

OGGETTO: **RITENUTE FISCALI NEGLI APPALTI**
NOVITA' DAL 1° GENNAIO 2020

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della **Legge 19 dicembre 2019, n. 157** di conversione del **Decreto-Legge 26 ottobre 2019, n. 124** sono diventate operative le numerose novità fiscali che riguardano il contrasto all'evasione fiscale e contributiva e le frodi fiscali (Capo I).

Dal 1° gennaio 2020 sono entrate in vigore quelle che riguardano le ritenute e le compensazioni negli appalti (Art. 4).

La presente circolare affronta le novità previste a decorrere dal 2020 con riguardo agli adempimenti in capo all'appaltatore e al committente, relativamente ai versamenti delle ritenute fiscali operate per i lavoratori impegnati nell'appalto, subappalto e affidatari di opere e servizi.

In estrema sintesi, le **nuove regole in materia di ritenute fiscali** prevedono per appaltatori, subappaltatori e affidatari di opere o servizi, **l'obbligo di procedere al versamento** delle ritenute fiscali dei lavoratori occupati nei singoli appalti con distinte deleghe di pagamento, senza poter utilizzare la compensazione con crediti fiscali o contributivi.

Specularmente, il committente dovrà verificare l'avvenuto versamento delle ritenute da parte degli appaltatori, subappaltatori o affidatari di opere o servizi, nonché la coerenza dei versamenti con i dati trasmessi, prima di eseguire i pagamenti a loro favore. In caso di riscontrate irregolarità, il committente dovrà bloccare i pagamenti a favore dell'appaltatore, subappaltatore o affidatario, pena l'applicazione di sanzioni tributarie. Per consentire tali verifiche, le deleghe relative ai versamenti dovranno essere trasmesse al committente **entro i cinque giorni lavorativi successivi** alla scadenza del versamento delle ritenute assieme ad un elenco dei lavoratori occupati nell'appalto con tutti i dati necessari per i controlli.

La nuova disciplina è entrata in vigore l'1 gennaio 2020: ciò significa che tutte le ritenute operate dal 2020 dovranno seguire le nuove regole, mentre resteranno esclusi i versamenti effettuati nel 2020 per operazioni del 2019.

Pertanto, **i primi versamenti ai quali si applicherà la nuova disciplina saranno quelli eseguiti nel mese di febbraio 2020.**

AMBITO DI APPLICAZIONE

Le aziende (**committenti**) che affidano il compimento di un'**opera o di uno servizio**, di **importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro**, a un'impresa tramite contratto di appalto, subappalto, affidamento 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, sono tenute a **richiedere** all'impresa appaltatrice (e alle imprese subappaltatrici), **copia delle deleghe di pagamento** relative al versamento delle ritenute fiscali dei lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Il versamento delle ritenute fiscali è effettuato dall'impresa appaltatrice (e dalle eventuali imprese subappaltatrici), con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.

Sul piano soggettivo, rientrano nell'ambito di applicazione della norma, **tutti i sostituti d'imposta, compresi i condomini, il curatore fallimentare ed il commissario liquidatore.**

Dal punto di vista oggettivo, invece, **i requisiti sono diversi e, la mancanza di uno di essi esclude l'applicabilità della nuova disciplina.**

Più specificamente, infatti, l'applicazione della norma riguarda:

- 1) l'affidamento a un'impresa del compimento di una o più opere, o di uno o più servizi, di **importo complessivo annuo superiore ad euro 200.000;**
- 2) **contratti di appalto, subappalto, affidamento** a soggetti consorziati **o rapporti negoziali comunque denominati;**
- 3) contratti caratterizzati da **prevalente utilizzo di manodopera;**
- 4) svolgimento presso le **sedi di attività del committente;**
- 5) **utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo** o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Non rientrano, nel campo di applicazione della norma, i contratti di lavoro autonomo ex art. 2222 c.c. in quanto in tal caso i soggetti non rivestono natura imprenditoriale.

Al fine di evitare possibili contenziosi, appare consigliabile che committente e appaltatore inseriscano nei contratti l'importo del costo della manodopera occupata nell'appalto e la relativa incidenza rispetto all'importo totale del contratto.

Per quanto riguarda i lavoratori coinvolti, si tratta **non solo dei lavoratori dipendenti, ma anche di coloro ai quali sono corrisposti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente** quali, ad esempio, i soci lavoratori di cooperativa, i collaboratori coordinati e continuativi, etc.

ESCLUSIONI

Il Legislatore prevede che le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici in possesso di specifici requisiti possano richiedere al committente l'**esclusione** dall'applicazione della nuova disciplina, allegando **specifica certificazione** in tal senso.

I requisiti, che debbono essere posseduti cumulativamente, sono i seguenti:

- a) l'impresa deve essere **in attività da almeno 3 anni, in regola con gli obblighi dichiarativi** e aver eseguito, nel corso dei 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% dei ricavi** o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
- b) **non debbono risultare 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 euro 50.000** per i quali i termini di pagamento risultino scaduti (salvo rateazioni non decadute).

Tali **requisiti** devono essere **posseduti nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza mensile del versamento.**

A titolo esemplificativo, prendendo a riferimento il mese di gennaio 2020:

- 1) la delega per il pagamento delle ritenute fiscali scadrà il 17 febbraio 2020;
- 2) le deleghe dovranno essere consegnate al committente entro il 22 febbraio 2020 (salvo che l'Agenzia delle Entrate non ritenga che, cadendo di sabato, venga spostato al primo giorno feriale successivo);
- 3) i requisiti dovranno essere posseduti alla data del 31 gennaio 2020.

È espressamente previsto che la suddetta certificazione venga messa a disposizione delle imprese dall'Agenzia delle Entrate ed ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio.

ADEMPIMENTI IMPRESE APPALTATRICI O AFFIDATARIE E SUBAPPALTATRICI

L'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n. 109/E del 24 dicembre 2019**, ha reso noto che i versamenti dovranno essere effettuati dall'impresa cumulativamente per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente. **Per consentire all'impresa appaltatrice di effettuare i versamenti indicando nel modello "F24" il committente a cui si riferiscono, l'Agenzia ha istituito il codice identificativo "09" denominato "Committente".**

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, ha precisato che i **modelli "F24"** 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 www.agenziaentrate.gov.it.

Queste le **modalità di compilazione** dei campi della sezione "Contribuente" del modello "F24":

Campo "codice fiscale"	è indicato il codice fiscale dell'impresa appaltatrice o affidataria ovvero dell'impresa subappaltatrice, tenuta al versamento
Campo "codice fiscale del coobbligato, erede, tutore o curatore fallimentare"	è indicato il codice fiscale del soggetto committente, unitamente al codice identificativo "09", da riportare nel campo "codice identificativo".

Il primo adempimento dell'impresa appaltatrice o affidataria e delle imprese subappaltatrici è quello di effettuare il **versamento delle ritenute fiscali** trattenute dall'impresa stessa ai lavoratori direttamente impiegati nel mese precedente nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con **distinte deleghe per ciascun committente** e **senza possibilità di compensazione** per il pagamento delle ritenute fiscali dei lavoratori impiegati direttamente nell'esecuzione dell'opera o del servizio

Evidentemente, per poter predisporre le deleghe in forma distinta per ogni appalto, sarà preliminarmente necessario, a monte, avere contezza dei lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Inoltre, se i lavoratori non saranno stati impiegati esclusivamente in un appalto, occorrerà ripartire la prestazione da essi eseguita nei diversi appalti. Tale procedura avrà sicuramente un impatto estremamente rilevante sul piano organizzativo per tutta la filiera dei soggetti coinvolti, posto che moltiplicherà gli adempimenti delle imprese e dei loro consulenti. Sarà, infatti, necessario predisporre **elenchi distinti per ogni appalto** in cui indicare i diversi lavoratori impiegati nonché le ritenute fiscali coerentemente suddivise.

Al fine di consentire al committente il riscontro e la congruità dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, **entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici devono trasmettere** al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice, le **deleghe F24 di avvenuto pagamento** delle ritenute fiscali operate relative ai lavoratori impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente, nonché un **elenco nominativo di tutti i lavoratori impiegati** nel mese precedente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente.

Questi i dati che dovranno essere presenti nella comunicazione dell'appaltatore al committente.

Lavoratore	Codice fiscale dei lavoratori impegnati, nel mese precedente, direttamente nell'esecuzione dell'appalto presso il committente.
Ore di lavoro	Dettaglio, per il mese di riferimento, delle ore di lavoro prestate da ciascun lavoratore in esecuzione dell'opera o del servizio affidato. Se il lavoratore ha operato, nel mese di riferimento, per più appalti, il datore di lavoro dovrà comunicare le sole ore di lavoro prestate nelle attività dell'appalto per ciascun committente.
Retribuzione	Ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione.
Ritenute fiscali	Dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

ADEMPIMENTI DEL COMMITTENTE

Il committente è tenuto a **verificare attentamente i dati forniti** dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice. La norma prevede infatti che, qualora sia maturato il diritto dell'impresa appaltatrice o affidataria a ricevere il corrispettivo e questa, o l'impresa subappaltatrice, non abbiano adempiuto all'obbligo di trasmissione delle deleghe di pagamento e dei dati relativi ai lavoratori impiegati nell'appalto entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali, ovvero nelle ipotesi di omesso o insufficiente versamento delle ritenute da parte delle stesse, il Committente sarà tenuto a:

- 1) **sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati** dall'impresa appaltatrice o affidataria, finché perdura l'inadempimento, **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;
- 2) darle **comunicazione entro 90 giorni all'Agenzia delle Entrate** territorialmente competente.

È comunque ammesso l'istituto del ravvedimento operoso per sanare l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali. All'impresa appaltatrice o affidataria è inoltre preclusa ogni

azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito sospeso, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

SANZIONI IN CASO DI INDEMPIMNETI DEL COMMITTENTE

Qualora il committente non ottemperi a quanto richiesto dal Legislatore, ovvero l'obbligo di richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice la trasmissione delle deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o servizio affidati e l'obbligo di sospendere il pagamento del corrispettivo dandone comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro 90 giorni nelle previste ipotesi di inadempimento da parte delle imprese appaltatrice o affidataria o subappaltatrice, **sarà chiamato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice** per la corretta determinazione delle ritenute e per la corretta esecuzione delle stesse, nonché per il tempestivo versamento, **senza possibilità di compensazione**.

Si tratta pertanto di una **specifico sanzione direttamente irrogata al committente**, conseguente all'inadempimento dell'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice. Si evidenzia che **non si tratta di un'obbligazione solidale**, ma di una distinta ipotesi sanzionatoria di natura tributaria nei confronti del committente inadempiente.

COMPENSAZIONI

È, infine, esclusa la possibilità per gli appaltatori, affidatari e subappaltatori, in deroga alla previsione di cui all'art. 17 D.Lgs. n. 241/1997, di **utilizzare la compensazione** per il pagamento, oltre che delle ritenute fiscali, anche dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori maturati in relazione ai lavoratori impiegati nell'appalto, **quale modalità di estinzione delle obbligazioni**. Anche in questo caso, la decorrenza è **dall'1 gennaio 2020**.

La compensazione è pertanto inibita con riguardo a tutti i contributi previdenziali e assistenziali e ai premi assicurativi maturati nel corso della durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati.

A cura Studio Consulenti Associati – Ravenna
www.consulentiassociati.ra.it

La presente circolare contiene informazioni di carattere generale sugli argomenti trattati, che non sono da considerare esaustive o sufficienti al fine di adottare decisioni, né possono altresì essere sostitutive della consulenza professionale. Lo Studio Consulenti Associati non può essere ritenuto responsabile per eventuali danni derivanti da decisioni adottate o non adottate utilizzando le informazioni contenute nella presente circolare.