



AI SIGNORI CLIENTI LORO SEDI

Bologna, 20 febbraio 2020

CIRCOLARE N.18

**OGGETTO: APPALTI E SUBAPPALTI: IL NUOVO REGIME DI CONTROLLO SULLE RITENUTE D'ACCONTO
ALLA LUCE DELLA CIRCOLARE DELL'AGENZIA ENTRATE N. 1 DEL 12.02.2020**

1 PREMESSA

L'art. 4 del DL 26.10.2019 n. 124 (c.d. "decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020"), conv. L. 19.12.2019 n. 157, ha introdotto l'art. 17-*bis* nel DLgs. 241/97, prevedendo nuovi obblighi per il versamento delle ritenute fiscali (IRPEF e relative addizionali) sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dei lavoratori impiegati nell'esecuzione di un'opera o di un servizio, in relazione ai committenti sostituiti d'imposta e residenti in Italia ai fini delle imposte dirette, 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 200.000,00 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".

Per rientrare nell'ambito applicativo della disposizione devono coesistere:

- sia il limite economico (importo annuo complessivo dell'opera o delle opere e del servizio o dei servizi commissionati superiore a 200.000,00 euro annui);
- sia quello relativo all'esecuzione, caratterizzato dalla prevalenza dell'utilizzo della manodopera presso le sedi del committente con l'utilizzo di beni strumentali di quest'ultimo o ad esso riconducibili.

Con il provv. 6.2.2020 n. 54730, l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile lo schema del modello di certificato previsto dall'art. 17-*bis* co. 6 del DLgs. 241/97, affinché le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, in possesso dei requisiti richiesti dal precedente co. 5, possano disapplicare la nuova disciplina, mantenendo il regime preesistente.

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

- le ris. 23.12.2019 n. 108 e 24.12.2019 n. 109;
- le risposte a quesiti nell'ambito del Videoforum, *Italia Oggi*, 13.1.2020 e di Telefisco del 30.1.2020;
- il suddetto provv. 6.2.2020 n. 54730.

Con la circ. 12.2.2020 n. 1, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato sistematicamente la nuova disciplina, fornendo ulteriori importanti chiarimenti.

Di seguito si riepiloga la disciplina in esame, alla luce dei chiarimenti forniti.

Dott.ssa Rina Crabilli
Dott.ssa Licia Monari
Rag. Simona Cavicchi
Dott. Giuseppe De Lillo
Dott.ssa Linda Furlan
Dott.ssa Valentina Muzzioli
Dott.ssa Serena Tinarelli
Dott. Vincenzo Valente

STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978
Fax +39 051 338919
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.
www.studiocrabillimonari.it
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





2 DECORRENZA

L'art. 17-bis del DLgs. 241/97 si applica dall'1.1.2020 (art. 4 co. 2 del DL 124/2019).

Con la ris. Agenzia delle Entrate 23.12.2019 n. 108 è stato chiarito che la norma non si applica solo ai contratti sottoscritti dal 1° gennaio 2020, ma anche a quelli già stipulati a tale data, se ancora in esecuzione.

Per le fattispecie che rientrano nell'ambito applicativo della norma, si dovranno rispettare gli obblighi introdotti con la nuova disposizione, il cui primo adempimento è il versamento delle ritenute operate a gennaio 2020 previsto per il 17.2.2020.

Durante Telefisco del 30.1.2020, l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente chiarito che la norma in esame si applica "dal 1° gennaio 2020 con riferimento alle ritenute di competenza del mese di gennaio 2020, ovvero operate relativamente alle retribuzioni maturate e pagate dal datore di lavoro nello stesso mese. Conseguentemente, non vanno adempiuti i predetti obblighi in caso di ritenute operate a gennaio 2020 con riferimento alle retribuzioni maturate nel mese di dicembre 2019 e percepite a gennaio 2020".

Tale impostazione è stata confermata dalla circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1.

3 SOGGETTI COMMITTENTI

3.1 SOGGETTI INCLUSI

La circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha precisato che la nuova disciplina di cui all'art. 17-bis del DLgs. 241/97 si applica ai seguenti soggetti "committenti":

- enti e società indicati nell'art. 73 co. 1 del TUIR, residenti nel territorio dello Stato, che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- società e associazioni indicate nell'art. 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'art. 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.

3.2 SOGGETTI ESCLUSI

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1, sono quindi esclusi dall'ambito di applicazione dell'art. 17-bis del DLgs. 241/97 in qualità di "committenti":

- i soggetti residenti che non esercitano attività d'impresa o non esercitano imprese agricole o non esercitano arti o professioni;
- i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia e quelli che si presumono residenti ai sensi dell'art. 73 co. 5-bis del TUIR.

Condomini

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1, sono esclusi anche i condomini, in quanto non possono esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o attività professionale e non detengono beni strumentali.

Dott.ssa Rina Crabilli
Dott.ssa Licia Monari
Rag. Simona Cavicchi
Dott. Giuseppe De Lillo
Dott.ssa Linda Furlan
Dott.ssa Valentina Muzzioli
Dott.ssa Serena Tinarelli
Dott. Vincenzo Valente

STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978
Fax +39 051 338919
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.
www.studiocrabillimonari.it
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





Enti non commerciali

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1, sono esclusi anche gli enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, *trust*, ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

3.3 “CATENE DI SOGGETTI”

Nell'ambito delle “catene di soggetti”, la circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha chiarito che la qualifica di “committente” può riguardare ogni soggetto che affida il compimento di una o più opere o di uno o più servizi, in particolare:

- l'appaltatore nei confronti del subappaltatore;
- il consorzio dei confronti dei soggetti consorziati.

4 SOGGETTI AFFIDATARI DELL'OPERA O DEL SERVIZIO

L'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 si applica in caso di affidamento ad un'impresa del compimento di una o più opere o di uno o più servizi.

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1:

- poiché il soggetto affidatario deve essere “un'impresa”, sono esclusi dalla disciplina in esame i contratti d'opera in cui i soggetti affidatari sono esercenti arti o professioni;
- in caso di imprese, la disciplina in esame si applica anche agli affidamenti misti di opere e servizi;
- in presenza di affidamenti a più imprese, l'applicazione della disciplina sarà valutata per ciascuna di esse;
- nel caso di imprese associate in un'associazione temporanea di imprese, l'ATI sarà da intendersi unitariamente.

Somministrazione di lavoro

La circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1:

- ha escluso dall'ambito applicativo della nuova disciplina i contratti di somministrazione lavoro stipulati ai sensi dell'art. 30 del DLgs. 81/2015 (cioè con un'agenzia di somministrazione autorizzata ai sensi del DLgs. 276/2003) e, più in generale, i contratti che hanno ad oggetto la fornitura di manodopera posta in essere da soggetti espressamente autorizzati in base a leggi speciali;
- ha affermato che la nuova disciplina si applica invece in caso di somministrazione illecita di lavoro.

5 PRESUPPOSTI OGGETTIVI DI APPLICAZIONE

5.1 VALORE ANNUO SUPERIORE A 200.000,00 EURO

In relazione al limite economico, l'Agenzia delle Entrate, nel corso del Videoforum, *Italia Oggi*, 13.1.2020, ha chiarito che, qualora il committente affidi il compimento di più opere e servizi alla stessa impresa con diversi contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, questo deve essere determinato facendo riferimento alla somma dell'importo annuo dei singoli contratti.

Inoltre, è stato chiarito che se la somma del corrispettivo previsto nei singoli contratti è superiore a 200.000,00 euro annui, la nuova disciplina si applica in relazione a tutti i contratti concessi e ancora in essere al momento del superamento della soglia.

Dott.ssa Rina Crabilli
Dott.ssa Licia Monari
Rag. Simona Cavicchi
Dott. Giuseppe De Lillo
Dott.ssa Linda Furlan
Dott.ssa Valentina Muzzioli
Dott.ssa Serena Tinarelli
Dott. Vincenzo Valente

STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978
Fax +39 051 338919
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.
www.studiocrabillimonari.it
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





Tale impostazione è stata confermata dalla circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1, precisando ulteriormente che:

- l'arco temporale annuo va riferito all'anno solare (1° gennaio - 31 dicembre), facendo riferimento ai mesi di durata del contratto; in presenza di contratti o modifiche contrattuali stipulati dopo il giorno 15 del mese, il calcolo decorrerà dal mese successivo;
- i fini del computo della soglia di 200.000,00 euro annui, si farà riferimento a tutti i contratti in essere nell'anno, alle eventuali modifiche contrattuali sopraggiunte e a tutti i nuovi contratti stipulati nell'anno con ciascuna impresa.

Per i contratti "a cavallo" di più anni solari, occorre quindi applicare un 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.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, gli obblighi previsti dall'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il superamento della soglia di 200.000,00 euro su base annua e cesseranno alla scadenza dei contratti.

Contratti senza prezzo o scadenza predeterminati

In presenza di contratti che non abbiano un prezzo o una scadenza predeterminati (ad esempio, contratti-quadro), la circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha chiarito che per determinare la soglia di 200.000,00 euro si deve seguire un criterio di cassa, considerando i pagamenti effettuati dal committente all'affidatario nel corso dell'anno.

"Catene di soggetti"

In caso di "catene di soggetti" (es. committente-appaltatore-subappaltatori), la circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha chiarito che, al fine di evitare aggiramenti della soglia di 200.000,00 euro mediante il frazionamento dell'affidamento di opere o servizi di ammontare superiore alla soglia in più subaffidamenti di importi inferiori, la soglia di 200.000,00 euro deve essere verificata unicamente nel rapporto tra originario committente e affidatario.

Qualora nel rapporto tra originario committente e affidatario si verifichi il superamento della suddetta soglia di 200.000,00 euro, gli altri presupposti di applicabilità, riguardanti il prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi del committente con l'utilizzo dei beni strumentali ad esso riconducibili, saranno verificati da ciascun committente (committente originario, appaltatore, consorzio, ecc.).

5.2 PREVALENTE UTILIZZO DI MANODOPERA

Al fine di determinare la "prevalenza" dell'utilizzo della manodopera, la circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha chiarito che occorre fare riferimento al seguente rapporto:

- al numeratore, la retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato;
- al denominatore, il 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%.

Inoltre, è stato chiarito che per "manodopera" si deve intendere:

- sia il lavoro manuale che intellettuale;
- anche il lavoro di soggetti che siano formalmente inquadrati come lavoratori autonomi, ma nei fatti prestino attività di lavoro dipendente presso il committente.



5.3 UTILIZZO DELLA MANODOPERA PRESSO LE SEDI DI ATTIVITÀ DEL COMMITTENTE

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1, le sedi di attività del committente in cui viene utilizzata la manodopera coincidono con tutte le sedi destinate allo svolgimento della sua attività imprenditoriale o agricola o professionale.

Pertanto, vi rientrano la sede legale, le sedi operative, gli uffici di rappresentanza, i terreni in cui il committente svolge l'attività agricola, i cantieri, le piattaforme e ogni altro luogo comunque riconducibile al committente destinato allo svolgimento dell'attività d'impresa, agricola o professionale.

5.4 UTILIZZO DI BENI STRUMENTALI DEL COMMITTENTE

In relazione all'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma, la circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha chiarito che:

- la riconducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire a qualunque titolo giuridico (proprietà, possesso o detenzione);
- per l'applicazione della nuova disciplina è necessario che i beni strumentali non siano esclusivamente riconducibili, a qualunque titolo giuridico, agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari e agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati;
- non si rientra nella nuova disciplina in caso utilizzo di beni strumentali, riconducibili al committente, in modo occasionale o non indispensabili per l'esecuzione dell'opera o del servizio.

6 OBBLIGHI DELL'IMPRESA APPALTATRICE O AFFIDATARIA E SUBAPPALTATRICE

Il nuovo art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 prevede che l'impresa appaltatrice o affidataria e subappaltatrice:

- determina e trattiene l'importo delle ritenute fiscali (a titolo di IRPEF e relative addizionali) calcolate sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti ai lavoratori impegnati nell'esecuzione dell'opera o del servizio;
- provvede al versamento delle medesime, nel rispetto del termine previsto dall'art. 18 del DLgs. 241/97 (giorno 16 del mese successivo, salvo differimento per termini cadenti di sabato, di giorno festivo o nel periodo feriale), con distinti modelli F24 per ciascun committente e senza poterle compensare con proprie posizioni creditorie.

Viene anche previsto che, nei 5 giorni lavorativi successivi rispetto alla scadenza del termine per il versamento delle ritenute, l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice deve trasmettere al committente, e per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

- i modelli F24 utilizzati per il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dei lavoratori impiegati nella prestazione dell'opera o del servizio affidatogli dal medesimo committente;
- 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;
- 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.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha chiarito che:



- qualora il committente originario sia escluso dall'ambito di applicazione della disciplina in esame, l'impresa subappaltatrice dovrà inviare la suddetta documentazione solo all'impresa appaltatrice;
- in caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorrerà fare riferimento al secondo mese precedente;

6.1 COMPILAZIONE DEI MODELLI F24

Con la ris. 24.12.2019 n. 109, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice "09", identificativo del soggetto committente, da utilizzare per la compilazione del modello F24 per il versamento delle ritenute nei casi previsti dall'art. 17-bis del DLgs. 241/97, cumulativamente in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente.

Secondo le istruzioni fornite, le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici devono compilare:

- il campo "codice fiscale" indicando "il codice fiscale dell'impresa appaltatrice o affidataria ovvero dell'impresa subappaltatrice, tenuta al versamento";
- il campo "codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" indicando il codice fiscale del soggetto committente, unitamente al codice identificativo "09", da riportare nel campo "codice identificativo".

La precedente ris. Agenzia delle Entrate 23.12.2019 n. 108 ha stabilito 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)".

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha ulteriormente chiarito che:

- in caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorrerà fare riferimento al secondo mese precedente;
- le ritenute collegate alla prestazione resa nei confronti di ciascun committente sono determinate 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);
- dalle ritenute collegate alla prestazione resa nei confronti di ciascun committente sono escluse quelle relative alle retribuzioni arretrate o differite e l'indennità di fine rapporto.

Consultazione dei modelli F24

La ris. Agenzia delle Entrate 23.12.2019 n. 108 ha stabilito che i modelli F24 utilizzati per il versamento delle ritenute in esame sono consultabili, sia dal soggetto che ha effettuato il pagamento che dal committente, tramite il "cassetto fiscale" accessibile dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.

Versamento delle ritenute non rientranti nella nuova disciplina

In relazione alla quota di ritenute che non rientra nell'ambito applicativo dell'art. 17-bis del DLgs. 241/97, la circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha chiarito che l'impresa deve procedere, come di consueto, al versamento cumulativo senza indicare alcun committente, ma con un modello F24 separato.



6.2 DIVIETO DI COMPENSAZIONE

In relazione al divieto di compensazione nel modello F24 delle ritenute da versare con eventuali crediti, la circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha chiarito che tale divieto non si applica ai crediti maturati in qualità di sostituti d'imposta, quali i crediti per i rimborsi da modelli 730, per la corresponsione del c.d. "bonus Renzi", per conguagli di fine anno o di fine rapporto, oppure derivanti da eccedenze di versamento delle ritenute.

Nella circolare vengono indicati dettagliatamente i codici tributo dei crediti che non rientrano nel divieto di compensazione.

7 OBBLIGHI DEL COMMITTENTE

L'art. 17-bis co. 1 del DLgs. 241/97 prevede che il committente debba chiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici la copia dei modelli F24 relativi al versamento delle ritenute, al fine di riscontrarne il corretto adempimento.

La circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha stabilito che il committente assolverà il suo obbligo di riscontro dopo aver verificato che:

- la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera prestata dal lavoratore stesso; in particolare, ancorché il riscontro debba basarsi su elementi cartolari (ad esempio, sulla verifica della corrispondenza tra i modelli F24 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), nonché l'effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente;
- le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta; in caso di "manifesta incongruità" il committente sarà tenuto a richiedere agli affidatari le relative motivazioni, i quali saranno tenuti a fornirle; per esigenze di semplificazione, viene stabilito che le ritenute fiscali non saranno manifestamente incongrue allorché siano superiori al 15% della retribuzione imponibile ai fini fiscali;
- le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione, salvo che si tratti dei previsti crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta (il committente non è tenuto a verificare la spettanza e la congruità di tali crediti utilizzati in compensazione).

7.1 SOSPENSIONE DEI PAGAMENTI

L'art. 17-bis co. 3 del DLgs. 241/97 prevede che nel caso in cui il committente non riceva, entro i 5 giorni lavorativi successivi al termine per il versamento, i modelli F24 utilizzati per il pagamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dovute in relazione ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio e le ulteriori informazioni previste, o nel caso in cui, pur avendoli ricevuti, dall'analisi dei medesimi riscontri l'omesso o insufficiente versamento, debba sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria, finché perdura l'inadempimento, fino alla concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio o se inferiore per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha chiarito che:

- il diritto a ricevere i corrispettivi si intende "maturato" quando è certo, liquido ed esigibile;



- non rientrano nell'ambito 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 i presupposti di applicabilità dell'art. 17-bis del DLgs. 241/97 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;
- se, invece, i presupposti di applicabilità dell'art. 17-bis del DLgs. 241/97 si dovessero verificare 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.

Comunicazione all'Agenzia delle Entrate

Il committente che abbia riscontrato l'inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice deve comunicarlo all'Agenzia delle Entrate competente entro 90 giorni.

Preclusione delle azioni esecutive

Nel caso in cui il committente, rilevato l'inadempimento, sospenda il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria, questa non potrà esercitare azioni esecutive per la riscossione del credito fino a quando non sarà stato correttamente eseguito il versamento delle ritenute.

7.2 SANZIONI PER IL COMMITTENTE

L'art. 17-bis co. 4 del DLgs. 241/97 dispone che il committente inadempiente sia obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice per la violazione degli obblighi di:

- corretta determinazione delle ritenute;
- corretta esecuzione delle medesime;
- tempestivo versamento delle ritenute senza possibilità di compensazione.

La somma che può essere chiesta al committente si aggiunge alla sanzione irrogata per l'inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice.

Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha chiarito che la disposizione in esame, di natura sanzionatoria:

- trova applicazione esclusivamente nelle ipotesi in cui l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice abbia commesso le richiamate violazioni e le siano state irrogate le correlate sanzioni;
- non è applicabile se l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice:
 - ha correttamente assolto ai propri obblighi, anche se il committente non ha correttamente adempiuto ai propri obblighi di controllo;
 - ha regolarizzato le proprie violazioni mediante il ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. 472/97), prima della contestazione da parte degli organi preposti al controllo.

La circolare ha inoltre chiarito che la somma in esame a carico del committente è calcolata in relazione alla quota-parte di ritenute fiscali riferibili ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio presso il committente stesso.



“Regime transitorio”

La circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 ha stabilito che, fino al 30.4.2020, 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.

Divieto di pagamento con compensazione

Anche per il pagamento di tale somma a carico del committente è stata esclusa la possibilità di compensazione nel modello F24 con proprie posizioni creditorie.

8 DISAPPLICAZIONE DELLA NUOVA DISCIPLINA

L'art. 17-*bis* co. 5 del D.Lgs. 241/97 prevede la disapplicazione della nuova disciplina qualora l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice sia in possesso di determinati requisiti di affidabilità, che devono essere oggetto di apposita certificazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, secondo quanto stabilito dal relativo provv. 6.2.2020 n. 54730.

8.1 REQUISITI PER LA DISAPPLICAZIONE

L'art. 17-*bis* co. 5 del D.Lgs. 241/97 prevede che l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice disapplichino gli obblighi introdotti dalla nuova norma se, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza per il versamento delle ritenute:

- a) risulti in attività da almeno 3 anni, sia in regola con gli obblighi dichiarativi e 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;
- b) 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. Non rilevano, ai fini del requisito in esame, i ruoli, gli accertamenti esecutivi o gli avvisi di addebito in relazione ai quali il contribuente abbia chiesto ed ottenuto piani di rateazione per i quali non sia intervenuta la decadenza.

Per poter disapplicare gli obblighi introdotti con l'art. 17-*bis* del D.Lgs. 241/97 è necessario il possesso di tutti i requisiti indicati nelle suddette lett. a) e b), che vengono di seguito analizzati.

8.1.1 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

Dott.ssa Rina Crabilli
Dott.ssa Licia Monari
Rag. Simona Cavicchi
Dott. Giuseppe De Lillo
Dott.ssa Linda Furlan
Dott.ssa Valentina Muzzioli
Dott.ssa Serena Tinarelli
Dott. Vincenzo Valente

STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978
Fax +39 051 338919
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.
www.studiocrabillimonari.it
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





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.

8.1.2 Regolarità degli obblighi dichiarativi

Secondo i chiarimenti indicati nell'Allegato B al provv. Agenzia delle Entrate 6.2.2020 n. 54730, affinché questo requisito possa considerarsi esistente 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".

8.1.3 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 circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 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.

8.1.4 Debiti non soddisfatti

In merito al requisito richiesto dall'art. 17-bis co. 5 lett. b) del DLgs. 241/97, 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"

Dott.ssa Rina Crabilli
Dott.ssa Licia Monari
Rag. Simona Cavicchi
Dott. Giuseppe De Lillo
Dott.ssa Linda Furlan
Dott.ssa Valentina Muzzioli
Dott.ssa Serena Tinarelli
Dott. Vincenzo Valente

STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978
Fax +39 051 338919
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.
www.studiocrabillimonari.it
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





si prendono in considerazione “*esclusivamente i debiti riferiti alle imposte, ritenute e contributi previdenziali, escludendo interessi, sanzioni ed oneri diversi*”. 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*”.

8.2 CERTIFICATO ATTESTANTE I REQUISITI PER LA DISAPPLICAZIONE

Nell'Allegato A del provv. Agenzia delle Entrate 6.2.2020 n. 54730 viene riportato lo schema del modello di certificato che verrà rilasciato alle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che risultino in possesso dei requisiti di affidabilità previsti dall'art. 17-*bis* co. 5 lett. a) e b) del DLgs. 241/97 e richiesti per la disapplicazione della nuova disciplina in materia di versamento di ritenute.

Verifica dei requisiti di affidabilità

La sussistenza dei requisiti di affidabilità indicati nell'art. 17-*bis* co. 5 lett. a) del DLgs. 241/97 è verificata sulla base dei dati che risultano nel sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, mentre i requisiti indicati nell'art. 17-*bis* co. 5 lett. b) si riferiscono a dati trasmessi dagli agenti della riscossione.

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*”.

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 D.Lgs. 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.

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.

Dott.ssa Rina Crabilli
Dott.ssa Licia Monari
Rag. Simona Cavicchi
Dott. Giuseppe De Lillo
Dott.ssa Linda Furlan
Dott.ssa Valentina Muzzioli
Dott.ssa Serena Tinarelli
Dott. Vincenzo Valente

STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978
Fax +39 051 338919
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.
www.studiocrabillimonari.it
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





Studio Crabilli Monari

DOTTORI COMMERCIALISTI E REVISORI LEGALI

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.

Dott.ssa Rina Crabilli
Dott.ssa Licia Monari
Rag. Simona Cavicchi
Dott. Giuseppe De Lillo
Dott.ssa Linda Furlan
Dott.ssa Valentina Muzzioli
Dott.ssa Serena Tinarelli
Dott. Vincenzo Valente

STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978
Fax +39 051 338919
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.
www.studiocrabillimonari.it
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





Allegato A



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.

Dott.ssa Rina Crabilli
Dott.ssa Licia Monari
Rag. Simona Cavicchi
Dott. Giuseppe De Lillo
Dott.ssa Linda Furlan
Dott.ssa Valentina Muzzioli
Dott.ssa Serena Tinarelli
Dott. Vincenzo Valente

STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978
Fax +39 051 338919
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.
www.studiocrabillimonari.it
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





Studio Crabilli Monari

DOTTORI COMMERCIALISTI E REVISORI LEGALI

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.

Dott.ssa Rina Crabilli
Dott.ssa Licia Monari
Rag. Simona Cavicchi
Dott. Giuseppe De Lillo
Dott.ssa Linda Furlan
Dott.ssa Valentina Muzzioli
Dott.ssa Serena Tinarelli
Dott. Vincenzo Valente

STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978
Fax +39 051 338919
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.
www.studiocrabillimonari.it
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it





8.3 EFFETTI DELLA DISAPPLICAZIONE

La disapplicazione della nuova disciplina comporta quindi che:

- l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice deve inviare al committente la certificazione di possesso dei requisiti rilasciata dall'Agenzia delle Entrate;
- l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice non deve effettuare i versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati seguendo le nuove disposizioni di compilazione dei modelli F24;
- l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice può effettuare i versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati utilizzando in compensazione propri crediti, secondo le regole generali;
- l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice non deve 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);
- il committente non deve effettuare i previsti controlli e non è soggetto alle relative sanzioni.

9 DIVIETO DI COMPENSAZIONE DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI E DEI PREMI INAIL

Il nuovo art. 17-*bis* co. 8 del DLgs. 241/97 prevede, inoltre, che le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici devono versare, senza potersi avvalere della compensazione nel modello F24 con proprie posizioni creditorie, quanto dovuto per 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.

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 circ. Agenzia delle Entrate 12.2.2020 n. 1 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.

Esclusione del divieto di compensazione

L'art. 17-*bis* co. 8 ultimo periodo del DLgs. 241/97 prevede che il divieto di adempiere avvalendosi della facoltà di compensazione non si applichi nel caso in cui ricorrano i requisiti previsti dal co. 5 per poter disapplicare la nuova disciplina.



Studio Crabilli Monari

DOTTORI COMMERCIALISTI E REVISORI LEGALI

In attesa di ulteriori chiarimenti, si consiglia di precisare ai propri committenti le caratteristiche della propria impresa, rilasciando dichiarazioni secondo le seguenti formulazioni:

“Impresa non soggetta alle previsioni di cui all’articolo all’art. 4 comma 1 del DL n. 124/2019, convertito nella Legge n. 157/2019, che ha introdotto il nuovo art. 17-bis nel D.Lgs. n. 241/1997, in quanto utilizza esclusivamente beni strumentali propri (ovvero in quanto utilizza pressoché totalmente beni strumentali di propria proprietà o alla stessa riconducibili, conformemente a quanto stabilito dalla Circolare n. 1/E del 12/02/2020)”

ovvero

“Impresa non soggetta alle previsioni di cui all’articolo all’art. 4 comma 1 del DL n. 124/2019, convertito nella Legge n. 157/2019, che ha introdotto il nuovo art. 17-bis nel D.Lgs. n. 241/1997, in quanto l’opera e/o le opere realizzate e/o il/i servizio/i prestato/i non sono svolti con prevalente utilizzo di manodopera, secondo l’accezione di cui alla Circolare n. 1/E del 12/02/2020”.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, riservandosi di fornire tempestivamente tutti gli aggiornamenti che si dovessero registrare nelle prossime settimane.

Con i migliori saluti.

Studio Crabilli & Monari Srl

Dott.ssa Rina Crabilli
Dott.ssa Licia Monari
Rag. Simona Cavicchi
Dott. Giuseppe De Lillo
Dott.ssa Linda Furlan
Dott.ssa Valentina Muzzioli
Dott.ssa Serena Tinarelli
Dott. Vincenzo Valente

STUDIO CRABILLI & MONARI SRL

Via Rodolfo Audinot, 34 - 40134 Bologna
Telefono +39 051 338911 r.a / +39 051 583978
Fax +39 051 338919
C.F./P.Iva 03705530370 - REA BO-311291 - C.S. Euro 10.400,00 i.v.
www.studiocrabillimonari.it
info@studiomonari.it - segreteria@studiocrabilli.it

