

Roma, 14 febbraio 2020

Circolare n. 29/2020

Oggetto: Lavoro – Tributi – Appalti – Circolare Agenzia delle Entrate n.1/E del 12.2.2020.

Come era stato preannunciato, l’Agenzia delle Entrate ha illustrato dettagliatamente le nuove disposizioni introdotte col Decreto Fiscale di fine anno sugli appalti di importo superiore a 200 mila euro annui che siano caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi del committente e siano svolti con l’utilizzo di beni strumentali di quest’ultimo.

L’Agenzia conferma che a prescindere dal *nomen iuris* attribuito dalle parti ad un contratto, quando sussistono le suddette caratteristiche vanno applicate le nuove regole.

Come è noto, i committenti che affidano contratti aventi le suddette caratteristiche a imprese certificate dall’Agenzia delle Entrate che possono attestare determinati requisiti (svolgimento dell’attività da almeno tre anni, regolarità con gli obblighi dichiarativi, congruità dei relativi versamenti, mancanza di debiti fiscali insoluti), non sono soggetti ai nuovi obblighi di controllo e alle relative sanzioni introdotte dal DL Fiscale.

Viceversa, affidandosi a imprese che non hanno i requisiti richiesti dalla normativa si devono espletare una serie di controlli che l’Agenzia delle Entrate, con la circolare in esame, ha interpretato estensivamente.

In particolare l’Agenzia ha ritenuto che il committente debba assolvere all’obbligo di riscontro dell’ammontare delle ritenute fiscali dei lavoratori impiegati nell’appalto, trattenute e versate dall’impresa appaltatrice, verificando che *"la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all’opera prestata dal lavoratore"*; inoltre, *"ancorché il riscontro dovrà basarsi su elementi cartolari (ad esempio, sulla verifica della corrispondenza tra le deleghe di versamento e la documentazione fornita), lo stesso dovrà essere accompagnato da una valutazione finalizzata a verificare, tra l’altro, la coerenza tra l’ammontare delle retribuzioni e gli elementi pubblicamente disponibili (come nel caso di contratti collettivi), l’effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente"*.

Data la complessità del nuovo impianto, l’Agenzia ha concesso che nei primi mesi di applicazione delle nuove norme – in ogni caso non oltre il 30 aprile prossimo – i committenti non siano passibili di sanzioni qualora non abbiano svolto i prescritti adempimenti, purché peraltro le imprese appaltatrici abbiano correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali.

Confetra, al fine di fornire un quadro del nuovo regime, organizza il 10 marzo prossimo un Seminario (<https://www.confetra.com/evidenza/seminario-su-appalti-e-responsabilita-del-committente/>).

Daniela Dringoli
Codirettore

Per riferimenti confronta circ. conf.le n.[25/2020](#)
Allegato uno
D/d

© CONFETRA – La riproduzione totale o parziale è consentita esclusivamente alle organizzazioni aderenti alla Confetra.

CIRCOLARE N. 1 /E



Roma, 12 febbraio 2020

***OGGETTO: Articolo 4 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito,
con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 - primi
chiarimenti***

INDICE

PREMESSA	3
1 FINALITÀ PERSEGUITA DALL'INTERVENTO NORMATIVO.....	6
2 AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE.....	7
2.1 SOGGETTI INCLUSI	7
2.2 SOGGETTI ESCLUSI.....	8
2.3 CATENE DI SOGGETTI.....	9
3 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE.....	12
3.1 CAUSE DI ESONERO DI CUI AL COMMA 5 DELL'ARTICOLO 17-BIS	12
3.2 PRESUPPOSTI DI APPLICABILITÀ DEL COMMA 1 DELL'ARTICOLO 17-BIS ...	14
3.2.1 <i>L'affidamento a un'impresa del compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000.....</i>	<i>15</i>
3.2.2 <i>L'affidamento del compimento delle opere o servizi tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati.....</i>	<i>20</i>
3.2.3 <i>Il prevalente utilizzo di manodopera</i>	<i>21</i>
3.2.4 <i>Presso le sedi di attività del committente</i>	<i>22</i>
3.2.5 <i>Con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.....</i>	<i>23</i>
4 OBBLIGHI	24
4.1 DIVIETO DI COMPENSAZIONE	24
4.2 INVIO DATI DA PARTE DEGLI AFFIDATARI E CONTROLLI DA PARTE DEL COMMITTENTE.....	27
4.3 SOSPENSIONE DEI PAGAMENTI DA PARTE DEL COMMITTENTE.....	31
5 PROFILI SANZIONATORI.....	33

Premessa

Con il “decreto fiscale 2019”¹ è stato introdotto² l’articolo 17-*bis* nell’ambito del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (di seguito “articolo 17-*bis*”), il quale contiene un’articolata disciplina volta a contrastare l’omesso o insufficiente versamento, anche mediante l’indebita compensazione, di ritenute fiscali³, nonché l’utilizzo della compensazione per il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori.

In particolare, l’articolo 17-*bis* reca una serie di misure in materia di contrasto all’omesso o insufficiente versamento, anche mediante l’indebita compensazione, delle ritenute fiscali, prevedendo nuovi adempimenti, a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che abbiano rapporti negoziali comunque denominati.

Il comma 1 del predetto articolo impone ai soggetti che rivestono la qualifica di sostituti d’imposta sui redditi di lavoro dipendente e assimilati⁴, residenti ai fini delle imposte sui redditi nel territorio dello Stato⁵, che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un’impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l’utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest’ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, di richiedere all’impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle,

¹ Decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

² Attraverso il comma 1 dell’articolo 4 del decreto fiscale 2019 (d’ora in poi, articolo 4).

³ In particolare, di quelle di cui agli articoli 23 e 24 del 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.

⁴ Nella specie i soggetti di cui all’articolo 23, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973.

⁵ 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 (d’ora in poi, TUIR).

copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute⁶, trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Il successivo comma 2 prevede che, al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di cui all'articolo 18, comma 1, del decreto legislativo n. 241 del 1997, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice copia delle deleghe di pagamento di cui al comma 1 e un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato, l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione e il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Tali obblighi, come previsto dai commi 5 e 6 dell'articolo 17-*bis*, non trovano applicazione se le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici consegnano al committente la certificazione, messa a disposizione dall'Agenzia delle entrate, che attesta la sussistenza dei requisiti indicati alle lettere *a)* e *b)* del comma 5 del suddetto articolo.

Il comma 2 dell'articolo 4 prevede che le disposizioni del comma 1 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Con la risoluzione n. 108 del 23 dicembre 2019, è stato chiarito che la previsione normativa trova applicazione anche con riguardo ai contratti di

⁶ Quelle di cui agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973, 50, comma 4, del d. lgs. n. 446 del 1997 e 1, comma 5, del d. lgs. n. 360 del 1998.

appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020.

Rientrano pertanto nel campo di applicazione dell'articolo 17-*bis* le ritenute operate sugli emolumenti di competenza gennaio 2020 (i cui versamenti sono eseguiti nel mese di febbraio 2020); viceversa, le ritenute sugli emolumenti dell'anno 2019 corrisposti a gennaio 2020 (c.d. "cassa allargata") non rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 17-*bis*.

Il comma 3 dell'articolo 4 ha aggiunto la lettera a-*quinquies*) al sesto comma dell'articolo 17 del decreto della Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ai sensi della quale il meccanismo dell'inversione contabile si applica *«alle prestazioni di servizi, diversi 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 di cui al precedente periodo non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società di cui all'articolo 11-ter e alle agenzie per il lavoro disciplinate dal Capo I del Titolo II del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276»*.

Tuttavia, il predetto comma 3 non è allo stato efficace in quanto – come chiarito dal successivo comma 4 dell'articolo 4 – l'efficacia del predetto comma 3 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.

1 Finalità perseguita dall'intervento normativo

La relazione illustrativa al comma 3 dell'articolo 4 ha descritto il fenomeno che si intende contrastare, consistente nell'omesso versamento dell'IVA e nell'utilizzo di crediti falsi, soprattutto IVA, per il pagamento (con il meccanismo della compensazione regolato dall'articolo 17 del d. lgs. n. 241 del 1997) delle ritenute fiscali e dei contributi previdenziali o assistenziali sui redditi da lavoro dipendente.

All'interno del predetto fenomeno – prosegue la relazione illustrativa – sono stati individuati 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) – continua la relazione illustrativa – omette sistematicamente i versamenti IVA (o determina l'azzeramento del debito IVA a seguito di utilizzo di fatture false), 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.

Attraverso le forme di evasione sopra descritte – conclude la relazione illustrativa – gli appaltatori ottengono risparmi fiscali per mezzo dei quali riescono a offrire i propri servizi a prezzi competitivi, violando la libera

concorrenza. Il committente ottiene un ulteriore vantaggio consistente nella flessibilità nell'utilizzo delle risorse umane e in minori costi del lavoro sostenuti.

In conclusione, il fenomeno che la disposizione normativa intende contrastare consiste nell'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle ritenute fiscali sui percettori di redditi di lavoro dipendente e assimilati.

2 Ambito soggettivo di applicazione

Il comma 1 dell'articolo 17-*bis* si applica ai soggetti residenti ai fini delle imposte sui redditi nel territorio dello Stato⁷.

Il comma 1 prevede, inoltre, che la manodopera operi utilizzando i beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

2.1 Soggetti inclusi

Il comma 1 dell'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973 espressamente richiamato dal comma 1 dell'articolo 17-*bis* individua i seguenti soggetti:

- enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, del TUIR;
- società e associazioni indicate nell'articolo 5 del TUIR;
- persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR o imprese agricole;
- persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- curatore fallimentare e commissario liquidatore;
- condominio.

⁷ Soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, residenti ai fini delle imposte sui redditi nello Stato, ai sensi degli articoli 2, comma 2, 5, comma 3, lettera *d*), e 73, comma 3, del TUIR.

Alla luce del combinato disposto di cui al comma 1 dell'articolo 17-*bis* e al comma 1 dell'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, l'articolo 17-*bis* si applica ai seguenti soggetti:

- enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, del TUIR residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- società e associazioni indicate nell'articolo 5 del TUIR residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR o imprese agricole;
- persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che esercitano arti e professioni;
- curatore fallimentare e commissario liquidatore residenti nel territorio dello Stato.

Sul condominio si rinvia al successivo paragrafo 2.2.

2.2 *Soggetti esclusi*

Come espressamente chiarito dal comma 1 dell'articolo 17-*bis*, i soggetti devono essere residenti ai fini delle imposte sui redditi nello Stato.

Sono perciò in primo luogo esclusi dall'ambito di applicazione della disposizione normativa in esame i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia e quelli che si presumono residenti ai sensi dell'articolo 73, comma 5-*bis*, del TUIR, in quanto – come chiarito dalla relazione illustrativa – non forniscono maggiore tutela degli interessi erariali nell'assolvimento degli obblighi previsti dall'articolo 17-*bis*.

Sono da ricomprendersi tra i soggetti non residenti esclusi dall'ambito di applicazione del comma 1 in esame anche 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 ai sensi degli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Sono poi esclusi dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-*bis* i soggetti residenti che non esercitano attività d'impresa o non esercitano imprese agricole o non esercitano arti o professioni, perché non rientrano tra i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973. Si pensi alle persone fisiche e alle società semplici che non esercitano attività d'impresa o agricola o arti o professioni.

Anche i condomini sono da escludersi dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-*bis* perché, pur rientrando tra i soggetti di cui al comma 1 dell'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, richiamato dal comma 1 dell'articolo 17-*bis*, non detengono in qualunque forma beni strumentali, in quanto non possono esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o attività professionale.

Per le medesime ragioni sono da escludersi dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-*bis* gli enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, trust ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

2.3 *Catene di soggetti*

Sia sulla base della *ratio legis* sopra menzionata, sia in virtù del tenore letterale del comma 1 dell'articolo 17-*bis*, che fa riferimento ai soggetti che affidano il compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, che presentano i presupposti di applicabilità che saranno esaminati nel paragrafo 3, tutti i predetti "soggetti" possono rivestire la qualifica di committente.

Infatti, il soggetto che affida il compimento di una o più opere o di uno o più servizi, tramite contratto di subappalto o tramite affidamento a soggetti

consorziate, non può che essere l'appaltatore o il consorzio, che sono quindi da ritenersi "committenti" nel senso fatto proprio dal comma 1 in esame.

Di conseguenza, allorché il citato comma 1 fa espresso riferimento ai "committenti" presso le cui sedi di attività è utilizzata la manodopera, gli stessi potranno essere indifferentemente gli originari committenti, gli appaltatori, i subappaltatori, i consorzi, i consorziate e le altre tipologie di soggetti che stipulano gli altri rapporti negoziali.

Nell'ambito dei rapporti a catena (ad esempio, committente, appaltatore, subappaltatore), ciascun soggetto della catena che dovesse rivestire il ruolo di "committente" (tipicamente il committente nei confronti dell'appaltatore e del subappaltatore e l'appaltatore nei confronti del subappaltatore) rientrerà nell'ambito di applicazione del comma 1 in esame, in presenza dei presupposti di applicabilità che saranno esaminati nel paragrafo 3.

Tuttavia, al fine di evitare aggiramenti della soglia dei 200.000 euro (uno dei presupposti di applicabilità previsti dal comma 1 dell'articolo 17-*bis* e meglio specificato del successivo paragrafo 3), mediante il frazionamento dell'affidamento di opere o servizi di ammontare superiore alla soglia in più sub-affidamenti di importi inferiori, la soglia di 200.000 euro sarà verificata unicamente nel rapporto tra originario committente, anche se non rientrante nell'ambito di applicazione del comma 1 in esame, e affidatario.

Qualora nel rapporto tra originario committente e affidatario si verifichi il predetto presupposto, gli altri presupposti di applicabilità riguardanti il prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi del committente e con l'utilizzo dei beni strumentali ad esso riconducibili saranno verificati da ciascun committente (committente originario, appaltatore, consorzio ecc.).

Esempio n. 1

Si pensi al caso in cui la società A stipuli un contratto di appalto di 450.000 euro 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.

Da ultimo, qualora l’originario committente A dovesse rientrare tra i soggetti esclusi (ad esempio, condominio), gli ulteriori presupposti consistenti nel prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi di attività del committente e nell’utilizzo dei beni strumentali comunque ad esso riconducibili vanno verificati esclusivamente nei confronti della società appaltatrice B.

3 Ambito oggettivo di applicazione

L'ambito oggettivo di applicazione è contenuto nei commi 1 e 5 dell'articolo 17-*bis*: il comma 1 individua i presupposti di applicazione e il comma 5 individua le cause di esonero al ricorrere delle quali, anche qualora si dovesse rientrare nell'ambito di applicazione del comma 1, l'articolo 17-*bis* non si applicherebbe comunque.

3.1 Cause di esonero di cui al comma 5 dell'articolo 17-bis

Il comma 5 dell'articolo 17-*bis* esclude l'applicazione dell'intero articolo 17-*bis* qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici di cui al comma 1 comunichino al committente, allegando la certificazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, la sussistenza dei seguenti requisiti nell'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del pagamento delle ritenute:

- a) risultino in attività da almeno tre anni. Il requisito di anzianità minima in esame discende dal fatto che i fenomeni che l'articolo 17-*bis* intende contrastare si caratterizzano per la presenza di soggetti che hanno una vita breve (proprio a causa dei comportamenti illeciti che pongono in essere) e tendono ad estinguersi appena sono sottoposti a controllo, per ricostituirsi sotto una nuova veste giuridica;
- b) siano in regola con gli obblighi dichiarativi;
- c) 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 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime.

In relazione al tenore letterale della disposizione normativa, per verificare tale requisito si farà riferimento:

- al numeratore ai 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, si precisa che non sono considerati i pagamenti dei debiti iscritti a ruolo.

Per i soggetti aderenti al consolidato fiscale di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR, 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.

Si precisa altresì che nell'ultimo triennio potrebbero essere scaduti i termini per la presentazione di due sole dichiarazioni. Si pensi, ad esempio, a un'impresa costituita il 1° gennaio 2017 e che a febbraio 2020 risulta avere più di tre anni di vita, ma risulta aver presentato le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta 2017 e 2018. In tale ipotesi il riscontro sarà effettuato su due dichiarazioni;

- al denominatore ai ricavi o compensi complessivi risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio.
- d) 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 50.000,00, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Le predette disposizioni non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

Le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici di cui al comma 1 devono effettuare la predetta comunicazione al committente, allegando la relativa certificazione, riferita all'ultimo giorno del mese precedente a quello della

scadenza prevista per il versamento di cui all'articolo 18, comma 1, del d. lgs. n. 241 del 1997.

Il comma 6 dell'articolo 17-*bis* prevede che la certificazione è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle entrate e ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio.

La predetta certificazione è messa a disposizione dell'impresa o di un suo delegato, a partire dal terzo giorno lavorativo di ogni mese, da parte di un qualunque ufficio territoriale della Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate competente in base al domicilio fiscale dell'impresa. Per i soggetti grandi contribuenti il certificato è messo a disposizione presso le Direzioni regionali, competenti ai sensi dell'articolo 27 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185.

Il certificato ha una durata di quattro mesi dalla data del rilascio, superati i quali le predette imprese devono acquisire un nuovo certificato.

Nel caso in cui il committente sia una pubblica amministrazione trovano applicazione le disposizioni previste dal decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 e, pertanto, la sussistenza dei requisiti dovrà essere oggetto di autocertificazione.

Si rinvia al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. 54730 del 6 febbraio 2020.

3.2 *Presupposti di applicabilità del comma 1 dell'articolo 17-bis*

Il comma 1 dell'articolo 17-*bis* prevede i seguenti presupposti al ricorrere dei quali si applica l'intera disciplina di cui al medesimo articolo, fatto salvo il ricorrere delle cause di esonero previste dal comma 5:

- a) l'affidamento a un'impresa del compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000;
- b) l'affidamento di cui al punto *sub a)* deve avvenire tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;
- c) i contratti di cui al punto *sub b)* devono essere caratterizzati da:

- c1) prevalente utilizzo di manodopera;
- c2) prestazione svolta presso le sedi di attività del committente;
- c3) utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

3.2.1 L'affidamento a un'impresa del compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000

La prima condizione è che vi sia un affidamento a un'impresa del «*compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000*».

Tale previsione persegue la finalità di circoscrivere l'ambito di applicazione della disposizione normativa in esame alle ipotesi di contrasto dei comportamenti illeciti più rilevanti in termini di impatto sul gettito.

In ogni caso, rimangono ferme le ordinarie modalità di contrasto dei predetti fenomeni.

L'affidamento riguarda «*il compimento di una o più opere o di uno o più servizi*»; rientreranno nell'ambito di applicazione della disposizione normativa in esame anche gli affidamenti misti di opere e servizi.

L'affidamento deve essere poi riferito «*a un'impresa*». In presenza di affidamenti a più imprese, l'applicazione del comma 1 dell'articolo 17-*bis* sarà valutata per ciascuna di esse.

Nel caso di imprese associate in un'associazione temporanea di imprese, l'ATI sarà da intendersi unitariamente ai sensi della disposizione normativa in esame.

Il riferimento all'«*impresa*» porta a escludere dai soggetti affidatari gli esercenti arti o professioni. Di conseguenza, i contratti d'opera di cui all'articolo 2222 del codice civile stipulati con esercenti arti e professioni non ricadono nell'ambito oggettivo di applicazione della disposizione normativa in esame. Viceversa, potranno ricadervi, in presenza dei presupposti di applicabilità del

comma 1 dell'articolo 17-*bis*, i contratti d'opera stipulati con 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.

Il compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi deve essere «*di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000*» per ciascuna impresa.

Per esigenze di semplificazione e per conferire elementi di certezza, l'arco temporale va riferito all'anno solare (1° gennaio-31 dicembre).

Sempre per esigenze di semplificazione, si farà riferimento ai mesi e non ai giorni; in presenza di contratti o modifiche contrattuali stipulati dopo il giorno 15 del mese si farà riferimento al mese successivo sia per il calcolo dei mesi sia per la decorrenza degli obblighi.

Ai fini del computo della predetta soglia, si farà riferimento 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.

In presenza di contratti di durata annuale o pluriennale che presentino un prezzo predeterminato, il calcolo della soglia su base annua di 200.000 euro avverrà secondo un meccanismo di *pro-rata temporis*.

Si considerino i seguenti esempi con riferimento ai contratti di durata annuale.

Esempio n. 2

Si pensi al caso in cui il committente **A** stipuli un contratto di durata annuale con l'impresa **B** il 16 febbraio 2020 con scadenza 15 febbraio 2021 che prevede un prezzo di 300.000 euro al netto dell'IVA. In base al meccanismo del *pro-rata temporis*, all'anno 2020 sono imputabili euro 250.000 ($300.000 * 10/12$) e all'anno 2021 sono imputabili i restanti 50.000 euro; gli obblighi previsti dall'articolo 17-*bis* decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1° marzo 2020 e cesseranno il 15 febbraio 2021.

Esempio n. 3

Si consideri il differente caso in cui il 14 febbraio 2020 sia stipulato un contratto con scadenza 13 febbraio 2021 che prevede un prezzo di 100.000 euro al netto dell'IVA e il 16 giugno 2020 sia stipulato un nuovo contratto con scadenza 15 giugno 2021 che prevede un prezzo di 200.000 euro al netto dell'IVA (o sia concordata una modifica contrattuale che proroga la scadenza al 15 giugno 2021 e prevede un prezzo aggiuntivo di 200.000 euro al netto dell'IVA).

In base al meccanismo del *pro-rata temporis*:

- alla data del 14 febbraio 2020 all'anno 2020 sono imputabili euro 91.667 (euro $100.000 * 11/12$) e all'anno 2021 sono imputabili i restanti euro 8.333;
- 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 euro né alla data del 14 febbraio 2020 né alla data del 16 giugno 2020.

Si considerino i seguenti esempi con riferimento ai contratti di durata pluriennale.

Esempio n. 4

Si pensi al caso in cui il committente **A** stipuli un contratto con l'impresa **B** il 1° luglio 2020 con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un prezzo complessivo di 600.000 euro al netto dell'IVA. In base al meccanismo del *pro-rata temporis*, la soglia di 200.000 euro su base annua è superata a decorrere dal 1° gennaio 2021 (120.000 euro sono imputabili all'anno 2020, 240.000 euro sono imputabili all'anno 2021 e 240.000 euro sono imputabili all'anno 2022); gli obblighi previsti dall'articolo 17-*bis* decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1° gennaio 2021 e cesseranno il 31 dicembre 2022.

Esempio n. 5

Si consideri il differente caso in cui il 1° luglio 2020 sia stipulato un contratto con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un prezzo di 200.000 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 200.000 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.

Da ultimo, in presenza di contratti che non abbiano un prezzo o una scadenza predeterminati (ad esempio, contratti-quadro), si seguirà un criterio di cassa. 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 di pagamenti effettuati dal committente all'affidatario e cesseranno alla scadenza dei contratti.

Esempio n. 6

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.

3.2.2 *L'affidamento del compimento delle opere o servizi tramite 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.

Sia in relazione al contenuto letterale della disposizione normativa che fa riferimento ai «*rapporti negoziali comunque denominati*» sia alla *ratio legis* volta, come si è detto, alla deterrenza dei comportamenti consistenti nella violazione delle disposizioni tributarie in materia di IVA e di ritenute fiscali nei confronti dei lavoratori dipendenti, ciò che assume esclusiva rilevanza ai fini dell'applicabilità del comma 1 dell'articolo 17-*bis* 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.

Perciò, a mero titolo di esempio, potrà rientrare nel predetto ambito di applicazione il contratto di cessione dei beni con posa in opera, qualora ricorrano tutti i presupposti di applicabilità previsti dal comma 1 dell'articolo 17-*bis*.

L'evidenziata *ratio legis* e l'espressa esclusione dall'ambito di applicazione del comma 3 dell'articolo 4 dei contratti di somministrazione di lavoro, cui è ora allineato il comma 1, comportano che non rientrino nel campo di applicazione della disciplina in esame i contratti di somministrazione lavoro stipulati ai sensi dell'articolo 30 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, i quali si caratterizzano per la circostanza che l'agenzia di somministrazione autorizzata «*mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore*».

Per le medesime ragioni, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-*bis* le altre tipologie di contratti aventi ad oggetto la fornitura di

manodopera posta in essere da soggetti espressamente autorizzati in base a leggi speciali (es. lavoratori temporanei portuali di cui alla legge n. 84 del 1994).

Viceversa, rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-*bis* tutte le ipotesi di somministrazione illecita di lavoro, la quale si verificherà al ricorrere dei presupposti di applicabilità del comma 1 dell'articolo 17-*bis* e a prescindere dalla specifica tipologia contrattuale prescelta dalle parti.

Tra le predette ipotesi rientreranno anche i contratti tipici di somministrazione di lavoro, come quelli sopra menzionati, allorché i predetti contratti siano effettuati in violazione sostanziale della normativa settoriale di riferimento e fermi in ogni caso restando i presupposti di applicabilità del menzionato articolo 17-*bis*.

3.2.3 *Il prevalente utilizzo di manodopera*

I contratti con «*prevalente utilizzo di manodopera*» nell'ambito della disposizione normativa in esame sono quelli *labour intensive* che – come ricorda la relazione illustrativa – riguardano maggiormente i settori della logistica, dei servizi alle imprese, nonché nei settori alimentare e meccanica, settori in cui sono stati evidenziati maggiormente i comportamenti che la disposizione normativa in esame intende contrastare.

Il prevalente utilizzo della manodopera, al pari degli ulteriori requisiti dell'impiego presso le sedi del committente e di beni strumentali ad esso riconducibili, va riferito a tutte le tipologie di contratti menzionati dal comma 1 dell'articolo 17-*bis*: appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati, rapporti negoziali comunque denominati.

Con riferimento al concetto della “prevalenza”, il problema interpretativo si pone in relazione ai contratti misti di affidamento del compimento di opere e servizi o ai contratti di affidamento di opere, dal momento che nel caso di affidamento del compimento di servizi (tipicamente nell'ambito dei contratti di appalto di servizi e similari) l'utilizzo della manodopera è esclusivo o quasi.

Al fine di determinare la prevalenza, occorrerà fare riferimento al numeratore alla retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato, stante l'espresso richiamo contenuto nel comma 1 dell'articolo 17-*bis* agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973, e al denominatore al prezzo complessivo dell'opera (o dell'opera e del servizio nel caso di contratti misti).

La prevalenza si intenderà superata quando il rapporto tra numeratore e denominatore è superiore al 50%.

Per "manodopera" si deve intendere tutta la manodopera per cui vige l'obbligo di applicazione e versamento delle ritenute fiscali di cui al comma 1 dell'articolo 17-*bis*, obbligo che ricorrerà non solo quando il lavoratore è inquadrato come lavoratore dipendente o in una delle categorie di soggetti che percepiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ma anche nel caso in cui il lavoratore abbia un formale inquadramento lavorativo differente (ad esempio, di lavoro autonomo), ma nei fatti presti attività di lavoro dipendente presso il committente.

Il concetto di "manodopera" ricomprende tutte le tipologie di lavoro: manuale e intellettuale.

3.2.4 Presso le sedi di attività del committente

Il prevalente utilizzo della manodopera deve avvenire «*presso le sedi di attività del committente*».

Come si è già detto nel paragrafo 2 cui si rinvia, 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.

Nel contesto della disposizione normativa in esame, volta a perseguire finalità di deterrenza di comportamenti fiscali illeciti, le sedi di attività del

committente coincidono con tutte le sedi 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.

3.2.5 Con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma

Il prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi del committente deve altresì avvenire «*con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma*».

I beni strumentali saranno ordinariamente macchinari e attrezzature che permettono ai lavoratori di prestare i loro servizi, ma ciò non esclude che siano utilizzate altre categorie di beni strumentali.

La riconducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire a qualunque titolo giuridico: proprietà, possesso, detenzione.

È in ogni caso necessario che i beni strumentali non siano viceversa esclusivamente riconducibili a qualunque titolo giuridico agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari e agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati.

Qualora i lavoratori utilizzino i beni strumentali riconducibili agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari o agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati 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.

4 Obblighi

Ogniqualevolta si rientri nell'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-*bis* e non ricorrano le cause di esonero di cui al successivo comma 5, i committenti, gli appaltatori, i subappaltatori, gli affidatari e i soggetti degli altri rapporti negoziali sono soggetti a tre differenti obblighi, in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogarsi successivamente.

4.1 *Divieto di compensazione*

In primo luogo, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 17-*bis*⁸, le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici sono obbligate al versamento delle ritenute⁹, da essi trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.

Per quanto riguarda le modalità di calcolo della quota-parte di ritenute fiscali riferibili ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio presso ciascun committente, si rinvia al paragrafo 4.2.

In relazione al divieto di compensazione, si precisa quanto segue.

Pur se la formulazione adottata dal legislatore nel comma 1 appare di portata generale, è necessario che la sua applicazione venga coordinata con le altre disposizioni presenti nell'ordinamento in tema di utilizzo dei crediti in compensazione.

In particolare, i sostituti d'imposta interessati dall'applicazione del divieto sopra descritto maturano correntemente crediti che, in base alle relative disposizioni, possono essere utilizzati esclusivamente in compensazione tramite modello F24 ai soli fini del pagamento delle ritenute operate a carico dei percipienti.

⁸ Che contiene una deroga alla disposizione di cui all'articolo 17, comma 1, del d. lgs. n. 241 del 1997.

⁹ Quelle di cui agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973, 50, comma 4, del d. lgs. n. 446 del 1997 e 1, comma 5, del d. lgs. n. 360 del 1998.

Si tratta, ad esempio, dei crediti che i sostituti d'imposta maturano per aver anticipato somme di denaro ai dipendenti per conto dello Stato, quali i rimborsi corrisposti a seguito di assistenza fiscale, conguaglio di fine anno o per cessazione del rapporto di lavoro, oppure dei crediti derivanti da eccedenze di versamento delle ritenute.

Tali crediti, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettere *a)* e *b)*, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 sono utilizzabili dai sostituti d'imposta esclusivamente in compensazione tramite modello F24, nei limiti delle ritenute da versare.

Di conseguenza, il divieto introdotto dalla disposizione in commento impedirebbe che i suddetti crediti possano essere recuperati a valere sulle ritenute, che rappresentano, però, l'unico debito con il quale i sostituti d'imposta possono compensare i crediti medesimi.

Pertanto, in questi casi, deve essere considerata la necessità di consentire ai sostituti d'imposta di recuperare i suddetti crediti.

Per quanto precede, il divieto di compensazione di cui all'articolo 17-*bis*, comma 1, ultimo periodo, non è applicabile per i crediti maturati dall'impresa in qualità di sostituto d'imposta (cfr. tabella).

Non sono, invece, ammesse eccezioni per gli altri crediti maturati dalle imprese utilizzabili in compensazione tramite modello F24, quali, a titolo esemplificativo, i crediti tributari (IVA, imposte dirette), i crediti derivanti da agevolazioni e i crediti maturati per contributi e premi assicurativi obbligatori. Tali crediti, in nessun caso, potranno essere utilizzati ai fini del pagamento delle ritenute di cui all'articolo 17-*bis*, comma 1, ma dovranno essere compensati con altri debiti tributari e contributivi dell'impresa, fermi restando gli eventuali specifici divieti previsti da altre disposizioni dell'ordinamento.

Nella tabella seguente si riportano i codici tributo, da indicare nel modello F24, per recuperare in compensazione i crediti maturati dai sostituti d'imposta, ai quali non si applica il divieto di compensazione di cui all'articolo 17-*bis*, comma 1, ultimo periodo.

Codice F24	Descrizione codice
1250	Acconto imposte sui trattamenti di fine rapporto
1304	Eccezioni di ritenute effettuate da sostituti d'imposta con domicilio fiscale in Sicilia Sardegna o Valle d'Aosta di competenza esclusiva erariale
1614	Eccezione di ritenute alla fonte di competenza della regione Sicilia
1627	Eccezione di versamenti di ritenute da lavoro dipendente e assimilati - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1628	Eccezione di versamenti di ritenute da lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1629	Eccezione di versamenti di ritenute su redditi di capitale e di imposte sostitutive su redditi di capitale e redditi diversi - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1631	Somme a titolo di imposte erariali rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a) d.lgs. n.175/2014
1632	Credito per famiglie numerose riconosciuto dal sostituto d'imposta di cui all'art. 12, c. 3, del TUIR
1633	Credito per canoni di locazione riconosciuto dal sostituto d'imposta di cui all'art. 16, c. 1-sexies, del TUIR
1634	Credito d'imposta per ritenute IRPEF su retribuzioni e compensi al personale di cui all'art. 4, c. 1, dl n. 457/1997
1669	Eccezione di versamenti di addizionale regionale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1671	Eccezione di versamenti di addizionale comunale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1678	Eccezione di versamenti di ritenute di imposte erariali da utilizzare in compensazione
1962	Eccezione di ritenute alla fonte di competenza della regione Valle d'Aosta
1963	Eccezione di ritenute alla fonte di competenza della regione Sardegna
3796	Somme a titolo di addizionale regionale all'IRPEF rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a) d.lgs. n. 175/2014
3797	Somme a titolo di addizionale comunale all'IRPEF rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a) d.lgs. n. 175/2014
4331	IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto d'imposta Sicilia Sardegna e Valle d'Aosta impianti fuori regione
4631	IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto di imposta impianti in Sicilia
4931	IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto di imposta impianti in Sicilia Sardegna e Valle d'Aosta
4932	IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto d' imposta impianti in Valle d'Aosta
6781	Eccezione di versamenti di ritenute di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta - mod. 770 semplificato (risoluzione n. 9/e del 18 Gennaio 2005)
6782	Eccezione di versamenti di ritenute di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta - mod. 770 semplificato (risoluzione n. 9/e del 18 Gennaio 2005)
6783	Eccezione di versamenti di ritenute su redditi di capitale scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta - mod. 770 ordinario (risoluzione n. 9/e del 18 Gennaio 2005)
6787	Credito derivante dalle ritenute restituite dai sostituti d'imposta applicate agli interessi di cui al decreto legislativo 30 Maggio 2005, 143
6788	Credito derivante dalle ritenute restituite dai sostituti d'imposta applicate ai canoni di cui al decreto legislativo 30 Maggio 2005, n. 143
1655	RECUPERO DA PARTE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA SOMME EROGATE BONUS 80 euro

(Tabella 1)

L'articolo 17-*bis*, comma 8, prevede che le imprese di cui trattasi non possano avvalersi dell'istituto della compensazione ai fini del pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 del medesimo articolo 17-*bis*.

In proposito, per quanto riguarda i crediti d'imposta, non si ravvisano motivi di ordine sistematico che giustifichino eccezioni a tale divieto.

Le obbligazioni relative ai contributi previdenziali e assistenziali sono quelle di fonte legale; restano, perciò, esclusi dall'ambito di applicazione della disposizione normativa i contributi di fonte contrattuale (quali, ad esempio, i contributi a casse sanitarie e i contributi a forme di previdenza complementare).

Nelle more dell'avvio a regime della c.d. Banca dati appalti dell'INPS, che consentirà di ripartire i versamenti dei contributi per singolo appalto, ai fini del calcolo dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori per i quali vige il divieto di utilizzare crediti per il pagamento, si seguirà il medesimo criterio rapportato alle ore di lavoro prestate *infra* specificato con riferimento alle ritenute fiscali (su cui si veda il paragrafo 4.2).

Fermo restando il divieto di utilizzare crediti in compensazione per il pagamento dei contributi e dei premi di cui al comma 8, è possibile predisporre distinti modelli F24 per ciascun committente o un modello F24 cumulativo per tutti i contributi e premi dovuti dall'impresa. In tale ultimo caso, sarà onere dei contribuenti ricostruire le modalità di calcolo utilizzate in sede di controllo.

4.2 *Invio dati da parte degli affidatari e controlli da parte del committente*

In secondo luogo, ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 17-*bis*, le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici sono obbligate a rilasciare al committente copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle

ritenute¹⁰, da essi trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Il termine ultimo per il predetto adempimento è fissato in cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di cui all'articolo 18, comma 1, del d. lgs. n. 241 del 1997.

Di conseguenza, 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.

Le imprese subappaltatrici sono tenute a inviare copia delle suddette deleghe sia al committente originario sia all'impresa appaltatrice.

L'Agenzia delle entrate rende disponibile copia delle deleghe di pagamento sia nel "cassetto fiscale" dell'impresa che ha effettuato il versamento sia in quello dell'impresa identificata con il codice fiscale indicato nel campo dedicato del modello F24, secondo le istruzioni impartite con la risoluzione n. 109 del 24 dicembre 2019.

Qualora il committente originario sia escluso dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-*bis*, l'invio avverrà nei soli confronti dell'impresa appaltatrice.

Inoltre, le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici devono inviare al committente:

- a) 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; in caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorrerà fare riferimento al secondo mese precedente;

¹⁰ Quelle di cui agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973, 50, comma 4, del d. lgs. n. 446 del 1997 e 1, comma 5, del d. lgs. n. 360 del 1998.

- b) il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- c) l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione (imponibile ai fini fiscali come risultante dalla "busta paga" del lavoratore).
- d) il dettaglio delle ritenute fiscali operate nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente. Le ritenute fiscali operate nei confronti dei lavoratori sono tutte quelle riferibili al rapporto di lavoro dipendente o ai rapporti da cui si ricavano redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; in caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorrerà fare riferimento al secondo mese precedente.

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. Considerato l'espresso riferimento contenuto nel comma 1 dell'articolo 17-*bis*, devono invece 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).

La quota di ritenute determinata per ciascun committente è versata dall'impresa compilando un distinto modello F24 per ognuno di essi, secondo le istruzioni impartite con la risoluzione n. 109 del 24 dicembre 2019. Invece, la quota di ritenute alla quale non è applicabile l'articolo 17-*bis* è versata cumulativamente dall'impresa, con un modello F24 separato, senza far riferimento ad alcun committente.

Esempio n. 7

Si consideri il seguente esempio relativo a un certo mese e si assuma che solo per il committente Alfa ricorrano i presupposti di applicabilità dell'articolo 17-bis.

	(X)				(Y)	(X)/(Y)	(Z)	(W)	(Z)*(X)/(Y)	(W)*(X)/(Y)
Lavoratori	Committ. Alfa (ore lavorate)	Committ. Beta (ore lavorate)	Committ. Gamma (ore lavorate)	Assenze (ore)	Totale ore	% ore lavorate attribuibili ad Alfa	Retribuz. (imponibile fiscale)	Ritenute fiscali	Retribuz. attribuibile ad Alfa	Ritenute fiscali attribuibili ad Alfa
A	50	50	50	50	200	25%	1.800	500	450	125
B	100	40	40	20	200	50%	1.500	400	750	200
C	0	80	80	40	200	0%	1.500	300	0	0
D	150	0	0	50	200	75%	2.000	600	1.500	450
							Totale	1.800	2.700	775

Il lavoratore C non entrerà nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-bis, perché non ha prestato alcuna opera a favore del committente Alfa; per i lavoratori A, B e D, l'ammontare delle retribuzioni e delle ritenute fiscali attribuibili al committente Alfa saranno calcolate rapportando le ore lavorate presso il committente Alfa al totale delle ore lavorate nel mese (comprese le assenze).

Su un ammontare totale di ritenute fiscali pari a 1.800 euro, solo 775 euro saranno versate senza alcuna possibilità di compensazione (salvo che non si tratti dei crediti identificati dai codici elencati nella tabella di cui sopra) e la copia della relativa delega di pagamento sarà consegnata al committente; le restanti ritenute fiscali, pari a 1.025 euro, saranno versate cumulativamente, senza far riferimento ad alcun committente.

Espressa finalità dell'obbligo di comunicazione dei dati sopra descritti è consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese appaltatrici o affidatarie e dalle imprese subappaltatrici. Il committente assolverà il suo obbligo di riscontro dopo aver verificato:

- che la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera prestata dal lavoratore; in particolare, ancorché il riscontro dovrà basarsi su elementi cartolari (ad esempio, sulla verifica della corrispondenza tra le deleghe di versamento e la documentazione fornita), lo stesso dovrà essere accompagnato da una valutazione finalizzata a verificare, tra l'altro, la coerenza tra l'ammontare delle retribuzioni e gli elementi pubblicamente disponibili (come nel caso di contratti collettivi), l'effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente;
- che le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta. In caso di ritenute fiscali manifestamente incongrue rispetto alla retribuzione imponibile ai fini fiscali, il committente sarà tenuto a richiedere le relative motivazioni e gli affidatari saranno tenuti a fornirle.
Per esigenze di semplificazione, le ritenute fiscali non saranno manifestamente incongrue allorché siano superiori al 15 per cento della retribuzione imponibile ai fini fiscali;
- che le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione, salvo che non si tratti di crediti identificati nella tabella citata. Al riguardo, si precisa che il committente non è tenuto a verificare la spettanza e la congruità dei crediti utilizzati in compensazione.

4.3 *Sospensione dei pagamenti da parte del committente*

In terzo ed ultimo luogo, il comma 3 dell'articolo 17-*bis* pone a carico del committente, da intendersi nel senso di cui al comma 1 (su cui si veda il paragrafo 2.3), l'obbligo di sospensione del pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria, qualora entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di cui all'articolo 18, comma 1, del d. lgs. n. 241 del 1997:

- sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'impresa appaltatrice o affidataria e questa o le imprese subappaltatrici non abbiano ottemperato all'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati di cui al comma 2, ovvero
- risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.

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 rispetto al compimento dell'opera o del servizio.

Nella particolare ipotesi in cui le imprese subappaltatrici non abbiano ottemperato all'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati di cui al comma 2 o risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, i pagamenti saranno sospesi dal soggetto (committente originario o appaltatore) presso cui si verificano i presupposti di applicabilità dell'articolo 17-*bis*.

Perciò, ad esempio, nel caso in cui i presupposti di applicabilità dell'articolo 17-*bis* si dovessero verificare in capo all'originario committente, lo stesso sospenderà i pagamenti da effettuare all'appaltatore; questi sarà, a sua volta, legittimato a sospendere i pagamenti nei confronti dei subappaltatori finché questi ultimi non avranno correttamente adempiuto ai loro obblighi.

Viceversa, nel caso in cui i presupposti di applicabilità dell'articolo 17-*bis* si dovessero verificare in capo all'appaltatore, sarà solo l'appaltatore legittimato a sospendere i pagamenti nei confronti dei subappaltatori finché questi ultimi non avranno correttamente adempiuto ai loro obblighi.

La sospensione del pagamento è effettuata finché perdura l'inadempimento riscontrato dal committente e 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.

Nell'ipotesi di ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente tratterà il minore tra i due menzionati ammontari, mentre nell'ipotesi in cui non gli sia stata trasmessa la documentazione non potrà che trattenere il 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del servizio.

In entrambi i casi, entro novanta giorni dall'avvenuto riscontro dell'inadempimento, il committente dovrà darne comunicazione all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti.

È preclusa all'impresa appaltatrice o affidataria ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito il cui pagamento è stato sospeso, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

5 Profili sanzionatori

Il comma 4 dell'articolo 17-*bis* prevede che, in caso di inottemperanza agli obblighi previsti dai commi 1 e 3, il committente – da intendersi nel senso fatto proprio dal comma 1 (si rinvia in proposito al paragrafo 2.3) – è tenuto al versamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute, nonché per il tardivo versamento delle stesse, senza possibilità di compensazione.

La disposizione, di natura sanzionatoria, trova applicazione esclusivamente nelle ipotesi in cui l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice abbia commesso le richiamate violazioni, ivi compresa la violazione del divieto di compensazione previsto dall'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 17-*bis*, e le siano state irrogate le correlate sanzioni.

Il committente è, dunque, 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 – non correttamente determinate, eseguite e versate ai sensi degli articoli 13 e 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Stante il dato letterale della norma, tale somma non è dovuta quando – nonostante il committente non abbia correttamente adempiuto agli obblighi di cui ai commi da 1 a 3 – l’impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice abbia correttamente assolto gli obblighi cui si fa riferimento, ovvero si sia avvalsa dell’istituto del ravvedimento operoso di cui all’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per sanare le violazioni commesse prima della contestazione da parte degli organi preposti al controllo.

Considerata la natura sanzionatoria della disposizione in commento, restano altresì fuori dall’ambito di applicazione della stessa tutte le altre violazioni tributarie da parte dell’impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice non espressamente menzionate (ad esempio, la violazione degli obblighi dichiarativi in qualità di sostituto d’imposta di cui all’articolo 2 del citato decreto legislativo n. 471 del 1997).

La sanzione prevista dal comma 4 dell’articolo 17-*bis* rientra tra quelle amministrative non tributarie, in quanto non strettamente correlata alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale, con conseguente applicazione delle disposizioni generali della legge 24 novembre 1981, n. 689. Alla stessa, pertanto, non possono essere applicati i principi stabiliti dal decreto legislativo n. 472 del 1997.

Nel caso in cui, nei primi mesi di applicazione della norma (e, in ogni caso, non oltre il 30 aprile 2020), l’appaltatore abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali (salvo il divieto di compensazione e connesse eccezioni di cui al par. 4.1.), senza utilizzare per ciascun committente distinte deleghe, al committente non sarà contestata la violazione prevista al comma 4 dell’articolo 17-*bis* connessa all’inottemperanza agli obblighi previsti

dai commi 1 e 3 del medesimo articolo, a condizione che sia fornito al committente medesimo, entro il predetto termine, la documentazione indicata al paragrafo 4.2..

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

Firmato digitalmente