

Dott. Paolo VERNERO
Commercialista
Revisore Legale
Consulente del Giudice
Docente a contratto presso
Università di Torino

Dott. Livio MANAVELLA
Commercialista
Revisore Legale
Consulente del Giudice

Dott.ssa Laura CAREGGIO
Commercialista
Revisore Legale

Dott.ssa Benedetta PARENA
Commercialista
Revisore Legale

Avv. Maria Francesca ARTUSI
Avvocato penalista

Dott.ssa Silvia BARBERA
Commercialista
Revisore Legale

DIRECTOR

Rag. Emilia BERTINETTI
Consulente Tributario

OF COUNSEL

Dott. Federico CATTAROSI
Commercialista
Revisore Legale

Avv. Raffaele BATTAGLINI
Avvocato diritto societario

Avv. Emanuela DE SABATO
Avvocato diritto societario

Dott. Renato GIORCELLI



CONTRATTI DI APPALTO: CIRCOLARE ADE 1/E/2020

Ieri 12/02/2020, con la pubblicazione della circolare n° 1/E/2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti sulla disciplina di cui all'articolo 17-bis D.Lgs 241/1997, la quale ha introdotto, con riferimento agli appalti di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro, alcuni obblighi che interessano sia le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici, ma anche le imprese committenti, purché sostituti d'imposta e residenti (ai fini delle imposte dirette) nel territorio dello Stato.

Ricordiamo che la norma in esame riguarda gli appalti, subappalti, affidamenti a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati che abbiano **congiuntamente** le tre seguenti caratteristiche (vedasi anche ns. circolare n° 02 del 03/02/2020):

- a) valore annuo complessivo superiore a € 200.000 (non si fa riferimento all'oggetto del contratto, ma al rapporto fra Committente e Appaltatore);
- b) prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi del committente;
- c) utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente (o ad esso riconducibili).

In particolare, al ricorrere delle condizioni descritte, le imprese appaltatrici devono versare le ritenute (Irpef e relative addizionali) sui redditi di lavoro dipendente (e assimilati) dei lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, senza poterle compensare nel modello F24.

Al riguardo, la circolare precisa che il divieto di compensazione in parola non è applicabile per i crediti maturati dall'impresa in qualità di sostituto d'imposta, mentre non sono ammesse eccezioni per gli altri crediti utilizzabili in compensazione tramite modello F24 quali, ad esempio, i crediti tributari (Iva e imposte dirette).

Entro cinque giorni lavorativi successivi alla relativa scadenza, l'appaltatore (e il sub-appaltatore/imprese affidatarie) dovrà trasmettere al committente:

- (i) le deleghe per le ritenute fiscali dei suoi dipendenti (compilate separatamente per ciascun committente) e

(ii) un elenco nominativo che preveda:

- 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;
- 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.

La committente, dal canto suo, deve monitorare che le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici adempiano al corretto versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni, verificando le deleghe che le suddette imprese (appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici) sono tenute a trasmettere a ciascun committente entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del termine previsto per il pagamento delle ritenute operate.

Sul punto, la circolare precisa che la committente assolverà il suo obbligo di riscontro dopo aver verificato che:

1. le ritenute fiscali siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione, salvo che non si tratti di crediti maturati dall'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice in qualità di sostituto d'imposta;
2. la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua rispetto all'opera prestata dal lavoratore;
3. le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta.

Per esigenze di semplificazione, viene affermato che le ritenute fiscali non saranno considerate manifestamente incongrue quando queste siano superiori al 15% della retribuzione imponibile ai fini fiscali.

Se all'esito della predetta attività di controllo, dovesse emergere un omesso o insufficiente versamento delle ritenute, la committente dovrà sospendere il pagamento dei corrispettivi, oltre a darne comunicazione all'Agenzia delle Entrate entro 90 giorni dalla scoperta dell'evento, pena l'applicazione (a suo carico) di una disciplina sanzionatoria particolarmente penalizzante.

La citata circolare chiarisce altresì che sono esclusi dai richiamati obblighi di controllo le persone fisiche e le società semplici che non esercitano attività d'impresa, agricola o arti o professioni.

Per le medesime ragioni, si presume escluso dalla normativa anche il condominio il quale, seppur presente nell'elenco dei sostituti d'imposta (di cui all'articolo 23 D.P.R. 600/1973), risulta essere privo di beni strumentali propri, non potendo esercitare alcuna attività d'impresa o agricola o attività professionale.

La circolare è di particolare importanza in quanto giunge a ridosso del termine in cui si applicherà per la prima volta la novellata disciplina, ovvero il versamento dalle ritenute operate a decorrere dal mese di gennaio 2020, da eseguirsi entro il prossimo 17.02.2020.

E' sempre possibile disapplicare la disciplina in esame, in presenza delle condizioni prescritte dall'articolo 17-bis D.Lgs 241/1997, cioè quando l'impresa appaltatrice, affidataria e subappaltatrice ottiene dall'Amministrazione finanziaria il certificato di affidabilità fiscale (adottato con il provvedimento direttoriale n. 54730 del 6 febbraio 2020) da trasmettere alla società committente e della validità di 4 mesi.

La circolare 1/E/2020, oltre a soffermarsi sull'ambito oggettivo e soggettivo di applicazione della disposizione, chiarisce interessanti aspetti riguardanti i profili sanzionatori.

Come visto l'articolo 17 bis, comma 4, D.Lgs. 241/1997:

- impone al committente l'obbligo di richiedere i modelli F24 di versamento delle ritenute e, in caso di mancata consegna o di errati versamenti, sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati,
- prevede, in caso di violazione degli obblighi, che il committente sia obbligato al versamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice per la non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute, nonché per il tardivo versamento delle stesse, senza possibilità di compensazione.

Pare evidente, dunque, che la sanzione trovi applicazione solo nel caso in cui l'impresa appaltatrice/affidataria/subappaltatrice non abbia correttamente determinato, eseguito e versato le ritenute (ad esempio, procedendo alla compensazione pur a fronte dell'espressa previsione normativa).

Al contrario, nessuna sanzione potrà essere irrogata alla committente se i suddetti adempimenti sono stati correttamente posti in essere, pur non essendoci stato alcuno scambio di documentazione tra le parti.

Tra l'altro, come chiarisce la circolare in esame, le sanzioni non sono dovute quando l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice si sia avvalsa dell'istituto del ravvedimento operoso per sanare le violazioni commesse, prima della contestazione da parte degli organi preposti al controllo.

La sanzione a carico del committente, invece, rientra tra quelle amministrative non tributarie, in quanto non strettamente correlata alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale; non possono quindi trovare applicazione le disposizioni di cui al D.Lgs. 472/1997, con conseguente esclusione, per il committente, della possibilità di beneficiare del ravvedimento operoso.

La circolare ha inoltre chiarito che “nel caso in cui, nei primi mesi di applicazione della norma (e, in ogni caso, non oltre il 30 aprile 2020), l'appaltatore abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali (salvo il divieto di compensazione) senza utilizzare per ciascun committente distinte deleghe, al committente non sarà contestata la violazione prevista al comma 4 dell'articolo 17-bis connessa all'inottemperanza agli obblighi previsti 35 dai commi 1 e 3 del medesimo articolo, a condizione che sia fornito al committente medesimo, entro il predetto termine, la documentazione indicata”.

La richiamata previsione, la quale pare far fronte alle numerose richieste di moratorie o proroghe, comunque espone il committente al pericolo di sanzioni.

La circolare, infatti:

- pare escludere l'applicabilità delle sanzioni soltanto nel caso in cui l'appaltatore abbia correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali, pur senza utilizzare per ciascun committente distinte deleghe,
- prevede la possibilità di consegnare al committente la documentazione entro il 30 aprile.

Cosa potrebbe fare, dunque, il committente nel caso in cui rilevi, al momento della consegna della documentazione, entro il 30 aprile, che l'appaltatore non ha correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali?

Seguendo un'interpretazione letterale del testo della circolare dovrebbe ritenersi che, in questo caso, la moratoria non operi, e che, comunque, siano

