



## Appalti: le nuove disposizioni di contrasto all'illecita somministrazione di manodopera

*Con l'emanazione del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, recante "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili", convertito, con modificazioni, in Legge 19 dicembre 2019, n. 157, il Legislatore ha introdotto importanti novità in materia di ritenute e compensazioni in appalti e subappalti e ha esteso il regime del reverse charge IVA.*

*Nel dettaglio, infatti, l'articolo 4 del suddetto provvedimento, nella sua versione post conversione, ha determinato l'introduzione, dopo l'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, del nuovo art. 17-bis, rubricato "Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera".*

*A decorrere dal 1° gennaio 2020, dunque, viene disposto l'obbligo, per gli appaltatori, subappaltatori e affidatari di opere o servizi di valore annuo superiore a 200 mila euro, di procedere al versamento delle ritenute fiscali dei lavoratori occupati nei singoli appalti con distinte deleghe di pagamento.*

### Le nuove modalità di pagamento delle ritenute fiscali in caso di appalto

Come evidenziato in premessa, al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, dopo l'art. 17, il Legislatore ha inserito il seguente articolo 17-bis, rubricato "Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera".

Per espressa previsione della nuova disposizione, dunque, a decorrere dal 1° gennaio 2020, i soggetti:

- di cui all'art. 23, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, (ossia, gli enti e le società indicati nell'art. 87, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'art. 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'art. 51 del citato testo unico, o imprese agricole, le persone fisiche che esercitano arti e professioni, il curatore fallimentare, il commissario liquidatore nonché il condominio quale sostituto d'imposta) residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato;
- che affidano il **compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad 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;

sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente di cui agli artt. 23 e 24 del citato D.P.R. n. 600/1973, trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici, ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.



### Attenzione

Il **versamento delle ritenute** di cui al periodo precedente è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.

Con l'introduzione di tali nuove misure, pertanto, il Legislatore intende evitare il mancato pagamento delle ritenute fiscali, l'abuso delle compensazioni, nonché l'evasione in materia IVA, mediante:

- nuove regole di pagamento delle ritenute fiscali dei lavoratori;
- specifici limiti alla compensazione mediante F24;
- l'estensione del meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA.

Ne deriva che, come chiarito anche dalla Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro con Approfondimento del 7 gennaio 2020, il regime di cui all'oggetto prevede:

- per gli appaltatori, subappaltatori e affidatari di opere o servizi, **l'obbligo di procedere al versamento delle ritenute fiscali dei lavoratori occupati nei singoli appalti con distinte deleghe di pagamento;**
- per il **committente l'obbligo di verificare l'avvenuto versamento delle ritenute da parte degli appaltatori, subappaltatori o affidatari** di opere o servizi, nonché la coerenza dei versamenti con i dati trasmessi e, in caso di riscontrate irregolarità, sarà tenuto a bloccare i pagamenti a favore dell'appaltatore, subappaltatore o affidatario, pena l'applicazione di sanzioni tributarie.



### Attenzione

Per consentire tali verifiche, le deleghe relative ai versamenti effettuati dagli appaltatori, subappaltatori ed affidatari di opere o servizi, dovranno essere trasmesse al committente entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute assieme ad un elenco dei lavoratori occupati nell'appalto con tutti i dati necessari per i controlli.

### *L'ambito di applicazione della nuova disciplina*

Come precedentemente ricordato, destinatari dei nuovi adempimenti saranno:

- **tutti i sostituti d'imposta;**
- **compresi i condomini;**
- **il curatore fallimentare;**
- **il commissario liquidatore.**

Dal punto di vista oggettivo, invece, dovranno verificarsi, **contemporaneamente**, tutti i seguenti requisiti:

- l'affidamento a un'impresa del compimento di una o più opere o di uno o più servizi, di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000;



### **Attenzione**

Il legislatore prevede che i suddetti contratti debbano, complessivamente, superare il limite di euro 200.000 annuo sì che, al fine di verificarne il superamento, occorre computare tutti quelli stipulati nell'arco temporale di un anno tra le medesime parti.

- la presenza di contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;



### **Attenzione**

Non rientrano, nel campo di applicazione della norma, i contratti di lavoro autonomo ex art. 2222 c.c. in quanto i soggetti non rivestono natura imprenditoriale.

- la sussistenza contratti caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera;



### **Attenzione**

Sul punto, la Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro, nel predetto Approfondimento del 7 gennaio 2020, specifica come, in assenza di una definizione normativa di "prevalenza", si potrebbe ritenere che l'incidenza della manodopera in misura prevalente prevista dall'art. 4 del D.L. n. 124/2019 possa essere misurata facendo riferimento all'importo totale del contratto.

- lo svolgimento presso le sedi di attività del committente;
- l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Quanto ai lavoratori coinvolti, l'individuazione può essere effettuata indirettamente, in quanto la disciplina opera in relazione alle ritenute di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 600/1973, 50, comma 4, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e art. 1, comma 5, del D.Lgs. 28 settembre 1998, n. 360 trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.



### **Attenzione**

Si tratta, pertanto, non solo dei lavoratori dipendenti ma anche di coloro ai quali sono corrisposti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente quali, ad esempio, compensi percepiti dai soci lavoratori di cooperativa, da collaboratori coordinati e continuativi, etc. Per la loro esatta individuazione occorre fare riferimento agli artt. 49 e 50 del TUIR approvato con D.P.R. n. 917/1986.

**Gli obblighi previsti non trovano**, tuttavia, **applicazione** qualora le **imprese** appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici **comunicano** al committente, allegando la relativa certificazione rilasciata dalla Agenzia delle Entrate (con validità di 4 mesi), la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza, dei **seguenti requisiti**:

a) risultino in attività da almeno tre anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi e 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% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;



### **Attenzione**

Per **requisito dei 3 anni di attività**, in assenza di ulteriori specificazioni, la Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro ritiene che si dovrebbe intendere quello computato secondo il calendario comune e dunque la scadenza di detto termine si avrà all'ultimo istante del giorno del mese del terzo anno, conteggiato a ritroso, corrispondente a quello in cui il relativo fatto si è verificato.

b) 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, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione.



### **Attenzione**

Per avvalersi di tale possibilità, gli appaltatori e affidatari debbono comunicare al committente, allegando la relativa certificazione, la **sussistenza dei requisiti** nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza del versamento delle ritenute fiscali.

Tale certificazione è espressamente previsto che venga messa a disposizione delle imprese dall'Agenzia delle Entrate e ha validità di 4 mesi dalla data del rilascio.

## ***Gli adempimenti delle imprese appaltatrici e dei committenti***

Dopo aver definito la categoria dei soggetti coinvolti dalle nuove disposizioni, vediamo ora quali sono gli adempimenti richiesti dal Legislatore.

Per quanto attiene all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, esse sono tenute al **versamento delle ritenute fiscali** trattenute dall'impresa ai lavoratori direttamente impiegati nel mese precedente nell'esecuzione dell'opera o del servizio:

- **con distinte deleghe per ciascun committente;**
- **senza possibilità di compensazione.**



### **Attenzione**

Ne deriva che, dovranno essere predisposte tante deleghe di pagamento quanti sono gli appalti di cui l'impresa risulti affidataria.

**Entro il termine di 5 giorni dalla scadenza di pagamento dell'imposta**, al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi ricevuti con le trattenute effettuate dalle imprese, queste **trasmettono tramite posta elettronica certificata al committente** e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

- a. le deleghe F24 di avvenuto pagamento delle ritenute fiscali operate relative ai lavoratori impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente;
- b. un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere e servizi affidati dal committente;
- c. il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- d. l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione;
- e. il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di detto lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente;

Per quanto, attiene, invece, agli **adempimenti dei committente**, nel caso in cui:

- alla data di sopra (termine di 5 giorni dalla scadenza del versamento delle imposte) sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'impresa appaltatrice o affidataria,;
- 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;
- ovvero risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa;

egli dovrà:

- sospendere, finché perdura l'inadempimento, il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria 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;
- darne comunicazione entro novanta giorni all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti.



### **Attenzione**

In caso di inottemperanza agli obblighi prescritti, il committente è obbligato 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.

Per le imprese appaltatrici o affidatarie e per le imprese subappaltatrici è, in ogni caso, **esclusa la facoltà di avvalersi dell'istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti coinvolti nell'appalto.**



### Attenzione

Detta esclusione opera con riguardo a tutti i contributi previdenziali e assistenziali e ai premi assicurativi maturati nel corso della durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati.

## Le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate

In materia si registrano già due interventi da parte dell'Agenzia delle Entrate, con cui vengono forniti chiarimenti in merito alle nuove modalità di versamento delle ritenute fiscali in caso di appalti e subappalti e vengono istituiti specifici codici identificativi da riportare nel modello F24.

Nel dettaglio, con **Risoluzione del 23 dicembre 2019, n. 108**, l'Amministrazione Finanziaria chiarisce come la norma di cui all'art. 4 del c.d. Decreto Fiscale ponga in carico all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice l'onere del versamento delle ritenute operate *"con distinte deleghe per ciascun committente"* e, specularmente, al comma 2 obblighi il committente alla verifica del versamento.

A tal fine, il committente è tenuto a richiedere all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, copia delle deleghe di pagamento, che la stessa ha l'onere di rilasciare entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento.

Stante, quindi, l'obbligo di trasmettere al committente anche un *"elenco nominativo di tutti i lavoratori, [...] 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'Agenzia delle Entrate spiega che la quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente (e quindi della retribuzione corrisposta al dipendente in esecuzione della specifica opera o servizio affidatogli e conseguentemente della relativa ritenuta operata), vada effettuata sulla base di parametri oggettivi (come ad esempio sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa).



### Approfondimenti

Con riferimento, invece, alla decorrenza degli obblighi introdotti con l'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 241 del 1997, viene stabilito che la previsione normativa trova 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**.

Con successiva **Risoluzione del 24 gennaio 2019, n. 109/E**, inoltre, la medesima Agenzia delle Entrate ha fornito istruzioni operative sulle modalità di **compilazione della delega F24 istituendo il codice "09"**, identificativo del soggetto committente, da indicare nel suddetto modello di versamento.

Ne deriva che, l'impresa tenuta al versamento delle ritenute fiscali in caso di appalto o subappalto dovrà compilare i campi della sezione "Contribuente" del modello F24 come di seguito indicato:

- indicare, nella casella "codice fiscale", il codice fiscale dell'impresa appaltatrice o affidataria ovvero dell'impresa subappaltatrice obbligata al pagamento della delega;
- riportare nella casella "Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare", il codice fiscale del soggetto committente, unitamente al codice identificativo "09", da riportare nel campo "codice identificativo".

**Attenzione**

Si precisa che i modelli "F24" compilati secondo le istruzioni impartite con la presente risoluzione sono consultabili sia dall'impresa che ha effettuato il pagamento, sia dal soggetto committente, tramite il "cassetto fiscale" accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Infine, l'Agenzia delle Entrate in occasione dell'incontro del 13 gennaio 2020, ha chiarito che, in merito all'art. 4, D.L. n. 124/2019 e ai nuovi adempimenti introdotti:

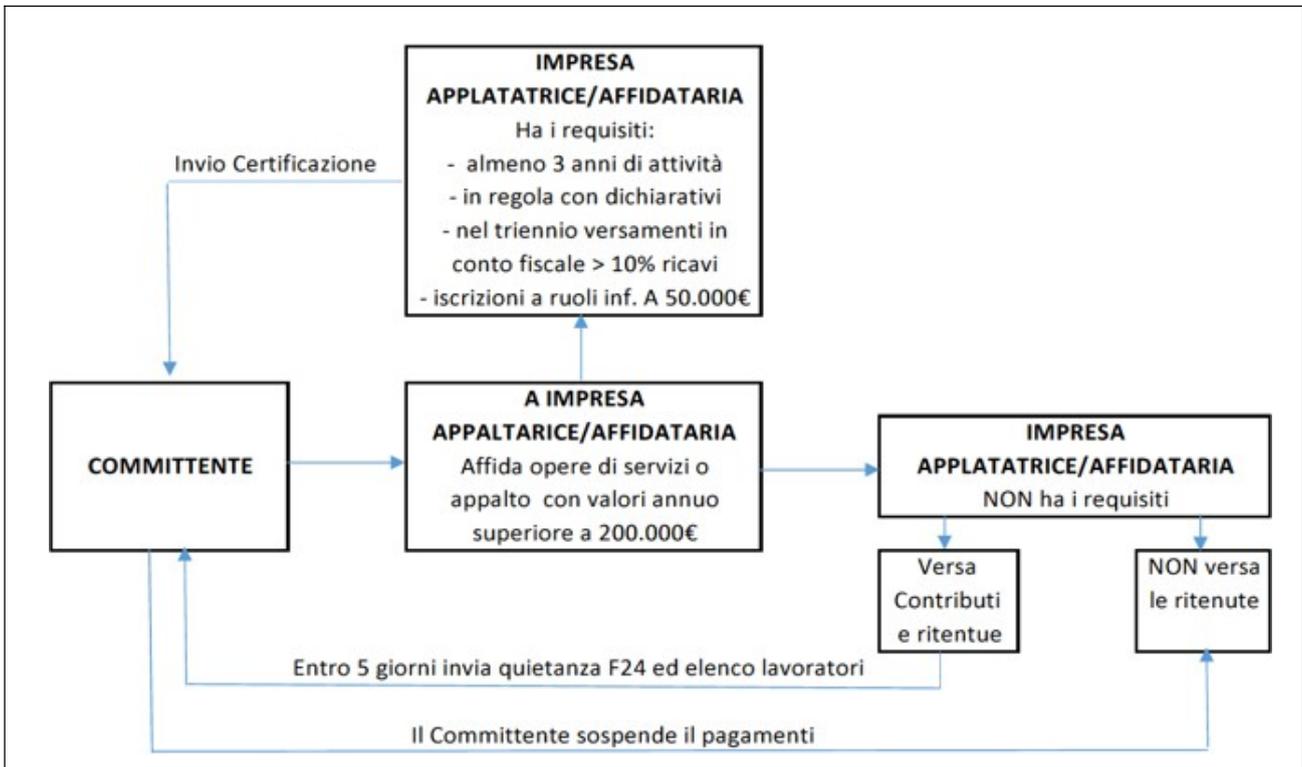
- il limite di € 200.000 indicato nella norma deve essere inteso con riferimento a tutte le opere e servizi affidati dallo stesso committente;
- dalla nuova norma non sono escluse le agenzie di lavoro, ex D.Lgs. n. 276/2003;
- al fine di permettere al committente la verifica del versamento delle ritenute da parte dell'impresa appaltatrice o subappaltatrice, le copie delle deleghe di pagamento F24 a questi trasmesse non devono essere riferite al singolo lavoratore, ma possono essere cumulative, dato che ai fini del suddetto controllo è sufficiente un collegamento tra le deleghe di pagamento che possono riguardare tutti i lavoratori impiegati presso il medesimo committente e l'elenco nominativo di tutti i lavoratori a questi trasmesso.

**Riassumendo**

<b>SOGGETTO OBBLIGATO</b>	<b>ADEMPIMENTO</b>
<b>Imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici</b>	Versamento delle ritenute fiscali trattenute dall'impresa ai lavoratori direttamente impiegati nel mese precedente nell'esecuzione dell'opera o del servizio.
<b>Imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici</b>	Entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali, trasmissione al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice: <ul style="list-style-type: none"> <li>• le deleghe F24 di avvenuto pagamento delle ritenute fiscali operate relative ai lavoratori impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente;</li> <li>• 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.</li> </ul>
<b>Committenti</b>	Qualora sia maturato il diritto dell'impresa appaltatrice o affidataria a ricevere il corrispettivo e questa, o l'impresa subappaltatrice, non abbiano adempiuto all'obbligo di trasmissione delle deleghe di pagamento e dei dati relativi ai lavoratori impiegati nell'appalto entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali, ovvero nelle ipotesi di omesso o insufficiente versamento delle ritenute da parte delle stesse, il Committente sarà tenuto a: <ul style="list-style-type: none"> <li>• sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria, finché perdura l'inadempimento, sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio ov-</li> </ul>

	<p>vero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>darne comunicazione entro 90 giorni all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente.</li> </ul>
--	---

**Schema esemplificativo**



**L'istituto del reverse charge**

L'ultimo intervento di contrasto alla somministrazione illecita di manodopera è previsto dall'art. 4, comma 3 del D.L. n. 124/2019, tramite cui viene esteso il regime di inversione contabile IVA (c.d. reverse charge) anche ai 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.

Si tratta, dunque, di un intervento che dovrà applicarsi ai medesimi soggetti già interessati dalle nuove modalità di versamento delle ritenute fiscali in caso di appalto o subappalto e alle stesse ipotesi esaminate, senza tuttavia alcun riferimento al limite di 200 mila euro.



**Attenzione**

- Ne deriva che:
- l'inversione contabile opererà in tutte le ipotesi descritte a prescindere dall'importo dell'appalto o affidamento;

- sono escluse dal regime di reverse charge le operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni, società e fondazioni partecipate, società quotate e altri enti indicati all'art. 17-ter del D.P.R n. 633/1972, nonché alle agenzie per il lavoro.

L'efficacia di tale disposizione, tuttavia, è subordinata 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 novembre 2006.



### **Riferimenti normativi**

- D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, art. 4
- Agenzia delle Entrate, Risoluzione 23 dicembre 2019, n. 108
- Agenzia delle Entrate, Risoluzione 24 dicembre 2019, n. 109
- Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, Approfondimento 7 gennaio 2020