

Articolo 4

Decreto Fiscale

L'art. 4 del Decreto Fiscale

L'art. 4 del decreto fiscale (D.L. 26 ottobre 2019 n. 124), convertito dalla Legge 19 dicembre 2019, n. 157, introduce, nel quadro del D.lgs. 9 luglio 1997 n. 241, il nuovo art. 17-bis in materia di ritenute dell'appaltatore.



A partire dal 1° gennaio di quest'anno, il committente che affidi il compimento di opere e servizi di **importo eccedente ad Euro 200.000 tramite contratti di appalto, subappalto, o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali ad esso riconducibili in qualunque forma**, ha l'obbligo di richiedere **all'affidataria** copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute fiscali.

A tal fine, le imprese affidatarie **trasmettono** al committente **entro i 5 giorni successivi alla scadenza del versamento delle ritenute:**

- le deleghe di pagamento;
- un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere e servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione;
- il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di detto lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

In caso di mancata trasmissione o ove risultino omessi o insufficienti taluni versamenti, il committente è tenuto a **sospendere**, fintanto che perduri l'inottemperanza, il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa affidataria **sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio**, dandone **comunicazione entro novanta giorni** all'Agenzia delle entrate.

In caso di violazione degli obblighi **da parte del committente** si prevede l'inflizione della **medesima sanzione irrogata all'impresa affidataria**.

Gli obblighi previsti per l'impresa affidataria non trovano applicazione qualora sussistano i seguenti requisiti:

- a) essere in **attività da almeno tre anni, in regola con gli obblighi dichiarativi**, e **aver eseguito**, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, complessivi **versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni** medesime;
- b) **non avere iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito** 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. **Sono esclusi** dalla applicazione di detta disposizione le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

II «DURF»

I requisiti per l'esenzione potranno essere accertati tramite apposita certificazione, approvata con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate lo scorso 6 febbraio e da molti ribattezzata “**Documento Unico di Regolarità Fiscale**” (**DURF**), che sarà messa a disposizione del contribuente – previa verifica dell'Agenzia delle Entrate - a partire dal terzo giorno lavorativo di ogni mese ed avrà validità di quattro mesi dalla data del rilascio.

La circolare dell'AE n.1 del 12 febbraio 2020

Il valore e l'autorità da riconoscere alle Circolari dell'amministrazione finanziaria nell'ambito delle fonti del diritto:
SEZIONI UNITE DELLA CASSAZIONE N. 23031/2007

Le SU della Cassazione con sentenza n. 23031/2007 hanno negato che, per loro natura e contenuto (di mera interpretazione di una norma di legge), le circolari possano essere dotate di una qualche efficacia normativa esterna.

Ciò rileverebbe:

- sul piano generale, in quanto alle circolari è precluso di contenere disposizioni derogative di norme di legge, o di poter essere considerate alla stregua di norme regolamentari vere e proprie e come tali vincolanti nei confronti di tutti i soggetti dell'ordinamento;
- con particolare riferimento all'ordinamento tributario, il quale è soggetto alla riserva di legge.

Ne consegue che la circolare emanata in materia tributaria non vincola:

- **non soltanto il contribuente**, che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa uniforme, **e il giudice**;
- **ma neppure la stessa autorità che l'ha emanata**. Ciò è tanto vero che si è posto il problema della **eventuale tutela del contribuente di fronte al mutamento di indirizzo**, ammettendosi che **la tutela dell'affidamento del contribuente possa eventualmente rilevare soltanto ai fini della applicazione delle sanzioni e degli interessi.**

INQUADRAMENTO DELLA DISPOSIZIONE

Ai sensi della Circolare n. 1, **la ratio dell'art. 4 è quella di tutelare l'Erario** nei confronti dell'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle ritenute fiscali sui percettori di redditi di lavoro dipendente o assimilati.

Nell'ambito di detto fenomeno sono stati individuati soggetti che operano in qualità di appaltatori specialmente nei settori della logistica, dei servizi alle imprese nonché nei settori alimentare e meccanico, tutti settori *labour intensive* caratterizzati dalla conseguente presenza di debiti nei confronti dell'Erario derivanti dalle retribuzioni corrisposte.

Nello specifico, l'appaltatore ometterebbe sistematicamente i versamenti IVA a fronte della detrazione dell'imposta da parte del committente, accompagnandosi spesso tali condotte a violazioni in materia giuslavoristica.

In definitiva, attraverso detto fenomeno gli appaltatori riuscirebbero ad ottenere un risparmio fiscale che consentirebbe loro di offrire i propri servizi a prezzi competitivi, violando la libera concorrenza.

Art. 29 del D.Lgs. n. 276/2003

VS

Art. 30 del D.Lgs. 50/2016

Il tema dell'ottemperanza agli obblighi di versamento delle ritenute fiscali risulta essere fortemente sentito dal legislatore nazionale. Infatti:

- **art. 29, comma 2, D.Lgs. 276/2003:** *«In caso di appalto di opere o di servizi, il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore, nonché con ciascuno degli eventuali subappaltatori entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi, comprese le quote di trattamento di fine rapporto, nonché i contributi previdenziali e i premi assicurativi dovuti in relazione al periodo di esecuzione del contratto di appalto».*

In seguito, l'**art. 9 del D.L. n. 76/2013** ha escluso l'**applicabilità della disposizione ai contratti di appalto stipulati dalle pubbliche amministrazioni;**



- **in materia di appalti pubblici l'art. 30, comma 5, D.Lgs. 50/2016**, che detta i *“Principi per l'aggiudicazione e l'esecuzione di appalti e concessioni”* prevede che, in caso di **inadempienza contributiva risultante dal DURC**, relativo al personale dell'affidatario impiegato nell'esecuzione del contratto, **la stazione appaltante deve trattenere dal certificato di pagamento l'importo corrispondente all'inadempienza per il successivo versamento diretto** agli enti previdenziali e assicurativi, compresa, nei lavori, la cassa edile.

Si verifica, in questo caso, una vera e propria surroga da parte della pubblica amministrazione per i versamenti dovuti dall'affidatario.

AMBITO DI APPLICAZIONE SOGGETTIVO

Per effetto del **rinvio all'art. 23, comma 1, D.P.R. n. 600/1973**, la norma si applica ai seguenti **soggetti residenti ai fini delle imposte sui redditi** nel territorio dello Stato:

- enti e società indicati all'art. 87 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, il cui riferimento, a seguito della riforma del 2004 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, è all'art. 73 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, e dunque a:**
 - società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, società di mutua assicurazione; società europee e società cooperative europee residenti nel territorio dello Stato;
 - 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;
 - enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
 - società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

- società e associazioni indicate nell'articolo 5 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, e cioè:**
 - società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice.

- persone fisiche che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;**

- persone fisiche che esercitano arti e professioni;**

- curatore fallimentare e commissario liquidatore.**

GLI ENTI PUBBLICI

Per effetto del rinvio anche **all'art. 73, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi**, l'art. 4 si applica altresì agli:

- **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;**
- **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.

La nozione di «enti pubblici» contenuta all' **art. 73, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (cui l'art. 4 rinvia)** mal si concilia con la dizione di «**pubblica amministrazione**» accolta dal settore pubblicistico.



Definizione fornita dall' **art. 1, comma 2, Testo Unico del Pubblico Impiego:**

«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, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300.»

La definizione di enti pubblici nella giurisprudenza amministrativa

CONSIGLIO DI STATO N. 2660/2015:

- La nozione di **ente pubblico** nell'attuale assetto ordinamentale rappresenta una nozione funzionale e cangiante.
- Si ammette ormai che **uno stesso soggetto possa avere la natura di ente pubblico a certi fini e rispetto a certi istituti, e possa, invece, non averla ad altri fini**, conservando rispetto ad altri istituti regimi normativi di natura privatistica.
- Detta nozione “funzionale” di ente pubblico comporta che il criterio da utilizzare per identificare l'«ente pubblico» **muta a seconda dell'istituto o del regime normativo che deve essere applicato e della ratio ad esso sottesa**.
- Emblematico di detta concezione «relativizzata» di ente pubblico è l'**art. 7, comma 2, del Codice del processo amministrativo** che prevede, ai fini del riparto della giurisdizione, che: *“Per pubbliche amministrazioni, ai fini del presente codice, si intendono anche i soggetti ad esse equiparati o comunque tenuti al rispetto dei principi del procedimento amministrativo”*.
- Emblematica è anche la figura dell'**organismo di diritto pubblico**, che è:
 - ❑ equiparato all'ente pubblico quando aggiudica contratti (ed è sottoposto alla disciplina amministrativa dell'evidenza pubblica);
 - ❑ ma di regola, nello svolgimento di altre attività, rappresenta un soggetto che tendenzialmente opera secondo il diritto privato.

L'esercizio di attività commerciale da parte dell'ente pubblico

- ❑ Ai sensi dell'**art. 73, commi 4 e 5, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi** l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato:
 - in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto. **Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto;**
 - in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle forme prescritte dalla norma, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

- ❑ Il successivo **art. 74, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi** prevede: «*Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, le unioni di comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta*»

- ❑ **Lo stesso art. 74, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi** fornisce una **definizione di attività commerciale in negativo**: non costituiscono esercizio di attività commerciale:
 - a) l'esercizio di **funzioni statali** da parte di enti pubblici;
 - b) l'esercizio di **attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine**, comprese le aziende sanitarie locali nonché l'esercizio di attività previdenziali e assistenziali da parte di enti privati di previdenza obbligatoria.

- ❑ Alla **definizione di attività commerciale** concorre anche **l'art. 2195 cod.civ.**, il quale pone riferimento ad:
 - attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;
 - attività intermediaria nella circolazione dei beni;
 - attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
 - un'attività bancaria o assicurativa;
 - altre attività ausiliarie delle precedenti.

Esclusione dell'attività istituzionale dell'ente pubblico

L'Agenzia delle Entrate giunge **all'esclusione dall'ambito di applicazione della norma degli enti non commerciali (tra cui gli enti pubblici, associazioni, trust ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.**

Ne discende *a contrario* che **gli enti pubblici rientreranno nell'ambito di applicazione soggettivo** della disposizione qualora:

- esercitino in via esclusiva attività commerciale;
- esercitino in via principale o meno attività commerciale sebbene, in questo caso, limitatamente all'attività commerciale da essi svolta.

Catene di appalti

L'Agenzia delle Entrate precisa che:

- ❑ **ciascun soggetto che riveste il ruolo di committente sarà chiamato all'attivazione degli adempimenti di cui all'art. 4** (pertanto anche l'appaltatore nei confronti del subappaltatore)
- ❑ **nel caso in cui i presupposti di cui all'art. 4 si dovessero riscontrare solo in capo all'appaltatore**, che a propria volta abbia stipulato uno o più contratti di subappalto, **gli adempimenti di cui all'art. 4 troveranno applicazione unicamente nei confronti dell'appaltatore e subappaltatore** (rimanendone quindi escluso il committente principale)

Cosa avviene nell'ipotesi in cui **sia il subappaltatore a non ottemperare** all'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati o qualora risulti omesso o insufficiente il versamento delle ritenute fiscali da costui effettuato?

La sospensione del pagamento delle retribuzioni verrà disposta del soggetto (committente originario o appaltatore) presso cui si verificano i presupposti di applicabilità dell'art. 4. Ad esempio:

- **nel caso in cui i presupposti di applicabilità dell'art. 4 si dovessero verificare in capo all'originario committente**, lo stesso sospenderà i pagamenti da effettuare **all'appaltatore**, il quale – a propria volta – **sarà legittimato a sospendere i pagamenti nei confronti del subappaltatore;**
- **nel caso in cui i presupposti di applicabilità dell'art. 4 si dovessero verificare soltanto in capo all'appaltatore**, sarà solo costui **legittimato a sospendere i pagamenti** nei confronti del subappaltatore inadempiente.

AMBITO DI APPLICAZIONE OGGETTIVO

Dalla lettera dell'art. 4, la norma sembrerebbe applicarsi **a tutti i contratti di appalto e subappalto e, in aggiunta, ad ulteriore figure negoziali** caratterizzate da prevalente utilizzo di manodopera, presso le sedi del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili, **purché eccedenti la soglia di Euro 200.000.**

Di contro, secondo la Circolare n. 1, il regime dell'art. 4 **trova applicazione nell'ipotesi di affidamento di opere o servizi di importo complessivo annuo superiore ad Euro 200.000 per il tramite di rapporti negoziali comunque denominati che presentino cumulativamente i seguenti requisiti:**

- siano **caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera;**

- siano espletati **presso le sedi attività del committente;**

- siano svolti **con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.**

L'appalto – art. 1655 c.c.

L'interpretazione dell'Agenda, da un lato evita un appesantimento dei settori coinvolti, dall'altro sostanzialmente **esclude dall'ambito di applicazione dell'art. 4 gli appalti in quanto tali e, conseguentemente i subappalti.**

Di fatti la caratterizzazione del contratto di appalto come connotato, cumulativamente, dal prevalente utilizzo della manodopera, dalla riconducibilità al committente dei beni strumentali e dal compimento dell'opera o del servizio presso le sedi del committente si rivela **totalmente disallineata rispetto alla definizione di appalto accolta dall'art. 1655 cod.civ.:**

“L'appalto è il contratto con il quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro.”.

Dunque, stando all'interpretazione della Circolare n. 1, **nel novero delle figure contrattuali riconducibili all'alveo dell'art. 4 del D.L. Fiscale vi rientrerebbero unicamente gli “appalti fittizi”** ossia i contratti di appalto solo formalmente tali, **i quali simulerebbero** – indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalle parti – **veri e propri contratti di somministrazione di lavoro**, proprio in virtù della loro caratterizzazione (*i.e.* prevalenza della manodopera, svolgimento del contratto per il tramite di beni strumentali riconducibili al committente e presso le sedi di quest'ultimo).

Ne discende che, conformemente alla *ratio legis* consistente nell'arginare violazioni delle disposizioni tributarie in materia di IVA e di ritenute fiscali nei confronti dei lavoratori dipendenti, ciò che assume rilevanza ai fini della applicazione della disposizione è la caratterizzazione del contratto dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Appalto vs Somministrazione: l'orientamento del Consiglio di Stato

Il tema della **corretta qualificazione del regolamento contrattuale quale contratto di appalto o contratto di somministrazione di lavoro** è una questione ricorrente nell'ambito della giurisprudenza nazionale.

☐ **Consiglio di Stato, sentenza n. 1571/2018:** la natura dell'affidamento dev'essere indagata in concreto, in considerazione dei tratti distintivi che connotano in modo tipico il contratto d'appalto e valgono a differenziarlo dalla somministrazione di personale.

Gli elementi tipici del contratto di appalto vengono individuati dal Consiglio di Stato:

- nel potere di organizzazione dei mezzi necessari allo svolgimento dell'attività richiesta;
- nel potere direttivo sui lavoratori impiegati nella stessa;
- nel rischio di impresa.

Secondo il Consiglio di Stato:

- da un lato, **attraverso il contratto di appalto una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in denaro** - secondo lo schema dell'obbligazione di risultato;
- dall'altro **nel contratto di somministrazione l'agenzia invia in missione dei lavoratori, che svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore** - secondo lo schema dell'obbligazione di mezzi.

Da ciò ulteriormente consegue che **nel contratto di appalto i lavoratori restano nella disponibilità della società appaltatrice, la quale ne cura la direzione ed il controllo; nella somministrazione è invece l'utilizzatore che dispone dei lavoratori, impartendo loro le direttive da eseguire.**

Segue: l'orientamento della Corte di Cassazione

❑ **Corte di Cassazione, sentenza n. 3178/2017**: la pronuncia consente di individuare **specifici indici sintomatici in ordine alla non genuinità** di un affidamento formalmente qualificato come “appalto”, ma in realtà dissimulante una somministrazione di personale:

- la richiesta da parte del committente di un certo numero di ore di lavoro;
- l'inserimento stabile del personale dell'appaltatore nel ciclo produttivo del committente;
- l'identità dell'attività svolta dal personale dell'appaltatore rispetto a quella svolta dai dipendenti del committente;
- la proprietà in capo al committente delle attrezzature necessarie per l'espletamento delle attività;
- l'organizzazione da parte del committente dell'attività dei dipendenti dell'appaltatore.

❑ **Corte di Cassazione, sentenza n. 7796/2017**: **nell'appalto endoaziendale** – caratterizzato dall'affidamento ad un appaltatore esterno di attività anche strettamente attinenti al complessivo ciclo produttivo del committente - **si configura l'intermediazione vietata di manodopera quando al committente è messa a disposizione una prestazione meramente lavorativa, e ciò anche quando l'appaltatore si limiti alla mera gestione amministrativa della posizione relativa al lavoratore, senza disporre di una reale organizzazione della prestazione lavorativa.**

Di fatti, **ai sensi dell'art. 29 D.L.gs. 276/2003**: *«il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 1655 del codice civile, si distingue dalla somministrazione di lavoro per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa.»*.

LA SOGLIA DI RILEVANZA DI EURO 200.000

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che:

- l'importo **deve essere riferito all'anno solare** (1 gennaio/31 dicembre) e deve essere computato in relazione **a tutti i contratti in essere nell'anno, alle eventuali modifiche contrattuali sopraggiunte e a tutti i nuovi contratti stipulati nell'anno con ciascuna impresa.**
- nell'ipotesi in cui siano stipulati **contratti di durata annuale o pluriennale che presentino un prezzo predeterminato**, il calcolo della soglia su base annua di Euro 200.000 dovrà avvenire **secondo un meccanismo di *pro-rata temporis*.**
- nell'ipotesi di **contratti non aventi scadenza o prezzo predefiniti** (es. contratti quadro) il computo della soglia di Euro 200.000 dovrà avvenire **secondo un criterio di cassa.**



NELL'IPOTESI DI PIU' CONTRATTI IN CORSO NELL'ANNO SOLARE CON LA MEDESIMA IMPRESA:

L'Agenzia delle Entrate **aveva chiarito**, in occasione del Forum dei dottori commercialisti ed esperti contabili tenutosi a Milano il 13 gennaio 2020, che **nel caso di affidamento di più opere e servizi alla stessa impresa mediante diversi contratti di affidamento il limite di 200.000 dovesse essere riferito alla somma dell'importo annuo dei singoli contratti.**

Tale interpretazione non viene ribadita nell'ambito della Circolare n. 1.

Tuttavia l'argomento secondo cui, ai fini del raggiungimento della soglia di rilevanza, debbano essere considerati tutti i contratti in essere con la medesima impresa, **sembrerebbe essere avvalorato dalla lettera dell'art. 4 che si applica nel caso di affidamento del “*compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a 200.000 a un'impresa*”.**

LE SEDI DI ATTIVITA' DEL COMMITTENTE

- **Interpretazione estensiva** comprendente **tutte le sedi destinate allo svolgimento della sua attività professionale** (es.: sede legale, sedi operative, uffici di rappresentanza, terreni in cui il committente svolge l'attività agricola, cantieri, piattaforme).

Circolare Ministero dell'industria 3202/C del 22 gennaio 1990 e la questione dei «cantieri»

La **Circolare Ministero dell'industria 3202/C del 22.01.1990**, recante “*Istruzioni sugli accertamenti da effettuare e sulla documentazione da richiedere per le denunce di iscrizione, di modificazione e di cessazione per il registro delle ditte*”, individua – accanto alla sede principale o legale dell'impresa – **le unità locali**, distinguendole in:

- sedi secondarie, previste all'art. 2197 c.c.;
- unità locali operative, ove si svolge effettivamente l'attività economica o la prestazione di servizi oggetto dell'impresa;
- unità locali amministrative, ove si svolgono funzioni di tipo direzionale, tecnico o amministrativo.

Secondo la Circolare non sono riconducibili alle categorie di unità locali succitate unità quali magazzini, depositi, cantieri etc.:

- **con riguardo ai depositi**, sono assoggettati all'obbligo di denuncia nel Registro delle Imprese quelli aventi rilevanza ai fini della dichiarazione di inizio attività IVA, ad eccezione di quelli annessi o contigui a stabilimenti, negozi, etc. o di quelli utilizzati per il solo magazzinaggio di merci dell'impresa, senza presenza stabile di personale. **Non sono invece considerate unità locali dell'impresa i depositi di merci della stessa custodite da terzi;**
- **con riguardo ai cantieri**, sono assoggettati all'obbligo di denuncia nel Registro delle Imprese quelli in cui esiste un ufficio amministrativo e/o un ufficio vendite o simile. **Sono invece esclusi quelli in cui si svolge solamente, e temporaneamente, il lavoro di costruzione, installazione, etc.** Detti cantieri, temporanei o mobili, **sono definiti all'art. 89 del Testo Unico sulla sicurezza**, come «qualunque luogo in cui si effettuano lavori edili o di ingegneria civile».



Quindi l'Agenzia delle Entrate, probabilmente non in modo corretto, **inquadra nelle sedi di cui all'art. 4 anche i cantieri temporanei, pur se gli stessi NON rientrano neppure nella nozione di unità locale rilevante ai fini dell'obbligo di denuncia al Registro delle Imprese.**

I BENI STRUMENTALI RICONDUCEBILI AL COMMITTENTE

Il requisito dei beni strumentali è quello che si presta a maggiormente a facili aggiramenti. Di fatti, secondo l’Agenzia delle Entrate, **la riconducibilità dei beni strumentali al committente potrà avvenire a qualsiasi titolo giuridico: proprietà, possesso, detenzione.**

Secondo la Circolare, nell’ipotesi in cui i lavoratori utilizzino i beni strumentali riconducibili agli affidatari - necessari per l’esecuzione della specifica opera o servizio commissionati – *“l’occasionale utilizzo di beni strumentali riconducibili al committente o l’utilizzo di beni strumentali del committente, non indispensabili per l’esecuzione dell’opera o del servizio, non comportano il ricorrere della condizione di applicabilità in esame.”*.

- La locuzione suscita perplessità, in quanto impone sostanzialmente di **stabilire ex ante quali siano i beni strumentali da utilizzare al fine del compimento dell’opera o del servizio e se il relativo uso possa dirsi “occasionale”**. Anch’essa si presta, quindi a facili “manomissioni” nella tecnica redazionale dei contratti di affidamento.

Rimane aperta la seguente questione. **Il carattere strumentale del bene deve essere valutato:**

- con riferimento alla necessità o indispensabilità del bene ai fini del compimento dell’opera o del servizio (e dunque con riguardo all’oggetto del contratto),

oppure

- deve essere adottata una concezione bilancistica legata alla definizione di “bene strumentale” offerta dall’art. **43 del Testo Unico sulle Imposte sui Redditi?** (*i.e.*: i beni utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’attività professionale e quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni).

Le Associazioni Temporanee di Imprese

La Circolare n. 1 specifica che:

- ❑ l'ATI sarà **da intendersi unitariamente ai fini dell'applicazione del regime di cui all'art. 4;**
- ❑ **nel caso di omesso o insufficiente versamento delle ritenute o nel caso di omessa trasmissione** di copia dei versamenti e dei dati relativi ai lavoratori impiegati nell'appalto **da parte di taluna delle imprese associate**, il committente avrà l'obbligo di sospendere il pagamento delle retribuzioni maturate da **tutte le imprese partecipanti all'ATI.**

Il Principio di diritto dell'Agenzia delle Entrate n. 17 del 17 dicembre 2018

L'interpretazione fornita dell'Agenzia nell'ambito della Circolare n. 1 con riguardo alle ATI, **sembrerebbe stridere** con quanto enunciato dalla stessa Agenzia delle Entrate con il **principio di diritto n. 17 del 17 dicembre 2018.**

Sul presupposto che rapporto esistente tra le associate e la capogruppo di un raggruppamento temporaneo di imprese (RTI) istituito per l'esecuzione di un appalto pubblico si inquadra, giuridicamente, nella figura del **mandato collettivo speciale con rappresentanza**, l'Agenzia ne ha desunto che **gli obblighi di fatturazione nei confronti della stazione appaltante debbano essere assolti dalle singole imprese associate relativamente ai lavori di competenza da ciascuna eseguiti.**

Ne consegue, sulla base della diversa interpretazione fornita con il Principio di diritto n. 17 del 2018, che l'inadempimento della singola impresa partecipante all'ATI comporterebbe l'obbligo in capo al committente di sospendere la retribuzione maturata sino a concorrenza del 20% della quota spettante alla singola impresa interessata.

GLI OBBLIGHI IN CAPO AL COMMITTENTE

Da un lato **il committente ha l'obbligo di richiedere** all'affidataria copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute dei lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Dall'altro, nell'ipotesi di inottemperanza di detto obbligo di trasmissione entro i 5 giorni successivi alla scadenza fissata per il versamento delle ritenute, o nelle ipotesi di omesso o insufficiente versamento delle ritenute da parte dell'affidataria, il committente sarà tenuto a:

- sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati** dall'affidataria finché perdura l'inadempimento sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari a quello delle ritenute non versate;
- darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate** nel termine di 90 giorni.

La logica dell'art. 4 del D.L. Fiscale sembrerebbe ispirarsi ad un **principio di sussidiarietà** che fa sì non soltanto che il committente **si sostituisca ai controlli per vocazione spettanti all'Erario** ma anche che il committente, nel caso in cui riscontri irregolarità nei termini specificati dalla norma, attui un **potere sanzionatorio in senso lato** nei confronti del trasgressore, concretizzantesi nella sospensione dei pagamenti da quest'ultimo maturati.

Si tratta di un aggravio non indifferente del rapporto contrattuale, anche in considerazione del fatto che in realtà l'attuale assetto normativo già impone ai committenti di garantirsi nei confronti degli appaltatori prevedendo basilari adempimenti quali, ad esempio, l'obbligo contrattuale dell'appaltatore di fornire gli estremi e i massimali delle proprie polizze assicurative, o quello di esibire periodicamente il Documento Unico di Regolarità Contributiva.

L'Agenzia delle Entrate **declina i contenuti dell'obbligo di controllo in capo al committente**. Di fatti, quest'ultimo è chiamato a verificare:

- che la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera prestata dal lavoratore;
- che le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta e, in caso di ritenute fiscali manifestamente incongrue rispetto all'ammontare della retribuzione, sarà tenuto a richiedere le relative motivazioni;
- che le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione.

Alla luce dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate l'obbligo di controllo delineato all'art. 4 assume quindi la connotazione di **una verifica di natura non meramente cartolare** e pertanto sarà dirimente stabilire **quale sia il grado di diligenza che ragionevolmente possa richiedersi ad un committente**, specie nell'ambito di quelle situazioni border line di dichiarazioni fraudolente dell'appaltatore.

C'è infatti il rischio che gli obblighi di controllo incombenti sul committente possano sfociare in una responsabilità a titolo oggettivo per accadimenti del tutto sfuggenti alla sfera di controllo di un "committente medio".

E peraltro l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate sembrerebbe scontrarsi con il disposto letterale di cui all'art. 4 il quale sancisce l'obbligo del committente di sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'affidatario nel caso in cui non abbia ottemperato all'obbligo di trasmettere le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati nella commessa *“ovvero risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa”*.

Altre ipotesi di «controlli» spettanti ex lege ad uno dei contraenti

- L'art. 4 non è l'unico caso in cui il legislatore nazionale addossa al contraente gli adempimenti che per natura spetterebbero ad organi dello Stato a ciò specificamente preposti.
- Di fatti, una dinamica non dissimile è stata delineata, in attuazione della normativa comunitaria, dal **D.Lgs. n. 231/2007 in materia di antiriciclaggio** che ha stabilito **in capo al professionista, agli intermediari bancari e finanziari e a particolari operatori e prestatori di servizi** specifici **obblighi di verifica della clientela** più o meno pervasivi in dipendenza del rischio più o meno ampio di svolgere un'operazione che contrasta con la vigente normativa antiriciclaggio.
- Ancor più simile alla *ratio* dell'art. 4 è la previsione stabilita all'**art. 60-bis del TU in materia di IVA**, che ha stabilito un **obbligo solidale del cessionario in caso di mancato versamento**, da parte del cedente, dell'IVA relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori rispetto al normale.

LA SANZIONE A CARICO DEL COMMITTENTE

Ai sensi dell'art. 4, nel caso in cui il committente non chieda copia delle deleghe di pagamento o non sospenda il pagamento nei casi previsti dalla disposizione, egli **soggiacerà alla stessa sanzione irrogata all'affidataria.**

L'Agenzia delle Entrate inquadra la sanzione prevista per il committente nell'alveo delle **sanzioni amministrative non tributarie.**

Ciò comporta:

- da un lato che la giurisdizione spetti al **giudice ordinario** e non già alle Commissioni Tributarie – come evidenziato dalla giurisprudenza costituzionale;
- dall'altro che non possa essere invocato, a favore del reo:
 - il principio, assorbito all'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997 in materia di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, **che esclude la punibilità quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza** sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni cui si riferisce;
 - probabilmente non si applicherà neppure l'art. 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente che **esclude l'applicazione delle sanzioni e degli interessi anche qualora il contribuente si sia conformato a indicazioni** contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dalla medesima, o qualora il suo comportamento sia **direttamente conseguente a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione** stessa.

CONCLUSIONI

In definitiva, l'Agenzia delle Entrate riconduce nell'ambito del regime di cui all'art. 4 D.L. Fiscale **unicamente dei rapporti negoziali che eccedano il valore di Euro 200.000 connotati da prevalenza della manodopera e il cui compimento dell'opera o del servizio avvenga presso le sedi del committente e con l'ausilio di beni strumentali a questi riconducibili**, escludendo quindi, i contratti di appalto (e subappalto) tipizzati dal legislatore all'art. 1655 c.c.

A fronte di tale esclusione, l'Agenzia delle Entrate sembrerebbe al contempo **aver ampliato l'ambito di operatività** dei presupposti individuati dalla disposizione, nonché «aver aggravato» l'intensità e la portata dell'obbligo di controllo cui è soggetto il committente.

Ci si chiede perciò se l'interpretazione fornita con la Circolare n. 1 **possa ritenersi derogatoria rispetto alla lettera della legge**, compito che sarebbe precluso ad una Circolare dell'Agenzia delle Entrate, in quanto non dotata di efficacia esterna.