

## STUDIO LOSI E ASSOCIATI

INFORMATIVA N. 6

Ostiglia, 05.02.2020

### APPALTI “LABOUR INTENSIVE”: NUOVI ADEMPIMENTI / CONTROLLI

#### RIFERIMENTI

- Art. 17-bis, D.Lgs. n. 241/97
- Art. 4, commi 1 e 2, DL n. 124/2019
- Risoluzioni Agenzia Entrate 23.12.2019, n. 108/E e 24.12.2019, n. 109/E

#### IN SINTESI

*In sede di conversione del Decreto c.d. “Collegato alla Finanziaria 2020” sono state introdotte importanti modifiche alla disciplina delle ritenute / compensazioni nei contratti di appalto / subappalto c.d. “labour intensive”.*

*In particolare, il Legislatore ha previsto:*

- *in capo all’impresa appaltatrice / affidataria / subappaltatrice l’obbligo di versare le ritenute operate mediante distinti mod. F24 per ciascun committente;*
- *a carico del committente la verifica dell’avvenuto versamento.*

*I soggetti interessati possono “sfuggire” dai nuovi obblighi se in possesso di una specifica certificazione rilasciata dall’Agenzia delle Entrate.*

*In tale contesto l’Agenzia delle Entrate ha fornito:*

- *i primi chiarimenti in merito alla nuova disciplina;*
- *lo specifico “codice identificativo” da indicare nel mod. F24 per il versamento delle ritenute trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell’esecuzione dei predetti contratti.*

L'art. 4, DL n. 124/2019, Decreto c.d. "Collegato alla Finanziaria 2020", nel testo risultante dopo la conversione, ha apportato significative modifiche alla disciplina delle ritenute / compensazione nell'ambito dei contratti di appalto / subappalto, 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"** (c.d. "labour intensive").

In particolare, con l'introduzione del nuovo art. 17-bis, D.Lgs. n. 241/97 è previsto che:

- l'impresa appaltatrice / affidataria / subappaltatrice effettui il versamento delle ritenute operate mediante **distinti mod. F24 per ciascun committente**, senza possibilità di compensazione;
- il committente **verifichi l'avvenuto versamento**. A tal fine il committente deve richiedere all'impresa appaltatrice / affidataria / subappaltatrice copia dei mod. F24, che la stessa deve rilasciare entro 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento.

Tali novità normative, come precisato nella Relazione Illustrativa del citato Decreto n. 124/2019, sono volte a contrastare:

- la somministrazione di manodopera e le frodi nel settore degli appalti;
- l'omissione del versamento delle ritenute in presenza di appalti / subappalti.



Il citato art. 17-bis è stato riscritto in sede di conversione. Il testo originario del DL n. 124/2019 **non distingue(va)** le caratteristiche del contratto, facendo riferimento esclusivamente all'affidamento del **"compimento di un'opera o di un servizio ad una impresa"**.

In tale contesto, l'Agenzia delle Entrate:

- con la Risoluzione 23.12.2019, n. 108/E, ha fornito i primi chiarimenti in merito a tali novità normative, precisando, in particolare, che i nuovi obblighi, in vigore dall'1.1.2020, sono **applicabili anche ai contratti stipulati prima dell'1.1.2020**;
- con la Risoluzione 24.12.2019, n. 109/E, ha istituito lo specifico **"codice identificativo" (09) da indicare nel mod. F24** per il versamento delle ritenute fiscali trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dei predetti contratti.

La stessa Agenzia ha fornito alcuni chiarimenti anche nell'ambito dei consueti incontri di inizio anno.

#### RITENUTE E COMPENSAZIONI IN APPALTI / SUBAPPALTI

Con l'introduzione dell'art. 17-bis, D.Lgs. n. 241/97 che i soggetti di cui all'art. 23, comma 1, DPR n. 600/73, residenti in Italia, che **affidano il compimento di un'opera / più opere o di uno / più servizi di importo complessivo annuo superiore a € 200.000 a un'impresa**, tramite:

- contratti di **appalto / subappalto**;
- **affidamento a soggetti consorziati**;
- **rapporti negoziali**, comunque denominati;

**caratterizzati da:**

- **prevalente utilizzo di manodopera** presso la sede del committente;
- **con l'utilizzo di beni strumentali del committente** / ad esso riconducibili.

devono **richiedere all'impresa appaltatrice / affidataria e alle imprese subappaltatrici**, obbligate a rilasciarle, **copia dei mod. F24 relativi al versamento delle ritenute** sui redditi di lavoro dipendente / assimilati e dell'addizionale regionale / comunale IRPEF **trattenute** dall'impresa appaltatrice / affidataria e dalle imprese subappaltatrici **ai lavoratori direttamente impiegati** nell'esecuzione dell'opera / servizio.



Il **versamento delle ritenute** è effettuato dall'impresa appaltatrice / affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con **distinti mod. F24 per ciascun committente, senza possibilità di utilizzare in compensazione i crediti a disposizione**.



## SOGGETTI INTERESSATI

Merita evidenziare che i soggetti interessati dal citato art. 17-bis, al sussistere delle condizioni sopra indicate, sono individuati nei soggetti che assumono la qualifica di sostituto d'imposta (spa, srl, enti non commerciali, società di persone e soggetti assimilati, ditte individuali, lavoratori autonomi, società agricole, commissari liquidatori / curatori fallimentari, ecc.). Merita evidenziare che tra i predetti soggetti sono ricompresi anche i **condomini**.

Inoltre, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (DRE Lombardia) nel corso dei recenti incontri di inizio anno, gli obblighi in esame interessano anche le **Agenzie per il lavoro** di cui al D.Lgs. n. 276/2003.

## REQUISITI PER APPLICAZIONE DELLA NUOVA DISCIPLINA

Come sopra accennato, il committente che affida ad un'impresa l'esecuzione di opere / servizi sulla base di contratti d'appalto / subappalto / affidamento a consorziati / rapporti negoziali labour intensive deve richiedere all'impresa appaltatrice / subappaltatrice / affidataria copia dei mod. F24 relativi al versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori (dipendenti / assimilati) impiegati nell'esecuzione dell'opera / servizio. Tale onere sussiste al verificarsi **congiuntamente** delle seguenti condizioni:

- importo complessivo annuo superiore a € 200.000;
- utilizzo prevalente di manodopera presso le sedi di attività del committente;
- utilizzo di beni strumentali dello stesso committente (o ad esso riconducibili).

### **Superamento limite € 200.000**

Come disposto dal comma 1 del citato art. 17-bis, il predetto limite ha valenza annuale nei confronti della singola impresa appaltatrice / subappaltatrice / affidataria. In presenza di **più opere / servizi affidati** alla stessa impresa va fatto riferimento alla **somma dell'importo annuo dei singoli contratti**.

Pertanto, i valori relativi ai singoli contratti verso ogni singola impresa devono essere "monitorati" durante l'anno, al fine di verificare l'eventuale superamento del limite in esame. In tale caso, **dal superamento del predetto limite**, le disposizioni di cui al citato art. 17-bis "scattano" in relazione a **tutti i contratti in essere a tale data**.

Ciò è stato confermato anche dall'Agenzia delle Entrate (DRE Lombardia) nell'ambito dei consueti incontri di inizio anno.

#### **Esempio 1**



La Viola spa (committente), nel corso del 2020, stipula 3 contratti di appalto con la Blu srl (appaltatrice) di cui:

- due contratti, del valore di € 80.000 ciascuno, sono affidati dall'1.2.2020 e si concludono il 31.8.2020;
- un contratto, del valore di € 120.000, dall'1.5.2020 al 31.10.2020.

In tale situazione, gli obblighi di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. n. 241/97 trovano applicazione:

- dall'1.5.2020 al 31.8.2020 per i primi 2 appalti;
- dall'1.5.2020 al 31.10.2020 per il terzo appalto.

Diversamente, nel caso in cui il committente abbia in essere **più contratti con più imprese**, ma nessuno di essi superiore a € 200.000, le disposizioni di cui al citato art. 17-bis non trovano applicazione.

### Esempio 2



La Rosso spa (committente), nel corso del 2020, stipula complessivamente 4 contratti di appalto con altrettante società appaltatrici. In particolare:

- un contratto con la Arancione srl, del valore di € 90.000;
- un contratto con la Giallo spa, del valore di € 100.000;
- un contratto con la Verde spa, del valore di € 110.000;
- un contratto con la Azzurro srl, del valore di € 170.000.

In tal caso, gli obblighi di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. n. 241/97 non trovano applicazione, in quanto il limite di € 200.000 non viene superato con nessuna società appaltatrice.



Con riferimento alla verifica di tale limite dovrà essere chiarito se per “*importo complessivo annuo*” debba intendersi l'**anno civile** (1.1 - 31.12) oppure l'**anno solare** (365 giorni).

### **Prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente**

Il “*prevalente utilizzo di manodopera*” si riflette sul fatto che la tipologia contrattuale stipulata tra le parti diventa “a rischio”, assumendo le caratteristiche dell'illecita somministrazione di manodopera.

Sono senz'altro **esclusi** dall'ambito operativo dell'art. 17-bis i contratti che prevedono la realizzazione del bene (ad esempio, infissi) presso la sede dell'impresa appaltatrice con il successivo montaggio degli stessi nel cantiere dell'impresa committente.

È opportuno comunque che sia chiarito il “metro” utilizzabile per la valutazione della “prevalenza”.

### **Utilizzo di beni strumentali del committente**

Per l'applicazione degli obblighi in esame è, infine, necessario l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente. Tale ipotesi si verifica, ad esempio, nel caso in cui i lavori, benché affidati ad un soggetto terzo, sono eseguiti mediante beni strumentali resi disponibili dallo stesso committente.

### **TRASMISSIONE AL COMMITTENTE DEL MOD. F24 ED ELENCO LAVORATORI**

Al fine di **consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo sulle ritenute versate**, il comma 2 del citato art. 17-bis dispone che l'impresa appaltatrice / affidataria e le imprese subappaltatrici devono **trasmettere, entro 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento, al committente** e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

- **copia dei mod. F24;**
- un **elenco nominativo di tutti i lavoratori**, identificati mediante codice fiscale, **impiegati nel mese precedente** direttamente nell'esecuzione delle opere / servizi, contenente:
  - il dettaglio delle **ore di lavoro prestate** da ciascun dipendente in esecuzione dell'opera / servizio affidato;
  - l'ammontare della **retribuzione corrisposta** al dipendente collegata a tale prestazione;
  - l'ammontare delle **ritenute fiscali operate nel mese precedente** nei confronti di tali dipendenti, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Con la Risoluzione 23.12.2019, n. 108/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale **quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente** va effettuata sulla base di **parametri oggettivi** (ad esempio, il numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa).

### **Versamento delle ritenute operate**

Con riferimento alla compilazione dei mod. F24, nella Risoluzione 24.12.2019, n. 109/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i versamenti



“sono effettuati dall'impresa **cumulativamente** per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente”.

Tale indicazione, come chiarito dalla stessa Agenzia (DRE Lombardia) nel corso dei recenti incontri di inizio anno, consente all'impresa appaltatrice di predisporre un **unico mod. F24 per tutti i lavoratori**

**impiegati presso lo stesso committente.** Non è, quindi, necessario predisporre un mod. F24 per ciascun dipendente in presenza di più dipendenti impiegati presso lo stesso committente.

Con la citata Risoluzione n. 109/E, l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, istituito il seguente **"codice identificativo" del committente** da indicare nel mod. F24 relativo al versamento delle ritenute in esame:

**09 - "COMMITTENTE"**

Va evidenziato che nel campo *"codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare"* va riportato il codice fiscale del committente, unitamente al codice identificativo **"09"**, da riportare nel campo *"codice identificativo"*.

Si rammenta che, come disposto dal comma 7 del citato art. 17-bis, l'Agenzia delle Entrate può prevedere **ulteriori modalità di trasmissione telematica** delle predette informazioni al fine di consentire modalità semplificate di riscontro dei dati trasmessi.

### **INADEMPIMENTO DELL'IMPRESA APPALTATRICE / AFFIDATARIA / SUBAPPALTATRICE**

Come previsto dal comma 3 del citato art. 17-bis, nel caso in cui alla predetta data (scadenza del versamento delle ritenute operate) sia **maturato il diritto a ricevere corrispettivi** dall'impresa appaltatrice / affidatarie e questa o le imprese subappaltatrici **non abbiano trasmesso** al committente i mod. F24 e le informazioni relative ai lavoratori impiegati ovvero risulti l'omesso / insufficiente versamento delle ritenute rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente deve **sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice / affidataria**.

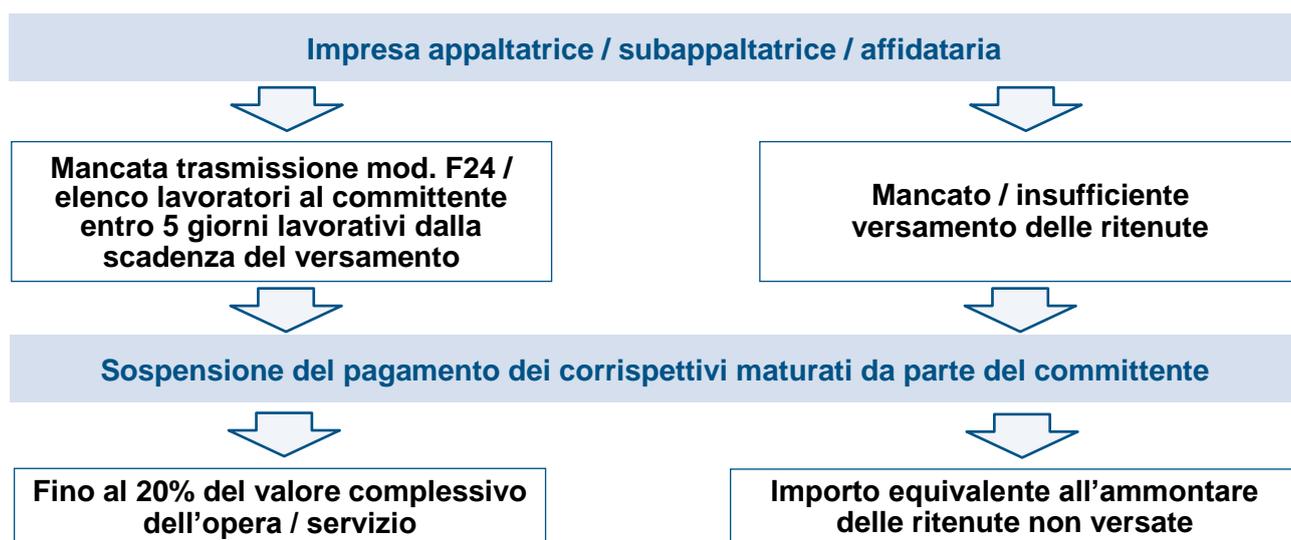
Il pagamento sospeso può essere pari:

- ad un **importo equivalente alle ritenute non versate** rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa;

ovvero

- **al massimo fino al 20% del valore complessivo** dell'opera / servizio (in caso di mancanza dei mod. F24 / elenco lavoratori).

Il committente ha l'obbligo di **comunicare entro 90 giorni** al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate tale situazione.



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

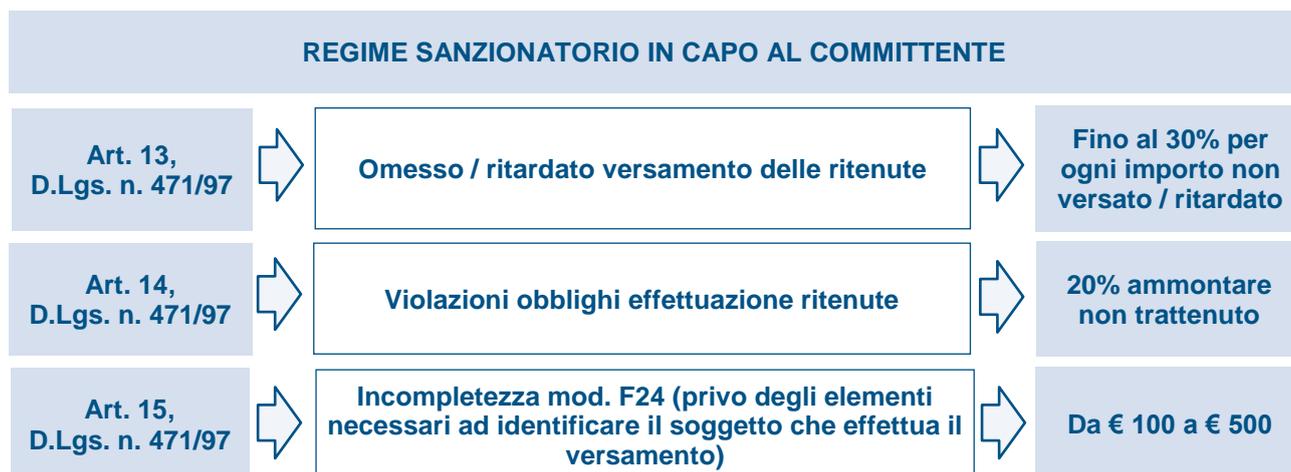
## REGIME SANZIONATORIO IN CAPO AL COMMITTENTE

Il comma 4 del citato art. 17-bis dispone che, **il committente, in caso di inottemperanza agli obblighi sopra accennati**, è tenuto



*“al pagamento di una **somma pari alla sanzione irrogata all’impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice** per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione”.*

In particolare, il regime sanzionatorio applicabile può essere sintetizzato come segue.



## DEROGA AI NUOVI OBBLIGHI

Gli obblighi sopra esaminati **non si applicano** nel caso in cui le imprese appaltatrici / affidatarie / subappaltatrici, comunicano al committente, **allegando una specifica certificazione di affidabilità fiscale** rilasciata dall’Agenzia delle Entrate (una sorta di “DURC-fiscale”), la sussistenza, **nell’ultimo giorno del mese precedente** alla scadenza delle ritenute, dei seguenti requisiti:

- essere **in attività da almeno 3 anni**;
- essere **in regola con gli obblighi dichiarativi**;
- **aver effettuato**, nei periodi d’imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell’ultimo triennio, **complessivi versamenti registrati nel Conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell’ammontare dei ricavi / compensi**, risultanti dalle dichiarazioni medesime. Sul punto, come chiarito dalla stessa Agenzia (DRE Lombardia) nel corso dei recenti incontri di inizio anno, non rilevano esclusivamente i versamenti effettuati a titolo di imposte sui redditi, ma **qualsiasi versamento effettuato tramite il mod. F24** (sono considerati, quindi, anche i versamenti a titolo di IVA, ritenute fiscali, ecc.);
- **non avere iscrizioni a ruolo / accertamenti esecutivi / avvisi di addebito** affidati all’Agente della riscossione relativi a IRPEF / IRES/ IRAP / ritenute / contributi previdenziali **per importi superiori a € 50.000**, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione.

Tale requisito **non va considerato** per le somme oggetto di **piani di rateazione** per i quali non sia intervenuta decadenza.

I predetti requisiti devono **verificarsi congiuntamente**.



La citata certificazione è messa a disposizione delle singole imprese dall’Agenzia delle Entrate e ha **validità di 4 mesi dalla data del rilascio** (le modalità di richiesta / rilascio della certificazione sono demandate ad uno specifico Provvedimento).

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate (DRE Lombardia) nell'ambito dei recenti incontri di inizio anno



*“la ratio legis consiste **nell'esentare dal meccanismo di controllo** gravante sui committenti i rapporti contrattuali instaurati con i **contribuenti considerati affidabili e solvibili**”.*

## **DIVIETO DI COMPENSAZIONE**

---

Come disposto dal comma 8 del citato art. 17-bis, le imprese appaltatrici / affidatarie e le imprese subappaltatrici, **non possono utilizzare la compensazione** quale modalità di pagamento dei

- **contributi previdenziali / assistenziali;**
- **premi assicurativi obbligatori;**

maturati in relazione ai **dipendenti impiegati direttamente nell'esecuzione dell'opera / servizio.**



Tale divieto **non opera** per le imprese in possesso della predetta **certificazione di affidabilità fiscale** rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

L'esclusione in esame riguarda i contributi previdenziali e assistenziali e i premi assicurativi **maturati nel corso di durata del contratto** sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere / servizi affidati.

## **DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI**

---

Come disposto dal comma 2 dell'art. 4 in esame, i nuovi obblighi *“si applicano a decorrere **dal 1° gennaio 2020**”.*

Merita evidenziare che, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Risoluzione n. 108/E, gli obblighi sopra esaminati trovano



*“applicazione con riferimento alle **ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020** (e, quindi, relativamente ai versamenti eseguiti nel mese di febbraio 2020), **anche con riguardo ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020**”.*

Di conseguenza, i nuovi obblighi sono applicabili

- ai versamenti effettuati nel mese di **febbraio 2020**;
- anche in merito a contratti di appalto / affidamento / subappalto **stipulati prima dell'1.1.2020.**



Sul punto, merita evidenziare che, nell'ambito dei consueti incontri di inizio anno, l'Agenzia ha precisato che gli obblighi in esame “scattano” relativamente alle **ritenute di competenza del mese di gennaio 2020** (operate relativamente alle **retribuzioni maturate e pagate** dal datore di lavoro **nello stesso mese**).

Pertanto, per le **ritenute operate a gennaio 2020 riferite a retribuzioni di dicembre 2019** (pagate a gennaio 2020), **i nuovi obblighi non trovano applicazione.**

---