

Oggetto: Appalti – norme in materia di ritenute

ABSTRACT

Il Decreto fiscale 2019 (D.L. n. 124/2019), convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, ha introdotto una nuova normativa sulle ritenute e compensazioni effettuate nell'ambito di appalti, subappalti e simili, di valore complessivo superiore a 200mila euro, in presenza di determinate condizioni. In particolare, la normativa punta a contrastare l'omesso o insufficiente versamento di ritenute fiscali mediante l'indebita compensazione, e l'utilizzo della compensazione per il versamento dei contributi e dei premi assicurativi obbligatori. Le norme si applicano ogni volta che soggetti committenti affidano a un'impresa il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a 200mila euro, con contratti di appalto, subappalto o di affidamento a consorzi (o rapporti negoziali comunque denominati), caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con utilizzo di beni strumentali dello stesso committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

1. Premessa

Con il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 (nel seguito anche il “Decreto”), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 252 del 26 ottobre 2019, sono state approvate misure fiscali e finanziarie urgenti e per esigenze indifferibili, volte a contrastare l’evasione fiscale.

Oggetto della presente Circolare sono le nuove misure introdotte dal Legislatore volte ad evitare la sistematica omissione di versamenti delle ritenute di lavoro dipendente e assimilato da parte degli appaltatori, anche alla luce dei chiarimenti forniti dalla recente Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 1/E del 12/02/2020.

2. Disciplina anteriore al 2020

Il tema della responsabilità solidale tra committenti e appaltatori è stato oggetto di diversi interventi da parte del Legislatore nel corso degli anni, su cui forniamo un sintetico *exursus*.

La normativa originariamente introdotta dall’articolo 29 del D.Lgs n. 276/2003 (successivamente modificata dall’art. 2 del D.L. n. 25 del 2017) prevedeva la responsabilità in solido del committente con l’appaltatore e i subappaltatori per i trattamenti retributivi, comprese le quote di trattamento di fine rapporto, nonché i contributi previdenziali e i premi assicurativi, imponendo che lo stesso appaltatore fosse tenuto ad assolvere gli obblighi di sostituto di imposta solo nei casi in cui fosse il committente ad effettuare il pagamento diretto al lavoratore.

In virtù delle diverse modifiche normative succedutesi, il committente o l’appaltatore dovevano verificare che i versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell’IVA, già scaduti alla data del pagamento, fossero stati correttamente eseguiti, acquisendo la relativa documentazione.

Successivamente, era stata introdotta la responsabilità solidale del committente per le ritenute fiscali introdotta (cfr. art. 35, comma 28 del D.L. 4 luglio 2006 n. 223, modificato dal D.L. n. 83 del 2012, art 13-ter), a sua volta abrogata per effetto dell’articolo 28 D.Lgs. 21 novembre 2014 n. 175, con il quale, al fine di semplificare e razionalizzare gli obblighi tributari, è stata prevista una rendicontazione mensile da parte dell’INPS a favore dell’Agenzia delle Entrate contenente i dati delle aziende e delle posizioni contributive dei relativi dipendenti gestite dall’Istituto stesso.

3. Disciplina introdotta dal 1° gennaio 2020

L'art. 4 del Decreto ha introdotto, nel D.Lgs. n. 241/1997, il nuovo art. 17-*bis*, il quale prevede specifiche disposizioni in materia di versamenti e compensazioni di ritenute alla fonte e contributi, in ipotesi di appalti e subappalti.

3.a Ambito soggettivo - soggetti "committenti"

Alla luce del combinato disposto di cui al comma 1 dell'articolo 17-*bis* e al comma 1 dell'articolo 23 del d.P.R. n. 600 del 1973, l'articolo 17-*bis* si applica ai seguenti soggetti:

- enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, del TUIR residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- società e associazioni indicate nell'articolo 5 del TUIR residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;
- persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del TUIR o imprese agricole;
- persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che esercitano arti e professioni;
- curatore fallimentare e commissario liquidatore residenti nel territorio dello Stato.

Sono esclusi dall'ambito di applicazione:

- i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia e quelli che si presumono residenti ai sensi dell'art. 73 co. 5-*bis* del TUIR;
- i condomini, in considerazione del fatto che non possono esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o professionale e non detengono in qualunque forma beni strumentali;
- gli enti non commerciali (pubblici e privati), limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

Con focus sul particolare caso di "catene di soggetti", precisiamo che la qualifica di "committente" può riguardare ogni soggetto che affida il compimento di una o più opere o di uno o più servizi, e segnatamente:

- l'appaltatore nei confronti del subappaltatore;
- il consorzio dei confronti dei soggetti consorziati.

Ciascun soggetto della catena che rivesta la qualifica di “committente” rientra nell'ambito applicativo dell'art. 17-*bis* del DLgs. 241/1997 se ricorrono tutti gli altri presupposti.

Per evitare frazionamenti a fini elusivi, l'unico requisito che deve esistere solo nel rapporto tra committente originario e affidatario è il limite economico della soglia di valore di 200.000,00 euro di importo annuo complessivo dell'opera o del servizio.

3.b Condizioni per l'applicazione della norma

La norma in disamina si applica al ricorrere dei seguenti presupposti:

- a) l'affidamento a un'impresa del compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000;
- b) l'affidamento di cui al punto sub a) deve avvenire tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati;
- c) i contratti di cui al punto sub b) devono essere caratterizzati da:
 - i. prevalente utilizzo di manodopera;
 - ii. prestazione svolta presso le sedi di attività del committente;
 - iii. utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

In merito a tali requisiti, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 1/E del 12/02/2020 ha specificato quanto segue.

In relazione alla prima condizione “*importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000*”, l'Agenzia ha specificato che l'arco temporale di riferimento è l'anno solare (1° gennaio – 31 dicembre). Inoltre, si evidenzia che si farà riferimento ai mesi e non ai giorni; in presenza di contratti o modifiche contrattuali stipulati dopo il giorno 15 del mese si farà riferimento al mese successivo sia per il calcolo dei mesi sia per la decorrenza degli obblighi. Ai fini del computo della predetta soglia, si farà attinenza a tutti i contratti in essere nell'anno, alle eventuali modifiche contrattuali sopraggiunte e a tutti i nuovi contratti stipulati nell'anno con ciascuna impresa. In presenza di contratti di durata annuale o pluriennale che presentino un prezzo predeterminato, il calcolo della soglia su base annua di 200.000 euro avverrà secondo un meccanismo di *pro-rata temporis*.

Invece relativamente ai contratti – quadro (ossia senza un prezzo predeterminato) si seguirà il criterio di cassa.

In merito al requisito della “*prevalenza della manodopera*”, la Circolare specifica che, al fine di determinare la prevalenza, bisognerà fare riferimento al numeratore alla retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato, stante l’espresso richiamo contenuto nel comma 1 dell’articolo 17-*bis* agli articoli 23 e 24 del d.P.R. n. 600 del 1973, e al denominatore al prezzo complessivo dell’opera (o dell’opera e del servizio nel caso di contratti misti). La prevalenza si intenderà superata quando il rapporto tra numeratore e denominatore è superiore al 50%.

Relativamente alle sedi in cui svolgere l’attività l’AdE ha evidenziato che devono intendersi tutte le sedi destinate allo svolgimento dell’attività imprenditoriale del committente (sede legale, sedi operative, uffici, cantieri).

La prevalenza della manodopera presso le sedi del committente deve avvenire inoltre con un ulteriore requisito, ossia con l’utilizzo esclusivo di beni strumentali del committente.

Per beni del committente si intendono quelli posseduti a qualunque titolo giuridico.

3.c Predisposizione delle deleghe F24

Nelle ipotesi sopra descritte, l’impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice deve procedere al versamento delle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, nonché dei contributi previdenziali ed assistenziali e premi assicurativi obbligatori relativi ai lavoratori impiegati nell’esecuzione delle opere o dei servizi, senza possibilità di poter compensare i relativi debiti con proprie posizioni creditorie, presentando distinte deleghe (Modello F24) per ciascun committente.

In merito alla non possibilità di poter compensare, la Circolare 1/E ha previsto la seguente eccezione; infatti, relativamente ai crediti

- maturati per aver anticipato somme di denaro ai dipendenti, per conto dello Stato,
- oggetto di rimborsi a seguito di assistenza fiscale,
- oggetto di conguaglio per cessazione del rapporto di lavoro,

che, ai sensi dell’articolo 15, comma 1, lettere a) e b), del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 sono utilizzabili dai sostituti d’imposta esclusivamente in compensazione tramite modello F24, nei limiti delle ritenute da versare, non si applicano i vincoli previste dall’articolo 17-*bis*.

Tale eccezione è prevista in quanto i suddetti crediti possano essere recuperati solo sulle ritenute, che rappresentano, quindi, l'unico debito con il quale i sostituti d'imposta possono compensare i crediti medesimi.

Inoltre, tra gli obblighi previsti si specifica che entro 5 giorni lavorativi successivi rispetto alla scadenza del termine per il versamento delle ritenute, l'impresa appaltatrice o affidataria ovvero l'impresa subappaltatrice deve trasmettere al committente (e l'impresa subappaltatrice anche all'impresa appaltatrice):

- i Modelli F24 utilizzati per il pagamento delle ritenute relativi ai lavoratori impiegati nella prestazione dell'opera o del servizio affidatogli dal medesimo committente;
- un elenco nominativo di tutti i lavoratori, indicandone il codice fiscale e le ore di lavoro prestate;
- l'ammontare della retribuzione corrisposta a ciascun lavoratore;
- il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente per ciascun lavoratore, con separata indicazione delle ritenute relative alla prestazione affidata dal committente.

Il committente, da parte sua, ha l'obbligo di chiedere copia delle deleghe di versamento, al fine di verificare che l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice adempia al versamento delle ritenute e dei contributi.

È possibile inoltre che il committente non debba limitarsi ad una verifica puramente formale della documentazione inviata dal fornitore, ma sia altresì tenuto a verificare che:

- 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;
- le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione, salvo che non si tratti di ipotesi specificate in un'apposita tabella allegata alla circolare.

Si specifica che la manodopera per cui vige l'obbligo di applicazione e versamento delle ritenute fiscali di cui al comma 1 dell'art. 17-*bis* dovrebbe riferirsi non solo al lavoratore dipendente, ma anche al lavoratore autonomo e che sostanzialmente presti attività di lavoro dipendente presso il committente.

3.d Sospensione dei pagamenti da parte del committente

Nel caso in cui il committente rilevi un inadempimento, è tenuto alla sospensione del pagamento dei corrispettivi maturati, fino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio o, se inferiore, per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate. Il committente è altresì tenuto a comunicare l'inadempimento riscontrato all'Agenza delle Entrate competente entro 90 giorni.

In caso di inottemperanza alle predette prescrizioni, il committente è soggetto al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice per le violazioni connesse agli obblighi di sostituto d'imposta.

Tale aspetto è stato confermato dalla circolare n. 1/2020, la quale ha affermato che la disposizione in esame, di natura sanzionatoria, *“trova applicazione esclusivamente nelle ipotesi in cui l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice abbia commesso le richiamate violazioni e le siano state irrogate le correlate sanzioni”*, precisando che l'applicabilità della sanzione viene meno se l'impresa ha regolarizzato le proprie violazioni mediante il ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. n. 472/1997) *“prima della contestazione da parte degli organi preposti al controllo”* e che il committente non è sanzionabile se non ha correttamente adempiuto ai propri obblighi di controllo, in assenza di inadempimenti da parte dell'impresa. La circolare ha inoltre chiarito che la somma in esame a carico del committente è calcolata in relazione alla quota-parte di ritenute fiscali riferibili ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio presso il committente stesso.

3.e Moratoria delle sanzioni fino al 30 aprile per le ritenute negli appalti

In merito al complesso meccanismo previsto dalla normativa in disamina, la citata Circolare n. 1/2020 ha stabilito che fino al 30 aprile 2020 non verranno contestate sanzioni al committente nel caso in cui l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice abbia correttamente determinato e versato le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, ma erroneamente abbia effettuato tale versamento non utilizzando un modello F24 per ciascun committente.

Resta ferma la circostanza per cui l'appaltatore abbia tempestivamente fornito al committente la prevista documentazione.

3.f Disapplicazione della norma

Gli obblighi in esame non trovano applicazione qualora l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice comunichi al committente - allegando la relativa certificazione messa a disposizione dell'Agenzia delle Entrate e avente validità di quattro mesi - la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza per il versamento delle ritenute, dei seguenti requisiti:

- essere in attività da almeno 3 anni;
- essere in regola con gli obblighi dichiarativi;
- aver 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;
- non avere 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 ad € 50 mila, 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.

A tal proposito, si precisa che l'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento 6.2.2020 n. 54730, ha fornito lo schema del certificato richiesto per disapplicare la disciplina introdotta con l'art. 17-bis del DLgs. 241/1997, il quale sarà disponibile a partire dal terzo giorno lavorativo di ogni mese e avrà validità di quattro mesi.

Con l'allegato B al provvedimento in analisi sono stati forniti chiarimenti in merito ai requisiti previsti (sopra analizzati) dall'art. 17-bis co. 5 lett. a) e b) del DLgs. 241/1997 per ottenere il rilascio del certificato che autorizza la disapplicazione dell'art. 17-bis del DLgs. 241/1997, precisando che tutti i requisiti devono sussistere l'ultimo giorno del mese oggetto di verifica.

Inoltre, viene chiarito che, in relazione al requisito indicato nell'art. 17-bis co. 5 lett. b), per determinare i “*debiti non soddisfatti*” si prendono in considerazione “*esclusivamente i debiti riferiti alle imposte, ritenute e contributi previdenziali, escludendo interessi, sanzioni ed oneri diversi*”.

Dall'analisi dello schema si rileva che, in caso di mancato rilascio del certificato, l'Agenzia delle Entrate comunica il requisito o i requisiti mancanti; questo permette all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice di comunicare eventuali errori riscontrati al fine di ottenere il rilascio del certificato.

Nel corso del Telefisco 2020, e con le indicazioni delle risoluzioni 108/E e 109/E del 2019, si sono chiariti alcuni dubbi relativi agli obblighi previsti dall'articolo 17-*bis* del DLgs. 241/1997.

In particolare, nei documenti di prassi menzionati è stato chiarito che sono escluse dall'obbligo le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e assimilati operate sulle retribuzioni maturate fino al 31 dicembre 2019, indipendentemente dal momento in cui sono corrisposte e, quindi, anche al di fuori dall'applicazione della c.d. "cassa allargata" ex art. 51 comma 1 del TUIR, secondo cui *"si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono"* (cfr. Telefisco 2020). In virtù di ciò, saranno soggette alla scadenza del 17 febbraio (art. 18 del D.lgs. 241/1997) le retribuzioni maturate e erogate nel mese di gennaio 2020.

La Risoluzione n. 108 del 2019 precisa, infatti, che *"si ritiene che la previsione normativa trovi 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"*

4. Reverse charge per appalti e subappalti

L'art. 4, comma 3, introduce il meccanismo di inversione contabile (c.d. *reverse charge*, art. 17, co. 6, lett. a-*quinquies*, DPR 633/72) ai fini IVA per le prestazioni di servizi effettuati mediante contratti di appalto e subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, laddove vi sia un 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 qualsiasi forma.

Studio DATTILO

Tale disciplina non si applica alle prestazioni rese nei confronti della Pubblica amministrazione e di altri enti e società soggette al regime del c.d. split payment, nonché nei confronti delle agenzie per il lavoro.

L'efficacia della norma è subordinata al rilascio di una specifica autorizzazione da parte del Consiglio dell'Unione europea.

* * *

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Milano, 18 febbraio 2020

Studio Dattilo Commercialisti Associati

* * *

Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Circolare hanno carattere divulgativo e non esprimono un parere professionale.

Esse non sono pertanto sufficienti per adottare decisioni operative o per assumere impegni di qualsiasi natura.

La proprietà è dello *Studio Dattilo Commercialisti Associati*.

Per ulteriori approfondimenti potete contattare:

Stefania.barsalini@studiodattilo.it
Elisabetta.lucchini@studiodattilo.it
Emanuele.tommasi@studiodattilo.it
Floriano.mascolo@studiodattilo.it
Matteo.bugli@studiodattilo.it
Pierpaolo.vodola@studiodattilo.it