

Circolare del 24 Gennaio 2020

Il nuovo reverse charge per le ritenute fiscali negli appalti

PREMESSA

Dal 2020 sono previste nuove misure di contrasto all'illecita somministrazione di manodopera: il Decreto Legge 26 ottobre 2019 n. 124 - c.d. collegato fiscale alla legge di Bilancio - convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, infatti, modifica le regole su ritenute e compensazioni in appalti e subappalti, ed estende il regime del reverse charge IVA.

Le misure introdotte dal Legislatore hanno l'obiettivo di evitare il mancato pagamento delle ritenute fiscali, l'abuso delle compensazioni nonché l'evasione in materia IVA. A tal fine, infatti:

- Sono previste nuove regole di pagamento delle ritenute fiscali dei lavoratori, controlli e responsabilità del committente;
- Sono introdotti limiti alla compensazione mediante F24;
- È esteso il meccanismo dell'inversione contabile ai fini IVA.

La **decorrenza della nuova disciplina è fissata al 1° gennaio 2020**, salvo che per il *reverse charge* IVA per il quale, invece, occorrerà attendere l'autorizzazione del Consiglio dell'Unione europea.

L'entrata in vigore dall'inizio dell'anno in corso significa che tutte le ritenute *operate* dal 2020 soggiaceranno alle nuove regole, mentre i versamenti effettuati nel 2020 ma relativi alle ritenute operate nel mese di dicembre 2019 (ed evidentemente anche nei mesi precedenti) continueranno ad essere soggetti alla disciplina previgente. Pertanto, **i primi versamenti ai quali si applicherà la nuova disciplina saranno quelli eseguiti nel mese di febbraio 2020.**

AMBITO DI APPLICAZIONE

Sul piano soggettivo, il richiamo all'art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 fa sì che, nell'ambito di applicazione della norma, rientrino **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 tutti concorrenti.** Di conseguenza, la carenza 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.

AMBITO DI APPLICAZIONE

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.

Detti **requisiti** devono essere **posseduti nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza mensile del versamento** di imposte, fra cui ritenute fiscali, contributi e altre somme di cui all'art. 18, comma 1, D. Lgs. n. 241/1997.

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 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.

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).

ADEMPIMENTI IMPRESE APPALTATRICI O AFFIDATARIE E SUBAPPALTATRICI

Il primo adempimento dell'impresa appaltatrice o affidataria e delle imprese subappaltatrici è quello di effettuare il **versamento delle ritenute fiscali** trattenute dall'impresa 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**.

Dunque, pluralità di deleghe di pagamento, tante quante sono gli appalti di cui l'impresa risulti affidataria, e impossibilità di utilizzare la compensazione per il pagamento delle ritenute fiscali dei lavoratori impiegati direttamente nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

A tal fine, l'Agenzia delle Entrate, con Risoluzione n. 109/E del 24 dicembre 2019, ha fornito istruzioni sulle modalità di compilazione della delega F24 istituendo il codice "09", identificativo del soggetto committente, da indicare nel suddetto modello di versamento.

In particolare, si legge nel documento di prassi:

- 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".

La suddetta risoluzione precisa inoltre che tali 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 dell'Agenzia delle Entrate.

Entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute fiscali è, inoltre, previsto che l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici **trasmettano al committente** e, per le imprese subappaltatrici, **anche all'impresa appaltatrice**:

- 1) 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;
- 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, in cui saranno indicati:

- 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;
- 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.

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) Darne **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.

RESPONSABILITA' DEL COMMITTENTE

Qualora il committente non ottemperi a quanto richiesto dal Legislatore, 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.

COMPENSAZIONE

Altra misura di contrasto alla somministrazione illecita, sempre prevista dall'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 241/1997, è contenuta al comma 8 e riguarda le compensazioni c.d. orizzontali. In particolare, per gli appaltatori, affidatari e subappaltatori, in deroga alla previsione di cui all'art. 17 D.Lgs. n. 241/1997, **non è possibile utilizzare la compensazione** per il pagamento 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 **dal 1° gennaio 2020**.

Tuttavia, l'interpretazione non può che essere analoga a quella relativa agli obblighi in materia di ritenute fiscali e dunque la norma deve intendersi operativa solo per le compensazioni dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi a far data da quelli di competenza del mese di gennaio 2020. Suffragata tale interpretazione la previsione contenuta del citato comma 8 che individua quali destinatari della preclusione alla compensazione *“le imprese subappaltatrici di cui comma 1 del presente articolo (n.d.r., comma 1 dell'art. 17 bis D.Lgs. n. 241/1997) e con riferimento ai contributi «maturati in relazione ai dipendenti di cui al medesimo comma 1”*.

La compensazione è dunque inibita relativamente ai contributi e premi maturati nel corso della durata del contratto sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati. Pertanto, il riferimento è sempre all'appalto, affidamento o altra ipotesi per la quale ricorrono gli obblighi previsti dal citato comma 1, esaminati precedentemente.

Si precisa infine che i soggetti destinatari dell'esclusione dalla disciplina in materia di ritenute fiscali, di cui all'art. 17-*bis*, comma 5, del D. Lgs. n. 241/1997, potranno continuare ad avvalersi dell'istituto della compensazione di cui all'art. 17 del medesimo decreto.

REVERSE CHARGE

L'ultimo intervento di contrasto alla somministrazione illecita di manodopera è previsto dall'art. 4, comma 3 del D. L. n. 124/2019. Viene in particolare esteso il regime di inversione contabile IVA (c.d. *reverse charge*) anche ai contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da **prevalente utilizzo di manodopera** presso le **sedes di attività del committente** con **l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo** o ad esso

riconducibili in qualunque forma. In particolare, all'articolo 17, comma 6, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, viene inserita la nuova lettera a-*quinquies*).

Si tratta, a ben vedere, delle 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.

Lo studio rimane a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Studio Cagnoli
