AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

Nuovi obblighi di controllo e limiti di compensazione tributaria su contratti a prevalente utilizzo di manodopera

(*Circolare n. 3 del 21 febbraio 2020*)

Indice

1. Premessa 3
2. Soggetti rilevanti 4
3. Ambito oggettivo di applicazione 5
4. Disapplicazione della disciplina 9
5. Obblighi e divieti di compensazione derivanti dall'applicazione della disciplina 10
6. Sanzioni 14

1. Premessa

L'art. 4 co. 1 del DL 26.10.2019 n. 124, convertito con modificazioni nella L. 19.12.2019 n. 157, ha introdotto nel DLgs. 9.7.97 n. 241 il nuovo art. 17-*bis*, recante una serie di **obblighi di controllo e di divieti alla compensazione** tra debiti e crediti tributari destinata ad operare con riguardo ai rapporti negoziali, comunque denominati, per il compimento di uno o più opere e di uno o più servizi, 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 comunque ad esso riconducibili in qualunque forma.

Gli **obblighi di controllo gravano sul committente** e riguardano il corretto e puntuale versamento delle ritenute fiscali relative alle maestranze del prestatore e degli eventuali sub-prestatori impiegate nei rapporti negoziali aventi le predette caratteristiche.

I **divieti di compensazione** tra debiti e crediti tributari **gravano sul prestatore** e sugli eventuali sub-prestatori e riguardano la non compensabilità con crediti dei debiti relativi alle ritenute fiscali oggetto dei predetti obblighi di controllo da parte del committente, ma anche dei debiti relativi a contributi previdenziali e assistenziali e ai premi assicurativi obbligatori maturati con riguardo ai medesimi lavoratori le cui ritenute fiscali sono oggetto dei predetti obblighi di controllo da parte del committente.

Ai sensi del co. 2 dell'art. 4 del DL 124/2019, le nuove disposizioni si applicano "***a decorrere dall'1 gennaio 2020***".

Come chiarito dalla ris. Agenzia Entrate 23.12.2019 n. 108, la nuova disciplina recata dall'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 si applica anche ai rapporti negoziali stipulati prima di tale data, fermo restando che la prima applicazione dei nuovi obblighi di controllo e dei nuovi limiti di compensazione riguarda le ritenute, i contributi e i premi relativi agli emolumenti di competenza del mese di gennaio 2020.

Con riguardo ai medesimi rapporti negoziali, il co. 3 dell'art. 4 del DL 124/2019 ha altresì inserito nell'art. 17 co. 6 del DPR 633/72 la nuova lett. a-*quinquies*), al fine di assicurare in relazione ad essi l'applicazione dell'IVA con il metodo del *reverse charge*.

Questa novità ai fini IVA non è però ancora entrata in vigore, perché il co. 4 dell'art. 4 del DL 124/2019 ne subordina l'efficacia al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28.11.2006.

Nelle more, l'obbligo di applicazione dell'IVA con il metodo del *reverse charge* resta dunque confinato ai casi in cui le operazioni che discendono dai predetti rapporti negoziali rientrino nell'ambito di applicazione di una delle altre norme già vigenti ed efficaci che prevedono tale obbligo.

Sui nuovi obblighi di controllo e sui nuovi limiti alla compensazione tra crediti e debiti fiscali disciplinati dall'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97, l'Agenzia delle Entrate ha diramato i primi chiarimenti "sistematici" con la circ. 12.2.2020 n. 1.

2. Soggetti rilevanti

Ai sensi del co. 1 del nuovo art. 17-*bis* del DLgs. 241/97, gli obblighi di controllo e i divieti di compensazione ivi previsti si applicano:

- quando il committente è un soggetto residente compreso tra quelli elencati nell'art. 23 del DPR 600/73;
- quando il prestatore è un'impresa.

Nei **rapporti a catena** (come, ad esempio, nel caso degli appalti con a valle uno o più subappalti) il primo prestatore va inteso anche quale committente del primo sub-contratto e così via.

Committenti rilevanti

I **soggetti compresi** tra quelli elencati nell'art. 23 del DPR 600/73 sono:

- gli enti e le società di capitali di cui all'art. 73 del co. 1 del TUIR;
- le società di persone e le associazioni di cui all'art. 5 del TUIR che esercitano imprese commerciali o agricole, arti o professioni;
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o agricole;
- le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- i curatori fallimentari e i commissari liquidatori;
- i condomini.

A livello letterale, ne conseguirebbe che, quando uno dei predetti soggetti è residente nel territorio dello Stato, dovrebbe essere un committente rilevante ai fini dell'applicazione della disciplina di cui al DLgs. 241/97.

Tuttavia, la circ. **Agenzia Entrate** 12.2.2020 n. 1 (§ 2.2) **esclude** dal novero dei committenti "rilevanti":

- i **condomini**;
- gli **enti non commerciali** (enti pubblici, associazioni, trust ecc.), limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

Prestatori rilevanti

Per espressa previsione dell'art. 17-*bis* co. 1 del DLgs. 241/97 rilevano **tutti i prestatori che sono "imprese"**, senza ulteriori specificazioni.

La circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 2.2) esclude tuttavia dal novero dei prestatori "rilevanti" le imprese non residenti senza stabile organizzazione in Italia affidatarie di opere o servizi, "*perché gli stessi non rivestono la qualifica di sostituti di imposta ai sensi degli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973*".

Il riferimento alle "imprese" porta altresì ad escludere dal novero dei prestatori rilevanti gli esercenti arti o professioni, ragione per cui i contratti d'opera di cui all'art. 2222 c.c. possono ricadere

nell'ambito oggettivo della disciplina (si veda il successivo § 3) solo se il prestatore dei medesimi sia un'impresa e a condizione che la stessa utilizzi per l'esecuzione dell'opera o del servizio commissionato lavoratori aventi diritto alla percezione di rediti di lavoro dipendente o assimilati (circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1, § 3.2.1).

3. Ambito oggettivo di applicazione

Ai sensi del co. 1 del nuovo art. 17-*bis* del DLgs. 241/97, gli obblighi di controllo e i divieti di compensazione ivi previsti si applicano con riguardo ai "*contratti di appalto, subappalto affidamento a soggetti consorziati o a 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 comunque ad esso riconducibili in qualunque forma*", se per le opere e i servizi oggetto dei medesimi è previsto un corrispettivo "*di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000*".
L'inquadramento formale del rapporto negoziale e la sua conseguente denominazione giuridica sono dunque irrilevanti.
Ciò che rileva è esclusivamente la **compresenza**:

- **di tutti e tre i presupposti sostanziali** concernenti le modalità di esecuzione delle opere o servizi:
  - della prevalenza dell'utilizzo di manodopera;
  - dell'utilizzo della manodopera presso le sedi di attività del committente;
  - dell'utilizzo di beni strumentali del commitente;
- **del presupposto dimensionale** di una corrispettività superiore a 200.000 euro su base annua.

Ciò comporta, ad esempio, che, in presenza di tutti i presupposti sostanziali e del presupposto dimensionale, anche un contratto formalmente inquadrato dalle parti come "*cessione di beni con posa in opera*" rientra nell'ambito oggettivo di applicazione del nuovo art. 17-*bis* del DLgs. 241/97.
La circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 3.2.2) ha chiarito che restano esclusi a priori dall'ambito oggettivo di applicazione solo i contratti di somministrazione di lavoro stipulati dalle agenzie di somministrazione autorizzate ai sensi dell'art. 30 del DLgs. 15.6.2015 n. 81, nonché "*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)*", ferma restando invece l'applicabilità della nuova disciplina, al ricorrere dei presupposti sostanziali e dimensionali di cui al co. 1 dell'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97, in tutti i casi di somministrazione illecita di lavoro.

Presupposto del prevalente utilizzo di manodopera

Premesso che nel **concetto di "manodopera"** si deve comprendere non solo il lavoro manuale, ma anche quello intellettuale, e che, oltre ai lavoratori inquadrati come dipendenti o in una delle categorie

di soggetti che percepiscono redditi assimilati a quello di lavoro dipendente, si devono comprendere anche quelli il cui rapporto è formalmente inquadrato come lavoro autonomo, se nei fatti prestano attività di lavoro dipendente presso il committente, la circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 3.2.3) chiarisce che, al fine di determinare la prevalenza, occorre fare riferimento:

- al **numeratore del rapporto**, alla retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato, stante l'espresso richiamo agli artt. 23 e 24 del DPR 600/73 contenuto nel co. 1 dell'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97;
- al **denominatore del rapporto**, al prezzo complessivo dell'opera e del servizio.

Il requisito della prevalenza sussiste quando il rapporto tra numeratore e denominatore è **superiore al 50%**.

Presupposto dell'utilizzo della manodopera presso le sedi di attività del committente

Per "*sedi di attività del committente*" si intendono "*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*" (circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1, § 3.2.4).

Presupposto dell'utilizzo di beni strumentali del committente

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 3.2.5), il presupposto dell'utilizzo di beni strumentali riconducibili a qualsiasi titolo al committente (proprietà, possesso, detenzione) sussiste quando, per il compimento delle opere e dei servizi, la manodopera del prestatore:

- utilizza esclusivamente macchinari, attrezzature e altri beni strumentali riconducibili a qualsiasi titolo al committente;
- utilizza macchinari, attrezzature e altri beni strumentali riconducibili a qualsiasi titolo al prestatore medesimo, ma anche macchinari, attrezzature e altri beni strumentali riconducibili a qualsiasi titolo al committente, se detto utilizzo non è occasionale ed è indispensabile per l'esecuzione dell'opera o del servizio.

In altre parole, ferma restando la chiarezza che accompagna le situazioni in cui vengono utilizzati esclusivamente beni strumentali del prestatore (assenza del presupposto) o del committente (sussistenza del presupposto), in tutti quei casi in cui vi è un utilizzo di beni strumentali riconducibili a entrambi, l'assenza o la sussistenza del presupposto non va verificata sulla base di un principio di prevalenza quantitativa degli uni sugli altri, ma sulla base di un **criterio di sistematicità e indispensabilità dell'utilizzo dei beni riconducibili al committente** al fine dell'esecuzione delle opere o dei servizi.

Ove l'utilizzo sia sistematico e indispensabile, il presupposto dovrebbe dunque sussistere anche se, sul piano quantitativo, i beni strumentali utilizzati riconducibili al prestatore sono prevalenti rispetto a quelli riconducibili al committente.

Presupposto dimensionale di corrispettivi annui oltre 200.000 euro

Al fine di limitare i nuovi obblighi e divieti ai rapporti negoziali più rilevanti ed escludere quindi le c.d. "micro-commesse", l'art. 17-*bis* co. 1 del DLgs. 241/97 circoscrive l'ambito di applicazione ai rapporti negoziali che, per le opere e i servizi oggetto dei medesimi, prevedono un corrispettivo "*di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000*".

A tale proposito, la circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 3.2.1) ha chiarito anzitutto che, ai fini della verifica del superamento o meno della soglia, per esigenze di semplificazione:

- **l'arco temporale annuale va riferito sempre all'anno solare** "1° gennaio-31 dicembre" (anche quando i contratti, o le modifiche contrattuali che impattano sul corrispettivo, sono stipulati in corso d'anno);
- per determinare la competenza dei corrispettivi con riferimento a ciascun anno solare, relativamente ai contratti pluriennali e anche ai contratti annuali che però insistono su due anni solari, si fa riferimento ai mesi e non ai giorni (quindi i contratti, o le modifiche, stipulati dopo il giorno 15 di un mese si considerano, ai fini del *pro rata temporis*, a partire dal mese successivo).

In verità, gli esempi formulati a riguardo dall'Agenzia delle Entrate alimentano dubbi e complicazioni, più che certezze e semplificazioni.

Nell'esempio n. 2, l'Agenzia delle Entrate ipotizza un contratto annuale che va dal 16 febbraio 2020 al 15 febbraio 2021 con un corrispettivo di 300.000 euro.

Senza i criteri di "semplificazione" proposti dall'Agenzia delle Entrate sarebbe stato pacifico considerare questo contratto annuale come un contratto che supera la soglia di 200.000 euro su base annua.

Applicando invece i criteri di "semplificazione", l'Agenzia delle Entrate evidenzia che il *pro rata temporis* mensile su anno solare implica che al 2020 sono imputabili 250.000 euro (10/12 di 300.000) e che al 2021 sono imputabili 50.000 euro (2/12 di 300.000), ragione per cui "*gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo l'1 marzo 2020 e cesseranno il 15 febbraio 2021*".

Nell'esempio n. 3, l'Agenzia delle Entrate ipotizza invece, tra il medesimo committente e il medesimo prestatore, un primo contratto annuale che va dal 14 febbraio 2020 al 13 febbraio 2021 con un corrispettivo di 100.000 euro e un secondo contratto annuale che va dal 16 giugno 2020 al 15 giugno 2021 con un corrispettivo di 200.000 euro.

Premesso che, in presenza di più rapporti negoziali "rilevanti" (ossia con tutti i presupposti sostanziali per l'applicazione degli obblighi e dei divieti di cui all'art. 17-*bis*), tra loro autonomi e aventi per oggetto l'esecuzione di opere e servizi diversi, ma intercorrenti tra un medesimo committente e un

medesimo prestatore si deve tenere conto della somma dei corrispettivi annui previsti in relazione a ciascun distinto rapporto negoziale, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che il *pro rata temporis* mensile su anno solare implica che al 2020 sono imputabili 191.667 euro (11/12 di 100.000 più 6/12 di 200.000) e che al 2021 sono imputabili 108.333 euro (1/12 di 100.000 più 6/12 di 200.000), ragione per cui "*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*".

È chiaro che le conclusioni dell'esempio n. 3 non possono che applicarsi anche al caso in cui tra committente e prestatore risulti stipulato un unico contratto annuale che va dal 16 giugno 2020 al 15 giugno 2021 con un corrispettivo di 300.000 euro, ma ciò comporterebbe che due contratti aventi durata e corrispettivo identici rientrerebbero o non rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 in funzione di una variabile quale la data di stipula e decorrenza nel corso dell'anno solare, il che è evidentemente privo di razionalità alcuno.

Sul punto sarebbero dunque **auspicabili quanto prima chiarimenti ulteriori**.

Sempre ai fini della verifica del superamento o meno della soglia, la circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 3.2.1) ha chiarito inoltre che:

- nel caso di più **prestatori diversi che sono però associati in una ATI** (Associazione Temporanea di Imprese), gli affidamenti delle opere e servizi alle singole imprese vanno considerati unitariamente e pertanto vanno sommati i corrispettivi annui previsti in relazione a ciascun singolo affidamento;
- nel caso di **rapporti negoziali che non abbiano un corrispettivo o una scadenza predeterminati** (ad esempio, i c.d. "contratti-quadro"), va applicato il principio di cassa, tale per cui, ferma restando la sussistenza di tutti gli altri presupposti, i limiti e i divieti di cui all'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 scattano 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 al prestatore e cessano alla scadenza del contratto.

Infine, nel caso di **rapporti a catena** con committente, prestatore a sua volta committente e due o più sub-prestatori (come nel caso degli appalti con a valle due o più subappalti), la circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 2.3) chiarisce che, al fine di evitare aggiramenti della soglia dei 200.000 euro 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 deve essere verificata unicamente nel rapporto tra il primo committente e il primo prestatore (ivi compreso il caso in cui il primo committente non sia un soggetto rilevante ai fini dell'art. 17-*bis* co. 1 del DLgs. 241/97), dopodiché, "*qualora nel rapporto 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.)*".

4. Disapplicazione della disciplina

Pur in presenza di un committente e un prestatore "rilevanti" (si veda il precedente § 2) che instaurano un rapporto negoziale con i presupposti sostanziali e dimensionali per rientrare nell'ambito oggettivo della disciplina recata dal nuovo art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 (si veda il precedente § 3), gli obblighi e i divieti che discendono dalla disciplina medesima (si veda il successivo § 5) possono essere integralmente disapplicati se, in capo al prestatore, sussistono i requisiti di cui al co. 5 dell'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 che consenono il rilascio, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'apposito certificato di esonero.

Ai fini della disapplicazione della disciplina, devono risultare verificati in capo al prestatore **tutti i seguenti requisiti**:

- il prestatore deve risultare in attività da almeno tre anni;
- il prestatore deve essere in regola con gli obblighi dichiarativi;
- il prestatore deve aver eseguito, nel corso dei periodi di imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
- il prestatore non deve avere iscrizioni a ruolo, o accertamenti esecutivi, o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione, relativi alle imposte sui redditi, all'IRAP, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori a 50.000 euro, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, fermo restando che non rilevano le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

Risultare in attività da almeno tre anni

L'allegato B al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 6.2.2020 n. 54730 chiarisce che la verifica del requisito concerne la mera "esistenza in vita" da almeno tre anni, procedendo a ritroso dall'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta (senza dunque alcune valutazioni di merito concernenti l'effettivo esercizio di una determinata attività).

Regolarità degli obblighi dichiarativi

L'allegato B al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 6.2.2020 n. 54730 chiarisce che la verifica del requisito concerne la presentazione delle dichiarazioni dei redditi nell'ultimo triennio, procedendo a ritroso dall'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta.

Soglia minima di versamenti in conto fiscale nel triennio

La circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 3.1) chiarisce che la verifica di questo requisito del 10%

passa per la costruzione di un rapporto con:

- al numeratore, i complessivi versamenti effettuati tramite modello F24 per tributi, contributi e premi assicurativi INAIL, al lordo dei crediti compensati, nel corso dei periodi di imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio;
- al denominatore, i ricavi o compensi complessivi risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio.

Con specifico riguardo al numeratore del rapporto, la circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 3.1) ha ulteriormente chiarito che:

- non possono essere considerati i versamenti effettuati per il pagamento di debiti iscritti a ruolo;
- per i soggetti aderenti al consolidato fiscale di cui agli artt. 117 e ss. del TUIR può essere fatta valere anche l'imposta "teorica" corrispondente al proprio reddito complessivo attribuito al consolidato fiscale.

Assenza di debiti non soddisfatti per più di 50.000 euro

L'allegato B al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate 6.2.2020 n. 54730 chiarisce che, ai fini della verifica del requisito, rilevano esclusivamente i debiti riferiti a imposte, ritenute e contributi previdenziali, escludendo interessi, sanzioni e oneri diversi.

Rilascio e validità del certificato di esonero

Per poter disapplicare la disciplina, il prestatore deve comunicare al committente di essere in possesso dei necessari requisiti, allegando la relativa certificazione dei medesimi, riferita all'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza prevista per il versamento delle ritenute.

Ai sensi dell'art. 17-*bis* co. 6 del DLgs. 241/97, la certificazione è messa a disposizione delle singole imprese (o di loro delegati) dall'Agenzia delle Entrate (qualunque ufficio territoriale della Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale del prestatore; la Direzione regionale, per i grandi contribuenti) a partire dal terzo giorno lavorativo di ogni mese.

Il certificato ha **validità di quattro mesi dalla data del rilascio**, dopodiché deve essere richiesto il rilascio di un nuovo certificato.

La circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 3.1) ha precisato che, nel caso in cui il committente sia una pubblica amministrazione, la sussistenza dei requisiti dovrà essere oggetto di autocertificazione, perché in tal caso trovano applicazione le disposizioni previste dal DPR 445/2000.

5. Obblighi e divieti di compensazione derivanti dall'applicazione della disciplina

Quando sussistono sia i presupposti soggettivi di cui al precedente § 2 sia i presupposti oggettivi di cui al precedente § 3 e, al contempo, non sussistono i presupposti di disapplicazione di cui al

precedente § 4, l'applicazione della disciplina prevista dal nuovo art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 implica una serie di obblighi e divieti sia per il prestatore che per il committente.

Versamento delle ritenute fiscali (IRPEF e relative addizionali)

Il prestatore è innanzitutto tenuto al versamento delle ritenute fiscali (IRPEF e relative addizionali), relative ai dipendenti (e agli altri lavoratori percettori di redditi assimilati a lavoro dipendente) impiegati nei rapporti negoziali rilevanti, compilando un F24 separato per ciascun committente.

Nell'F24 separato per ciascun committente, il prestatore deve indicare **solo** la **quota parte delle ritenute** corrispondenti alla quota parte della remunerazione di ciascun percipiente, su cui le ritenute si applicano, che a sua volta corrisponde al rapporto tra le ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato sul totale delle ore di lavoro remunerate.

La circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 4.2) ha chiarito che la quota di retribuzione esposta in "busta paga" e le relative ritenute collegate alla prestazione resa nei confronti del singolo committente sono determinate:

- escludendo le retribuzioni arretrate o differite e l'indennità di fine rapporto;
- 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, malattie e permessi retribuiti".*

L'**F24 separato per ciascun committente deve essere compilato in modo conforme alle istruzioni impartite dalla ris. Agenzia Entrate 24.12.2019 n. 109**, ossia indicando:

- nel campo "codice fiscale", il codice fiscale del prestatore tenuto al versamento;
- nel campo "codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare", il codice fiscale del committente, unitamente al codice "09" da riportare nel campo "codice identificativo".

La quota parte di ritenute fiscali indicate negli F24 separati per ciascun committente non può essere versata mediante compensazione con crediti tributari (divieto di compensazione).

Tuttavia, la circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 4.1) ha chiarito che il predetto divieto di compensazione non si estende a quei particolari crediti che i sostituti di imposta maturano per aver anticipato somme di denaro ai dipendenti per conto dello Stato, quali, ad esempio, 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.

In altre parole, il divieto di compensazione di cui all'art. 17-*bis* co. 1 ultimo periodo del DLgs. 241/97 non è applicabile per i crediti maturati dall'impresa in qualità di sostituto d'imposta.

La stessa circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 4.1) riepiloga in una apposita tabella, cui si rinvia, i codici tributo dei predetti crediti utilizzabili in compensazione anche negli F24 separati per ciascun committente.

Versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi

Per il prestatore, il divieto di versamento mediante compensazione con crediti tributari si estende anche ai debiti per contributi previdenziali e assistenziali e per premi assicurativi obbligatori maturati in relazione ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere e dei servizi relativi a rapporti negoziali rilevanti ai fini dell'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97.

In questo caso, diversamente a quanto evidenziato con riguardo alle ritenute fiscali, il divieto di compensazione si applica senza eccezioni per i crediti tributari di cui il prestatore è titolare in qualità di sostituto di imposta (circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1, § 4.1).

Fermo restando il predetto divieto, per il versamento di detti contributi e premi non è obbligatorio predisporre distinti modelli F24 per ciascun committente ed è dunque possibile predisporre un modello F24 unico per tutti i contributi e premi dovuti dal prestatore.

Nel caso di predisposizione di un modello F24 unico è onere dei contribuenti ricostruire, in sede di controllo, le modalità di calcolo utilizzate per individuare la quota parte dei medesimi soggetta al divieto di compensazione di cui al co. 8 dell'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 e la quota parte dei medesimi non soggetta a tale vincolo.

A tale proposito, la circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 4.1) ha chiarito che "*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 specificato con riferimento alle ritenute fiscali*".

Restano in ogni caso **esclusi** dall'ambito di applicazione della norma in esame i **contributi di fonte contrattuale**, quali, ad esempio, i contributi a casse sanitarie e i contributi a forme di previdenza complementare (circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1, § 4.1).

Dati e documenti che il prestatore deve trasmettere al committente

Entro 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali (IRPEF e relative addizionali), il prestatore deve trasmettere a ciascun committente:

- l'F24 separato con cui ha versato le ritenute fiscali relative a quel committente;
- i dati espressamente previsti dall'art. 17-*bis* del DLgs 241/97, al fine di consentire al committente di controllare la correttezza dei versamenti effettuati dal prestatore mediante l'F24 separato.

Per quanto concerne l'F24 separato, la circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 4.2) precisa che l'Agenzia delle Entrate rende disponibile copia delle deleghe di pagamento sia nel cassetto fiscale del prestatore che effettua il versamento, sia nel cassetto fiscale del committente il cui codice fiscale è anch'esso indicato nell'F24.

I dati per il controllo da parte del committente della correttezza dei versamenti effettuati dal prestatore, che devono essere trasmessi anch'essi dal prestatore al committente entro 5 giorni

lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali, sono:

- 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 (nel caso di pagamento delle retribuzioni effettuato nel mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorre fare riferimento al secondo mese precedente);
- il **dettaglio delle ore di lavoro prestate** da ciascun lavoratore in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- l'ammontare della **retribuzione corrisposta** al dipendente collegata a tale prestazione;
- il **dettaglio delle ritenute fiscali operate**, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Nel caso di **rapporti a catena** (come, ad esempio, nel caso di appalti con subappalti), i sub-prestatori sono tenuti a inviare copia delle deleghe di pagamento e copia dei dati che precedono non solo al proprio committente "diretto" (ossia il prestatore), ma anche al committente "originario", salvo, ovviamente, il caso in cui quest'ultimo sia un soggetto che esula dall'ambito di applicazione della disciplina (si veda il precedente § 2).

Obblighi di controllo del committente

Il committente è anzitutto obbligato a controllare la correttezza dei versamenti di ritenute fiscali effettuati dal prestatore, sulla base della documentazione che quest'ultimo è tenuto a trasmettergli entro 5 giorni lavorativi dalla relativa scadenza di versamento.

La circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 4.2) chiarisce che il committente può ritenere di aver assolto al suo obbligo di controllo 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 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 le spettanza e la congruità dei crediti utilizzati in compensazione*".

Ulteriori obblighi del committente nel caso di controllo con esito negativo

Nei casi in cui il prestatore non ottemperi nei termini previsti all'obbligo di fornire la documentazione preordinata al controllo da parte del committente ovvero dall'esame della documentazione trasmessa risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali, il committente è ulteriormente obbligato a:

- **sospendere immediatamente il pagamento dei corrispettivi** di cui il prestatore ha maturato il diritto (tale diritto si intende maturato quando è certo, liquido ed esigibile), fino a quando perdura l'inadempimento riscontrato dal committente;
- **decorsi 90 giorni** dall'avvenuto riscontro dell'inadempimento, **dare comunicazione** del medesimo **al "suo" ufficio dell'Agenzia delle Entrate** territorialmente competente.

Per quanto concerne la sospensione del pagamento dei corrispettivi certi, liquidi ed esigibili, la circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 4.3) ha chiarito che:

- nel caso in cui l'obbligo discenda dal riscontro del fatto che il prestatore non ha trasmesso la necessaria documentazione, la sospensione dei pagamenti dovrà riguardare corrispettivi maturati dal prestatore **fino a concorrenza del 20%** del valore complessivo dell'opera o del servizio;
- nel caso in cui l'obbligo discenda dal riscontro di versamenti insufficienti sulla base della documentazione trasmessa dal prestatore, la sospensione dei pagamenti dovrà riguardare corrispettivi maturati dal prestatore **fino a concorrenza dell'importo minore tra** le **ritenute non versate e** il **20%** del valore complessivo dell'opera o del servizio.

6. Sanzioni

Premesso che, ove il prestatore ometta in tutto o in parte i versamenti cui è tenuto (ovvero li effettui mediante compensazioni con crediti tributari in violazione degli specifici divieti posti dall'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97), trovano applicazione in relazione ad esso le sanzioni ordinariamente previste per questo tipo di omissioni, l'unica sanzione "specifica" è quella che grava sul committente ai sensi del co. 4, laddove inadempiente rispetto ad uno o più degli obblighi che l'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 pone a suo carico (si veda il precedente § 5).

In particolare, il co. 4 dell'art. 17-*bis* prevede che, in caso di inottemperanza agli obblighi previsti dai co. 1 e 3, il committente è tenuto al versamento di una somma pari alla sanzione irrogata al prestatore per la non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute, nonché per il tardivo versamento delle stesse, senza possibilità di compensazione.

La circ. Agenzia Entrate 12.2.2020 n. 1 (§ 5) conferma che "*stante il tenore letterale della norma, tale somma non è dovuta quando – nonostante il committente non abbia correttamente adempiuto agli obblighi di cui ai commi 1 e 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 di controllo*".