



## CIRCOLARE INFORMATIVA - CHIARIMENTI IN MATERIA DI RITENUTE FISCALI NELL'AMBITO DEGLI APPALTI

Il 24 dicembre 2019 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la legge 19 dicembre 2019 n. 157 che ha convertito, con modificazioni, il D.L. n. 124 (c.d. Decreto Fiscale) il quale, all'art. 4, contiene importanti novità relative ai versamenti IRPEF negli appalti endoaziendali. Con una tempestività di cui va dato, comunque, atto all'Agenzia delle Entrate, è stata pubblicata, nel giorno precedente, la risoluzione n. 108/2019 con la quale l'Amministrazione finanziaria fornisce alcuni chiarimenti su due passaggi normativi di particolare importanza. Si tratta di interpretazioni che, al momento, non dipanano tutti i dubbi relativi alle questioni esaminate e che, necessariamente, postulano ulteriori interventi esplicativi. Ulteriori chiarimenti sono arrivati dal videoforum del 13 gennaio 2020, dal quale si attendono almeno delle conferme, dal almeno una circolare se non da una modifica normativa. Di seguito si tenta di porre una sintesi della situazione interpretativa attuale.



## COLLEGATO FISCALE 2020 “RESPONSABILITA’ FISCALE” NEGLI APPALTI

### OBBLIGO

Il versamento delle ritenute è effettuato dall’impresa appaltatrice / affidataria e dall’impresa subappaltatrice, con distinti mod. F24 per ciascun committente, relative al versamento di ritenute su redditi di lavoro dipendente e assimilati nonché di addizionali regionale e comunale all’IRPEF, trattenute dalle imprese in questione ai lavoratori direttamente impiegati nell’esecuzione dell’opera o del servizio senza possibilità di compensazione.

Ad integrazione degli obblighi connessi alle ritenute fiscali, il DL n. 124/2019 dispone che le imprese appaltatrici/affidatarie/subappaltatrici non possono avvalersi dell’istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a: contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti direttamente impiegati nell’esecuzione dell’opera o del servizio.

L’impresa appaltatrice / affidataria e le imprese subappaltatrici, entro 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento, trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all’impresa appaltatrice i predetti mod. 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:

- A. il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell’opera / servizio affidato;
- B. l’ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione;
- C. 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.



### **CRITICITA'**

Il primo problema applicativo che emerge riguarda la **quantificazione dei versamenti distinti per ciascun committente e, quindi, della retribuzione corrisposta al singolo dipendente in esecuzione della specifica opera o servizio affidatogli e della relativa ritenuta operata.**

### **SI SEGNA LA**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni con la Risoluzione n. 108 del 23 dicembre 2019 che, per quanto tempestiva rispetto alla conversione in legge del DL n. 124/2019.

Nella Risoluzione emerge la necessità di effettuare la quantificazione:

- dei versamenti distinti per ciascun committente,
- della retribuzione corrisposta al singolo dipendente in esecuzione della specifica opera o servizio affidatogli e
- della relativa ritenuta operata, sulla base di parametri oggettivi quale, ad esempio, il numero di ore impiegate in esecuzione della specifica commessa.

Ad ogni modo rimangono aperti diversi dubbi applicativi in quanto la retribuzione corrisposta nel singolo mese e, di conseguenza, le ritenute Irpef su di essa operate non sempre possono essere imputabili esclusivamente ad ore di lavoro effettivamente svolte nel medesimo mese per il medesimo committente.

Potrebbero, infatti, essere ricondotte, almeno in parte: ad assenze tutelate/retribuite tipiche del rapporto di lavoro subordinato quali, ad esempio, le assenze per malattia, infortunio o per permessi Legge n. 104/1992 o, ancora, le assenze per ferie e ROL; come anche ad emolumenti maturati nel corso di periodi antecedenti, quali, ad esempio, le mensilità aggiuntive, gli arretrati e il TFR, ecc. Per quest quote retributive non è chiaro come debbano essere imputate nei confronti dei committenti o meglio, se le ritenute ad esse riferibili debbano essere, comunque, ripartite tra i vari committenti interessati o se, invece, possano essere cumulate su un'ulteriore delega di pagamento facente capo direttamente all'impresa appaltatrice/affidataria/subappaltatrice.

### **SOLUZIONE PROPOSTA**

In considerazione del particolare regime sanzionatorio, in assenza di un indirizzo dell'amministrazione finanziaria, si protende per l'ipotesi del riparto tra i diversi committenti delle ritenute non imputabili direttamente. Pur consapevoli della



distorsione dell'interpretazione questa risulterebbe la più prudentiale.

#### SI SEGNA LA

Altra questione verte sulla ripartizione delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF. Salvo in caso di cessazione del rapporto di lavoro, infatti, nel corso dell'anno ai lavoratori dipendenti vengono trattenute le rate di addizionale regionale (relativa al periodo d'imposta precedente) e comunale (relativa al periodo d'imposta precedente per quanto concerne il saldo e al periodo d'imposta corrente per quanto riguarda l'acconto). Si tratta, in genere, di importi di entità esigua per singolo mese per ciascun dipendente, la cui frammentazione su molteplici deleghe di pagamento, in funzione del numero di committenti, genererebbe verosimilmente valori minimi non sempre facili da gestire.

#### SOLUZIONE PROPOSTA

Attualmente risulta necessaria un indirizzo da parte dell'amministrazione finanziaria.

#### SI SEGNA LA

Ulteriore criticità riguarda le compensazioni relativamente ad eventuali recuperi di:

- crediti di ritenute, quali ad esempio quelli da conguaglio di fine anno o di fine rapporto (codiciributo 1627, 1669, 1671),
- crediti 730 (codici tributo 1631, 3796, 3797),
- bonus Renzi (codice tributo 1655),
- crediti risultanti dalla dichiarazione Mod. 770 (codici tributo 6781 e 6782, ad esempio).

Tali crediti vengono compensati, nelle deleghe di pagamento, con gli importi a debito in esse esposti. Peraltro, per i crediti di ritenute e i crediti 730, per disposizione normativa la compensazione deve avvenire direttamente con ritenute IRPEF e addizionali regionale e comunale. Al contrario verrebbe data una maggiore fruibilità nel caso del bonus Renzi e per i crediti risultanti da Mod. 770 il cui recupero può essere effettuato anche utilizzando importi diversi dalle ritenute (ad esempio, i contributi previdenziali).

Stante il tono letterario di questa disposizione, nel silenzio interpretativo da parte dell'amministrazione finanziaria, parrebbe alquanto difficile continuare a recuperare i suddetti crediti vantati dalle imprese appaltatrici/affidatarie/subappaltatrici dal momento che:

- per le ritenute esposte distintamente sulle deleghe riferibili ai vari committenti è espressamente esclusa la "possibilità di compensazione";
- per i contributi previdenziali e assistenziali e i premi assicurativi, esposti su



una delega diversa da quelle di cui sopra, maturati in relazione ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, è parimenti esclusa la possibilità di compensazione quale modalità di estinzione delle suddette obbligazioni.

#### SOLUZIONE PROPOSTA

Attualmente risulta necessaria un indirizzo da parte dell'amministrazione finanziaria.



## PRESUPPOSTI DI OBBLIGATORIETA'

Tutti i soggetti di cui all'art. 23, comma 1, DPR n. 600/1973 (**sostituti d'imposta**), residenti in Italia, che:

- che affidano a un'impresa il compimento di una o più opere o di uno o più servizi, di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000;
- l'opera venga svolta per il tramite di contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da:
  - a. prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente "labor intensive";
  - b. con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.



## CRITICITA'

### SI SEGNA LA

Si appalesano alcune perplessità in merito all'ambito temporale a cui fare riferimento per la verifica del valore economico dell'appalto superiore a euro 200.000. Resta inteso che il computo dei 200.000 euro viene raggiunto anche con il cumulo di più contratti.

Un ulteriore aspetto da approfondire riguarda le tipologie contrattuali individuate dalla norma. Si tratta dei contratti di appalto, subappalto e di affidamento a soggetti consorziati nonché, in via estensiva, dei rapporti negoziali comunque denominati. Con riferimento a tale ultima fattispecie, si ritiene che il Legislatore abbia voluto estendere le nuove disposizioni in materia di appalto a tutte quelle ipotesi di esternalizzazione dell'attività da parte delle imprese, indipendentemente dalla loro denominazione.

### SOLUZIONE PROPOSTA

In merito alla questione temporale al quale fare riferimento per il valore economico dell'appalto, si ritiene plausibile fare riferimento all'anno civile (1° gennaio - 31 dicembre) non già quello solare (365 giorni). Una diversa lettura, considerando il campo applicativo della norma (quella delle ritenute fiscali), porrebbe uno scollamento tra aspetti civilistici rispetto a agli adempimenti fiscali che porrebbe i vincoli normativi in un'area di inapplicabilità. Basti pensare che spesso le retribuzioni di dicembre vengono pagate a febbraio e le ritenute per questo vengono versate a marzo.

Per quanto concerne le tipologie contrattuali menzionati dalla norma, ovvero dei contratti di appalto, subappalto e di affidamento a soggetti consorziati nonché, in via estensiva, **dei rapporti negoziali comunque denominati**, si ritiene che il Legislatore abbia voluto estendere le nuove disposizioni in materia di appalto a tutte quelle ipotesi di esternalizzazione dell'attività da parte delle imprese, indipendentemente dalla loro denominazione. **Una certa attenzione pertanto va posta anche sui distacchi**, dove in realtà la norma giuslavoristica per espressa previsione, escluderebbe l'applicazione delle norme degli appalti a questa tipologia di rapporto, ma il passaggio evocativo della norma potrebbe tentare l'amministrazione finanziaria in una interpretazione estensiva. **Durante il videoforum del 13 gennaio 2020 l'Agenzia delle Entrate** avrebbe precisato che il regime di controllo e quindi i relativi obblighi di comunicazione **incombono anche sulle società di somministrazione**. Si attende però che questa interpretazione venga confermata almeno da una circolare, in quanto sulla somministrazione vige una norma speciale che già regola tutti gli aspetti di tutela, anche se non risulta una specifica norma



che regoli la gestione delle ritenute.

### SI SEGNA LA

Come si evince dal dettato normativo oltre al requisito economico, devono sussistere contestualmente anche altri due requisiti negoziali (attività oggetto del contratto/rapporto obbligatorio):

- prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e
- l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

### SOLUZIONE PROPOSTA

Le opere o i servizi commissionati devono, dunque, svolgersi presso la sede del committente. Ciò porta, pertanto, ad escludere dall'ambito applicativo delle nuove disposizioni tutte quelle attività commissionate che si realizzano al di fuori del contesto aziendale del committente. Altro requisito è la caratteristica della prestazione (labor intensive).

Per quanto concerne la questione dei beni strumentali utilizzati per lo svolgimento dell'attività, questi devono essere di proprietà del committente o riconducibili a quest'ultimo in qualunque forma. In tal senso si ritiene che anche l'utilizzo parziale e non solo esclusivo dei mezzi del committente, fermi restando gli altri requisiti previsti, rientri nell'ambito di applicazione delle nuove disposizioni in materia di appalto. Va poi segnalato che si potrebbe non considerare bene strumentale l'area di parcheggio o di mero deposito. Diverso potrebbe essere il caso in cui venisse dato in uso dal committente un'area ad uso ufficio, anche se la stessa non venisse fornita attrezzata.

Perché sussistano, in capo alle parti gli obblighi qui esplicitati, si rammenta che i tre presupposti devono sussistere contestualmente, diversamente non si determinano gli obblighi di legge.





## IPOTESI DI ESCLUSIONE

Gli obblighi sulle ritenute qui descritte non trovano applicazione qualora le imprese appaltatrici / affidatarie o subappaltatrici, comunichino al committente, allegando una specifica certificazione (una sorta di “DURC fiscale”) rilasciata dall’Agenzia delle Entrate, la sussistenza, nell’ultimo giorno del mese precedente (pari a cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento), dei seguenti requisiti:

- A. risultino in attività da almeno 3 anni, siano in regola con gli obblighi dichiarativi e abbiano 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 / compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
- B. non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli Agenti della riscossione relativi a IRPEF / IRES / IRAP, ritenute e contributi previdenziali per importi superiori a € 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione.

Tali disposizioni non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza. La certificazione (da allegare alla comunicazione) attestante la presenza dei predetti requisiti è messa a disposizione delle singole imprese dall’Agenzia delle Entrate ed ha validità 4 mesi dalla data del rilascio.



## **CRITICITA'**

### **SI SEGNALA**

Per quanto concerne il requisito a) relativo ai versamenti effettuati sul "conto fiscale", sembra riferirsi a tutto ciò che viene versato dall'azienda a qualsiasi titolo tributario (a mero titolo esemplificativo: iva, ritenute alla fonte, Irap, ecc.). Durante il video forum del 13 gennaio 2020, l'agenzia ha esteso l'ambito del conto fiscale anche ai versamenti previdenziali. In tal senso si suggerisce una certa cautela anche alla stregua di almeno un'indicazione formale da parte dell'amministrazione finanziaria, che sostanzialmente questa previsione almeno in una circolare, anche se sarebbe più utile un intervento normativo. Tale requisito però rischia di non essere facilmente raggiunto per alcune tipologie di aziende dove si applica il regime del reverse charge e lo split payment come nel caso delle imprese di pulizia. Proprio per queste, nello stesso decreto è prevista una specifica modifica art. 4 commi 3 e 4. Si aggiunge il problema nel caso nel periodo di riferimento si siano registrate delle perdite. Alcuni autorevoli autori suppongono che nel computo del conto fiscale vadano calcolati anche i contributi previdenziali in tal senso risulta necessario un chiarimento da parte dell'amministrazione finanziaria.

### **SOLUZIONE PROPOSTA**

Si suggerisce di fare la verifica congiunta delle dichiarazioni dei redditi degli ultimi tre anni (attualmente 2018, 2017 e 2016 - in quanto il 2019 non è stato ancora presentato), con i versamenti effettivamente effettuati nei medesimi anni e che pertanto potrebbero riferirsi ad anni dichiarativi diversi (es. le ritenute versate a gennaio 2016 vanno considerate nel conto fiscale anche se si riferiscono al 2015, viceversa non si considerano quelle di gennaio 2019 che si riferiscono a dicembre 2018).

### **SI SEGNALA**

Per consentire alle imprese interessate, in possesso dei requisiti previsti, di avvalersi della predetta certificazione, ovviando così all'obbligo di predisporre distinte deleghe di pagamento per ciascun committente, l'Agenzia dovrà rendere disponibile il relativo servizio entro e non oltre il prossimo 31 gennaio 2020, in tempo utile per la scadenza di versamento del 16 febbraio (17 febbraio per il 2020).

### **SOLUZIONE PROPOSTA**

L'Agenzia delle Entrate può prevedere ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni che consentano modalità semplificate di riscontro dei dati.



## REGIME SANZIONATORIO

L'art. 17-bis co. 4 del DLgs. 241/97 dispone che il committente inadempiente sia obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice per la violazione degli obblighi di:

- corretta determinazione delle ritenute;
- corretta esecuzione delle medesime;
- tempestivo versamento delle ritenute senza possibilità di compensazione.

La somma chiesta al committente si aggiunge alla sanzione irrogata per l'inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice e non può essere pagata mediante compensazione nel modello F24.

## CRITICITA'

### SI SEGNA LA

In caso di inottemperanza ai predetti obblighi il committente è tenuto al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice / 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.

### SOLUZIONE PROPOSTA

Ravvedimento operoso: il termine di 90 giorni previsto per il committente che, avendo riscontrato un inadempimento dell'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice deve comunicarlo all'Agenzia delle Entrate, permette alle medesime di avvalersi del ravvedimento per rimediare alla violazione commessa, potendo beneficiare della riduzione delle sanzioni ad un decimo se perfezionato entro 30 giorni dalla data della violazione e ad un nono se la regolarizzazione viene posta in essere entro 90 giorni dalla violazione

commessa. L'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice può regolarizzare la violazione commessa anche dopo il termine dei 90 giorni, ma in tal caso il committente avrà comunicato l'inadempimento all'Agenzia delle Entrate. Pertanto, aumenta per l'impresa appaltatrice, affidataria o subappaltatrice il rischio di non poter ravvedere la violazione commessa, nel caso in cui venga notificato uno degli atti che



inibiscono la facoltà di ravvedersi (es. atto di accertamento, irrogazione di sanzioni, cartella di pagamento).