

Ritenute su appalti: cosa cambia dal 2020

ABSTRACT

Il D.L. 124/2019 (decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020), convertito con la Legge n. 157 del 19.12.2019 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale in data 24.12.2019), è intervenuto in materia di versamento delle ritenute fiscali e dei contributi nell'ambito dei contratti di appalto e di subappalto.

In particolare, viene introdotto, nel D.Lgs. 241/97, il nuovo art. 17-*bis* che prevede, in caso di opere o servizi da realizzare con prevalente utilizzo di manodopera e di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000, l'impossibilità per le imprese appaltatrici, subappaltatrici o affidatarie di compensare, con propri crediti tributari, gli importi delle ritenute IRPEF, degli addizionali, dei contributi previdenziali e assistenziali, dovuti sui redditi di lavoro dipendente e assimilati spettanti ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Sempre il nuovo art. 17-*bis* introduce altresì l'obbligo per il committente di controllare che l'impresa appaltatrice, subappaltatrice o affidataria dell'opera, adempia al versamento delle ritenute e dei relativi addizionali; qualora il committente riscontri un inadempimento nel versamento di dette ritenute e addizionali, lo stesso dovrà sospendere il pagamento dei corrispettivi dovuti e dovrà, entro 90 giorni, comunicarlo all'Agenzia delle Entrate competente.

PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

La norma trova applicazione nei confronti di committenti che operano in qualità di sostituti d'imposta e che sono residenti in

Italia ai fini delle imposte dirette, i quali affidano il compimento di opere o servizi a soggetti terzi tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento.

Sono pertanto esclusi dalla disciplina in esame coloro che non agiscono nell'ambito di attività imprenditoriali o professionali. Non rientrano nel campo di applicazione della norma, i contratti di lavoro autonomo ex art. 2222 c.c. in quanto i soggetti non rivestono natura imprenditoriale.

PRESUPPOSTO OGGETTIVO

La nuova norma trova applicazione nei casi in cui, 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"*, venga affidata l'esecuzione di una o più opere o di uno o più servizi per un importo complessivo annuo superiore a euro 200.000.

Per rientrare nell'ambito applicativo della disposizione devono pertanto coesistere:

- sia il limite economico (importo annuo complessivo dell'opera o delle opere e del servizio o dei servizi commissionati superiore a euro 200.000). Nel caso di più contratti, considerato che il predetto limite d'importo rappresenta la soglia di applicazione del nuovo regime, si dovrebbe ritenere che l'obbligo scatti nel momento in cui un contratto faccia superare la soglia prevista nell'anno di riferimento, senza conseguenze invece su quelli precedenti. Nel merito della

definizione dell'arco temporale di riferimento, ossia anno solare o anno civile calcolando i 365 giorni a ritroso, si auspicano chiarimenti ufficiali vista l'importanza dirimente per l'applicazione della norma;

- sia quello relativo all'esecuzione, caratterizzato dalla prevalenza dell'utilizzo della manodopera presso le sedi di attività del committente con beni strumentali di quest'ultimo (i servizi ad alta intensità di manodopera individuati dovrebbero essere quelli nei quali il costo della manodopera è pari almeno al 50% dell'importo totale del contratto) Le sedi di attività del committente debbono intendersi quelle comunque individuate dal committente, cioè le stesse in cui deve essere eseguita la prestazione oggetto dell'appalto o affidamento. Per quanto concerne i beni strumentali non assume rilevanza il titolo di possesso in quanto è sufficiente che siano comunque nella disponibilità del committente. In tal senso, il Legislatore afferma che i beni strumentali possano essere riconducibili in qualunque forma al committente.

OBBLIGHI DELL'IMPRESA APPALTATRICE O AFFIDATARIA E SUBAPPALTATRICI

L'impresa appaltatrice o affidataria e subappaltatrice:

- determina e trattiene l'importo delle ritenute fiscali calcolate sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti ai lavoratori impegnati nell'esecuzione dell'opera o del servizio per tutta la durata del contratto;

- provvede al versamento delle medesime nel rispetto del termine ordinario, ma senza poterle compensare nel modello F24 con proprie posizioni creditorie.

Nei 5 giorni lavorativi successivi rispetto alla scadenza del termine per il pagamento delle ritenute, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente, e per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

- i modelli F24 utilizzati per il pagamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati dei lavoratori impiegati nella prestazione dell'opera o del servizio affidatogli dal medesimo committente, compilati secondo le indicazioni contenute nella recentissima Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 109/E del 24.12.2019, utilizzando distinte deleghe per ciascun committente;

Stante l'obbligo previsto di trasmettere al committente anche un *"elenco nominativo di tutti i lavoratori, ... 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"*, si ritiene 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).

Per consentire all'impresa di effettuare i versamenti di cui trattasi indicando nel modello "F24" il committente a cui si riferiscono, è stato istituito il codice identificativo "09" denominato "Committente" ed è stata prevista la seguente modalità di compilazione della relativa sezione:

- nel campo "codice fiscale", è indicato il codice fiscale dell'impresa appaltatrice o affidataria ovvero

dell'impresa subappaltatrice, tenuta al versamento.

- nel campo "Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare", è indicato il codice fiscale del soggetto committente, unitamente al codice identificativo "09", da riportare nel campo "codice identificativo".

Si precisa che i modelli "F24" compilati secondo le istruzioni soprariportate sono consultabili sia dall'impresa che ha effettuato il pagamento, sia dal soggetto committente, tramite il "cassetto fiscale" accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

- 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.

RESPONSABILITÀ DELL'IMPRESA APPALTATRICE, AFFIDATARIA O SUBAPPALTATRICE

L'art. 17-bis del D.Lgs. 241/97 prevede che l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice sia responsabile per la corretta determinazione e per la corretta esecuzione delle ritenute, nonché per il versamento delle medesime, senza possibilità di compensazione nel modello F24 con propri crediti tributari.

Tale impresa è responsabile anche nel caso in cui non fornisca al committente i modelli F24 utilizzati per il versamento delle ritenute e i dati necessari per permettergli di verificare la corretta determinazione delle ritenute medesime.

OBBLIGHI DEL COMMITTENTE

Il committente deve:

- 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;
- 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, nel caso in cui 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, o nel caso in cui li abbia ricevuti ed abbia rilevato un omesso o insufficiente versamento;
- comunicare l'inadempimento riscontrato all'Agenzia delle Entrate competente entro 90 giorni.

RESPONSABILITÀ DEL COMMITTENTE

L'inadempimento dei suddetti obblighi previsti per il committente fa sorgere in capo allo stesso una sua responsabilità solo nel caso in cui si verifichi l'omesso o il parziale versamento delle ritenute da parte dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, esponendolo all'obbligo di pagamento, a titolo di sanzione, 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 chiesta al committente si aggiunge alla sanzione irrogata per l'inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice e non può essere versata mediante compensazione nel modello F24.

RAVEDIMENTO OPEROSO

Il termine di 90 giorni, previsto per il committente, per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'inadempimento commesso dall'impresa appaltatrice,

affidataria o subappaltatrice, consente alle medesime di avvalersi del ravvedimento al fine di rimediare alla violazione commessa.

L'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice può regolarizzare la violazione commessa anche dopo il termine dei 90 giorni, ma in tal caso il committente dovrà aver già comunicato l'inadempimento all'Agenzia delle Entrate, con conseguente rischio per l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice di non poter ravvedere la violazione commessa, qualora, prima della regolarizzazione, venga alla stessa notificato un atto di accertamento, un atto di irrogazione di sanzioni o una cartella di pagamento.

CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E INAIL - ESCLUSIONE DELLA COMPENSAZIONE

Oltre che per le ritenute e i relativi addizionali, l'art. 17-*bis* prevede che anche i contributi previdenziali e assistenziali, dovuti sempre in relazione ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, non possono essere compensati con crediti tributari.

FACOLTÀ DI DISAPPLICAZIONE DELLA NUOVA DISCIPLINA

L'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice disapplica l'art. 17-*bis* del D.Lgs. 241/97 (anche per i versamenti contributivi) se nell'ultimo giorno del mese precedente a quello previsto per il versamento delle ritenute soddisfa i seguenti requisiti:

- 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 euro 50.000, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o non vi siano provvedimenti di sospensione o piani di rateazione per i quali non sia intervenuta la decadenza.

La sussistenza dei suddetti requisiti dovrà essere comunicata al committente, allegando la relativa certificazione che verrà messa a disposizione delle singole imprese da parte dell'Agenzia delle Entrate, certificazione che avrà validità di quattro mesi dalla data di rilascio.

DECORRENZA

Le nuove disposizioni trovano applicazione con riguardo 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 antecedentemente al 1° gennaio 2020.

REVERSE CHARGE

Un'ulteriore misura prevista per il contrasto all'evasione in materia IVA è inserita nell'art. 4, comma 3 del D. L. n. 124/2019, in particolare viene esteso il regime di inversione contabile IVA (c.d. *reverse charge*) alle stesse ipotesi esaminate relativamente alla disciplina in materia di ritenute fiscali, senza tuttavia alcun riferimento al limite di 200 mila euro. Pertanto, l'inversione contabile opererà in tutte le ipotesi descritte a prescindere dall'importo dell'appalto o affidamento.

Sono escluse dal regime di reverse charge le operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni, società e fondazioni partecipate, società quotate e altri enti indicati all'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, nonché alle agenzie per il lavoro.

L'efficacia di tale disposizione, tuttavia, è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

AC AVVOCATI E COMMERCIALISTI

Piazzale Luigi Cadorna, 2 - 20123 MILANO

Tel. +39 02 872 878 00 Fax +39 02 872 877 86

Le opinioni, notizie ed informazioni ivi contenute hanno carattere esclusivamente divulgativo ed informativo, e non possono essere considerate sufficienti per l'adozione di decisioni o per l'assunzione di impegni di qualsiasi natura.

Per ulteriori richieste o approfondimenti sugli argomenti trattati, ed in generale su ogni altro argomento connesso, contattare centrostudiac@actaxlaw.com: un Professionista dello Studio sarà lieto di approfondire con Voi quanto esposto nel presente documento.

© AC Avvocati e Commercialisti - Tax alert - All rights reserved

Il presente numero è consultabile sul sito internet (www.actaxlaw.com) e nella pagina LinkedIn dello Studio AC Avvocati e Commercialisti.