



Gentile cliente,

con la Risoluzione 23 dicembre 2019, n. 108, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alle novità introdotte in materia di ritenute negli appalti e subappalti.

I. PREMESSA

Dal 2020 sono previste nuove misure di contrasto all'illecita somministrazione di manodopera: il decreto legge 26 ottobre 2019 n. 124 - c.d. collegato fiscale alla legge di Bilancio - convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, infatti, modifica le regole su ritenute e compensazioni in appalti e subappalti, ed estende il regime del reverse charge IVA. Nello specifico, l'articolo 4 del citato decreto, dopo la sua conversione in legge, apporta le seguenti modifiche normative:

- inserisce, dopo l'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, il **nuovo art. 17bis**, "Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera";
- inserisce, al comma 6 dell'articolo 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la lettera a-quinquies).

Le misure introdotte dal Legislatore hanno l'obiettivo di evitare il mancato pagamento delle ritenute fiscali, l'abuso delle compensazioni nonché l'evasione in materia IVA. A tal fine, infatti:

- 1) **sono previste nuove regole di pagamento delle ritenute fiscali dei lavoratori, controlli e responsabilità del committente;**
- 2) **sono introdotti limiti alla compensazione mediante F24;**

3) è esteso il meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA.

L'entrata in vigore dall'inizio dell'anno in corso significa che tutte le ritenute operate dal 2020 soggiaceranno alle nuove regole, mentre i versamenti effettuati nel 2020 ma relativi alle ritenute operate nel mese di dicembre 2019 (ed evidentemente anche nei mesi precedenti) continueranno ad essere soggetti alla disciplina previgente. Pertanto, **i primi versamenti ai quali si applicherà la nuova disciplina saranno quelli eseguiti nel mese di febbraio 2020.**

In estrema sintesi, le nuove regole in materia di ritenute fiscali prevedono per gli appaltatori, subappaltatori e affidatari di opere o servizi, l'obbligo di procedere al versamento delle ritenute fiscali dei lavoratori occupati nei singoli appalti con distinte deleghe di pagamento. Specularmente, il committente dovrà verificare l'avvenuto versamento delle ritenute da parte degli appaltatori, subappaltatori o affidatari di opere o servizi, nonché la coerenza dei versamenti con i dati trasmessi e, in caso di riscontrate irregolarità, dovrà altresì bloccare i pagamenti a favore dell'appaltatore, subappaltatore o affidatario, pena l'applicazione di sanzioni tributarie. Per consentire tali verifiche, le deleghe relative ai versamenti effettuati dagli appaltatori, subappaltatori ed affidatari di opere o servizi, dovranno essere trasmesse al committente entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute assieme ad un elenco dei lavoratori occupati nell'appalto con tutti i dati necessari per i controlli.

Prima di approfondire nel dettaglio tutta la procedura, che si presenta articolata e non priva di insidie a causa dei diversi cono d'ombra lasciati da una disciplina invero lacunosa, occorre preliminarmente individuare l'ambito di applicazione, posto che da ciò prenderanno le mosse tutti gli obblighi introdotti dal Legislatore.

II. AMBITO DI APPLICAZIONE

Sul piano soggettivo, il richiamo all'art. 23, comma 1, del D.P.R.n.600/1973 fa sì che, nell'ambito di applicazione della norma, rientrino **tutti i sostituti d'imposta, compresi i condomini, il curatore fallimentare ed il commissario liquidatore.** Dal punto di vista oggettivo, invece, i requisiti sono diversi e tutti concorrenti. Di conseguenza, la carenza di uno di essi esclude l'applicabilità della nuova disciplina.

La decorrenza della nuova disciplina è fissata al 1° gennaio 2020, salvo che per il reverse charge IVA per il quale, invece, occorrerà attendere l'autorizzazione del Consiglio dell'Unione europea.

Più specificamente, infatti, l'applicazione della norma riguarda:

- 1) l'affidamento a un'impresa del compimento di una o più opere o di uno o più servizi, di **importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000**;
- 2) **contratti di appalto, subappalto, affidamento** a soggetti consorziati o **rapporti negoziali comunque denominati**;
- 3) contratti caratterizzati da **prevalente utilizzo di manodopera**;
- 4) svolgimento presso le **sedi di attività del committente**;
- 5) **utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo** o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Il novero dei contratti individuati dalla norma è amplissimo, posto che, oltre a quelli di appalto e subappalto di opere o servizi, vi rientrano anche gli affidamenti a soggetti consorziati nonché i rapporti negoziali comunque denominati. È il caso ad esempio dei contratti di rete sui quali, peraltro, già l'Ispettorato Nazionale del Lavoro aveva ritenuto applicabile il regime di solidarietà negli appalti previsto dall'art. 29, comma 2, del D. Lgs. n. 276/2003 (cfr. circolare n. 7/2018).

Il Legislatore prevede che i suddetti contratti debbano, **complessivamente**, superare il limite di euro **200.000 annuo** sì che, al fine di verificarne il superamento, **occorre computare tutti quelli stipulati nell'arco temporale di un anno tra le medesime parti**. Assumono, infatti, rilevanza i contratti per il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000 affidati a un'impresa. Nel caso di più contratti, considerato che il predetto limite d'importo rappresenta la soglia di applicazione del nuovo regime, si dovrebbe ritenere che l'obbligo scatti nel momento in cui un contratto faccia superare la soglia prevista nell'anno di riferimento, senza conseguenze invece su quelli precedenti.

Nel merito della definizione dell'arco temporale di riferimento, ossia anno solare o anno civile calcolando i 365 giorni a ritroso, si auspicano chiarimenti ufficiali vista l'importanza dirimente per l'applicazione della norma.

Non rientrano, nel campo di applicazione della norma, i contratti di lavoro autonomo ex art. 2222 c.c. in quanto i soggetti non rivestono natura imprenditoriale. Il campo di applicazione si restringe laddove il Legislatore individua poi gli ulteriori requisiti.

Innanzitutto, assume rilevanza **l'incidenza della manodopera** nell'appalto (o altra ipotesi contrattuale rientrante nell'obbligo), che deve risultare "prevalente", pur non essendo il concetto di prevalenza ulteriormente specificato dalla norma. Per tentare di individuare quale possa essere il criterio per stabilire l'incidenza della manodopera nell'appalto rilevante ai fini della nuova disposizione, per analogia, si potrebbe ricorrere a quanto previsto dal regolamento in materia di appalti pubblici. L'articolo 50 del D.Lgs. n. 50/2016 prevede, come è noto, specifiche clausole sociali volte a promuovere la stabilità occupazionale del personale impiegato per gli affidamenti dei contratti di concessione e di appalto di lavori e servizi diversi da quelli aventi natura intellettuale, con particolare riguardo a quelli relativi a contratti ad alta intensità di manodopera. I servizi ad alta intensità di manodopera individuati sono quelli nei quali il costo della manodopera è pari almeno al 50% dell'importo totale del contratto. Si potrebbe dunque ritenere che l'incidenza della manodopera in misura prevalente prevista dall'art. 4 del D.L. n. 124/2019 possa essere misurata facendo riferimento all'importo totale del contratto. Appare dunque consigliabile, al fine di evitare possibili contenziosi, che committente e appaltatore inseriscano nei contratti l'importo del costo della manodopera occupata nell'appalto e la relativa incidenza rispetto all'importo totale del contratto. Peraltro, va ricordato che già l'art. 26 del D.Lgs. n. 81/2008 in materia di sicurezza sul lavoro, prevede che *"nei singoli contratti di subappalto, di appalto e di somministrazione, [...], di cui agli articoli 1559, ad esclusione dei contratti di somministrazione di beni e servizi essenziali, 1655, 1656 e 1677 del codice civile, devono essere specificamente indicati a pena di nullità ai sensi dell'articolo 1418 del codice civile i costi relativi alla sicurezza del lavoro con particolare riferimento a quelli propri connessi allo specifico appalto. [...]"*.

Oltre all'incidenza della manodopera, l'articolo 4 del D.L. n. 124/2019 prevede che assumano rilevanza anche il **luogo di svolgimento** ed i **beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera o del servizio**. Rientrano nell'ambito di applicazione delle nuove regole le attività eseguite presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma. Le sedi di attività del committente debbono intendersi quelle comunque individuate dal committente, cioè le stesse in cui deve essere eseguita la prestazione oggetto dell'appalto o affidamento. Per quanto concerne i beni strumentali non assume rilevanza il titolo di possesso in quanto è sufficiente che siano comunque nella disponibilità del committente. In tal senso, il Legislatore afferma che i beni strumentali possano essere riconducibili in qualunque forma al committente.

Quanto ai lavoratori coinvolti, l'individuazione può essere effettuata indirettamente, in quanto la disciplina opera in relazione alle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 600/1973, 50, comma 4, del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, e 1, comma 5, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360 trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. **Si tratta pertanto non solo dei lavoratori dipendenti ma anche di coloro ai quali sono corrisposti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente quali, ad esempio, compensi percepiti dai soci lavoratori di cooperativa, da collaboratori coordinati e continuativi, etc.** Per la loro esatta individuazione occorre fare riferimento agli articoli 49 e 50 del TUIR approvato con D.P.R.n.917/1986.

III. ESCLUSIONE

Prima di esaminare l'articolata procedura e le sanzioni previste, è utile approfondire l'importante previsione di cui all'art. 17 – bis, comma 5, del D.Lgs. n. 241/1997, che esclude taluni soggetti dalle nuove regole. **Il Legislatore prevede, infatti, che le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici in possesso di specifici requisiti possano richiedere al committente l'esclusione dall'applicazione della nuova disciplina, allegando specifica certificazione in tal senso.** Detti **requisiti**

devono essere **posseduti nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza mensile del versamento di imposte**, fra cui ritenute fiscali, contributi e altre somme di cui all'art. 18, comma 1, D. Lgs. n. 241/1997. A titolo esemplificativo, prendendo a riferimento il mese di gennaio 2020:

- 1) la delega per il pagamento delle ritenute fiscali scadrà il 17 febbraio 2020;
- 2) le deleghe dovranno essere consegnate entro il 22 febbraio 2020 (salvo che l'Agenzia delle Entrate non ritenga che, cadendo di sabato, venga spostato al primo giorno feriale successivo);
- 3) i requisiti dovranno essere posseduti alla data del 31 gennaio 2020.

I requisiti, che debbono essere posseduti cumulativamente, sono i seguenti:

- a. l'impresa deve essere in attività da almeno 3 anni, in regola con gli obblighi dichiarativi e aver 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% dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
- b. non debbono risultare 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 ad euro 50.000 per i quali i termini di pagamento risultino scaduti (salvo rateazioni non decadute).

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

La regolarità con gli obblighi dichiarativi non si riferisce al suddetto periodo ma più in generale alle dichiarazioni scadute alla data di verifica dei requisiti e per le quali non sono spirati i termini di decadenza previsti. Il riferimento del Legislatore agli "obblighi dichiarativi" fa discendere che la verifica riguarda le dichiarazioni fiscali relative a tutte le imposte. Rientrano dunque le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi, IRAP, IVA, sostituti d'imposta.

È poi richiesto che siano stati eseguiti 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% dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni. Si tratta di un **periodo mobile** in cui individuare:

- 1) le dichiarazioni presentate nel triennio;
- 2) i periodi di imposta cui si riferiscono le predette dichiarazioni. In tali periodi di imposta, occorrerà verificare se l'ammontare dei versamenti effettuati è almeno pari al 10% dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni.

Come anticipato, per avvalersi di tale possibilità, gli appaltatori e affidatari debbono comunicare al committente, allegando la relativa certificazione, la sussistenza dei requisiti nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza del versamento delle ritenute fiscali. Tale certificazione è espressamente previsto che venga messa a disposizione delle imprese dall'Agenzia delle Entrate e ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate possono essere disciplinate ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni previste che consentano modalità semplificate di riscontro dei dati.

IV. ADEMPIMENTI IMPRESE APPALTATRICI O AFFIDATARIE E SUBAPPALTATRICI

Il primo adempimento dell'impresa appaltatrice o affidataria e delle imprese subappaltatrici è quello di effettuare il **versamento delle ritenute fiscali** trattenute dall'impresa ai lavoratori direttamente impiegati nel mese precedente nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con **distinte deleghe per ciascun committente e senza possibilità di compensazione**. Dunque, pluralità di deleghe di pagamento, tante quante sono gli appalti di cui l'impresa risulti affidataria, e impossibilità di utilizzare la compensazione per il pagamento delle ritenute fiscali dei lavoratori impiegati direttamente nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

A tal fine, l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 109/E del 24 dicembre 2019, ha fornito istruzioni sulle modalità di compilazione della delega F24 istituendo il codice "09", identificativo del soggetto committente, da indicare nel suddetto modello di versamento.

In particolare, si legge nel documento di prassi:

- nel campo "codice fiscale" è 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", è indicato il codice fiscale del soggetto committente, unitamente al codice identificativo "09", da riportare nel campo "codice identificativo".

La suddetta risoluzione precisa inoltre che tali modelli "F24" sono consultabili sia dall'impresa che ha effettuato il pagamento, sia dal soggetto committente, tramite il "cassetto fiscale" accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Evidentemente, per poter predisporre le deleghe in forma distinta per ogni appalto, sarà preliminarmente necessario, a monte, avere contezza dei lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Inoltre, se i lavoratori non saranno stati impiegati esclusivamente in un appalto, occorrerà ripartire la prestazione da essi eseguita nei diversi appalti. Tale procedura avrà sicuramente un impatto estremamente rilevante sul piano organizzativo per tutta la filiera dei soggetti coinvolti, posto che moltiplicherà gli adempimenti delle imprese e dei loro consulenti. Sarà, infatti, necessario predisporre elenchi distinti per ogni appalto in cui indicare i diversi lavoratori impiegati nonché le ritenute fiscali coerentemente suddivise.

Entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali è infatti previsto che l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici **trasmettano al committente** e, per le imprese subappaltatrici, **anche all'impresa appaltatrice:**

1) le deleghe F24 di avvenuto pagamento delle ritenute fiscali operate relative ai lavoratori impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente;

2) un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, in cui saranno indicati: *f*

- il **dettaglio** delle **ore di lavoro prestate** da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato; *f*
- l'ammontare della **retribuzione corrisposta** al dipendente collegata a tale prestazione; *f*
- il **dettaglio** delle **ritenute fiscali eseguite** nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

La suddetta procedura, inevitabilmente, creerà innumerevoli disagi agli operatori ed altresì possibile contenzioso considerato che in materia di ritenute fiscali si applica il regime di cassa. Coerentemente, infatti, il Legislatore ha previsto che l'elenco sopra indicato contenga, tra l'altro, l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione. Assumono dunque rilevanza non solo i dati relativi ai lavoratori impiegati nel mese precedente, ma soprattutto quelli relativi alle retribuzioni corrisposte in detto periodo.

Inoltre, con riferimento al dettaglio delle ore di lavoro si noti che il Legislatore precisa che sono da indicare le ore di lavoro prestate, vale a dire "lavorate", così apparentemente escludendo le ore non collegate ad alcuna prestazione lavorativa ma comunque retribuite (assenze per ferie, permessi, malattia, maternità, etc.). Al riguardo, tuttavia, in linea con la ratio della norma nonché a tutela dei diritti dei lavoratori a vedersi corrisposta la retribuzione per tutte le ore cui la legge riconosce tale diritto pur in assenza di prestazione lavorativa e versate le relative ritenute, parrebbe ragionevole supporre che il dettaglio delle ore da fornire riguardi, più in generale, tutte le ore retribuite, sia lavorate che non lavorate, e che il calcolo della ritenuta vada effettuato proporzionalmente, tenendo conto dell'incidenza della

retribuzione relativa alla prestazione lavorativa svolta rispetto a tutte le ore retribuite e considerando tutte le somme corrisposte al lavoratore che concorrono a determinare la base imponibile fiscale. Si auspicano ad ogni modo chiarimenti da parte delle Autorità competenti.

Quanto, invece, ai **cinque giorni lavorativi** entro i quali debbono essere trasmesse le deleghe di pagamento e l'elenco nominativo con i rispettivi dettagli, il dubbio può riguardare i termini che cadono di sabato. Tale giornata, infatti, risulta feriale a tutti gli effetti ma ai fini fiscali, quando un termine cade di sabato, si può procedere all'adempimento entro il primo giorno lavorativo successivo. Più specificamente, l'articolo 7, comma 1, lettera h), del D.L. n. 70/2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 106/2011, prevede che *"i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo"*. Nel caso di specie, pur non trattandosi di un adempimento direttamente da effettuarsi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, la proroga dovrebbe rendersi applicabile posto che in caso di violazione sarebbe sempre la stessa Amministrazione finanziaria soggetto deputato all'irrogazione della sanzione. Tuttavia, è auspicabile sulla questione una conferma dell'Agenzia delle Entrate.

V. ADEMPIMENTI DEL COMMITTENTE

Il committente è tenuto a verificare attentamente i dati forniti dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice. La norma prevede infatti che, qualora sia maturato il diritto dell'impresa appaltatrice o affidataria a ricevere il corrispettivo e questa, o l'impresa subappaltatrice, non abbiano adempiuto all'obbligo di trasmissione delle deleghe di pagamento e dei dati relativi ai lavoratori impiegati nell'appalto entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali, ovvero nelle ipotesi di omesso o insufficiente versamento delle ritenute da parte delle stesse, il Committente sarà tenuto a:

- 1) **sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati** dall'impresa appaltatrice o affidataria, finché perdura l'inadempimento, sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un

importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa;

- 2) darne **comunicazione entro 90 giorni all'Agenzia delle Entrate** territorialmente competente.

È comunque ammesso l'istituto del ravvedimento operoso per sanare l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali. All'impresa appaltatrice o affidataria è inoltre preclusa ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito sospeso, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

VI. RESPONSABILITÀ DEL COMMITTENTE

Qualora il committente non ottemperi a quanto richiesto dal Legislatore, sarà chiamato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la corretta determinazione delle ritenute e per la corretta esecuzione delle stesse, nonché per il tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione.

Gli obblighi cui è chiamato il committente, richiamati dal Legislatore, sono quelli di cui ai commi 1 e 3, ovvero: l'obbligo di richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice la trasmissione delle deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o servizio affidati (comma 1) e l'obbligo di sospendere il pagamento del corrispettivo dandone comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro 90 giorni nelle previste ipotesi di inadempimento da parte delle imprese appaltatrice o affidataria o subappaltatrice, meglio indicate al paragrafo che precede (comma 3). Si tratta pertanto di una specifica sanzione direttamente irrogata al committente, direttamente conseguente all'inadempimento dell'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice. È tuttavia necessario che tale inadempimento abbia determinato l'irrogazione della sanzione tributaria per la corretta determinazione delle ritenute e per la corretta esecuzione delle stesse, nonché per il tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione nei confronti dell'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice. Si può dunque affermare che non si tratta di un'obbligazione

solidale, ma di una distinta ipotesi sanzionatoria di natura tributaria nei confronti del committente inadempiente. Da notare che il presupposto, tuttavia, non è solo che la violazione sia stata commessa dall'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice ma che abbia anche dato luogo all'irrogazione nei suoi confronti della sanzione tributaria prevista.

Le sanzioni tributarie in materia di ritenute fiscali di cui sopra sono quelle previste dagli articoli 13 e 14 del D.Lgs. n. 471/1997. L'ipotesi più ricorrente sarà certamente quella di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 citato decreto legislativo in cui è previsto, nei confronti di colui che non esegue i versamenti in tutto o in parte alle prescritte scadenze, l'irrogazione della sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato. Meno probabile, invece, che possa ricorrere il caso previsto dal successivo art. 14 relativo all'ipotesi di mancata esecuzione, in tutto o in parte, delle ritenute alla fonte. La sanzione amministrativa, in questa ipotesi, è pari al 20% dell'ammontare non trattenuto. Tuttavia, la condotta che fa conseguire la sanzione si realizza qualora il sostituto proceda al pagamento delle somme al sostituto senza l'applicazione della ritenuta d'acconto, circostanza, questa, poco frequente.

VII. COMPENSAZIONE

Altra misura di contrasto alla somministrazione illecita, sempre prevista dall'art. 17-bis del D.Lgs. n. 241/1997, è contenuta al comma 8 e riguarda le compensazioni c.d. orizzontali. **In particolare, per gli appaltatori, affidatari e subappaltatori, in deroga alla previsione di cui all'art. 17 D.Lgs. n. 241/1997, non è possibile utilizzare la compensazione per il pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori maturati in relazione ai lavoratori impiegati nell'appalto, quale modalità di estinzione delle obbligazioni.** Anche in questo caso, la decorrenza è dal 1° gennaio 2020.

Tuttavia, l'interpretazione non può che essere analoga a quella relativa agli obblighi in materia di ritenute fiscali e dunque la norma deve intendersi operativa solo per le compensazioni dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi a far data da quelli di competenza del mese di gennaio 2020. Suffraga tale

interpretazione la previsione contenuta del citato comma 8 che individua quali destinatari della preclusione alla compensazione "le imprese subappaltatrici di cui comma 1 del presente articolo (n.d.r., comma 1 dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 241/1997) e con riferimento ai contributi «*maturati in relazione ai dipendenti di cui al medesimo comma 1*».

La compensazione è dunque inibita relativamente ai contributi e premi maturati nel corso della durata del contratto sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati. Pertanto, il riferimento è sempre all'appalto, affidamento o altra ipotesi per la quale ricorrono gli obblighi previsti dal citato comma 1, esaminati precedentemente.

Si precisa infine che i soggetti destinatari dell'esclusione dalla disciplina in materia di ritenute fiscali, di cui all'art. 17-bis, comma 5, del D. Lgs. n. 241/1997, potranno continuare ad avvalersi dell'istituto della compensazione di cui all'art. 17 del medesimo decreto.

VIII. REVERSE CHARGE

L'ultimo intervento di contrasto alla somministrazione illecita di manodopera è previsto dall'art. 4, comma 3 del D. L. n. 124/2019. Viene in particolare esteso il regime di inversione contabile IVA (c.d. reverse charge) anche ai contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da **prevalente utilizzo di manodopera** presso le **sedi di attività del committente** con **l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo** o ad esso riconducibili in qualunque forma. In particolare, all'articolo 17, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, viene inserita la nuova lettera aquinques).

Si tratta, a ben vedere, delle stesse ipotesi esaminate relativamente alla disciplina in materia di ritenute fiscali, senza tuttavia alcun riferimento al limite di 200 mila euro. Pertanto, **l'inversione contabile opererà in tutte le ipotesi descritte a prescindere dall'importo dell'appalto o affidamento**. Sono escluse dal regime di

reverse charge le operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni, società e fondazioni partecipate, società quotate e altri enti indicati all'articolo 17-ter del D.P.R n. 633/1972, nonché alle agenzie per il lavoro. **L'efficacia di tale disposizione, tuttavia, è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.**

Cordiali saluti

TBG STUDIO