



## MARZO 2020

### LE SCADENZE

#### ☐ 02/03/2020

- Termine di comunicazione delle liquidazioni periodiche (LIPE) relative al quarto trimestre 2019;

#### ☐ 02/03/2020

- Termine per rimuovere le irregolarità formali commesse fino al 24 ottobre 2018 e per versare la seconda e ultima rata delle somme dovute per la definizione;

#### ☐ 09/03/2020

- Termine di invio telematico all'Agencia delle Entrate della certificazione unica CU 2019 relativa ai lavoratori dipendenti, assimilati, assistenza fiscale, lavoratori autonomi, provvigioni, redditi diversi (fatto salvo l'invio delle certificazioni relative ai redditi esenti o non inclusi nella dichiarazione precompilata entro il termine di presentazione del modello 770);

#### ☐ 16/03/2020

- Termine di versamento del saldo IVA 2019 o della prima rata (possibile differimento fino al 30 giugno 2020 o al 30 luglio 2020 con maggiorazione dello 0,40%);

#### ☐ 16/03/2020

- Termine di pagamento della tassa di vidimazione dei libri sociali per le società di capitali;

#### ☐ 25/03/2020

- Termine di presentazione degli elenchi INTRASTAT mensili;

*Per l'elenco completo degli adempimenti e scadenze fiscali relativi al mese di Marzo 2020 si rinvia al sito dell'Agencia delle Entrate al seguente link:*

*<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>*

### IL TEMA DEL MESE

#### Le novità in tema di appalti e prestazioni di opera e servizi

Il 17 febbraio 2020 ha rappresentato la prima scadenza per coloro che sono tenuti a rispettare gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 241/1997 in materia di contratti di appalto e negozi assimilabili.

I nuovi obblighi nascono dalla necessità di contrastare l'illecita somministrazione di manodopera che, negli anni, è stata sempre di più evidenziata dagli organi di vigilanza soprattutto nel settore degli appalti i quali notoriamente sono spesso contratti "Labour intensive".

L'Agencia delle Entrate ha illustrato la portata della predetta disciplina con nella circolare 12 febbraio 2020 n. 1/E (in precedenza si vedano le risoluzioni 23 dicembre 2019 n. 108 e 24 dicembre 2019 n. 109).

## LE NOVITA' IN TEMA DI APPALTI E PRESTAZIONI DI OPERA E SERVIZI

Le numerose novità in tema di contratti di appalto, subappalto e affidamento sono previste dall'articolo 17-bis<sup>1</sup> del D.Lgs. n. 241/1997, introdotto dall'articolo 4 del Decreto Legge n. 124 del 26 ottobre 2019<sup>2</sup> (Il “Decreto”).

In deroga all'articolo 17, comma 1, D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241 le modifiche intervenute hanno introdotto specifici oneri ed obblighi – in materia di versamento delle ritenute Irpef e delle addizionali Irpef regionali e comunali - in capo al committente e a coloro che operano in qualità di appaltatori, subappaltatori e affidatari, nonché specifiche sanzioni in caso di inadempimento. Sono altresì previste limitazioni in tema di compensazioni.

Lo scopo della norma è quello di reprimere l'evasione sistematica in tema di versamenti (anche mediante indebita compensazione) delle ritenute di lavoro dipendente e assimilato e contributi previdenziali o assistenziali che è stata rilevata negli appalti.<sup>3</sup>

### I soggetti interessati

Dal punto di vista **sogettivo**, le novità sono applicabili ai soggetti individuati dall'articolo 23, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, ovvero coloro che:

- agiscono **in qualità di sostituti d'imposta** (gli enti e le società di capitali, le società di persone, le associazioni, le persone fisiche che svolgono attività commerciali, le imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore, il condominio);
- sono **fiscalmente residenti in Italia**.

<sup>1</sup> L'articolo 17-bis del D.L. 241/1997 è rubricato come segue “Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera”.

<sup>2</sup> Convertito in Legge – con modificazioni – con la Legge n. 157 del 19 dicembre 2019, pubblicata in G.U. il 24 dicembre 2019.

<sup>3</sup> Come spiega la relazione illustrativa, il fenomeno in esame è stato individuato tra i soggetti che operano in qualità di appaltatori maggiormente nei settori della logistica, dei servizi alle imprese nonché nei settori alimentare e meccanica (tutti settori caratterizzati dal consistente utilizzo di manodopera e dalla conseguente presenza di debiti nei confronti dell'Erario/INPS derivanti dalle retribuzioni corrisposte). Nello specifico è stato riscontrato che i soggetti che forniscono prevalentemente manodopera – tramite appalto di servizi – sono società a responsabilità limitata e cooperative (queste ultime in misura prevalente); inoltre, in molti casi, è presente una società consortile che si interfaccia con il committente. L'appaltatore (s.r.l. e/o cooperativa) omette sistematicamente i versamenti IVA, a fronte della detrazione dell'imposta da parte del committente e/o della società consortile, concretizzando il c.d. salto d'imposta. Il più delle volte tali condotte si accompagnano a violazioni di natura giuslavoristica, quali appalti illeciti derivanti da mera somministrazione di manodopera. Questo fenomeno determina dei risparmi fiscali in capo all'appaltatore che è in grado di offrire i propri servizi a prezzi maggiormente competitivi violando la libera concorrenza; mentre il committente ottiene un ulteriore vantaggio consistente nella flessibilità nell'utilizzo delle risorse umane e minori costi del lavoro sostenuti.

Di contro sono esclusi:

- i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia;
- i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia affidatari delle opere o dei servizi, perché gli stessi non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta;
- i soggetti residenti che non esercitano attività d'impresa o non esercitano imprese agricole o non esercitano arti o professioni;<sup>4</sup>
- i condomini i quali non possono detenere - in qualunque forma - beni strumentali, in quanto preclusi all'esercizio di qualsiasi attività d'impresa o agricola o professionale;
- gli enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, trust, ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

L'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di fornire precisazioni nell'ambito delle cd. *"Catene di soggetti"* estendendo la portata dei nuovi obblighi anche ai soggetti subappaltatori o consorziati affidatari di una o più opere e servizi, laddove ovviamente siano integrati tutti i presupposti oggettivi (e sarà onere di ciascuno dei soggetti della catena procedere alla verifica di tali presupposti).<sup>5</sup> Pertanto il ruolo di "committente" non è rivestito esclusivamente dal primo soggetto della catena, ma può ben essere assunto anche dal soggetto appaltatore.

## I contratti rilevanti

Sotto il profilo **oggettivo**, rientrano nel perimetro della nuova disposizione i contratti di appalto, subappalto e affidamento (o rapporti negoziali comunque denominati) per il compimento di una o più opere e servizi che prevedono specifiche caratteristiche nel seguito elencate.

Viceversa, la nuova disciplina **non si applica ai contratti di somministrazione di lavoro** stipulati ai sensi dell'articolo 30 del D.Lgs. n. 81/2015 e, più in generale, ai contratti che hanno ad oggetto la fornitura di manodopera da parte di soggetti espressamente autorizzati in base alle leggi speciali. Viceversa, la nuova norma è applicabile in caso di somministrazione illecita di lavoro.

A livello generale, rientrano nella disciplina i contratti che prevedono:

<sup>4</sup> Ci si riferisce, ad esempio, ai "privati" ed alle società semplici che non svolgono attività di impresa.

<sup>5</sup> La Circolare 1/E/2020 fornisce il seguente esempio operativo: la Società A stipula un contratto di appalto del valore di 450.000 Euro/anno con la Società B la quale, a sua volta, stipula una serie di contratti di subappalto con le Società X, Y, Z, del valore unitario di 150.000 Euro/anno ciascuno. Dei tre contratti di subappalto l'unico a non contemplare un prevalente utilizzo di manodopera è quello stipulato con la società Z. Entrambe le società (A e B) sono committenti: la Società dovrà verificare gli altri presupposti oggettivi nei confronti delle Società B, X e Y, mentre la Società B dovrà verificare gli altri presupposti oggettivi nei confronti delle Società X e Y. A seconda dell'esito delle verifiche dei presupposti oggettivi potrà accadere che tutte le Società (A, B, X e Y) ricadano negli obblighi ex art. 17-bis oppure può accadere che ne rimanga esclusa la Società A e, pertanto, tali obblighi ricadano soltanto presso le Società B, X e Y. Nel caso della Società A (committente originario) dovranno effettuarsi anche le verifiche dei presupposti soggettivi e nel caso in cui tali presupposti non siano soddisfatti, le verifiche dei presupposti oggettivi andranno verificate soltanto presso la Società B (come soggetto committente).

- l'affidamento ad un'impresa del compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi.<sup>6</sup> Questi **devono essere affidati** ad un' **"impresa"** e, pertanto, **gli affidamenti di opere e servizi a soggetti esercenti arti e professioni** non ricadono nell'ambito oggettivo di applicazione della disposizione in esame. Viceversa, vi possono ricadere i contratti d'opera che sono stipulati con le imprese *"a condizione che le stesse utilizzino per l'esecuzione dell'opera o del servizio commissionato lavoratori aventi diritto alla percezione di redditi di lavoro dipendente o assimilati"*;
- la commissione di una o più opere o servizi deve avvenire tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento o rapporti negoziali comunque denominati;<sup>7</sup>
- il compimento di un'opera o di un servizio (o di più opere/servizi) deve essere di importo complessivo annuo superiore a **200.000 euro**;
- un **prevalente utilizzo di manodopera** (cd. *"Labour intensive"*<sup>8</sup>) presso le **sedi di attività del committente**. A quest'ultimo riguardo si consideri che:
  - al fine di determinare la prevalenza, è necessario fare riferimento (al numeratore) alla retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato e (al denominatore) al prezzo complessivo dell'opera. La prevalenza si intende soddisfatta qualora il rapporto tra numeratore e denominatore sia superiore al 50%;
  - per *"manodopera"* si fa riferimento a tutta la manodopera per cui vige l'obbligo di applicazione e versamento delle ritenute fiscali ai sensi degli artt. 23 e 24 D.P.R. n. 600/1973, con ciò intendendosi i rapporti di lavoro dipendente e assimilato<sup>9</sup>;
  - le sedi di attività del committente coincidono con tutte le sedi che sono destinate allo svolgimento della sua attività imprenditoriale o agricola o professionale (vi rientrano, tra le altre, la sede legale, le sedi operative, gli uffici di rappresentanza, i terreni in cui il committente svolge l'attività agricola, i cantieri, le piattaforme e ogni altro luogo comunque riconducibile al committente destinati allo svolgimento dell'attività d'impresa, agricola o professionale);

<sup>6</sup> L'Amministrazione ha chiarito che vi rientrano anche gli affidamenti misti di opere e servizi.

<sup>7</sup> La Circolare 1/E/2020 ha chiarito che ciò che rileva *"non è il nomen iuris attribuito dalle parti ai contratti stipulati, ma l'effettivo ricorrere nei contratti comunque denominati del prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma"*. L'Amministrazione ha sostanzialmente ribadito un approccio sostanzialistico rinvenibile nella relazione illustrativa.

<sup>8</sup> Principalmente si tratta dei settori della logistica, dei servizi alle imprese, nonché dei settori alimentare e meccanica.

<sup>9</sup> Questo obbligo ricorre non solo quando il lavoratore è inquadrato come lavoratore dipendente ovvero in una delle categorie di soggetti che percepiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ma anche nel caso in cui lo stesso dovesse avere un formale inquadramento lavorativo differente (quale, ad esempio, un *"lavoratore autonomo"*), ma nei fatti dovesse prestare attività di lavoro dipendente presso il committente.

- **l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente** o ad esso riconducibili in qualunque forma.<sup>10</sup> L'occasionale utilizzo di beni strumentali riconducibili al committente ovvero 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 tale ambito l'Amministrazione Finanziaria non utilizza un criterio di "prevalenza", bensì di "occasionalità" dell'utilizzo dei beni del committente o di "indispensabilità" di tali beni strumentali per il compimento dell'opera o servizio affidato.

### La quantificazione del limite massimo

Per quanto concerne il limite quantitativo di **200.000 Euro annui**, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che lo stesso:

- deve essere verificato assumendo a riferimento l'anno solare (ovvero il periodo 1° gennaio – 31 dicembre);
- in presenza di contratti di durata annua o pluriennale che presentino un prezzo predeterminato, è necessario applicare un meccanismo di *pro-rata temporis* su base mensile<sup>11</sup>;

<sup>10</sup> L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che i beni strumentali sono costituiti ordinariamente dai macchinari e dalle attrezzature che permettono ai lavoratori di prestare i loro servizi, ma ciò non esclude che possano essere utilizzate anche altre categorie di beni strumentali. Inoltre la riconducibilità dei beni strumentali ai committenti può avvenire a qualunque titolo giuridico (proprietà, possesso, detenzione).

<sup>11</sup> Ovvero suddividendo il valore complessivo del contratto per il numero dei mesi della sua durata e moltiplicando per i mesi che sono ricompresi in ciascun anno solare. Per i contratti stipulati dopo il 15 del mese si farà riferimento al mese successivo. La Circolare 1/E/2020 fornisce il seguente esempio: contratto siglato il 16 febbraio 2020 con scadenza il 15 febbraio 2021 per un corrispettivo di euro 300.000, secondo il criterio pro-rata temporis euro 250.000 sono imputabili al 2020 ed euro 2021 sono imputabili al 2021 e gli obblighi previsti dall'art. 17-bis decorreranno dal 1° marzo 2020 e cesseranno il 15 febbraio 2021.

Per il computo di questa soglia è stipulato un nuovo necessario considerare tutti i contratti in essere durante l'anno, comprese eventuali modifiche e/o aggiunte. La Circolare 1/E/2020 fornisce i seguenti esempi:

- Contratto stipulato il 14 febbraio 2020 con scadenza 13 febbraio 2021 che prevede un prezzo di 100.000 euro al netto dell'IVA e il 16 giugno 2020 sia contratto con scadenza 15 giugno 2021 che prevede un prezzo di 200.000 euro al netto dell'IVA con scadenza al 15 giugno 2021 e prevede un prezzo aggiuntivo di 200.000 euro al netto di IVA. In base al meccanismo del pro-rata temporis: i. alla data del 14 febbraio 2020 sono imputabili euro 91.667 (euro 100.000\* 11/12) e all'anno 2021 sono imputabili i restanti euro 8.333; ii. alla data del 16 giugno 2020 all'anno 2020 ai 91.667 euro già imputati vanno sommati ulteriori euro 100.000 (euro 200.000 \* 6/12) e all'anno 2021 oltre ai 8.333 euro già imputati vanno sommati ulteriori euro 100.000 (euro 200.000 \* 6/12). In questo caso, non troverà applicazione l'articolo 17-bis, non essendo superata la soglia di 200.000 per l'intero 2020.
- Contratto stipulato il 1° luglio 2020 con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un prezzo di 600.000 euro al netto dell'IVA. In base al meccanismo del pro-rata temporis 120.000 euro sono imputabili al 2020, 240.000 Euro sono imputabili al 2021 e 240.000 Euro sono imputabili al 2022. Pertanto gli obblighi ex art. 17-bis decorrono dal 1° gennaio 2021 e cessano al termine del contratto.
- Contratto stipulato il 1° luglio 2020 con scadenza il 31 dicembre 2022 in cui è previsto un corrispettivo di 200.000 Euro al netto dell'IVA (pertanto vengono imputati 40.000 euro al 2020, 80.000 Euro al 2021 e 80.000 Euro al 2022). In data 1° luglio 2021 viene stipulato un nuovo ed ulteriore contratto (con il medesimo committente) con scadenza 31 dicembre 2022 in cui è previsto un corrispettivo di 400.000 Euro al netto dell'IVA. Applicando il meccanismo del pro-rata temporis i nuovi obblighi ex art. 17-bis decorrono dal 1° luglio 2021, anno in cui viene superata la soglia dei 200.000 Euro (nel 2021 agli 80.000 euro già allocati in virtù del primo contratto si aggiungono – sempre secondo il meccanismo del pro rata temporis - 133.333 Euro imputabili al secondo contratto stipulato). Alle medesime conclusioni si giunge se in luogo della stipula di un nuovo contratto si fosse proceduto – con i medesimi termini e corrispettivo – alla modifica del contratto stipulato nel 2020.

- è da intendersi riferito all'importo annuo delle opere e dei servizi – tramite appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati – che sono affidati alla singola impresa;
- nel caso di affidamento di più opere e servizi nei confronti della medesima impresa attraverso diversi contratti (aventi le caratteristiche sopra elencate), deve essere considerato con riferimento alla **somma dell'importo annuo dei singoli contratti**.

Ai fini della verifica del superamento della soglia dei **200.000 Euro lordi**:

- in presenza di contratti che non hanno un prezzo o una scadenza predeterminati (ad esempio, quelli che prevedono un tot per ogni pezzo lavorato), è necessario seguire un criterio di cassa, considerando i pagamenti effettuati dal committente all'affidatario nel corso dell'anno<sup>12</sup>;
- nell'ambito delle catene di soggetti (dove sono presenti committente, appaltatore e subappaltatore) deve essere verificato assumendo a riferimento unicamente il **rapporto tra l'originario committente** (anche se non rientrante nell'ambito di applicazione) **e affidatario** (ciò al fine di evitare eventuali possibili aggiramenti della soglia di **200.000 Euro** attraverso il frazionamento dell'affidamento di opere o servizi di ammontare superiore alla soglia in più sub-affidamenti di importi inferiori)<sup>13</sup>.

### I nuovi obblighi

Gli obblighi introdotti dalla norma in commento prevedono la ripartizione tra committente ed imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici degli adempimenti previsti in materia di versamento delle **ritenute Irpef** e delle **addizionali locali** maturate sulle retribuzioni erogate al **personale dipendente e assimilato che viene** direttamente impiegato nell'esecuzione dell'opera o del servizio.<sup>14</sup> Questa ripartizione si pone l'obiettivo di garantire il versamento di queste ritenute.

<sup>12</sup> 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 della soglia di 200.000 euro su base annua in termini di pagamenti effettuati dal committente all'affidatario. La Circolare 1/E fornisce il seguente esempio operativo: il Soggetto A (committente) stipula un contratto con il soggetto B (affidatario/appaltatore) il 1° marzo 2020 con scadenza il 28 febbraio 2022 senza un corrispettivo prestabilito. In tal caso sarà necessario verificare, lungo la durata del contratto, se i pagamenti che il committente esegue a favore del soggetto B superino la soglia di 200.000 Euro (al netto dell'IVA).

<sup>13</sup> La Circolare n. 1/E/2020 fornisce il seguente esempio: se la società A stipula un contratto con la società B, la quale stipula un subappalto con le società X, Y e Z di 150.000 ciascuna e con prevalente utilizzo della manodopera limitatamente alle società X e Y. In questo caso, sia la società A sia la società B sono "committenti" e ciascuna di esse deve verificare la sussistenza degli ulteriori presupposti, consistenti nel prevalente utilizzo della manodopera presso le sue sedi di attività e con l'utilizzo dei beni strumentali comunque ad essa riconducibili, limitatamente ai rapporti con le società X e Y. In particolare, la società A nei confronti di B, X e Y e la società B nei confronti di X e Y. Nel caso in cui, ad esempio, i predetti ulteriori presupposti di utilizzo della manodopera si dovessero verificare nei confronti della società A, le disposizioni contenute nell'articolo 17-bis troveranno applicazione nei confronti della società originaria committente A e delle società appaltatrice e subappaltatrici B, X e Y. Viceversa, nel caso in cui i predetti ulteriori presupposti si dovessero verificare nei confronti della società B, le disposizioni contenute nell'articolo 17-bis troveranno applicazione nei confronti della società appaltatrice B e delle società subappaltatrici X e Y, rimanendone perciò esclusa la società A.

<sup>14</sup> Articolo 17-bis, commi da 1 a 3, del Decreto.

In particolare, gli **obblighi previsti in capo all'impresa appaltatrice (o affidataria) e subappaltatrice** sono i seguenti:

- procedere con il versamento delle ritenute fiscali di lavoro dipendente<sup>15</sup> e assimilato impiegato nel compimento dell'opera e/o servizio mediante **distinte deleghe<sup>16</sup> per ciascun committente e senza possibilità di compensazione;**<sup>17</sup>
- fornire al committente, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento, **copia delle deleghe di pagamento** aventi per oggetto i versamenti di cui al punto precedente (di conseguenza, qualora il pagamento delle retribuzioni dovesse essere effettuato il mese successivo alla prestazione dell'opera, questo termine scadrà ordinariamente il secondo mese successivo a quello di riferimento della busta paga);<sup>18</sup>
- entro il medesimo termine, fornire al committente – con riferimento al mese precedente - un **elenco nominativo di tutti i lavoratori dipendenti (e assimilati)**<sup>19</sup> che sono impiegati direttamente nell'esecuzione dell'opera o del servizio con il **dettaglio:**
  - **delle ore lavorate** nonché **l'ammontare della retribuzione corrisposta<sup>20</sup>** al lavoratore riferibile all'opera o servizio affidato
  - **delle ritenute fiscali** applicate al lavoratore, con **separata indicazione delle ritenute relative alla prestazione dell'opera o servizio affidato dal committente<sup>21</sup>.**

<sup>15</sup> Il divieto di compensazione opera anche in relazione ai contributi previdenziali e assistenziali di fonte legale (sono esclusi dal predetto divieto i contributi versati alle casse sanitarie oppure a forme di previdenza complementare non previsti dalla Legge). Ai fini della quantificazione dei contributi previdenziali e assistenziali relativi ai lavoratori direttamente impiegati nella commessa l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che si dovranno utilizzare gli stessi criteri utilizzati con riferimento alle ritenute di lavoro dipendente (criterio delle ore di lavoro prestate).

<sup>16</sup> L'obbligo di eseguire i versamenti mediante distinte deleghe per ciascun committente non opera con riferimento ai contributi previdenziali ed assistenziali.

<sup>17</sup> Il divieto di compensazione non è applicabile per i crediti che sono eventualmente maturati dall'impresa in qualità di sostituto d'imposta e che possono essere compensati esclusivamente con Mod. F24 ai fini del versamento delle ritenute operate a carico dei percipienti (esempio: rimborsi erogati a seguito di assistenza fiscale). Nella Circolare 1/E è riportato l'elenco dei codici tributo che identificano i crediti che non soggiacciono al divieto di compensazione.

Si ricorda infine che le modalità compilative del Modello di delega sono state chiarite nella risoluzione Ag. Entrate n. 108 del 24 dicembre 2019.

<sup>18</sup> La copia delle deleghe di versamento sarà disponibile non solo nel cassetto fiscale della società che ha eseguito i versamenti ma anche nel cassetto fiscale del committente.

<sup>19</sup> I lavoratori dipendenti vanno identificati mediante codice fiscale.

<sup>20</sup> L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la retribuzione corrisposta è da intendersi come la retribuzione "imponibile ai fini fiscali come risultante dalla busta paga".

<sup>21</sup> La quota di retribuzione esposta in "busta paga" e le relative ritenute collegate alla prestazione resa nei confronti di ciascun committente sono determinate:

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

Nei confronti delle imprese subappaltatrici, l'obbligo di fornire la documentazione indicata ai punti precedenti sussiste anche nei confronti dell'impresa appaltatrice.<sup>22</sup>

Viceversa, il **committente**:

- ha l'onere di richiedere alle imprese appaltatrici e subappaltatrici **copia delle deleghe di versamento delle ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente e assimilato erogati ai lavoratori dipendenti e assimilati impiegati direttamente nella commessa;<sup>23</sup>
- è tenuto a verificare:
  - la correttezza delle ritenute applicate e dei versamenti eseguiti;
  - il fatto che la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera prestata dal lavoratore<sup>24</sup>;
  - il fatto che le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta (per esigenze di semplificazione, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto che le ritenute fiscali non saranno considerate manifestamente incongrue se superiori al 15% della retribuzione imponibile ai fini fiscali);
  - che le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna compensazione (ad eccezione dei crediti per cui non operano il divieto di compensazione);
- se al quinto giorno lavorativo successivo al termine del versamento delle ritenute<sup>25</sup> dovesse essere maturato da parte dell'impresa appaltatrice o affidataria il diritto a ricevere dei corrispettivi<sup>26</sup>, ma risulta che la documentazione prevista dall'articolo 17-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 241/1997 non sia stata fornita oppure che le imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici abbiano commesso violazioni circa i versamenti delle ritenute (sulla base della documentazione fornita da queste), **è obbligato a sospendere il pagamento dei corrispettivi, fintanto che non**

<sup>22</sup> Tuttavia, ove non siano integrati i presupposti oggettivi previsti dalla Legge, in tal caso non sussistono in capo all'impresa appaltatrice gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis del Decreto.

<sup>23</sup> La norma in tal caso non specifica espressamente il termine entro cui procedere alla comunicazione. Tuttavia è legittimo ritenere che tale termine sia implicitamente assorbito nel termine cui soggiacciono le imprese appaltatrici e subappaltatrici per la fornitura delle deleghe e degli altri documenti previsti dalla norma, ossia cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute.

<sup>24</sup> In buona sostanza il riscontro deve essere effettuato non solo su elementi cartolari (ovvero sulla verifica della corrispondenza tra F24 e la documentazione fornita), ma è necessario verificare la coerenza tra l'ammontare delle retribuzioni e gli elementi notori e pubblicamente disponibili (ad esempio i contenuti dei contratti collettivi), nonché l'effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente.

<sup>25</sup> Vedasi l'articolo 18 del D. Lgs. 241/1997, il quale fissa il termine per il versamento delle ritenute Irpef e delle addizionali locali entro il giorno 16 del mese di scadenza.

<sup>26</sup> Non rientrano in tale ambito i pagamenti effettuati a titolo di anticipi (e che sono tali al momento della constatazione della violazione da parte del committente)



**siano sanati tali inadempimenti.**<sup>27</sup> Nello specifico, la sospensione del pagamento dei corrispettivi maturati ha ad oggetto il minore degli importi tra:

- i) il 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio;
- ii) l'importo corrispondente all'ammontare delle ritenute non versate<sup>28</sup> (si precisa che l'impresa appaltatrice o affidataria è inibita dall'intraprendere qualsiasi azione esecutiva a soddisfacimento del credito il cui pagamento è stato sospeso, fintanto che non sono sanate le violazioni<sup>29</sup>);
- in capo al committente, laddove dovessero emergere le violazioni del punto precedente, sussiste l'ulteriore onere di procedere alla comunicazione (via PEC) delle violazioni constatate all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente (nei confronti del committente), entro 90 giorni dal verificarsi dell'omissione.<sup>30</sup>

Le comunicazioni tra il committente, le società appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici dovranno avvenire **via PEC**, così da garantirne la *data certa*.

### Le sanzioni in capo al committente

L'articolo 17-bis, comma 4, del D.Lgs. n. 241/1997 prevede **specifiche sanzioni** in capo al **committente** laddove quest'ultimo:

- non proceda a **richiedere la documentazione** relativa alle deleghe di versamento delle ritenute fiscali di lavoro dipendente e assimilato (relativamente ai lavoratori impiegati direttamente nella commessa);<sup>31</sup>
- non abbia effettuato le **dovute verifiche circa la correttezza dei versamenti di tali ritenute** (sulla base della documentazione fornita dalla società appaltatrici e subappaltatrici);
- non abbia **sospeso il pagamento dei corrispettivi**, così come stabilito dall'articolo 17-bis, comma 3, del D.Lgs. n. 241/1997 in caso di riscontro di omissioni e violazioni nel versamento delle ritenute;
- non abbia **comunicato all'ufficio territorialmente competente dell'Agenzia delle Entrate** l'omissione compiuta.

Ricorrendone i presupposti, le sanzioni applicabili in capo al committente per le omissioni sono pari alle sanzioni **irrogate** all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per le violazioni degli obblighi di corretta determinazione, esecuzione e versamento delle ritenute.

<sup>27</sup> Nel caso delle "Catene di soggetti" in cui le violazioni siano state compiute dai subappaltatori, la sospensione dei pagamenti da parte del committente originario coinvolgerà tanto gli appaltatori quanto i subappaltatori.

<sup>28</sup> Nel caso in cui non sia fornita la documentazione necessaria al committente per eseguire le verifiche (e quantificare le omissioni), questo sarà legittimato a trattenere il 20% del corrispettivo anche se superiore all'ammontare delle ritenute non correttamente eseguite e/o non versate.

<sup>29</sup> Articolo 17-bis, comma 3, D. Lgs. 241/1997.

<sup>30</sup> Articolo 17-bis, comma 3, D.Lgs. 241/1997.

<sup>31</sup> In ogni caso nei confronti del committente non potranno essere comminate sanzioni nel caso in cui le imprese appaltatrici e subappaltatrici dovessero avere correttamente determinato e versato le ritenute oggetto di controllo da parte del committente.

**In ogni caso, il versamento delle sanzioni non può essere effettuato attraverso la compensazione di crediti fiscali.**

La citata sanzione a carico del committente:

- rientra tra quelle amministrative non tributarie, in quanto non strettamente correlata alla violazione di norme che disciplinano il rapporto fiscale (pertanto, in questo caso, non possono quindi trovare applicazione le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 472/1997, tra cui la possibilità di regolarizzazione mediante ravvedimento operoso);
- comporta la necessità del committente di 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) che non sono state correttamente determinate, eseguite e versate ai sensi degli articoli 13 e 14 del D.Lgs. n. 471/1997<sup>32</sup>;
- non è applicabile nel caso in cui l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice dovesse avere sanato le violazioni commesse mediante ravvedimento operoso (ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997) prima della contestazione da parte degli organi preposti al controllo.

Nel caso in cui nei primi mesi di applicazione della norma (e, in ogni caso, non oltre il 30 aprile 2020), l'appaltatore dovesse avere correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali, senza utilizzare per ciascun committente distinte deleghe, al committente non sarà contestata la violazione, a condizione che, entro questo termine (ovvero il 30 aprile 2020) al committente venga fornita la documentazione richiesta.

**II "DURC"  
fiscale**

L'articolo 17-bis, comma 5, del D.Lgs. n. 241/1997 introduce l'**esenzione dagli obblighi (e dalle sanzioni applicabili al committente)** previsti dal Decreto qualora l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice produca al committente un'**apposita certificazione** che attesti la sussistenza nell'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del versamento delle ritenute dei seguenti requisiti:

- risultino in attività da almeno 3 anni;
- abbiano correttamente ottemperato agli obblighi dichiarativi;
- abbiano eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni presentate nell'ultimo triennio.<sup>33</sup> Se nel triennio di riferimento fossero scaduti i termini di presentazione di due sole dichiarazioni, il riscontro sarà

<sup>32</sup> Stante la natura sanzionatoria della disposizione in esame, dall'ambito di applicazione della stessa sono escluse tutte le altre violazioni tributarie imputabili all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice e non sono espressamente menzionate (ad esempio la violazione degli obblighi dichiarativi in qualità di sostituto d'imposta).

<sup>33</sup> Non si considerano i versamenti eseguiti per il pagamento di debiti iscritti a ruolo.

effettuato solo su due dichiarazioni (es. è il caso di un'impresa costituita al 1° gennaio 2017);<sup>34</sup>

- non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad euro 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione;<sup>35</sup>

Nel caso in cui il committente dovesse essere una pubblica amministrazione, la sussistenza dei sopra citati requisiti potrà essere oggetto di autocertificazione.

La **certificazione** attestante i requisiti l'esenzione dagli obblighi previsti dall'articolo 17-bis è messa a disposizione dei contribuenti dall'Agenzia delle Entrate ed **ha validità di 4 mesi dalla data di rilascio**.

Con il **provvedimento 54730 del 6 febbraio 2020**, l'Agenzia delle Entrate ha approvato lo schema del certificato necessario per attestare il possesso dei requisiti necessari per poter disapplicare la disciplina in materia di versamento delle ritenute negli appalti.

In particolare il certificato:

- sarà disponibile a partire dal **terzo giorno lavorativo di ogni mese**;
- avrà una validità di **quattro mesi dalla data del rilascio**;
- potrà essere ritirato presso un qualunque ufficio territoriale della Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale dell'impresa, salvo diverso atto organizzativo adottato dal Direttore provinciale.<sup>36</sup>

Nello specifico, il certificato che attesta i requisiti sopra citati è contenuto nell'allegato A del provvedimento dell'Agenzia.

La sussistenza dei requisiti sarà verificata dall'Amministrazione finanziaria sulla base delle risultanze del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria e dei dati

<sup>34</sup> Per verificare il soddisfacimento di questo requisito è necessario considerare:

- al numeratore: i complessivi versamenti effettuati tramite modello F24 per tributi, contributi e premi assicurativi INAIL, al lordo dei crediti compensati, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio (a tal fine, non sono considerati i pagamenti dei debiti iscritti a ruolo). Per i soggetti che aderiscono al consolidato fiscale occorre considerare anche l'"imposta teorica";
- al denominatore: i ricavi o compensi complessivi risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio.

<sup>35</sup> Queste disposizioni non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza. Ai fini della verifica del superamento del limite di 50.000 euro assumono rilevanza i debiti riferiti a imposte, ritenute e contributi previdenziali, ma sono esclusi gli interessi, le sanzioni e gli oneri diversi.

La sussistenza di questo requisito deve essere verificata con riferimento all'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta.

<sup>36</sup> Competente all'emissione del certificato per i grandi contribuenti sarà la Direzione regionale, che già provvede al rilascio di altre certificazioni quali la certificazione dei carichi pendenti, dell'esistenza di contestazioni in caso di cessione d'azienda, o quella relativa all'iscrizione all'Anagrafe tributaria al fine di poter fruire delle agevolazioni previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

trasmessi dagli Agenti della riscossione, secondo i criteri definiti nell'allegato B al provvedimento.

Nel caso in cui l'impresa non dovesse possedere tutti i requisiti richiesti dall'articolo 17-bis, comma 5, per poter disapplicare la nuova norma, l'Agenzia rilascerà un documento in cui verrà indicato il requisito o i requisiti mancanti, che, quindi, hanno impedito il rilascio di un certificato con esito positivo.

L'impresa o un suo delegato potrà segnalare all'ufficio che ha emesso il certificato eventuali ulteriori dati che ritiene non considerati.

L'Ufficio verificherà questi dati e, laddove fosse necessario, potrà chiedere conferma delle informazioni relative ai carichi affidati agli agenti della riscossione, i quali forniranno riscontro secondo tempi e modalità definiti d'intesa. Qualora dovessero sussistere i relativi presupposti, l'ufficio potrà procedere all'emissione di un nuovo certificato.

### Il divieto di compensazione

L'articolo 17-bis, comma 8, introduce uno specifico **divieto di compensazione** in capo alle imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici prive del cd. "Durc fiscale" relativamente al versamento dei **contributi previdenziali e assistenziali nonché premi assicurativi obbligatori**, maturati in capo ai **lavoratori dipendenti e assimilati impiegati direttamente negli appalti d'opera e servizi** (aventi le caratteristiche di cui al comma 1 della medesima disposizione). **La preclusione opera per tutta la durata del contratto.**

### La decorrenza

**Le disposizioni introdotte dall'articolo 4 del Decreto sono applicabili ai contratti sottoscritti dal 1° gennaio 2020.** Nello specifico, a livello operativo, le novità sono applicabili alle **ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020 (in cui versamenti sono eseguiti nel mese di febbraio 2020)**, anche relativamente ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente **al 1° gennaio 2020**.<sup>37</sup>

Pertanto, restano escluse le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e assimilati operate sulle retribuzioni maturate fino al **31/12/2019**, anche se corrisposte dopo il **1° gennaio 2020**.

### Le novità in ambito IVA

È stata introdotta anche una nuova disposizione nell'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972 in relazione ai contratti di appalto, subappalto e affidamento.

Più precisamente è stata inserita la **lettera a-quinquies al comma 6**, la quale sostanzialmente introduce il **regime di assolvimento dell'imposta mediante il cd. "Reverse charge"** *"alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da a) ad a-quater), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque 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"*. La disposizione del precedente periodo non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di pubbliche

<sup>37</sup> Risoluzione ministeriale n. 109 del 23 dicembre 2019. In senso analogo si veda anche la risposta fornita in occasione dell'evento Telefisco 2020 organizzato da "Il Sole 24 ore".

amministrazioni e altri enti e società di cui all'articolo 17-ter e alle agenzie per il lavoro disciplinate dal capo I del titolo II del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276.

Tuttavia, a mente del comma 4 dell'articolo 4 del Decreto, l'**efficacia** di questa disposizione *“è **subordinata 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**”*.

Ad oggi, pertanto, la disposizione introdotta nel corpo normativo del D.P.R. n. 633/1972 non esplica effetti e le modalità di assolvimento dell'imposta dei contratti interessati sono quelle ordinarie (comma 1 dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972).