Studio Favino
CONSULENZA AZIENDALE E TRIBUTARIA

www.studiofavino.it
Viale degli Artigiani, 9 – 71122 Foggia
Tel./Fax: +39 0881 580006
P.iva 04049180716

Circolari per la clientela

Nuova disciplina sul versamento delle ritenute nei contratti di appalto e d'opera - Primi chiarimenti e certificato per la disapplicazione della norma

NUMERO 3 - **10 FEBBRAIO 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 sostituti 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 del 13.1.2020 e di Telefisco del 30.1.2020;
- il suddetto provv. 6.2.2020 n. 54730.

2 DECORRENZA

L'art. 17-*bis* del DLgs. 241/97 si applica dal 1° gennaio 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*".

3 VALORE ANNUO SUPERIORE A 200.000,00 EURO

In relazione al limite economico, l'Agenzia delle Entrate, nel corso del Videoforum Italia Oggi del 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.

4 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 o di giorno festivo), 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.

Compilazione del modello 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)*".

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.

5 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.

Il successivo co. 3 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.

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.

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.

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

6 DISAPPLICAZIONE DELLA NUOVA DISCIPLINA

L'art. 17-*bis* co. 5 del DLgs. 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.

Nell'allegato B al suddetto provvedimento sono stati forniti alcuni chiarimenti in relazione i requisiti di affidabilità richiesti per disapplicare la nuova disciplina. Tali chiarimenti si aggiungono a quelli che erano stati forniti nel corso del Videoforum Italia Oggi del 13.1.2020.

6.1 REQUISITI PER LA DISAPPLICAZIONE

L'art. 17-*bis* co. 5 del DLgs. 241/97 prevede che l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice disapplichi 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 DLgs. 241/97 è necessario il possesso di tutti i requisiti indicati nelle suddette lett. a) e b).

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 del 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 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.

Regolarità 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*".

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*".

Questo chiarimento si aggiunge a quello fornito nel corso del Videoforum Italia Oggi del 13.1.2020, durante il quale l'Agenzia delle Entrate ha affermato 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).

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*" 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*".

6.2 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.

Esenzione dall'imposta di bollo e tributi speciali

Il certificato che attesta il possesso dei requisiti richiesti per disapplicare l'art. 17-*bis* del DLgs. 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.

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.

Si riportano i requisiti[1] 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

[1]Per 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.

6.3 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.

7 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").

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.