



Professionisti Associati
Prato

Marco Badiani
Ragioniere Commercialista
Revisore Contabile

Pierluigi Coppini
Ragioniere Commercialista
Revisore Contabile

Giulia Massari
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Simona Sguanci
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Vinicio Vannucchi
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Prato, 17 Febbraio 2020

Lettera informativa n. 9/2020

A TUTTI I CLIENTI

LORO SEDI

OGGETTO: IL NUOVO REGIME DI CONTROLLO SULLE RITENUTE D'ACCONTO PER APPALTI E SUBAPPALTI

Capita sovente che talune aziende, anziché realizzare in proprio determinati lavori, si avvalgano della collaborazione di soggetti terzi, talvolta anche violando il divieto di prestito di manodopera.

In tali situazioni, il committente si avvale della manodopera assunta dall'esecutore che, per svariati motivi, potrebbe non versare le ritenute sul reddito di lavoro dipendente. Molto spesso, tale fenomeno diviene la "regola" in quanto il denaro corrispondente alle trattenute rimane nella disponibilità del datore di lavoro, a compensazione di un margine economico assente.

Per arginare il fenomeno, è stato introdotto un **complesso meccanismo di controlli e responsabilità**, che trova applicazione a decorrere dal 2020.

La situazione evocata dalla norma

I soggetti:

- sostituti di imposta,
- residenti nello Stato.

che affidano il compimento di opere o servizi **di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro** 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 a 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** 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 è, dunque, effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con **distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione** (probabilmente per scongiurare possibili tentazioni di compensare crediti non esistenti). La norma, poi, aggiunge che è vietata la compensazione dei contributi Inps e Inail relativi ai dipendenti impegnati nei contratti sopra richiamati.

La circolare n. 1/2020, emessa dall'Agenzia delle entrate il 12 febbraio 2020, ha chiarito che:

- sono esclusi i professionisti, i soggetti privi di stabile organizzazione in Italia, i condomini (perché non possono esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o professionale), i contratti di somministrazione, gli enti non commerciali limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta;
- in tema di appalto di servizi, l'ambito di applicazione interessa tutti i tipi di manodopera fornita sia manuale che intellettuale;
- in caso di catena di soggetti azienda-appaltatore-subappaltatore la soglia di 200.000 euro sarà verificata unicamente nel rapporto tra originario committente e affidatario;
- il prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi del committente e con l'utilizzo dei beni strumentali ad esso riconducibili deve essere verificato da ciascun committente (committente originario, appaltatore, consorzio).

Per meglio comprendere, dunque, le nuove cautele scattano qualora vi sia l'affidamento di opere e servizi a imprese, di importo superiore a 200.000 euro annui, con particolari caratteristiche.

In merito all'importo, segnaliamo che:

- rileva l'ammontare del contratto stipulato nel corso dell'anno;
- nel caso di stipula (tra i medesimi soggetti) di più contratti nel corso del medesimo anno, la verifica del superamento del limite va effettuato sulla sommatoria. Così, se nel corso del 2020 si stipulasse tra A e B un contratto di affidamento di servizi di 100.000 euro (sotto soglia), seguito – nel medesimo anno – dalla stipula di un ulteriore contratto di 150.000 euro, il limite sarebbe superato e, per conseguenza, da tale momento dovranno essere applicati i controlli oltre descritti.

In relazione all'importo di euro 200.000, la circolare n. 1/2020 emessa dall'Agenzia delle entrate ha inoltre chiarito che:

- l'arco temporale annuale va riferito sempre all'anno solare "1 gennaio - 31 dicembre"



Professionisti Associati Prato

(anche quando i contratti, o le modifiche contrattuali che impattano sul corrispettivo, sono stipulati in corso d'anno);

- per determinare la competenza dei corrispettivi con riferimento a ciascun anno solare, relativamente ai contratti pluriennali e anche ai contratti annuali che però insistono su 2 anni solari, si fa riferimento ai mesi e non ai giorni (quindi i contratti, o le modifiche, stipulati dopo il giorno 15 di un mese si considerano a partire dal mese successivo).

In relazione alle caratteristiche dei contratti oltre soglia, la norma richiede che:

- 1) il contenuto prevalente sia la fornitura di manodopera (quindi nessun problema ci sarà nel caso di affidamento dell'opera di costruzione di un bene, ipotizzando che il valore dei beni impiegati sia maggiore rispetto a quello del lavoro impiegato);
- 2) la manodopera si rechi a prestare la propria opera presso la sede del committente, che potrebbe essere uno stabile (ufficio, laboratorio, opificio, magazzino, etc.) ma anche un cantiere riconducibile alla responsabilità del committente;
- 3) la manodopera utilizzi i beni strumentali del committente, ovvero ai lui riconducibili in ogni modo.

In merito al lavoro interinale, la circolare 1/2020 prevede che “**non rientrino** nel campo di applicazione della disciplina in esame **i contratti di somministrazione lavoro stipulati ai sensi dell'articolo 30 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81**, i quali si caratterizzano per la circostanza che l'agenzia di somministrazione autorizzata *«mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore»*”.

La tipologia contrattuale specifica, inoltre, appare del tutto irrilevante, nonostante la norma citi esplicitamente le più frequenti forme di appalto, subappalto, affidamento di lavoro ai consorziati; si tratta solamente di esemplificazioni che non hanno alcun valore esaustivo.

Del tutto irrilevante, inoltre, è anche il settore economico di appartenenza dell'esecutore dei lavori, non essendo richiesta alcuna affinità o riconducibilità a quello del committente.

Gli obblighi di *disclosure* e di controllo

Verificandosi la situazione di cui sopra, la norma impone al committente l'**obbligo di verificare il corretto assolvimento del versamento delle ritenute** effettuato dagli appaltatori e



Professionisti Associati
Prato

subappaltatori che sono intervenuti nella realizzazione delle opere e/o servizi.

Al fine di consentire al committente tale riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, **entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento mensile** (i.e. giorno 16 del mese successivo a quello di corresponsione delle ritenute) l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente (e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice):

- 1) le deleghe di versamento delle ritenute, **distinte per ciascun committente**;
- 2) **un elenco nominativo di tutti i lavoratori**, identificati mediante codice fiscale, **impiegati nel mese precedente** direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, 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.

Ai fini di poter identificare i modelli F24, l'Agenzia delle entrate ha specificato che, nella parte anagrafica del modello, oltre ai dati del soggetto che versa, dovranno essere indicati anche:

- il codice fiscale del committente di riferimento, nella casella “erede, curatore, genitore, etc.”;
- il codice identificativo “09”.

Con tale accortezza, peraltro, la delega di pagamento risulterà visibile anche nel cassetto fiscale del committente (oltre che in quello del soggetto che effettua il pagamento), che avrà così la possibilità di constatare – in modo oggettivo – la veridicità dei dati trasmessi.

Il committente assolverà il suo obbligo di riscontro dopo aver verificato che:

- le ritenute fiscali sono state **versate senza alcuna possibilità di compensazione**, salvo che non si tratti di crediti maturati dall'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice in qualità di sostituto di imposta;
- la **retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua** rispetto all'opera prestata dal lavoratore;
- le **ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue** rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta.

Per **esigenze di semplificazione**, viene affermato che **le ritenute fiscali non saranno**



Professionisti Associati Prato

considerate manifestamente incongrue quando queste siano superiori al 15% della retribuzione imponibile ai fini fiscali.

In merito alle modalità con cui il datore di lavoro sarà chiamato a scindere i dati complessivi delle ritenute, si può richiamare il seguente **esempio**, mutuato dalle indicazioni dell'Agenzia delle entrate.

Si pensi al caso dell'esecutore di servizi conto terzi che, nell'ambito di un accordo aventi tutte le caratteristiche quantitative e qualitative sopra richiamate, occupi un dipendente operativo presso due differenti committenti A e B.

Il dipendente, in relazione al detto mese, ha lavorato 100 ore, di cui 70 nel cantiere A e 30 nel cantiere B; le ritenute totali desumibili dal cedolino paga sono pari a 200 euro, a fronte di una retribuzione mensile di 2.000 euro.

Il totale mensile delle ritenute dovrà essere imputato per il 70% (140 euro) al committente A, e quindi esposto sul modello F24 con l'indicazione del suo codice fiscale.

Per il committente B, invece, si esporrà sul modello F24 un importo di ritenute pari al 30% del totale mese, quindi 60 euro.

Come chiarito, dunque, la ripartizione delle ritenute avviene secondo un criterio oggettivo, come quello delle ore lavorate presso ciascun committente.

I dati sopra esposti andranno riepilogati in 2 prospetti, uno per il committente A (retribuzioni di competenza 1.400, ritenute di competenza 140) e un altro per il committente B (retribuzioni di competenza 600, con ritenute di 60).

Ovviamente, ove vi fossero, in capo all'esecutore, dipendenti impegnati in lavori non riconducibili a quelli con i richiamati requisiti, le ritenute relative andranno versate con un unico F24 residuale rispetto a quelli specifici.

Il committente avrà, così, a disposizione gli elementi per valutare che l'ammontare delle ritenute "relative" alla propria posizione siano state integralmente assolte.

Il caso di inadempienza e i connessi rimedi

Ove il versamento avvenga regolarmente, nessun problema; ove, invece, vi siano degli **inadempimenti** totali o parziali, il committente è tenuto ad agire in qualità di "garante" delle somme nei confronti dell'erario.



Professionisti Associati Prato

Infatti, nel caso in cui - alla data di scadenza del versamento delle ritenute con gli ulteriori 5 giorni di aggiunta - 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;**
- 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% 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 90 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.

Dunque, la norma intende imporre al committente il divieto di effettuare gli eventuali pagamenti previsti, per il semplice motivo che quei fondi sono astrattamente dedicati al pagamento delle ritenute.

Appare altresì chiaro che, una volta conosciuto l'inadempimento, l'Agenzia delle entrate – occorrendo – si presume possa effettuare un pignoramento di crediti presso terzi, assicurandosi la potestà delle somme in parola.

Il trattamento sanzionatorio

La norma, oltre a prevedere specifici obblighi in capo al committente, statuisce anche un relativo trattamento sanzionatorio.



Professionisti Associati
Prato

Infatti, **in caso di inottemperanza agli obblighi** di controllo, blocco dei pagamenti e delazione tempestiva all'Agenzia delle entrate, **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.

I soggetti virtuosi che sfuggono agli obblighi

Tutti gli obblighi sopra richiamati non trovano applicazione qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici comunichino al committente, **allegando la relativa certificazione**, la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza, dei seguenti requisiti:

- a) **risultino in attività da almeno 3 anni** (non è sufficiente la mera titolarità di una partita Iva inattiva), **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 su modello F24 (per qualsiasi somma: imposte, ritenute, Iva, contributi, etc.) **versamenti per un importo non inferiore al 10% 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 a 50.000 euro**, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Le disposizioni non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

A decorrere dalla data di applicazione della disposizione, **la certificazione di cui sopra è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle entrate** e ha **validità di quattro mesi** dalla data del rilascio.

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato sul proprio sito il modello di certificato con il quale è possibile attestare la regolarità del soggetto, da spendere poi con il committente al fine di ottenere i benefici anticipati (allegato alla presente circolare).

Il certificato, con riferimento all'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza, è messo a disposizione a partire dal terzo giorno lavorativo di ogni mese.



Professionisti Associati Prato

Il certificato è messo a disposizione dell'impresa o di un suo delegato presso un qualunque ufficio territoriale della Direzione provinciale competente in base al domicilio fiscale dell'impresa.

L'impresa o un suo delegato possono segnalare all'ufficio che ha emesso il certificato eventuali ulteriori dati che ritiene non considerati. L'ufficio verifica tali dati e richiede, laddove necessario, conferma delle informazioni relative ai carichi affidati agli agenti della riscossione che forniscono riscontro secondo tempi e modalità definiti d'intesa. Qualora ricorrano i presupposti, l'ufficio procede all'emissione di un nuovo certificato.

Va assolutamente rimarcato che, anche a livello di concorrenza tra di loro, i soggetti che potranno vantare il possesso del certificato saranno di molto avvantaggiati, in quanto:

- 1) potranno eseguire le compensazioni delle ritenute e dei contributi Inps e Inail;
- 2) non dovranno sopportare gli evidenti costi amministrativi per la creazione della documentazione di supporto;
- 3) esonereranno il committente dagli oneri di controllo e dal rischio di subire sanzioni;
- 4) non rischieranno di vedersi bloccati i pagamenti per la frazione di corrispettivo già maturato.

L'entrata in vigore

Formalmente, le disposizioni in commento sono in vigore dal 1° gennaio 2020.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che:

- 1) a nulla rileva il fatto che il contratto di riferimento sia stato stipulato nel 2019;
- 2) rileva che i controlli sopra esposti siano da riferire a **retribuzioni maturate a decorrere dal 1° gennaio 2020** e siano pagate a decorrere da tale data. Quindi, seguendo le usuali regole di mercato, le retribuzioni del mese di gennaio sono normalmente corrisposte ai primi di febbraio, con la conseguenza che le ritenute andranno versate al 16 marzo 2020.

Sospensione delle sanzioni

Con la circolare n. 1/2020 l'Agenzia delle entrate ha specificato che, nel caso in cui l'appaltatore abbia determinato e versato correttamente le ritenute, anche senza usare le deleghe distinte per committente, non si applicheranno sanzioni **fino al 30 aprile 2020**.



Professionisti Associati
Prato

Ad oggi vige il più completo caos nei settori interessati, che la circolare n. 1/2020 del 12 febbraio 2020 non pare aver dissipato; anzi, gli esempi formulati riguardo al superamento della soglia di 200.000 euro hanno alimentato dubbi e complicazioni più che certezze e semplificazioni, tanto che sarebbero auspicabili quanto prima “chiarimenti dei chiarimenti”.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti.

Professionisti Associati