemento fondamentale che rimanda a quanto predisposto nell'articolo 17 *bis*, comma 1, introdotto dal Decreto Legge n. 124/2019. Il consistente impiego di personale nell'esecuzione del contratto, congiuntamente agli altri elementi disciplinati dalla norma, costituisce il presupposto per poter applicare le nuove direttive fiscali sui lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o servizio, con il conseguente obbligo da parte del subappaltatore di inviare la documentazione fiscale relativa ai propri dipendenti sia al committente che all'appaltatore direttamente coinvolto.

Per quanto concerne la responsabilità dei soggetti coinvolti nella filiera d'appalto per gli obblighi retributivi e contributivi sui propri dipendenti, accanto alla responsabilità

⁷⁸ Articolo 105, comma 2, Decreto Legislativo n. 50/2016.

⁷⁹ Il limite del quaranta per cento del contratto resta in vigore sino al 31 dicembre 2020 – in deroga a quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 105 del Decreto Legislativo n. 50/2016 – seppur in contrasto con la Direttiva europea 2014/24/UE che sancisce la possibilità per le stazioni appaltanti di introdurre un limite al subappalto soltanto in virtù della particolare natura delle prestazioni di gara.

solidale prevista al comma 8, articolo 105, del Decreto Legislativo n. 50/2016,⁸⁰ che obbliga in solido l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori alla corresponsione di quanto dovuto ai lavoratori direttamente coinvolti nell'esecuzione dell'opera o servizio in termini di trattamento retributivo e contributivo, l'articolo 17 *bis* introdotto dal Decreto Legge n. 124/2019 sancisce ulteriori restrizioni di natura fiscale per la tutela dei soggetti posti alle dipendenze degli organismi della filiera d'appalto, allo scopo di garantire il rispetto della disciplina a tutela dei lavoratori in un settore storicamente caratterizzato da ampi fenomeni elusivi ed evasivi.

4.2.3 I consorzi

Il primo comma dell'articolo 17 *bis* include tra le tipologie contrattuali soggette al regime di versamento fiscale introdotto dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, l'affidamento di un'opera o servizio a soggetti consorziati.

Per comprendere a quali tipologie soggettive si riferisce questo passaggio dell'art. 17 *bis* è utile anzitutto partire dalla definizione codicistica del consorzio. L'art. 2602 del Codice Civile lo definisce l'accordo con il quale *“più imprenditori istituiscono un'organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese.”*

All'organizzazione comune è affidato il ruolo di coordinamento dell'attività economica dei singoli imprenditori consorziati, nonché di vigilanza sul corretto adempimento degli impegni che i consorziati si sono assunti nel momento della sottoscrizione del contratto.⁸¹

Secondo quanto disposto dal successivo articolo 2603 c.c., il contratto consortile deve avere forma scritta, a pena di nullità dello stesso. Quanto al suo contenuto, esso deve indicare: *“l'oggetto e la durata del consorzio; la sede dell'ufficio eventualmente costituito; gli obblighi assunti e i contributi dovuti dai consorziati; le attribuzioni e i*

⁸⁰ Articolo 105, comma 8, Decreto Legislativo n. 50/2016: *“L'aggiudicatario è responsabile in solido con il subappaltatore in relazione agli obblighi retributivi e contributivi, ai sensi dell'articolo 29 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276.”*

Il rimando è all'articolo 29, comma , del Decreto Legislativo n. 276/2003 che stabilisce: *“In caso di appalto di servizi il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore, entro il limite di un anno dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi e i contributi previdenziali dovuti”.*

⁸¹ Articolo 2605, Codice civile.

poteri degli organi consortili anche in ordine alla rappresentanza in giudizio; le condizioni di ammissione di nuovi consorziati; i casi di recesso e di esclusione; le sanzioni per l'inadempimento degli obblighi dei consorziati".⁸²

Le parti, alla sottoscrizione del contratto consortile, sono tenute ad indicare la sua durata; in assenza di tale determinazione, questo è valido per dieci anni.⁸³

L'articolo 2606 c.c. stabilisce che, qualora in sede contrattuale non sia disposto diversamente, le deliberazioni consortili concernenti l'attuazione dell'oggetto del contratto sono prese a maggioranza, ma per poter effettuare delle modifiche al contratto stesso è necessario il consenso unanime degli associati, come previsto dall'articolo 2607 c.c..

Il contratto di consorzio può essere finalizzato al coordinamento della produzione e degli scambi tra imprenditori oppure, secondo quanto stabilito dall'articolo 2602 c.c., esso può avere ad oggetto lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese consorziate; in quest'ultima ipotesi di gestione di un servizio con valenza esterna, è istituito presso il consorzio un ufficio destinato a svolgere attività con i terzi, e un estratto del contratto consortile deve essere depositato entro trenta giorni dalla sua stipula per l'iscrizione del consorzio presso l'ufficio dell'agenzia delle imprese competente⁸⁴. Nei consorzi con attività esterna, sono istituiti organi di direzione e di rappresentanza⁸⁵, è costituito un fondo consortile⁸⁶ sul quale i terzi possono far valere i propri diritti – ex articolo 2615 c.c., è redatto e depositato presso l'ufficio del registro delle imprese il bilancio d'esercizio.⁸⁷ Infine, l'articolo 2615 *ter* c.c. prevede che il consorzio possa assumere la forma di una società consortile, con il conseguente rispetto delle norme specifiche che regolano il tipo di società da esso adottato.

Vista la funzione antimonopolistica svolta dai consorzi, in favore delle imprese di piccole e medie dimensioni che interagiscono nel mercato, l'approccio legislativo nei confronti di questa fattispecie contrattuale è mutato negli anni, passando da un

⁸² Articolo 2603, Codice Civile.

⁸³ Articolo 2604, Codice civile.

⁸⁴ Articolo 2612, Codice civile.

⁸⁵ Articolo 2613, Codice civile.

⁸⁶ Articolo 2613, Codice civile.

⁸⁷ Articolo 2615-bis, Codice civile.

atteggiamento restrittivo ad uno espansivo, grazie all'introduzione della Legge n. 377/1976.⁸⁸

Il riferimento al concetto di imprenditore, così come definito dall'articolo 2602 del Codice civile, deve intendersi in senso ampio, includendo tra i vari soggetti anche gli enti pubblici che esercitino attività di impresa. Non risulta pertanto insolito l'impiego del termine consorzio anche nella disciplina pubblicitica, che riconosce a tale istituto giuridico la qualifica di "operatore economico", ai sensi dell'articolo 45 del Decreto Legislativo n. 50/2016. Secondo quanto previsto dal comma 2 della presente norma, infatti, rientrano nella definizione di operatore economico: *"i consorzi fra società cooperative di produzione e lavoro; i consorzi tra imprese artigiane; i consorzi stabili – anche in forma di società consortili, la cui durata non deve essere inferiore a cinque anni –; i consorzi tra imprenditori individuali, anche artigiani, società commerciali, società cooperative di produzione e lavoro; i consorzi ordinari di concorrenti di cui all'articolo 2602 del codice civile"*.⁸⁹

Il successivo articolo 47 del Decreto Legislativo n. 50/2016 elenca i requisiti che deve possedere il Consorzio per poter partecipare alle gare di appalto, ovvero di idoneità tecnica ed economico-finanziaria. Per i consorzi stabili le prerogative di ammissibilità devono essere valutate con riferimento al Consorzio nel suo complesso, quale soggetto autonomo – dotato di autonoma personalità giuridica – che interagisce con l'Autorità amministrativa. Resta salva la necessità, volta a garantire una corretta esecuzione dell'opera o servizio, che il possesso dei requisiti di ammissibilità sia verificato anche in capo alle singole imprese che svolgono le specifiche attività oggetto del contratto d'appalto.

Qualora il contratto stipulato dal Consorzio presenti i requisiti previsti dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, lo stesso sarà pertanto obbligato a sottostare alle disposizioni relative agli obblighi fiscali riferiti ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o servizio disciplinati dalla presente norma, agendo come un unico soggetto "inclusivo" di più imprese.

⁸⁸ F. Galgano, *Diritto Privato*, Padova, XV Ed., 2012.

⁸⁹ Articolo 45, comma 2, lettere *b,c,e*, Decreto Legislativo n. 50/2016.

4.2.4 L'associazione temporanea di imprese

Un'altra figura aggregativa cui è consentita la partecipazione alle gare d'appalto pubblico è l'Associazione temporanea d'impresa – A.T.I.⁹⁰ – disciplinata all'articolo 48 del Nuovo Codice dei contratti pubblici. Diversamente da quanto disposto per i consorzi, le A.T.I. non sono dotate di stabile identità giuridica e la durata dell'aggregazione è circoscritta alla partecipazione della singola gara. Trattandosi di imprese autonome che collaborano per una specifica commessa e a tempo determinato, nel caso dell'A.T.I. è necessario che il contratto sia sottoscritto da tutte le società raggruppate, congiuntamente alla definizione delle parti d'opera o servizio che verranno svolte dalle varie unità – tali prerogative non sono invece previste per il Consorzio, in quanto soggetto giuridicamente autonomo.

La presenza di più imprese che mantengono la propria identità giuridica fa sì che gli obblighi previsti dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997 debbano essere assolti da, e verificati in capo a, le singole società autonomamente, giacché ciascuna di esse sarà fiscalmente responsabile, ai sensi della disciplina in commento, in relazione all'attività svolta nel contesto dell'A.T.I..⁹¹

⁹⁰ Il Codice dei contratti pubblici, Decreto Legislativo n. 50/2016, scinde tra due diverse tipologie di raggruppamenti temporanei di imprese ammesse nel nostro ordinamento: il raggruppamento temporaneo verticale e quello orizzontale.

La prima fattispecie, introdotta dai commi 1 e 2, articolo 48, del Decreto, fa riferimento ad *“una riunione di operatori economici nell'ambito della quale uno di essi realizza i lavori della categoria prevalente”* o, nel caso di forniture e servizi, esegue le prestazioni indicate come principali; mentre, per A.T.I. orizzontale, i medesimi commi spiegano che *“si intende una riunione di operatori economici finalizzata a realizzare i lavori della stessa categoria”* o, per le forniture e servizi, il medesimo tipo di prestazione.

Ai fini della costituzione del raggruppamento temporaneo, il comma 12 dell'articolo 48, Decreto Legislativo n. 50/2016, prevede che gli operatori economici debbano conferire mandato collettivo speciale con rappresentanza ad uno di essi, definito mandatario, cui spetta la rappresentanza esclusiva dei mandanti nei confronti della stazione appaltante – comma 15. Nonostante la distinzione fatta dal Legislatore tra queste due fattispecie di raggruppamento temporaneo di imprese, la disciplina prevista dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 non fa alcuna menzione specifica all'A.T.I. orizzontale rispetto che all'A.T.I. verticale, con la conseguenza che i nuovi obblighi in materia fiscale si applicano indistintamente in ambo i casi.

⁹¹ Richiamando quanto previsto dall'articolo 48 del Decreto Legislativo n.50/2016: *“Il rapporto di mandato non determina di per sé organizzazione o associazione degli operatori economici riuniti, ognuno dei quali conserva la propria autonomia ai fini della gestione, degli adempimenti fiscali e degli oneri sociali”*.

4.2.5 I rapporti negoziali comunque denominati

Infine, la locuzione conclusiva della proposizione in esame *“rapporti negoziali comunque denominati”*, permette di includere nelle disposizioni previste dall’articolo 17 *bis* qualsiasi fenomeno di esternalizzazione produttiva stipulato con esercenti attività d’impresa.

L’ampiezza concettuale di tale definizione evidenzia che il Legislatore abbia voluto ricomprendere, all’interno del perimetro applicativo della norma, anche contratti di decentramento dell’attività che, indipendentemente dal proprio *nomen iuris*, posseggano le caratteristiche elencate all’articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, ovvero presentino il prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l’utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest’ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Tale provvedimento pertanto non è limitato ai soli appalti, comprendendo anche *“i contratti non nominati o misti, nonché i contratti di subfornitura, logistica, spedizione e trasporto, nei quali oggetto del contratto è comunque l’assunzione di un obbligo di fare da parte dell’impresa appaltatrice”*.⁹²

Tra le varie forme contrattuali di esternalizzazione comprese nel perimetro applicativo della suddetta espressione rientrano i contratti di rete, in quanto compatibili ai contratti stipulati da soggetti consorziati.⁹³

L’articolo 45 del nuovo Codice dei contratti pubblici, alla lettera f) del secondo comma, include tra i vari operatori economici ammessi a partecipare alle procedure di affidamento dei contratti pubblici *“le aggregazioni tra le imprese aderenti al contratto di rete”*.

Il contratto di rete è stato introdotto nell’ordinamento italiano dal Decreto Legge n. 5 del 2009, successivamente convertito dalla Legge 33/2009, dove all’articolo 3, comma 4 *ter*, è stabilito che tramite questa fattispecie contrattuale *“più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria*

⁹² Relazione illustrativa al Decreto Legge n. 124/2019.

⁹³ L’articolo 48, comma 14, del Decreto Legislativo n. 50/2016 stabilisce che le disposizioni relative ai raggruppamenti temporanei e ai consorzi ordinari di operatori economici *“trovano applicazione, in quanto compatibili, alla partecipazione alle procedure di affidamento delle aggregazioni tra le imprese aderenti al contratto di rete, di cui all’articolo 45, comma 2, lettera f).”*

capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa".⁹⁴

In seguito, il Decreto Legge n. 179/2012, poi convertito in Legge n. 221/2012, modificando il testo dell'articolo 34 Decreto Legislativo n. 163/2006 – Codice dei contratti pubblici – ha legittimato le imprese riunite in un contratto di rete alla partecipazione alle procedure di affidamento pubblico.⁹⁵

Dal punto di vista organizzativo, l'Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici – A.V.C.P.⁹⁶ – con la delibera n. 3 del 2003 ha distinto tre diverse tipologie di contratto di rete, distinguendole in base al grado di strutturazione dell'organizzazione. Ne consegue la classificazione in: reti dotate di organo comune di rappresentanza, ma prive di soggettività giuridica; reti prive di organo comune di rappresentanza; reti dotate di organo comune e di soggettività giuridica.

Ai fini dell'individuazione della responsabilità sugli adempimenti fiscali relativi ai lavoratori impiegati dalle imprese coinvolte nel contratto in esame, è necessario distinguere tra reti dotate di personalità giuridica e reti che ne sono sprovviste. Nella prima fattispecie i lavoratori coinvolti nell'esecuzione dell'opera o servizio vengono assunti dalla rete, complessivamente intesa, pertanto la responsabilità fiscale sui dipendenti direttamente impiegati nell'appalto è imputabile alla totalità dei retisti. Nell'ipotesi in cui i lavoratori siano invece assunti da un'unica impresa per essere successivamente messi a disposizione dell'intera rete – ipotesi di assenza di soggettività giuridica – gli obblighi di adempimento fiscale individuati dall'articolo 4 del

⁹⁴ Articolo 3, comma 4 *ter*, del Decreto Legge 10 febbraio 2009, n. 5, recante *Misure urgenti a sostegno dei settori industriali in crisi*.

⁹⁵ Si fa riferimento alla lettera *e-bis*) dell'articolo 34, Codice appalti, introdotta dall'articolo 36, comma 5*bis*, lettera a), della Legge n. 221/2012.

⁹⁶ Soppressa dal Decreto Legge n. 90/2014, poi convertito in Legge n. 114/2014, che ha trasferito le competenze in materia di vigilanza sui contratti pubblici all'ANAC.

Decreto Legge n. 124/2019 saranno invece imputabili al solo datore di lavoro che sia formalmente intestatario del contratto in essere.⁹⁷

Secondo le direttive fornite dall’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, a titolo di esempio, saranno inclusi nell’ambito di applicazione delle nuove norme fiscali, con l’espressione “*rapporti negoziali comunque denominati*” anche i contratti di cessione di beni con posa in opera qualora presentino congiuntamente tutti i requisiti esposti all’articolo 17 *bis*.

La principale differenza di tale fattispecie contrattuale rispetto ad un appalto riguarda l’oggetto dell’obbligazione pattuita dalle parti: nel caso di una prestazione di servizi questa si concretizzerà in un *facere*, mentre per i contratti di cessione di beni prevarrà

⁹⁷ In seguito alla sua istituzione, con l’articolo 3, comma 4 ter del Decreto Legge n. 5/2009, il contratto di rete ha subito nel corso degli anni una serie di modificazioni, che hanno permesso di inquadrare con maggior precisione alcune caratteristiche inizialmente prive di una definizione di dettaglio. In origine, l’unica delimitazione concettuale afferente tale fattispecie, riconduceva il contratto di rete alla generica categoria dei contratti plurilaterali con comunione di scopo. Ne consegue che inizialmente esso rappresentasse solo un modello di collaborazione inter-imprenditoriale generico, dai confini ampi ed elastici, in grado di ricomprendere livelli di partecipazione tra imprese molto eterogenei tra loro. Per alcuni aspetti, i contratti di rete presentano delle similitudini con i contratti consortili, i contratti delle A.T.I. ed altre tipologie di contratti plurilaterali; d’altro lato invece essi rappresentano un modello dotato di tratti distintivi ed innovativi rispetto alle fattispecie contigue, promuovendo nuove modalità di collaborazione tra imprese. L’analisi effettuata da F. Cafaggi, *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*, in “Contratti”, n. 5/2011, rivela che la maggior parte delle imprese che hanno deciso di stipulare un contratto di rete, precedentemente ad esso non avevano mai concordato alcun rapporto collaborativo formalizzato con altre aziende, trattandosi perlopiù di forme di collaborazione non organizzate che, grazie all’introduzione del modello di contratto di rete, è stato possibile strutturare.

Successivamente alla ridefinizione dell’articolo 3, comma 4 ter, Decreto Legge n. 5/2009, con la Legge n. 122/2010, il perimetro definitivo del contratto di rete ha assunto maggior specificità, pur conservando alcuni elementi caratterizzanti questo modello fin dall’origine, quali la presenza di un programma di rete – che vincola le parti al rispetto di forme di collaborazione –, l’obbligo di contribuzione finanziaria alla realizzazione del programma, il rispetto del principio di pubblicità tramite l’iscrizione al registro delle imprese.

Le modifiche legislative introdotte nel corso degli anni – anche di carattere comunitario, istituite allo scopo di aumentare la competitività e la capacità innovativa delle piccole e medie imprese –, nonché gli interventi definitivi operati da associazioni e professionisti, hanno dunque permesso l’estensione delle possibili applicazioni pratiche dei contratti di rete, e la sua distinzione dalle altre tipologie di contratti plurilaterali a cui inizialmente erano associati, conferendo così al modello del contratto di rete una personale identità pratica.

Cfr. F. Cafaggi, *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*, in “Contratti”, n. 5, 2011, p. 504; F. Cafaggi, P. Iamiceli, G.D. Mosco, *Contratti di rete: prime applicazioni pratiche*, in “Contratti”, n. 9, 2013, p. 799; F. Guerrera, *Il contratto di rete tra imprese: profili organizzativi*, in “Contratti”, n. 4, 2014, p.397.

l'obbligazione di dare.⁹⁸ Nonostante la diversa volontà contrattuale tra le due fattispecie in esame, qualora la cessione con posa in opera presenti tutti i requisiti elencati al primo comma dell'articolo 17 *bis*, i soggetti collegati dal vincolo contrattuale saranno tenuti a rispettare gli obblighi fiscali di nuova introduzione. Pertanto, il *nomen iuris* attribuito dalle parti al contratto non ha alcuna rilevanza ai fini di individuare il perimetro applicativo dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019: qualora ricorrano congiuntamente i presupposti di prevalente impiego di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni ad esso strumentali in qualunque forma, indipendentemente dalla tipologia contrattuale in essere, tutti i soggetti

⁹⁸ Risoluzione n. 220/E del 10 agosto 2007, Agenzia delle Entrate. L'obbligazione è il vincolo – o rapporto – in virtù del quale un soggetto, debitore, è tenuto a compiere una determinata prestazione a favore di un altro soggetto, il creditore, che ha il diritto di esigerla. Tale rapporto prevede la presenza di due parti: un soggetto passivo e un soggetto attivo dell'obbligazione. Come evidenziato dalla dottrina, non sempre l'individuazione dei soggetti legati dal suddetto vincolo risulta agevole. L'identificazione delle parti è fondamentale per indagare la loro qualificazione giuridica, ovvero per poter comprendere se possano essere definiti o meno come creditori. In tal senso, risulta necessario comprendere la nozione di *modus*, intesa come prestazione patrimoniale dovuta dall'onerato nei confronti di una pluralità di soggetti a diverso titolo attivamente legittimati a pretenderla; coercibile direttamente ed indirettamente; suscettibile di essere garantita mediante cauzione; regolata dagli artt. 1453 e ss. c.c. per il caso dell'inadempimento – Cassazione, sentenza n. 2487 del 18 marzo 1999 –. Qualora sia riscontrato l'inadempimento dell'onerato all'obbligazione di cui è investito dal disponente con l'imposizione del *modus*, i soggetti legittimati ad agire, nonché le azioni adottabili, risultano essere molteplici. Sotto il profilo del contenuto della prestazione, è possibile distinguere tra azioni di dare e azioni di fare. Come rilevato dalla dottrina, la distinzione tra le due tipologie obbligatorie è rilevante con riguardo alle conseguenze dell'inadempimento. Qualora lo stesso sia riscontrato nella prima fattispecie, ne scaturirà un'obbligazione consistente nel pagamento di una somma pecuniaria o nella consegna di un bene, mentre per la seconda fattispecie si avrà un'azione di mezzo o di risultato, a seconda che si tratti di una prestazione in cui il debitore si obbliga a compiere una determinata azione in favore del creditore o che esso si obblighi a conseguire il risultato che il creditore ha richiesto. Riguardo alla distinzione tra creditori nelle varie azioni d'obbligazione, in passato si era ritenuto di attribuire la legittimazione all'azione di risoluzione solo ai soggetti che fossero subentrati nei diritti e negli obblighi dell'onerato inadempiente – Cassazione, sentenza n. 2306/1975 –. Successivamente, tale concezione è mutata, e oggi la giurisprudenza identifica i soggetti legittimati all'azione di risoluzione in quelli dell'azione di adempimento – L. Garofalo, *“Trattato delle obbligazioni”, “La struttura e l'adempimento”, 2014*. Qualora si verifichi l'inadempimento di un'obbligazione di fare, è necessario stabilire se esso sia fungibile o infungibile, poiché nel primo caso sarà possibile attribuire l'azione di adempimento a soggetti terzi, diversi dall'originario debitore, mentre nella seconda fattispecie, l'inadempimento potrà essere sanato solo mediante la risoluzione contrattuale e il risarcimento del danno.

coinvolti nel rapporto di esternalizzazione produttiva dovranno attenersi alle obbligazioni previste dalle nuove norme in materia di ritenute fiscali.

4.2.6 Gli affidamenti *in house*

Tra le varie forme di decentramento esecutivo negli appalti pubblici intercettati dalla disciplina in esame, meritano una particolare menzione gli affidamenti *in house*.

Le società *in house* sono delle società di diritto privato – per lo più si tratta di Società per azioni – che svolgono attività di pubblico interesse per conto di uno o più enti pubblici. Qualora un organismo di diritto pubblico decida di procedere autonomamente all’esecuzione di un’opera o di un servizio, può affidare lo stesso tramite contratto *in house*, evitando così di avviare procedure ad evidenza pubblica.

Gli articoli 5 e 192 del Decreto Legislativo n. 50 /2016 – Codice dei contratti pubblici – disciplinano il fenomeno dell’*in house providing*, definendo in primo luogo i requisiti affinché una società pubblica possa ricadere all’interno di questa particolare fattispecie contrattuale. Le prerogative che permettono di definire tale affidamento sono: il controllo analogo esercitato dall’ente pubblico sulla società *in house*;⁹⁹ la presenza di capitale pubblico;¹⁰⁰ la prevalenza dell’attività svolta in favore dell’ente pubblico – in misura pari almeno all’80 per cento della complessiva attività della società *in house*.¹⁰¹

La natura giuridica degli affidamenti *in house* si presta a due distinte interpretazioni giurisdizionali, basate sul possesso o meno dell’autonomia gestionale da parte della società controllata.

⁹⁹ Disciplinato al comma 2, articolo 5, del Decreto Legislativo n. 50/2016: “Un’amministrazione aggiudicatrice o un ente aggiudicatore esercita su una persona giuridica un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi ai sensi del comma 1, lettera a), qualora essa eserciti un’influenza determinante sia sugli obiettivi strategici che sulle decisioni significative della persona giuridica controllata”.

¹⁰⁰ Secondo quanto stabilito alla lettera c), comma 1, articolo 5, del Decreto Legislativo n. 50/2016: “Nella persona giuridica controllata non vi è alcuna partecipazione diretta di capitali privati, ad eccezione di forme di partecipazione di capitali privati le quali non comportano controllo o potere di veto previste dalla legislazione nazionale, in conformità dei trattati, che non esercitano un’influenza determinante sulla persona giuridica controllata”.

¹⁰¹ Articolo 5, comma 1, lettera b), Decreto Legislativo n. 50/2016: “Oltre l’80 per cento delle attività della persona giuridica controllata è effettuata nello svolgimento dei compiti ad essa affidati dall’amministrazione aggiudicatrice controllante o da altre persone giuridiche controllate dall’amministrazione aggiudicatrice o da un ente aggiudicatore di cui trattasi”.

Secondo un primo orientamento, tali organismi avrebbero solo la veste formale delle società, costituendo in realtà una *longa manus* della pubblica amministrazione da cui promanano.¹⁰² Ciò comporterebbe l'assenza di autonomia gestionale degli organi amministrativi della società, essendo questi legati da un vincolo di subordinazione gerarchica nei confronti dell'ente controllante. In questa prima interpretazione, dunque, l'amministrazione pubblica e la società *in house* non sarebbero due entità distinte, bensì la seconda rappresenterebbe un'articolazione operativa della prima, che affida il compimento di un'opera o servizio senza esternalizzazione operativa.

Il secondo orientamento interpretativo, invece, afferma la natura privatistica della società *in house* che, nonostante l'esercizio di un controllo analogo da parte dell'amministrazione pubblica controllante, conserva la sua natura formale di ente privato. Questa impostazione troverebbe conferma nella disciplina sull'assoggettamento delle società *in house* al regime fallimentare, come previsto all'articolo 14, comma 1, del Decreto Legislativo n. 175/2016 ("*Testo Unico delle Società a Partecipazione pubblica*" – TUSP).¹⁰³ Pertanto, in questa seconda concezione organizzativa, sebbene sussista un controllo della controllante sulla controllata, le due entità sono da considerarsi soggettivamente distinte e giuridicamente autonome. L'affidamento *in house* ad un soggetto che abbia la forma di impresa permette dunque di identificare la presente situazione come una forma di decentramento produttivo dell'attività oggetto d'appalto, anche ai fini della disciplina introdotta all'art. 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997.

Spesso i servizi pubblici di rilevanza economica sottoposti ad affidamento *in house* riguardano – per citarne alcuni – servizi informatici, di trasporto o di pulizia. Tali tipologie di negozi giuridici possono ricadere tra i contratti *labour intensive* endo-aziendali – di cui si parlerà nel dettaglio nei prossimi paragrafi – qualora coesistano congiuntamente tutti i requisiti introdotti dall'articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997.

¹⁰² Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 26283 del 25 novembre 2013.

¹⁰³ Articolo 14, comma 1, TUSP: "*Le società a partecipazione pubblica sono soggette alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo, nonché, ove ne ricorrano i presupposti, a quelle in materia di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza di cui al decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270, e al decreto-legge 23 dicembre 2003, n. 347, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 2004, n. 39*".

Perciò, nel caso in cui si riscontri la presenza di prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni strumentali ad esso riconducibili in qualunque forma – dove per committente è da intendersi l'amministrazione aggiudicatrice o l'ente aggiudicatore controllanti che hanno affidato l'attività *in house* – trattandosi di contratti in cui si verifica un decentramento esecutivo, anche per l'affidamento *in house* dovrebbero scattare gli obblighi fiscali relativi al versamento delle ritenute dei lavoratori impiegati nell'opera o servizio.

4.2.7 Considerazioni conclusive

Alla luce di quanto sin qui osservato in merito alla natura delle relazioni negoziali alle quali si applica la nuova disciplina fiscale, emerge che la previsione di chiusura della disciplina in commento ("*rapporti negoziali comunque denominati*"), lungi dall'introdurre quindi un requisito ulteriore, funge da "neutralizzatore" di requisiti tipologici dei contratti imprenditoriali oggetto della disciplina in esame. La menzione di appalto, subappalto, consorzio va intesa come individuazione delle fattispecie contrattuali più ricorrenti nel mercato, quindi secondo un criterio di normalità, non di necessità. Considerate le finalità dell'articolo 4 – ovvero di contrasto a fenomeni di illecito fiscale nei riguardi dei lavoratori direttamente impiegati nella realizzazione di opere o servizi contrattuali – ne consegue che tutti i contratti nei quali si verifichi un decentramento dell'attività produttiva, qualora presentino la totalità delle prerogative elencate al comma 1 dell'articolo 17 *bis*, rendono applicabili per le parti contrattualmente vincolate gli obblighi previsti dal Decreto Legge n. 124/2019 a tutela dei dipendenti della filiera produttiva.

4.3 IL PREVALENTE UTILIZZO DI MANODOPERA: I CONTRATTI LABOUR INTENSIVE

Tra gli elementi costituenti il nuovo articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, per i quali scattano gli obblighi fiscali introdotti dal Decreto Legge n. 124/2019, viene citato, al primo comma, “*il prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente*”.

Per poter delimitare l’ambito di applicazione della sopracitata disposizione normativa è dunque necessario definire cosa propriamente intenda il legislatore con “prevalente” impiego di manodopera.

Questo concetto, infatti, nelle fattispecie contrattuali in cui l’operato della manodopera è indispensabile o esclusivo – come spesso accade per i contratti misti di opere o servizi o per quelli di affidamento di opere¹⁰⁴ – potrebbe suscitare dubbi interpretativi circa la quantificazione di tale prevalenza, come esplicitato dall’Agenzia delle Entrate.¹⁰⁵

Vista la necessità di un chiarimento, sul punto, la circolare n. 1/E/2020 spiega come l’espressione in commento faccia riferimento ai contratti *c.d. labour intensive*, nei quali si verifica un sostanziale impiego di manodopera per l’esecuzione di opere o servizi oggetto del contratto, comunque denominato.¹⁰⁶

Nel nostro ordinamento non esiste una disciplina dedicata alla definizione dei criteri da adottare per identificare il concetto di prevalente utilizzo di manodopera. L’unico riferimento normativo all’espressione in esame è contenuto all’interno dell’articolo 50 del Decreto Legislativo n. 50/2016, dove, in materia di contratti pubblici, è stabilito che debbano considerarsi “*servizi ad alta intensità di manodopera*” quelli in cui “*il costo della manodopera è pari almeno al cinquanta per cento dell’importo totale del contratto.*”¹⁰⁷

¹⁰⁴ Si tratta di tipologie contrattuali nelle quali congiuntamente alla prestazione principale è spesso previsto un servizio accessorio, per il quale l’impiego di manodopera è prevalente.

¹⁰⁵ Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

¹⁰⁶ Come stabilito dal comma primo dell’articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997, sono inclusi tra i contratti soggetti alla nuova normativa sulle ritenute fiscali introdotta dal Decreto Legge n. 124/2019 i contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati.

¹⁰⁷ Articolo 50, comma 1, del Decreto Legislativo n. 50/2016.

Nello specifico, l'articolo 50 del Codice dei contratti pubblici prevede, per gli affidamenti dei contratti di concessione e di appalto di lavori e servizi diversi da quelli aventi natura intellettuale, l'inserimento di clausole sociali all'interno di bandi di gara, avvisi e inviti, finalizzate a promuovere la stabilità occupazionale dei lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione contrattuale, con particolare riguardo agli affidamenti relativi ai contratti ad alta intensità di manodopera, ove il costo della stessa per essere considerata tale deve superare il cinquanta per cento del prezzo complessivo del contratto in essere.

Pertanto, in assenza di specifici criteri normativi che disciplinino il concetto di "prevalente utilizzo di manodopera", si è proposto di applicare per analogia la disposizione dell'art. 50 del Codice dei contratti pubblici anche al di fuori del suo ambito di applicazione e dunque anche con riferimento agli appalti privati e in relazione alla disciplina fiscale,¹⁰⁸ nei quali viene indicato il costo del lavoro al fine di poter effettuare una comparazione con il valore complessivo dell'appalto e verificare se lo stesso superi o meno la soglia del cinquanta per cento imposta dall'articolo 50 del Decreto Legislativo n. 50/2016.

Con la circolare n. 1/E/2020 l'Agenzia delle Entrate ha specificato il calcolo da effettuare per quantificare l'intensità della manodopera impiegata nei contratti soggetti al regime imposto dall'articolo 4 del Decreto.

Nello specifico, la presente disposizione ha predisposto che: *"Al fine di determinare la prevalenza, occorrerà fare riferimento al numeratore alla retribuzione lorda riferita ai soli precettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato, e al denominatore al prezzo complessivo dell'opera (o dell'opera o servizio nel caso di contratti misti). La prevalenza si intenderà superata quando il rapporto tra numeratore e denominatore è superiore al 50%".*¹⁰⁹

Stando a quanto specificato dall'Agenzia delle Entrate, per quantificare la prevalenza di manodopera sarà necessario considerare tutti i lavoratori impiegati nell'esecuzione

¹⁰⁸ In tal senso cfr. Fondazione Studi dei Consulenti del lavoro, *Approfondimento 7 gennaio 2020*, <https://www.consulentidellavoroviterbo.it/wp-content/uploads/2020/01/Approfondimento-FS-07-01-2020.pdf>.

¹⁰⁹ Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

dell'opera o servizio che prestino attività di lavoro qualificate come da lavoro dipendente o assimilate. Pertanto, le norme fiscali previste dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, secondo l'interpretazione dell'Agenzia, saranno applicabili anche alla manodopera che, nella forma, abbia un inquadramento lavorativo differente – come, ad esempio, di carattere autonomo – ma nei fatti presti attività di lavoro dipendente presso il committente.

Il riferimento al costo della retribuzione lorda totale e al prezzo complessivo dell'opera o servizio, inoltre, renderebbero auspicabile per committente e appaltatori l'indicazione nel contratto delle massime di valore riferibili a tali importi – così come avviene di prassi nei contratti pubblici d'appalto – al fine di evitare potenziali contenziosi dovuti ad erronee quantificazioni.

Per quanto concerne la fattispecie di manodopera impiegata nell'esecuzione dell'opera o servizio, nella circolare n. 1/E/2020 l'Agenzia delle Entrate ha specificato che sono egualmente considerabili ai fini dell'applicazione delle nuove norme tutte le tipologie di lavoro: manuale e intellettuale.

Questa specificazione deriva dall'incertezza che altrimenti potrebbe causare il concetto di manodopera, talvolta associato alla mera manualità – si veda, ad esempio, l'esclusione dell'attività intellettuale prevista dall'articolo 50 del Codice dei contratti pubblici in materia di servizi ad alta intensità di manodopera –, che porterebbe come conseguenza l'esclusione degli appalti in cui prevale la componente intellettuale dall'ambito applicativo delle nuove disposizioni fiscali.

Intervenendo sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha posto sullo stesso piano le due tipologie di manodopera che possono essere impiegate nei contratti d'appalto, includendo indistintamente tra le fattispecie soggette alle nuove disposizioni introdotte dall'articolo 17 *bis* sia quella manuale che quella intellettuale.

Accanto al concetto di "prevalenza", affinché sussistano i presupposti per poter rientrare nella casistica introdotta dall'articolo 17 *bis*, inoltre, devono esistere congiuntamente altri due requisiti: la manodopera deve essere impiegata presso le sedi di attività del committente; la stessa deve utilizzare beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma per svolgere il proprio servizio.

Con riferimento alla componente geografica, la manodopera impiegata nel contratto deve dunque operare presso le sedi di attività del committente – incluse le unità produttive che sono dislocate in sedi diverse da quella legale, mentre riguardo al concetto di “impiego” sono comprese tra le fattispecie riconducibili all’articolo 17 *bis* sia le attività in cui è prevista la presenza fisica dei lavoratori nelle sedi operative, che quelle in cui il personale dipendente presta la propria attività ricorrendo ad apparati tecnologici che permettono la dematerializzazione del lavoro.¹¹⁰

Tuttavia, ai fini dell’applicabilità della norma, è necessario che l’attività svolta dalla manodopera, sebbene provenga da unità produttive esterne, sia svolta nel territorio nazionale, poiché il dislocamento lavorativo in un altro Stato non permetterebbe l’attuazione della disciplina fiscale sui lavoratori esteri.

Quanto ai settori in cui l’utilizzo della manodopera è prevalente, l’Agenzia delle Entrate specifica che la presente fenomenologia sia maggiormente frequente nei reparti della *“logistica, dei servizi alle imprese, nonché nei settori alimentare e meccanica”*.¹¹¹

In questi compartimenti produttivi, infatti, sono state spesso rilevate situazioni di mera somministrazione della manodopera e conseguenti illeciti contrattuali, che l’articolo 4 del Decreto si impegna a contrastare.

Alla luce di tali considerazioni, qualora un contratto di esternalizzazione produttiva – pubblico o privato – comunque denominato, di importo pari o superiore a 200 mila euro, preveda l’impiego prevalente di manodopera presso le sedi di attività del committente e con mezzi ad esso riconducibili, i soggetti sottoposti al vincolo contrattuale dovranno sottostare alle nuove disposizioni in materia di versamento delle ritenute fiscali sui lavoratori direttamente impiegati nell’opera o servizio introdotte dall’articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019.

¹¹⁰ Accanto ai lavoratori che effettuano un’attività manuale e quindi direttamente impiegati presso le sedi fisiche del committente, la circolare n. 1/E/2020 include nell’ambito applicativo della norma anche la manodopera intellettuale, che può svolgere le proprie mansioni anche in locali esterni rispetto a quelli aziendali.

¹¹¹ Circolare n. 1/E, 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

4.4 LA SEDE DI ATTIVITÀ DEL COMMITTENTE – I CONTRATTI ENDO-AZIENDALI

Dal punto di vista normativo, un altro elemento fondamentale che caratterizza i contratti cui si applicano le disposizioni introdotte dal comma primo dell'articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997, riguarda l'esecuzione dell'opera o servizio *“presso le sedi di attività del committente”*.

Con la presente espressione il Legislatore ha voluto delimitare l'ambito spaziale di applicazione dei nuovi obblighi in materia di ritenute fiscali relative ai lavoratori impiegati negli appalti, nonché negli altri negozi giuridici disciplinati dalla normativa in commento.

Facendo riferimento al concetto di *sedi di attività* del committente la disposizione lascia ampio spazio attuativo alle disposizioni introdotte dall'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019, estendendo così la fattispecie fiscale in esame a tutte le sedi destinate allo svolgimento dell'attività imprenditoriale, agricola o professionale del committente stesso.

Come specificato dalla circolare n. 1/E dell'Agenzia delle Entrate, sono ricomprese all'interno della presente circoscrizione: *“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 destinato all'attività di impresa, agricola o professionale.”*¹¹²

Stando a quanto sottolineato dall'Agenzia, ciò che permette di individuare la tipologia di attività cui si fa riferimento – al fine di escludere o meno l'applicazione delle nuove norme fiscali – è il luogo di svolgimento della prestazione stessa.

In virtù di tale specificazione, occorre fare una distinzione tra contratti endoaziendali e contratti esoaziendali. Ciò che permette di distinguere gli uni rispetto agli altri riguarda il luogo di svolgimento dell'opera o servizio oggetto d'appalto.

Nella seconda tipologia sopracitata l'attività contrattuale viene eseguita all'esterno delle sedi operative del committente, a differenza della prima fattispecie in cui l'esecuzione avviene all'interno delle stesse.

¹¹² Circolare n. 1/E, 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

I contratti interessati dalle nuove disposizioni introdotte dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 sono quelli endoaziendali, ovvero, come affermato dal primo comma dell'articolo 17 *bis*, quelli svolti *presso le sedi di attività* del committente.

La focalizzazione del Legislatore su questa specifica tipologia contrattuale è collegata ai rischi ai quali sono sottoposti i lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o servizio, in quanto potrebbero verificarsi situazioni di somministrazione illecita di manodopera allorquando l'appaltatore non eserciti un potere diretto sui propri dipendenti, limitandosi alla mera gestione amministrativa del rapporto tra committente e lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o servizio.

Per scongiurare questi fenomeni fraudolenti, tramite l'introduzione all'articolo 17 *bis* di questa specifica previsione, è stabilito che i contratti ove si verifichi il prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni ad esso strumentali, siano soggetti ai nuovi obblighi fiscali in materia di ritenute disciplinati dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019.

Ne consegue che ricadano all'interno del perimetro applicativo della norma in esame tutti i luoghi di proprietà del committente dove si realizza l'opera o viene prestato il servizio dallo stesso commissionato, compresi i cantieri o, ancora, le unità operative collocate in spazi distinti dalla sede legale, ma comunque riconducibili al mandatario del contratto.

Con riferimento al concetto di committente, al fine di identificare quali siano le sedi ad esso riconducibili, è necessario stabilire se debba considerarsi come identificativo di tale requisito solo il rapporto originario sorto tra il mandatario che "a monte" ha commissionato l'opera o servizio contrattuale e l'esecutore dello stesso o se invece sia necessario ricomprendere anche i rapporti successivamente stipulati, come nel caso del subappalto o, ancora, il caso frequente in cui l'opera o servizio venga affidato da un'impresa facente parte di un medesimo gruppo in favore della sua capogruppo, presso la quale andranno a lavorare i dipendenti dell'appaltatore incaricato dell'esecuzione – fattispecie quest'ultima che non è riconducibile alla figura del subappalto, poiché priva di un contratto d'appalto che regoli i rapporti tra l'impresa in favore della quale l'opera o il servizio è reso e il committente.

Stando a quanto specificato dall’Agenzia delle Entrate, 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*”.¹¹³

Pertanto, ai fini della delimitazione del perimetro spaziale di applicazione delle nuove disposizioni introdotte dall’articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, quando si parla di sedi di attività del committente si fa riferimento al complesso di spazi operativi di proprietà di qualsiasi soggetto – pubblico o privato – ricompreso tra le fattispecie contrattuali rientranti all’interno del primo comma dell’articolo 17 *bis* che commissiona l’esecuzione di un’opera o servizio con prevalente utilizzo di manodopera impiegando beni ad esso riconducibili in qualunque forma.

Infine, necessita di un ulteriore approfondimento l’ipotesi frequente nel settore degli appalti di attività svolta sia presso la sede del committente che al suo esterno. In questo caso, sorge il dubbio su quale debba essere il criterio da adottare per stabilire l’applicabilità della norma in esame, poiché la stessa non fa alcun riferimento alla nozione di prevalenza dell’attività.

Stando a quanto disciplinato all’articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, i contratti soggetti ai nuovi obblighi fiscali sono quelli svolti presso le sedi di attività del committente, pertanto, a mio parere, un possibile metodo per quantificare l’incidenza dell’attività svolta dall’appaltatore presso il committente, fa riferimento al rapporto tra le ore lavorate presso lo stesso e le ore svolte esternamente. Qualora da tale proporzione risultasse un’incidenza dell’attività endoaziendale superiore al cinquanta per cento rispetto a quella esoaziendale, si può ritenere che il contratto d’appalto ricada all’interno del perimetro applicativo dell’articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019.

¹¹³ Circolare n. 1/E, 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

4.5 L'UTILIZZO DI BENI STRUMENTALI DI PROPRIETÀ DEL COMMITTENTE O AD ESSO RICONDUCIBILI IN QUALUNQUE FORMA

L'ultimo requisito imposto dall'articolo 17 *bis*, primo comma, per l'individuazione dell'ambito applicativo delle nuove norme in materia di ritenute fiscali, disposte dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, riguarda *“l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma”*.

Allo scopo di semplificare l'individuazione dei beni che permettano di identificare le fattispecie contrattuali riconducibili ai vincoli normativi recentemente introdotti, nella circolare n. 1/E/2020 sono state introdotte alcune specificazioni circa il significato della sopracitata espressione relativa ai beni impiegati nell'esecuzione di opere o servizi ad alta intensità di manodopera.

Facendo riferimento ai *“beni strumentali”*, innanzitutto, si intende l'impiego di *“macchinari e attrezzature che permettono ai lavoratori di prestare i loro servizi”*, non escludendo l'utilizzo *“di altre categorie di beni strumentali.”*¹¹⁴

Si tratta dunque di beni funzionali alla realizzazione della prestazione che vengono impiegati dall'impresa cui è stata affidata l'esecuzione del contratto, la cui natura può essere mobile o immobile – si veda l'espressione *“altre categorie”* utilizzata dall'Agenzia delle Entrate per la definizione del concetto in esame.

Pertanto, ai fini dell'applicabilità delle disposizioni previste all'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, saranno da considerarsi come strumentali alla realizzazione dell'opera o servizio contrattuale: macchinari, veicoli, automezzi – e le altre tipologie di beni mobili funzionali all'esecuzione del contratto, nonché fabbricati, capannoni, magazzini ed altri beni di natura immobile che comunque presentino la caratteristica della strumentalità per i lavoratori impiegati nell'appalto.

Quanto al concetto di riconducibilità, la stessa potrà avvenire a qualunque titolo giuridico, sia esso uno stato di diritto o, in alternativa, di fatto.¹¹⁵ Di conseguenza,

¹¹⁴ Circolare n. 1/E, 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

¹¹⁵ Questa precisazione deriva dalla differente natura giuridica della fattispecie di proprietà – identificata come un diritto soggettivo, normato all'articolo n. 832 del Codice civile – rispetto al possesso e alla detenzione, che rappresentano invece degli stati di fatto, disciplinati all'articolo 1140 del Codice civile.

rientreranno nel perimetro di applicazione dell'articolo 4 i beni di proprietà del committente, così come quelli in suo possesso o, ancora, che siano da lui detenuti.¹¹⁶

Qualche dubbio interpretativo sul termine in analisi potrebbe sorgere nelle situazioni in cui vengano impiegati parimenti sia beni di proprietà del committente che beni riconducibili all'appaltatore – o, in alternativa, ad altro soggetto vincolato dal contratto in essere.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 1/E/2020 ha puntualizzato che, nella situazione in cui i lavoratori impieghino beni strumentali riconducibili ad appaltatori, subappaltatori, affidatari o ad altri soggetti individuati dal comma primo dell'articolo 17 *bis*, necessari per il compimento dell'opera o servizio stabilito contrattualmente, l'utilizzo occasionale di beni secondari di proprietà del committente – o ad esso riconducibili – non faranno scattare gli obblighi fiscali disciplinati all'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019.

Ai fini dell'applicabilità delle nuove disposizioni in materia di ritenute fiscali sugli appalti, dunque, stando a quanto stabilito dall'Agenzia delle Entrate, per identificare le fattispecie in cui saranno attivati gli obblighi di versamento introdotti dall'articolo 4, sarà necessario valutare e stabilire la funzionalità dei beni ai fini della realizzazione dell'opera o servizio oggetto del contratto. Qualora l'utilizzo del bene in esame sia considerato indispensabile per l'esecuzione della prestazione sarà possibile applicare quanto predisposto dalla normativa fiscale; viceversa, nel caso in cui dalla valutazione del caso emerga la non essenzialità dello stesso, committente e impresa esecutrice non saranno tenuti ad ottemperare agli obblighi dell'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019.

La precisazione effettuata dall'Agenzia delle Entrate sulla funzionalità dei beni impiegati per il compimento dell'opera o l'esecuzione del servizio oggetto del contratto, comporta l'inclusione, nella disciplina individuata dall'articolo 17 *bis*, dei soggetti occupati nei settori relativi ai servizi di vigilanza, di mensa aziendale, di edilizia o, ancora, delle pulizie.

Queste specifiche fattispecie d'appalto, spesso caratterizzate da un consistente impiego di manodopera presso le sedi di attività del committente, prevedono l'impiego

¹¹⁶ Circolare n. 1/E, 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

di beni primari riconducibili allo stesso, indispensabili per la realizzazione del vincolo contrattuale, quali ad esempio l'energia elettrica o il servizio idrico.

Pertanto, nonostante il consistente impiego di risorse proprie da parte dell'appaltatore o del subappaltatore, la fruizione di questi beni, presenti nei locali messi a disposizione dal soggetto che ha commissionato l'opera o servizio, faranno sì che anche le imprese che operano in questi particolari settori siano soggette agli obblighi disciplinati dall'articolo 4 della sopracitata norma, qualora siano presenti congiuntamente tutti i requisiti previsti dall'articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997.

In conclusione, ai fini dell'applicabilità delle nuove disposizioni introdotte dal Decreto Legge n. 124/2019, i *“beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma”* cui si fa riferimento devono presentare congiuntamente tre requisiti, quali: la stretta correlazione con il procedimento esecutivo dell'opera o servizio oggetto del contratto, la loro indispensabilità ai fini della realizzazione del vincolo contrattuale in essere e, infine, l'utilizzo non occasionale degli stessi.

Qualora i sopracitati elementi coesistano, in presenza di contratti ad alta intensità di manodopera espletati presso le sedi di proprietà del committente, quest'ultimo, congiuntamente all'esecutore – o gli esecutori – dell'opera o servizio, dovrà sottostare agli obblighi individuati dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, recante le nuove regole in materia di ritenute fiscali relative ai lavoratori direttamente impiegati nei contratti di esternalizzazione produttiva individuati al primo comma dell'articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997.

4.6 IL PERIMETRO OGGETTIVO DELL'ARTICOLO 4, DECRETO LEGGE n. 124/2019 – QUALI CONTRATTI PUBBLICI SONO SOTTOPOSTI AI NUOVI OBBLIGHI FISCALI

I requisiti di applicabilità di cui si è parlato nei precedenti paragrafi rappresentano un elemento fondamentale della disciplina sulle ritenute fiscali negli appalti. Nel caso in cui anche solo uno di essi mancasse, non sarebbe possibile attuare le nuove disposizioni introdotte dal Decreto Legge n. 124/2019.

Qualora si verificano tali circostanze, tutti i soggetti coinvolti nella filiera d'appalto saranno sottoposti agli obblighi introdotti dall'articolo 4 del Decreto, indistintamente dalla loro natura pubblica o privata. Pertanto, anche le amministrazioni pubbliche che agiscono in qualità di committenti nelle fattispecie contrattuali che presentano le suddette caratteristiche, sono sottoposte ai nuovi obblighi di verifica.

Dal punto di vista applicativo, è utile individuare quali siano i settori pubblici maggiormente interessati dalle nuove regole introdotte dal Decreto Fiscale 2020, poiché la disciplina fiscale individuata dall'articolo 4 presenta caratteristiche oggettive di applicabilità ben definite, che delimitano il perimetro di attuazione della stessa solo ad alcune fattispecie contrattuali.

Nello specifico, per le pubbliche amministrazioni, i settori maggiormente esposti a tali obblighi sono quelli relativi all'attività di pulizia, i servizi di trasporto, i servizi di mensa e ristorazione, i servizi sociali ed educativi, le attività di guardiania, gli appalti relativi alla manutenzione e al restauro di edifici e, in generale, tutti i servizi in cui vi sia un consistente impiego di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni strumentali dello stesso.¹¹⁷

¹¹⁷ La Relazione illustrativa allo “*Schema di Decreto Legge recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*”, al Titolo I, articolo 5, spiega che i contratti *labour intensive* a cui fa riferimento l'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, riguardano maggiormente i settori della subfornitura, della logistica, della spedizione e del trasporto, ove è frequente l'esternalizzazione di servizi. In queste categorie settoriali, spesso capita che vengano affidati a soggetti terzi servizi marginali che un tempo erano gestiti direttamente dal committente. Alla luce di quanto illustrato nella relazione al Decreto Fiscale 2020, per poter identificare quali siano le attività subordinate che sono affidate dalle stazioni appaltanti ad imprese esterne, è utile la classificazione delle attività produttive presente nel codice Ateco. Tale codice permette di identificare le attività economiche grazie ad una suddivisione alfanumerica che si dirama da macro-settori economici fino alle singole sottocategorie degli

Per queste particolari fattispecie settoriali, la frequenza di affidamento dell'esecuzione dell'opera o servizio ad imprese esterne, tramite un contratto di decentramento produttivo, è particolarmente elevata. Per giunta, gli stessi settori sono quelli maggiormente esposti al rischio di somministrazione illecita di manodopera poiché si tratta di attività nelle quali l'impiego di lavoratori è predominante rispetto agli altri fattori produttivi.

Viste le peculiarità sopra elencate, ne consegue che le pubbliche amministrazioni che operano in questi specifici ambiti in qualità di stazioni appaltanti, affidando l'esecuzione di opere o servizi tramite contratti di esternalizzazione produttiva, in presenza congiunta delle altre caratteristiche elencate al primo comma dell'articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997, dovranno vigilare sulla corretta esecuzione delle procedure di versamento fiscale operate dalle imprese affidatarie sui propri dipendenti, a pena di sanzionabilità delle stesse.

A titolo esemplificativo, i contratti pubblici che, per caratteristiche, potrebbero ricadere nell'ambito applicativo dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, saranno, ad esempio, quelli relativi al servizio di mensa presso strutture scolastiche o altri enti pubblici, nei quali vengano utilizzate le cucine di proprietà dell'ente o, ancora, i servizi di trasporto, dove vi sia l'impiego di autoveicoli pubblici. Altra fattispecie che può essere soggetta ai nuovi obblighi introdotti dal Decreto Fiscale 2020 è quella relativa ai servizi di pulizia, caratterizzati da un prevalente impiego di manodopera presso le sedi di attività del committente, in cui l'impiego di beni strumentali di quest'ultimo, come

stessi. Nella sezione N – *Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese*, alla categoria “servizi integrati di gestione agli edifici”, rientrano, come indicato dal Codice Ateco: “*I servizi che riguardano la pulizia generale di interni, la manutenzione ordinaria, lo smaltimento dei rifiuti, i servizi di approvvigionamento di energia, i servizi di portineria e sorveglianza, lo smistamento della posta, i servizi di reception, di lavanderia ed altri servizi di assistenza*”. Alla voce “attività di pulizia e disinfestazione”, sempre inclusa nella sezione N, ricadono i servizi di pulizia generale degli edifici, nonché di pulizia specializzata degli edifici e di impianti e macchinari industriali che fanno parte dei servizi ad alta intensità di manodopera. Sempre nel medesimo settore, infine, rientrano i servizi di cura e manutenzione del paesaggio, per la realizzazione, cura e manutenzione di aree verdi pubbliche e private. Fanno altresì parte del settore “N” le attività di noleggio, di vigilanza ed altre attività di servizi di supporto per edifici e paesaggio. Riprendendo il concetto di esternalizzazione di servizi presente nella relazione illustrativa al Decreto, pertanto, grazie alla classificazione delle attività produttiva presente nel Codice Ateco, è possibile identificare le attività produttive, definite “di supporto alle imprese”, dove si realizzano più frequentemente fenomeni di affidamento dell'esecuzione dell'opera o servizio oggetto d'appalto ad imprese esterne; in <https://codiceateco.it/sezioni>.

l'acqua e l'energia elettrica – che vengono, appunto, forniti dalla stazione appaltante proprietaria dei locali in cui è svolta la prestazione – fanno sì che queste attività possano essere ricondotte alla fattispecie dei contratti *labour intensive* endoaziendali – qualora l'importo annuale del servizio superi la soglia di 200 mila euro. Ancora, i contratti d'appalto per il restauro o la manutenzione di edifici pubblici possono anch'essi ricadere nel perimetro di applicazione delle nuove disposizioni, poiché prevedono che il personale dipendente impiegato nella realizzazione dell'appalto operi presso le sedi del committente e, analogamente a quanto avviene per i servizi di pulizia, utilizzi beni primari del committente e altri macchinari forniti dalla stazione appaltante per realizzare la propria attività lavorativa. Per le sue caratteristiche, inoltre, il settore della guardiania, nel quale il personale è assunto allo scopo di vigilare presso le sedi di attività della stazione appaltante, potrà altresì essere soggetto ai nuovi obblighi imposti dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019.

Questi particolari settori, per le proprie caratteristiche, sono quelli in cui la possibilità che si verifichino congiuntamente i presupposti di applicabilità disciplinati all'articolo 17 *bis*, comma 1, del Decreto Legislativo n. 241/1997, è più elevata. Tuttavia, nulla toglie che tali requisiti possano parimenti sussistere in altre forme contrattuali volte al conseguimento di opere o servizi, qualora presentino le suddette peculiarità.

Per queste ragioni, nonostante le modifiche restrittive apportate dalla Legge n. 157/2019, il Legislatore ha voluto limitare solo parzialmente il raggio di applicabilità dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, permettendo l'inclusione nella presente disciplina di qualsiasi forma di esternalizzazione e decentramento produttivo – di natura pubblica o privata – che avvenga tramite contratto di importo superiore alla soglia di 200 mila euro, che impieghi un'alta intensità di manodopera presso le sedi di attività del committente e che preveda l'utilizzo di beni di proprietà dello stesso o comunque a lui riconducibili.

5 CONTROLLI LUNGO LA FILIERA D'APPALTO: GLI ADEMPIMENTI PREVISTI DAL DECRETO FISCALE 2020

Il Decreto Fiscale 2020 introduce una serie di nuovi obblighi a carico dei committenti, nonché degli appaltatori, subappaltatori e affidatari di contratti d'appalto, subappalto e di altre tipologie contrattuali disciplinate dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, per garantire la tutela dei lavoratori direttamente impiegati lungo la filiera d'appalto e contrastare pratiche illecite.

Gli adempimenti previsti nell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 coinvolgono parallelamente sia i committenti che decidono di dare in affidamento la realizzazione di opere e servizi tramite contratti di esternalizzazione produttiva, che gli operatori economici affidatari di tali contratti, fatta eccezione per i soggetti espressamente esclusi dalla disciplina di cui si è parlato in precedenza.

L'impatto dei nuovi obblighi normativi, pertanto, è di ampio raggio, interessando complessivamente tutti i soggetti inclusi lungo la filiera d'appalto, seppur con compiti e in momenti differenti.

Da un lato gli appaltatori saranno tenuti al versamento delle ritenute fiscali sui propri lavoratori dipendenti, dovendo altresì dimostrare la correttezza di tale procedura ai committenti tramite l'invio agli stessi di una serie di documenti a comprova del rispetto dell'obbligo di versamento; d'altro lato i committenti dovranno verificare che l'operatore economico loro contraente adempia correttamente alle prescrizioni stabilite all'articolo 4, sospendendo i pagamenti ad esso dovuti nel caso in cui siano constatate delle irregolarità.

Per garantire una maggiore tutela dei lavoratori interessati, qualora dovessero emergere delle inesattezze nell'applicazione di quanto disposto dal Decreto Fiscale 2020, come si vedrà nel corso dei prossimi capitoli, i soggetti inadempienti saranno altresì sanzionati dall'Amministrazione Finanziaria, nell'ottica legislativa di contrastare possibili comportamenti illeciti da parte di quest'ultimi.

5.1 GLI ADEMPIMENTI A CARICO DI IMPRESE APPALTATRICI, AFFIDATARIE E SUBAPPALTATRICI

L'osservanza degli obblighi a cui sono sottoposti gli operatori economici a cui vengono affidati contratti d'appalto, subappalto, nonché altre forme contrattuali elencate nell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, è rispettata dal momento della corresponsione delle retribuzioni ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'appalto.

È possibile scandire gli adempimenti a carico delle imprese esecutrici, distinguendo tra due vincoli: il pagamento delle ritenute fiscali prima e, successivamente, l'invio della documentazione fiscale pertinente ai committenti.

Quanto al primo punto, le ritenute fiscali soggette all'obbligo stabilito dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 sono quelle trattenute dall'impresa appaltatrice, affidataria e dalle imprese subappaltatrici sui lavoratori direttamente impiegati nell'appalto, che vanno versate dall'impresa entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento. L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 1/E/2020 ha chiarito che *“qualora il pagamento delle retribuzioni sia effettuato il mese successivo alla prestazione dell'opera, il predetto termine scadrà ordinariamente il secondo mese successivo a quello di riferimento della busta paga”*.¹¹⁸ Sul punto, si fa riferimento all'eventualità in cui i pagamenti siano connessi all'attività svolta nel mese precedente ma siano stati pagati nel mese successivo, per cui i nuovi obblighi fiscali scatteranno solo nel mese seguente a quello del pagamento.

L'articolo 17 *bis* specifica che le ritenute operate dall'appaltatore sui propri lavoratori devono essere divise per ciascun committente, pertanto, la prestazione del lavoratore dovrà essere ripartita proporzionalmente per singolo committente qualora egli abbia prestato attività in più appalti rientranti nel perimetro applicativo del Decreto Fiscale 2020 nello stesso mese.

La quantificazione dell'esatto importo attribuibile a ciascun committente potrebbe risultare complicata all'aumentare degli appalti ai quali il lavoratore abbia partecipato nell'arco del mese precedente al versamento, ragion per cui l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1/E/2020, ha indicato, come possibile soluzione adottabile dagli

¹¹⁸ Circolare n. 1/E, 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

appaltatori, una procedura di calcolo basata sul rapporto tra l'orario ordinario e straordinario di lavoro prestato a favore del committente – inclusivo delle assenze retribuite dovute a ferie, malattia o permessi, nonché le addizionali regionali e comunali IRPEF – e l'orario complessivo di lavoro retribuito per le opere e servizi a cui il lavoratore abbia partecipato.¹¹⁹

Sono invece escluse dal calcolo dell'importo le retribuzioni arretrate ed il TFR.

La presentazione delle deleghe di pagamento ripartite come sopra – riferite all'insieme dei lavoratori che hanno prestato servizio presso uno stesso committente,¹²⁰ deve avvenire utilizzando il codice identificativo n. 09 "Committente" nel modello di versamento F24 presentato per ciascun committente interessato alla procedura di verifica fiscale introdotta dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019.

Al fine della corretta compilazione del modello di versamento da parte degli operatori economici interessati, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 109 del 24 dicembre 2019, ha illustrato i passaggi che devono essere seguiti dalle imprese appaltatrici nel redigere il modello F24.

All'interno della sezione definita "Contribuente", alla voce "Codice Fiscale" l'operatore economico deve inserire il codice fiscale dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice tenuta al pagamento delle ritenute; nella sezione "Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" dovrà invece essere indicato il codice fiscale del committente, correlato del codice identificativo 09 riportato all'interno dello spazio denominato "Codice identificativo".

¹¹⁹ Si pensi, ad esempio, alle ritenute effettuate da una ditta in gennaio, pari a 100 €, che coinvolgano due diversi appalti x e y. Il lavoratore A ha prestato 70 ore di lavoro presso l'appalto x e le restanti 30 ore nell'appalto y. Alla luce delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, le ritenute relative al committente X saranno pari a 70 €, mentre quelle riferite al committente Y saranno invece di 30 €.

¹²⁰ La risoluzione n. 109/E del 24 dicembre 2019 l'Agenzia delle Entrate ha spiegato che i versamenti "sono effettuati dall'impresa cumulativamente per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente", con la conseguenza che sarà sufficiente compilare un unico modello F24 per singolo committente se i lavoratori risultano impiegati congiuntamente presso il medesimo.

Modello di pagamento unificato Mod. F24; Fonte: Agenzia delle Entrate.

Alla luce di tali considerazioni, dunque, per le ritenute cui si applicano le disposizioni previste dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, dovranno essere compilati dei distinti modelli F24 di versamento per ciascun committente coinvolto nella filiera d'appalto, mentre per le ritenute non soggette ai nuovi obblighi normativi introdotti dal Decreto Fiscale 2020, l'operatore economico potrà compilare un ulteriore modello F24 cumulativo di questi importi, senza far riferimento ad alcun committente.¹²¹

In seguito al pagamento delle ritenute fiscali relative ai lavoratori coinvolti, durante il mese antecedente all'assolvimento del suddetto obbligo, nell'esecuzione dell'appalto soggetto alle disposizioni normative disciplinate dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, l'operatore economico a cui è stato affidato il contratto di esternalizzazione produttiva dovrà altresì inviare la documentazione fiscale attinente all'appalto in essere al committente – o ai committenti – a cui essa si riferisce.

¹²¹ Per comprendere meglio questo concetto si espone qui un esempio pratico. Si consideri il committente X, che affida un appalto x al quale partecipano tre lavoratori: A, B e C. Il lavoratore A (retribuzione 2.000€) presta servizio presso l'appalto x per un totale di 250 ore su un ammontare complessivo di 500 ore lavorate, pari al 50%. Il lavoratore B (retribuzione 1.500€) lavora 150 ore, pari al 30% del totale e il lavoratore C (retribuzione 1.800€) effettua lavori per 100 ore, ovvero per il 20% delle ore complessivamente lavorate. Si considerino ora le ritenute fiscali trattenute sulle retribuzioni di A, B e C, pari a 600€ per A, 400€ per B e 500€ per il lavoratore C, per un totale di 1.500€ di ritenute fiscali effettuate dall'impresa appaltatrice sui propri lavoratori. Le ritenute fiscali attribuibili ad X sono ottenute moltiplicando le singole ritenute fiscali sui lavoratori impiegati nell'appalto x per la percentuale di ore lavorate da A, B e C presso l'appalto x. In questo caso, le ritenute fiscali riferibili ad X saranno: 300 € per A, 120€ per B e 100€ per il lavoratore C, per un totale di 520€ di ritenute fiscali attribuibili ad X sul totale di 1500€ di ritenute complessive. Di conseguenza, 520€ di ritenute saranno versate dall'impresa appaltatrice senza possibilità di compensazione, mentre i restanti 980€ saranno versati cumulativamente, senza far riferimento a nessun committente.

Nello specifico, sarà compito dell'appaltatore fornire tempestivamente, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento: una copia delle deleghe di pagamento, relative al versamento delle ritenute fiscali effettuate sui lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione del contratto, un elenco nominativo dei predetti lavoratori – da qui in poi denominato "Report-lavoratori".

Quanto al primo allegato, la copia delle deleghe di pagamento deve fare riferimento al versamento delle ritenute che sono state trattenute dall'impresa sui propri lavoratori, direttamente coinvolti nell'esecuzione del contratto durante il mese precedente al versamento stesso. Le ritenute a cui si riferiscono le deleghe sono quelle relative ai contratti da lavoro dipendente – disciplinate all'articolo 23 del d.P.R. n. 600/1973 – nonché le ritenute sui redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente – riferite all'articolo 24 del d.P.R. n. 600/1973.

Congiuntamente all'invio della copia delle deleghe di versamento, nel termine di cinque giorni lavorativi successivi all'adempimento dello stesso, l'appaltatore è tenuto ad inviare al committente un "Report-lavoratori" contenente il prospetto riepilogativo degli elementi essenziali riferibili ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o servizio contrattuale, come comprova dei dati contenuti nelle deleghe di pagamento fiscale. Nel merito, il sopracitato Report dovrà contenere:

- l'elenco nominativo di tutti i lavoratori – indipendentemente dalla natura subordinata o autonoma degli stessi – che abbiano partecipato direttamente all'esecuzione dell'opera o del servizio commissionato, correlato dai rispettivi codici fiscali;
- il dettaglio delle ore di lavoro prestate dai singoli lavoratori presso le sedi di attività del committente;
- l'ammontare delle retribuzioni corrisposte ai lavoratori subordinati e, nel caso di contratti di collaborazione, dei rispettivi compensi attribuiti ai lavoratori autonomi;
- il dettaglio delle ritenute di natura fiscale effettuate nel mese precedente nei confronti del singolo lavoratore, indicando separatamente quelle concernenti la prestazione affidata dal committente.

REPORT LAVORATORI – 001 – COMMITTENTE X										
Cognome	Nome	CF	Ore lavoro	Retribuzione	IrpefTot.	Irpef001	Addizionale regionale	Addizionale regionale 001	Addizionale comunale	Addizionale comunale 001

La presente tabella mostra un esempio di “Report-lavoratori”, relativo al contratto con nominativo “001”, affidato dal committente X. Dopo i dati anagrafici, l’appaltatore dovrà inserire le ore che ciascun lavoratore ha prestato presso l’appalto 001, con la retribuzione corrisposta per la prestazione. I campi successivi fanno riferimento al dettaglio delle ritenute fiscali effettuate nel mese precedente nei confronti del lavoratore, con separata indicazione delle ritenute relative al contratto 001 affidato dal committente X.

Una volta compilati i singoli modelli di versamento F24, gli stessi saranno pubblicati all’interno del “cassetto fiscale” del sito internet dell’Agenzia delle Entrate, per poter essere consultati sia dall’impresa che ha effettuato i versamenti sui propri lavoratori, sia dal committente – identificato con il codice 09 – cui essi si riferiscono, allo scopo di rendere l’intera procedura trasparente.

Le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, nell’adempiere agli obblighi di versamento fiscale derivanti dall’articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, non possono effettuare compensazioni degli importi a credito con quelli a debito, così come indicato dalla norma in questione.¹²² In merito al presente divieto, l’Agenzia delle Entrate ha tenuto opportuno, tramite la circolare n. 1/E/2020, fare una serie di precisazioni sul punto.

I crediti maturati dall’impresa in qualità di sostituto d’imposta non sono soggetti alle disposizioni introdotte dall’articolo 17 *bis*, in quanto si tratta di crediti¹²³ che sono utilizzabili dai sostituti d’imposta esclusivamente in compensazione tramite modello F24.¹²⁴

¹²² Secondo quanto disposto all’articolo 17 *bis*, comma primo, ultimo periodo, del Decreto Legislativo n. 241/1997: “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”.

¹²³ Decreto Legislativo n. 175/2014, articolo 15, comma 1, lettere a) e b), “Compensazione dei rimborsi da assistenza”.

¹²⁴ Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

Ricadono tra i crediti rientranti in questa fattispecie quelli relativi ad eccedenze di versamento delle ritenute, acconti di imposte sui trattamenti di fine rapporto, somme a titolo di imposte erariali rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale, conguaglio di fine anno, recupero delle somme erogate per il bonus 80 euro.¹²⁵ Per questi crediti, le ritenute effettuate sui lavoratori dipendenti o assimilati rappresentano l'unico debito per mezzo del quale le imprese – che operano in qualità di sostituti d'imposta – possono compensare le somme da loro anticipate allo Stato per conto dei propri dipendenti. Alle suddette imprese deve essere data la possibilità di recuperare i crediti maturati di cui trattasi, ragion per cui si ritiene non possa essere applicato il divieto di compensazione previsto dall'articolo 17 *bis* quando le stesse agiscono come sostituti d'imposta.

Per tutti gli altri crediti maturati dalle imprese ed utilizzabili in compensazione mediante modello F24 si applica, invece, il divieto predisposto dal comma primo della norma in esame.

Nello specifico, rientrano nel perimetro applicativo dell'articolo 17 *bis*: i crediti tributari, i crediti derivanti da agevolazioni e i crediti maturati per contributi obbligatori, previdenziali ed assistenziali,¹²⁶ e premi assicurativi obbligatori – premi INAIL, in relazione ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere e dei servizi soggetti agli obblighi previsti dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019.

In merito al calcolo dei contributi previdenziali ed assistenziali, nonché dei premi assicurativi obbligatori per cui sussiste il divieto di compensazione, il criterio di quantificazione utilizzato per stimare correttamente la quota di versamenti contributivi per singolo appalto, è basato sul rapporto degli stessi rispetto al totale delle ore lavorate, seguendo il modello di calcolo applicato per le ritenute fiscali di cui si è parlato nel presente paragrafo.

¹²⁵ Sul punto, la circolare n. 1/E, 12 febbraio 2020, dell'Agenzia delle Entrate, alla pagina n. 26, ha fornito una tabella inclusiva di tutte le tipologie di crediti maturati dall'impresa in qualità di sostituto d'imposta per i quali non si applica il divieto di compensazione introdotto dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997.

¹²⁶ Con riferimento ai contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori, come spiegato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 1/E/2020, si intendono le obbligazioni di fonte legale, diverse dalle obbligazioni di fonte contrattuale – come contributi a forme di assistenza complementare o contributi a casse sanitarie – che restano invece escluse dal perimetro applicativo dell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997.

5.2 GLI ADEMPIMENTI A CARICO DEI COMMITTENTI

Una delle principali novità della disciplina sulle ritenute fiscali negli appalti introdotta dal Decreto Fiscale 2020, riguarda gli obblighi di controllo del committente sulle deleghe fiscali inviate dalle imprese appaltatrici, subappaltatrici e affidatarie della filiera d'appalto.

Le disposizioni indicate nell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241 del 1997 devono ritenersi applicabili a tutti i soggetti coinvolti nella filiera d'appalto che rivestono il ruolo di committente, compresi dunque anche eventuali appaltatori che intendano subappaltare le opere o i servizi oggetto del contratto d'appalto incluso nel perimetro applicativo del Decreto Fiscale 2020. Ne consegue che anche le imprese subappaltatrici, se soggette agli obblighi retributivi disposti dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, dovranno inviare le deleghe in questione sia al committente originario che all'impresa appaltatrice.

D'inverso, potrebbe accadere che il committente originario non rientri nel perimetro applicativo del Decreto Fiscale 2020, poiché privo dei requisiti soggettivi necessari per poter attuare le suddette disposizioni. Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 1/E/2020, ha rilevato che il presupposto fondamentale perché possano essere applicati i nuovi obblighi retributivi è il valore economico dell'appalto. Di conseguenza, in presenza di un contratto d'esternalizzazione produttiva superiore alla soglia di 200 mila euro, qualora il committente originario fosse carente dei requisiti richiesti dalla norma e pertanto fosse escluso dall'ambito di applicazione dell'articolo 17 *bis*, l'obbligo di invio della documentazione fiscale avverrà nei soli confronti dell'appaltatore, che riflette quanto stabilito dal Decreto Fiscale 2020.

L'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 richiede ai committenti verifiche puntuali sugli operatori economici a cui gli stessi affidano compiti di esternalizzazione produttiva, e in caso di inottemperanza verrà irrogata una sanzione pecuniaria di eguale importo sia all'impresa che non ha adempiuto correttamente ai propri obblighi di versamento, che al committente cui spettava la verifica della regolarità retributiva e contributiva dell'appaltatore.

Il primo vincolo imposto ai committenti dal comma primo dell'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019, consiste nell'obbligo di richiedere alle imprese appaltatrici, subappaltatrici o affidatarie, tenute a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute fiscali trattenute dalle imprese ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere o servizi oggetto del contratto. Le imprese appaltatrici dovranno pertanto trasmettere i modelli F24 attestanti l'avvenuto pagamento delle ritenute ai propri committenti entro 5 giorni lavorativi successivi all'effettuazione del versamento, al fine di consentire agli stessi di verificare la loro regolarità.

Il committente, per facilitare i propri controlli sulle imprese della filiera, può altresì richiedere mensilmente la copia delle deleghe di pagamento delle ritenute, inserendo tale richiesta direttamente nel contratto d'appalto, mediante clausola che indichi la suddetta modalità di verifica fiscale.

A seguito della ricezione della documentazione fiscale da parte delle imprese esecutrici dei contratti, il committente procederà al controllo della stessa, adempiendo al secondo obbligo previsto dalla normativa.

Il comma secondo dell'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019, prevede infatti il dovere dei committenti di riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese della filiera relativi ai propri lavoratori, direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o servizio oggetto del contratto.

I controlli del committente, pertanto, non si limiteranno alla mera ricezione di quanto trasmesso dagli operatori economici, dovendo altresì verificare che l'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese sia corretto, tramite il confronto tra le deleghe di pagamento inviate dagli operatori economici e i Report-lavoratori a queste allegati.

Con la circolare n. 1/E/2020, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che gli aspetti che il committente deve verificare in merito alla regolarità dei versamenti effettuati dalle imprese, vertono su tre punti essenziali: la congruità della retribuzione del lavoratore in relazione all'opera o al servizio contrattuale, la congruità delle singole ritenute fiscali rispetto alla retribuzione corrisposta e, infine, che l'impresa non abbia effettuato delle compensazioni per pagare quanto dovuto.

In relazione al primo aspetto, la circolare chiarisce che è compito del committente verificare che la retribuzione oraria del lavoratore coinvolto nell'appalto non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera o servizio, tramite una valutazione basata sia su elementi documentali,¹²⁷ che su fonti pubbliche, come ad esempio quelli relativi ai contratti collettivi di lavoro.¹²⁸ Sarà compito del committente, nel presente controllo, verificare altresì l'effettiva presenza dei lavoratori presso le proprie sedi, al fine di poter constatare la sussistenza del requisito spaziale indicato nell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997.

In secondo luogo, la valutazione deve verificare che le ritenute fiscali effettuate sui singoli lavoratori non siano manifestamente incongrue rispetto alla retribuzione ad essi corrisposta. Secondo quanto stimato dall'Agenzia delle Entrate, tale valutazione dovrebbe ritenersi congrua qualora le ritenute fiscali siano superiori al 15 per cento della retribuzione imponibile ai fini fiscali.¹²⁹ Nel caso in cui dalle verifiche del committente risultassero delle incongruità dei versamenti, allo scopo di adempiere correttamente ai propri obblighi, lo stesso dovrà richiedere adeguate motivazioni all'impresa esecutrice, che dovranno prontamente fornirli per non imbattersi in eventuali sanzioni.

I committenti devono altresì verificare che le ritenute fiscali effettuate dalle imprese appaltatrici siano state versate senza compensazioni, così come predisposto dal comma primo dell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, ad eccezione dei crediti esenti indicati nella *tabella 1* della circolare n. 1/E/2020. A tal proposito,

¹²⁷ Si tratta di elementi documentali in possesso del committente, inviati dalle imprese appaltatrici nel rispetto di quanto predisposto dal comma 1 dell'articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997, basati sul riscontro tra i modelli F24 e gli atti forniti dall'appaltatore. L'Agenzia delle Entrate rende disponibili tali informazioni sia nel "cassetto fiscale" dell'azienda che ha effettuato i versamenti, sia in quello del committente che ha commissionato l'opera o il servizio.

¹²⁸ Un problema relativo ai contratti collettivi di lavoro riguarda determinati settori, ove sono presenti una pluralità di contratti, con la conseguenza che la valutazione di cui sopra potrebbe essere complessa, poiché basata su molteplici elementi, non sempre pienamente rappresentativi.

¹²⁹ Ad esempio, per un totale di retribuzioni imponibili pari a 15.000 €, un versamento di imposte pari o superiore a 2.250 € può ritenersi congruo.

l’Agenzia delle Entrate ha spiegato che il committente “*non è tenuto a verificare la spettanza e la congruità dei crediti utilizzati in compensazione*”.¹³⁰

Solo al termine di tali verifiche si potrà dire che il committente abbia assolto correttamente ai propri obblighi di sorveglianza fiscale, sulla base di quanto disposto dalla circolare n. 1/E/2020 dell’Agenzia delle Entrate; pertanto, si evince che i controlli cui sono sottoposti i suddetti soggetti hanno carattere di merito – e non esclusivamente formale.

Nel fornire le predette indicazioni, dunque, l’Agenzia delle Entrate affida ai committenti dei controlli aggiuntivi rispetto a quelli già presenti nell’articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997.

Sul punto, il comma secondo dell’articolo 17 *bis* recita: “*Al fine di consentire al committente il riscontro dell’ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese [...]*”. Affermando ciò, dunque, la norma attribuisce ai committenti uno specifico obbligo di riscontro sulla documentazione inviata loro dalle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, ovvero un controllo basato sul confronto degli allegati concernenti l’attività fiscale delle imprese appaltatrici in esame.

L’Agenzia delle Entrate, invitando il committente a verificare la coerenza tra l’ammontare delle retribuzioni orarie e gli elementi pubblicamente disponibili, nonché di accertare l’effettiva presenza dei lavoratori presso le proprie sedi, affida ai committenti degli ulteriori obblighi, di carattere sostanziale¹³¹.

Infine, ci si potrebbe chiedere se gli elementi in possesso del committente in questa fase di controllo sulla regolarità fiscale dei lavoratori direttamente impiegati nell’esecuzione delle opere o servizi contrattuali, siano sufficienti per adempiere integralmente ai propri obblighi di verifica o se, viceversa, la documentazione inviata dall’appaltatore, in conformità a quanto disposto dall’articolo 17 *bis* del Decreto

¹³⁰ Circolare n. 1/E, 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

¹³¹ Queste verifiche sono definite sostanziali per distinguerle dai consueti controlli formali richiesti al committente dall’articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997. Di norma il committente non dovrebbe entrare nel merito di tali controlli di merito, quali ad esempio la verifica di congruità tra la retribuzione oraria conferita dall’appaltatore ai propri lavoratori e la retribuzione oraria prevista dai contratti collettivi nazionali o, ancora, la congruità dell’ammontare delle ore giornaliere lavorate dal personale dell’appaltatore rispetto agli accordi sindacali di lavoro che, di prassi, sono attribuiti all’Amministrazione Centrale.

Legislativo n. 241/1997, sia carente di alcune informazioni utili ad un perfezionamento dei controlli in essere.

Come si è detto, le imprese sono tenute ad inviare ai propri committenti un “Report-lavoratori” contenente le informazioni fiscali relative ai dipendenti della ditta impiegati nell’esecuzione dell’appalto in essere. Tuttavia, ulteriori dati non indicati all’articolo 17 *bis*, ma che porterebbero ad affinare la qualità delle informazioni fiscali in possesso dei committenti, sono quelli concernenti il dettaglio delle detrazioni nei cedolini dei lavoratori, come, ad esempio, il numero dei familiari a loro carico o il reddito annuo complessivo. Qualora le presenti informazioni fossero allegate a quelle che gli appaltatori sono già tenuti a trasmettere, i controlli del committente potrebbero essere maggiormente efficienti, colmando – parzialmente – il divario con l’Amministrazione Finanziaria.

In connessione agli obblighi cui sono sottoposti i committenti, il comma 3 dell’articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997, stabilisce che, qualora entro i cinque giorni lavorativi imposti dal comma 2, l’impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice non abbia provveduto ad inviare la documentazione richiesta dal committente, o risulti l’omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati in possesso di quest’ultimo, lo stesso dovrà sospendere *“il pagamento dei corrispettivi maturati dall’impresa appaltatrice o affidataria sino a concorrenza del 20 per cento del valore complessivo dell’opera o del servizio ovvero per un importo pari all’ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, dandone comunicazione entro novanta giorni all’ufficio dell’Agenzia delle Entrate territorialmente competente nei suoi confronti”*.¹³²

Alla luce di quanto prescritto dalla norma in esame, incongruità od omissioni nei versamenti e, altresì, l’assenza di documentazione probante, comportano l’obbligo, per i committenti, di sospendere i corrispettivi già maturati dall’impresa inadempiente¹³³ e di comunicare all’Agenzia delle Entrate, entro il termine di novanta giorni dal riscontro dell’irregolarità, l’inadempienza dell’appaltatore.¹³⁴

¹³² Articolo 17 *bis*, comma 3, del Decreto Legislativo n. 241/1997.

¹³³ La circolare n. 1/E, 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate, spiega che: *“il diritto a ricevere i corrispettivi si intende maturato quando è certo, liquido ed esigibile. Non rientrano nell’ambito di applicazione del comma 3 in esame gli eventuali pagamenti già avvenuti a titolo di anticipo*

Tale sospensione perdura fino a quando l'inadempimento accertato dal committente non verrà sanato dall'appaltatore, affidatario o subappaltatore interessato, e il suo importo può arrivare fino a un massimo del 20 per cento del valore complessivo dell'appalto o, in alternativa, essa sarà pari all'ammontare delle ritenute fiscali non versate, sulla base di quanto si evince dalla documentazione ricevuta.

Sul punto, è necessario fare una distinzione tra ritenute fiscali omesse ed incongrue, poiché qualora si riscontri l'assenza di copia delle deleghe di pagamento, la somma che il committente è tenuto a vincolare è pari al 20 per cento dell'importo totale d'appalto;¹³⁵ nel caso in cui le deleghe siano state trasmesse ma, a seguito delle verifiche effettuate, risulti un versamento incongruo, invece, l'importo trattenuto dal committente sarà il minore tra quello relativo all'ammontare delle ritenute non versate ed il 20 per cento complessivo dell'appalto.

Un problema che potrebbe sorgere in relazione alla sospensione dei corrispettivi alle imprese inadempienti, riguarda l'eventualità che si verifichino ritardi nel pagamento delle retribuzioni ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio contrattuale. Nell'ipotesi in cui l'operatore economico che non ha trasmesso correttamente quanto richiesto non adempia celermente ai suoi doveri e, di conseguenza, il committente sospenda per un tempo prolungato i corrispettivi dallo stesso maturati, potrebbe verificarsi un blocco dei pagamenti lungo la filiera d'appalto, che inciderebbe negativamente sui lavoratori che la norma in questione vuole invece tutelare.

D'altro lato, va sottolineato che un approccio meno incisivo da parte del Legislatore potrebbe comportare l'inosservanza, da parte delle imprese inadempienti, delle

rispetto al compimento dell'opera o del servizio". Nello specifico, il credito è certo quando il creditore è in possesso degli elementi necessari ad accertare l'esistenza del suo diritto a ricevere quanto a lui dovuto; è liquido quando è precisamente determinato nel suo ammontare; è esigibile quando non sono presenti vincoli o condizioni che precludano al debitore il pagamento dello stesso.

¹³⁴ Qualora l'inottemperanza venga sanata entro il termine di novanta giorni, il committente non è tenuto a presentare comunicazione all'Agenzia delle Entrate, procedendo invece con il pagamento posto in sospenso.

¹³⁵ In caso di sospensione dei pagamenti da parte del committente, l'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 preclude all'appaltatore qualsiasi azione esecutiva volta al soddisfacimento del credito sospeso, fino a quando non verrà eseguito il versamento delle ritenute fiscali mancanti.

richieste di integrazioni fiscali domandate dal committente, nonostante le stesse siano in possesso della liquidità utile ad adempiere a quanto da loro dovuto.

Alla luce di tali considerazioni, pertanto, la scelta del Legislatore di sospendere i corrispettivi maturati di cui sopra, risulta opportuna, poiché volta ad incentivare le imprese soggette ad irregolarità fiscali a correggere ed integrare, in tempi celeri, i versamenti delle ritenute fiscali illegittimi.

La norma introdotta dal Decreto Legge n. 124/2019, così strutturata, inverte la procedura di sorveglianza sulla regolarità retributiva e contributiva esistente, poiché chiede ai committenti di verificare il corretto versamento delle ritenute fiscali agli appaltatori, sostituendosi all’Agenzia delle Entrate in questo ruolo. L’articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 conferisce ai committenti compiti specifici che, a ben vedere, per natura e complessità, dovrebbero essere ricoperti da personale in possesso di qualifiche tecniche, come il personale dell’Agenzia delle Entrate.

Il meccanismo di verifiche cui sono soggetti i committenti, ricalca, per inverso, quanto disposto dall’articolo 48 *bis* del d.P.R. n. 602/1973, concernente *“Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito”*. La presente norma impone, alle pubbliche amministrazioni e alle società a prevalente partecipazione pubblica, di verificare – anche in via telematica –, prima di effettuare un pagamento di importo superiore a 5 mila euro, se *“il beneficiario è inadempiente all’obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all’agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell’esercizio dell’attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo”*.¹³⁶

La presente procedura consente alle amministrazioni pubbliche di verificare, prima di effettuare determinati pagamenti, se il beneficiario ha rispettato gli obblighi di versamento fiscale, comunicando la circostanza all’Agenzia delle Entrate che, in caso affermativo, provvederà a riscuotere le somme dovute.

Pertanto, quanto introdotto dall’articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 riprende, in parte, una procedura di controlli anti-evasivi già da anni prevista per tutelare gli

¹³⁶ Articolo 48 *bis*, comma 1, del d.P.R. n. 602/1973.

organismi pubblici, con la differenza che in quest'ultimo caso il riscontro di eventuali irregolarità retributive e contributive è demandato direttamente ai committenti, mentre nella prima fattispecie la verifica di irregolarità è attribuita ad Equitalia Servizi S.p.a..¹³⁷

Alla luce di tali considerazioni, a mio parere, dovrebbe essere l'Agenzia delle Entrate a comunicare ai committenti, successivamente all'accertamento di lacune fiscali sulla documentazione delle imprese appaltatrici, quali siano gli operatori economici per i quali occorra effettuare la sospensione dei pagamenti, capovolgendo la procedura introdotta dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, in modo da affidare tali adempimenti fiscali a personale professionalmente competente in materia e, allo stesso tempo, evitando di duplicare una procedura di verifica fiscale già attribuita all'Amministrazione Finanziaria, velocizzando così l'intero sistema di controllo.

Il sistema di verifiche, così come strutturato dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, ovverosia dotato di disposizioni che affidano specifici ruoli di sorveglianza fiscali in capo ai committenti, necessita di una riflessione relativamente allo schema operativo che deve essere seguito dai predetti soggetti, al fine di adempiere correttamente a quanto previsto dalla normativa in esame.

Il Decreto Fiscale 2020, è entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2020, di conseguenza le misure adottabili dalle amministrazioni appaltanti devono considerare sia i contratti già in corso di validità alla presente data che i contratti di nuova stipula.

¹³⁷ Articolo 2, comma 1, del D.M. n. 40/2008. Il gruppo Equitalia S.p.a. effettua la riscossione dei tributi sull'intero territorio nazionale, ad eccezione della regione Sicilia. L'organizzazione della società è ripartita in tre organismi: Holding Equitalia S.p.a.; Equitalia Servizi di riscossione S.p.a.; Equitalia Giustizia S.p.a.. Equitalia Servizi di Riscossione S.p.a., a partire dal 1° luglio 2006, è l'agente unico per la riscossione, assimilando tutte le funzioni precedentemente suddivise tra Equitalia Nord S.p.a., Equitalia Centro S.p.a., Equitalia Sud S.p.a.. Dal 1° ottobre 2006 si è passati da un sistema di controlli affidati in concessione a quaranta imprese private o di proprietà di istituti bancari, a un sistema interamente a gestione pubblica. La decisione di rendere pubblico il sistema di riscossione nazionale è dovuta al fatto che esso possa garantire una maggiore efficienza ed omogeneità di intervento, che invece risultano essere scarse in un modello in cui più imprese esercitano i propri poteri di riscossione in modo diverso. Cfr. *Archivio Gruppo Equitalia, Agenzia delle Entrate-Riscossione*, <https://www1.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/>.

In relazione alla prima fattispecie, i committenti devono tempestivamente provvedere all'individuazione di tutti i contratti stipulati rientranti nell'ambito applicativo dell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, provvedendo altresì ad identificare gli appaltatori, subappaltatori ed affidatari soggetti alle nuove disposizioni, al fine di fornire celermente le informazioni utili all'avvio delle verifiche retributive e contributive, in modo da rendere applicabili nell'immediato le nuove disposizioni fiscali sugli appalti rientranti nel perimetro applicativo già in corso d'esecuzione.

Per i contratti stipulati successivamente alla data di entrata in vigore dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, sarebbe opportuno che i committenti indicassero all'interno dell'atto costitutivo se il futuro appalto rientra o meno tra i contratti soggetti ai nuovi obblighi retributivi e contributivi; specificando anche gli obblighi che vincoleranno le Parti a seguito della sua stipula.

I soggetti preposti ad adempiere ai presenti obblighi dovrebbero essere il Responsabile Unico del Procedimento – in quanto gestore delle fasi del procedimento amministrativo – congiuntamente al Responsabile del Servizio Finanziario – *“preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio di previsione ed alla verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese, alla regolare tenuta della contabilità economico-patrimoniale e più in generale alla salvaguardia degli equilibri finanziari e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica.”*¹³⁸

Per ciascun appalto soggetto alle nuove disposizioni, il rispettivo RUP deve dare comunicazione al Responsabile del Servizio Finanziario, a seguito di una verifica in merito, dell'appalto che rientra nel perimetro applicativo dell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997. Successivamente alla ricezione delle copie delle deleghe di pagamento operate dalle imprese appaltatrici, il Responsabile del Procedimento deve altresì trasmettere la presente documentazione, allegata al “Report-lavoratori” richiesto agli appaltatori, allo stesso Servizio Finanziario che, una

¹³⁸ Articolo 153, comma 4, del Decreto Legislativo Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267, *Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali a norma dell'articolo 31 della legge 3 agosto 1999, n. 265.*

volta ricevute tutte le informazioni, può procedere al riscontro della loro regolarità fiscale. Nel caso in cui, in sede di verifica contabile e fiscale, l'ufficio finanziario del committente rilevasse che tale documentazione manchi o, in alternativa, che la stessa risulti essere carente di alcune informazioni richieste, il Responsabile Finanziario dovrebbe comunicare tale lacuna al RUP che, con il primo atto utile diretto all'appaltatore inadempiente, deve invitare lo stesso a regolarizzare quanto prima, e comunque non oltre i termini prefissati dalla legge, la documentazione irregolare.

Qualora il suddetto termine scada senza che l'impresa appaltatrice abbia provveduto a effettuare le regolarizzazioni richieste, il Responsabile Finanziario, una volta comunicata l'inadempienza al RUP, è tenuto a sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa, in misura equa da lui calcolata – non superiore al 20 per cento; mentre il Responsabile del Procedimento deve inviare una segnalazione sulla decisione effettuata direttamente all'Agenzia delle Entrate, che provvederà ai dovuti controlli sull'operatore economico soggetto a sospensione dei corrispettivi.

Il presente meccanismo operativo, utilizzabile per tutti i contratti relativi all'affidamento di opere e servizi inclusi nell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, permetterebbe ai committenti di far fronte ai nuovi obblighi introdotti dal Decreto Fiscale 2020, grazie all'impiego coordinato delle competenze delle due figure maggiormente competenti in materia anche se, come si è detto in precedenza, gli unici soggetti dotati delle capacità specifiche richieste, in quanto adeguatamente formati al presente scopo, rimangono, a mio parere, i lavoratori dell'Agenzia delle Entrate.

6 PROFILI SANZIONATORI

L'articolo 4 del Decreto Legge n. 124 del 2019, introduce uno specifico sistema sanzionatorio sia in capo ad imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, che ai committenti che stipulano contratti d'appalto, subappalto, ed altre forme di esternalizzazione produttiva, inclusi nel perimetro applicativo del Decreto Fiscale 2020, nell'ipotesi in cui siano riscontrate delle irregolarità fiscali relative ai lavoratori direttamente coinvolti nella realizzazione dell'opera o servizio oggetto del contratto.

Il presente apparato di sanzionamento grava congiuntamente su tutti i soggetti della filiera d'appalto, seppur in momenti e per ragioni distinte.

Le imprese esecutrici dei contratti inclusi nel regime dell'articolo 4 incorrono in una duplice sanzione, di carattere pecuniario e di sospensione, da parte del committente che ha rilevato l'irregolarità, del pagamento dei corrispettivi maturati.

In relazione alla sospensione dei pagamenti, il comma 3 dell'articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997, come si è visto, impone l'obbligo di vincolare i corrispettivi dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice inadempiente *“sino a concorrenza del 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa”*.¹³⁹

Un elemento importante della circolare n. 1/E è poi quello che identifica la sanzione introdotta dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 come amministrativa, e non tributaria, poiché essa non è correlata alla violazione delle disposizioni sul rapporto fiscale. Conseguenza di tale osservazione è che alla stessa si applicano i principi generali sull'illecito amministrativo, contenuti nella legge n. 689/1981, nonché l'articolo 16 della medesima norma, che permette il pagamento in misura ridotta della sanzione erogata.¹⁴⁰

¹³⁹ Comma 3, articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997.

¹⁴⁰ L'importo della sanzione erogata in misura ridotta è, secondo quanto disposto dall'articolo 16 della Legge n. 689/1981, *“pari alla terza parte del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa, o, se più favorevole e qualora sia stabilito il minimo della sanzione edittale, pari al doppio del relativo importo, oltre alle spese del procedimento, entro il termine di sessanta giorni dalla contestazione immediata o, se questa non vi è stata – come nella*

Ai fini del calcolo della sanzione amministrativa imputabile all'appaltatore, affidatario o subappaltatore, deve essere fatta una distinzione tra le due fattispecie di inadempimento in cui possono incorrere gli operatori economici.

Secondo quanto disposto dall'articolo 13 del Decreto Legislativo n. 471/1997, in cui sono disciplinati i casi di omesso o tardivo versamento riscontrabili direttamente dalla dichiarazione, *“chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, [...] è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile”*.¹⁴¹ Nell'ipotesi in cui, a seguito delle verifiche del committente sulla documentazione fiscale trasmessa, risultino incompletezze o omissioni relative al versamento delle ritenute sui lavoratori direttamente coinvolti nell'appalto, la sanzione amministrativa irrogata all'impresa esecutrice è, dunque, pari al 30 per cento dell'importo non versato.

Viceversa, qualora venga riscontrata la mancata effettuazione delle ritenute fiscali alla fonte – o la loro esecuzione parziale –, la sanzione a cui sono soggetti gli operatori economici inadempienti è calcolata nel 20 per cento dell'importo che non è stato trattenuto dall'impresa sui propri lavoratori, come previsto dall'articolo 14 del Decreto Legislativo n. 471/1997.¹⁴²

Il committente che ha riscontrato le sopracitate irregolarità, comunica le stesse all'impresa inadempiente che dovrà provvedere a sanarle.

L'articolo 13 del Decreto Legislativo n. 471/1997, prevede altresì che le imprese soggette ad irregolarità sui versamenti, possano correggere le medesime, pagando una sanzione amministrativa inferiore rispetto a quella ordinaria, qualora operino entro il

fattispecie rientrante nel perimetro applicativo dell'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019 – *dalla notificazione degli estremi della violazione*”.

¹⁴¹ Articolo 13, comma 1, del Decreto Legislativo n. 471/1997.

¹⁴² Secondo quanto disposto dall'articolo 14 del Decreto Legislativo n. 471/1997: *“chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto, salva l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento”*.

termine di novanta giorni dal riscontro dell'omissione o del ritardo, secondo il meccanismo del ravvedimento operoso.

Se i mancati versamenti vengono effettuati dall'appaltatore con un ritardo inferiore a novanta giorni, la sanzione imputabile allo stesso è ridotta della metà, mentre per gli adempimenti sanati nel termine di quindici giorni dalla comunicazione di inadempienza trasmessa dal committente, la sanzione è ulteriormente ridotta per ogni giorno di ritardo nel versamento.¹⁴³

In conclusione, alla luce di tali considerazioni, le sanzioni amministrative cui sono soggetti gli operatori economici che non hanno adempiuto correttamente ai propri obblighi di versamento fiscale, nel caso di ricorso alla procedura di ravvedimento operoso, sono così ripartite: sanzione sino al 15 per cento ridotta ad un quindicesimo per giorno, per un ritardo fino a quattordici giorni nel pagamento; sanzione del 15 per cento per un ritardo compreso tra i quindici e novanta giorni; sanzione amministrativa ordinaria del 30 per cento per ritardi superiori alla soglia di novanta giorni.

I committenti che affidano l'esecuzione di un'opera o di un servizio, mediante un contratto di appalto, subappalto o altra forma di esternalizzazione produttiva, inclusa nel perimetro applicativo dell'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019, possono incorrere in una sanzione pari a quella irrogata all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute fiscali o di corretto e tempestivo versamento delle stesse, di cui si è parlato sopra.¹⁴⁴

La sanzione irrogata ai committenti ha natura postuma, in quanto essa risulta essere successiva rispetto al sanzionamento dell'impresa esecutrice che ha commesso delle irregolarità certificate.

¹⁴³ Decreto Legislativo n. 158/2015.

¹⁴⁴ L'articolo 17 *bis*, comma 4, del Decreto Legislativo n. 241/1997, recita: *"In caso di inottemperanza agli obblighi previsti dai commi 1 e 3, il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione"*.

L'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 introduce una nuova fattispecie di inadempienza fiscale sanzionabile, riferita al committente che, non adempiendo ai propri obblighi di verifica sulla correttezza e congruità della documentazione a lui trasmessa dall'appaltatore, prosegua al pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa soggetta ad irregolarità. Nel caso in cui, a seguito della mancata attivazione dei controlli, si verifichi l'omesso o incongruo versamento delle ritenute fiscali relative ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione del contratto, il committente sarà sanzionato in misura pari ed eguale all'impresa che non ha rispettato la normativa in materia fiscale, senza possibilità di compensazione.

L'apparato sanzionatorio introdotto dal Decreto Fiscale 2020 risulta dunque essere particolarmente rigido nei confronti dei committenti, essendo gli stessi sottoposti alle stesse sanzioni che gravano sugli appaltatori, subappaltatori ed affidatari inadempienti.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1/E/2020, ha spiegato che le presenti sanzioni si applicano esclusivamente nel caso in cui venga riscontrato che l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice abbia effettivamente commesso le violazioni disciplinate dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, e che la stessa sia già stata sottoposta al regime sanzionatorio di cui si è detto sopra.

Pertanto, sulla base di quanto detto dall'Agenzia delle Entrate, il committente può incorrere nel regime sanzionatorio introdotto dal Decreto Fiscale 2020 solo nel caso in cui gli accertamenti fiscali operati dall'Amministrazione Finanziaria abbiano accertato che l'appaltatore sia stato inadempiente ai propri obblighi retributivi e contributivi e che lo stesso sia già stato sanzionato.

Alla luce di tale considerazione, si rileva che il sanzionamento del committente è eventuale e posteriore al riscontro di irregolarità avvenute a monte, in capo all'impresa esecutrice.

Il committente, di conseguenza, può essere sottoposto al regime sanzionatorio solo in caso di mancato, carente o tardivo versamento delle ritenute da parte dell'appaltatore, affidatario o subappaltatore, per le quali "*è tenuto a versare una*

*somma calcolata e riferita alla quota-parte di ritenute fiscali – riferibili ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio presso il medesimo”.*¹⁴⁵

La condizione “che lo stesso sia già stato sanzionato” inserita nella circolare n. 1/E/2020, spiega inoltre che, qualora l'inadempimento dell'operatore economico abbia natura documentale, ovverosia riguardi carenze informative nella documentazione finanziaria trasmessa, ma il versamento delle ritenute sia stato effettuato correttamente e tempestivamente, il committente non sarà sanzionato. L'esonero del committente dal sanzionamento in questa fattispecie deriva dal fatto che l'attivazione delle ammende nei confronti di tali soggetti scatta solo nel caso in cui sia già valida la sanzione verso l'appaltatore, affidatario o subappaltatore, ragion per cui l'Agenzia delle Entrate attiverà un sistema di verifiche fiscali anche nei confronti dei committenti di quest'ultimi, per accertare se siano responsabili o meno per le mancate verifiche fiscali sulle imprese esecutrici.

Secondo quanto indicato dall'Amministrazione Finanziaria, inoltre, in virtù della natura sanzionatoria dell'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, il committente non è chiamato a rispondere per eventuali violazioni tributarie imputate all'impresa esecutrice dell'appalto che non sono espressamente richiamate dal Legislatore nella norma in commento.¹⁴⁶

Considerato il regime sanzionatorio a cui può essere sottoposto il committente e viste le fattispecie di irregolarità nelle quali può incorrere, è opportuno fare delle considerazioni sulla natura della responsabilità dello stesso, al fine di comprendere se si tratti o meno di responsabilità fiscale di carattere solidale.

Diversamente da quanto si verifica per la responsabilità solidale di natura retributiva, nella quale il committente può agire come sostituto d'imposta pagando le retribuzioni dei lavoratori dipendenti degli appaltatori,¹⁴⁷ nel caso della responsabilità fiscale il

¹⁴⁵ Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

¹⁴⁶ Non rappresenta pertanto motivo di sanzionamento per il committente l'omessa trasmissione delle dichiarazioni obbligatorie da parte dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice che operano in qualità di sostituti d'imposta, come richiamato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 1/E/2020.

¹⁴⁷ Articolo 1676 del Codice Civile, recante "Diritti degli ausiliari dell'appaltatore verso il committente": “*Coloro che, alle dipendenze dell'appaltatore, hanno dato la loro attività per eseguire l'opera o per prestare il servizio possono proporre azione diretta contro il committente per conseguire quanto è loro dovuto, fino alla concorrenza del debito che il committente ha*

committente non è identificato quale sostituto d'imposta, in quanto egli non effettua versamenti retributivi nei confronti dei lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'appalto in essere. In quest'ultimo caso il committente è solo il soggetto che subisce passivamente le conseguenze di un'erronea o assente applicazione delle disposizioni normative previste dal Decreto Fiscale 2020. Pertanto, non si tratta propriamente di responsabilità solidale fiscale poiché il committente, non effettuando direttamente i versamenti sui lavoratori, non risponde per potenziali errori relativi agli stessi; il suo sanzionamento è eventuale e correlato solo ad omissioni retributive poste in essere dagli appaltatori.

Il committente, alla luce di quanto previsto dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, è responsabile solo della verifica fiscale, ovvero è tenuto a rispondere per la fase successiva a quella di responsabilità fiscale di cui sopra, con la conseguenza che, come si è detto, l'erogazione delle sanzioni pecuniarie nei suoi confronti può derivare solo da un'applicazione distorta degli obblighi di sorveglianza introdotti dal Decreto Fiscale 2020.

Le pesanti sanzioni a cui sono sottoposti i committenti, sottolineano la rilevanza dei controlli sul versamento delle retribuzioni dei lavoratori coinvolti nell'esecuzione degli appalti. La situazione assume ulteriore importanza qualora si tratti di omesso pagamento negli appalti pubblici, poiché un comportamento omissivo da parte del datore di lavoro in questo settore comporta anche una lesione degli interessi pubblici generali.

verso l'appaltatore nel tempo in cui essi propongono la domanda". In seguito, l'introduzione dell'articolo 29, Decreto Legislativo n. 276/2003, ha ampliato ulteriormente la responsabilità del committente. Tale disposizione sulla solidarietà retributiva e contributiva, come sottolineato dal comma primo dell'articolo 9, Decreto Legge n. 76/2013, non si applica agli appalti delle pubbliche amministrazioni, per le quali, come sottolineato dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 15432 del 7 luglio 2014: "In materia di appalti pubblici, in caso di ritardo nel pagamento di retribuzioni o contributi ai lavoratori dipendenti dell'appaltatore o subappaltatore, non trovando applicazione la previsione di cui all'art. 29 del d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276, i lavoratori devono avvalersi degli speciali strumenti di tutela previsti dagli artt. 4 e 5 del d.P.R. 5 ottobre 2010, n. 207 (Regolamento di esecuzione ed attuazione del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, recante "Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE"), oppure, in via residuale, della tutela prevista dall'art. 1676 cod. civ."

L’Agenzia delle Entrate, al termine della circolare n. 1/E/2020 indica, infine, un periodo transitorio di non punibilità per i committenti che incorrono nelle fattispecie sanzionabili dal Decreto Fiscale 2020, valido fino al 30 aprile 2020. Nell’ipotesi in cui l’impresa esecutrice del contratto abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali senza però aver utilizzato distinte deleghe per ciascun committente interessato alle nuove disposizioni, a quest’ultimi non sarà imputata alcuna violazione legislativa, relativa alla mancata applicazione dei commi 1 e 3 dell’articolo 17 *bis*, del Decreto Legislativo n. 241/1997, qualora al committente stesso venga trasmessa la documentazione richiesta dalla norma al fine di effettuare i controlli in essere.

Successivamente alla pubblicazione della circolare n. 1/E, datata 12 febbraio 2020, la particolare situazione sanitaria ed economica che ha interessato il nostro Paese ha fatto sì che il sistema derogatorio inizialmente previsto abbia subito ulteriori modifiche, volte ad agevolare l’intero sistema economico italiano, compresi i soggetti coinvolti lungo la filiera d’appalto. Tuttavia, nonostante l’emergenza epidemiologica in corso, nessuna sospensione generalizzata è stata decisa per l’apparato di verifiche sulle ritenute in materia di appalti pubblici e privati. Il Decreto Legge n. 18 del 17 marzo 2020 – c.d. Decreto Cura Italia – ha infatti previsto la sospensione di quanto disposto dal Decreto Fiscale 2020 solo per i settori e le aree geografiche maggiormente colpiti dall’emergenza epidemiologica.¹⁴⁸ Di conseguenza, solo in questi limitati casi i committenti sono esonerati dal complesso procedimento di controlli sugli adempimenti delle rispettive imprese esecutrici, mentre in tutte le altre fattispecie, nulla cambia, compresa l’applicazione delle moratorie a partire dal 30 aprile 2020.

¹⁴⁸ Articoli 61 e 62, Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18.

7 DAL DURC AL DURF: IL DOCUMENTO UNICO DI REGOLARITA' FISCALE

Gli adempimenti introdotti dal Decreto Fiscale 2020, non trovano applicazione qualora i soggetti esecutori di contratti di esternalizzazione produttiva, previsti dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, dimostrino il possesso di determinati requisiti di affidabilità fiscale.

Le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici incluse nel perimetro soggettivo di applicazione dell'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019, ne sono esonerate, qualora comunichino al committente, allegando relativa certificazione, la sussistenza, all'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza del termine di versamento delle ritenute fiscali ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione del contratto, di una serie di requisiti attestanti la loro regolarità fiscale.¹⁴⁹

Congiuntamente, la presentazione della certificazione, permette l'esclusione del committente dalla responsabilità di verifica fiscale prevista dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, senza che lo stesso debba richiedere le deleghe di pagamento ai propri appaltatori, verificare la coerenza degli importi versati rispetto ai Report-lavoratori trasmessi, sospendere i pagamenti dei corrispettivi maturati qualora risultino incongruità fiscali o comunicare la sospensione all'Agenzia delle Entrate entro novanta giorni.

Il documento richiesto dall'Agenzia delle Entrate per verificare la sussistenza delle presenti condizioni di esonero è il Durf, il Documento Unico di Regolarità Fiscale.

La trasmissione di tale certificazione costituisce quindi un'alternativa al sistema delle comunicazioni documentali al committente in grado di assolvere alla medesima funzione, ossia quella di dimostrare l'assolvimento di obbligazioni pecuniarie – di natura fiscale, secondo un meccanismo del tutto analogo a quello introdotto da tempo sul piano contributivo con il Durc.

¹⁴⁹ Articolo 17 *bis*, comma 5, del Decreto Legislativo n. 241/1997.

Si tratta quindi di un certificato di regolarità fiscale relativo ai contratti di appalto ad alta intensità di manodopera, di importo complessivo annuo superiore a 200 mila euro, svolti presso le sedi del committente e con beni strumentali di proprietà di quest'ultimo, inclusi nel perimetro applicativo del Decreto Fiscale 2020.

Nell'ipotesi in cui le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici dei contratti d'appalto ottengano il Durf, il complesso sistema di adempimenti e controlli strutturato dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 non trova applicazione, permettendo l'esonero dei soggetti della filiera d'appalto, dal rispetto dei nuovi obblighi fiscali.

Non tutte le imprese, tuttavia, sono abilitate a dotarsi di questo certificato e quindi ad ottenere l'esonero dagli incombenti oneri di comunicazione periodica dei pagamenti. L'articolo 17 bis del Decreto Legislativo n. 241/1997 limita questa opzione alternativa ai casi in cui l'impresa esecutrice disponga di alcuni requisiti qualitativi.

In primo luogo, l'articolo 5, alla lettera a) richiede che le imprese esecutrici della filiera d'appalto, che vogliono usufruire dell'esonero fiscale dalle comunicazioni periodiche dei pagamenti tramite il Durf, siano in attività da almeno tre anni. Con questa previsione il legislatore intende contrastare fenomeni elusivi del passato quali la costituzione di imprese fittizie al solo scopo di partecipare ad un appalto, con scarsa o nulla solidità finanziaria che sovente conduce all'elusione di obblighi retributivi, contributivi e fiscali, per estinguersi poi appena ricevuti i primi pagamenti, salvo ricostituirsi successivamente sotto una nuova veste giuridica.¹⁵⁰

In secondo luogo, per essere esonerati dagli obblighi dell'articolo 17 bis, Decreto Legislativo n. 241/1997, le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici devono attestare di essere in regola anche con gli obblighi contributivi, in modo da non indurre l'impresa inefficiente a "scegliere" la regolarità fiscale a discapito di quella contributiva.

Il terzo requisito necessario per poter accedere alla certificazione di regolarità fiscale richiede che le imprese appaltatrici abbiano eseguito, nel corso degli ultimi tre anni fiscali, versamenti complessivi per un importo superiore al 10 per cento

¹⁵⁰ Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020, Agenzia delle Entrate.

dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni fatte dalle imprese stesse. Anche questo requisito è funzionale ad evitare che imprese troppo deboli finanziariamente siano esentate dalla verifica puntuale dell'assolvimento degli obblighi fiscali connessi alla forza lavoro impiegata nella commessa.

Per poter quantificare tale importo, come spiega la circolare n. 1/E/2020 dell'Agenzia delle Entrate, è necessario considerare due diverse voci:

- i versamenti complessivi che sono stati effettuati dall'impresa esecutrice 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,¹⁵¹ escludendo i pagamenti dei debiti iscritti a ruolo;¹⁵²
- i ricavi o compensi complessivi risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate nel medesimo triennio.

Gli importi così determinati dovranno essere messi a confronto, ponendo al numeratore i versamenti complessivi, e al denominatore i ricavi o compensi totali. Il loro rapporto permetterà quindi di calcolare con esattezza il valore dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni fatte dalle imprese esecutrici.

Infine, per potersi avvalere del Durf, le imprese esecutrici non devono avere *“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*

¹⁵¹ Un problema sollevato dalla circolare n. 1/E/2020 riguarda la possibilità che un'impresa sia in attività da più di tre anni, ma che siano scaduti i termini per la presentazione di due sole dichiarazioni dei redditi, relative a due periodi d'imposta, mentre il terzo periodo sia ancora in vigore –ad esempio, si pensi al triennio 2017 – 2019, per il quale la dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2019 sia ancora valida nel mese di gennaio 2020 –. In questo caso l'Agenzia spiega che il riscontro per verificare i versamenti complessivi effettuati farà riferimento solo alle due dichiarazioni per le quali i termini sono già scaduti.

¹⁵² La circolare n. 1/E dell'Agenzia delle Entrate, fa riferimento anche ai soggetti che aderiscono al consolidato fiscale – disciplinato dagli articolo da 117 a 129 del d.P.R. n. 917 del 1986 –, avvalendosi della facoltà di compilare un Ires unitario per tutte le società aderenti al consolidato stesso. In questo specifico caso l'Agenzia delle Entrate spiega che *“ai fini della determinazione dei complessivi versamenti del numeratore, può essere fatta valere anche l'“imposta teorica” corrispondente al reddito complessivo proprio di cui all'articolo 121 del TUIR attribuito al consolidato fiscale”*. Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 1/E, 12 febbraio 2020.

*produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad euro 50.000,00, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione”.*¹⁵³

La norma prosegue richiedendo altresì che le disposizioni di cui sopra non si applicano qualora le somme siano oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

In presenza di questi requisiti, le imprese appaltatrici, subappaltatrici ed affidatarie di contratti rientranti nel perimetro applicativo dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 possono procedere in modo autonomo al versamento delle ritenute fiscali relative ai propri lavoratori, possibilità che invece è preclusa a chi non ottiene il Documento Unico di Regolarità Fiscale, per cui vige il divieto di compensazione per il versamento dei contributi previdenziali, assistenziali e per i premi assicurativi maturati nel corso di durata del contratto.

Secondo quanto spiegato nella Risoluzione n. 54730, 6 febbraio 2020, del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, *“la sussistenza dei requisiti previsti dal citato articolo 17 bis, comma 5, lett. a), è verificata dall'Agenzia delle Entrate, sulla base delle risultanze del sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria”*. Per quanto concerne i requisiti previsti alla successiva lettera b), invece, il presente provvedimento prevede che la loro verifica risulti dai dati trasmessi dagli Agenti della riscossione.¹⁵⁴

Il comma 6 dell'articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997, stabilisce i termini di acquisizione e di validità del documento di regolarità fiscale.

La presente certificazione è messa a disposizione dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice – o di un loro delegato – a partire dal terzo giorno lavorativo di ogni mese, da parte di un qualunque ufficio della Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate competente, sulla base del domicilio fiscale dell'impresa esecutrice del contratto. Nel caso in cui il Durf venga richiesto da un soggetto grande contribuente,

¹⁵³ Articolo 17 *bis*, comma 5, lettera b), del Decreto Legislativo n. 241/1997.

¹⁵⁴ Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 54730 del 6 febbraio 2020, concernente l'“Approvazione dello schema di certificato di sussistenza dei requisiti previsti dall'articolo 17-*bis*, comma 5, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241”.

precisa la norma, lo stesso sarà messo a disposizione presso le Direzioni regionali competenti, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 27, Decreto Legge n. 185/2008.¹⁵⁵

Quanto alla validità del Documento Unico di Regolarità Fiscale, il comma 6 dell'articolo 17 *bis*, stabilisce che la sua durata è pari a quattro mesi dalla data del rilascio da parte dell'Agenzia delle Entrate, scaduti i quali le imprese esecutrici interessate dalle disposizioni del Decreto Fiscale 2020, dovranno procedere all'acquisizione di un nuovo certificato se intendono avvalersi dell'esonero fiscale.

Il certificato di cui al comma 5 è messo a disposizione dei contribuenti dall'Agenzia delle Entrate, inizialmente esclusivamente in forma cartacea –per una questione di rispetto delle tempistiche individuate dalla norma, la richiesta deve essere effettuata agli sportelli degli uffici territorialmente competenti dell'Agenzia; mentre in un secondo momento, a seguito dell'entrata a regime della disposizione, il documento di regolarità fiscale sarà pubblicato e reso disponibile, alle imprese che ne fanno richiesta, direttamente nel "cassetto fiscale" dell'Agenzia delle Entrate, allo scopo di semplificare le modalità e i tempi di ricezione del Durf.

Gli operatori economici interessati dalla disciplina in esame, potranno inoltre segnalare, all'ufficio che ha rilasciato loro la certificazione, eventuali informazioni utili che ritengano non siano state considerate nella valutazione delle dichiarazioni da loro trasmesse all'Amministrazione finanziaria. Quest'ultima, a seguito della segnalazione, verifica tali dati, talvolta chiedendo un riscontro sulla loro veridicità direttamente agli agenti della riscossione, che rispondono secondo tempi e modalità definiti d'intesa. Qualora l'esito di tali verifiche dia esito positivo, le informazioni mancanti verranno inserite in un nuovo Durf, che andrà a sostituire il precedente certificato.

Tramite provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 febbraio 2020, n. 54730, è stato approvato lo schema di certificato di sussistenza dei requisiti previsti

¹⁵⁵ Per grande contribuente si intende un soggetto con un valore d'affari, ricavi o compensi superiori a 100 milioni di euro, Cfr. articolo 27, comma 10, del Decreto Legge n. 185/2008. Le Direzioni Regionali, oltre al rilascio della certificazione fiscale in commento, rilasciano già altri documenti per conto dei grandi contribuenti. Come ricordato dal Provvedimento n. 54730/2020, sono rilasciate dalla Direzione Regionale competente: la certificazione dei carichi pendenti, dell'esistenza di contestazioni in caso di cessione d'azienda, o attestante l'iscrizione all'Anagrafe tributaria al fine di poter fruire delle agevolazioni previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

dalla norma in esame. Considerata la data di regolamentazione della presente certificazione, ne consegue che il termine di scadenza per la presentazione del Durf per il mese di gennaio 2020 non possa essere considerato perentorio, con la conseguenza che il Documento di regolarità fiscale possa essere consegnato al committente entro il 31 gennaio.

Lo stesso provvedimento, infine, spiega che il Documento Unico di Regolarità Fiscale è esente dall'imposta di bollo,¹⁵⁶ nonché da eventuali tributi speciali.¹⁵⁷

Una particolare menzione va fatta per i contratti in cui il committente è una Pubblica Amministrazione, per i quali la sussistenza dei requisiti di esonero dagli obblighi fiscali in esame deve essere oggetto di autocertificazione, ai sensi di quanto previsto dal d.P.R. n. 445/2000, che ha introdotto il testo unico sulla documentazione amministrativa. Quest'ultimo prevede la facoltà del soggetto che interagisce con organismi pubblici, nell'intento di attuare una semplificazione documentale, di presentare dichiarazioni sostitutive, ovvero scritture private che sostituiscono certificazioni pubbliche. Tali dichiarazioni sostitutive attenuano l'onere di documentazione del privato, consentendogli di produrre atti o fatti di cui è richiesta la dimostrazione; tuttavia, esse non costituiscono certezze pubbliche, con la conseguenza che la pubblica amministrazione possa verificarne in qualunque momento la veridicità.¹⁵⁸

Le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che intendono avvalersi dell'esonero dagli obblighi introdotti dal Decreto Legge n. 124/2019, articolo 4, devono suddividere i propri committenti, interessati dalle nuove disposizioni fiscali, in base alla loro natura pubblica o privata. Ai soggetti committenti privati, nel caso di possesso dei requisiti di regolarità fiscale, le imprese esecutrici potranno trasmettere il Durf, in corso di validità.

¹⁵⁶ Secondo quanto disposto dall'articolo 5, della Tabella allegata al d.P.R. n. 642/1972, sono esenti dall'imposta di bollo: *"Atti e copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo, dichiarazioni, denunce, atti, documenti e copie presentati ai competenti uffici ai fini dell'applicazione delle leggi tributarie [...]"*

¹⁵⁷ Come spiegato dall'Agenzia delle Entrate, nel provvedimento n. 54730 del 6 febbraio 2020, il Durf è esente dai tributi speciali in quanto la sua emissione è stabilita da un obbligo di legge, con la conseguenza che l'attività svolta dagli uffici *"non può essere inquadrata nell'ambito dei servizi resi al cittadino di cui al Decreto Legge 31 luglio 1954, n. 533"*.

¹⁵⁸ M. D'Alberti, *Lezioni di diritto amministrativo*, Torino, III Ed., 2017, pag. 253.

Nel caso in cui il committente sia un organo della Pubblica Amministrazione o un privato gestore di servizi pubblici, il certificato non potrà essere prodotto nei loro confronti, ai sensi dell'articolo 40, comma 1, del d.P.R. n. 445/2000, introdotto dall'articolo 15, comma 1, Legge n. 183/2011.¹⁵⁹ Secondo quanto stabilito dalla presente norma, infatti, *“Le certificazioni rilasciate dalla pubblica amministrazione in ordine a stati, qualità personali e fatti sono valide e utilizzabili solo nei rapporti tra privati. Nei rapporti con gli organi della pubblica amministrazione e i gestori di pubblici servizi i certificati e gli atti di notorietà sono sempre sostituiti dalle dichiarazioni di cui agli articoli 46 e 47”*.

In merito alle autocertificazioni contenute negli articoli 46 e 47 del d.P.R. n. 445/2000, cui si fa riferimento, l'articolo 46, comma 1, lettera p), include tra le dichiarazioni prodotte dall'interessato in sostituzione delle ordinarie certificazioni: *“l'assolvimento di specifici obblighi contributivi con l'indicazione dell'ammontare corrisposto”*; il successivo articolo 47, comma 3, stabilisce invece che: *“fatte salve le eccezioni espressamente previste per legge, nei rapporti con la pubblica amministrazione e con i concessionari di pubblici servizi, tutti gli stati, le qualità personali e i fatti non espressamente indicati nell'articolo 46 sono comprovati dall'interessato mediante la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà”*.

Ne deriva che le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici in possesso del Documento Unico di Regolarità Fiscale, qualora si trovino in rapporti contrattuali con soggetti pubblici o con privati gestori di pubblici servizi, e intendano avvalersi dell'esonero fiscale disciplinato al comma 5 dell'articolo 17 bis, Decreto Legislativo n. 241/1997, dovranno rilasciare un'autocertificazione – in sostituzione al Durf – ai propri committenti pubblici, accertandosi che la stessa venga trasmessa entro il termine di validità della certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, ossia entro quattro mesi dal suo rilascio.

Successivamente, i committenti soggetti pubblici o privati gestori di pubblici servizi, inclusi nel perimetro applicativo dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, che

¹⁵⁹ Dal 1° gennaio 2012, sono entrate in vigore le nuove disposizioni introdotte dall'articolo 15, comma 1, della Legge n. 183/2011, relative a certificati e dichiarazioni sostitutive. A decorrere dalla presente data, le pubbliche amministrazioni non possono più richiedere i certificati ai soggetti interessati, in quanto le certificazioni sono sostituite da autocertificati.

ricevano l'autocertificazione da parte delle proprie imprese esecutrici, dovranno verificare che la stessa sia conforme alle dichiarazioni fatte, effettuando controlli – anche a campione – per mezzo degli archivi dell'Agenzia delle Entrate.¹⁶⁰ Qualora dalle verifiche effettuate, emergano delle incongruità con quanto autodichiarato dall'impresa, le false dichiarazioni e l'uso di atti falsi saranno puniti ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia, secondo quanto disposto dall'articolo 76 del d.P.R. n. 445/2000.¹⁶¹

Alla luce di tali considerazioni, le pubbliche amministrazioni, a differenza dei soggetti committenti privati, che sono tenuti a richiedere il rilascio del Durf ai propri appaltatori, sono esenti da questo obbligo; tuttavia, i committenti pubblici non saranno esonerati dagli obblighi previsti dal Decreto Fiscale 2020, dovendo effettuare egualmente delle verifiche sulle dichiarazioni prodotte dalle imprese esecutrici e trasmesse loro automaticamente.

La funzione del Documento Unico di Regolarità Fiscale ricorda, come già rilevato, quella del Durc, ovvero il Documento Unico di Regolarità Contributiva. Quest'ultimo è un certificato che attesta la regolarità di un'impresa o di un lavoratore autonomo negli adempimenti previdenziali, assistenziali e assicurativi, nonché di tutti gli altri obblighi previsti dalla normativa vigente nei confronti degli enti previdenziali ed assistenziali, quali INPS, INAIL e Casse Edili.¹⁶²

Il Durc è stato istituito dal Decreto Legislativo n. 210/2002, successivamente convertito in Legge n. 266/2002, e dal Decreto Legislativo n. 276/2003, che hanno stabilito la stipula di convenzioni tra INPS, INAIL e Casse Edili per il rilascio di un documento unico di regolarità fiscale alle imprese.

Inizialmente, la certificazione contributiva era rilasciata esclusivamente per appalti di esecuzione di opere o servizi il cui committente era un soggetto pubblico;¹⁶³

¹⁶⁰ Articolo 71, Decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 28 dicembre 2000.

¹⁶¹ Articolo 76, comma 1, d.P.R. n. 445/2000: *“Chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal presente testo unico è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia. La sanzione ordinariamente prevista dal codice penale è aumentata da un terzo alla metà”*.

¹⁶² Articolo 6, comma 1, Decreto del Presidente della Repubblica 5 ottobre 2010, n. 207.

¹⁶³ In origine, la Legge n. 266/2002 prevedeva il rilascio della certificazione unificata di regolarità contributiva solo per gli appalti di opere o servizi ove la stazione appaltante fosse un soggetto pubblico, sulla base di quanto disposto dalla normativa esistente. Cfr. Servizio

successivamente, è stato esteso il possesso della certificazione contributiva nei lavori privati, ampliando così l'obbligo del Durc anche per gli appalti di lavori di edilizia conseguiti da soggetti privati.¹⁶⁴

Il 15 aprile 2004, gli istituti previdenziali ed assistenziali di riferimento hanno sottoscritto una nuova convenzione che ha reso obbligatorio il rilascio del Documento di regolarità contributiva anche per gli appalti privati di lavori nel settore edile, prima dell'inizio dei lavori oggetto della concessione edilizia o della denuncia di inizio attività.¹⁶⁵

L'anno seguente, a partire dalla data del 15 aprile 2005, il Ministero delle Politiche Sociali e del Lavoro ha avviato, sull'intero territorio nazionale, le procedure di richiesta e di rilascio, in via telematica, del Durc, valido per appalti pubblici ed opere private oggetto di concessione edilizia o di denuncia di inizio attività, nonché per il rilascio dell'attestazione delle SOA. Facendo ciò, le imprese appaltatrici e subappaltatrici, pubbliche e private, possono richiedere il rilascio del certificato di regolarità contributiva ad un solo ente previdenziale ed assistenziale tra quelli coinvolti, che rilascerà un documento che accerti la regolarità contributiva dell'impresa, con validità universale – nel caso in cui si tratti di imprese edili la richiesta deve essere trasmessa direttamente alle Casse Edili.

Il Decreto ministeriale del 24 ottobre 2007, all'articolo 1, ha stabilito la necessità di possesso del Documento Unico di Regolarità Contributiva per i datori di lavoro e per i lavoratori autonomi esecutori di appalti di opere, servizi e forniture pubblici e nei lavori privati dell'edilizia *"ai fini della fruizione dei benefici normativi e contributivi in*

Riscossione Contributi e Vigilanza, Circolare n. 194/1989, *Attestazioni di "correttezza contributiva" richieste da aziende appaltatrici di opere e servizi pubblici.*

Secondo quanto stabilito dall'articolo 2, Decreto Legge n. 210/2002, infatti, *"le imprese edili che risultano affidatarie di un appalto pubblico sono tenute a presentare alla stazione appaltante la certificazione relativa alla regolarità contributiva a pena di revoca dell'affidamento"*.

¹⁶⁴ L'articolo 86, comma 10, del Decreto Legislativo 10 settembre 2003, n. 276 ha stabilito l'estensione del documento unico di regolarità contributiva ai lavori privati.

¹⁶⁵ Cfr. *Convenzione tra INAIL, INPS e Casse Edili per il rilascio del Documento unico di regolarità contributiva*, Roma, 15 aprile 2004.

materia di lavoro e legislazione sociale previsti dall'ordinamento, nonché ai fini della fruizione dei benefici e sovvenzioni previsti dalla disciplina comunitaria".¹⁶⁶

Inoltre, la richiesta del Durc è stata estesa, ai sensi di quanto disposto dal Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali 24 ottobre 2007, e dall'articolo 90, Decreto Legislativo 81/2008¹⁶⁷, anche ai lavoratori autonomi.

A partire dal 1° luglio 2015 si è dato avvio a una procedura semplificata per il rilascio del Durc On Line – alternativa alla presentazione cartacea del documento, con una richiesta che viene presentata dall'impresa richiedente, in via telematica, direttamente nei siti internet degli enti previdenziali ed assistenziali di riferimento.¹⁶⁸ Per le pubbliche amministrazioni, gli enti privati a rilevanza pubblica e le Società Organismi di Attestazione la richiesta di Durc può essere effettuata esclusivamente in via telematica. A seguito del suo rilascio, il Documento Unico di Regolarità Contributiva ha una validità di tre mesi, con la possibilità di poterlo rinnovare alla data della sua scadenza.

Alla luce delle considerazioni sin qui fatte, emergono delle peculiarità tra i due certificati unici. Si tratta in entrambi i casi di documenti che attestano la regolarità contributiva e retributiva delle imprese che operano nel settore degli appalti pubblici e privati, certificando che appaltatori, subappaltatori e affidatari sono soggetti fiscalmente affidabili. Qualora le imprese non siano in possesso dei presenti documenti unici, le verifiche per attestare la loro regolarità saranno più stringenti, obbligando l'Amministrazione Finanziaria e i committenti – solo nel caso di Durc – a una serie di incombenze che rallentano l'intero sistema. Ne consegue che l'ottenimento delle certificazioni di regolarità contributiva e fiscale permetta di accrescere l'efficienza del mercato.

Quanto al sistema di verifica delle dichiarazioni presenti nella certificazione, il Durc è richiesto agli enti previdenziali ed assistenziali che sono tenuti, nel rispetto della normativa di riferimento, a verificare la regolarità dell'impresa interessata, mentre il

¹⁶⁶ Articolo 1, Decreto del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale 24 ottobre 2007, *Documento unico di regolarità contributiva*.

¹⁶⁷ Articolo 90, comma 9, Decreto Legislativo 9 aprile 2008, n. 81, *Attuazione dell'articolo 1 della legge 3 agosto 2007, n. 123, in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro*.

¹⁶⁸ Articolo 4, Decreto Legge 20 marzo 2014, n. 34.

Durf viene emesso dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, e poi trasmesso al committente cui l'impresa esecutrice richiede l'esonero dagli obblighi fiscali. In quest'ultimo caso, dunque, anche il committente sarà coinvolto nella procedura di verifica della documentazione prodotta dall'appaltatore, affidatario o esecutore.



**CERTIFICATO DI SUSSISTENZA DEI REQUISITI PREVISTI DALL'ART. 17-BIS,
COMMA 5, DECRETO LEGISLATIVO 9 LUGLIO 1997, N. 241**

IDENTIFICAZIONE SOGGETTO DI IMPOSTA	CODICE FISCALE	NUMERO PARTITA IVA	
COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE			
DOMICILIO FISCALE			
VIA E NUMERO CIVICO		C.A.P.	COMUNE PROV

Certificato di sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 17-bis, comma 5, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (allegato A); Fonte: Risoluzione n. 54730 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, 6 febbraio 2020.



Durc On Line

Numero Protocollo		Data richiesta		Scadenza validità	
Denominazione/ragione sociale					
Codice fiscale					
Sede legale					

Con il presente Documento si dichiara che il soggetto sopra identificato **RISULTA REGOLARE** nei confronti di

I.N.P.S.
I.N.A.I.L.

Il Documento ha validità di 120 giorni dalla data della richiesta e si riferisce alla risultanza, alla stessa data, dell'interrogazione degli archivi dell'INPS, dell'INAIL e delle Casse Edili per le imprese che svolgono attività dell'edilizia.

Schema di certificato dei requisiti di regolarità contributiva Durc On Line; Fonte: J. Facconti., *Inps: Durc online, tutte le novità*, in "Webeconomia", 15 settembre 2017, <https://www.webeconomia.it/inps-durc-online-tutte-le-novita/15041/>.

7.1 IL DIFFICILE RAGGIUNGIMENTO DELLA SOGLIA DEL 10% DEI VERSAMENTI IN CONTO FISCALE PER LE IMPRESE CHE OPERANO IN REGIME DI SPLIT PAYMENT

Per potersi avvalere dell'esonero dagli obblighi fiscali introdotti dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, alle imprese appaltatrici, affidatarie ed esecutrici interessate al comma 5 dell'articolo 17, Decreto Legislativo n. 241/1997, è richiesto, tra i vari requisiti, che abbiano eseguito, nel corso dei periodi di imposta relativi alle dichiarazioni dei redditi presentate negli ultimi tre anni, versamenti complessivi, registrati nel conto fiscale, per un importo superiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni fatte dalle imprese stesse.

Tuttavia, il presente punto, ha sollevato una serie di dubbi riguardo la sua applicabilità alla totalità dei soggetti coinvolti nella filiera d'appalto e sottoposti ai nuovi obblighi del Decreto Fiscale 2020.

Il vincolo dei versamenti registrati nel conto fiscale, non inferiore al 10%, può rappresentare un ostacolo per alcune tipologie di imprese che operano in regime di split payment, come sollevato dall'*"Interrogazione a risposta immediata in Commissione n. 5-03727 presentata dall'On. Fragomeli e altri"* il 3 marzo 2020, alla Camera dei Deputati.

Trattando la questione dell'introduzione, nel nostro ordinamento, dell'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, la Commissione parlamentare ha sollevato il problema dell'applicabilità della disciplina fiscale in esame ad alcuni soggetti coinvolti dalle nuove disposizioni in materia, chiedendo un intervento legislativo volto alla sua risoluzione.

Per poter comprendere la questione è necessario porre una distinzione tra imprese soggette al meccanismo dello split payment e imprese che operano in regime di reverse charge.

Il comma 3, articolo 4, del Decreto Legge n. 124/2019, introduce la lettera a-quinquies) nell'articolo 17, comma 6, del d.P.R. n. 633/1972 – c.d. Decreto IVA –, dove sono elencate le categorie di beni e servizi per i quali l'Italia applica il meccanismo dell'inversione contabile, o reverse charge.

L'inversione contabile, secondo quanto disciplinato dall'articolo 17, comma 5, del d.P.R. n. 633/1972, è il meccanismo secondo cui gli obblighi relativi all'applicazione dell'IVA devono essere adempiuti dal soggetto cessionario o committente – se soggetto passivo d'imposta nel territorio statale –, in luogo del cedente o del prestatore.

Il presente meccanismo di reverse charge, è stato introdotto in sede comunitaria, con la Direttiva n. 2006/69/CE, del 24 luglio 2006, e successivamente adottato dagli Stati membri, allo scopo di contrastare fenomeni fraudolenti in determinati settori, dove ricorre il rischio che il cessionario detragga l'imposta che il cedente non ha provveduto a versare all'Erario.

L'articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019, ha previsto l'estensione del meccanismo di inversione contabile anche alle prestazioni di servizi: *“effettuate 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 [...]”*.

Il Legislatore, promuovendo il contrasto dei fenomeni elusivi di illecita somministrazione di manodopera, sempre più frequenti nel settore degli appalti pubblici e privati, ha pertanto ritenuto di applicare il meccanismo di reverse charge anche ad alcune specifiche categorie settoriali, come le opere di demolizione o ristrutturazione di edifici, le prestazioni di pulizia o di guardiania. L'obbligo di inversione contabile così esteso al mondo degli appalti, pertanto, pone a carico degli appaltatori, subappaltatori ed affidatari, l'applicazione dell'IVA.

L'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019, prevede infine, all'ultimo periodo, che il presente meccanismo, derogatorio rispetto ai principi generali in materia IVA, *“non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società di cui all'articolo 17-ter¹⁶⁹ e alle agenzie per il lavoro disciplinate al Capo I del Titolo II del Decreto Legislativo 10 settembre 2003, n. 276”*.

¹⁶⁹ Articolo 17-ter, d.P.R. 633/1972, recante: *“Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società”*.

Pertanto, la norma prevede che il meccanismo di inversione contabile non si applichi alle operazioni eseguite nei confronti dei soggetti sottoposti alla procedura di split payment, tra cui le pubbliche amministrazioni.

Lo split payment è un meccanismo, disciplinato dall'articolo 17-ter del d.P.R. n. 633/1972, introdotto a sua volta dall'articolo 1, comma 629, lettera b), Legge n. 190/2014 c.d. Legge di Stabilità, che prevede un meccanismo di scissione dei pagamenti per le operazioni nelle quali le pubbliche amministrazioni non siano debitori di imposta.¹⁷⁰ Ne consegue che i soggetti organismi pubblici, qualora non siano identificabili come sostituti d'imposta, sono tenuti a versare direttamente all'Erario l'IVA a debito relativa ai propri fornitori. La procedura di split payment, così strutturata, fa sì che il committente separi il versamento del corrispettivo attribuibile al fornitore dal versamento dell'imposta ad esso riferita, effettuando, per l'appunto, una procedura di scissione dei pagamenti.

Sulla base di queste considerazioni, è stata sollevata la questione della difficile applicazione della soglia del 10% dei versamenti, registrati nel conto fiscale, per le imprese che operano secondo il meccanismo dello split payment, poiché in questo caso l'IVA non viene versata dal fornitore. In risposta a questo quesito parlamentare, si è pronunciato il Sottosegretario di Stato per l'economia e le finanze A.M. Villarosa, riconoscendo la difficoltà applicativa della disposizione per le tipologie di imprese

¹⁷⁰ Articolo 17-ter, lett. b), d.P.R. n. 633/1972: *“Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze”*. A seguito dell'introduzione dell'articolo 1, Decreto Legge n. 50/2017, il meccanismo di split payment è poi stato ampliato, rendendolo applicabile anche alle altre tipologie di pubbliche amministrazioni, enti e soggetti inclusi nel conto consolidato della pubblica amministrazione non citati nel predetto articolo 17-ter.

sopracitate, e sollevando la necessità di uno specifico intervento di revisione della presente disciplina, al fine di eliminare tali disparità.¹⁷¹

Sulla questione, la Camera dei Deputati, a seguito di un confronto con i preposti Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, rileva che: *“l'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti comporta che l'imposta dovuta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni e di altri enti e società individuati dall'articolo 17-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 [...] sia versata, anziché dal cedente prestatore, dall'acquirente destinatario; ciò al fine di garantire l'effettiva corresponsione dell'IVA all'Erario. [...] Poiché la misura costituisce una deroga all'ordinario sistema di funzionamento dell'IVA, potrebbe ritenersi che l'importo soggetto a split payment, anche se non confluisce nel conto fiscale dei pagamenti effettuati dall'impresa appaltatrice, sia conteggiato quale “IVA teorica” nella soglia dei suddetti versamenti, ai fini del calcolo di cui al citato articolo 4, comma 5”*.¹⁷²

Il presente intervento individua dunque come soluzione al problema contenuto all'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019, il conteggio, ai fini del calcolo del 10% dei ricavi, dell'importo dell'opera o del servizio d'appalto come IVA teorica, sia per i soggetti che utilizzano il meccanismo del reverse charge, sia per coloro che operano in regime di split payment.

Pertanto, per poter raggiungere il requisito quantitativo di cui sopra, necessario per poter ottenere l'esonero dagli adempimenti introdotti dal Decreto Fiscale 2020, le imprese che fatturano secondo il meccanismo di split payment, o di reverse charge, possono computare l'IVA teorica nel calcolo della soglia. Ne consegue che, qualora i versamenti fiscali effettuati dalle imprese, comprensivi degli importi calcolati a debito,

¹⁷¹ Camera dei Deputati, *interrogazione n. 5-03727. Interrogazione sulle misure in materia di contrasto all'omesso versamento delle ritenute prevedendo l'obbligo per il committente che affida il compimento di opere o servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000*, in “Informazioni Parlamentari”, 5 marzo 2020, <http://www.infoparlamento.it/tematiche/interrogazioni-interpellanze-risoluzioni-mozioni/camera-dei-deputati-503727-interrogazione-sulle-misure-in-materia-di-contrasto-all-omesso-versamento-delle-ritenute-prevedendo-l-obbligo-per-il-commit>.

¹⁷² Camera dei Deputati, *interrogazione n. 5-03727*, in “Informazioni Parlamentari”, 5 marzo 2020.

superino il valore del 10% dei ricavi e compensi risultanti dalle dichiarazioni, il predetto requisito si può ritenere rispettato.

In conclusione, alla luce delle considerazioni sin qui presentate, l'accesso agli esoneri fiscali introdotti dal Durl è consentito parimenti sia alle imprese che operano secondo il meccanismo di inversione contabile, che alle imprese che scindono i pagamenti delle imposte, grazie all'introduzione di un metodo di calcolo che faciliti il raggiungimento della clausola del 10% posta dal Decreto Legge n. 124/2019.

L'ultimo tassello per poter rendere applicabile la soluzione individuata in sede parlamentare è rappresentato dall'Agenzia delle Entrate, che dovrebbe adeguare le proprie procedure a quanto disposto dall'interrogazione n. 5-03727.

7.2 L'UTILITA' DEL DURF DOPO L'INTRODUZIONE DEL DECRETO CURA ITALIA

Il sistema di controlli sul versamento delle ritenute fiscali relative ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione di appalti, pubblici e privati, introdotto dall'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019, ha subito, nel corso dei primi mesi del 2020, alcune modifiche, dovute all'emergenza sanitaria causata dal virus COVID-19.

Il Decreto Legge n. 18/2020, c.d. Decreto Cura Italia, ha introdotto, nel nostro Paese: *“Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”*, tra cui alcuni interventi in materia di ritenute fiscali negli appalti.

In particolare, l'articolo 62 del presente Decreto, prevede la sospensione dei termini degli adempimenti e dei versamenti fiscali e contributivi: *“Per i soggetti di cui al comma 2, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato”*,¹⁷³ nonché la sospensione *“Per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge”*.¹⁷⁴

In un primo momento, i soggetti coinvolti lungo la filiera d'appalto avevano auspicato una sospensione generalizzata delle scadenze, introdotte appena lo scorso 19 dicembre, in materia di ritenute fiscali sugli appalti,

Successivamente, è intervenuta la circolare n. 8/E dell'Agenzia delle Entrate, che al paragrafo n. 1.9 *“Obblighi introdotti in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti dall'articolo 4 del decreto-legge n. 124 del 2019”* ha chiarito che le predette sospensioni dagli obblighi fiscali sono valide solo per i settori economici maggiormente colpiti dalla crisi economico-sanitaria che ha coinvolto il Paese,¹⁷⁵ oltre che per

¹⁷³ Articolo 61, comma 1, del Decreto Legge n. 18, del 17 marzo 2020.

¹⁷⁴ Articolo 62, comma 2, del Decreto Legge n. 18, del 17 marzo 2020.

¹⁷⁵ Con riferimento alle categorie di soggetti maggiormente colpiti dalla crisi sanitaria, si fa riferimento, sulla base di quanto disposto dal comma 2, articolo 61, Decreto Legge n. 18/2020: imprese turistiche; federazioni, enti, associazioni e società sportive; soggetti che operano nel

persone fisiche, imprese, esercenti arti e professioni residenti nei comuni che si trovano in aree geografiche identificate come “zona rossa”.

Ne consegue che solo in questi specifici casi imprese esecutrici e committenti sono esenti dagli obblighi introdotti dal Decreto Fiscale 2020, mentre in tutte le altre fattispecie gli stessi sono tenuti al rispetto delle disposizioni previste dall’articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019, con la conseguenza che, qualora non adempiano a quanto disciplinato in materia, saranno sottoposti alle rispettive sanzioni amministrative e pecuniarie.

Il quadro normativo fin qui visto, pertanto, sembra complicare ulteriormente l’assetto fiscale recentemente introdotto nel nostro ordinamento, con il rischio di un blocco dei pagamenti per gli appaltatori che non verseranno le ritenute relative ai propri lavoratori per problemi di liquidità.

In questo schema di obblighi e adempimenti di difficile attuazione, la soluzione più efficace per non cadere nel regime sanzionatorio ex articolo 17 *bis*, Decreto Legislativo n. 241/1997, è rappresentata dal Durf.

Le imprese esecutrici che avevano ottenuto il Documento Unico di Regolarità Fiscale nel febbraio 2020, precedentemente alle restrizioni governative dovute alla crisi sanitaria, e che avevano trasmesso lo stesso ai propri committenti, non incorrono – congiuntamente ai committenti– in alcun rischio moratorio fino al 30 giugno 2020, ovvero sino alla scadenza della validità del certificato.

La situazione risulta essere più complessa per le imprese che non sono in possesso del Documento di regolarità fiscale, per le quali gli obblighi previsti dall’articolo 4 del Decreto Legge n. 124/2019 potrebbero essere in vigore già dallo scorso maggio.¹⁷⁶

Appaltatori, affidatari e subappaltatori che si trovano in questo frangente, possono essere andati incontro a due diverse situazioni, con conseguenze diverse.

La prima fattispecie è rappresentata dalle imprese esecutrici che sono sprovviste del Durf, ma il cui domicilio fiscale, la sede legale, o la sede operativa si trovino nei luoghi

settore artistico-culturale; soggetti che gestiscono ricevitorie del lotto, lotterie, scommesse; soggetti che gestiscono attività di trasporto; soggetti che gestiscono attività di ristorazione ecc.

¹⁷⁶ Si ricorda che la circolare n.1/E dell’Agenzia delle Entrate aveva introdotto una sospensione delle sanzioni legate agli inadempimenti fiscali fino al 30 aprile 2020. Pertanto, per le imprese esecutrici e i propri committenti la prima scadenza fiscale è il 18 maggio 2020.

individuati dagli articoli 61 e 62 del Decreto Legge n. 18/2020. Queste imprese, ai sensi di quanto disposto dalla normativa in esame, potrebbero aver beneficiato della sospensione dei versamenti relativi ai propri lavoratori per il mese di marzo, riferiti alle ritenute trattenute nel mese di febbraio 2020. Tali sospensioni potrebbero essere state attuate nei loro confronti anche nei mesi di aprile e maggio, anche se i criteri inizialmente individuati dal Legislatore sono mutati, con l'introduzione del Decreto Liquidità n. 23/2020, rendendo l'esonero dai versamenti fiscali più restrittivo, poiché applicabile solo a coloro che hanno avuto un decremento del fatturato, rispetto al medesimo mese del 2019, maggiore del 33% – per le imprese con ricavi o compensi inferiori a 50 milioni – o del 50% – imprese con ricavi o compensi superiori a 50 milioni.

Il risultato di questi esoneri, nonostante essi siano stati creati con l'intento di agevolare committenti ed imprese esecutrici, è un possibile divario di agevolazioni fiscali tra le imprese, poiché non tutte potrebbero aver beneficiato delle sospensioni introdotte dal Decreto Cura Italia e del successivo Decreto Liquidità. Diretta conseguenza dell'adozione di tali atti normativi d'emergenza è che alcuni appaltatori, subappaltatori ed affidatari potrebbero essere stati esonerati dall'obbligo di versamento fiscale solo nel mese di marzo o, viceversa, la sospensione fiscale potrebbe essere stata applicabile in aprile e maggio ma non a marzo.

Infine, l'ultima circostanza che potrebbe verificarsi, riguarda le imprese prive del Durf ed escluse dal perimetro applicativo degli articoli 61 e 62 del Decreto Legge n. 18/2020, in quanto non rientranti tra le categorie di sospensione individuate dalla norma. In questo caso gli adempimenti disciplinati dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997 sono totalmente attivi, sia per appaltatori, subappaltatori ed affidatari, che per i loro committenti. Ne consegue che a partire dal 18 maggio 2020 i committenti non esenti dagli obblighi di vigilanza fiscale hanno attivato le verifiche di regolarità contributiva e retributiva sulle rispettive imprese esecutrici, sospendendo i pagamenti di quest'ultime qualora risultassero delle irregolarità documentali.

Appaltatori, affidatari e subappaltatori che si trovino in questa particolare situazione, e che pertanto volessero ottenere il Documento Unico di Regolarità Fiscale al fine di poter usufruire degli esoneri previsti dal comma 5, articolo 17 *bis*, del Decreto Legislativo n. 241/1997, potrebbero inoltre imbattersi in ulteriori criticità dovute alle

difficoltà di ottenere il Durf durante la crisi sanitaria in atto, a causa dei blocchi imposti dal Governo sull'intero territorio nazionale all'apertura e piena funzionalità degli uffici pubblici.

Ulteriore ostacolo per i soggetti della filiera d'appalto che volessero ottenere il Durf, in questi mesi, è quello riguardante il mancato intervento legislativo relativo ai meccanismi di split payment e reverse charge. A seguito della pronuncia parlamentare sull'interrogazione parlamentare n. 5-03727,¹⁷⁷ anche a causa della crisi economico sanitaria del Paese, non vi è stato alcun provvedimento dell'Agenzia delle Entrate sul tema della rivalutazione della soglia del 10% dei versamenti, con la conseguenza che le imprese che operano in split payment e non possono, per tale ragione, usufruire del Durf, potrebbero incappare nelle sanzioni fiscali previste dall'articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997, a causa di una crisi di liquidità delle stesse.

La situazione sin qui presentata risulta essere particolarmente complessa dal punto di vista dei committenti, già gravati da considerevoli oneri di vigilanza sulla corretta esecuzione dei versamenti fiscali operati dalle imprese esecutrici. È chiaro che il calendario di scadenze creato dagli interventi legislativi introdotti nei primi mesi dell'anno pone, in capo ai committenti, il dovere di affinare le verifiche sulla regolarità fiscale di appaltatori, affidatari e subappaltatori, dovendo – in aggiunta agli adempimenti ex articolo 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 241/1997 – verificare l'applicabilità o meno alle imprese esecutrici degli obblighi dell'articolo 4, Decreto Legge n. 124/2019 a seguito degli interventi legislativi di marzo e aprile 2020.

¹⁷⁷ Camera dei Deputati, *interrogazione n. 5-03727*, in "Informazioni Parlamentari", 5 marzo 2020.

8 CONSIDERAZIONI FINALI: IL SETTORE DEGLI APPALTI PUBBLICI NEL SEGNO DELLA TRANSITORIETA'

Il Decreto Legge n. 124/2019, convertito in Legge n. 157 del 19 dicembre 2019, è solo uno degli interventi normativi in materia di appalti pubblici che sono stati introdotti in Italia negli ultimi anni.

Dall'entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 50 del "Codice dei contratti pubblici" nel 2016, ad oggi, il settore degli appalti pubblici ha subito numerose modifiche, che riflettono la necessità del nostro ordinamento di adeguarsi alla normativa comunitaria in tema di appalti.

Solo nell'ultimo biennio, gli interventi legislativi nel settore sono stati considerevoli, a partire dal Decreto Legge n. 32/2019 c.d. "Sblocca Cantieri", recante *"Disposizioni urgenti per il rilancio del settore dei contratti pubblici, per l'accelerazione degli interventi infrastrutturali, di rigenerazione urbana e di ricostruzione a seguito di eventi sismici"*, convertito in legge n. 55/2019, e per concludersi – per il momento – con il Decreto Legge n. 76/2020.

Tutte le disposizioni normative introdotte, seppur diverse dal punto di vista degli interventi di modifica al Codice, sono accomunate da un denominatore comune: la transitorietà.

Il Capo I del Decreto "Sblocca cantieri", Decreto Legge n. 32/2019, poi Legge n. 55/2019, intitolato *"Norme in materia di contratti pubblici, di accelerazione degli interventi infrastrutturali, e di rigenerazione urbana"*, ha modificato 33 articoli del Codice dei contratti pubblici, Decreto Legislativo n. 50/2016. Il Decreto ha ridotto considerevolmente il sistema delle fonti, limitando le Linee guida ANAC e il numero di decreti ministeriali ed interministeriali di esecuzione, in favore di un Regolamento unico,¹⁷⁸ che doveva essere emanato entro 180 giorni dal Decreto stesso, ma la cui entrata in vigore, a causa dell'emergenza in atto, è stata posticipata alla fine del 2020; inoltre, in attesa dell'emanazione del Regolamento attuativo, lo Sblocca cantieri ha introdotto delle norme "sperimentali", di durata temporalmente limitata – valide fino al 31 dicembre 2020 – volte al rilancio degli investimenti pubblici.

¹⁷⁸ Introdotta con l'articolo 216, comma 27-octies, del Decreto Legislativo n. 50/2016.

In attesa dell'approvazione del contenuto definitivo del Regolamento Unico Appalti, per il quale si è detto che l'attesa, viste le circostanze, durerà ancora fino alla fine dell'anno, il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti ha provveduto a pubblicare una prima bozza del nuovo regolamento attuativo i cui argomenti, in materia di appalti pubblici, vertono sulle seguenti materie:

- a) *nomina, ruolo e compiti del responsabile del procedimento;*
- b) *progettazione di lavori, servizi e forniture, e verifica del progetto;*
- c) *sistema di qualificazione e requisiti degli esecutori di lavori e dei contraenti generali;*
- d) *procedure di affidamento e realizzazione dei contratti di lavori, servizi e forniture di importo inferiore alle soglie comunitarie;*
- e) *direzione dei lavori e dell'esecuzione;*
- f) *esecuzione dei contratti di lavori, servizi e forniture, contabilità, sospensioni e penali;*
- g) *collaudo e verifica di conformità;*
- h) *affidamento dei servizi attinenti all'architettura e all'ingegneria e relativi requisiti degli operatori economici;*
- i) *lavori riguardanti i beni culturali.*¹⁷⁹

Ad oggi, la bozza si è limitata ad indicare i suddetti principi generali, che il Regolamento Unico dovrà successivamente disciplinare nel dettaglio, una volta che verrà elaborato il testo definitivo in sede parlamentare. In attesa dell'approvazione finale, dunque, ciò che prevale è l'incertezza legislativa introdotta dal Decreto Sblocca cantieri.

Questa linea di transitorietà normativa è stata ripercorsa, solo qualche mese dopo, dal Decreto Legge n. 124/2019, che ha introdotto nuove disposizioni in materia di appalti pubblici, imponendo alle stazioni appaltanti in possesso dei requisiti individuati dall'articolo 4 del presente Decreto, di sostituire appaltatori, subappaltatori ed affidatari negli obblighi di versamento fiscale relativi ai propri dipendenti. Nonostante il ragionevole scopo di contrastare i fenomeni elusivi ed evasivi sempre più frequenti

¹⁷⁹ Articolo 216, comma 27-octies, Decreto Legislativo n. 50/2016, introdotto dall'articolo 1, comma 20, lett. gg, della Legge n. 50/2019, di conversione del Decreto Legge n. 32/2019 c.d. "Sblocca cantieri".

nel settore, vista la complessità attuativa della norma sulle ritenute fiscali negli appalti – e la sua irragionevolezza, come sollevato dagli operatori economici gravati di inutili obblighi fiscali – la stessa è stata completamente rivisitata in sede di conversione, portando all'introduzione della Legge n. 157/2019.

Il Decreto Fiscale 2020 – Legge n. 157/2019 – ha modificato radicalmente la struttura di obblighi e controlli originariamente introdotta dal Decreto Legge n. 124/2019, affidando ai committenti l'importante ruolo di verifica – a pena di sanzionabilità – sulla regolarità fiscale delle imprese esecutrici e, ancora una volta, il sistema degli appalti pubblici, nell'arco di un tempo limitato, ha subito delle trasformazioni strutturali, a discapito dei soggetti coinvolti lungo la filiera d'appalto.

La crisi epidemiologica sorta nei primi mesi del 2020 ha complicato ulteriormente la situazione, introducendo nuove, temporanee, norme anche nel settore degli appalti pubblici.

Primo tra tutti, il Decreto Legge n. 18/2020, c.d. Cura Italia, ha posto delle parziali sospensioni all'assetto normativo istituito dal Decreto Fiscale 2020. Si utilizza il termine "parziali" poiché, come si è visto negli scorsi capitoli, non tutti i soggetti hanno potuto usufruirne, in quanto condizione necessaria per ottenere l'esonero dagli obblighi fiscali era rispecchiare i presupposti individuati dagli articoli 61 e 62 del Decreto Cura Italia. Pertanto, le imprese che non operavano nei settori maggiormente colpiti dalla crisi economica o che non si trovavano nelle aree geografiche individuate come zona rossa, hanno continuato a versare le ritenute fiscali relative ai propri lavoratori, e i committenti a vigilare sulla loro regolarità fiscale, senza alcuno sconto.

Il Decreto Liquidità, Decreto Legge n. 23/2020, recante: *"Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali"*, ha reso ancor più complesso il sistema di obblighi e verifiche fiscali negli appalti, introducendo delle soglie minime di calo del fatturato annuo per le imprese, per poter usufruire delle sospensioni dai predetti adempimenti nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020. Ne consegue che con il Decreto Liquidità i committenti sono stati ulteriormente responsabilizzati, imponendo loro nuovi controlli fiscali sulle imprese esecutrici rientranti nel perimetro applicativo della Legge n. 157/2019.

L'ultimo intervento normativo in materia di appalti pubblici – per il momento – è il Decreto Semplificazioni, Decreto Legge n. 76/2020 , che è stato introdotto nel nostro ordinamento nel mese di luglio, a distanza di poco più di un anno dal Decreto Sblocca Cantieri del 2019. L'esigenza di incentivare gli investimenti pubblici, a seguito della crisi epidemiologica generata dal virus Covid-19, ha portato il Legislatore ad un nuovo intervento nel settore degli appalti che, per l'ennesima volta, si trova quindi in una fase transitoria.

Nel dettaglio, il Decreto Semplificazioni, concernente: *“Misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitale”*, al Titolo I, Capo I, ha introdotto nuovi meccanismi semplificati per i contratti pubblici, modificato le procedure di affidamento di lavori, servizi, forniture, servizi per l'architettura e l'ingegneria la cui indizione o determina a contrarre siano antecedenti al 31 luglio 2020, riformulando le soglie per gli affidamenti ex articolo 36 del Decreto Legislativo n.50/2016 e stabilendo dei limiti temporali per l'aggiudicazione dell'appalto – 2 mesi per gli affidamenti diretti e 4 mesi per le procedure negoziate –. Con riferimento alle procedure sopra soglia comunitaria – articolo 35 del Decreto Legislativo n. 50/2016 –, il Decreto Semplificazioni impone che le stesse debbano essere aggiudicate entro 6 mesi dalla determina o indizione, prevedendo inoltre che la procedura di gara venga condotta secondo i tempi procedurali applicati alle situazioni di urgenza.

Inoltre, riprendendo le norme sperimentali introdotte dal Decreto Sblocca cantieri, e in attesa di una regolamentazione definitiva, il Decreto Legge n. 76/2020 ha prolungato l'efficacia delle disposizioni che derogano il Codice dei contratti pubblici previste dal Decreto Legge n. 32/2019 fino al 31 dicembre 2021.

Interessante, sul punto, è l'intervento dell'Autorità Nazionale Anticorruzione – da qui in poi ANAC – che si è espressa in merito al Decreto Semplificazioni, evidenziando le sue criticità dal punto di vista degli appalti pubblici.¹⁸⁰

L'aspetto maggiormente significativo che emerge dall'analisi del documento pubblicato dall'ANAC lo scorso 7 agosto, riguarda la temporaneità delle misure introdotte con il Decreto Semplificazioni.

¹⁸⁰ *“Esame e commento degli articoli del Decreto Legge 16 luglio 2020, n. 76 “Misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitale” in tema di contratti pubblici, trasparenza e anticorruzione”*, 7 agosto 2020, Autorità Nazionale Anticorruzione.

Nella disamina degli articoli del Decreto Legge n. 76/2020, relativi ai contratti pubblici, l'Autorità ribadisce che si tratta di *“un regime (parzialmente) e temporalmente derogatorio”* rispetto a quello dettato dal Decreto Legislativo n. 50/2016, e che proprio per la sua natura derogatoria rispetto al Codice dei contratti pubblici, al fine di non incorrere in procedure di infrazione comunitaria, il ricorso alle misure previste dal Decreto Semplificazioni dovrebbe restare limitato nel tempo.

Ancora una volta, ciò che emerge è la temporaneità del mondo degli appalti pubblici, soggiogato alle dinamiche nazionali e sovranazionali, che sospendono, modificano e rinnovano periodicamente i suoi connotati.

In quest'ottica di transitorietà, committenti ed imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, devono essere in grado di far fronte alle costanti modifiche che caratterizzano il settore, malgrado le complessità attuative in cui possono, talvolta, incorrere. Nonostante i fini pubblicistici che guidano le decisioni comunitarie e nazionali, volte ad un miglioramento generalizzato del mondo della contrattualistica pubblica, tale regime transitorio e temporaneo può generare una serie di criticità nei soggetti che operano lungo la filiera d'appalto, che talvolta sono chiamati a svolgere funzioni non propriamente nelle loro competenze, come è stato dimostrato nel presente elaborato, specificatamente agli obblighi di versamento e verifica fiscale a cui sono sottoposti committenti ed imprese esecutrici dei contratti d'appalto.

L'approvazione e l'introduzione di un Regolamento Unico in materia di appalti, che semplifichi le procedure in essere e che definisca i principi ad oggi privi di una regolamentazione specifica, accorpando in un unico testo l'insieme delle disposizioni normative introdotte sino ad oggi nel nostro ordinamento, potrebbe quindi porre un punto – non definitivo – alla transitorietà del mondo degli appalti pubblici.

FONTI BIBLIOGRAFICHE

Agenzia delle Entrate; *Circolare n. 1/E*; 12 febbraio 2020.

Agenzia delle Entrate; *Circolare n. 15/E*; 13 aprile 2015.

Agenzia delle Entrate; *Provvedimento n. 54730*; 6 febbraio 2020.

Agenzia delle Entrate; *Risoluzione n. 108*; 23 dicembre 2019.

Agenzia delle Entrate; *Risoluzione n. 109*; 24 dicembre 2019.

Agenzia delle Entrate; *Risoluzione n. 220*; 10 agosto 2007.

ANAC; *Esame e commento degli articoli del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76 "Misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitale" in tema di contratti pubblici, trasparenza e anticorruzione*; Roma; 4 agosto 2020.

ANCE; *Dossier Ritenute e compensazioni negli appalti e subappalti*; 5 febbraio 2020.

Buscema G., Giorgini S.; *Nuove misure di contrasto all'illecita somministrazione di manodopera*; Fondazione Studi Consiglio Nazionale dell'Ordine Consulenti del lavoro; 7 gennaio 2020.

Cafaggi F., Iamiceli P., Mosco G.D.; *Contratti di rete: prime applicazioni pratiche*, in "Contratti"; n. 9; 2013.

Cafaggi F.; *Il contratto di rete nella prassi. Prime riflessioni*; in "Contratti"; n. 5; 2011.

Convenzione tra INAIL, INPS e Casse Edili per il rilascio del Documento unico di regolarità contributiva; Roma; 15 aprile 2004.

D'Alberti M.; *Lezioni di Diritto Amministrativo*; Torino; G. Giappichelli Editore; III Ed.; 2017.

Galgano F.; *Diritto Privato*; Padova; CEDAM; XV Ed.; 2012.

Garofalo L.; *Trattato delle Obligazioni. La Struttura e l'Adempimento. Tomo Secondo. Soggetti e Contenuto del Rapporto Obbligatorio*; Padova; CEDAM; 2014.

Gavelli G., Latour G.; *Ritenute appalti, senza proroga rischio blocco dei pagamenti*; in "Il Sole 24 Ore"; 12 aprile 2020.

Gavelli G.; *Appalti al bivio sulle ritenute: il rilascio del DURF fa la differenza*; in "Il Sole 24 Ore – Norme e Tributi"; 2 aprile 2020.

Gavelli G.; *Ritenute, da maggio non c'è più la moratoria sanzioni*; in "Il Sole 24 Ore – Norme e Tributi"; 14 aprile 2020.

Guerrera F.; *Il contratto di rete tra imprese: profili organizzativi*; in "Contratti"; n. 4; 2014.

Latour G.; *Il Dl Cura Italia non sospende le verifiche su ritenute e appalti*; in "Il Sole 24 Ore – Norme e Tributi"; 4 aprile 2020.

Mangini V., Iacuanello Bruggi M.; *Il Contratto di Appalto. Giurisprudenza Sistemica di Diritto Civile e Commerciale*; Torino; UTET; 1997.

Papa D.; *Durc per appalti pubblici e privati: le recenti normative*; in "Il sole 24 Ore"; n. 13; 27 marzo 2009.

Pizzuti P., Valsiglio C.; *Responsabilità Fiscale negli Appalti. Guida alle novità del decreto fiscale dopo la circolare dell'agenzia delle Entrate 1/2020*; in "Gruppo 24 Ore"; 2020.

Polidori S.; *Appalto. Trattato di Diritto Civile del Consiglio Nazionale del Notariato*; Napoli; Edizioni Scientifiche Italiane; 2015.

R.E. TE. Imprese Italia; *Lettera interassociativa al Ministro Roberto Gualtieri su "Ritenute Appalti"*; Roma; 23 ottobre 2019.

R.E. TE. Imprese Italia; *Lettera interassociativa al Ministro Roberto Gualtieri su "Ritenute Appalti"*; Roma; 10 febbraio 2020.

Relazione illustrativa al Decreto legislativo n. 124/2019. Articolo 5 "Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti".

Roppo V.; *Diritto Privato. Linee essenziali*; Torino; G. Giappichelli Editore; IV Ed.; 2016.

Rubino D.; *L'Appalto*; Torino; UTET; III Ed.; 1958.

Schema di decreto – legge recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili; Roma; 14 ottobre 2019.

Servizio Riscossione Contributi e Vigilanza; *Circolare n. 194/1989. Attestazioni di "correntezza contributiva" richieste da aziende appaltatrici di opere e servizi pubblici*.

FONTI NORMATIVE

Decreto del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale 24 ottobre 2007.

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642.

Decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Decreto del Presidente della Repubblica 5 ottobre 2010, n. 207.

Decreto Legge 10 febbraio 2009, n. 5.

Decreto Legge 20 marzo 2014, n. 34.

Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124.

Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223.

Decreto Legge 16 luglio 2020, n. 76.

Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18.

Decreto Legge 18 aprile 2019, n. 32.

Decreto Legge 8 aprile 2020, n. 23.

Decreto Legislativo 10 settembre 2003, n. 276.

Decreto Legislativo 15 giugno 2015, n. 81.

Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Decreto Legislativo 19 agosto 2016, n. 175.

Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158.

Decreto Legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

Decreto Legislativo 9 aprile 2008 , n. 81.

Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Decreto Legislativo 18 aprile 2016, n. 50.

Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio 13 luglio 2009, n. 81.

Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio 26 febbraio 2014, n. 23.

Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio 26 febbraio 2014, n. 24.

Direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio 26 febbraio 2014, n. 25.

Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Legge 24 novembre 1981, n. 689.

Legge 31 dicembre 2012, n. 247.

Legge 19 dicembre 2019, n. 157.

Versione consolidata del trattato sull'Unione europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione europea; n. C 326; 26 ottobre 2012.

GIURISPRUDENZA

Sentenza n. 15432; Corte di Cassazione, Sezione lavoro; 7 luglio 2014.

Sentenza n. 26283; Corte di Cassazione, Sezioni Unite; 25 novembre 2013.

SITOGRAFIA

*Agenzia delle Entrate-Riscossione; in "Archivio Gruppo Equitalia";
<https://www1.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/>.*

*Appalti: stazioni appaltanti chiamate dal decreto fiscale a fare da "Agenzia delle entrate"; in "bLOgLIVERI"; 22 gennaio 2020;
<https://luigioliveri.blogspot.com/2020/01/appalti-stazioni-appaltanti-chiamate.html>.*

*Barbero M.; Appalti, niente soldi agli evasori – Pagamenti sospesi verso le imprese non in regola; in "ItaliaOggi"; 31 gennaio 2020;
<https://www.italiaoggi.it/news/download-pdf?idart=2421068&ricerca=>.*

*Buscema G.; Ritenute negli appalti: arriva il DURC fiscale. Quali vantaggi per le imprese?; in "IPSOA Quotidiano"; 2020;
<https://www.ipsoa.it/documents/lavoro-e-previdenza/amministrazione-del-personale/quotidiano/2020/02/07/ritenute-appalti-arriva-durc-fiscale-vantaggi-imprese>.*

Camera dei Deputati, interrogazione n. 5-03727. Interrogazione sulle misure in materia di contrasto all'omesso versamento delle ritenute prevedendo l'obbligo per il committente che affida il compimento di opere o servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000. RISPOSTA; in "Informazioni Parlamentari"; 3 marzo 2020; <http://www.infoparlamento.it/tematiche/interrogazioni-interpellanze-risoluzioni-mozioni/camera-dei-deputati-503727-interrogazione-sulle-misure-in-materia-di-contrasto-all-omesso-versamento-delle-ritenute-prevedendo-l-obbligo-per-il-commit>.

Carpentieri L.; A volte ritornano: le nuove norme per il contrasti all'omesso versamento delle ritenute negli appalti (ovvero l'ennesimo caso in cui sono le imprese a dover monitorare l'evasione altrui); in "Rivista Diritto Tributario"; 27 gennaio 2020; <http://www.rivistadirittotributario.it/2020/01/27/volte-ritornano-le-nuove-norme-contrasto-allomesso-versamento-delle-ritenute-negli-appalti-ovvero-lennesimo-caso-cui-le-imprese-dover-monitorare-levasio/>.

Cerato S.; Reverse charge prevalente sullo split payment; in "NewsEuroconference"; 21 settembre 2017; https://www.consulask.it/wp-content/uploads/2019/01/2017-09-21_reverse-charge-prevalente-sullo-split-payment.pdf.

*Codice Ateco;
<https://codiceateco.it/sezioni>.*

Come applicare il reverse charge; in "IPSOA Quotidiano"; 23 giugno 2017; <https://www.ipsoa.it/come-fare-per/schede/come-applicare-il-reverse-charge>.

Come applicare lo split payment; in "IPSOA Quotidiano"; 29 maggio 2018; <https://www.ipsoa.it/come-fare-per/schede/come-applicare-lo-split-payment>.

D'Andò V.; Ritenute sugli appalti: le precisazioni dell'Agenzia delle Entrate; 15 gennaio 2020;

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2020/01/ritenute-sugli-appalti-le-precisazioni-dellagenzia-delle-entrate.html>.

Di Rosa D.; *Ritenute fiscali negli appalti: attenzione alle sanzioni. Come calcolarle*; in “IPSOA Quotidiano”; 15 febbraio 2020;

<https://www.ipsoa.it/documents/lavoro-e-previdenza/amministrazione-del-personale/quotidiano/2020/02/15/ritenute-fiscali-appalti-attenzione-sanzioni-calcolarle>.

Facconti J.; *Inps: Durc online, tutte le novità*; in “Webeconomia”; 15 settembre 2017; <https://www.webeconomia.it/inps-durc-online-tutte-le-novita/15041/>.

Fondazione Studi Consiglio Nazionale dell’Ordine Consulenti del lavoro; *Manovra 2020: Ritenute, compensazioni in appalti e altre novità. L’analisi degli aspetti lavoristico previdenziali della legge di Bilancio*; in “BANCADATI24 – Gruppo 24 Ore”; 2020;

<http://www.bd24.ilsole24ore.com/DEMO>.

Fondazione Studi Consiglio Nazionale dell’Ordine Consulenti del lavoro; *L’omesso o insufficiente versamento di ritenute fiscali. La circolare n. 1 dell’agenzia delle entrate del 12 febbraio 202*; in “BANCADATI24 – Gruppo 24 Ore”; 2020; <http://www.bd24.ilsole24ore.com/DEMO>.

Il controllo delle ritenute negli appalti imposto dal “Decreto Fiscale” 2019; in “FunzionarioAmministrativo”;

<https://www.funzionarioamministrativo.it/2020/01/20/controllo-ritenute-appalti/>.

INPS; *Il Durc*; in “Archivio Approfondimenti – Contributi”; 2016; <https://www.inps.it/nuovoportaleinps/default.aspx?itemdir=43419>.

Massi E.; *Ritenute fiscali negli appalti: ancora incertezze sull’ambito di applicazione*; in “IPSOA Quotidiano”; 19 febbraio 2020;

<https://www.ipsoa.it/documents/lavoro-e-previdenza/amministrazione-del-personale/quotidiano/2020/02/19/ritenute-fiscali-appalti-incertezze-ambito-applicazione>.

Massi E.; *Ritenute fiscali negli appalti: le “difficili” verifiche del committente*; in “IPSOA Quotidiano”; 4 marzo 2020;

<https://www.ipsoa.it/documents/lavoro-e-previdenza/amministrazione-del-personale/quotidiano/2020/03/04/ritenute-fiscali-appalti-difficili-verifiche-committente>.

Massi E.; *Ritenute fiscali negli appalti: quando si applica la nuova disciplina*; in “IPSOA Quotidiano”; 27 febbraio 2020;

<https://www.ipsoa.it/documents/lavoro-e-previdenza/amministrazione-del-personale/quotidiano/2020/02/27/ritenute-fiscali-appalti-applica-nuova-disciplina>.

Migliorini E.; *Ritenute negli appalti ed estensione del regime del reverse charge*; in “Fiscomania”; 15 gennaio 2020;

<http://fiscomania.com/reverse-charge-negli-appalti/>.

Panassidi G.; *Appalti, la nuova disciplina di contrasto all’omesso versamento delle ritenute fiscali da parte dell’impresa*; in “MoltoComuni”; 23 gennaio 2020;

<https://www.moltocomuni.it/rubriche/appalti-e-contratti/appalti-la-nuova-disciplina-di-contrasto-allomesso-versamento-delle-ritenute-fiscali-da-parte-dellimpresa/>.

Ritenute e compensazioni appalti 2020: dall’Agenzia delle Entrate chiarimenti sulle ritenute negli appalti over 200 mila euro; in “Lavori Pubblici. Informazione tecnica on line”; 13 febbraio 2020;

<https://www.lavoripubblici.it/news/2020/02/LAVORI-PUBBLICI/23213/Ritenute-e-compensazioni-appalti-2020-dall-Agenzia-delle-Entrate-chiarimenti-sulle-ritenute-negli-appalti-over-200mila-euro>.

Senato della Repubblica; *Dossier n. 179/3. Relazione Articolo 4 (ritenute e compensazioni in appalti e subappalti e reverse charge manodopera)*; https://www.codiceappalti.it/DL_124_2019/Art_4_Ritenute_e_compensazioni_in_appalti_e_subappalti_ed_estensione_del_regime_del_reverse_charge_per_il_contrasto_dell'illecita_somministrazione_di_manodopera/9968.

Spinelli S.; *L'interposizione di manodopera*; in "Persona&Danno"; 16 gennaio 2009; <https://www.personaedanno.it/articolo/linterposizione-di-manodopera-stefano-spinelli>.

Zappi A.; *Ritenute negli appalti: il controllo del committente non si limita al formale*; in "IPSOA Quotidiano"; 13 febbraio 2020; <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2020/02/13/ritenute-appalti-controllo-committente-non-limita-formale>.

