

CIRCOLARE N. 7/2020

Besana Brianza, 19 febbraio 2020

## DECRETO COLLEGATO ALLA FINANZIARIA ANCORA MODIFICHE AL REGIME DELLE RITENUTE NEGLI APPALTI ED ESTENSIONE DEL REVERSE CHARGE IVA

Nella nostra precedente informativa n. 20/2019 Vi abbiamo illustrato il nuovo **“reverse charge” applicabile alle ritenute da lavoro dipendente nell’ambito di appalti e subappalti**: un macchinoso adempimento posto a capo del committente, che fin dall’inizio ha suscitato molti dubbi e diverse critiche da parte degli operatori coinvolti.

In sede di conversione in legge del Decreto fiscale collegato alla Finanziaria 2020 (D.L. 124 del 26.10.2019 convertito nella Legge 157 del 19.12.2019) il legislatore è intervenuto per “semplificare” la nuova disposizione, riscrivendo completamente **la disciplina relativa alle ritenute / compensazioni nell’ambito di appalti e subappalti e prevedendo l’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile (reverse charge IVA) anche a tali tipologie di contratti.**

In particolare, viene previsto:

- in capo all’impresa appaltatrice / affidataria / subappaltatrice l’obbligo di versare le ritenute operate mediante distinti Modd. F24 per ciascun committente;
- a carico del committente la verifica dell’avvenuto versamento.

In questi ultimi giorni, ormai a ridosso della prima scadenza, l’Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti, anche se permangono ancora molti nodi da sciogliere.

Di seguito Vi riportiamo le novità introdotte ed i recenti chiarimenti forniti relativamente alla nuova disciplina in esame.

### AMBITO APPLICATIVO

La nuova disposizione interessa i soggetti residenti in Italia che **affidano il compimento di un’opera / più opere, di uno / più servizi a un’altra impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati**, che abbiano **congiuntamente** le seguenti caratteristiche:

- **valore annuo complessivo dell’appalto superiore a € 200.000,00** - tale limite va riferito alla singola impresa, considerando tutti i contratti in essere col medesimo committente e, quindi, sommando tutti i relativi importi;
- **prevalente utilizzo di manodopera** - c.d. *“labour intensive”* cioè laddove vi è una prevalenza nell’utilizzo della manodopera rispetto alle attrezzature ed ai mezzi messi a disposizione dall’appaltatore;
- esecuzione dell’opera o delle opere **presso le sedi del committente**;

- **utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente** o ad esso riconducibili in qualunque forma (es. affitto, noleggio, ecc.).

Risultano pertanto interessati molti settori oltre all'edilizia e all'impiantistica, quali quelli della grande distribuzione, delle pulizie, del portierato, dei servizi informatici e amministrativi, della manutenzione, della vigilanza, della logistica, della macellazione delle carni, del facchinaggio, delle mense aziendali, dei servizi infermieristici nelle strutture sanitarie, dell'agricoltura, ecc.

La Circolare 1/E/2020 richiama come tipologia contrattuale anche la cessione dei beni con posa in opera, qualora ricorrano tutti i presupposti di applicabilità previsti.

La somministrazione di manodopera invece non è soggetta ai nuovi adempimenti, mentre i servizi di natura intellettuale rientrano nel perimetro delle nuove regole.

## **INQUADRAMENTO DEL COMMITTENTE**

Quanto alla figura del committente (sostituto d'imposta residente nello Stato), la disciplina riguarda i soggetti che esercitano attività d'impresa o agricole, arti e professioni, sotto forma di ditte individuali, professionisti e società. Ne restano esclusi:

- i soggetti che non esercitano le predette attività (es. privati, condomini, società semplici);
- i soggetti non residenti;
- gli enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, *trust*, ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

La qualifica di "committente" può riguardare ogni soggetto che affida il compimento di una o più opere o di uno o più servizi, in particolare:

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

## **INQUADRAMENTO DEI SOGGETTI AFFIDATARI**

Le nuove disposizioni si applicano in caso di affidamento dell'opera/appalto ad un'impresa.

Poiché il soggetto affidatario deve essere "un'impresa", sono esclusi dalla disciplina in esame i contratti d'opera in cui i soggetti affidatari sono esercenti arti o professioni.

Inoltre:

- in caso di imprese, la disciplina in esame si applica anche agli affidamenti misti di opere e servizi;
- in presenza di affidamenti a più imprese, l'applicazione della disciplina sarà valutata per ciascuna di esse;
- nel caso di imprese associate in un'associazione temporanea di imprese, l'ATI sarà da intendersi unitariamente.

## **VALORE E DURATA DEL CONTRATTO**

In relazione al limite economico, 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, se la somma del corrispettivo previsto nei singoli contratti è superiore a € 200.000,00 annui, la nuova disciplina si applica in relazione a tutti i contratti concessi e ancora in essere al momento del superamento della soglia.

L'arco temporale annuo va riferito all'anno solare (1° gennaio - 31 dicembre), facendo riferimento ai mesi di durata del contratto; in presenza di contratti o modifiche contrattuali stipulati dopo il giorno 15 del mese, il calcolo decorrerà dal mese successivo.

Ai fini del computo della soglia di € 200.000,00 annui, si fa riferimento 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. Per i contratti "a cavallo" di più anni solari, occorre quindi applicare un meccanismo di *pro rata temporis* su base mensile, suddividendo il valore complessivo del contratto per il numero di mesi della sua durata e moltiplicandolo per i mesi ricompresi in ciascun anno solare.

Ad ogni modo i nuovi obblighi decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il superamento della soglia di € 200.000,00 su base annua e cesseranno alla scadenza dei contratti.

In presenza di contratti che non abbiano un prezzo o una scadenza predeterminati (ad esempio, contratti-quadro), per determinare la soglia limite, oltre la quale scattano le disposizioni in esame, deve seguire un criterio di cassa, considerando i pagamenti effettuati dal committente all'affidatario nel corso dell'anno.

Si riportano a riguardo gli esempi illustrati nella Circolare n. 1/E/2020 dell'Agenzia delle Entrate.

#### **Esempio n. 2**

Si pensi al caso in cui il committente A stipuli un contratto di durata annuale con l'impresa B il 16 febbraio 2020 con scadenza 15 febbraio 2021 che prevede un prezzo di 300.000 euro al netto dell'IVA. In base al meccanismo del pro-rata temporis, all'anno 2020 sono imputabili euro 250.000 ( $300.000 * 10/12$ ) e all'anno 2021 sono imputabili i restanti 50.000 euro; gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1° marzo 2020 e cesseranno il 15 febbraio 2021.

#### **Esempio n. 3**

Si consideri il differente caso in cui il 14 febbraio 2020 sia stipulato un contratto con scadenza 13 febbraio 2021 che prevede un prezzo di 100.000 euro al netto dell'IVA e il 16 giugno 2020 sia stipulato un nuovo contratto con scadenza 15 giugno 2021 che prevede un prezzo di 200.000 euro al netto dell'IVA (o sia concordata una modifica contrattuale che proroga la scadenza al 15 giugno 2021 e prevede un prezzo aggiuntivo di 200.000 euro al netto dell'IVA). In base al meccanismo del pro-rata temporis: • alla data del 14 febbraio 2020 all'anno 2020 sono imputabili euro 91.667 (euro 100.000 \*  $11/12$ ) e all'anno 2021 sono imputabili i restanti euro 8.333; • alla data del 16 giugno 2020 all'anno 2020 ai 91.667 euro già imputati vanno sommati ulteriori euro 100.000 (euro 200.000 \*  $6/12$ ) e all'anno 2021 oltre ai 8.333 euro già imputati vanno sommati ulteriori euro 100.000 (euro 200.000 \*  $6/12$ ). In questo caso, non troverà applicazione l'articolo 17-bis, non essendo superata la soglia di 200.000 euro né alla data del 14 febbraio 2020 né alla data del 16 giugno 2020.

#### **Esempio n. 4**

Si pensi al caso in cui il committente A stipuli un contratto con l'impresa B il 1° luglio 2020 con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un prezzo complessivo di 600.000 euro al netto dell'IVA. In base al meccanismo del prorata temporis, la soglia di 200.000 euro su base annua è superata a decorrere dal 1° gennaio 2021 (120.000 euro sono imputabili all'anno 2020, 240.000 euro sono imputabili all'anno 2021 e 240.000 euro sono imputabili all'anno 2022); gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1° gennaio 2021 e cesseranno il 31 dicembre 2022.

#### **Esempio n. 5**

Si consideri il differente caso in cui il 1° luglio 2020 sia stipulato un contratto con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un prezzo di 200.000 euro al netto dell'IVA e il 1° luglio 2021 sia stipulato un nuovo contratto sempre con scadenza 31 dicembre 2022 che prevede un prezzo di 400.000 euro al netto dell'IVA (o, in alternativa, sia concordata una modifica contrattuale che prevede un prezzo aggiuntivo di 400.000 euro); in base al meccanismo del pro-rata temporis la soglia di 200.000 euro su base annua è superata a decorrere dal 1° luglio 2021. Infatti, al 1° luglio 2020, in base al meccanismo del pro-rata temporis, il prezzo è così ripartito: 40.000 euro sono imputabili all'anno 2020 (euro 200.000 \*  $6/30$ ), 80.000 euro sono imputabili all'anno 2021 (euro 200.000 \*  $12/30$ ) e 80.000 euro sono imputabili all'anno 2022 (euro 200.000 \*  $12/30$ ). In questo caso non risulta superata la soglia di 200.000 euro annui per tutti i tre anni. Tuttavia, il 1° luglio 2021 occorre procedere al ricalcolo del pro-rata temporis, senza però che si verifichi un effetto retroattivo. Per l'anno 2021 il prezzo complessivo su base annua dei due contratti sarà pari a: 80.000 euro già imputati all'anno 2021 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020 cui si aggiungeranno euro 133.333 (euro 400.000 \*  $6/18$ ) imputabili al 2021 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021 (o alla modifica contrattuale). Per l'anno 2022 il prezzo complessivo su base annua dei due contratti sarà pari a: 80.000 euro già imputati all'anno 2022 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2020 cui si aggiungeranno euro 266.667 (euro 400.000 \*  $12/18$ ) imputabili al 2022 relativi al contratto stipulato il 1° luglio 2021 (o alla modifica contrattuale). Gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il 1° luglio 2021 e cesseranno il 31 dicembre 2022.

#### **Esempio n. 6**

Si pensi al caso in cui il committente A stipuli un contratto con l'impresa B il 1° marzo 2020 con scadenza 28 febbraio 2022 che non prevede un prezzo predeterminato. In questo caso, gli obblighi previsti dall'articolo 17-bis decorreranno in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati da erogare dopo il superamento dei pagamenti da A in favore di B della soglia di 200.000 euro e cesseranno il 28 febbraio 2022.

## **CATENE DI SOGGETTI**

In caso di "catene di soggetti" (es. committente-appaltatore-subappaltatori), al fine di evitare aggiramenti della soglia di € 200.000,00 mediante il frazionamento dell'affidamento di opere o servizi di ammontare superiore alla soglia in più sub-affidamenti di importi inferiori, la soglia limite deve essere verificata unicamente nel rapporto tra originario committente e affidatario.

Qualora nel rapporto tra originario committente e affidatario si verifichi il superamento della suddetta soglia gli altri presupposti di applicabilità, riguardanti il prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi del committente con l'utilizzo dei beni strumentali ad esso riconducibili, saranno verificati da ciascun committente (committente originario, appaltatore, consorzio, ecc.).

Si riporta a riguardo l'esempio illustrato nella Circolare n. 1/E/2020 dell'Agenzia delle Entrate.

### **Esempio n. 1**

Si pensi al caso in cui la società A stipuli un contratto di appalto di 450.000 euro con la società B, la quale stipula un subappalto con le società X, Y e Z di 150.000 ciascuna e con prevalente utilizzo della manodopera limitatamente alle società X e Y. In questo caso, sia la società A sia la società B sono "committenti" e ciascuna di esse deve verificare la sussistenza degli ulteriori presupposti, consistenti nel prevalente utilizzo della manodopera presso le sue sedi di attività e con l'utilizzo dei beni strumentali comunque ad essa riconducibili, limitatamente ai rapporti con le società X e Y. In particolare, la società A nei confronti di B, X e Y e la società B nei confronti di X e Y. Nel caso in cui, ad esempio, i predetti ulteriori presupposti di utilizzo della manodopera si dovessero verificare nei confronti della società A, le disposizioni contenute nell'articolo 17-bis troveranno applicazione nei confronti della società originaria committente A e delle società appaltatrice e subappaltatrici B, X e Y. Viceversa, nel caso in cui i predetti ulteriori presupposti si dovessero verificare nei confronti della società B, le disposizioni contenute nell'articolo 17-bis troveranno applicazione nei confronti della società appaltatrice B e delle società subappaltatrici X e Y, rimanendone perciò esclusa la società A. Da ultimo, qualora l'originario committente A dovesse rientrare tra i soggetti esclusi (ad esempio, condominio), gli ulteriori presupposti consistenti nel prevalente utilizzo della manodopera presso le sedi di attività del committente e nell'utilizzo dei beni strumentali comunque ad esso riconducibili vanno verificati esclusivamente nei confronti della società appaltatrice B.

## **CONCETTO DI MANODOPERA E PREVALENTE UTILIZZO**

Per "manodopera" si deve intendere:

- sia il lavoro manuale che intellettuale;
- sia il lavoro di soggetti che siano formalmente inquadrati come lavoratori autonomi, ma nei fatti prestino attività di lavoro dipendente presso il committente.

Al fine di determinare la "prevalenza" dell'utilizzo della manodopera, l'Agenzia delle Entrate specifica che occorre fare riferimento al seguente rapporto:

- al numeratore, la retribuzione lorda riferita ai soli percettori di reddito di lavoro dipendente e assimilato;
- al denominatore, il 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%.

## **UTILIZZO DELLA MANODOPERA PRESSO LE SEDI DI ATTIVITÀ DEL COMMITTENTE**

Le sedi di attività del committente in cui viene utilizzata la manodopera coincidono con tutte le sedi destinate allo svolgimento della sua attività imprenditoriale o agricola o professionale.

Pertanto, vi rientrano la sede legale, le sedi operative, gli uffici di rappresentanza, i terreni in cui il committente svolge l'attività agricola, i cantieri, le piattaforme e ogni altro luogo comunque riconducibile al committente destinato allo svolgimento dell'attività d'impresa, agricola o professionale.

## **UTILIZZO DI BENI STRUMENTALI DEL COMMITTENTE**

In relazione all'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma, è stato chiarito che:

- la riconducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire a qualunque titolo giuridico (proprietà, possesso o detenzione);
- per l'applicazione della nuova disciplina è necessario che i beni strumentali non siano esclusivamente riconducibili, a qualunque titolo giuridico, agli appaltatori, ai subappaltatori, agli affidatari e agli altri soggetti che hanno rapporti negoziali comunque denominati;

- non si rientra nella nuova disciplina in caso utilizzo di beni strumentali, riconducibili al committente, in modo occasionale o non indispensabili per l'esecuzione dell'opera o del servizio.

## GLI ADEMPIMENTI POSTI A CARICO DELLE PARTI

Le comunicazioni tra le parti non devono necessariamente avvenire tramite PEC: possono essere usati anche altri mezzi.

### QUALI SONO GLI OBBLIGHI DEI COMMITTENTI?

I committenti, cioè i soggetti che affidano l'esecuzione delle opere, devono **richiedere all'impresa appaltatrice / affidataria e alle imprese subappaltatrici copia dei Modd. F24 relativi al versamento delle ritenute** sui redditi di lavoro dipendente / assimilati e dell'addizionale regionale / comunale IRPEF **trattenute** dall'impresa appaltatrice / affidataria e dalle imprese subappaltatrici **ai lavoratori direttamente impiegati** nell'esecuzione dell'opera / servizio.

Devono altresì verificare che:

1. la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera prestata dal lavoratore stesso; in particolare, ancorché il riscontro debba basarsi su elementi cartolari (ad esempio, sulla verifica della corrispondenza tra i modelli F24 e la documentazione fornita), lo stesso dovrà essere accompagnato da una valutazione finalizzata a verificare, tra l'altro, la coerenza tra l'ammontare delle retribuzioni e gli elementi pubblicamente disponibili (come nel caso di contratti collettivi), nonché l'effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente;
2. le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta; in caso di "manifesta incongruità" il committente sarà tenuto a richiedere agli affidatari le relative motivazioni, i quali saranno tenuti a fornirle; per esigenze di semplificazione, viene stabilito che le ritenute fiscali non saranno manifestamente incongrue allorché siano superiori al 15% della retribuzione imponibile ai fini fiscali;
3. le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione, salvo che si tratti dei previsti crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta (il committente non è tenuto a verificare la spettanza e la congruità di tali crediti utilizzati in compensazione).

### QUALI SONO GLI OBBLIGHI DELL'IMPRESA APPALTATRICE/AFFIDATARIA E SUBAPPALTATRICE?

L'impresa appaltatrice / affidataria e l'impresa subappaltatrice devono:

- effettuare il **versamento delle ritenute** (a titolo di IRPEF e addizionali) con **distinti Modd. F24 per ciascun committente, senza possibilità di compensazione** con proprie posizioni creditorie ed entro i termini di legge; il divieto di compensazione non si applica ai crediti maturati in qualità di sostituti d'imposta, quali i crediti per i rimborsi da modelli 730, per la corresponsione del c.d. "bonus Renzi", per conguagli di fine anno o di fine rapporto, oppure derivanti da eccedenze di versamento delle ritenute (nella Circolare n. 1/E/2020 sono riportati i codici tributi per il quali non si applica il divieto di compensazione);
- trasmettere **al committente** (per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice), **entro 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento** delle ritenute, **i predetti Modd. F24 ed un elenco nominativo di tutti i lavoratori** (identificati mediante codice fiscale), impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione delle opere / servizi affidati dal committente, con:
  - > il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera / servizio affidato;
  - > l'ammontare della retribuzione corrisposta a ciascun dipendente impiegato nella 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.

Qualora il committente originario sia escluso dall'ambito di applicazione della disciplina in esame, l'impresa subappaltatrice dovrà inviare la suddetta documentazione solo all'impresa appaltatrice.

Nel caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorrerà fare riferimento al secondo mese precedente.

**Esempio n. 1**



**Esempio di comunicazione dei dati al committente**

Dati informativi								
Cantiere sito in via Europa, n. 10 - 46100 Mantova (MN)					Dati riferiti al mese di ...gennaio 2020.....			
Invio tramite PEC della presente comunicazione il ...20.03.2020.....								
N.	Dipendente	Codice fiscale	Retribuzione	Ore lavorate	Retribuzione	Ritenute operate nel mese		
			oraria	in cantiere	lorda	1001	Add.le reg.	Add.le com.
			A	B	C = A x B			
1	Mario Rossi	RSSMRA80A07F205O	17,42	100,00	1.742,00	470,19	33,00	5,00
2	Luigi Verdi	VRDLGU80A01E897T	14,06	40,00	562,40	134,93	13,00	3,00
3	Paolo Scuri	SCRPLA81A01F205H	25,85	160,00	4.136,00	1.287,12	72,00	6,50
<b>Totale</b>						<b>1.892,24</b>	<b>118,00</b>	<b>14,50</b>

Versamento effettuato in data 16.03.2020 per € 1.892,24 + 118,00 + € 14,50... Si allega mod. F24.

**COME VANNO DIVISI GLI IMPORTI PER CIASCUN COMMITTENTE?**

L'Agenzia delle Entrate 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).

**COSA SUCCEDA SE NON SI ADEMPIE AGLI OBBLIGHI IMPOSTI DALLA NORMATIVA?**

Se l'appaltatore non trasmette le deleghe di pagamento e l'elenco nominativo, oppure se il versamento delle ritenute risultasse omesso o insufficiente, **il committente deve:**

- **sospendere (fino a quando perdura l'inadempimento) il pagamento del corrispettivo maturato nei confronti dell'appaltatore sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'appalto o opera**, ovvero, se inferiore, per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate, rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa;
- **dare comunicazione dell'inadempimento, entro 90 giorni, all'Agenzia delle Entrate, territorialmente competente.**

Non rientrano nell'ambito della disposizione in esame gli eventuali pagamenti già avvenuti a titolo di anticipo rispetto al compimento dell'opera o del servizio.

Nel caso in cui i presupposti di applicabilità del nuovo regime si dovessero verificare in capo all'originario committente, lo stesso sospenderà i pagamenti da effettuare all'appaltatore; questi sarà, a sua volta, legittimato a sospendere i pagamenti nei confronti dei subappaltatori finché questi ultimi non avranno correttamente adempiuto ai loro obblighi.

Se, invece, i presupposti di applicabilità si dovessero verificare in capo all'appaltatore, sarà solo l'appaltatore legittimato a sospendere i pagamenti nei confronti dei subappaltatori finché questi ultimi non avranno correttamente adempiuto ai loro obblighi.

E' preclusa all'impresa appaltatrice o affidataria ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito il cui pagamento è stato sospeso, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

Qualora il committente non richieda la copia delle deleghe di pagamento delle ritenute fiscali, oppure non proceda al blocco dei pagamenti, sarà tenuto a pagare una somma pari alla sanzione irrogata all'appaltatore per l'errata determinazione delle ritenute o per il parziale o omesso versamento delle stesse.

Anche per il pagamento di tale somma a carico del committente è stata esclusa la possibilità di compensazione nel Mod. F24 con proprie posizioni creditorie.

Se l'impresa appaltatrice o subappaltatrice ha correttamente operato e versato le ritenute (e, ad esempio, si è semplicemente dimenticata di inviare le deleghe o i prospetti riepilogativi al committente) nessuna sanzione

pare possa essere applicata; qualora, invece, l'impresa appaltatrice o subappaltatrice abbia commesso delle inadempienze, essa sarà chiamata a rispondere delle imposte non versate e delle relative sanzioni ed interessi, mentre al committente sarà richiesta una somma pari al 20% dell'importo non trattenuto dal sostituto d'imposta e al 30% dell'importo non versato da quest'ultimo.

Nessun addebito può essere, invece, imposto al committente per omesso/errata certificazione delle ritenute od omessa/errata presentazione del modello 770, obblighi che permangono in capo al solo sostituto d'imposta.

Viene tuttavia previsto un **periodo transitorio valevole fino al 30.4.2020**: al committente non sarà contestata la sanzione in esame per l'inottemperanza ai propri obblighi di controllo, qualora l'appaltatore:

- abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali, ma non abbia utilizzato distinti Modd. F24 per ciascun committente;
- abbia tempestivamente fornito al committente la prevista documentazione.

## DISAPPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA

La procedura appena descritta non si applica qualora l'impresa appaltatrice o subappaltatrice, presenti al committente una certificazione "di affidabilità" rilasciata dall'Agenzia delle Entrate (valida per i 4 mesi successivi alla data del rilascio, superati i quali è necessario acquisirne una nuova), attestante la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza dei versamenti, dei seguenti requisiti:

- sia in **attività da almeno 3 anni**;
- sia in regola con gli **obblighi dichiarativi**;
- abbia eseguito nell'ultimo triennio versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni dei redditi;
- non abbia **iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi** o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'IRAP, alle ritenute e ai contributi previdenziali per **importi superiori ad euro 50.000**, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Tale disposizione non si applica per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

L'Agenzia delle Entrate ha **predisposto** in questi giorni **il modello per la certificazione "di affidabilità"**.

Il certificato sarà disponibile a partire dal 3° giorno lavorativo di ogni mese, sarà periodicamente aggiornato in automatico e, al momento, potrà essere richiesta direttamente presso gli sportelli dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale dell'impresa, che provvederanno al rilascio immediato. In un secondo tempo probabilmente sarà disponibile all'interno del cassetto fiscale.

Il certificato che attesta il possesso dei requisiti richiesti è esente da imposta di bollo e dai tributi speciali, in considerazione del fatto che si tratta di un certificato la cui emissione è prevista da un obbligo di legge.

Nel caso in cui sia stato emesso un certificato che erroneamente neghi il possesso dei requisiti di affidabilità richiesti per poter disapplicare la disciplina in questione, 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.

Nel caso in cui il committente sia una Pubblica Amministrazione, la sussistenza dei requisiti dovrà essere oggetto di autocertificazione ai sensi del DPR 445/2000.

## 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 Modd. 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 Modd 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.

## DECORRENZA

Le nuove disposizioni **sono in vigore dall'1.1.2020** e trovano applicazione con riferimento alle ritenute **operate a decorrere dal mese di gennaio 2020** (e, quindi, alle ritenute di competenza del mese di gennaio 2020, ovvero operate relativamente alle retribuzioni maturate e pagate dal datore di lavoro nello stesso mese), **anche con riguardo ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1.01.2020.**

In particolare con la risoluzione n. 108/2019 Agenzia delle Entrate ha 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 corso di esecuzione nel 2020 e di importo superiore al limite di € 200.000 (quindi anche con riferimento al periodo 2019)

Operativamente parlando la prima scadenza utile riguarda i versamenti di ritenute da eseguirsi entro il 17.2.2020 (cadendo di domenica il 16.2). Non vanno invece 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.

## MODALITA' DI PAGAMENTO DELLE RITENUTE

Con risoluzione n. 109/E/2019 è stato istituito il **codice tributo "09" denominato "committente"**, da utilizzare per la compilazione del Mod. F24 e per consentire all'impresa di effettuare cumulativamente i versamenti delle ritenute dovute 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".

In relazione alla quota di ritenute che non rientra nell'ambito applicativo in esame, l'impresa deve procedere, come di consueto, al versamento cumulativo senza indicare alcun committente, ma con un Mod. F24 separato.

I Modd. 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.

## ESTENSIONE DEL REVERSE CHARGE "IVA"

Il reverse charge ai fini IVA viene esteso anche alle **prestazioni di servizi** (diverse da quelle di cui all'art. 17, c. 6, lett. da a) ad a-quater) D.P.R. 633/1972, già suscettibili di applicazione del meccanismo – es. subappalti nell'edilizia, servizi di pulizia, completamento edifici, installazione degli impianti, demolizione), effettuate tramite contratti di **appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali** comunque denominati, 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

Tale disposizione non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società di cui all'art. 17-ter D.P.R. 633/1972 (split payment) e alle agenzie per il lavoro di cui al D. Lgs. 276/2003.

L'efficacia della disposizione è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione Europea, dell'**autorizzazione di una misura di deroga**.

\* \* \* \* \*

La nuova disciplina appena esaminata desta molta preoccupazione tra i soggetti coinvolti: oltre ad un aggravio degli oneri burocratici che finiranno inevitabilmente per "scaricarsi" sul costo dell'opera o del servizio, c'è la concreta possibilità che il sistema porti a una paralisi nei rapporti commerciali, con il rischio anche di compromettere definitivamente la liquidità dell'appaltatore/subappaltatore già in difficoltà finanziaria.

Poiché la materia è molto complessa e richiede un mix di competenze professionali multidisciplinari (fiscale, contrattuale, buste paga, ...), **Vi invitiamo a segnalare tempestivamente all'Ufficio ogni potenziale e/o dubbia situazione o contratto che potrebbero rientrare nella nuova disposizione**, al fine di valutare in tempo ragionevole gli aspetti dell'operazione, l'opportunità di un confronto con i colleghi che Vi seguono per le paghe e contributi e permetterVi di adempiere correttamente nei termini di legge.

L'Ufficio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.  
Cordiali saluti.

ELBE SRL



*Le circolari e gli articoli pubblicati sono consultabili anche sul nostro sito al seguente link*  
<http://www.elbesrl.it//>