



**DOTTORI COMMERCIALISTI:**

*Partners:*

ANTONELLA BORTOLOMASI  
CARLO FILIPPI  
RICCARDO PALMIERI  
DEBORAH RIGHETTI  
DANIELE VENTURI

*collaborano:*

RICCARDO CORRADINI  
VANIA INDINO  
MARYNA KOZLOVA

N.11

13 Febbraio 2020

**Ai gentili clienti**

**Loro sedi**

**Ritenute fiscali negli appalti con nuovi adempimenti: cosa fare per essere in regola**

Il 17 febbraio 2020 scatta la prima scadenza prevista dalle regole sui versamenti delle ritenute negli appalti labour intensive di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro. Introdotte dal decreto fiscale 2020, le misure prevedono nuovi adempimenti a carico di committenti, appaltatori, subappaltatori, affidatari e altri soggetti. In particolare, in capo al committente è posto l'obbligo di controllare che l'impresa adempia al versamento delle ritenute, procedendo, in caso di omissioni, alla sospensione dei pagamenti e alla segnalazione dell'irregolarità all'Amministrazione finanziaria. L'Agenzia delle Entrate ha approvato lo schema di certificato di regolarità fiscale (il cui rilascio consente di disapplicare la disciplina) e ha fornito i primi chiarimenti operativi, sancendo una moratoria delle sanzioni fino al prossimo 30 aprile.

Come evidenziato nella nostra Circolare n.1 dal 1° gennaio 2020 sono in vigore le nuove regole sul versamento delle ritenute fiscali negli appalti a prevalente utilizzo di manodopera rispetto alle quali la prima scadenza da rispettare è quella del prossimo 17 febbraio.

La disciplina di riferimento è contenuta nell'articolo 4 del decreto fiscale 2020 (D.L. 26 ottobre 2019 n. 124, rubricato "Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera"), con il quale il legislatore ha introdotto nel D.Lgs. n.241/97 il nuovo articolo 17-bis che, nella versione riformulata in sede di conversione del decreto, sancisce il divieto di compensazione nel versamento delle ritenute e impone al committente taluni obblighi di controllo.

La disciplina 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 l'obbligo riguarda le ritenute operate dal mese di gennaio 2020, per le quali il versamento deve essere eseguito entro il 17 febbraio 2020, mentre i nuovi obblighi non devono essere adempiuti in caso di ritenute operate a gennaio 2020 con riferimento alle retribuzioni maturate nel mese di dicembre 2019 e percepite a gennaio 2020.

Con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 12 febbraio 2020 sono stati forniti i primi chiarimenti necessari per individuare l'ambito applicativo della norma.



**DOTTORI COMMERCIALISTI:**

*Partners:*

ANTONELLA BORTOLOMASI  
CARLO FILIPPI  
RICCARDO PALMIERI  
DEBORAH RIGHETTI  
DANIELE VENTURI

*collaborano:*

RICCARDO CORRADINI  
VANIA INDINO  
MARYNA KOZLOVA

## **Responsabilità solidale**

Le modifiche introdotte dal D.L. 124/2019 non definiscono un nuovo regime di responsabilità solidale (come già previsto per le obbligazioni contributive dall'articolo 29 del D.Lgs. n. 276/2003); piuttosto l'intervento normativo deve essere contestualizzato nell'ambito di una serie di disposizioni finalizzate a contrastare le false compensazioni e ad attribuire in capo ai soggetti committenti un ruolo di controllo sull'esecuzione dei versamenti delle ritenute fiscali in alcuni settori particolarmente critici.

L'ambito di applicazione della norma è riferito ai committenti che affidano ad un'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice l'esecuzione di una o più opere o di uno o più servizi per un importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro, attraverso "contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati 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".

### **Procedura**

Per arginare il fenomeno degli omessi versamenti, esclude la possibilità di compensazione delle ritenute relative ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da parte delle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che eseguono opere e servizi rientranti nel perimetro della disciplina.

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate con la circolare 1/E del 12 febbraio 2020 ha chiarito che il divieto di compensazione non è applicabile per i crediti maturati dall'impresa in qualità di sostituto d'imposta (ad esempio rimborsi da 730, eccedenze di versamento o di ritenute, bonus 80 euro). Nella circolare viene riportata una tabella con i codici tributo dei crediti in questione.

I rapporti contrattuali menzionati dalla norma sono estremamente ampi, facendosi riferimento ad appalti e subappalti e poi in genere a tutti i contratti atipici con i quali viene affidata l'esecuzione di un'opera o di un servizio. Nell'individuazione del requisito oggettivo della norma bisogna quindi fare riferimento alla sostanza degli accordi, a prescindere dalla relativa forma contrattuale.

Al ricorrere delle condizioni previste dalla norma, il versamento delle ritenute deve essere effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.

In capo ai committenti è invece posto l'obbligo di richiedere copia dei modelli F24 relativi al versamento delle ritenute eseguite dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Identificati alcuni obblighi di invio di documentazione per le ditte appaltatrici (affidatarie o subappaltatrici) necessari per consentire al committente di adempiere al suddetto obbligo di controllo. In particolare, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici sono tenute a trasmettere al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute:

- copia degli F24 quietanzati;



**DOTTORI COMMERCIALISTI:**

*Partners:*

ANTONELLA BORTOLOMASI  
CARLO FILIPPI  
RICCARDO PALMIERI  
DEBORAH RIGHETTI  
DANIELE VENTURI

*collaborano:*

RICCARDO CORRADINI  
VANIA INDINO  
MARYNA KOZLOVA

- un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere e servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione;
- il dettaglio delle ritenute eseguite nel mese precedente nei confronti di detto lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

La quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente va effettuata sulla base di parametri oggettivi, come ad esempio sulla base del numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa (Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 108/E del 23 dicembre 2019).

Relativamente alle informazioni da comunicare al committente nei 5 giorni lavorativi successivi al termine per il versamento, la circolare 1/E/2020 ha chiarito che 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

Per quanto concerne la funzione di controllo posta in capo al committente, andando ben oltre il tenore letterale della norma, nella circolare viene affermato che quest'ultimo dovrà effettuare una valutazione di "congruità", verificando che la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera prestata dal lavoratore. Ancorché il riscontro dovrà basarsi su elementi cartolari (ad esempio, sulla verifica della corrispondenza tra le deleghe di versamento e la documentazione fornita), lo stesso dovrà essere accompagnato da una valutazione finalizzata a verificare, tra l'altro, la coerenza tra l'ammontare delle retribuzioni e gli elementi pubblicamente disponibili (come nel caso di contratti collettivi), l'effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente.

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

Con riferimento alle modalità di compilazione del modello F24, con la successiva risoluzione n. 109/E del 24 dicembre 2019 si è stabilito che i versamenti "sono effettuati dall'impresa cumulativamente per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente"; pertanto non è necessario compilare un modello F24 per ciascun lavoratore se risultano impiegati presso lo stesso committente. A tal fine nel modello F24 è stato istituito il codice "09" che deve essere utilizzato per indicare il "committente" al quale si riferisce il versamento delle ritenute.

## **Esclusioni**



**DOTTORI COMMERCIALISTI:**

*Partners:*

ANTONELLA BORTOLOMASI  
CARLO FILIPPI  
RICCARDO PALMIERI  
DEBORAH RIGHETTI  
DANIELE VENTURI

*collaborano:*

RICCARDO CORRADINI  
VANIA INDINO  
MARYNA KOZLOVA

Le nuove procedure non applicano nel caso in cui le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici consegnino al committente **un documento di regolarità fiscale (DURF)**, rilasciato dall'Agenzia delle Entrate, che attesti i seguenti requisiti:

- avvio dell'attività da almeno tre anni;
- regolare assolvimento degli obblighi dichiarativi;
- esecuzione nell'ultimo triennio cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate di versamenti per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o dei compensi risultanti dalle dichiarazioni stesse;
- assenza di 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 euro, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione o rateizzazione.

Le predette condizioni devono sussistere congiuntamente e l'impresa che effettua i lavori o le opere deve risultare operativa negli ultimi tre anni.

### **DURF e controlli**

Il possesso dei requisiti richiesti per disapplicare la disciplina deve essere segnalato al committente mediante la consegna di un documento di regolarità fiscale rilasciato dall'Agenzia delle Entrate entro il termine dell'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del versamento delle ritenute.

Le disposizioni attuative sono state adottate dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento n. 54730 del 6 febbraio 2020 che contiene, all'allegato A, lo schema di certificato, mentre la sussistenza dei requisiti sarà riscontrata dall'amministrazione finanziaria secondo i criteri definiti nell'allegato B.

Secondo quanto chiarito con il citato provvedimento, tale certificato sarà disponibile a partire dal terzo giorno lavorativo di ogni mese e avrà validità di 4 mesi dalla data del rilascio.

Il DURF potrà essere ritirato presso un qualunque ufficio territoriale della Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale dell'impresa. Per i grandi contribuenti il certificato sarà messo a disposizione presso le Direzioni regionali.

L'impresa o un suo delegato potrà segnalare all'ufficio che ha emesso il certificato eventuali dati omessi e l'agenzia delle Entrate, effettuati gli opportuni riscontri, procederà all'emissione di un nuovo certificato.

**OSSERVA.** Per quanto concerne il versamento delle ritenute di gennaio il termine di consegna del certificato sarebbe scaduto lo scorso 31 gennaio, ossia in data antecedente rispetto a quella di approvazione del modello. Ad oggi, inoltre, mancano le procedure e gli applicativi con cui l'Agenzia delle Entrate dovrà gestire il rilascio dei certificati e, anche ammettendo il relativo rilascio per tempo, sarebbe pressoché impossibile attivarsi per ottenere la correzione di eventuali errori. Sarebbe quindi auspicabile l'adozione di un provvedimento da parte dell'amministrazione

**DOTTORI COMMERCIALISTI:***Partners:*

ANTONELLA BORTOLOMASI  
CARLO FILIPPI  
RICCARDO PALMIERI  
DEBORAH RIGHETTI  
DANIELE VENTURI

*collaborano:*

RICCARDO CORRADINI  
VANIA INDINO  
MARYNA KOZLOVA

finanziaria finalizzato a rinviare, almeno al prossimo mese di marzo, l'avvio della procedura.

Sarebbe quindi stata auspicabile l'adozione di una misura correttiva, da definire sul piano legislativo, finalizzata a rinviare, almeno al prossimo mese di marzo, l'avvio della procedura. In mancanza di una siffatta soluzione, prendendo atto delle oggettive difficoltà che le imprese saranno chiamate a fronteggiare per adeguarsi tempestivamente ai nuovi obblighi di legge, la circolare 1/E/2020 stabilisce che nei primi mesi di applicazione della norma (e in ogni caso, non oltre il 30 aprile 2020), qualora l'appaltatore abbia effettuato correttamente il versamento delle ritenute fiscali, ma non abbia utilizzato per ciascun committente deleghe distinte, come previsto dalla legge, al committente non sarà contestata alcuna sanzione.

Tra gli aspetti chiariti dal provvedimento 54730/2020, si precisa che ai fini della verifica delle iscrizioni a ruolo devono essere considerati gli accertamenti esecutivi, gli avvisi di addebito e le iscrizioni a ruolo per importi superiori a 50.000 euro per i quali i termini di pagamento siano scaduti e non siano in essere provvedimenti di sospensione. Inoltre, con una soluzione favorevole per i contribuenti, viene chiarito che ai fini del computo della soglia – che deve essere verificata con riferimento all'ultimo giorno del mese oggetto della richiesta – saranno essere esclusi “interessi, sanzioni ed oneri diversi”.

**Sanzioni**

In caso di inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, il committente deve sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati fino alla concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio, o del minore importo dovuto dall'impresa per le ritenute non versate, comunicando entro 90 giorni tale inadempimento all'Agenzia delle Entrate.

Nel caso in cui il committente non adempia agli obblighi previsti a suo carico, il successivo quarto comma dispone l'applicabilità di una sanzione per il committente pari a quella irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute, nonché per il tempestivo versamento delle medesime. Il committente è, dunque, tenuto a versare una somma calcolata e riferita alla quota parte di ritenute fiscali – riferibili ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio presso il medesimo – non correttamente determinate, eseguite e versate.

Si tratta, in particolare, delle sanzioni previste dall'articolo 14 del D.Lgs. 471/97 in caso di mancata esecuzione delle ritenute (sanzione pari al 20% degli importi non trattenuti) e dall'articolo 13 del D.Lgs. 471/97 per l'omesso o ritardato versamento delle ritenute stesse (pari al 30% dei versamenti non effettuati).

In sostanza, il committente sarà soggetto a una sanzione in misura corrispondente a quella irrogata all'impresa che ha commesso la violazione. La sanzione sarà applicabile qualora il committente non abbia richiesto la prova del pagamento delle ritenute eseguite dall'impresa, non abbia sospeso il pagamento dei corrispettivi in caso di eventuali inadempimenti oppure abbia omesso di segnalarli all'Agenzia delle Entrate.



**SALPA CONSULTING**

Dottori Commercialisti - Studio Associato

CONSULENZA TRIBUTARIA SOCIETARIA AZIENDALE

**DOTTORI COMMERCIALISTI:**

*Partners:*

ANTONELLA BORTOLOMASI

CARLO FILIPPI

RICCARDO PALMIERI

DEBORAH RIGHETTI

DANIELE VENTURI

*collaborano:*

RICCARDO CORRADINI

VANIA INDINO

MARYNA KOZLOVA

Considerata la natura sanzionatoria della disposizione in commento, la circolare 1/E/2020 ha chiarito che restano fuori dall'ambito di applicazione della stessa tutte le altre violazioni tributarie da parte dell'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice non espressamente menzionate (ad esempio, la violazione degli obblighi dichiarativi in qualità di sostituto d'imposta di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 471 del 1997).

***Alla luce di quanto sopra, lo studio resta a disposizione per ogni qualsivoglia chiarimento in merito alle problematiche connesse a quanto argomentato.***

Cordiali saluti