

Luigino Bottini

Dottore Commercialista – Revisore Legale

info@luiginobottini.com - www.luiginobottini.com



Contitalia S.r.l.

Centro Elaborazione Dati ed Elaborazione Paghe per conto terzi.

Via Nino Bixio 18/4 – Chiavari (Ge) – Tel. 0185.322469 - Fax 0185.313184

Via Strada Privata n. 2/A - Santa Maria del Taro - Tornolo (Pr) - Tel. 0525.80100

contital@contitalia.191.it

Circolare informativa 06/2020.

Chiavari, 5 febbraio 2020.

Ai gentili Clienti

**Speciale ritenute negli appalti,
nuovi adempimenti/controlli**

In sede di conversione del Decreto c.d. "Collegato alla Finanziaria 2020" sono state introdotte importanti modifiche alla disciplina delle ritenute / compensazioni nei contratti di appalto / subappalto c.d. "labour intensive".

In particolare, il Legislatore ha previsto:

- in capo all'impresa appaltatrice / affidataria / subappaltatrice l'obbligo di versare le ritenute operate mediante distinti mod. F24 per ciascun committente;*
- a carico del committente la verifica dell'avvenuto versamento.*

I soggetti interessati possono "sfuggire" dai nuovi obblighi se in possesso di una specifica certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

In tale contesto l'Agenzia delle Entrate ha fornito:

- i primi chiarimenti in merito alla nuova disciplina;*
- lo specifico "codice identificativo" da indicare nel mod. F24 per il versamento delle ritenute trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dei predetti contratti.*

L'art. 4, DL n. 124/2019, Decreto c.d. "Collegato alla Finanziaria 2020", nel testo risultante dopo la conversione, ha apportato significative modifiche alla disciplina delle ritenute / compensazione nell'ambito dei contratti di appalto / subappalto, 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"** (c.d. "labour intensive").

In particolare, con l'introduzione del nuovo [art. 17-bis, D.Lgs. n. 241/97](#) è previsto che:

- l'impresa appaltatrice / affidataria / subappaltatrice effettui il versamento delle ritenute operate mediante **distinti mod. F24 per ciascun committente**, senza possibilità di compensazione;
- il committente **verifichi l'avvenuto versamento**. A tal fine il committente deve richiedere all'impresa appaltatrice / affidataria / subappaltatrice copia dei mod. F24, che la stessa deve rilasciare entro 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento.

Tali novità normative, come precisato nella Relazione Illustrativa del citato Decreto n. 124/2019, sono volte a contrastare:

- la somministrazione di manodopera e le frodi nel settore degli appalti;
- l'omissione del versamento delle ritenute in presenza di appalti / subappalti.



Il citato art. 17-bis è stato riscritto in sede di conversione. Il testo originario del [DL n. 124/2019](#) **non distingue(va)** le caratteristiche del contratto, facendo riferimento esclusivamente all'affidamento del *"compimento di un'opera o di un servizio ad una impresa"*.

In tale contesto, l'Agenzia delle Entrate:

- con la [Risoluzione 23.12.2019, n. 108/E](#), ha fornito i primi chiarimenti in merito a tali novità normative, precisando, in particolare, che i nuovi obblighi, in vigore dall'1.1.2020, sono **applicabili anche ai contratti stipulati prima dell'1.1.2020**;
- con la [Risoluzione 24.12.2019, n. 109/E](#), ha istituito lo specifico **"codice identificativo" (09) da indicare nel mod. F24** per il versamento delle ritenute fiscali trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dei predetti contratti.

La stessa Agenzia ha fornito alcuni chiarimenti anche nell'ambito dei consueti incontri di inizio anno.

RITENUTE E COMPENSAZIONI IN APPALTI / SUBAPPALTI

Con l'introduzione dell'[art. 17-bis, D.Lgs. n. 241/97](#) che i soggetti di cui all'[art. 23, comma 1, DPR n. 600/73](#), residenti in Italia, che **affidano il compimento di un'opera / più opere o di uno / più servizi di importo complessivo annuo superiore a € 200.000 a un'impresa**, tramite:

- contratti di **appalto / subappalto**;
- **affidamento a soggetti consorziati**;
- **rapporti negoziali**, comunque denominati;

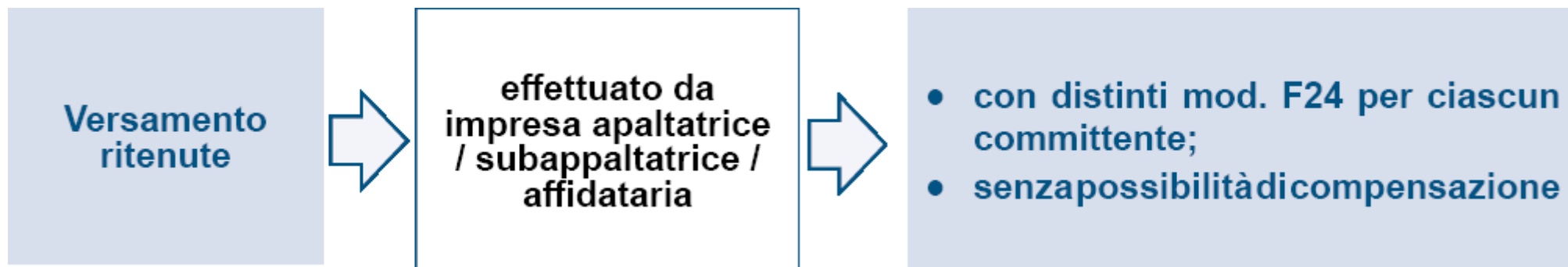
caratterizzati da:

- **prevalente utilizzo di manodopera** presso la sede del committente;
- **con l'utilizzo di beni strumentali del committente** / ad esso riconducibili.

devono **richiedere all'impresa appaltatrice / affidataria e alle imprese subappaltatrici**, obbligate a rilasciarle, **copia dei mod. F24 relativi al versamento delle ritenute** sui redditi di lavoro dipendente / assimilati e dell'addizionale regionale / comunale IRPEF **trattenute** dall'impresa appaltatrice / affidataria e dalle imprese subappaltatrici **ai lavoratori direttamente impiegati** nell'esecuzione dell'opera / servizio.



Il **versamento delle ritenute** è effettuato dall'impresa appaltatrice / affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con **distinti mod. F24 per ciascun committente, senza possibilità di utilizzare in compensazione i crediti a disposizione**.



SOGGETTI INTERESSATI

Merita evidenziare che i soggetti interessati dal citato art. 17-bis, al sussistere delle condizioni sopra indicate, sono individuati nei soggetti che assumono la qualifica di sostituto d'imposta (spa, srl, enti non commerciali, società di persone e soggetti assimilati, ditte individuali, lavoratori autonomi, società agricole, commissari liquidatori / curatori fallimentari, ecc.). Merita evidenziare che tra i predetti soggetti sono ricompresi anche i **condomini**.

Inoltre, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (DRE Lombardia) nel corso dei recenti incontri di inizio anno, gli obblighi in esame interessano anche le **Agenzie per il lavoro** di cui al [D.Lgs. n. 276/2003](#).

REQUISITI PER APPLICAZIONE DELLA NUOVA DISCIPLINA

Come sopra accennato, il committente che affida ad un'impresa l'esecuzione di opere / servizi sulla base di contratti d'appalto / subappalto / affidamento a consorziati / rapporti negoziali labour intensive deve richiedere all'impresa appaltatrice / subappaltatrice / affidataria copia dei mod. F24 relativi al versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori (dipendenti / assimilati) impiegati nell'esecuzione dell'opera / servizio. Tale onere sussiste al verificarsi **congiuntamente** delle seguenti condizioni:


- importo complessivo annuo superiore a € 200.000;
- utilizzo prevalente di manodopera presso le sedi di attività del committente;
- utilizzo di beni strumentali dello stesso committente (o ad esso riconducibili).

Superamento limite € 200.000


Come disposto dal comma 1 del citato art. 17-bis, il predetto limite ha valenza annuale nei confronti della singola impresa appaltatrice / subappaltatrice / affidataria. In presenza di **più opere / servizi affidati** alla stessa impresa va fatto riferimento alla **somma dell'importo annuo dei singoli contratti**.


Pertanto, i valori relativi ai singoli contratti verso ogni singola impresa devono essere "monitorati" durante l'anno, al fine di verificare l'eventuale superamento del limite in esame. In tale caso, **dal superamento del predetto limite**, le disposizioni di cui al citato art. 17-bis "scattano" in relazione **a tutti i contratti in essere a tale data**.

Ciò è stato confermato anche dall'Agenzia delle Entrate (DRE Lombardia) nell'ambito dei consueti incontri di inizio anno.

| | |
|---|--|
| <p>Esempio 1</p>  | <p>La Viola spa (committente), nel corso del 2020, stipula 3 contratti di appalto con la Blu srl (appaltatrice) di cui:</p> <ul style="list-style-type: none">• due contratti, del valore di € 80.000 ciascuno, sono affidati dall'1.2.2020 e si concludono il 31.8.2020;• un contratto, del valore di € 120.000, dall'1.5.2020 al 31.10.2020. <p>In tale situazione, gli obblighi di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. n. 241/97 trovano applicazione:</p> <ul style="list-style-type: none">• dall'1.5.2020 al 31.8.2020 per i primi 2 appalti;• dall'1.5.2020 al 31.10.2020 per il terzo appalto. |
|---|--|

Diversamente, nel caso in cui il committente abbia in essere **più contratti con più imprese**, ma nessuno di essi superiore a € 200.000, le disposizioni di cui al citato art. 17-bis non trovano applicazione.

| | |
|--|--|
| <p>Esempio 2</p>  | <p>La Rosso spa (committente), nel corso del 2020, stipula complessivamente 4 contratti di appalto con altrettante società appaltatrici. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none">• un contratto con la Arancione srl, del valore di € 90.000;• un contratto con la Giallo spa, del valore di € 100.000;• un contratto con la Verde spa, del valore di € 110.000;• un contratto con la Azzurro srl, del valore di € 170.000. <p>In tal caso, gli obblighi di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. n. 241/97 non trovano applicazione, in quanto il limite di € 200.000 non viene superato con nessuna società appaltatrice.</p> |
|--|--|

| | |
|---|---|
|  | <p>Con riferimento alla verifica di tale limite dovrà essere chiarito se per "<i>importo complessivo annuo</i>" debba intendersi l'anno civile (1.1 - 31.12) oppure l'anno solare (365 giorni).</p> |
|---|---|

Prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente

Il "*prevalente utilizzo di manodopera*" si riflette sul fatto che la tipologia contrattuale stipulata tra le parti diventa "a rischio", assumendo le caratteristiche dell'illecita somministrazione di manodopera.

Sono senz'altro **esclusi** dall'ambito operativo dell'art. 17-bis i contratti che prevedono la realizzazione del bene (ad esempio, infissi) presso la sede dell'impresa appaltatrice con il successivo montaggio degli stessi nel cantiere dell'impresa committente.

È opportuno comunque che sia chiarito il "metro" utilizzabile per la valutazione della "prevalenza".

Utilizzo di beni strumentali del committente

Per l'applicazione degli obblighi in esame è, infine, necessario l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente. Tale ipotesi si verifica, ad esempio, nel caso in cui i lavori, benché affidati ad un soggetto terzo, sono eseguiti mediante beni strumentali resi disponibili dallo stesso committente.

TRASMISSIONE AL COMMITTENTE DEL MOD. F24 ED ELENCO LAVORATORI

Al fine di **consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo sulle ritenute versate**, il comma 2 del citato art. 17-bis dispone che l'impresa appaltatrice / affidataria e le imprese subappaltatrici devono **trasmettere, entro 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento, al committente** e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

- **copia dei mod. F24;**
- un **elenco nominativo di tutti i lavoratori**, identificati mediante codice fiscale, **impiegati nel mese precedente** direttamente nell'esecuzione delle opere / servizi, contenente:
 - il dettaglio delle **ore di lavoro prestate** da ciascun dipendente in esecuzione dell'opera / servizio affidato;
 - l'ammontare della **retribuzione corrisposta** al dipendente collegata a tale prestazione;
 - l'ammontare delle **ritenute fiscali operate nel mese precedente** nei confronti di tali dipendenti, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.
 -

Con la [Risoluzione 23.12.2019, n. 108/E](#), l'[Agenzia delle Entrate](#) ha precisato che tale **quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente** va effettuata sulla base di **parametri oggettivi** (ad esempio, il numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa).

Versamento delle ritenute operate

Con riferimento alla compilazione dei mod. F24, nella [Risoluzione 24.12.2019, n. 109/E](#), l'[Agenzia delle Entrate](#) ha chiarito che i versamenti



*"sono effettuati dall'impresa **cumulativamente** per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente".*

Tale indicazione, come chiarito dalla stessa Agenzia (DRE Lombardia) nel corso dei recenti incontri di inizio anno, consente all'impresa appaltatrice di predisporre un **unico mod. F24 per tutti i lavoratori impiegati presso lo stesso committente**. Non è, quindi, necessario predisporre un mod. F24 per ciascun dipendente in presenza di più dipendenti impiegati presso lo stesso committente.

Con la citata Risoluzione n. 109/E, l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, istituito il seguente **"codice identificativo" del committente** da indicare nel mod. F24 relativo al versamento delle ritenute in esame:

09 - "COMMITTENTE"

Va evidenziato che nel campo *"codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare"* va riportato il codice fiscale del committente, unitamente al codice identificativo **"09"**, da riportare nel campo *"codice identificativo"*.

Si rammenta che, come disposto dal comma 7 del citato art. 17-bis, l'Agenzia delle Entrate può prevedere **ulteriori modalità di trasmissione telematica** delle predette informazioni al fine di consentire modalità semplificate di riscontro dei dati trasmessi.

INADEMPIMENTO DELL'IMPRESA APPALTATRICE / AFFIDATARIA / SUBAPPALTATRICE

Come previsto dal comma 3 del citato art. 17-bis, nel caso in cui alla predetta data (scadenza del versamento delle ritenute operate) sia **maturato il diritto a ricevere corrispettivi** dall'impresa appaltatrice / affidatarie e questa o le imprese subappaltatrici **non abbiano trasmesso** al committente i mod. F24 e le informazioni relative ai lavoratori impiegati ovvero risulti l'omesso / insufficiente versamento delle ritenute rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente deve **sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice / affidataria**.

Il pagamento sospeso può essere pari:

- ad un **importo equivalente alle ritenute non versate** rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa;

ovvero

- **al massimo fino al 20% del valore complessivo** dell'opera / servizio (in caso di mancanza dei mod. F24 / elenco lavoratori).

Il committente ha l'obbligo di **comunicare entro 90 giorni** al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate tale situazione.

Impresa appaltatrice / subappaltatrice / affidataria



**Mancata trasmissione mod. F24 /
elenco lavoratori al committente
entro 5 giorni lavorativi dalla
scadenza del versamento**

**Mancato / insufficiente
versamento delle ritenute**



Sospensione del pagamento dei corrispettivi maturati da parte del committente



**Fino al 20% del valore complessivo
dell'opera / servizio**

**Importo equivalente all'ammontare
delle ritenute non versate**



È preclusa all'impresa appaltatrice / affidataria ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito il cui pagamento è stato sospeso, fino a quando non sia stato "regolarizzato" il versamento delle ritenute.

REGIME SANZIONATORIO IN CAPO AL COMMITTENTE

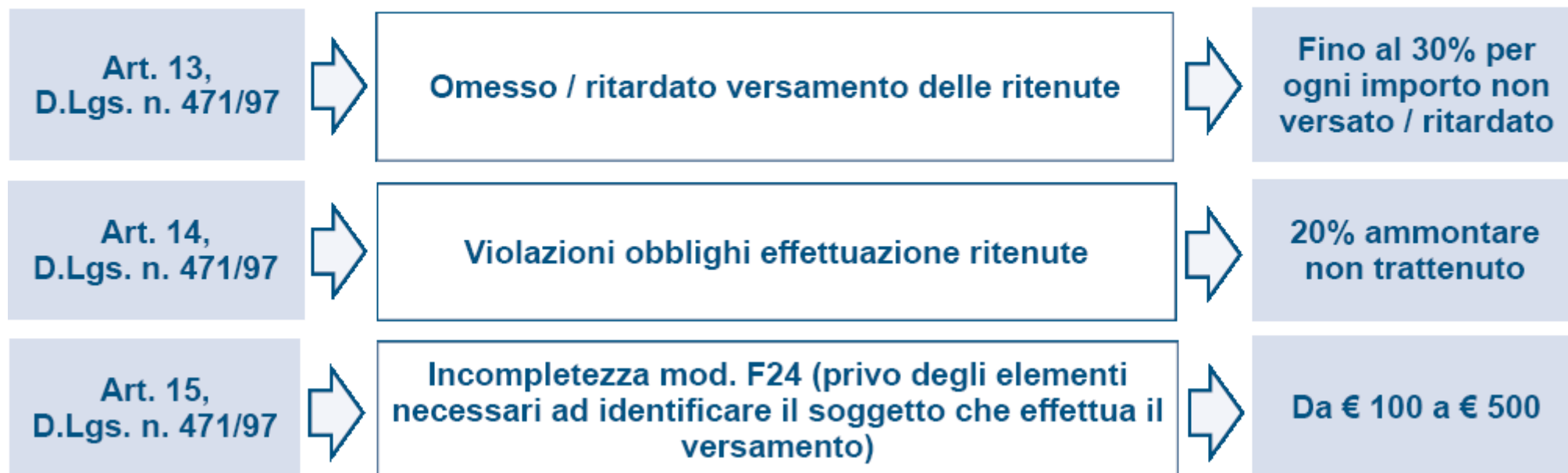
Il comma 4 del citato art. 17-bis dispone che, **il committente, in caso di inottemperanza agli obblighi sopra accennati**, è tenuto



*"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".*

In particolare, il regime sanzionatorio applicabile può essere sintetizzato come segue.

REGIME SANZIONATORIO IN CAPO AL COMMITTENTE



DEROGA AI NUOVI OBBLIGHI

Gli obblighi sopra esaminati **non si applicano** nel caso in cui le imprese appaltatrici / affidatarie / subappaltatrici, comunichino al committente, **allegando una specifica certificazione di affidabilità fiscale** rilasciata dall'Agenzia delle Entrate (una sorta di "DURC-fiscale"), la sussistenza, **nell'ultimo giorno del mese precedente** alla scadenza delle ritenute, dei seguenti requisiti:

- essere **in attività da almeno 3 anni**;
- essere **in regola con gli obblighi dichiarativi**;
- **aver effettuato**, nei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, **complessivi versamenti registrati nel Conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi / compensi**, risultanti dalle

dichiarazioni medesime. Sul punto, come chiarito dalla stessa Agenzia (DRE Lombardia) nel corso dei recenti incontri di inizio anno, non rilevano esclusivamente i versamenti effettuati a titolo di imposte sui redditi, ma **qualsiasi versamento effettuato tramite il mod. F24** (sono considerati, quindi, anche i versamenti a titolo di IVA, ritenute fiscali, ecc.);

- **non avere iscrizioni a ruolo / accertamenti esecutivi / avvisi di addebito** affidati all'Agente della riscossione relativi a IRPEF / IRES/ IRAP / ritenute / contributi previdenziali **per importi superiori a € 50.000**, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione.

Tale requisito **non va considerato** per le somme oggetto di **piani di rateazione** per i quali non sia intervenuta decadenza.

I predetti requisiti devono **verificarsi congiuntamente**.



La citata certificazione è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle Entrate e ha **validità di 4 mesi dalla data del rilascio** (le modalità di richiesta / rilascio della certificazione sono demandate ad uno specifico Provvedimento).

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate (DRE Lombardia) nell'ambito dei recenti incontri di inizio anno



*"la ratio legis consiste **nell'esentare dal meccanismo di controllo gravante sui committenti i rapporti contrattuali instaurati con i contribuenti considerati affidabili e solvibili**".*

DIVIETO DI COMPENSAZIONE

Come disposto dal comma 8 del citato art. 17-bis, le imprese appaltatrici / affidatarie e le imprese subappaltatrici, **non possono utilizzare la compensazione** quale modalità di pagamento dei

- **contributi previdenziali / assistenziali;**
- **premi assicurativi obbligatori;**

maturati in relazione ai **dipendenti impiegati direttamente nell'esecuzione dell'opera / servizio**.



Tale divieto **non opera** per le imprese in possesso della predetta **certificazione di affidabilità fiscale** rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

L'esclusione in esame riguarda i contributi previdenziali e assistenziali e i premi assicurativi **maturati nel corso di durata del contratto** sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere / servizi affidati.

DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Come disposto dal comma 2 dell'art. 4 in esame, i nuovi obblighi *"si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020"*.

Merita evidenziare che, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella citata Risoluzione n. 108/E, gli obblighi sopra esaminati trovano



"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".

Di conseguenza, i nuovi obblighi sono applicabili

- ai versamenti effettuati nel mese di **febbraio 2020**;
- anche in merito a contratti di appalto / affidamento / subappalto **stipulati prima dell'1.1.2020**.
-



Sul punto, merita evidenziare che, nell'ambito dei consueti incontri di inizio anno, l'Agenzia ha precisato che gli obblighi in esame "scattano" relativamente alle **ritenute di competenza del mese di gennaio 2020** (operate relativamente alle **retribuzioni maturate e pagate** dal datore di lavoro **nello stesso mese**).

| | |
|--|---|
| | Pertanto, per le ritenute operate a gennaio 2020 riferite a retribuzioni di dicembre 2019 (pagate a gennaio 2020), i nuovi obblighi non trovano applicazione. |
|--|---|

Lo studio rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Cordiali saluti

Dott. Luigino Bottini