



A.L. Servizi s.r.l. – Sede legale Via San Pio V n. 27 – 10125 Torino Reg. imprese di Torino n. Rea 1144054

Sede Operativa e uffici: Via Bergamo n. 25 24035 Curno (BG) - P.IVA e C.F 10565750014

Tel. 035 -43.762.62 Fax 035-62.22.226 Email: info@alservizi.it o www.lalentesulfisco.it

Ritenute nei contratti di appalto, novità e primi chiarimenti

Con la **circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito diverse precisazioni sulla nuova disciplina prescritta dall'**articolo 17-bis del D.Lgs n. 241/1997** la quale ha introdotto, con riferimento agli **appalti di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro**, alcuni obblighi, in materia di versamento delle ritenute IRPEF sui redditi di lavoro dipendente (e assimilati) dei lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, che interessano sia le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, ma anche le imprese committenti, purché sostituti d'imposta e residenti (ai fini delle imposte dirette) nel territorio dello Stato. In particolare, in questo documento di prassi, sono stati chiariti taluni aspetti della novellata normativa e che riguardano principalmente *i*) la **decorrenza** della nuova disciplina; *ii*) i **presupposti oggettivi di applicazione** della nuova disciplina; *iii*) **gli obblighi dell'impresa appaltatrice** o affidataria e subappaltatrice; *iv*) le **modalità di versamento delle ritenute fiscali**; *v*) gli **obblighi del committente e le relative sanzioni**; *vi*) i **requisiti di affidabilità** per la disapplicazione della nuova disciplina; *vii*) **il rilascio** da parte dell'Agenzia delle Entrate del **certificato attestante i requisiti per la disapplicazione della nuova disciplina**.

Premessa

L'articolo 17-bis del DLgs. 241/97, introdotto in sede di conversione in legge del D.L.124/2019¹, ha previsto, in capo alle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, **l'obbligo di versare le ritenute sui redditi di lavoro dipendente e**

¹ Il testo originario della norma, che è stato integralmente modificato durante l'iter di conversione, aveva introdotto un articolato meccanismo che **attribuiva al committente l'obbligo di provvedere al versamento delle ritenute Irpef**, sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dei lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, **attuando la relativa provvista dall'impresa appaltatrice** la quale, entro i cinque giorni antecedenti alla scadenza, avrebbe dovuto accreditare la somma necessaria su uno specifico conto corrente bancario o postale, fatta salva la possibilità di chiedere la compensazione con eventuali crediti vantati per i lavori effettuati.

assimilati dei lavoratori impiegati nell'esecuzione di una determinata opera (o di un determinato servizio), **senza poterle compensare** nel modello F24 con proprie posizioni creditorie, se tali imprese eseguono, a favore di ciascun committente, opere o servizi ricorrendo a "contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati":

- per un **importo complessivo** annuo superiore a **200.000 euro**;
- caratterizzati dal **prevalente utilizzo di manodopera** presso le **sedi del committente**;
- mediante l'utilizzo di **beni strumentali** di proprietà **del committente** o ad esso riconducibili in qualunque forma.

La medesima disposizione ha introdotto l'obbligo, **in capo all'impresa committente**, di **controllare che l'impresa appaltatrice**, affidataria e subappaltatrice, **adempia al corretto versamento delle ritenute** operate sulle retribuzioni spettanti ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio: se all'esito della predetta attività di controllo dovesse emergere un **omesso o insufficiente versamento delle ritenute**, il committente dovrà **sospendere il pagamento dei corrispettivi**, oltre a darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate **entro 90 giorni dalla scoperta dell'evento**, pena l'applicazione (a suo carico) di una disciplina sanzionatoria particolarmente penalizzante.

Disapplicazione della disciplina

È comunque prevista la **facoltà di disapplicare la novellata disciplina**, anche in presenza delle condizioni prescritte dall'articolo 17-bis del DLgs. 241/97, **se l'impresa appaltatrice**, affidataria e subappaltatrice, ottiene dall'Amministrazione finanziaria il **certificato di affidabilità fiscale** (adottato con il provvedimento direttoriale n. 54730 del 6 febbraio 2020) **da trasmettere alla società committente e della validità di 4 mesi**.

Decorrenza

Come disposto dal comma 2 dell'art. 4 del D.L.124/2019, i nuovi obblighi "*si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020*".

OSSERVA

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 108/E/2019, 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*"².

In occasione di TELEFISCO 2020, l'Agenzia ha ulteriormente 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

² Conseguentemente, 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.

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.

Chiarimenti di prassi

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, fornito i primi chiarimenti in relazione alla richiamata disciplina mediante:

- le **risoluzioni 23.12.2019 n. 108 e 24.12.2019 n. 109**;
- le risposte a quesiti nell'ambito del **Videoforum Italia Oggi del 13.1.2020** e di **Telefisco del 30.1.2020**;
- il **provv. 6.2.2020 n. 54730** con cui è stato adottato il certificato di affidabilità fiscale per la disapplicazione della novellata disciplina;
- la **circolare n. 1 del 12 febbraio 2020**, con cui sono stati forniti nuovi chiarimenti sulla disciplina prescritta dall'articolo 17-bis del D. Lgs n. 241/1997.

Ambito soggettivo della disciplina

La novellata disciplina si applica a qualsiasi contratto, in esecuzione del quale un'impresa committente affida ad un'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, il compimento di una o più opere (o di uno o più servizi).

È imprescindibile, però, che il committente rivesta la **qualifica di sostituto d'imposta**, ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del DPR 600/1973. Come precisato dalla circolare n. 1/E/2020, la disciplina contemplata dall'art. 17-bis del D.Lgs. 241/1997 si applica ai seguenti soggetti:

- **enti e società** indicati nell'articolo 73, comma 1, del TUIR **residenti** nel territorio dello Stato che **esercitano imprese commerciali o imprese agricole**;
- **società e associazioni** indicate nell'articolo 5 del TUIR **residenti** nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- **persone fisiche residenti** nel territorio dello Stato che **esercitano imprese commerciali** ai sensi dell'articolo 55 del TUIR o imprese agricole;
- **persone fisiche residenti** nel territorio dello Stato che **esercitano arti e professioni**;
- **curatore fallimentare e commissario liquidatore** residenti nel territorio dello Stato.

Restano pertanto **esclusi**, dall'ambito di applicazione della normativa, **i soggetti residenti che non esercitano attività d'impresa** o non esercitano imprese agricole o non esercitano arti o professioni, perché non rientrano tra i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973. Questo è il caso, ad esempio, delle **persone fisiche e delle società semplici** che non esercitano attività d'impresa o agricola o arti o professioni.

3 A norma dell'articolo 23, comma 1, del DPR 600/1973, sono considerati sostituti d'imposta: "Gli enti e le società indicati nell'articolo 73, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le società e associazioni indicate nell'articolo 5 del predetto testo unico e le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, ai sensi dell'articolo 55 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 (...).

OSSERVA

Un importante chiarimento contenuto nella richiamata circolare 1/E/2020 è quello secondo cui **devono ritenersi esclusi** dalla disciplina in commento anche:

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

Residenza del committente nel territorio dello Stato

Per applicarsi la novellata disciplina, è altresì richiesto che **la società committente risieda**, ai fini delle imposte sui redditi, **nel territorio dello Stato**.

OSSERVA

Secondo le principali disposizioni contenute nel TUIR, si considerano residenti nel territorio italiano:

- **le persone** che per la maggior parte del periodo d'imposta sono **iscritte nelle anagrafi della popolazione residente** o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile (articolo 2 comma 2 del TUIR);
- **le società e le associazioni** che per la maggior parte del periodo d'imposta **hanno la sede legale** o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale **nel territorio dello Stato** (articolo 5 comma 3 lett. d) del TUIR).

Come meglio chiarito dall'Agenzia delle entrate nella richiamata circolare 1/E/2020, devono ritenersi **esclusi dalla disciplina** in esame:

- **i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia** e quelli che si presumono residenti ai sensi dell'articolo 73, comma 5-bis, del TUIR, in quanto - come chiarito dalla relazione illustrativa - **non forniscono maggiore tutela degli interessi erariali** nell'assolvimento degli obblighi previsti dall'articolo 17-bis del D.Lgs. 241/1997;
- **i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia** affidatari delle opere o dei servizi, perché gli stessi **non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta** ai sensi degli articoli 23 e 24 del D.P.R. 600/1973.

Catene di soggetti

Sempre in relazione all'ambito soggettivo, la circolare n. 1/E/2020 ha chiarito che in caso di "**catene di soggetti**", qualora vi siano soggetti che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziali, o rapporti negoziali comunque denominati, **tutti i soggetti** richiamati **possono rivestire la qualifica di committente**.

OSSERVA

Si pensi al caso in cui una società stipuli un **contratto di appalto con altra società**

e questa a sua volta **subappalti parte della prestazione** ad una o più imprese subappaltatrici. In queste fattispecie, in cui si parla di "rapporti a catena", viene chiarito che **ciascun soggetto della catena che rivesta la qualifica di "committente"** rientra nell'ambito applicativo dell'art. 17-bis comma 1 del DLgs. 241/97, sempreché **ricorrano tutti i presupposti indicati nella norma richiamata**, meglio esaminati nel prosieguo del presente focus.

L'unico requisito - che deve esistere solo nel rapporto originario tra committente e affidatario - è il limite economico della soglia di **valore di 200.000 euro di importo annuo** complessivo dell'opera o del servizio (di cui si dirà in seguito); questo per evitare che le parti interessate possano frazionare l'affidamento dell'opera o del servizio per eludere l'applicazione della norma.

ESEMPIO

Nella circolare n. 1/E/2020 viene proposta il seguente caso:

Società A che ha stipulato un contratto di appalto di 450.000 euro con la società B, la quale a sua volta ha stipulato un contratto di subappalto con le società X, Y e Z di 150.000 ciascuna e con prevalente utilizzo della manodopera limitatamente alle società X e Y.

In questo caso, **sia la società A sia la società B sono "committenti"** e ciascuna di esse deve verificare, limitatamente ai rapporti con le società X e Y, la sussistenza degli ulteriori presupposti, consistenti nel prevalente utilizzo della manodopera presso le sue sedi di attività e con l'utilizzo dei beni strumentali comunque ad essa riconducibili. In particolare, la **società A nei confronti di B, X e Y e la società B nei confronti di X e Y.**

Nel caso in cui i predetti ulteriori presupposti di utilizzo della manodopera si dovessero verificare **nei confronti della società A**, le disposizioni contenute nell'articolo 17-bis del D.Lgs. 241/1997 troveranno applicazione nei confronti della **società originaria committente A e delle società appaltatrice e subappaltatrici B, X e Y.** Diversamente, nel caso in cui i predetti ulteriori presupposti si dovessero verificare nei confronti della società B, le disposizioni contenute nell'articolo 17-bis del D.Lgs. 241/1997 troveranno applicazione **nei confronti della società appaltatrice B e delle società subappaltatrici X e Y**, rimanendone perciò esclusa la società A. Da ultimo, **qualora l'originario committente A dovesse rientrare tra i soggetti esclusi** (ad esempio, condominio), gli ulteriori presupposti consistenti nel prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi di attività del committente e nell'utilizzo dei beni strumentali comunque ad esso riconducibili vanno verificati esclusivamente nei confronti della società appaltatrice B.

Per rientrare nell'ambito applicativo della novellata disciplina, devono coesistere:

- il **limite economico** (importo annuo complessivo dell'opera o delle opere e del servizio o dei servizi commissionati **superiore a 200.000 euro**);
- il **requisito relativo all'esecuzione**, caratterizzato dalla **prevalenza dell'utilizzo della manodopera** presso le sedi di attività del committente **con beni strumentali di quest'ultimo**.

Contratti interessati dalla disciplina

La disciplina contemplata dall'articolo 17-bis del DLgs. 241/97 si applica ai committenti (come sopra individuati) che, in presenza delle condizioni previste, affidano a imprese terze il compimento di una o più opere (o di uno o più servizi), avvalendosi delle seguenti tipologie contrattuali:

- **contratto di appalto**, tramite il quale *"una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro"* (articolo 1655 cod. civ.);
- **contratto di subappalto**, a mezzo del quale l'appaltatore, se espressamente autorizzato dal committente, affida ad un subappaltatore il compimento di una parte o dell'intera opera affidatagli dal committente (articolo 1656 cod. civ.);
- contratto di **affidamento di lavori**;
- **"rapporti negoziali comunque denominati"**.

Al riguardo, la circolare n. 1/E/2020 chiarisce che, a prescindere dal *nomen iuris* attribuito dalle parti ai contratti stipulati, ai fini dell'applicabilità della novellata disciplina, **rileva l'effettivo ricorrere** (nei contratti comunque denominati) del **prevalente utilizzo di manodopera** presso le sedi di attività del committente, con **l'utilizzo di beni strumentali di proprietà** del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma. Conseguente che, rientra nel predetto ambito di applicazione della normativa, purché ricorrano tutti gli altri presupposti previsti dall'art. 17-bis, comma 1 del D.Lgs 241/1997:

- il **contratto di cessione dei beni con posa in opera**;
- la **somministrazione illecita di lavoro** e ciò a prescindere dalla specifica tipologia contrattuale prescelta dalle parti.

OSSERVA

Tra le predette ipotesi rientrano anche i **contratti tipici di somministrazione di lavoro**, come quelli sopra menzionati, allorché i predetti contratti siano **effettuati in violazione** sostanziale della normativa settoriale di riferimento e fermi in ogni caso i presupposti di applicabilità del menzionato articolo 17-bis del D.Lgs 241/1997.

Diversamente, **non rientrano nell'ambito di applicazione** della disciplina in esame:

- i **contratti di somministrazione lavoro** stipulati ai sensi dell'articolo 30 del D.Lgs. 81/2015, i quali si caratterizzano per la circostanza che l'agenzia di somministrazione autorizzata *"mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore"*;

- 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).

Secondo quanto precisato dall'Agencia delle Entrate, nella citata circolare n. 1/E/2020, ai fini dell'applicazione della normativa in rassegna, è richiesto che **l'opera o il servizio siano eseguiti da "un'impresa"** e, pertanto, devono ritenersi **esclusi** dalla disciplina in rassegna, i **contratti stipulati con esercenti arti e professioni**.

OSSERVA

A fronte di tale precisazione, è stato affermato che i contratti d'opera non rientrano nell'ambito oggettivo della norma, salvo nel caso in cui gli stessi siano stipulati con imprese che utilizzano *"per l'esecuzione dell'opera o del servizio commissionato lavoratori aventi diritto alla percezione di redditi di lavoro dipendente o assimilati"*.

Limite annuo di 200.000 euro

L'articolo 17-bis del Dlgs. 241/97 si applica, come detto in premessa, ai committenti che affidano a un'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice l'esecuzione di una o più opere o di uno o più servizi per un importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro, attraverso *"contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o a esso riconducibili in qualunque forma"*. Con riferimento al predetto limite annuo di 200.000 euro, nella circolare 1/E/2020 viene confermato quanto già precisato in occasione del Videoforum 2020, ovvero che il limite in parola è da intendersi *"in riferimento **all'importo annuo delle opere o dei servizi** - tramite appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati - **affidati alla singola impresa**"* sicché, in presenza di affidamenti a favore di più imprese, l'applicazione della disciplina **dovrà essere valutata per ciascuna di esse**.

OSSERVA

Quest'ultima regola **non opera nel caso di imprese associate** in un'associazione temporanea di imprese (**ATI**): in tal caso, tutte le imprese facenti parte l'associazione temporanea devono essere intese unitariamente.

In relazione al **requisito economico del valore dell'opera** o del servizio, che deve essere di importo annuo superiore a 200.000 euro, l'Agencia chiarisce che:

- tale valore deve essere **determinato** per ciascuna impresa **prendendo in considerazione il periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre di ciascun anno**;
- per i **contratti "a cavallo"** occorre applicare il **meccanismo di pro rata temporis** su base mensile suddividendo il valore complessivo del contratto per il numero di mesi della sua durata e moltiplicandolo per i mesi ricompresi in ciascun anno solare;

- per il computo di tale soglia si dovranno considerare **tutti i contratti in essere durante l'anno** comprese eventuali modifiche e/o aggiunte.

Per meglio comprendere le modalità di computo della predetta soglia di 200.000 euro, la circolare n. 1/E/2020 propone le **seguenti esemplificazioni**:

ESEMPIO

Il committente A stipula, in data 16 febbraio 2020, un contratto di durata annuale con l'impresa B con scadenza 15 febbraio 2021 che prevede un prezzo di 300.000 euro al netto dell'IVA.

In base al meccanismo del "*pro-rata temporis*":

- all'anno **2020** sono imputabili **euro 250.000** (euro 300.000 * 10/12) e;
- all'anno **2021** sono imputabili i **restanti 50.000 euro**.

Stando, quindi, alle precisazioni della circolare in commento, consegue che gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis del Dlgs. 241/97 decorreranno in relazione ai **redditi di lavoro dipendente** e assimilati da erogare **dopo il 1° marzo 2020** e **cesseranno il 15 febbraio 2021**.

ESEMPIO

Si assuma il caso di un committente che stipula:

- in data **14 febbraio 2020**, un contratto con scadenza 13 febbraio 2021 che prevede un **prezzo di 100.000 euro** al netto dell'IVA;
- in **data 16 giugno 2020**, un nuovo **contratto con scadenza 15 giugno 2021** che prevede un prezzo di 200.000 euro al netto dell'IVA (ovvero sia concordata una modifica contrattuale che proroga la scadenza al 15 giugno 2021 e prevede un prezzo aggiuntivo di 200.000 euro al netto dell'IVA).

In base al meccanismo del **pro-rata temporis**:

- alla data del 14 febbraio 2020 all'anno 2020 **sono imputabili euro 91.667** (euro 100.000 * 11/12) e all'anno 2021 **sono imputabili i restanti euro 8.333**;
- alla data del 16 giugno 2020 all'anno 2020 ai 91.667 euro già imputati **vanno sommati ulteriori euro 100.000** (euro 200.000 * 6/12) e all'anno 2021 oltre ai 8.333 euro già imputati **vanno sommati ulteriori euro 100.000** (euro 200.000 * 6/12).

In questo caso, **non troverà applicazione l'articolo 17-bis del Dlgs. 241/97**, non essendo superata la soglia di 200.000 euro né alla data del 14 febbraio 2020 né alla data del 16 giugno 2020.

Nella richiamata circolare n.1/E/2020 vengono, inoltre, proposti alcuni esempi con riferimento ai **contratti di durata pluriennale**.

ESEMPIO

Si pensi al caso del committente A che stipuli, in data 1 luglio 2020, un contratto con l'impresa B con scadenza 31 dicembre 2022 ad un **prezzo complessivo di 600.000** euro al netto dell'IVA. In base al meccanismo del prorata temporis:

- la soglia di 200.000 euro su base annua è **superata a decorrere dal 1° gennaio 2021** poiché:
 - **120.000 euro** sono imputabili all'anno **2020**;
 - **240.000 euro** sono imputabili all'anno **2021**;
 - **240.000 euro** sono imputabili all'anno **2022**;
- **gli obblighi** previsti dall'articolo 17-bis **decorreranno** in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare **dopo il 1° gennaio 2021 e cesseranno il 31 dicembre 2022**.

ESEMPIO

Si consideri il differente caso in cui un committente stipuli:

- in data **1° luglio 2020**, un contratto con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un **prezzo di 200.000 euro** al netto dell'IVA e;
- in data **1° luglio 2021**, un nuovo contratto (sempre con scadenza 31 dicembre 2022) che prevede un **prezzo di 400.000 euro** al netto dell'IVA.

In base al meccanismo del pro-rata temporis la soglia di 200.000 euro su base annua è **superata a decorrere dal 1° luglio 2021**, dovendosi ripartire il prezzo del contratto nel seguente modo:

- 40.000 euro sono imputabili all'anno 2020 (euro $200.000 * 6/30$);
- 80.000 euro sono imputabili all'anno 2021 (euro $200.000 * 12/30$);
- 80.000 euro sono imputabili all'anno 2022 (euro $200.000 * 12/30$).

In questo caso **non risulta superata la soglia di 200.000 euro annui per tutti i tre anni**.

Tuttavia, il 1° luglio 2021 occorre procedere al **ricalcolo del pro-rata temporis**, senza però che si verifichi un effetto retroattivo. Conseguentemente:

- **per l'anno 2021**, il prezzo complessivo su base annua dei due contratti sarà pari **a 80.000 euro** già imputati all'anno 2021 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020 **cui si aggiungeranno euro 133.333** (euro $400.000 * 6/18$) imputabili al 2021 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021.
- **per l'anno 2022**, il prezzo complessivo su base annua dei due contratti sarà pari **a 80.000 euro già imputati all'anno 2022** relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020 **cui si aggiungeranno euro 266.667** (euro $400.000 * 12/18$) imputabili al 2022 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021.

Gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis del Dlgs. 241/97 decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati **da erogare dopo il 1° luglio 2021** e

cesseranno **il 31 dicembre 2022**.

Nella circolare n. 1/E/2020, viene anche chiarito che nel caso in cui **il contratto non individui un prezzo o una scadenza predeterminata**, come nel caso dei contratti-quadro diffusi nella GDO, si **seguirà il criterio di cassa** con la conseguenza che **gli obblighi** introdotti con l'art. 17-bis del DLgs. 241/97 **decorreranno nel momento in cui i pagamenti** effettuati dal committente all'affidatario **supereranno la soglia di 200.000 euro** su base annua.

ESEMPIO

Si pensi al caso in cui il committente A stipuli, in data 1 marzo 2020, un contratto con l'impresa B, con scadenza 28 febbraio 2022 che **non prevede un prezzo predeterminato**. In questo caso, gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis del DLgs. 241/97 decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il superamento dei pagamenti da A in favore di B della soglia di 200.000 euro e cesseranno il 28 febbraio 2022.

Prevalente utilizzo di manodopera

Come precisato dalla circolare n. 1/E/2020, i contratti con "*prevalente utilizzo di manodopera*" nell'ambito della disposizione normativa in esame sono quelli **labour intensive** che - come ricorda la relazione illustrativa - riguardano maggiormente i **settori della logistica, dei servizi alle imprese, nonché nei settori alimentare e meccanica**.

OSSERVA

Il **prevalente utilizzo della manodopera**, al pari degli ulteriori requisiti dell'impiego presso le sedi del committente e di beni strumentali ad esso riconducibili, **va riferito a tutte le tipologie di contratti** menzionati dal comma 1 dell'articolo 17-bis del DLgs. 241/97: appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati, rapporti negoziali comunque denominati.

Un importante chiarimento contenuto nella circolare 1/E/2020 attiene al concetto della "**prevalenza**" in relazione ai **contratti misti** di affidamento del compimento di opere e servizi o ai contratti di affidamento di opere, in considerazione del fatto che, nel caso di affidamento del compimento di servizi (tipicamente nell'ambito dei contratti di appalto di servizi e similari), **l'utilizzo della manodopera è esclusivo o quasi**.

OSSERVA

Al fine di determinare la prevalenza, occorrerà fare riferimento:

- **al numeratore**, alla retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato, stante l'espresso richiamo contenuto nel comma 1 dell'articolo 17-bis del DLgs. 241/97 agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 600/1973 e;
- **al denominatore**, al prezzo complessivo dell'opera (o dell'opera e del servizio)

nel caso di contratti misti).

La prevalenza si intenderà superata quando il rapporto tra numeratore e denominatore **è superiore al 50%**.

Per "manodopera" si deve intendere tutta **la manodopera per cui vige l'obbligo di applicazione e versamento delle ritenute fiscali** di cui al comma 1 dell'articolo 17-bis del DLgs. 241/97, obbligo che ricorrerà non solo quando il lavoratore è inquadrato come lavoratore dipendente o in una delle categorie di soggetti che percepiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ma anche nel caso in cui **il lavoratore** abbia un formale inquadramento lavorativo differente (ad esempio, di lavoro autonomo), ma **nei fatti presti attività di lavoro dipendente** presso il committente. Sul punto, la circolare n.1/E/2020 precisa che nel concetto di manodopera devono essere ricomprese, infatti, tutte le tipologie di lavoro, vale a dire sia **manuali che intellettuali**.

Utilizzo dei beni strumentali del committente

Bisogna prestare adeguata attenzione alla circostanza che, affinché si applichi la novellata disciplina, è necessario che le opere sottostanti ai suddetti contratti vengano eseguite dai dipendenti/collaboratori dell'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice, **avvalendosi di beni strumentali di proprietà del committente** o, comunque, ad esso riconducibili. Sul punto, nella circolare 1/E/2020 viene chiarito che:

- ➔ rientrano nel novero dei beni strumentali intesi dalla disposizione i **macchinari e le attrezzature** che permettono ai lavoratori di prestare i loro servizi senza, però, che ciò escluda l'utilizzo di altre categorie di beni strumentali diversi da macchinari e attrezzature;
- ➔ la riconducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire **a qualunque titolo giuridico** (es. proprietà, possesso, detenzione).

OSSERVA

Ai fini della verifica del requisito dell'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente (o a esso riconducibili in qualunque forma), l'Agenzia chiarisce che il requisito in analisi **non si verificherà:**

- ✓ **nel caso in cui i beni strumentali siano riconducibili agli appaltatori, affidatari o subappaltatori, oppure;**
- ✓ vengano **utilizzati in modo occasionale beni strumentali del committente** o a esso riconducibili, oppure non indispensabili per l'esecuzione dell'opera o del servizio.

Sedi di attività del committente

Il prevalente utilizzo della manodopera deve avvenire **"presso le sedi di attività del committente"**, intendendosi per tali tutte le sedi destinate allo svolgimento della sua attività imprenditoriale o agricola o professionale, ivi comprese, 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**;
- ✓ **ogni altro luogo comunque riconducibile al committente** destinato allo svolgimento dell'attività d'impresa, agricola o professionale.

Obblighi in capo all'impresa appaltatrice

Ai sensi dell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 17- bis del D.Lgs 241/1994, le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici sono obbligate al versamento delle ritenute, da essi trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con distinte deleghe per ciascun committente, **senza possibilità di compensazione.**

OSSERVA

Si tratta, in particolare, delle seguenti tipologie di ritenute:

- ➔ ritenute sui **redditi di lavoro dipendente**, di cui all'articolo 23 del DPR 600/73;
- ➔ ritenute sui **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, di cui all'articolo 24 del DPR 600/73;
- ➔ ritenute delle **addizionali regionali** sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 50 comma 4 del DLgs. 446/97;
- ➔ ritenute delle **addizionali comunali** sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'articolo 1, comma 5, del DLgs. 360/98.

Divieto di compensazione

In parziale deroga al divieto di compensazione, la circolare n. 1/E/2020 ha chiarito che **tale divieto non si applica ai crediti maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria e subappaltatrice in qualità di sostituto d'imposta** (es. rimborsi 730, conguagli, "bonus Renzi", eccedenze di versamento di ritenute). Per meglio chiarire quali sono i crediti che possono essere compensati in deroga al divieto sancito dall'art. 17 bis del D.GS 241/1997, nella circolare viene **riportata la seguente tabella con i codici tributo dei crediti in esame.**

Codice F24	DESCRIZIONE CODICE
1250	Acconto imposte sui trattamenti di fine rapporto
1304	Eccedenze di ritenute effettuate da sostituti d'imposta con domicilio fiscale in Sicilia Sardegna o Valle d'Aosta di competenza esclusiva erariale
1614	Eccedenza di ritenute alla fonte di competenza della regione Sicilia
1627	Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro dipendente e assimilati - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1628	Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1629	Eccedenza di versamenti di ritenute su redditi di capitale e di imposte sostitutive su redditi di capitale e redditi diversi - art. 15, comma 1,

	lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1631	Somme a titolo di imposte erariali rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a) d.lgs. n.175/2014
1632	Credito per famiglie numerose riconosciuto dal sostituto d'imposta di cui all'art. 12, c. 3, del TUIR
1633	Credito per canoni di locazione riconosciuto dal sostituto d'imposta di cui all'art. 16, c. 1-sexies, del TUIR
1634	Credito d'imposta per ritenute IRPEF su retribuzioni e compensi al personale di cui all'art. 4, c. 1, dl n. 457/1997
1669	Eccedenza di versamenti di addizionale regionale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1671	Eccedenza di versamenti di addizionale comunale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1678	Eccedenza di versamenti di ritenute di imposte erariali da utilizzare in compensazione
1962	Eccedenza di ritenute alla fonte di competenza della regione Valle d'Aosta
1963	Eccedenza di ritenute alla fonte di competenza della regione Sardegna
3796	Somme a titolo di addizionale regionale all'IRPEF rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a) d.lgs. n. 175/2014
3797	Somme a titolo di addizionale comunale all'IRPEF rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a) d.lgs. n. 175/2014
4331	IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto d'imposta Sicilia Sardegna e Valle d'Aosta impianti fuori Regione
4631	4631 IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto di imposta impianti in Sicilia
4931	IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto di imposta impianti in Sicilia Sardegna e Valle d'Aosta
4932	IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto d' imposta impianti in Valle d'Aosta
6781	Eccedenza di versamenti di ritenute di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta - mod. 770 semplificato (risoluzione n. 9/e del 18 Gennaio 2005)
6782	Eccedenza di versamenti di ritenute di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta - mod. 770 semplificato (risoluzione n. 9/e del 18 Gennaio 2005)
6783	Eccedenza di versamenti di ritenute su redditi di capitale scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta - mod. 770 ordinario (risoluzione n. 9/e del 18 Gennaio 2005)

6787	Credito derivante dalle ritenute restituite dai sostituti d'imposta applicate agli interessi di cui al decreto legislativo 30 Maggio 2005, 143
6788	Credito derivante dalle ritenute restituite dai sostituti d'imposta applicate ai canoni di cui al decreto legislativo 30 Maggio 2005, n. 143
1655	RECUPERO DA PARTE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA SOMME EROGATE BONUS 80 euro

OSSERVA

Viene inoltre precisato che **l'eccezionalità della deroga non si estende al divieto di compensazione prescritto dall'articolo 17 bis, comma 8, del D.Lgs 241/1997** (di cui si dirà in seguito), in relazione al versamento dei **contributi previdenziali e assistenziali obbligatori per legge e dei premi INAIL** dovuti dalle imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici in relazione ai dipendenti/collaboratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Nella circolare in commento viene ribadito, inoltre, che **non sono ammesse eccezioni per gli altri crediti maturati** dalle imprese (diversi dai precedenti) utilizzabili in compensazione tramite modello F24, quali, a titolo esemplificativo, i crediti tributari (IVA, imposte dirette), i crediti derivanti da agevolazioni e i crediti maturati per contributi e premi assicurativi obbligatori.

OSSERVA

Tali crediti, pertanto, non potranno essere utilizzati ai fini del pagamento delle ritenute di cui all'articolo 17-bis, comma 1, del D.Lgs 241/1997, ma potranno essere comunque **compensati con altri debiti tributari e contributivi dell'impresa**, fermi restando gli eventuali specifici divieti previsti da altre disposizioni dell'ordinamento.

Modalità di determinazione e versamento delle ritenute operate

Al fine di agevolare l'impresa committente nella predetta attività di verifica (in merito alla regolare determinazione e versamento delle ritenute), è necessario che le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici, provvedano (per ciascun committente):

- **a determinare e trattenere l'importo delle ritenute fiscali** calcolate sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, corrisposti ai lavoratori impegnati nell'esecuzione dell'opera;
- **al versamento delle suddette ritenute**, entro il giorno sedici del mese di scadenza, senza poterle però compensare con proprie posizioni a credito.

OSSERVA

Nella circolare 1/E/2020 è stato chiarito che **la quota di ritenute alla quale non è applicabile l'articolo 17-bis del D.Lgs 241/1997 deve essere versata cumulativamente dall'impresa**, con un modello F24 separato, senza far riferimento ad alcun committente.

Determinazione delle ritenute da versare

Il **versamento delle ritenute deve essere effettuato** dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, **utilizzando distinti modelli F24 per ciascun committente**. Nella risoluzione n. 108/E/2019 è stato preliminarmente chiarito 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)"*.

OSSERVA

Con la circolare 1/E/2020, è stato meglio precisato, invece, che la quota di retribuzione esposta in "busta paga" e le relative **ritenute collegate alla prestazione** resa nei confronti di ciascun committente **sono determinate:**

- **escludendo le retribuzioni arretrate** o differite e l'indennità di fine rapporto, mentre dovranno essere incluse le **trattenute a titolo di addizionali regionali e comunali all'IRPEF;**
- **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, malattia e permessi retribuiti).

Modalità di compilazione del modello F24

In occasione del Videoforum Italia Oggi del 13 gennaio 2020, è stato chiarito che l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, **può compilare un solo modello F24 per ciascun committente**. Sempre nella citata risposta, l'Agenzia richiama quanto già precisato con la **risoluzione n. 109/E/2019** (contenente le istruzioni per la compilazione del modello F24), con la quale è stato chiarito che i versamenti delle ritenute devono essere effettuati dall'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice cumulativamente per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente. In particolare, le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici dovranno indicare, nel modello "F24", il codice identificativo "09" denominato "Committente".

PER L'ACCRETTO ALLA TESORERIA COMPETENTE

CONTRIBUENTE	
CODICE FISCALE	C.F. I M P R E S A
DATI ANAGRAFICI	
DOMICILIO FISCALE	
CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare	C.F. I M P R E S A

barre in caso di anno d'imposta non coincidente con anno solare

cognome, denominazione o ragione sociale | nome

data di nascita | sesso (M o F) | comune (o Stato estero) di nascita | prov.

giorno | mese | anno

comune | prov. | via e numero civico

codice identificativo **09**

Oltre all'indicazione di tale dato, occorrerà procedere alla compilazione dei campi della sezione "CONTRIBUENTE" del modello "F24", nel seguente modo:

- nel campo **"codice fiscale"**, dovrà essere indicato il codice fiscale dell'impresa appaltatrice o affidataria ovvero dell'impresa subappaltatrice, tenuta al versamento;

- nel campo "**Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare**", dovrà essere indicato il codice fiscale del soggetto committente, unitamente al codice identificativo "09", da riportare nel campo "codice identificativo".

OSSERVA

La citata risoluzione n. 109/E/2019 precisa, inoltre, che **i modelli "F24"** (compilati nel rispetto delle richiamate istruzioni) **possono essere consultati tramite il "cassetto fiscale"** (accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate), sia dall'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice (che ha effettuato il pagamento), sia dal soggetto committente, tenuto a verificare la corretta esecuzione dei versamenti delle ritenute.

Documentazione da trasmettere all'impresa committente

Entro 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del termine previsto per il pagamento delle ritenute, le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, devono trasmettere al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

- un **elenco nominativo di tutti i lavoratori**, indicandone anche il codice fiscale, impiegati nel mese precedente nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun lavoratore;

OSSERVA

In caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorrerà fare riferimento al **secondo mese precedente**.

- l'ammontare della **retribuzione corrisposta a ciascun lavoratore** impiegato nell'esecuzione dell'opera o del servizio affidato dal committente;
- il **dettaglio delle ritenute fiscali** eseguite nel mese precedente per ciascun lavoratore, con separata indicazione delle ritenute relative alla prestazione affidata dal committente;
- i **modelli F24 utilizzati per il pagamento delle ritenute** sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dei lavoratori impiegati nella prestazione dell'opera o del servizio affidatogli dal medesimo committente.

OSSERVA

Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, nella circolare n. 1/E/2020, posto che il termine ultimo per il predetto adempimento è fissato in cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento, consegue che qualora il pagamento delle retribuzioni sia effettuato il mese successivo alla prestazione dell'opera, il predetto termine **scadrà il secondo mese successivo a quello di riferimento del cedolino paga**.

Sempre nel citato documento di prassi, viene precisato che **le imprese sub appaltatrici** sono tenute ad inviare **copia delle** suddette **deleghe** sia **al committente originario** sia **all'impresa appaltatrice**.

OSSERVA

Resta naturalmente inteso che, se il committente originario sia escluso dall'ambito di applicazione della disposizione (es. si tratta di **un privato o di un condominio**), l'impresa sub appaltatrice dovrà provvedere all'invio dei predetti dati **nei soli confronti dell'impresa appaltatrice**.

Responsabilità dell'impresa appaltatrice

A norma dell'articolo 17-bis del D.Lgs. 241/1997, l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice, **è responsabile:**

- ➔ per la **corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute** e per il versamento delle stesse, senza che sia possibile compensare le stesse con proprie posizioni fiscali creditorie;
- ➔ **se non fornisce al committente la documentazione** di cui al paragrafo precedente (modelli F24, elenco nominativo dei lavoratori impiegati e per ciascuno di essi il dettaglio delle ritenute operate e versate), entro i 5 giorni lavorativi successivi al termine previsto per il versamento delle suddette ritenute.

L'inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice, è soggetto **a tre differenti profili sanzionatori:**

- ✓ il primo che ricorre in caso di **violazione degli obblighi di effettuazione delle ritenute** e che prevede, a norma dell'articolo 14 del D.Lgs. n. 471/1997, l'irrogazione di una sanzione pari al 20% dell'ammontare non trattenuto;
- ✓ il secondo che si applica in caso di **omesso o ritardato versamento delle ritenute** e che prevede, a norma dell'articolo 13, comma 1, del D.Lgs. 471/1997, l'irrogazione di una sanzione pari al 30% per ogni importo non versato o versato in ritardo;

OSSERVA

La predetta sanzione è ridotta ulteriormente della metà (15%), **se il versamento è eseguito con un ritardo non superiore a 90 giorni**, con possibilità di ridurre ulteriormente la sanzione (del 15%) ad un importo **pari a un quindicesimo per ogni giorno di ritardo**, se il versamento viene effettuato con un ritardo non superiore a 15 giorni.

- ✓ il terzo che si applica quando i **modelli F24 utilizzati** per il versamento delle ritenute **risultino incompleti** (poiché privi degli elementi necessari all'identificazione del soggetto che esegue il versamento e per l'imputazione dell'importo versato) **e che prevede**, a norma dell'articolo 15, comma 1, del D.Lgs. 471/1997, **l'irrogazione di una sanzione amministrativa compresa da un minimo di 100 euro ad un massimo di 500 euro**.

OSSERVA

L'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice, potrà comunque ridurre l'entità delle predette sanzioni **ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso** di cui all'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997, beneficiando di una riduzione delle sanzioni irrogabili (in misura differente a seconda di quando il ravvedimento si perfeziona), **sempreché non sia stato nel frattempo notificato uno degli atti ostativi al ravvedimento** (es. ricezione di un avviso di accertamento, di liquidazione, di recupero del credito d'imposta, di contestazione della sanzione o cartella di pagamento).

Obblighi dell'impresa committente

Come soltanto accentato in premessa, **l'impresa committente è tenuta ad effettuare un controllo** circa il fatto che l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice, abbia **regolarmente operato e versato le ritenute sulle retribuzioni** dei lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, esaminando la documentazione di cui al paragrafo precedente (modelli F24, elenco nominativo dei lavoratori impiegati e per ciascuno di essi il dettaglio delle ritenute operate e versate) **ricevuta dall'impresa committente** entro e non oltre i 5 giorni lavorativi successivi al termine di versamento delle ritenute da parte dell'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice.

Sul punto, la circolare n. 1/E/2020 precisa che il committente assolve a tale obbligo di riscontro **dopo aver verificato che:**

→ la **retribuzione oraria** corrisposta a ciascun lavoratore **non sia manifestamente incongrua** rispetto all'opera prestata dal lavoratore;

OSSERVA

In particolare, viene precisato che, sebbene 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.

OSSERVA

Nella circolare n. 1/E/2020, viene precisato che:

- in caso di ritenute fiscali manifestamente incongrue rispetto alla retribuzione imponibile ai fini fiscali, il committente **sarà tenuto a richiedere le relative**

motivazioni;

→ per esigenze di semplificazione, **le ritenute fiscali non saranno manifestamente incongrue** quando le stesse siano **superiori al 15 % della retribuzione** imponibile ai fini fiscali.

→ **le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione**, salvo che non si tratti di crediti maturati dall'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice in qualità di sostituto d'imposta;

OSSERVA

Relativamente a quest'ultima verifica, viene espressamente affermato che il **committente non è tenuto a verificare la spettanza** e la congruità **dei crediti utilizzati in compensazione**.

Sospensione dei pagamenti da parte del committente

La norma prevede espressamente che **il committente deve sospendere il pagamento dei corrispettivi** maturati dall'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice, **fino alla concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio** (ovvero sino all'ammontare delle ritenute non versate rispetto alla documentazione trasmessa se di importo maggiore rispetto al predetto limite del 20%) **nel caso in cui:**

- **non riceva i modelli F24** utilizzati per il pagamento delle ritenute dovute in relazione ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera, ovvero;
- dall'analisi dei suddetti modelli F24 **riscontri l'omesso o insufficiente versamento** delle ritenute.

Con riferimento a tale sospensione, la circolare n. 1/E/2020 precisa che:

- **il diritto a ricevere i corrispettivi** si intende maturato **quando è certo, liquido ed esigibile**;
- **non rientrano** nell'ambito di applicazione della disposizione in esame gli **eventuali pagamenti già avvenuti a titolo di anticipo** rispetto al compimento dell'opera o del servizio;
- nel caso in cui le imprese subappaltatrici non abbiano ottemperato all'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati (o risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa) i **pagamenti saranno sospesi dal soggetto** (committente originario o appaltatore) **presso cui si verificano i presupposti di applicabilità dell'articolo 17-bis**.

OSSERVA

Nella circolare n.1/E/2020 viene meglio illustrata l'operatività di tale sospensione. È stato precisato, infatti, che nel caso in cui i presupposti di applicabilità dell'articolo 17-bis del D.Lgs 241/1997 **si dovessero verificare:**

→ **in capo all'originario committente**, lo stesso **sospenderà i pagamenti da**

effettuare all'appaltatore; questi sarà, a sua volta, **legittimato a sospendere i pagamenti nei confronti dei subappaltatori** finché questi ultimi non avranno correttamente adempiuto ai loro obblighi.

→ **in capo all'appaltatore, sarà solo l'appaltatore legittimato a sospendere i pagamenti** nei confronti dei subappaltatori finché questi ultimi non avranno correttamente adempiuto ai loro obblighi.

Come soltanto accennato in precedenza, **la sospensione del pagamento opera finché perdura l'inadempimento** riscontrato dal committente e sino a concorrenza del 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.

Al riguardo, la circolare 1/E/2020 precisa che:

- nel caso di **ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa**, il committente tratterà il **minore tra i due menzionati ammontari** (20% del valore complessivo dell'opera e ammontare delle ritenute non versate);
- nell'ipotesi in cui **non gli sia stata trasmessa la documentazione**, il committente dovrà **trattenere il 20 % del valore complessivo** dell'opera o del servizio.

OSSERVA

In entrambe le suddette fattispecie, il **committente dovrà darne comunicazione** all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti, **entro novanta giorni dall'avvenuto riscontro dell'inadempimento.**

Per espressa previsione normativa, è **preclusa** all'impresa appaltatrice o affidataria **ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito** il cui pagamento è stato sospeso, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

Profili sanzionatori

L'inadempimento degli obblighi previsti per il committente genera una **responsabilità a suo carico**, ma solo nel caso in cui si verifichi l'omesso o il parziale versamento delle ritenute da parte dell'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice. In tale ipotesi, l'impresa committente è soggetta alla sanzione contemplata dall'articolo 17-bis comma 4 del D.Lgs. 241/1997 – che si aggiunge alla sanzione irrogata per l'inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice (di cui si è detto in precedenza) - e che obbliga il committente 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"*. Con riferimento ai profili sanzionatori, la circolare 1/E/2020 ha precisato che:

- **la sanzione trova applicazione** esclusivamente **nelle ipotesi in cui l'impresa appaltatrice** o affidataria o subappaltatrice **abbia commesso le richiamate violazioni**, ivi compresa la violazione del **divieto di compensazione** previsto dall'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 17-bis, e le siano state irrogate le correlate sanzioni;
- il committente è tenuto a versare una **somma calcolata e riferita alla quota-parte di ritenute fiscali** - riferibili ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio presso il medesimo - **non correttamente determinate, eseguite e versate** ai sensi degli articoli 13 e 14 del D.Lgs. 471/1997;
- **la sanzione non è dovuta quando** - nonostante il committente non abbia correttamente adempiuto agli obblighi di cui si è detto in precedenza - **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 D.Lgs. 472/1997, per sanare le violazioni commesse prima della contestazione da parte degli organi preposti al controllo.

OSSERVA

Per quanto concerne la sanzione a carico del committente, la circolare n. 1/E/2020 chiarisce che **questa rientra tra quelle amministrative non tributarie**, in quanto non strettamente correlata alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale: non possono, quindi, trovare applicazione le disposizioni di cui al D.Lgs. 472/1997, **con conseguente esclusione**, per il committente, **della possibilità di beneficiare del ravvedimento operoso.**

La circolare ha chiarito, inoltre, che *"nel caso in cui, nei primi mesi di applicazione della norma (e, in ogni caso, **non oltre il 30 aprile 2020**), l'appaltatore abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali (salvo il divieto di compensazione e connesse eccezioni ...), senza utilizzare per ciascun committente distinte deleghe, al committente non sarà contestata la violazione prevista al comma 4 dell'articolo 17-bis connessa all'inottemperanza agli obblighi previsti 35 dai commi 1 e 3 del medesimo articolo, a condizione che sia fornito al committente medesimo, entro il predetto termine, la documentazione indicata"*.

OSSERVA

In altri termini, stando al chiarimento contenuto nella circolare n. 1/E/2020, **fino al prossimo 30 aprile 2020**, al committente non sarà contestata la sanzione in esame per l'inottemperanza ai propri obblighi di controllo, qualora l'appaltatore:

- abbia **correttamente determinato ed effettuato i versamenti** delle ritenute fiscali, ma non abbia utilizzato distinti modelli F24 per ciascun committente;
- abbia tempestivamente **fornito al committente la prevista documentazione.**

L'esonero previsto per i contribuenti ritenuti "affidabili e solvibili"

A norma dell'articolo 17-bis, comma 5, del D.Lgs 241/1997, è possibile disapplicare gli obblighi introdotti dalla normativa appena descritta, anche in presenza di tutte le condizioni prescritte dalla norma, **se l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice**, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del versamento delle ritenute:

- risulti in **attività da almeno 3 anni**, sia in **regola con gli obblighi dichiarativi, abbia eseguito**, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, **versamenti complessivi** registrati nel conto fiscale **per un importo non inferiore al 10%** dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti da tali dichiarazioni (lett. a);
- **non abbia iscrizioni a ruolo o accertamenti** esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione per imposte sui redditi, IRAP, ritenute e contributi previdenziali per importi superiori a 50.000,00 euro, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o non vi siano provvedimenti di sospensione o rateazione (lett. b).

OSSERVA

In occasione del Videoforum 2020 è stato precisato che le richiamate **due condizioni** (contenute nell'articolo 17-bis, comma 5 lett. a) e b) del DLgs. 241/97) **devono sussistere congiuntamente**, in quanto il legislatore ha inteso esentare dal meccanismo di controllo previsto per il committente, i rapporti contrattuali instaurati con contribuenti in possesso dei requisiti idonei a farli considerare affidabili e solvibili.

Il certificato attestante i requisiti di affidabilità fiscale per disapplicare la disciplina

I suddetti requisiti devono essere **attestati da uno speciale certificato** rilasciato dall'Agenzia delle entrate, (adottato con il provvedimento direttoriale n. 54730 del 6 febbraio 2020) da trasmettere alla società committente **e della validità di 4 mesi**.

OSSERVA

L'esistenza di tale certificato **consente**, infatti, all'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice:

- di **non effettuare i versamenti** delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati **seguendo le nuove disposizioni** di compilazione dei modelli F24;
- di **effettuare i versamenti delle ritenute** sui redditi di lavoro dipendente e assimilati **utilizzando in compensazione propri crediti**, secondo le regole generali;
- di **non inviare al committente i modelli F24 di versamento delle ritenute** sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e l'ulteriore documentazione prevista (elenco dei lavoratori e relativi prospetti);

Dal lato dell'impresa committente, **l'esistenza di tale certificato esonera** la stessa **dall'effettuazione dei controlli** previsti sulle deleghe di pagamento e conseguentemente **la pone a riparo dalle sanzioni previste** (di cui si è detto in precedenza).

Il certificato che attesta gli appena citati requisiti è contenuto nell'allegato A del citato provvedimento n. 54730/2020.

CERTIFICATO DI SUSSISTENZA DEI REQUISITI PREVISTI DALL'ART. 17-BIS, COMMA 5, DECRETO LEGISLATIVO 9 LUGLIO 1997, N. 241			
IDENTIFICAZIONE SOGGETTO DI IMPOSTA	CODICE FISCALE	NUMERO PARTITA IVA	
	COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE		
DOMICILIO FISCALE			
VIA E NUMERO CIVICO		C.A.P.	COMUNE PROV

In relazione alla richiesta relativa al certificato di sussistenza dei requisiti previsti dall'articolo 17-bis, comma 5, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, pervenuta in data _____ prot. n. _____, considerati i dati presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria e quelli pervenuti dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione e da Riscossione Sicilia S.p.a. alla data del _____, questo Ufficio

CERTIFICA

che con riferimento all'ultimo giorno del mese di _____, sussistono i requisiti previsti dall'articolo 17-bis, comma 5, del decreto legislativo n. 241 del 1997.

oppure

CERTIFICA

che con riferimento all'ultimo giorno del mese di _____, **non** sussistono i requisiti previsti dall'articolo 17-bis, comma 5, del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Si riportano i requisiti¹ mancanti:

...

...

...

Il presente certificato ha validità di quattro mesi dalla data indicata in calce ed è rilasciato ai soli fini e per gli effetti previsti dall'articolo 17-bis, comma 5, del decreto legislativo n. 241 del 1997. In particolare, esso non produce gli effetti previsti dall'articolo 14 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Il presente certificato non può essere prodotto agli organi della Pubblica Amministrazione o ai privati gestori di pubblici servizi (articolo 40, del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, come modificato dall'articolo 15, comma 1, della Legge 12 novembre 2011 n. 183).

Il Responsabile

Luogo e data

¹Per segnalare ulteriori dati che si ritiene non siano stati considerati, è possibile rivolgersi all'ufficio che ha emesso questo certificato. L'ufficio, laddove necessario, chiede conferma dei dati relativi ai carichi agli Agenti della Riscossione.

La sussistenza dei requisiti è verificata dall'Amministrazione finanziaria sulla base delle risultanze del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria e dei dati trasmessi dagli Agenti della riscossione, **secondo i criteri definiti nell'allegato B al provvedimento.**

Allegato B	
Tabella A – Requisiti previsti alla lettera a) ¹ comma 5, art. 17-bis, D.Lgs. 241/97	
Requisiti lettera a)	Verifica requisito
<i>Esistenza in vita da almeno tre anni</i>	Si verifica con riferimento all'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta, procedendo a ritroso di tre anni.
<i>Regolarità degli obblighi dichiarativi</i>	Si verifica che risultino presentate le dichiarazioni dei redditi nell'ultimo triennio, procedendo a ritroso con riferimento all'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta.
<i>Versamenti in conto fiscale non inferiori al 10 per cento dei ricavi e compensi</i>	Per effettuare il confronto tra versamenti registrati in conto fiscale e ricavi e compensi percepiti si considerano i periodi di imposta cui si riferiscono le dichiarazioni presentate nell'ultimo triennio. Si verifica che il totale dei versamenti in conto fiscale registrati nei periodi di imposta cui si riferiscono le dichiarazioni presentate nell'ultimo triennio non sia inferiore al 10% del totale complessivo dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime.
Tabella B – Requisiti previsti alla lettera b) ² comma 5, art. 17-bis, D.Lgs. 241/97	
Requisiti lettera b)	Verifica requisito
<i>Assenza debiti non soddisfatti</i>	<i>“Rilevano le 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. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza”.</i> Per tale requisito rilevano esclusivamente i debiti riferiti imposte, ritenute e contributi previdenziali, escludendo interessi, sanzioni ed oneri diversi. La sussistenza del requisito deve essere verificata con riferimento all'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta.
<p>¹ I requisiti di cui alla lettera a) sono verificati sulla base dei dati presenti nel sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria.</p> <p>² I requisiti di cui alla lettera b) sono verificati sulla base dei dati trasmessi dall'Agenzia Entrate-Riscossione e da Riscossione Sicilia S.p.a.</p>	

Attività da almeno 3 anni

Nell'Allegato B al provv. Agenzia delle Entrate 6.2.2020 n. 54730 è stato precisato che il requisito della *“esistenza in vita da almeno tre anni”* deve sussistere *“con riferimento all'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta, procedendo a ritroso di tre anni”*.

Questo chiarimento si aggiunge a quello fornito nel corso del Videoforum, Italia Oggi, 13.1.2020, laddove l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il requisito di attività da almeno 3 anni **deve essere determinato in relazione ai criteri delineati** nel provv. Agenzia delle Entrate 12.6.2017 n. 110418 emanato in attuazione dell'art. 35 co. 15-bis del DPR 633/72, **in relazione alla cessazione della partita IVA**. Secondo quanto indicato in tale sede, verranno **eseguiti controlli periodici** sia formali che sostanziali per verificare la veridicità delle dichiarazioni rese dal contribuente.

Regolarità degli obblighi dichiarativi

Secondo i chiarimenti indicati nell'Allegato B al provv. Agenzia delle Entrate 6.2.2020 n.54730, affinché sia verificato il requisito attinente alla **regolarità degli obblighi dichiarativi**, è richiesto che siano state presentate **le dichiarazioni dei redditi nell'ultimo triennio**, *"procedendo a ritroso con riferimento all'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta"*.

Versamenti registrati nel conto fiscale

L'Agenzia delle Entrate, con i chiarimenti indicati nell'Allegato B al provv. 6.2.2020 n. 54730, ha affermato che per verificare i **"versamenti in conto fiscale non inferiori al 10 per cento dei ricavi e compensi"**, si prendono in considerazione i **periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni presentate nell'ultimo triennio**. A tal fine, si valuta che *"il totale dei versamenti in conto fiscale registrati nei periodi di imposta cui si riferiscono le dichiarazioni presentate nell'ultimo triennio non sia inferiore al 10% del totale complessivo dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime"*.

La successiva circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha ulteriormente chiarito che **per verificare tale requisito** occorre effettuare un rapporto in cui:

- al **numeratore**, si deve fare riferimento ai **complessivi versamenti effettuati tramite il modello F24** per tributi, contributi e premi assicurativi INAIL, al lordo dei crediti compensati, nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio; non devono però essere considerati i pagamenti dei debiti iscritti a ruolo;
- al **denominatore**, si deve fare riferimento ai **ricavi o compensi complessivi** risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio.

Qualora nell'ultimo triennio siano scaduti i termini per la presentazione di due sole dichiarazioni, **si farà riferimento a tali dichiarazioni**.

Perdite fiscali

Nel corso del Videoforum, Italia Oggi, 13.1.2020, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che, nel caso in cui la società abbia dichiarato perdite fiscali, pur avendo prodotto ricavi o compensi, e non abbia effettuato versamenti di imposte, la soglia del 10% dei versamenti registrati nel conto fiscale **può essere rispettata anche in presenza di**

perdite, in quanto i versamenti registrati nel conto fiscale riguardano qualsivoglia somma versata con il modello F24 (e quindi, ad esempio, anche l’IVA, le stesse ritenute fiscali e i contributi previdenziali).

Consolidato fiscale

Per i soggetti aderenti al consolidato fiscale (artt. 117 ss. del TUIR), la circolare n. 1/E/2020 ha chiarito che, ai fini della determinazione dei complessivi versamenti, può essere fatta valere anche l’**“imposta teorica”** corrispondente al reddito complessivo proprio attribuito al consolidato fiscale.

Debiti non soddisfatti

In merito al requisito richiesto dall’art. 17-bis co. 5 lett. b) del DLgs. 241/97, relativo all’entità dei debiti fiscali non soddisfatti, nell’Allegato B al provv. 6.2.2020 n. 54730, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che per determinare il valore dei “debiti non soddisfatti” occorre **fare riferimento** *“esclusivamente i debiti riferiti alle imposte, ritenute e contributi previdenziali, escludendo interessi, sanzioni ed oneri diversi”*.

OSSERVA

La circostanza che ai fini del raggiungimento del limite di 50.000,00 euro non rilevino gli oneri accessori, ma solo l’importo accertato per *“imposte, ritenute e contributi previdenziali”*, **rende quindi meno difficoltoso raggiungere tale requisito**.

L’Agenzia delle Entrate ha precisato che *“la sussistenza del requisito deve essere verificata con riferimento all’ultimo giorno del mese oggetto della richiesta”*.

Disponibilità del certificato

Il certificato verrà messo a disposizione a partire dal **terzo giorno lavorativo di ogni mese** e può essere ritirato presso *“un qualunque ufficio territoriale della Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale dell’impresa, salvo diverso atto organizzativo adottato dal Direttore provinciale”*.

OSSERVA

Per i soggetti *“grandi contribuenti”* il certificato **è messo a disposizione presso le Direzioni regionali**, competenti ai sensi dell’art. 27 del DL 29.11.2008 n. 185.

Validità

Il certificato ha **validità di 4 mesi dalla data del rilascio**, superati di quali dovrà essere acquisito un nuovo certificato.

Esenzione dall’imposta di bollo e tributi speciali

Il certificato che attesta il possesso dei requisiti richiesti per disapplicare l’art. 17-bis del

DLgs. 241/97 **è esente:**

- da **imposta di bollo**, ai sensi dell’art. 5 della Tabella allegata al DPR 642/72;
- dai **tributi speciali**, in considerazione del fatto che si tratta di un certificato la cui emissione è prevista da un obbligo di legge.

Rimedi per l'erroneo mancato rilascio del certificato

Nel caso in cui sia stato emesso un certificato che erroneamente neghi il possesso dei requisiti di affidabilità richiesti per poter disapplicare l'art. 17-bis del DLgs. 241/97, l'impresa interessata può **segnalare gli errori riscontrati** e/o eventuali dati che non sono stati presi in considerazione.

OSSERVA

È previsto che l'ufficio competente per il rilascio, previa verifica dei dati forniti, se necessario anche a seguito di richiesta di informazioni agli agenti della riscossione, **riemetta un certificato che attesti il possesso dei requisiti richiesti** per la disapplicazione dell'art. 17-bis del DLgs. 241/97.

Committente Pubblica Amministrazione

La circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha chiarito che nel caso in cui il committente sia una Pubblica Amministrazione, la sussistenza dei requisiti dovrà essere oggetto di autocertificazione ai sensi del DPR 445/2000.

Esclusione della compensazione per il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL

Il nuovo articolo 17-bis, comma 8 del DLgs. 241/97 stabilisce, infine, che: *"In deroga alla disposizione di cui all'articolo 17, comma 1, per le imprese appaltatrici o affidatarie e per le imprese subappaltatrici di cui al comma 1 del presente articolo 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 al medesimo comma 1. 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 disposizioni del presente comma non si applicano ai soggetti di cui al comma 5."*

In buona sostanza, al ricorrere delle condizioni previste per l'applicazione della novellata disciplina, le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, **non possono avvalersi dell'istituto della compensazione** (quale modalità di estinzione delle obbligazioni tributarie) **per provvedere al versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi** obbligatori maturati:

- in relazione alle retribuzioni erogate ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati;
- nel corso di durata del contratto.

OSSERVA

Il divieto di compensazione **riguarda** sia il **versamento degli importi dei contributi** a carico del datore di lavoro, sia **la quota a carico dei dipendenti** che è stata trattenuta dalle relative retribuzioni (c.d. "ritenute previdenziali").

Al riguardo, la Circolare n. 1/E/2020 ha chiarito che:

- a differenza del versamento delle ritenute fiscali, **non ci sono eccezioni a tale divieto di compensazione;**

- le obbligazioni relative ai contributi previdenziali e assistenziali sono **quelle di fonte legale**; restano, perciò, **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);
- ai fini del calcolo dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori per i quali vige il divieto di utilizzare crediti in compensazione, si applica il **criterio delle ore di lavoro prestate** specificato con riferimento alle ritenute fiscali;
- è possibile predisporre **distinti modelli F24 per ciascun committente** o un modello F24 cumulativo per tutti i contributi e premi dovuti dall'impresa.

OSSERVA

Per espressa previsione normativa, il divieto di compensare i suddetti contributi previdenziali e premi assicurativi **non si applica** nel caso in cui ricorrano i requisiti previsti dal citato articolo 17-bis, comma 5, del D. Lgs 241/1997, esaminati nel **paragrafo precedente**.