I NUOVI CONTROLLI E ADEMPIMENTI IN MATERIA DI RITENUTE E COMPENSAZIONI NEGLI APPALTI

Guida operativa

A cura di

Francesco Cuzzola

I NUOVI CONTROLLI E ADEMPIMENTI IN MATERIA DI RITENUTE E COMPENSAZIONI NEGLI APPALTI

1. L'art. 17 bis del D. Lgs. n. 241/1997

L'art. 4 del Decreto Fiscale n. 124/2019, convertito dalla Legge n. 157/2019, ha inserito l'art. 17 bis al Decreto Legislativo n. 241/1997, contenente una disciplina innovativa in materia di ritenute e compensazioni negli appalti e subappalti, con decorrenza 1° gennaio 2020. Si riporta, di seguito, la norma citata:

1

Art. 17-bis - Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del *reverse charge* per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera

1. In deroga alla disposizione di cui all'articolo 17, comma 1, i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato, ai sensi degli articoli 2, comma 2, 5, comma 3, lettera d), e 73, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 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. Il versamento delle ritenute di cui al periodo precedente è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.

2. Al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di cui all'articolo 18, comma 1, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici

trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice le deleghe di cui al comma 1 del presente articolo e 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, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato, l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione e 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.

3. Nel caso in cui alla data di cui al comma 2 sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'impresa appaltatrice o affidataria e questa o le imprese subappaltatrici non abbiano ottemperato all'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati di cui al medesimo comma 2 ovvero risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente deve sospendere, finché perdura l'inadempimento, il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria sino a concorrenza del 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, dandone comunicazione entro novanta giorni all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti. In tali casi, 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.

4. In caso di inottemperanza agli obblighi previsti dai commi 1 e 3, il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione.

5. Gli obblighi previsti dal presente articolo non trovano applicazione qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici di cui al comma 1 comunichino al committente, allegando la relativa certificazione, la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista dal comma 2, dei seguenti requisiti: a) risultino in attività da almeno tre anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi e abbiano eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime; b) non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di

addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad euro 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. 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.

6. A decorrere dalla data di applicazione della presente disposizione, la certificazione di cui al comma 5 è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle Entrate e ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio.

7. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate possono essere disciplinate ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni previste dal comma 2 che consentano modalità semplificate di riscontro dei dati di cui allo stesso comma.

8. 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 sintesi, il committente (e, quindi, anche l'Ente Locale) che affida la realizzazione di una o più opere o l'esecuzione di uno o più servizi di **importo complessivo annuo superiore a € 200.000, tramite contratti di appalto, subappalto**, caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e di beni strumentali di proprietà del committente, ha **l'obbligo di richiedere alle imprese appaltatrici/subappaltatrici/affidatarie copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute fiscali per i lavoratori dipendenti direttamente impiegati nei lavori o servizi** (ritenute sui redditi da lavoro dipendente e sui redditi assimilati; addizionale regionale e addizionale comunale).

Volendo esemplificare, si può pensare ai contratti sottoscritti tra il Comune e le cooperative per i servizi socio-educativi, laddove il personale svolga il servizio presso la sede del committente ed utilizzi i beni strumentali di quest'ultimo, come nel caso del servizio di mensa scolastica svolto

tramite cucine di proprietà dell'ente o del servizio di trasporto scolastico effettuato con automezzi dell'ente.

A loro volta, le imprese appaltatrici/affidatarie/subappaltatrici dovranno trasmettere al committente entro i 5 giorni lavorati successivi al versamento delle ritenute:

- ✓ le deleghe di pagamento;
- ✓ l'elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, coinvolti nell'opera o nel servizio nel mese precedente, con il dettaglio delle ritenute eseguite nel mese precedente nei confronti dello stesso lavoratore con separata indicazione di quelle relative alla prestazione effettuata dal committente;
- ✓ l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente in relazione alla prestazione;
- ✓ il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ogni lavoratore nell'esecuzione dell'opera o servizio.

Nel caso in cui l'impresa ometta la trasmissione dei suddetti dati, il committente deve sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera, ovvero per un importo pari alle ritenute non versate ma risultanti dalla documentazione trasmessa, dandone comunicazione entro 90 giorni all'Agenzia delle Entrate competente per territorio.

Se il committente non adempie correttamente gli obblighi prima indicati, subisce una sanzione pari al 20% dell'importo delle ritenute non trattenute dal datore di lavoro o al 30% dell'importo delle ritenute non versate.

Gli obblighi sin qui brevemente delineati non trovano applicazione se le imprese appaltatrici/subappaltatrici/affidatarie comunicano al committente, tramite certificazione, la sussistenza nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza (5 giorni successivi alla scadenza del versamento) dei seguenti requisiti:

- ✓ sono in attività da almeno 3 anni e in regola con gli obblighi dichiarativi e abbiano eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo superiore al 10% dell'ammontare dei ricavi e compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
- ✓ assenza di iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di accertamento, affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sul reddito, IRAP, ritenute e contributi previdenziali per importi superiori a € 50.000, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione.

Le imprese che possiedono questi ultimi requisiti possono continuare a pagare i contributi previdenziali, assistenziali e i premi assicurativi mediante compensazione coi propri crediti fiscali, mentre tale possibilità è esclusa per tutte quelle a cui si applica il meccanismo prima indicato.

2. I primi chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate

5

L’Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti con la circolare n. 108 del 23 dicembre 2019. Due sono gli aspetti su cui sono soffermati gli esperti:

- ✓ la quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente (e, quindi, della retribuzione corrisposta al dipendente e della relativa ritenuta operata) va effettuata sulla base di parametri oggettivi (come, ad esempio, sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa);
- ✓ con riferimento alla decorrenza degli nuovi obblighi, posto che le novità si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020, l’Agenzia sostiene che la previsione normativa trova applicazione con riferimento alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020 (e, quindi, relativamente ai versamenti eseguiti nel mese di febbraio 2020), anche con riguardo ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020.

BREVE GUIDA OPERATIVA

1. Premessa

Come è noto, gli Enti Locali sono chiamati a svolgere una serie di verifiche in corso di esecuzione degli affidamenti e prima di procedere ai pagamenti dovuti agli operatori economici.

Di seguito andremo a riassumere brevemente tali verifiche.

2. Controlli fiscali ex art. 17 bis del D. Lgs. n. 241/1997

Alla luce delle novità normative testé ricordate, si indicano di seguito le attività da porre in essere. Il primo step dei controlli concerne la ricognizione dei contratti in essere che ricadono nell'ambito operativo dell'art. 17 bis citato, ossia tutti i:

- contratti di lavori o di servizi (la norma, infatti, non prevede anche quelli relativi alle forniture);
- di importo superiore a € 200.000;
- 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.

Il secondo step riguarda l'individuazione del soggetto onerato delle verifiche: in assenza di diverse indicazioni, sembra corretto ritenere che il compito ricada sul RUP.

Il terzo step concerne l'adeguamento dei contenuti dell'atto di liquidazione della spesa; in tale atto, infatti, bisognerà precisare che i lavori/i servizi:

1. non ricadono nell'ambito di operatività della norma per importo e/o caratteristiche;
2. ricadono nell'ambito di operatività della norma ma la verifica non è stata effettuata in quanto l'impresa ha presentato la certificazione prevista dal comma 5 del citato art. 17 bis;
3. ricadono nell'ambito di operatività della norma e la verifica è stata effettuata con esito positivo o negativo.

7

Ai fini della verifica circa l'effettivo assolvimento degli obblighi da parte dell'impresa, bisognerà porre particolare attenzione all'analisi dei documenti forniti da quest'ultima; su tale aspetto, in particolare, la risoluzione n. 109/2019 dell'Agenzia delle Entrate ha previsto la compilazione dei seguenti dati obbligatori nel modello F24: nel campo "codice fiscale", il proprio codice fiscale; nel campo "Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare", il codice fiscale del soggetto committente, con il valore "09", da riportare nel campo "codice identificativo".

La verifica sarà facilitata dall'obbligo, in capo all'impresa, di trasmissione alla stazione appaltante delle deleghe, entro 5 giorni dalla scadenza del termine per il versamento delle ritenute, insieme all'elenco dei dipendenti impiegati all'appalto nel mese precedente, con indicazione del codice fiscale del lavoratore, ore di lavoro per l'appalto, ammontare della retribuzione relativa e dettaglio delle ritenute fiscali operate, con indicazione di quelle riconducibili all'appalto.

Inoltre, bisognerà verificare l'assenza di compensazioni all'atto del pagamento delle ritenute.

Nel caso di verifica negativa, bisognerà sospendere ogni pagamento fino ad un massimo del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle rate non pagate e inviare apposita segnalazione all'Agenzia delle Entrate entro 90 giorni.

L'ultimo step riguarda l'ufficio finanziario: in ossequio a quanto disposto dall'art. 184 comma 4 del TUEL (Decreto Legislativo n. 267/2000), bisognerà verificare che il RUP abbia indicato sull'atto di liquidazione i passaggi relativi ai controlli in discorso.

3. Tracciabilità

In ossequio a quanto previsto dalla Legge n. 136/2010, prima di procedere ai pagamenti sarà necessario verificare l'esistenza di un conto dedicato, comunicato correttamente dall'impresa.

4. DURC

Sarà necessario verificare il DURC, richiedendolo on line secondo le procedure previste. Per attivare il servizio, la stazione appaltante deve presentare un'apposita istanza, corredata da alcune informazioni, scaricabile dai siti istituzionali di INPS, INAIL e Cassa Edile.

Se la procedura non attesta la regolarità contributiva in tempo reale, l'INPS, l'INAIL e le Casse edili trasmettono tramite PEC, all'interessato o al soggetto da esso delegato l'invito a regolarizzare con indicazione analitica delle cause di irregolarità rilevate da ciascuno degli Enti tenuti al controllo.

L'interessato, avvalendosi delle procedure in uso presso ciascun Ente, può regolarizzare la propria posizione entro un termine non superiore a 15 giorni dalla notifica dell'invito suddetto; l'invito a regolarizzare impedisce ulteriori verifiche e ha effetto per tutte le interrogazioni intervenute durante il predetto termine di 15 giorni e comunque per un periodo non superiore a 30 giorni dall'interrogazione che lo ha originato.

A seguito dell'invito alla regolarizzazione si avrà la seguente alternativa:

- l'interessato provvede alla regolarizzazione entro il termine previsto: il sistema provvederà a generare il documento con l'indicazione della regolarità;
- l'interessato non provvede alla regolarizzazione entro il termine previsto: viene trasmessa al soggetto che ha effettuato la richiesta la risultanza negativa della verifica, con indicazione degli importi a debito e delle cause di irregolarità.

Ai fini della regolarità sono ostantive le violazioni di natura previdenziale ed in materia di tutela delle condizioni di lavoro individuate nell'allegato A al citato DM 30 gennaio 2015, da parte del datore di lavoro o del dirigente responsabile, accertate con provvedimenti amministrativi o giurisdizionali definitivi, inclusa la sentenza di cui all'art. 444 del codice di procedura penale (applicazione della pena su richiesta, c.d. patteggiamento).

3.1 L'intervento sostitutivo nel caso di DURC irregolare

L'art. 30 del Codice dei contratti pubblici prevede l'intervento sostitutivo della stazione appaltante nel caso di DURC irregolare. In particolare:

- il comma 5 prevede che *“In caso di inadempienza contributiva risultante dal documento unico di regolarità contributiva relativo a personale dipendente dell'affidatario o del subappaltatore o dei soggetti titolari di subappalti e cottimi di cui all'articolo 105, impiegato*

nell'esecuzione del contratto, la stazione appaltante trattiene dal certificato di pagamento l'importo corrispondente all'inadempienza per il successivo versamento diretto agli enti previdenziali e assicurativi, compresa, nei lavori, la cassa edile”;

- *il comma 5-bis dispone che “In ogni caso sull'importo netto progressivo delle prestazioni è operata una ritenuta dello 0,50 per cento; le ritenute possono essere svincolate soltanto in sede di liquidazione finale, dopo l'approvazione da parte della stazione appaltante del certificato di collaudo o di verifica di conformità, previo rilascio del documento unico di regolarità contributiva”;*
- *infine, il comma 6, prevede che “In caso di ritardo nel pagamento delle retribuzioni dovute al personale di cui al comma 5, il responsabile unico del procedimento invita per iscritto il soggetto inadempiente, ed in ogni caso l'affidatario, a provvedervi entro i successivi quindici giorni. Ove non sia stata contestata formalmente e motivatamente la fondatezza della richiesta entro il termine sopra assegnato, la stazione appaltante paga anche in corso d'opera direttamente ai lavoratori le retribuzioni arretrate, detraendo il relativo importo dalle somme dovute all'affidatario del contratto ovvero dalle somme dovute al subappaltatore inadempiente nel caso in cui sia previsto il pagamento diretto ai sensi dell'articolo 105”.*

Le norme prima riportate riprendono l'abrogato art. 4 del D.P.R. n. 207/2010.

L'attivazione del meccanismo non è una facoltà per le stazioni appaltanti ma un vero e proprio obbligo.

Ricevuto un DURC attestante l'irregolarità, la stazione appaltante deve effettuare una comunicazione preventiva alla sede INPS o a quella INAIL che ha accertato l'inadempienza, tramite un modulo disponibile sul sito degli istituti citati, indicando l'importo e chiedendo di conoscere gli estremi per il relativo versamento.

Ricevuta la richiesta della stazione appaltante, la sede INPS o INAIL competente deve tempestivamente:

- verificare l'attualità dell'inadempienza contributiva attestata al DURC al fine di tenere conto di eventuali pagamenti o comunque di variazioni relative al dovuto intervenuti tra la data di emissione del DURC e la data di ricezione della comunicazione preventiva;
- comunicare al responsabile del procedimento della stazione appaltante il codice IBAN della Sede e se, nel frattempo l'inadempienza dell'Istituto si è ridotta rispetto all'importo indicato dalla stazione appaltante nella “comunicazione preventiva”, comunicare anche il minor ammontare del debito contributivo che deve esser versato.

Sulla base del prospetto comunicato dalla sede competente degli istituti, la stazione appaltante, nei limiti dell'importo disponibile già comunicato, deve provvedere al pagamento tramite accredito sul conto corrente della Sede che ha attestato l'irregolarità. È opportuno che il pagamento sia effettuato con la massima tempestività, al fine di favorire la migliore gestione di eventuali ulteriori interventi da parte di altre stazioni appaltanti. È necessario, inoltre, inviare con tempestività alla Sede gli estremi del pagamento, per consentire a quest'ultima di "normalizzare" l'incasso, attribuendolo al codice ditta interessato.

L'intervento sostitutivo, oltre ad operare quando il debito delle stazioni appaltanti nei confronti degli appaltatori "copra" interamente quanto dovuto agli Istituti e alle Casse edili, deve operare anche quando lo stesso debito sia in grado solo in parte di "colmare" le inadempienze evidenziate nel DURC. In quest'ultimo caso le somme dovute dalla stazione appaltante all'appaltatore – in assenza di specifiche indicazioni da parte del Legislatore in ordine alla applicabilità di criteri di precedenza nella soddisfazione dei crediti – dovranno essere ripartite tra gli Istituti e le Casse edili creditori in proporzione dei crediti di ciascun Istituto e Cassa evidenziati nel DURC o comunicati dai medesimi, a seguito di richiesta della stazione appaltante.

A titolo esemplificativo, pertanto, se la somma dovuta dalla stazione appaltante è pari a 5.000 euro e i crediti vantati da INPS, INAIL e Cassa edile sono, rispettivamente, di 5.000 euro, 4.000 euro e 1.000 euro (si ricorda che l'ipotesi in argomento riguarda i casi in cui le somme dovute dalle stazioni appaltanti non coprono l'intero debito nei confronti degli Istituti), si provvederà a versare all'INPS 2.500 euro (il 50% del totale), all'INAIL 2.000 euro (il 40% del totale) e alla Cassa edile 500 euro (il 10% del totale).

5. Verifiche Equitalia Servizi/Agenzia Riscossione

Nel caso di pagamenti superiori a 5.000 euro (nuovo limite operativo introdotto dalla Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017 commi 986 e ss.) con decorrenza 1° marzo 2018, in luogo del precedente limite di 10.000 euro), secondo quanto disposto dall'art. 48-*bis* del D.P.R. 602/1973, è necessario verificare se il soggetto beneficiario del pagamento è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento.

Se Equitalia non risponde alla richiesta entro 5 giorni feriali successivi, oppure comunica che non risulta un inadempimento, l'Ente può procedere al pagamento del fornitore.

Se, viceversa, risulta un inadempimento, Equitalia deve comunicare:

- l'ammontare del debito del beneficiario inadempiente, comprensivo delle spese esecutive e degli interessi di mora dovuti;
- l'intenzione dell'agente della riscossione competente per territorio di procedere alla notifica dell'ordine di versamento di cui all'art.72-bis del D.P.R. 602/1973.

In questo caso l'Ente sospende il pagamento fino alla concorrenza dell'ammontare del debito comunicato per i sessanta giorni successivi a quello della comunicazione (art. 3, comma 4 del D.M. 40/2008).

Durante i 60 giorni di sospensione del pagamento, l'Ente riceve dall'agente di riscossione la notifica dell'ordine di versamento ai sensi dell'art. 72 – bis del D.P.R. 602/1973 ed entro 15 giorni dalla notifica deve procedere al pagamento a favore dell'agente di riscossione.

Qualora nel periodo di sospensione e prima della notifica dell'ordine di versamento intervengano pagamenti da parte del beneficiario o procedimenti dell'ente creditore che fanno venir meno l'inadempimento o ne riducono l'ammontare, Equitalia Servizi S.p.A. comunica prontamente all'Ente l'importo che eventualmente potrà pagare al beneficiario.