

Appalti a prevalente utilizzo di manodopera: primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in merito al "monitoraggio" dei versamenti delle ritenute

Con la Circolare del 12 febbraio 2020, n. 1/E (la "Circolare"), l'Agenzia delle Entrate è intervenuta per fornire chiarimenti preliminari in merito al "nuovo" adempimento a carico di committenti, appaltatori, affidatari, e subappaltatori, previsto dall'art. 17-*bis* D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 ("art. 17-*bis*")¹.

In merito al profilo soggettivo, l'art. 17-*bis* prevede che sono tenuti ad osservare il nuovo adempimento:

- gli enti, le associazioni e le società (di persone e di capitali) residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali, imprese agricole, arti e professioni;
- i curatori fallimentari e i commissari liquidatori residenti nel territorio dello Stato.

Nella Circolare è stato invece chiarito che, ne restano esclusi:

- i soggetti residenti che non esercitano attività d'impresa o non esercitano imprese agricole o non esercitano arti o professioni;
- i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia;
- i condomini, in quanto non possono esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o attività professionale;
- gli enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, trust ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

Inoltre, nella Circolare è stato precisato che, nell'ambito dei rapporti a catena (*i.e.* committente, appaltatore, subappaltatore, affidatario), ciascun soggetto della catena che riveste il ruolo di committente (*i.e.* il committente nei confronti dell'appaltatore e del subappaltatore e l'appaltatore nei confronti del subappaltatore) rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis*.

Per quanto attiene al profilo oggettivo, il nuovo adempimento riguarda i contratti di appalto, subappalto, di affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, di opere e servizi caratterizzati da (art. 17-*bis*, comma 1):

- una remunerazione di importo annuo lordo complessivo superiore a Euro 200.000;
- prevalente utilizzo di manodopera;
- svolgimento dell'attività presso i locali dei committenti, con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di questi ultimi (o ad essi riconducibili).

Nella Circolare, è stato chiarito che: *i*) i contratti d'opera di cui all'art. 2222 c.c. stipulati con esercenti arti e professioni non ricadono nell'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 17-*bis*; *ii*) non occorre riferirsi al mero *nomen iuris* attribuito dalle parti ai contratti stipulati, ma all'effettivo ricorrere dei suddetti tre requisiti.

¹ L'art. 17-*bis* è stato introdotto dall'art. 4 comma 3 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124/2019.

La soglia di Euro 200.000 deve essere verificata in modo sostanziale, pertanto, ai fini del computo della soglia, occorre riferirsi a tutti i contratti in essere nell'anno, alle eventuali modifiche contrattuali sopraggiunte, ed ai 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 Euro 200.000 deve avvenire secondo un meccanismo di c.d. *pro-rata temporis*².

A fronte di contratti privi di un prezzo o di una scadenza predeterminati si applicherà il c.d. "criterio di cassa".

Nella Circolare è stato rilevato che il "giudizio di prevalenza" di manodopera si pone in relazione ai contratti misti di opere e servizi o ai contratti di affidamento di opere, in quanto, nel caso di servizi (tipicamente nell'ambito dei contratti di appalto di servizi e similari) l'utilizzo della manodopera è esclusivo o quasi.

Per verificare la prevalenza, occorre utilizzare un metodo matematico, facendo 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 (o dell'opera e del servizio nel caso di contratti misti).

Quando il rapporto tra numeratore e denominatore è superiore al 50 per cento, la prevalenza si intende superata.

Per quanto concerne l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili, nella Circolare è stato sottolineato che:

- la riconducibilità dei beni strumentali ai committenti può avvenire a qualunque titolo giuridico: proprietà, possesso, detenzione;
- 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 comporta il ricorrere della condizione di applicabilità in esame.

Per quanto riguarda le sedi di attività del committente, queste devono coincidere con le sedi destinate allo svolgimento della sua attività imprenditoriale o agricola o professionale; quindi, 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»*.

Come noto, esistono dei casi di esclusione.

Segnatamente, l'esonero riguarda le imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici che, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del pagamento delle ritenute:

- risultino in attività da almeno tre anni;
- siano in regola con gli obblighi dichiarativi;

² Per quanto riguarda l'elemento temporale, per esigenze di semplificazione nella Circolare in esame è stato chiarito che: i) l'arco di riferimento va riferito all'anno solare (1° gennaio-31 dicembre); ii) occorre fare riferimento ai mesi e non ai giorni; iii) in presenza di contratti o modifiche contrattuali stipulati dopo il giorno 15 del mese, occorre fare riferimento al mese successivo sia per il calcolo dei mesi sia per la decorrenza degli obblighi.

- abbiano 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 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti da tali dichiarazioni;
- non abbiano 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 Euro 50.000, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o non vi siano provvedimenti di sospensione.

Tali requisiti devono essere comunicati al committente, allegando apposita certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, con validità di quattro mesi dalla data di rilascio (art. 17-*bis*, comma 6).

Sul punto, si rileva che, con Provvedimento del 6 febbraio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha approvato lo schema di certificato di sussistenza degli anzidetti requisiti che consentono l'esenzione dal nuovo adempimento.

Laddove vengano soddisfatti i suddetti requisiti (e non si verificano le cause di esonero), le imprese appaltatrici (o affidatarie e le imprese subappaltatrici), sono obbligate a fornire al committente copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute nei confronti dei lavoratori dipendenti impiegati nell'esecuzione dell'opera o servizio, entro cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute stesse (art. 17-*bis*, comma 1).

Nella Circolare è stato chiarito che, le imprese subappaltatrici sono tenute ad inviare copia delle suddette deleghe, sia al committente originario sia all'impresa appaltatrice, e che qualora il committente originario sia escluso dall'ambito di applicazione dell'articolo 17-*bis*, l'invio avverrà nei soli confronti dell'impresa appaltatrice.

Ulteriore obbligo per le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici, è rappresentato dall'invio al committente, entro cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute stesse, di (art. 17-*bis*, comma 2):

- un elenco nominativo di tutti i lavoratori;
- il dettaglio delle ore lavorate nell'appalto per ciascun percipiente;
- l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione;
- il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente relativamente all'attività nell'appalto, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

In considerazione del fatto che la finalità dell'obbligo di comunicazione in oggetto è quella di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese appaltatrici o affidatarie e dalle imprese subappaltatrici, nella Circolare è stato rilevato che il committente deve verificare che:

- la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera prestata dal lavoratore;
- le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta;
- le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione, salvo che non si tratti di crediti identificati.

Il versamento delle anzidette ritenute deve avvenire tramite distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione (art. 17-*bis*, comma 1).

Nella Circolare è stato precisato che:

- non sono compensabili i crediti maturati dalle imprese utilizzabili in compensazione tramite modello F-24, 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;
- lo stesso divieto non sussiste per i crediti maturati dall'impresa in qualità di sostituto d'imposta, quindi 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 ritenute³.

Il divieto di compensazione si applica anche per il 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 (art. 17-*bis*, comma 8).

In proposito, la Circolare ha chiarito che le obbligazioni relative ai contributi previdenziali e assistenziale sono quelle di fonte legale, restando pertanto «*esclusi dall'ambito di applicazione della disposizione normativa i contributi di fonte contrattuale (quali, ad esempio, i contributi alle casse sanitarie e i contributi a forme di previdenza complementare)*».

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia, (solo) per tali contributi, è possibile predisporre distinti modelli F-24 per ciascun committente o un modello F-24 cumulativo per tutti i contributi e premi dovuti dall'impresa. In tale ultimo caso, spetterà al contribuente ricostruire le modalità di calcolo in sede di eventuali controlli da parte delle Autorità competenti.

Il committente è obbligato a sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria, qualora entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute (art. 17-*bis*, comma 3):

- non sia stato adempiuto l'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento, e le informazioni relative ai lavoratori impiegati, ovvero,
- risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.

Nella Circolare è stato chiarito che, nell'ipotesi di inadempimento, i pagamenti saranno sospesi dal soggetto (committente originario o appaltatore) presso cui si verificano i presupposti di applicabilità dell'art. 17-*bis*; nel caso in cui i presupposti di applicabilità dell'articolo 17-*bis* si verifichino in capo all'appaltatore, solo quest'ultimo è legittimato a sospendere i pagamenti nei confronti dei subappaltatori.

Circa i profili sanzionatori, la Circolare ha specificato che le sanzioni trovano applicazione anche quando l'impresa appaltatrice o subappaltatrice abbia violato il divieto di compensazione⁴.




Per i primi mesi di applicazione della norma (e, in ogni caso, non oltre il 30 aprile 2020), qualora l'appaltatore abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali, senza utilizzare per ciascun committente distinte deleghe, secondo quanto riportato nella Circolare, al committente non vengono applicate le sanzioni, a condizione che siano fornite al committente medesimo (entro il predetto termine) la documentazione e le informazioni richieste dalla disposizione in commento.

³ Nella Circolare vengono indicati gli specifici codici tributo che consentono la compensazione.




⁴ L'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta "in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti" è sanzionato nella misura del 30% del credito utilizzato (art. 13, comma 4, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471/1997).

Il presente documento viene consegnato esclusivamente per fini divulgativi.
Esso non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura.
Per ogni ulteriore chiarimento o approfondimento Vi preghiamo di contattare:

Fabio Chiarenza
Partner
Diritto tributario

 Roma
 +39 06 478751
 fchiarenza@gop.it




Stefano Grilli
Partner
Diritto tributario

 Milano
 +39 02 763741
 sgrilli@gop.it


Alessandro Zalonis
Partner
Diritto tributario

 Singapore
 +39 02 763741
 azalonis@gop.it




Vittorio Zucchelli
Partner
Diritto tributario

 Milano
 +39 02 763741
 vzucchelli@gop.it

Marco Frulio
Counsel
Diritto tributario

 Milano
 +39 02 763741
 mfrulio@gop.it

Giulia Beltramelli
Associate
Diritto tributario

 Milano
 +39 02 763741
 gbeltramelli@gop.it



INFORMATIVA EX ART. 13 del Reg. UE 2016/679 - Codice in materia di protezione dei dati personali

I dati personali oggetto di trattamento da parte dallo studio legale Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners (lo "Studio") sono quelli liberamente forniti nel corso di rapporti professionali o di incontri, eventi, workshop e simili, e vengono trattati anche per finalità informative e divulgative. La presente newsletter è inviata esclusivamente a soggetti che hanno manifestato il loro interesse a ricevere informazioni sulle attività dello Studio. Se Le fosse stata inviata per errore, ovvero avesse mutato opinione, può opporsi all'invio di ulteriori comunicazioni inviando una e-mail all'indirizzo: relazioniesterne@gop.it. Titolare del trattamento è lo studio Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners, con sede amministrativa in Roma, Via delle Quattro Fontane 20.