



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE DELLE RISORSE

Ufficio Ragioneria e Affari Fiscali

Oggetto: Circolare ritenute e compensazioni in Appalti e subappalti – primi chiarimenti

1. Premessa

Si fa riferimento all'articolo 4 del decreto Legge n° 124/2019 convertito con Legge n° 157/2019 (cd. Decreto Fiscale) nel quale è stato introdotto l'articolo 17 bis nell'ambito del Decreto Legislativo n° 241/1997 le cui disposizioni impongono nuovi oneri amministrativi in materia di contrasto all'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle ritenute fiscali, prevedendo nuovi adempimenti, a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti che abbiano rapporti negoziali comunque denominati.

2. Normativa Generale

Si espone di seguito la normativa generale di applicazione del nuovo articolo 17-bis del D.lgs. 241/1997, anche alla luce dei primi chiarimenti forniti nella circolare Agenzia delle Entrate 1/E del 12 febbraio 2020, rinviando comunque alla lettura della norma e dei provvedimenti emanati dalle Autorità competenti per gli approfondimenti del caso.

3. Ambito soggettivo di applicazione della norma

Relativamente all'ambito soggettivo di applicazione si propone la seguente tabella riassuntiva riguardanti i soggetti inclusi dall'applicazione della norma:



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE DELLE RISORSE

Ufficio Ragioneria e Affari Fiscali

Tabella 1 – Soggetti inclusi

<p><i>Ambito soggettivo di applicazione di cui all'articolo 17 bis comma 1 L.241/97</i></p> <p><i>Soggetti destinatari della norma</i></p>	<p><i>Si applica a tutti i soggetti residenti ai fini dell'imposte sui redditi nel territorio dello Stato</i></p>
	<p><i>Enti o società indicati nell'articolo 73 comma 1 del TUIR</i></p> <p><i>(tra i quali rientra il CNR) <u>limitatamente alla sfera commerciale di attività. Sono infatti esclusi dall'ambito di applicazione gli enti non commerciali (CNR) limitatamente all'attività di natura istituzionale svolta.</u></i></p>
	<p><i>Società ed associazioni indicate nell'articolo 5 del TUIR</i></p>
	<p><i>Persone fisiche che esercitano arti o professioni</i></p>
	<p><i>Persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR o imprese agricole</i></p>
	<p><i>Curatore fallimentare o commissario liquidatore</i></p>



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE DELLE RISORSE

Ufficio Ragioneria e Affari Fiscali

Parimenti nella successiva tabella vengono indicati i soggetti esclusi dalla norma:

Tabella 2 – Soggetti Esclusi	
<i>Ambito soggettivo di applicazione di cui all'articolo 17 bis comma 1 L.241/97 Soggetti esclusi dalla norma</i>	<i>Non si applica a tutti i soggetti non residenti ai fini dell'imposte sui redditi nel territorio dello Stato compresi coloro i quali, non residenti e senza stabile organizzazione che, affidatari di opere e servizi nel territorio dello Stato, non rivestono la qualifica di sostituto di imposta ai sensi degli artt. 23 e 24 del D.P.R. 600/73</i>
	<i>Enti o società indicati nell'articolo 73 comma 1 del TUIR (tra i quali rientra il CNR) <u>limitatamente alla sfera istituzionale di attività svolta.</u></i>
	<i>Persone fisiche che non esercitano attività d'impresa, arti o professioni</i>
	<i>Condominio (in quanto non può esercitare attività d'impresa, o agricola o professionale)</i>

La norma in esame precisa che sono destinatari tutti quei soggetti che nell'ambito di un rapporto cd. a "catena" rivestono il ruolo di committente (Es. il committente nei confronti dell'appaltatore, l'appaltatore nei confronti del subappaltatore) o tramite affidamento a soggetti consorziati.



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE DELLE RISORSE

Ufficio Ragioneria e Affari Fiscali

4. Ambito oggettivo di applicazione della norma

L'ambito oggettivo di applicazione della norma, è disciplinato dai commi 1 e 5 dell'articolo 17-bis della L. 241/1997, mentre il comma 5 del medesimo articolo elenca le cause di esonero al ricorrere delle quali non si applicherebbe l'articolo 17 bis anche se fossero comprese nell'ambito di applicazione del comma 1.

4.1 Presupposti di applicabilità del comma 1 dell'art. 17-bis

L'intera disciplina dell'articolo 17-bis si applica nel caso in cui il CNR, agendo nell'ambito della sfera commerciale di attività:

- a) Affidi a un'impresa il compimento di 1 o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo (riferito all'anno solare 1 Gennaio – 31 Dicembre) superiore a € 200.000.

Nel caso in cui l'affidamento dell'opera o del servizio sia a favore di un ATI (associazione temporanea di imprese) la soglia dovrà intendersi unitariamente.

Si precisa che in presenza di contratti con durata pluriennale che presentino un prezzo predeterminato il calcolo della soglia di € 200.000,00 avverrà secondo il principio del pro rata temporis (si rinvia alla circolare 1/E del 12 febbraio 2020 per le modalità di calcolo specifiche);

Qualora, ci si trovi in presenza di contratti che non hanno un prezzo o una scadenza predeterminata (es. Contratti quadro) verrà seguito un criterio di cassa.

In base a tale criterio le disposizioni del comma 1 dell'articolo 17 bis decorreranno dopo il superamento della soglia di € 200.000 su base annua di pagamenti effettuati dal committente all'affidatario.

- b) L'affidamento di cui al precedente punto a) deve avvenire con contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o in presenza di rapporti negoziali comunque denominati ad esclusione dei contratti di somministrazione di lavoro;
- c) I contratti di cui al punto precedente debbono essere caratterizzati da:



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE DELLE RISORSE

Ufficio Ragioneria e Affari Fiscali

- Prevalente utilizzo di manodopera;

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, obbligo che ricorrerà – secondo quanto è desumibile dai provvedimenti dell’Agenzia delle Entrate - 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.

A tal proposito si precisa che nel termine “Manodopera” sono ricomprese tutte le tipologie di lavoro manuale e intellettuale.

Relativamente al concetto richiamato dalla norma di “prevalenza” esso deve intendersi come rapporto superiore al 50% tra la retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente o assimilato (come sopra definiti) impiegati nell’esecuzione dell’opera o del servizio per cui vige l’applicazione ed il versamento delle ritenute fiscali (al numeratore) e il prezzo complessivo dell’opera o del servizio (al denominatore).

- Prestazione svolta presso le sedi di attività del committente.

Si precisa che per sedi del committente debbono intendersi tutte le sedi di svolgimento della sua attività imprenditoriale, agricola o professionale

- Utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili.

La richiamata riconducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire a qualunque titolo giuridico: proprietà, possesso, detenzione.

Di converso, è necessario che i beni strumentali non siano riconducibili a qualunque titolo giuridico agli appaltatori, subappaltatori, agli affidatari e agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati.

Si precisa che l’utilizzo occasionale dei 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 degli obblighi della norma in esame.



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE DELLE RISORSE

Ufficio Ragioneria e Affari Fiscali

4.2 Cause di esonero di cui al comma 5 dell'articolo 17 bis

Sono esclusi dall'ambito di applicazione della norma tutte quelle imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici elencate nel comma 1 dell'articolo 17 bis che comunichino al committente, allegando la certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate (Documento unico di regolarità fiscale- DURF), la sussistenza di determinati requisiti riferiti all'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del pagamento delle ritenute ovvero:

- a) In attività da almeno 3 anni;
- b) Siano in regola con gli obblighi dichiarativi;
- a) abbiano eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
- b) Non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito dell'Agente della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'Irap, alle ritenute ed ai contributi previdenziali superiori a € 50.000,00 per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere i provvedimenti di sospensione.

Le condizioni elencate nei precedenti punti dovranno essere dichiarate nella certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate la cui validità ha una durata di 4 mesi dalla data di rilascio trascorsi i quali le imprese dovranno acquisire un nuovo certificato da presentare al committente.

Si precisa che nel caso in cui il "committente" sia una Pubblica Amministrazione la sussistenza dei requisiti dovrà essere oggetto di autocertificazione ai sensi del DPR n° 445/2000.

Conseguentemente, il CNR qualora si trovi nell'ambito applicativo della norma dovrà richiedere l'autocertificazione di cui sopra rilasciata ai sensi dell'articolo 46 DPR 445/2000;

E' fatto obbligo per le Pubbliche Amministrazioni ai sensi delle disposizioni dell'articolo 71 del DPR sopra menzionato, nonché della direttiva del Ministero della Pubblica Amministrazione e semplificazione n° 14/2011, di porre in essere le verifiche necessarie



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE DELLE RISORSE

Ufficio Ragioneria e Affari Fiscali

per accertare la veridicità delle dichiarazioni ricevute dall'impresa appaltatrice, subappaltatrice o affidataria.

Le norme in esame comportano una serie di obblighi ed una rimodulazione degli adempimenti amministrativi nelle ipotesi in cui Il CNR agisca:

- A. In qualità di committente nell'ambito della sfera commerciale di attività;
- B. In qualità di affidatario di appalti o subappalti nell'esercizio nell'ambito della sfera commerciale di attività.

5. Adempimenti del CNR che agisce in qualità di committente nell'ambito della sfera commerciale di attività;

Come preannunciato, l'articolo 17 bis ha introdotto nuovi adempimenti a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari con lo scopo di limitare, inserendo nuove misure di contrasto, l'omesso od insufficiente versamento delle ritenute fiscali, nonché l'utilizzo dell'indebita compensazione per il versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori.

Il comma 1 della norma in esame impone ai soggetti, residenti ai fini delle imposte sui redditi nel territorio italiano e che rivestono la qualifica di sostituti d'imposta sui redditi di lavoro dipendente e assimilati di richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrici copia delle deleghe di pagamento del versamento delle ritenute, trattenute dalle stesse ai lavoratori impiegati direttamente nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

In estrema sintesi, e salvo ulteriori chiarimenti dell'Autorità competente tale richiesta è necessaria qualora il CNR, nell'ambito della sfera commerciale di attività:



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE DELLE RISORSE

Ufficio Ragioneria e Affari Fiscali

- a) Affidi il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo superiore annuo di € 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;
- b) Questa impresa utilizzi prevalentemente propria manodopera presso le sedi del committente e beni strumentali di quest'ultimo o ad esso riconducibili.

5.1 Controlli da effettuare sulla documentazione fornita dall'impresa

Nel caso in oggetto sul committente CNR ricade l'obbligo di una funzione di controllo essendo responsabile per la determinazione e versamento delle ritenute limitatamente all'appalto o affidamento assegnato.

Le imprese appaltatrici/affidatarie e subappaltatrici, entro cinque giorni dal termine previsto per il pagamento delle ritenute fiscali, dovranno infatti inviare copia delle deleghe di versamento delle ritenute operate nel mese precedente, unitamente ad una distinta contenente i seguenti dati:

- ✓ Elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati a mezzo di codice fiscale, che hanno prestato l'attività in seno ai contratti in questione;
- ✓ Dettaglio delle ore prestate da ciascun lavoratore;
- ✓ L'ammontare lordo della retribuzione corrisposta;
- ✓ Dettaglio delle ritenute fiscali operate per ciascun lavoratore;
- ✓ Dettaglio delle ritenute fiscali relative alla prestazione affidata dal committente.

Per quanto concerne la funzione di controllo posta in capo al committente, viene affermato che quest'ultimo dovrà effettuare una valutazione di "congruità", verificando che la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera prestata dal lavoratore.

Il riscontro dovrà basarsi su elementi cartolari (ad esempio, sulla verifica della corrispondenza tra le deleghe di versamento e la documentazione fornita) e lo stesso dovrà essere accompagnato da una valutazione finalizzata a verificare, tra l'altro, la



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE DELLE RISORSE

Ufficio Ragioneria e Affari Fiscali

coerenza tra l'ammontare delle retribuzioni e l'effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente.

Il committente dovrà verificare che le ritenute fiscali operate in relazione a ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta chiedendo, in tal caso, spiegazioni all'affidatario. Per esigenze di semplificazione, limitatamente alla verifica sulle ritenute, la circolare n°1/2019 dell'ADE chiarisce che queste ultime non si considerano manifestamente incongrue allorché siano superiori al 15 per cento della retribuzione imponibile ai fini fiscali.

In alternativa, qualora l'impresa ritenga di soddisfare i requisiti di esonero di cui all'art. 17-bis comma 5 (vedi paragrafo 4.2), potrà fornire apposita autocertificazione rilasciata ai sensi del DPR 445/2000.

In quest'ultimo caso dovranno aver cura di verificare, prima di effettuare i pagamenti, la veridicità delle autocertificazioni mediante verifica presso le Autorità competenti.

L'inosservanza della verifica da effettuare comporta l'applicazione di sanzioni amministrative che saranno descritte in apposito paragrafo della presente circolare.

6. Adempimenti del CNR che agisce in qualità di entità appaltatrice, subappaltatrice, affidataria nell'ambito della sfera commerciale di attività;

Qualora il CNR, nell'ambito della sfera commerciale di attività, rivesta lo status di entità appaltatrice, subappaltatrice o affidataria (nei confronti di soggetti committenti residenti che rivestano la caratteristica di sostituti di imposta sui redditi di lavoro dipendente o assimilati) e, nell'esecuzione delle attività affidate siano presenti le caratteristiche indicate nel paragrafo 5 (importo dell'opera o servizio superiore a 200.000 euro e prevalente utilizzo di propria manodopera presso le sedi del committente e beni strumentali di quest'ultimo o ad esso riconducibili), il committente potrà richiedere al CNR:

- Se il committente è un'impresa privata:



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE DELLE RISORSE

Ufficio Ragioneria e Affari Fiscali

- I. Di fornire copia delle deleghe di pagamento (F24), entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento e un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere e servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato e l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione. Si precisa che copia delle deleghe di pagamento devono essere distinte per ciascun committente.

Oppure

- II. Di fornire il certificato di Regolarità fiscale rilasciato dall'Agenzia delle Entrate.
 - Se il committente è una Pubblica Amministrazione di rilasciare autocertificazione ai sensi del DPR 445/2000.

7. Profili sanzionatori per il CNR che agisce in qualità di committente

La nuova disciplina introduce altresì uno specifico apparato sanzionatorio che il CNR dovrà aver cura di osservare nel caso in cui abbia agito nella veste di committente.

Conseguentemente, se il CNR abbia richiesto nella sua qualità di committente all'impresa appaltatrice, subappaltatrici o affidataria la consegna di uno dei documenti elencati nel paragrafo 5.1 della presente circolare e, quest'ultima, non li abbia forniti è tenuto a sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati finché perdura l'inadempimento da parte dell'impresa medesima:

- ✓ sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera;
- ✓ per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate sui redditi di lavoro dipendenti e assimilati erogati dal 1 gennaio 2020 ai lavoratori impegnati nell'esecuzione del contratto di appalto, subappalto rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DIREZIONE CENTRALE GESTIONE DELLE RISORSE

Ufficio Ragioneria e Affari Fiscali

Nel frattempo, è preclusa all'impresa ogni azione esecutiva di soddisfacimento del credito fintanto che non esegua il versamento delle ritenute dovute.

Qualora il CNR non adempia ai suddetti obblighi, è sottoposto alle sanzioni pari:

- ✓ al 20% dell'importo delle ritenute non trattenute dal datore di lavoro;
- ✓ al 30% dell'importo delle ritenute non versate.

Giova ricordare che, al fine di consentire ai soggetti destinatari i necessari adeguamenti procedurali la norma ha previsto che il suddetto apparato sanzionatorio non sarà applicato dal 1 gennaio al 30 aprile 2020.

Oltre tale data saranno vigenti i profili sanzionatori precedentemente descritti.

8. Conclusioni

Al fine di ottemperare ai nuovi obblighi normativi, qualora fossero presenti i requisiti elencati, le SS.LL. dovranno aver cura di inserire in fase di stipula del contratto le clausole con i relativi riferimenti normativi.

L'Ufficio Ragioneria ed Affari Fiscali inoltre, metterà a disposizione dell'utenza il DURF (Documento Unico di Regolarità Fiscale).

Per qualsiasi chiarimento ci si potrà rivolgere all'Ufficio Ragioneria ed Affari Fiscali -
Dott. Paolo Collacchi tel.0649933784