



LE NOVITÀ 2020 IN MATERIA TRIBUTARIA:
TRA INASPRIMENTI DELLE SANZIONI PENALI E
MAGGIORI ADEMPIMENTI A CARICO DI
PROFESSIONISTI E IMPRESE

*Versamento delle ritenute fiscali nell'ambito dei contratti di
appalto o di prestazioni di opere o servizi*

Giovanni B. Calì
Roma, 14 febbraio 2020



Indice

1. Premessa
2. Rapporti rilevanti
3. Ritenute rilevanti
4. Soggetti interessati – Affidatari
5. Soggetti interessati – Committenti
6. Nuovi obblighi degli affidatari
7. Nuovi obblighi dei committenti
8. Inadempimento degli affidatari
9. Inadempimento dei committenti
10. Esclusione
11. Contributi e premi





«DECRETO FISCALE» 26 ottobre 2019, n. 124
Disposizioni urgenti in materia fiscale
e per esigenze indifferibili
[legge di conversione 19 dicembre 2019, n. 157]

Capo I

Misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva ed
alle frodi fiscali

Articolo 4

Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed
estensione del regime del *reverse charge*
per il contrasto dell'illecita somministrazione di
manodopera



Struttura dell'articolo 4

Disposizioni in materia di ritenute e contributi:

- **Comma 1** – Introduzione nel DLgs n. 241/97 del nuovo articolo 17-bis
- **Comma 2** – Decorrenza

Disposizioni in materia di IVA:

- **Comma 3** – Introduzione nell'articolo 17 del DPR n. 633/72 di una nuova ipotesi di *reverse charge*
- **Comma 4** – Decorrenza



Altre fonti

- **Risoluzione AdE n. 108 del 23 dicembre 2019**
«Chiarimenti» (sulla decorrenza)
- **Risoluzione AdE n. 109 del 24 dicembre 2019**
«Istituzione del codice "09", identificativo del soggetto committente, da indicare nel modello di versamento F24»
- **Provvedimento del Direttore AdE prot. n. 54730 del 6 febbraio 2029**
«Approvazione dello schema di certificato»
- **Circolare AdE n. 1 del 12 febbraio 2020**
«Primi chiarimenti»



Obiettivo

Contrastare l'omesso o insufficiente versamento, anche mediante indebita compensazione, delle ritenute fiscali sui percettori di redditi di lavoro dipendente e assimilati



Strumenti

- **Responsabilizzazione** del committente nella verifica degli adempimenti propri dell'affidatario
- **Divieto** di compensazione





Decorrenza

- Dal 1° gennaio 2020
- Rilevanza della data di **maturazione** del reddito
- Irrilevanza della data di **corresponsione** del reddito
- Irrilevanza della data di **versamento** di ritenute e contributi
- Irrilevanza dalla data di **stipula** del contratto
 - Risoluzione AdE n. 108 del 23 dicembre 2019
 - Circolare AdE n. 1 del 12 febbraio 2020



Indice

1. Premessa
2. Rapporti rilevanti
3. Ritenute rilevanti
4. Soggetti interessati – Affidatari
5. Soggetti interessati – Committenti
6. Nuovi obblighi degli affidatari
7. Nuovi obblighi dei committenti
8. Inadempimento degli affidatari
9. Inadempimento dei committenti
10. Esclusione
11. Contributi e premi





Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

Rapporti che soddisfano specifici requisiti in termini di:

- **Tipologia contrattuale**, e
- **Valore economico**, e
- **Modalità di svolgimento**





Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

Primo requisito - Tipologia contrattuale

- Appalto, o
- Subappalto, o
- Affidamento a soggetti consorziati, o
- Rapporti negoziali comunque denominati (aventi ad oggetto il compimento di una o più opere o di uno o più servizi ovvero misti)



Rapporti rilevanti

[articolo 17-bis, comma 1]

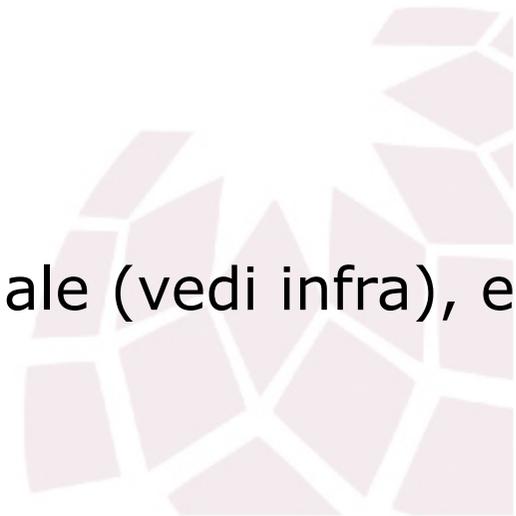
- Contratto di cessione di beni con posa in opera: si (se)
- Contratto di somministrazione di lavoro: no (comunque)
- Prestito di personale: no (forse)



Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

Secondo requisito – Valore economico

- Superiore a 200.000 euro, e
- Con la medesima controparte contrattuale (vedi infra), e
- Durante il medesimo anno solare





Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

- Effetti della soglia sulla **decorrenza** degli obblighi
- Effetti della soglia sulla **cessazione** degli obblighi



Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

Caratteristiche contrattuali	Imputazione del corrispettivo per la verifica del superamenti della soglia
Corrispettivo non predeterminato	ex post
Corrispettivo predeterminato con maturazione periodica	ex ante (pro-rata temporis)
Corrispettivo predeterminato senza maturazione periodica	ex post



Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

«In presenza di contratti di durata annuale o pluriennale che presentino un prezzo predeterminato, il calcolo della soglia su base annua di 200.000 euro avverrà secondo un meccanismo di *pro-rata temporis*» (Circolare AdE n. 1 del 12 marzo 2020)



Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

«In presenza di contratti **che non abbiano un prezzo o una scadenza predeterminati** (ad esempio, contratti-quadro), si seguirà un **criterio di cassa**. In questo caso, gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno 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 all'affidatario **e cesseranno alla scadenza dei contratti**» (Circolare AdE n. 1 del 12 marzo 2020)



Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

1°SEM 2020	2°SEM 2020	1°SEM 2021	2°SEM 2021	1°SEM 2022	2°SEM 2022	TOTALE
	120 k€	600 k€				
120 k€		240 k€		240 k€		600 k€
NO	NO	SI	SI	SI	SI	



Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

1°BIM 2020	2°BIM 2020	3°BIM 2020	4°BIM 2020	5°BIM 2020	6°BIM 2020	1°BIM 2021	2°BIM 2021	TOTALE
	50 k€		300 k€					
250 k€						50 k€		300 k€
NO	SI	SI	SI	SI	SI	SI (?)	NO	



Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

1°SEM 2020	2°SEM 2020	1°SEM 2021	2°SEM 2021	1°SEM 2022	2°SEM 2022	TOTALE
	40 k€	200 k€				
			133 k€	133 k€	133 k€	400 k€
40 k€		213 k€		346 k€		600 k€
NO	NO	NO	SI	SI	SI	



Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

Terzo requisito – **Modalità di svolgimento**

- Prevalente utilizzo di **manodopera** (sia lavoro manuale che lavoro intellettuale), e
- Prestazione svolta presso le **sedi** di attività del committente (prevalentemente o esclusivamente?), e
- Utilizzo di **beni strumentali** di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma (prevalentemente o esclusivamente?)



Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

«È in ogni caso necessario che i beni strumentali **non** siano viceversa **esclusivamente** riconducibili a qualunque titolo giuridico agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari e agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati» (Circolare AdE n. 1 del 12 febbraio 2020)



Rapporti rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

«Qualora i lavoratori utilizzino i beni strumentali riconducibili agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari o agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati necessari per l'esecuzione della specifica opera o servizio commissionati, 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 comportano il ricorrere della condizione di applicabilità in esame » (Circolare AdE n. 1 del 12 febbraio 2020)



Indice

1. Premessa
2. Rapporti rilevanti
3. Ritenute rilevanti
4. Soggetti interessati – Affidatari
5. Soggetti interessati – Committenti
6. Nuovi obblighi degli affidatari
7. Nuovi obblighi dei committenti
8. Inadempimento degli affidatari
9. Inadempimento dei committenti
10. Esclusione
11. Contributi e premi



Ritenute rilevanti [articolo 17-bis, comma 1]

Ritenute su redditi di lavoro dipendente e su redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente operate ai fini:

- **IRPEF** (previste dall'articoli 23 e 24 del DPR n. 600/73)
- **Addizionale regionale all'IRPEF** (previste dall'articolo 50, comma 4, del DLgs n. 446/97)
- **Addizionale comunale all'IRPEF** (previste dall'articolo 1, comma 5, del DLgs n. 360/98)



Indice

1. Premessa
2. Rapporti rilevanti
3. Ritenute rilevanti
4. Soggetti interessati – Affidatari
5. Soggetti interessati – Committenti
6. Nuovi obblighi degli affidatari
7. Nuovi obblighi dei committenti
8. Inadempimento degli affidatari
9. Inadempimento dei committenti
10. Esclusione
11. Contributi e premi



Soggetti interessati – Affidatari [articolo 17-bis, comma 1]

- **Impresa** appaltatrice o affidataria
- **Impresa** subappaltatrice





Indice

1. Premessa
2. Rapporti rilevanti
3. Ritenute rilevanti
4. Soggetti interessati – Affidatari
5. Soggetti interessati – Committenti
6. Nuovi obblighi degli affidatari
7. Nuovi obblighi dei committenti
8. Inadempimento degli affidatari
9. Inadempimento dei committenti
10. Esclusione
11. Contributi e premi



Soggetti interessati – Committenti [articolo 17-bis, comma 1]

- Sostituti d'imposta di cui all'art. 23, comma 1, del DPR n. 600/73
- Residenti in Italia (*ratio*: altrimenti «non forniscono maggiore tutela degli interessi erariali»)



Soggetti interessati – Committenti **[articolo 17-bis, comma 1]**

- Società ed enti (vedi infra per enti non commerciali) di cui all'articolo 73, comma 1, del TUIR
- Società e associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR
- Persone fisiche che esercitano imprese commerciali
- Persone fisiche che esercitano imprese agricole
- Persone fisiche che esercitano arti e professioni
- Curatori fallimentari
- Commissari liquidatori
- Condomini (vedi infra)



Soggetti interessati – Committenti [articolo 17-bis, comma 1]

Condomini: «i condomini sono da escludersi dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-bis perché, pur rientrando tra i soggetti di cui al comma 1 dell'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, richiamato dal comma 1 dell'articolo 17-bis, non detengono in qualunque forma beni strumentali, **in quanto non possono esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o attività professionale**»
(Circolare AdE n. 1 del 12 febbraio 2020)



Soggetti interessati – Committenti [articolo 17-bis, comma 1]

Enti non commerciali: «Per le medesime ragioni sono da escludersi dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-bis gli enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, trust ecc.) **limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta**» (Circolare AdE n. 1 del 12 febbraio 2020)



Indice

1. Premessa
2. Rapporti rilevanti
3. Ritenute rilevanti
4. Soggetti interessati – Affidatari
5. Soggetti interessati – Committenti
6. Nuovi obblighi degli affidatari
7. Nuovi obblighi dei committenti
8. Inadempimento degli affidatari
9. Inadempimento dei committenti
10. Esclusione
11. Contributi e premi



Nuovi obblighi degli affidatari [articolo 17-bis, comma 1]

Versamento separato delle ritenute:

- Mediante **distinte deleghe** per ciascun committente (risoluzione AdE n. 109 del 24 dicembre 2019: inserimento codice fiscale del committente in F24)
- Senza **compensazione**
 - NO divieto per crediti compensabili solo con ritenute (e.g. assistenza fiscale)
 - SI divieto negli altri casi



Nuovi obblighi degli affidatari [articolo 17-bis, comma 2]

Trasmissione al committente:

- **Deleghe**
- **Elenco nominativo** di tutti i lavoratori (identificati mediante codice fiscale) impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente



Nuovi obblighi degli affidatari [articolo 17-bis, comma 2]

Termine di trasmissione al committente:

- Entro il **quinto giorno lavorativo** successivo alla scadenza del versamento



Nuovi obblighi degli affidatari [articolo 17-bis, comma 2]

Contenuto dell'elenco nominativo per ciascun percipiente:

- **ore di lavoro** prestate per l'esecuzione dell'opera o del servizio
- **retribuzione** corrisposta collegata a tale prestazione (ore di lavori prestate / ore di lavoro complessive)
- **ritenute fiscali** eseguite con separata indicazione di quelle relative a tale prestazione



Indice

1. Premessa
2. Rapporti rilevanti
3. Ritenute rilevanti
4. Soggetti interessati – Affidatari
5. Soggetti interessati – Committenti
6. Nuovi obblighi degli affidatari
7. Nuovi obblighi dei committenti
8. Inadempimento degli affidatari
9. Inadempimento dei committenti
10. Esclusione
11. Contributi e premi



Nuovi obblighi dei committenti [articolo 17-bis, comma 1]

- **Richiesta** all'impresa affidataria di copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute (e dei relativi elenchi nominativi)
- «**Riscontro** dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese appaltatrici o affidatarie e dalle imprese subappaltatrici» (Circolare AdE n. 1 del 12 febbraio 2020)



Nuovi obblighi dei committenti [articolo 17-bis, comma 1]

Prima verifica

«che la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera prestata dal lavoratore; in particolare, ... [il riscontro] 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)» (Circolare AdE n. 1 del 12 febbraio 2020)



Nuovi obblighi dei committenti [articolo 17-bis, comma 1]

Seconda verifica

«che le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta» (Circolare AdE n. 1 del 12 febbraio 2020)

- «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»
- «le ritenute fiscali non saranno manifestamente incongrue allorché siano superiori al **15 per cento** della retribuzione imponibile ai fini fiscali»



Nuovi obblighi dei committenti [articolo 17-bis, comma 1]

Terza verifica

«che le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione, salvo che non si tratti di crediti identificati nella tabella citata» (Circolare AdE n. 1 del 12 febbraio 2020)



Indice

1. Premessa
2. Rapporti rilevanti
3. Ritenute rilevanti
4. Soggetti interessati – Affidatari
5. Soggetti interessati – Committenti
6. Nuovi obblighi degli affidatari
7. Nuovi obblighi dei committenti
8. Inadempimento degli affidatari
9. Inadempimento dei committenti
10. Esclusione
11. Contributi e premi



Inadempimento degli affidatari [articolo 17-bis, comma 3]

In caso di inadempimento dell'impresa appaltatrice o dell'impresa subappaltatrice:

- **Sospensione** da parte del soggetto committente del pagamento del corrispettivo (ove alla scadenza del termine sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi)
- **Comunicazione** da parte del soggetto committente all'Agenzia delle Entrate
- **Preclusione** per l'impresa affidataria di ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito



Inadempimento degli affidatari **[articolo 17-bis, comma 3]**

Tipi di inadempimento:

- Omessa trasmissione della documentazione, o
- Trasmissione di documentazione da cui risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute



Inadempimento degli affidatari [articolo 17-bis, comma 3]

Sospensione del pagamento dei corrispettivi maturati:

- **Limite temporale:** finché perdura l'inadempimento
- **Limite quantitativo:** 20% 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
 - Omessa trasmissione: 20%
 - Trasmissione con versamento omesso/insufficiente: minore tra 20% e ritenute non versate



Inadempimento degli affidatari [articolo 17-bis, comma 3]

Comunicazione all'Agenzia delle Entrate:

- **Ufficio destinatario:** ufficio territorialmente competente nei confronti del soggetto committente
- **Termine:** entro **novanta giorni** dal quinto giorno successivo



Indice

1. Premessa
2. Rapporti rilevanti
3. Ritenute rilevanti
4. Soggetti interessati – Affidatari
5. Soggetti interessati – Committenti
6. Nuovi obblighi degli affidatari
7. Nuovi obblighi dei committenti
8. Inadempimento degli affidatari
9. Inadempimento dei committenti
10. Esclusione
11. Contributi e premi



Inadempimento dei committenti [articolo 17-bis, comma 4]

In caso di inadempimento del soggetto committente all'obbligo di richiedere, di sospendere o di comunicare:

- **Obbligo di pagare una somma** pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice
- **Divieto di compensare tale somma** con eventuali crediti d'imposta



Indice

1. Premessa
2. Rapporti rilevanti
3. Ritenute rilevanti
4. Soggetti interessati – Affidatari
5. Soggetti interessati – Committenti
6. Nuovi obblighi degli affidatari
7. Nuovi obblighi dei committenti
8. Inadempimento degli affidatari
9. Inadempimento dei committenti
10. Esclusione
11. Contributi e premi



Esclusione [articolo 17-bis, comma 5]

Le nuove disposizioni non si applicano se l'impresa affidataria è «virtuosa» e lo **comunica** tempestivamente al committente allegando apposita **certificazione**



Esclusione [articolo 17-bis, comma 5]

Requisiti di virtuosità verificati sulla base dei dati presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria:

- Risultino in attività da almeno **tre anni**
- Siano in regola con gli **obblighi dichiarativi**
- Abbiano eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'**ultimo triennio** complessivi **versamenti** per un importo non inferiore al **10% dell'ammontare dei ricavi o compensi** risultanti dalle dichiarazioni medesime



Esclusione [articolo 17-bis, comma 5]

Requisiti di virtuosità verificati sulla base dei dati trasmessi dall'Agenzia Entrate-Riscossione e da Riscossione Sicilia S.p.a.:

- 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



Esclusione [articolo 17-bis, comma 6]

La certificazione:

- È riferita alla **situazione esistente al termine del mese precedente** a quello in cui dovrebbe essere effettuata la trasmissione della documentazione
- È disponibile a partire dal **terzo giorno lavorativo** di ogni mese
- Ha validità di **quattro mesi** dalla data del rilascio



Esclusione [articolo 17-bis, comma 6]

La certificazione:

- È **conforme allo schema** approvato con provvedimento del 6 febbraio 2020
- È rilasciata da qualunque ufficio territoriale della **Direzione Provinciale** competente ovvero, per i grandi contribuenti, dalla **Direzione Regionale** competente
- Per la pubblica amministrazione è sostituita da una **autocertificazione**



Indice

1. Premessa
2. Rapporti rilevanti
3. Ritenute rilevanti
4. Soggetti interessati – Affidatari
5. Soggetti interessati – Committenti
6. Nuovi obblighi degli affidatari
7. Nuovi obblighi dei committenti
8. Inadempimento degli affidatari
9. Inadempimento dei committenti
10. Esclusione
11. Contributi e premi





Contributi e premi [articolo 17-bis, comma 8]

Per le imprese affidatarie è 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 di cui trattasi



Contributi e premi [articolo 17-bis, comma 8]

«Le obbligazioni relative ai contributi previdenziali e assistenziali sono quelle di **fonte legale**; restano, perciò, esclusi dall'ambito di applicazione della disposizione normativa i contributi di **fonte contrattuale** (quali, ad esempio, i contributi a casse sanitarie e i contributi a forme di previdenza complementare)» (Circolare AdE n. 1 del 12 febbraio 2020)



Contributi e premi [articolo 17-bis, comma 8]

- Non si applica l'obbligo di versamento mediante **deleghe distinte**
- Il divieto di compensazione non si applica alle **imprese affidatarie «virtuose»**