

RITENUTE E COMPENSAZIONI IN APPALTI E SUBAPPALTI PER IL CONTRASTO ALL'ILLECITO UTILIZZO DI MANODOPERA

26 maggio 2020





La necessità di contrastare crescenti fenomeni di evasione legati all'omesso o insufficiente versamento di ritenute fiscali in settori ad **elevata intensità di manodopera**, ha suscitato una severa reazione del legislatore attraverso l'introduzione di un'articolata disciplina in materia di **appalti e subappalti** con stringenti obblighi di controllo e segnalazione in capo al committente.

In tale ottica, il legislatore ha introdotto, nel testo del D.Lgs. n. 241/1997, il nuovo **articolo 17-bis** che, nella sua versione riformulata in sede di conversione, ha stabilito il **divieto di compensazione** delle ritenute e l'obbligo di **controllo da parte del committente sulla corretta esecuzione e versamento delle ritenute operate dall'impresa appaltatrice** affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori impiegati nell'ambito di appalti e subappalti.

Più nel dettaglio, attraverso le nuove disposizioni è stata prevista una deroga alla regola generale¹ in materia di versamenti e compensazioni, eliminando la possibilità per le imprese di eseguire il versamento delle ritenute fiscali attraverso la compensazione con le proprie posizioni creditorie e dall'altro, per il committente, è stato inserito l'obbligo di richiedere all'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice, che devono rilasciarla, copia dei modelli F24 utilizzati per il versamento delle ritenute, al fine di verificare l'ammontare complessivo degli importi versati.

I nuovi adempimenti non risultano applicabili alla totalità dei rapporti contrattuali.

Per verificare se si ricada nell'ambito applicativo della nuova disciplina, occorre, in primo luogo, appurare la presenza di alcuni **presupposti contrattuali** e, solo laddove questi risultino soddisfatti, sarà necessario effettuare una seconda verifica legata all'eventuale presenza di **casi di esonero**.

REQUISITI

Con riguardo ai requisiti contrattuali, è necessario verificare che il compimento di una o più opere, o di uno o più servizi tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati sia:

1. di importo complessivo annuo superiore a **euro 200.000**;
2. effettuato con **prevalente** utilizzo di manodopera;
3. **presso** le sedi di attività del committente;
4. e con **utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente** o ad esso riconducibili.

Primo requisito: valore annuo superiore a 200.000 euro

In merito al primo dei requisiti oggetto di verifica, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il **limite di euro 200.000** va ricollegato all'anno solare (1° gennaio - 31 dicembre) e facendo riferimento ai **mesi di durata del contratto**; devono essere considerati tutti i contratti in essere nell'anno, le eventuali modifiche contrattuali sopraggiunte e tutti i nuovi contratti stipulati con ciascuna impresa.

¹ Art. 17 D.Lgs. 241/1997 "I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge".



In caso di contratti che non abbiano un prezzo o una scadenza predeterminati la soglia si determina seguendo un **criterio di cassa**, considerando i pagamenti effettuati dal committente all'affidatario nel corso dell'anno.

Secondo requisito: "prevalente" utilizzo di manodopera

L'esecuzione dell'opera o del servizio deve essere caratterizzata dal prevalente utilizzo di manodopera.

Si tratta dei contratti **labour intensive** che riguardano maggiormente i settori della logistica, dei servizi alle imprese, alimentare, meccanica. Con riferimento ai contratti misti (opere e servizi), per determinare la prevalenza occorre prendere il dato della retribuzione annua (1° gennaio / 31 dicembre) lorda.

La Prassi ha chiarito che il requisito della prevalenza è soddisfatto se il rapporto tra la retribuzione lorda dei lavoratori e il prezzo complessivo dell'opera risulti **superiore al 50%**.

Terzo requisito: utilizzo prevalente di manodopera "presso" la sede del committente

Il prevalente utilizzo di manodopera deve avvenire nelle sedi di attività del committente. A tal fine rilevano **tutte le sedi che il committente destina allo svolgimento della sua attività** imprenditoriale o agricola o professionale in cui viene utilizzata la manodopera, quindi sia la sede legale che le sedi operative.

Sono da **escludersi** quelle attività che sono **eseguite presso la sede dell'appaltatore** e successivamente necessitano semplicemente di un **breve intervento presso la sede del committente** (ad esempio, il caso di appalto per realizzare e montare le finestre di un edificio: verosimilmente il montaggio presso la sede del committente, sebbene avvenga con manodopera, assumerà carattere residuale rispetto all'impegno della forza lavoro necessaria per la produzione delle finestre stesse).

Quarto requisito: utilizzo di beni strumentali del committente

L'ultimo requisito da verificare attiene all'utilizzo dei beni strumentali del committente o, comunque, allo stesso riconducibili.

La riconducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire **a qualunque titolo giuridico** (proprietà, possesso o detenzione).

Non rientra nella nuova disciplina l'**utilizzo di beni strumentali in modo occasionale o non indispensabili** per l'esecuzione dell'opera o del servizio.

Conclusa la verifica dei requisiti contrattuali sarà necessario un secondo controllo in merito alla presenza di eventuali esimenti soggettive.

ESIMENTI SOGGETTIVE

La disciplina non risulta, infatti, applicabile nel caso in cui le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici **attestino la sussistenza cumulativa di determinati requisiti** con la consegna al



committente del documento di regolarità fiscale (c.d. "DURF") rilasciato dalla Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, il comma 5 dell'art. 17-*bis* **esclude l'applicazione della disciplina qualora sussistano le seguenti condizioni:**

- essere in attività da **almeno 3 anni**, essere **in regola con gli obblighi dichiarativi** e avere 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 a **euro 50.000**, per i quali sono ancora dovuti pagamenti o non vi sono provvedimenti di sospensione o piani di rateazione per i quali non è intervenuta la decadenza.

Diversamente, qualora il contratto soddisfi tutti gli elementi previsti dalla norma e non operino le esimenti soggettive, troveranno piena operatività i nuovi obblighi derivanti dalla recente normativa.

Il committente dovrà controllare il versamento delle ritenute e, a tal fine, richiedere all'impresa appaltatrice o subappaltatrice la **copia delle quietanze F24**.

Al fine di consentire il controllo, **entro 5 giorni** lavorativi successivi alla relativa scadenza, l'appaltatore dovrà trasmettere al committente le deleghe delle ritenute fiscali dei suoi dipendenti e un elenco nominativo con:

- l'identificazione tramite **codice fiscale** di tutti i lavoratori impiegati nell'appalto nel mese precedente;
- il **dettaglio delle ore di lavoro** prestate da ciascun lavoratore e l'ammontare della **retribuzione corrisposta al singolo dipendente**;
- il **dettaglio delle ritenute fiscali** eseguite nel mese precedente nei confronti di tale dipendente, con separata indicazione di quelle ritenute che sono **relative all'esecuzione dell'appalto affidato dal committente**.

Come chiarito da Assonime nella Circolare n. 9 del 20 maggio u.s., gli **obblighi di verifica che nascono in capo al committente** in base al nuovo articolo 17-*bis* consistono nel **riscontrare la correttezza dell'operato dell'impresa appaltatrice** con riferimento all'effettuazione e al versamento delle ritenute sulle retribuzioni dei dipendenti impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Il committente deve, dunque, **controllare innanzitutto che le ritenute fiscali siano state versate dall'impresa appaltatrice senza avvalersi della compensazione**, in secondo luogo, deve **controllare i documenti** trasmessi dall'impresa appaltatrice o subappaltatrice.

Tale controllo non si esaurisce in un riscontro meramente formale bensì (come già chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate) in una **verifica di "congruenza"** sia con riguardo alla retribuzione oraria corrisposta al singolo lavoratore rispetto all'opera prestata, sia in merito alle ritenute versate in relazione alla retribuzione corrisposta.



Assonime ricorda, inoltre, il suggerimento dell’Agenzia delle Entrate ai committenti, affinché tengano conto dei **contratti collettivi** ai fini di individuare **parametri oggettivi** utili per il controllo. In ogni caso, l’Ufficio non dovrebbe considerare incongrue le **ritenute fiscali che siano superiori al 15% della retribuzione** imponibile a fini fiscali.

Sulla base delle indicazioni dell’Agenzia delle Entrate (*cf.* Circolare n. 1 del 12 febbraio 2020, paragrafo 4.2), il committente dovrebbe altresì **verificare “l’effettiva presenza dei lavoratori” presso la sua sede**. Ciò implica necessariamente un’attività di controllo (rilevazione presenze) che va ben oltre un riscontro documentale.

Nel caso in cui dall’attività di controllo emerga un **inadempimento dell’impresa appaltatrice**, affidataria o subappaltatrice, **il committente sospende il pagamento dei corrispettivi maturati dall’impresa appaltatrice 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**.

Ogni **azione esecutiva**, finalizzata al recupero del credito il cui pagamento è stato sospeso, **è vietata all’impresa appaltatrice / subappaltatrice, finché non viene eseguito il versamento delle ritenute**.

Infine, in caso di **inottemperanza agli obblighi previsti in tema di monitoraggio del versamento delle ritenute** per i lavoratori direttamente impiegati nell’esecuzione dell’opera o del servizio da parte dell’impresa appaltatrice (o subappaltatrice o affidataria), il committente dovrà pagare una somma pari alla **sanzione** irrogata all’appaltatore (o società affidataria o subappaltatrice) per la violazione degli obblighi di corretta determinazione delle ritenute e di corretta esecuzione delle stesse, nonché di tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione.

ANALISI CONTRATTI DI APPALTO O DI PRESTAZIONE DI OPERE O SERVIZI

VERIFICA REQUISITI EX ART. 17-BIS D.LGS. 241/1997

1. importo complessivo annuo > 200K €
2. prevalente utilizzo manodopera
3. presso la società committente
4. utilizzo di beni strumentali della società committente



la norma non
si applica



la norma si
applica

VERIFICA APPLICAZIONE ESIMENTI

- a) attività da almeno 3 anni e in regola con gli obblighi dichiarativi
- b) no iscrizione a ruolo o accertamenti esecutivi pari ad almeno 50K euro (termini di versamento scaduti)



- non si applica l'art. 17-bis: non c'è obbligo di comunicazione alla committente
- validità certificazione: 4 mesi dal rilascio



- ritenute versate dalla società appaltatrice con comunicazione alla committente entro 5 giorni dalla scadenza f24
- divieto di compensazione con propri crediti fiscali
- in caso di inadempimento della società appaltatrice sospensione del pagamento del corrispettivo
- in caso di inottemperanza degli obblighi: sanzioni a carico della società committente