



DOTTORE COMMERCIALISTA

Studio Mocarelli – Dottore Commercialista

Viale Verdi, 88/B

23807 Merate (LC)

Telefono: +39 039 5982029

Fax: +39 039 9908118

N.8

News per i Clienti dello studio

del 26 Gennaio 2020

Ai gentili clienti
Loro sedi

Responsabilità per l'appaltatore e subappaltatore: principali chiarimenti di prassi

Gentile cliente, come ormai ben noto, **l'articolo 17-bis del DLgs. 241/97**, introdotto in sede di conversione in legge del D.L.124/2019, **ha previsto, in capo alle imprese appaltatrici**, affidatarie e subappaltatrici, **l'obbligo di versare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dei lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, senza poterle compensare** nel modello F24 con proprie posizioni creditorie, **se tali imprese eseguono**, a favore di ciascun committente, **opere o servizi**: i) per un **importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro**; ii) caratterizzati dal **prevalente utilizzo di manodopera** presso le sedi del committente; iii) mediante **l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente** o ad esso riconducibili in qualunque forma. La medesima disposizione ha introdotto **l'obbligo, in capo all'impresa committente, di controllare che l'impresa appaltatrice**, affidataria e subappaltatrice, **adempia al corretto versamento delle ritenute** operate sulle retribuzioni spettanti ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio: se all'esito della predetta attività di controllo **dovesse emergere un omesso o insufficiente versamento delle ritenute**, il committente **dovrà sospendere il pagamento dei corrispettivi**, oltre a darne **comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro 90 giorni dalla scoperta dell'evento**, pena l'applicazione (a suo carico) di una disciplina sanzionatoria particolarmente penalizzante. Con la circolare Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1/E **vengono forniti, in materia, ulteriori chiarimenti**. Tra le principali precisazioni si segnalano le seguenti: i) **il requisito economico** del valore dell'opera o del servizio, superiore a 200.000 euro, **deve essere determinato prendendo in considerazione il periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre di ciascun anno** e applicando il meccanismo del pro rata temporis, in caso di contratti "a cavallo"; iii) **sono esclusi** dall'ambito

1



DOTTORE COMMERCIALISTA

www.studiomocarelli.it
info@studiomocarelli.it

applicativo dell'art. 17-bis del DLgs. 241/97 **i contratti di somministrazione lavoro** stipulati ai sensi dell'art. 30 del DLgs. 81/2015 e, più in generale, i contratti che **hanno ad oggetto la fornitura di manodopera posta in essere da soggetti espressamente autorizzati** in base a leggi speciali; iv) il **prevalente utilizzo di manodopera** viene determinato a seguito di un calcolo **indicando al numeratore la retribuzione corrisposta** ai lavoratori che percepiscono redditi di lavoro dipendente e assimilato e **al denominatore il prezzo complessivo dell'opera** o del servizio o della somma di entrambi, in caso di contratti misti.

Premessa

Con la circolare Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1/E sono stati forniti chiarimenti in relazione all'art.4 del DL 124/2019 (conv. L. 157/2019) che ha introdotto l'art. 17-bis del DLgs. 241/97, il quale prevede che il **versamento** delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati sia eseguito dall'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, **senza possibilità di compensarle nel modello F24 con proprie posizioni creditorie**, e che il committente abbia **l'obbligo di richiedere all'impresa appaltatrice** o affidataria e alle imprese subappaltatrici, che devono rilasciarla, **copia dei modelli F24 utilizzati per il versamento delle ritenute**, al fine di verificare l'ammontare complessivo degli importi da queste versati.

Soggetti "committenti"

Sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'art. 17-bis del DLgs. 241/97, in qualità di "committenti":

- i **soggetti non residenti senza stabile organizzazione** in Italia e quelli che si presumono residenti ai sensi dell'art. 73 co. 5-bis del TUIR;
- i **condomini**, in considerazione del fatto che non possono esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o professionale e non detengono in qualunque forma beni strumentali;
- gli **enti non commerciali** (pubblici e privati), limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

Catene di soggetti

Nelle "catene di soggetti" la qualifica di "committente" può riguardare **ogni soggetto che affida il compimento di una o più opere o di uno o più servizi**, in particolare:

- **l'appaltatore** nei confronti del **subappaltatore**;
- il **consorzio** dei confronti dei **soggetti consorziati**.

Ciascun soggetto della catena che rivesta la qualifica di "committente" **rientra nell'ambito applicativo dell'art. 17-bis del DLgs. 241/97 se ricorrono tutti gli altri presupposti**.

Per evitare frazionamenti a fini elusivi, **l'unico requisito che deve esistere** solo nel rapporto tra committente originario e affidatario **è il limite economico della soglia di valore di 200.000,00 euro** di importo annuo complessivo dell'opera o del servizio.

Presupposti di applicabilità della nuova disciplina

L'art. 17-bis del DLgs. 241/97 si applica ai committenti che **affidano a un'impresa appaltatrice**, affidataria o subappaltatrice **l'esecuzione di una o più opere** o di uno o più servizi per un importo complessivo **annuo superiore a 200.000,00 euro**, attraverso "*contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o a esso riconducibili in qualunque forma*".

Valore annuo superiore a 200.000,00 euro

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- l'arco temporale annuo **va riferito all'anno solare** (1° gennaio - 31 dicembre), facendo riferimento ai mesi di durata del contratto; in presenza di contratti o modifiche contrattuali stipulati dopo il giorno 15 del mese, il calcolo decorrerà dal mese successivo;
- devono essere considerati **tutti i contratti in essere nell'anno**, le eventuali modifiche contrattuali sopraggiunte e tutti i nuovi contratti stipulati nell'anno con ciascuna impresa;
- **per i contratti "a cavallo"** di più anni solari si deve applicare un **meccanismo di pro rata temporis** su base mensile, suddividendo il valore complessivo del contratto per il numero di mesi della sua durata e moltiplicandolo per i mesi ricompresi in ciascun anno solare;
- in caso di contratti che non abbiano un prezzo o una scadenza predeterminati (ad esempio, contratti-quadro) la soglia di 200.000,00 euro si determina seguendo **un criterio di cassa**, considerando i pagamenti effettuati dal committente all'affidatario nel corso dell'anno.

Somministrazione di lavoro

La circolare ha **escluso dall'ambito applicativo** della nuova disciplina:

- **i contratti di somministrazione lavoro stipulati con un'agenzia di somministrazione** autorizzata ai sensi del DLgs. 276/2003;
- **e i contratti che hanno ad oggetto la fornitura di manodopera** posta in essere da soggetti espressamente **autorizzati in base a leggi speciali**.

Sono, invece, **incluse le fattispecie di somministrazione illecita di lavoro**.

Prevalente utilizzo di manodopera

La "prevalenza" nell'utilizzo della manodopera è determinata applicando **il seguente rapporto:**

- al **numeratore**, la retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato;
- al **denominatore**, il prezzo complessivo dell'opera (o dell'opera e del servizio nel caso di contratti misti).

Si ha "prevalenza" quando **il rapporto tra numeratore e denominatore è superiore al 50%**.

Osserva

Per "manodopera" si deve intendere:

- sia il **lavoro manuale che intellettuale**;
- anche il **lavoro di soggetti** che siano formalmente inquadrati **come lavoratori autonomi**, ma nei fatti prestino attività di lavoro dipendente presso il committente.

Svolgimento dell'attività presso le sedi del committente

Rilevano **tutte le sedi che il committente destina allo svolgimento della sua attività imprenditoriale** o agricola o professionale in cui viene utilizzata la manodopera, quindi sia la sede legale che le sedi operative, ma anche gli uffici di rappresentanza, i terreni, i cantieri, le piattaforme, ecc.

Utilizzo di beni strumentali del committente

La circolare chiarisce che:

- la riconducibilità dei beni strumentali ai committenti **potrà avvenire a qualunque titolo giuridico** (proprietà, possesso o detenzione);
- per l'applicazione della nuova disciplina è necessario che **i beni strumentali non siano esclusivamente riconducibili**, a qualunque titolo giuridico, **agli appaltatori, ai subappaltatori**, agli affidatari e agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati;
- **non si rientra nella nuova disciplina in caso di utilizzo di beni strumentali, riconducibili al committente, in modo occasionale** o non indispensabili per l'esecuzione dell'opera o del servizio.

Compilazione del modello F24 per il versamento delle ritenute

Viene chiarito che:

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

- le ritenute collegate alla prestazione resa nei confronti di ciascun committente **sono determinate 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);
- dalle ritenute collegate alla prestazione resa nei confronti di ciascun committente **sono escluse quelle relative alle retribuzioni arretrate o differite e l'indennità di fine rapporto.**

Osserva

Per **il versamento delle ritenute non rientranti** nella nuova disciplina l'impresa deve procedere, come di consueto, al versamento cumulativo senza indicare alcun committente, ma con **un modello F24 separato.**

Divieto di compensazione

Il divieto di compensazione nel modello F24 delle ritenute da versare **non si applica ai crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta**, quali i crediti:

- per i **rimborsi da modelli 730**;
- la **corresponsione del c.d. "bonus Renzi"**;
- per conguagli di fine anno o di fine rapporto;
- **derivanti da eccedenze** di versamento delle ritenute.

Osserva

Nell'circolare n. 1/E/2020 sono analiticamente **riportati i codici tributo dei crediti che non rientrano nel divieto di compensazione.**

Obblighi comunicativi dell'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice

Nei 5 giorni lavorativi successivi rispetto alla scadenza del termine per il versamento delle ritenute, **l'impresa appaltatrice**, affidataria e subappaltatrice **deve trasmettere al committente**, e per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

- i **modelli F24 utilizzati** per il versamento delle ritenute;
- **l'ulteriore documentazione prevista** (es. elenco dei lavoratori, dettaglio delle ore di lavoro, della retribuzione e delle ritenute).

Osserva

La circolare ha chiarito che:

- ✓ qualora il committente originario **sia escluso dall'ambito di applicazione della disciplina in esame**, **l'impresa subappaltatrice dovrà inviare il modello F24** e la documentazione con i

dati del versamento **solo all'impresa appaltatrice**;

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

Obblighi di controllo del committente

La circolare ha stabilito che **il committente assolverà all'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 i modelli F24 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), nonché l'effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente;
- **le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue** rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta; in caso di "manifesta incongruità" il committente sarà tenuto a richiedere agli affidatari le relative motivazioni, i quali saranno tenuti a fornirle; per esigenze di semplificazione, viene stabilito che le ritenute fiscali non saranno manifestamente incongrue allorché siano superiori al 15% della retribuzione imponibile ai fini fiscali;
- **le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione**, salvo che si tratti dei previsti crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta (il committente non è tenuto a verificare la spettanza e la congruità di tali crediti utilizzati in compensazione).

Sospensione dei pagamenti

In **relazione all'obbligo del committente** di sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati in caso di inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice, **viene chiarito** che:

- il diritto a ricevere i corrispettivi si intende "maturato" **quando è certo, liquido ed esigibile**;
- **non rientrano** nell'ambito della disposizione in esame **gli eventuali pagamenti già avvenuti a titolo di anticipo** rispetto al compimento dell'opera o del servizio;
- nel caso in cui i presupposti di applicabilità dell'art. 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;
- se, invece, i presupposti di applicabilità dell'art. 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.

Profili sanzionatori in capo al committente

Il committente inadempiente è **soggetto al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice**, affidataria e subappaltatrice per la violazione degli obblighi di effettuazione e versamento delle ritenute.

Osserva

La circolare ha stabilito che, fino al 30.4.2020, al committente non sarà contestata la sanzione in esame per l'inottemperanza ai propri obblighi di controllo, **qualora l'appaltatore abbia:**

- **correttamente determinato ed effettuato i versamenti** delle ritenute fiscali, ma non abbia utilizzato distinti modelli F24 per ciascun committente;
- **tempestivamente fornito al committente la prevista documentazione.**

Disapplicazione della nuova disciplina

L'art. 17-bis co. 5 del DLgs. 241/97 prevede che l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice **disapplichino la nuova disciplina a condizione che**, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza per il versamento delle ritenute:

- a) **sia in attività da almeno tre anni**, sia in **regola con gli obblighi dichiarativi** e abbia eseguito, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, **versamenti complessivi** registrati nel conto fiscale per un **importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi**;
- b) **non abbia iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi** o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione per imposte sui redditi, IRAP, ritenute e contributi previdenziali per importi superiori a 50.000,00 euro, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o non vi siano provvedimenti di sospensione. **Non rilevano**, ai fini del requisito in esame, **i ruoli, gli accertamenti esecutivi o gli avvisi di addebito in relazione ai quali** il contribuente abbia chiesto ed **ottenuto piani di rateazione** per i quali non sia intervenuta la decadenza.

Osserva

I suddetti requisiti devono essere attestati da uno **speciale certificato rilasciato dall'Agenzia delle entrate** (adottato con il provvedimento direttoriale n. 54730 del 6 febbraio 2020) **da trasmettere alla società committente e della validità di 4 mesi.**

Versamenti registrati nel conto fiscale

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, **per verificare tale requisito**, occorre effettuare un rapporto in cui:

- **al numeratore si devono indicare 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, senza considerare i pagamenti dei debiti iscritti a ruolo;

- al **denominatore si devono indicare i ricavi o compensi complessivi** risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

cordiali saluti