

STUDIO ASSOCIATO

Rag. Franco Peruzzi

CONSULENTE DEL LAVORO

Dott. Franca Peruzzi

CONSULENTE DEL LAVORO

Rag. Giovanni Peruzzi

CONSULENTE DEL LAVORO

Dott. Raffaele Triggiani

COMMERCIALISTA-REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Dani

COMMERCIALISTA-REVISORE CONTABILE

Dott. Fulvia Peruzzi

Empoli, 13/01/2020

A tutte le Aziende

Loro sedi

Circolare Flash n° 2

Oggetto: **Nuovi obblighi per gli appalti dal 2020: molti dubbi e le criticità da risolvere**

RIFERIMENTI

- **Legge n. 157 del 19 dicembre 2019**
- **Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 108 del 23.12.2019**
- **Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 109 del 24.12.2019**

IN SINTESI

Le imprese appaltatrici/affidatarie o subappaltatrici di una o più opere o servizi di importo annuo superiore a euro 200.000 sono tenute ad effettuare il versamento delle ritenute IRPEF operate sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, utilizzando distinte deleghe (Mod. F24) per ciascun committente. Per le stesse imprese è esclusa la possibilità di avvalersi dell'istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori. Questo è quanto stabilisce il Decreto Legge n. 124/2019 convertito con modificazioni dalla Legge n. 157/2019.

Numerosi sono i dubbi e le criticità che stanno emergendo in fase di analisi attuativa delle nuove disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2020 e per i quali si auspica un intervento tempestivo da parte dell'Amministrazione finanziaria volto a fornire le necessarie direttive.



La Legge 19 dicembre 2019 n. 157, di conversione del Decreto Legge 26 ottobre 2019 n. 124 (c.d. Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020), conferma con modificazioni le disposizioni introdotte dall'art. 4 del decreto legge sopra citato in relazione ai nuovi obblighi per imprese appaltatrici/affidatarie/subappaltatrici e imprese committenti.

Di seguito si esaminano le disposizioni concernenti i nuovi obblighi in materia di appalti, in vigore dal 1° gennaio 2020, mettendo in evidenza i numerosi dubbi e criticità che stanno emergendo in fase di analisi attuativa e per la cui risoluzione risulta necessario un tempestivo intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione finanziaria.

NUOVI OBBLIGHI

In caso di appalto/affidamento e subappalto è prevista per committente e impresa appaltatrice/affidataria/subappaltatrice la **responsabilità solidale per le ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi assimilati dovute dall'impresa in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto/affidamento.

Ciò implica per

- i **committenti** l'**obbligo** di **richiedere** all'impresa appaltatrice/affidataria e alle imprese subappaltatrici, **copia** delle deleghe di pagamento (**Mod. F24**) 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**;
- le **imprese appaltatrici/affidatarie/subappaltatrici** l'**obbligo** di **rilasciare** le suddette deleghe di pagamento (**Mod. F24**) ai committenti **entro cinque giorni lavorativi** successivi alla **scadenza di pagamento**.

Il versamento delle ritenute è, pertanto, effettuato dall'impresa appaltatrice/affidataria/subappaltatrice tramite **distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.**

Oltre a copia delle deleghe di pagamento, le **imprese appaltatrici/affidatarie/subappaltatrici** devono trasmettere al committente anche un **elenco nominativo di tutti i lavoratori**, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione dell'opera o del servizio affidato dallo stesso, con il dettaglio di

- **ore di lavoro prestate** da ciascun percipiente in esecuzione della predetta opera o servizio affidato;
- **ammontare della retribuzione** corrisposta ad ogni dipendente collegata a tale prestazione;
- **ritenute fiscali** eseguite nel mese precedente nei confronti del singolo lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

È prevista l'emanazione di un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per la definizione delle modalità di trasmissione telematica delle informazioni di cui sopra.

Divieto di compensazione per contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi

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.

Ciò implica che le imprese appaltatrici/affidatarie/subappaltatrici dovranno provvedere al versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi assicurativi maturati, nel corso della durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati, senza possibilità di compensarli con eventuali crediti disponibili.

Dubbi e criticità

Un problema sostanziale che sta emergendo in fase di analisi delle nuove disposizioni concerne 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.

A tale riguardo, 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, **non risulta affatto esaustiva.**

Nello specifico, nella Risoluzione n. 108/2019, l'Agenzia evidenzia 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.

Tale indicazione non risulta, tuttavia, esaustiva dal momento che non tiene conto del fatto che la retribuzione corrisposta nel singolo mese e, di conseguenza, le ritenute Irpef su di essa operate non sono esclusivamente imputabili ad ore di lavoro effettivamente svolte nel medesimo mese. 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;
- ad emolumenti maturati nel corso di periodi antecedenti, quali, ad esempio, le mensilità aggiuntive, gli arretrati e il TFR o, ancora, ad importi aventi carattere premiale, tipicamente i premi di produttività.

Rispetto a tali quote di retribuzione non strettamente connesse ad ore di lavoro prestate, ci si chiede 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.

Un ulteriore dubbio riguarda la ripartizione delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF. Salvo i casi 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.

Da ultimo, ma non meno rilevante, si segnala la criticità connessa ad eventuali recuperi di

- crediti di ritenute, quali ad esempio quelli da conguaglio di fine anno o di fine rapporto (codici

tributo 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).

Come noto, 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, la compensazione deve avvenire direttamente con ritenute IRPEF e addizionali regionale e comunale. Maggiore flessibilità è, invece, ammessa per il bonus Renzi e i crediti risultanti da Mod. 770 il cui recupero può essere effettuato anche utilizzando importi diversi dalle ritenute (ad esempio, i contributi previdenziali).

Ciò premesso, ci si chiede come si potrà 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.

Compilazione Mod. F24

Per quanto riguarda la compilazione delle deleghe di pagamento distinte per ciascun committente, l’Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 109 del 24 dicembre 2019, ha fornito indicazioni al fine di consentire l’identificazione della delega per singolo committente.

Fermo restando che i versamenti sono effettuati dall’impresa appaltatrice/affidataria/subappaltatrice cumulativamente per le ritenute dovute in relazione a tutti i lavoratori impiegati presso uno stesso committente, su **ciascuna delega di pagamento** occorrerà indicare nella **sezione “Contribuente”**

- nel **campo “Codice fiscale”**, il codice fiscale dell’**impresa appaltatrice/affidataria/subappaltatrice**, tenuta al versamento;
- nel **campo “Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare”**, il codice fiscale del **soggetto committente**, unitamente al **codice identificativo di nuova istituzione “09”** nel **campo “Codice identificativo”**.

The image shows a portion of the F24 form titled 'CONTRIBUENTE'. It contains several sections for data entry:

- CODICE FISCALE**: A field for the taxpayer's tax code.
- DATI ANAGRAFICI**: Fields for 'cognome, denominazione o ragione sociale', 'nome', 'data di nascita', 'sesso (M o F)', 'comune (o Stato estero) di nascita', and 'provincia'.
- DOMICILIO FISCALE**: Fields for 'comune', 'provincia', and 'via e numero civico'.
- CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare**: A field for the tax code of the obligated party.
- codice identificativo**: A field for the identification code.

DECORRENZA NUOVI OBBLIGHI

Le **nuove disposizioni** in materia di appalti fin qui illustrate **si applicano**, per espressa previsione normativa (comma 2, art. 4, DL n. 124/2019), a decorrere **dal 1° gennaio 2020**.

Dubbi e criticità

Proprio in relazione alla decorrenza delle nuove disposizioni, nella Risoluzione n. 108/2019, l’Agenzia delle Entrate fa una precisazione che, per gli operatori del settore, è già fonte di dubbi. Infatti, viene specificato che le nuove disposizioni trovano:

“(…) applicazione con riferimento alle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020 (e, quindi, relativamente ai versamenti eseguiti nel mese di febbraio 2020), anche con riguardo ai contratti di appalto, affidamento o subappalto stipulati in un momento antecedente al 1° gennaio 2020”.

Il dubbio deriva dal fatto che l’Agenzia, per fissare la decorrenza dei nuovi obblighi fa riferimento, anziché alle retribuzioni erogate a decorrere dal mese di gennaio 2020, alle ritenute operate a partire dallo stesso mese con scadenza di versamento il 17 febbraio 2020 (il 16 cade di domenica) risultando irrilevante, ai predetti fini, se le ritenute in oggetto si riferiscono a contratti di appalto siglati anteriormente al 1° gennaio 2020. Dalla lettura del passaggio sopra riportato, si potrebbe giungere alla conclusione che anche le ritenute operate sulle retribuzioni di dicembre 2019, corrisposte entro il 12 gennaio 2020 (che, per il principio di cassa allargato rientrano nel periodo d’imposta 2019), siano attratte nei nuovi obblighi in precedenza illustrati.

Tuttavia, da fonti ufficiose, si evince che con la locuzione “ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020 (e, quindi, relativamente ai versamenti eseguiti nel mese di febbraio 2020)”, l’Agenzia intendesse riferirsi alle ritenute di competenza “gennaio 2020” e, dunque, alle ritenute operate a partire dalle retribuzioni erogate nel predetto mese. Stante la rilevanza dei nuovi obblighi, sarebbe comunque auspicabile un nuovo intervento da parte dell’Agenzia volto a confermare in via ufficiale tale ultima interpretazione.

AMBITO DI APPLICAZIONE

I nuovi obblighi in precedenza illustrati trovano applicazione nei confronti dei soggetti di cui all’art. 23, comma 1, DPR n. 600/1973 (dunque, sostituti d’imposta), residenti in Italia,

- **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,**
- **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 del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.**

Dubbi e criticità

La valutazione, per ciascun contratto d’opera o di servizi, della sussistenza delle caratteristiche sopra elencate (importo complessivo annuo superiore a euro 200.000, **prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente, utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma**) potrebbe non risultare affatto semplice.

Innanzitutto, ci si interroga sull’orizzonte temporale cui fare riferimento per la verifica dell’importo annuo superiore a euro 200.000. A tale proposito, si potrebbe trattare dell’anno civile (1° gennaio - 31 dicembre) ovvero dell’anno solare (365 giorni).

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. Per quanto concerne, infine, l’attività oggetto del contratto/rapporto negoziale, la stessa deve caratterizzarsi per:

- il 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.

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.

Infine, i beni strumentali utilizzati per lo svolgimento dell'attività devono essere di proprietà del committente o riconducibili a quest'ultimo in qualunque forma. A tale proposito si ritiene che anche un utilizzo parziale e non solo esclusivo dei mezzi del committente comporta che l'esternalizzazione dell'attività, fermi restando gli altri requisiti previsti, rientri nell'ambito di applicazione delle nuove disposizioni in materia di appalto.

CERTIFICAZIONE DI REGOLARITÀ

Le nuove disposizioni in materia di appalti (con riferimento sia agli obblighi di comunicazione per le ritenute fiscali che al divieto di compensazione per contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi) **non** trovano applicazione se le imprese appaltatrici/subappaltatrici/affidatarie comunicano, allegando la **relativa certificazione**, al committente la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista (pari a cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento), dei seguenti requisiti:

- essere **in attività da almeno tre 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 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
- non avere iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori a 50.000 euro, 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**. Per consentire alle imprese interessate, in possesso dei requisiti previsti, di avvalersi della predetta certificazione, avviando 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).

Alla presente circolare alleghiamo un commento, del tutto condivisibile da parte nostra, circa la criticità di questa norma, da dove si evince come ancora una volta, venga addossato un compito di "controllo" alle Imprese su eventuali evasioni, con costi di gestione a carico delle stesse.

Ritenute sugli appalti: il committente diventa "informatore" del fisco

Pur richiesto a gran voce dai professionisti e dagli operatori dei settori interessati, **in assenza di un eventuale differimento dell'entrata in vigore delle nuove regole in materia di ritenute fiscali per appalti e subappalti**, da gennaio incomberanno gravosi compiti di controllo tributario (confermati anche dalla risoluzione n. 108/E/2019) anche sui committenti di tali contratti, con correlata necessità degli stessi **di dover divenire veri e propri informatori dell'Agenzia delle Entrate per gli inadempimenti fiscali della ditta appaltatrice**. Sono queste le conseguenze sostanziali prodotte dalla conversione in legge dell'art. 4 del decreto fiscale 2020, che ha completamente riformulato le previsioni introdotte in materia di ritenute fiscali per appalti e subappalti.

Dal 1° gennaio 2020, infatti, un committente (sostituto d'imposta residente nel territorio dello Stato ai fini delle imposte sui redditi) **che affidasse a un'impresa il compimento di opere o servizi di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro (tramite contratti di appalto/subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziati comunque denominati, ove caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma)**, di fatto diventerà un collaboratore (gratuito) del Fisco e assumerà compiti ausiliari di polizia amministrativo-tributaria trasformandosi suo malgrado, a pena di sanzioni, in un informatore ausiliario dell'Agenzia delle Entrate. In origine, peraltro, il [D.L. n. 124/2019](#) spostava addirittura in capo al committente l'obbligo di versamento delle ritenute fiscali operate dalle imprese appaltatrici mentre ora la disposizione in vigore, interamente riscritta nell'*iter* di conversione del decreto, prevede invece che sul committente permanga solo l'obbligo di ricevere dall'appaltatrice la copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute ai fini del riscontro dell'ammontare versato. In altri termini, le imprese appaltatrici/affidatarie o subappaltatrici effettueranno i versamenti dovuti **(con distinte deleghe per ciascun committente e senza alcuna possibilità di compensazione)**, ma dovrà essere il committente a verificare la correttezza della loro fedeltà fiscale e, in caso di mancata ricezione dei modelli di pagamento nei 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento (oppure nel caso risultino omessi o insufficienti i versamenti), **egli sarà tenuto a sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dall'appaltatrice sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio, ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate**. Il committente, quindi, diventerà un inserviente del Fisco per effettuare una vera e propria preliquidazione formale del corretto versamento dei tributi altrui e, in caso di riscontrata infedeltà, egli dovrà non solo trattenerne una sorta di cauzione finalizzata a garantire l'esecuzione dell'adempimento tributario, ma avrà anche l'onere di darne comunicazione, entro 90 giorni, ai controllori di livello superiore, vale a dire all'ufficio delle Entrate territorialmente competente nei suoi confronti.

Documento unico di regolarità fiscale

L'unica possibilità per il committente di non divenire un presidio periferico delle Entrate è prevista solo nell'ipotesi in cui le imprese appaltatrici/affidatarie/subappaltatrici inviino al committente quella sorta di DURF (documento unico di regolarità fiscale) che sarà rilasciato dalle Entrate per attestare l'assenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista, di pendenze fiscali sopra certi limiti e requisiti di attività dell'impresa da almeno tre anni in regola con gli obblighi dichiarativi e di versamento fiscale con determinati termini e modalità.

In questi casi, infatti, le imprese appaltatrici potranno procedere direttamente al pagamento delle ritenute senza che sul committente incombono necessità di ulteriori controlli e, quindi, non scatterà mai la necessità del committente di dover inoltrare al Fisco anche quella che si profila come una sorta di SES (ovvero una segnalazione di evasione sospetta).

Un nuovo fronte della lotta all'evasione

Parfrasando allora una nota metafora, il Fisco ha aperto un nuovo fronte della lotta all'evasione, ma con il lavoro degli altri.

Poiché, infatti, l'Amministrazione finanziaria non riesce a contrastare efficacemente in questo ambito le diffuse infedeltà fiscali **viene scaricata per legge sulle imprese la necessità di effettuare una serie di controlli non solo esorbitanti, ma anche del tutto estranei alla loro funzione istituzionale economico-imprenditoriale.**

Diversamente, invece, in questa perenne crociata contro l'evasione fiscale i concetti di pertinenza e proporzionalità degli adempimenti richiesti ai contribuenti sono ormai considerati solo pretesti adombrati politicamente da chi intenderebbe difendere la fraudolenza fiscale. Se si utilizzassero meglio e più tempestivamente tutte le, banche dati digitali di cui il Fisco dispone e se si lasciassero gli imprenditori a fare solo impresa con serenità, forse ne gioverebbe economicamente il sistema Paese molto di più di quanto sarà recuperato imponendo una serie di problematici adempimenti su tutti i committenti, compresi quelli onesti che, purtroppo, il legislatore tributario accomuna troppo spesso a quelli fraudolenti.

Questo è quello che risulta alla data odierna, Vi terremo comunque aggiornati sull'argomento, vista la portata eccessiva di adempimenti che prevede, e/o su eventuali modifiche (augurabili) dovessero intervenire.