

Appalti e subappalti e altri contratti di subfornitura, logistica, spedizione e trasporto. Il Fisco arruola forzatamente i committenti per tutelare l'Erario nei confronti degli omessi versamenti di ritenute ed IVA



Obbligo per il committente al versamento delle ritenute

L'articolo 4 del [decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124](#), reca una serie di misure in materia di **contrasto all'omesso versamento delle ritenute**, in particolare disponendo **l'obbligo per il committente al versamento delle ritenute** (senza possibilità di utilizzare in compensazione proprie posizioni creditorie) **in tutti i casi di affidamento di un'opera o un servizio**. L'articolo estende, inoltre, l'inversione contabile in materia di IVA (c.d. **reverse charge**) di cui all'articolo 17, comma sesto, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 alle prestazioni effettuate mediante contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti

consorzianti o rapporti negoziali comunque denominati, che vengono svolti con il **prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente e con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente.**

Come evidenziato dal Governo nel Documento programmatico di bilancio 2020 la disposizione intende **contrastare l'illecita somministrazione di manodopera** in quanto attraverso la costituzione di **false cooperative e false imprese**, i soggetti coinvolti nelle frodi evitano di assumere manodopera interna delegando il reperimento delle risorse a finte società affidatarie che aggirano le norme contrattuali, **evadono l'IVA e non procedono al versamento delle ritenute operate sui redditi dei lavoratori**. Le finte cooperative e le finte imprese interposte non versano le ritenute sui redditi dei lavoratori e l'IVA e conseguentemente possono realizzare l'attività economica a un costo inferiore a quello che verrebbe sostenuto dal committente. La circostanza che i soggetti interposti non siano patrimonializzati e dunque non aggredibili con la riscossione coattiva comporta l'impossibilità dell'Amministrazione finanziaria di recuperare le risorse finanziarie sottratte illecitamente.

Introdotta un regime di "accentramento" del versamento delle ritenute fiscali sui lavoratori impiegati in tutti i casi di affidamento di un'opera o un servizio

La novella normativa, al **comma 1** introduce l'articolo 17-*bis* nel corpo del decreto legislativo n. 241 del 1997, al fine di **tutelare, "l'erario nei confronti dell'omesso versamento di ritenute fiscali"** da parte di imprese appaltatrici e subappaltatrici o **comunque impiegate nell'esecuzione di opere e servizi**, introducendo un meccanismo che circostanzi le responsabilità del committente, limitandole a quelle derivanti dall'omesso o tardivo versamento delle ritenute fiscali effettivamente subite dal lavoratore e garantendo che la provvista per il versamento delle stesse venga messa

a disposizione dal datore di lavoro, ovvero possa essere rinvenuta nei corrispettivi dovuti già dovuti dal committente all'impresa affidataria del lavoro". (Così, relazione illustrativa).

Di seguito, si illustrano le disposizioni del nuovo articolo 17-*bis* decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

In primo luogo, il *comma 1* dell'articolo 17-*bis* stabilisce che **il committente** (sostituto di imposta **residente** nel territorio dello Stato **ai fini delle imposte dirette**) che **affida il compimento di un'opera o di un servizio ad un'impresa** è tenuto **al versamento delle ritenute** sui redditi di lavoro dipendente, su quelli assimilati a quelli di lavoro dipendente, sulle addizionali regionali e comunali, **ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.**

Si evidenzia che la disposizione **non solo non modifica la disciplina** prevista dall'articolo 29 del D.Lgs. 276 del 2003 **in materia di appalto** (in caso di appalto di opere o di servizi, il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore, nonché con ciascuno degli eventuali subappaltatori a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi), ma anzi ha **un ambito applicativo, sia oggettivo che soggettivo, più esteso.**

Come chiarito dalla relazione illustrativa, "l'ambito di applicazione è **più esteso rispetto a quello previsto dall'art. 29 del D.Lgs. n. 276 del 2003** per due ordini di ragioni. In primo luogo l'ambito applicativo **non è limitato esclusivamente ai contratti di appalto**, dovendo intendersi ricompresi nella locuzione utilizzata **anche i contratti non nominati**, o misti, nonché i **contratti di subfornitura, logistica, spedizione e trasporto**, nei quali oggetto del contratto è comunque l'assunzione di un obbligo di fare da parte dell'impresa appaltatrice (rilevando, tuttavia, che parte della giurisprudenza ha inteso estendere a tali

contratti anche l'ambito di applicazione della disposizione contenuta nell'articolo 29 del D.Lgs. n. 276 del 2003). In secondo luogo, la norma non si applica nei confronti dei soli committenti "*imprenditori*" con la conseguenza che anche agli **enti pubblici e agli enti non commerciali privati viene imposto il versamento delle ritenute effettuate dalle imprese appaltatrici**. Con riferimento ai soggetti giuridici, la norma non include tra i committenti tenuti per conto degli appaltatori e subappaltatori al versamento delle ritenute i soggetti non residenti e i soggetti che si presumono residenti ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell'articolo 73 comma 5-*bis* del TUIR, in quanto si ritiene che in tali casi lo spostamento dell'obbligo di versamento dal datore di lavoro al committente non fornisca maggiore tutela degli interessi erariali".

A tal proposito si evidenzia che nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo, successivamente divenuto decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, si segnalava in proposito all'abrogazione dell'articolo 35, comma 28, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, **sulla responsabilità solidale dell'appaltatore con il subappaltatore del versamento all'erario delle ritenute fiscali** che tale disciplina, "pur perseguendo l'obiettivo di contrastare l'evasione fiscale, ha previsto oneri amministrativi sulle imprese **che si sono rivelati non proporzionati** rispetto all'esigenza di contrastare i fenomeni di frode e di evasione fiscale riscontrati nell'esperienza operativa da parte di coloro che utilizzano lavoratori in nero". (vedi: http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Scheda_lavori/getTesto.ashx?file=0099bis_F001.pdf&leg=XVII#pagemode=none)

Il comma 2 del nuovo articolo 17-*bis* specifica che **l'obbligo di versamento riguarda tutte le ritenute fiscali operate dall'impresa appaltatrice o affidataria** e dalle imprese

subappaltatrici (nel corso di durata del contratto) **sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato** nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati.

Il *comma 3* dispone che **l'importo corrispondente all'ammontare complessivo del versamento dovuto è versato** dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici al committente con **almeno 5 giorni lavorativi di anticipo rispetto alla scadenza del versamento stesso** su specifico conto corrente bancario o postale comunicato dal committente all'impresa affidataria o appaltatrice e da quest'ultima alle imprese subappaltatrici.

Il *comma 4* prevede che **il committente** che ha ricevuto le somme necessarie all'effettuazione del versamento **lo esegue, senza possibilità di utilizzare in compensazione proprie posizioni creditorie**, entro il termine previsto, ovvero entro il giorno sedici del mese di scadenza (articolo 18 decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241), in luogo del soggetto che ha effettuato le ritenute e **indicando nella delega di pagamento il codice fiscale dello stesso quale soggetto per conto del quale il versamento è eseguito**.

Il *comma 5* introduce l'obbligo per le imprese appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici di trasmettere al committente con almeno 5 giorni lavorativi di anticipo rispetto alla scadenza del versamento **i dati necessari per il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi ricevuti con le trattenute effettuate**.

In particolare, le imprese devono trasmettere tramite posta elettronica certificata al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

- **un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere e servizi affidati dal committente, con il dettaglio**

delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato, l'ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione ed il dettaglio delle ritenute fiscali eseguite nel mese precedente nei confronti di detto lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente;

- **tutti i dati utili alla compilazione delle deleghe di pagamento** necessarie per l'effettuazione dei versamenti;
- **i dati identificativi del bonifico** effettuato ai sensi del precedente *comma 3*.

Il *comma 6* prevede che se entro la data prevista per il bonifico **l'impresa appaltatrice o affidataria vanta crediti** per corrispettivi verso l'impresa committente, alla comunicazione **può allegare la richiesta di compensazione totale o parziale delle somme dovute** (anche dalle subappaltatrici) con tali corrispettivi. La disposizione chiarisce, inoltre, che, **il committente deve procedere comunque al versamento** con le modalità previste al *comma 4*, ovvero senza compensazione con proprie posizioni creditorie.

Il *comma 7* specifica i casi in cui **le imprese appaltatrici e subappaltatrici sono responsabili** per la **corretta determinazione delle ritenute** e per la **corretta esecuzione delle stesse**, nonché **per il versamento, senza possibilità di compensazione**. La responsabilità è delle imprese appaltatrici/subappaltatrici quando:

- **non hanno provveduto all'esecuzione del versamento al committente** entro il termine di 5 giorni lavorativi di anticipo rispetto alla scadenza del versamento di cui al *comma 3*;
- **non hanno trasmesso la richiesta di compensazione totale o parziale delle somme dovute** di cui al *comma 6*;

- **non hanno trasmesso i dati** previsti al richiamato *comma 5*.

Il *comma 8* specifica invece i casi di **responsabilità del committente**. Il committente è **responsabile se non versa quanto ricevuto nei termini** ovvero se non versa le ritenute effettuate dalle imprese appaltatrici e subappaltatrici. La responsabilità è quantificata **entro il limite della somma dell'ammontare dei bonifici ricevuti** nel termine previsto e dei **corrispettivi maturati** a favore delle imprese appaltatrici o affidatarie **e non corrisposti** alla stessa data. La responsabilità è **integrale** nel caso in cui i committenti **non abbiano** tempestivamente **comunicato** all'impresa appaltatrice o affidataria **gli estremi del conto corrente bancario o postale** su cui effettuare i versamenti o **abbiano eseguito pagamenti alle imprese** affidatarie, appaltatrici o subappaltatrici, **inadempienti**.

Il *comma 9* dispone che nel caso in cui le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici **non trasmettano entro il termine previsto e con le modalità indicate** i dati richiesti ovvero **non effettuino i bonifici entro il termine o non inviino la richiesta di compensazione**, ovvero **inviino una richiesta di compensazione con crediti inesistenti o non esigibili**, il committente deve **sospendere il pagamento** dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria **vincolando le somme ad essa dovute al pagamento delle ritenute** eseguite dalle imprese coinvolte nell'esecuzione dell'opera o del servizio, dandone comunicazione **entro 90 giorni** all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti. In tali casi è **preclusa** comunque 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.

Il *comma 10* del nuovo articolo 17-*bis* stabilisce che laddove

entro 90 giorni dal termine di previsto al *comma 3*, le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici **effettuino il versamento al committente o richiedano la compensazione e trasmettano i dati richiesti, il committente procede al versamento delle somme**, perfezionando, **su richiesta** del soggetto che ha effettuato le ritenute, **il ravvedimento operoso** di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e addebitando allo stesso gli interessi e le sanzioni versati.

Il *comma 11* del nuovo articolo 17-*bis* prevede **l'obbligo per il committente che ha effettuato il pagamento** per conto delle imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici **di comunicare** entro 5 giorni mediante posta elettronica certificata a queste ultime **l'effettuazione del pagamento**. Qualora **le imprese che hanno provveduto al versamento delle ritenute al committente o a richiesta di compensazione** con i corrispettivi maturati nei confronti dello stesso, **non hanno ricevuto** comunicazione dell'effettuazione del versamento delle ritenute da parte di quest'ultimo, esse **comunicano l'inadempimento all'ufficio dell'Agenzia delle entrate** territorialmente competente nei loro confronti.

Il *comma 12* del nuovo articolo 17-*bis* disciplina i requisiti necessari affinché **le imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici possono eseguire direttamente** il versamento delle ritenute. Tali imprese possono eseguire direttamente il versamento delle ritenute secondo le procedure previste, comunicando al committente tale opzione entro 5 giorni lavorativi di anticipo rispetto alla scadenza del versamento ed allegando **una certificazione** dei requisiti richiesti, qualora nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista, contemporaneamente:

- **risultino in attività da almeno 5 anni** ovvero abbiano eseguito nel corso dei **due anni precedenti** complessivi versamenti registrati nel conto fiscale **per un importo superiore a 2 milioni di euro**;

- **non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi** affidati agli agenti della riscossione relativi a tributi e contributi previdenziali **per importi superiori a 50.000,00 euro** per i quali siano ancora dovuti pagamenti o per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione.

Il *comma 13* del nuovo articolo 17-*bis* stabilisce che entro 90 giorni dall'entrata in vigore della disposizione in esame **la certificazione è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle entrate** mediante canali telematici e l'autenticità della stessa è riscontrabile dal committente mediante un apposito servizio telematico messo a disposizione sempre dall'Agenzia delle entrate.

Il *comma 14* del nuovo articolo 17-*bis* rinvia a un **provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore del decreto, **le modalità per il rilascio ed il riscontro della certificazione**. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere disciplinate **ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni** previste dai commi 5 e 6, alternative alla posta elettronica certificata, che consentano anche il tempestivo riscontro degli stessi da parte dell'Agenzia delle entrate.

Il *comma 15* del nuovo articolo 17-*bis* **esclude per le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici la possibilità di 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. Detta esclusione opera con **riguardo a tutti i contributi previdenziali, assistenziali e premi assicurativi maturati nel corso di durata del contratto**, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi

affidati.

Il *comma 16* del nuovo articolo 17-*bis* dispone che **il soggetto obbligato** al versamento in base alle disposizioni di cui all' articolo in esame **che non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, il versamento delle ritenute** è soggetto alla **sanzione amministrativa pari al trenta per cento** di ogni importo non versato.

Il *comma 17* del nuovo articolo 17-*bis* stabilisce inoltre che **chiunque non esegua, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, il versamento delle ritenute, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni**, come previsto dell'articolo 10-*bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento di ritenute dovute o certificate.

Il **comma 2 dell'articolo 4** del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 prevede che le **disposizioni introdotte** dal nuovo articolo 17-*bis* si applicano **a decorrere dal 1° gennaio 2020.**

Reverse charge nei contratti di appalto e simili caratterizzati da un consistente utilizzo di manodopera

Il **comma 3 dell'articolo 4** del [decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124,](#) **inserisce una nuova lettera (a-*quinquies*)** all'articolo 17, comma sesto, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in cui sono riportate le categorie di beni e servizi per le quali l'Italia applica il meccanismo dell'inversione contabile detto ***reverse charge***.

Nel dettaglio, la nuova lettera a-*quinquies* dell'articolo 17, comma sesto, del D.P.R. n. 633/1972, n. 633 estende l'inversione contabile in materia di IVA **alle prestazioni effettuate mediante contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, che vengano svolti con il prevalente**

utilizzo di manodopera (c.d. *labour intensive* ovvero tutti i settori caratterizzati dal consistente utilizzo di manodopera) **presso le sedi di attività del committente** con l'utilizzo di **beni strumentali di proprietà del committente** o ad esso riconducibili.

La norma pertanto **aggiunge le prestazioni d'opera** alle operazioni a cui è già prevista l'applicazione dell'inversione contabile quali le prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento degli edifici, i subappalti in edilizia. Ne consegue che le prestazioni d'opera soggette a IVA verranno fatturate dalle imprese senza l'applicazione dell'IVA e di conseguenza **il committente integrerà la fattura** dell'imposta secondo l'aliquota prevista per la prestazione, imputandola a debito e quindi portandola in detrazione se spettante.

La norma prevede, infine, che **l'inversione contabile non si applica** per le operazioni effettuate nei confronti **delle pubbliche amministrazioni e degli altri enti e società soggette al regime dello *split payment***, nonché alle **agenzie per il lavoro disciplinate** dal decreto legislativo n.276 del 2003.

Il **comma 4 dell'articolo in esame** specifica che **l'efficacia della disposizione di cui al comma 3 è subordinata** al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'**autorizzazione di una misura di deroga** ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, che prevede, tra l'altro, che il Consiglio deliberando all'unanimità su proposta della Commissione può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.