

Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti di importo complessivo annuo superiore a 200.000 euro e reverse charge manodopera. Le novità del decreto fiscale “convertito”



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

L'**articolo 4**, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, **interamente sostituito** nel corso della conversione in legge del provvedimento (**di seguito riportato**), reca una serie di misure volte sia a tutelare l'Erario nei confronti dell'omesso versamento di ritenute fiscali da parte di imprese appaltatrici e subappaltatrici sia per contrastare il dilagante fenomeno dell'omesso versamento dell'IVA. In

particolare, dispone l'obbligo per il committente di **richiedere** all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, **obbligate a rilasciarla**, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle **ritenute** ai fini del **riscontro dell'ammontare** complessivo degli importi versati dalle imprese; stabilisce che il **committente è tenuto a sospendere il pagamento** dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria nel caso di **mancata trasmissione o nel caso risultino omessi o insufficienti versamenti**; estende l'inversione contabile in materia di IVA (**reverse charge**) alle prestazioni effettuate mediante contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati 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.**

Nel dettaglio, il **comma 1** della disposizione in esame introduce un nuovo articolo 17-*bis* al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 a 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.

Di seguito si illustrano le disposizioni del nuovo articolo 17-*bis*.

Il *comma 1* dell'articolo 17-*bis* stabilisce che il **committente** (sostituto di imposta **residente** nel territorio dello Stato ai fini delle imposte sui redditi) che **affida il compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi** di importo **complessivo annuo superiore a 200.000 euro a un'impresa,** tramite contratti di appalto, subappalto,

affidamento a soggetti consorziati o **rapporti negoziati comunque denominati**, caratterizzati da **prevalente utilizzo di manodopera, presso le sedi** di attività del committente con **l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo** o ad esso riconducibili in qualunque forma, è **tenuto a richiedere** all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, *obbligate a rilasciarla*, **copia delle deleghe di pagamento** relative al versamento delle **ritenute** (di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 600/73, 50, comma 4, del D.Lgs. 446/97, n. 446, e 1, comma 5, del D.Lgs. 360/98).

In sintesi, la comunicazione circa il pagamento delle ritenute dei lavoratori presenti nel mese precedente presso il committente per le attività appaltate deve avvenire:

- in caso di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo **superiore a 200.000 euro a un'impresa**;
- qualora vi sia un prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente;
- qualora vi sia l'utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Il versamento delle ritenute è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con **distinte deleghe** per ciascun committente, **senza possibilità di compensazione, in deroga all'articolo 17 dello stesso D.Lgs. 241/97.**

Pertanto, l'applicazione delle disposizioni richiamate è **limitata alle opere e ai servizi** caratterizzati dal prevalente utilizzo di manodopera – in contesti c.d. ***labour intensive*** – presso le sedi di attività del committente, con l'utilizzo di beni strumentali di sua proprietà, o comunque a lui riconducibili, e **per un importo complessivo che superi la soglia di 200.000 euro annui.**

Il *comma 2* del nuovo articolo 17-bis «*al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese*» **specifica alcuni obblighi di trasmissione previsti per le ditte appaltatrici** (affidatarie o subappaltatrici). In particolare l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice, entro **i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute**:

- le **deleghe** di pagamento (di cui al comma 1 del nuovo articolo 17-bis);
- 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;
- 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.

Il *comma 3* introduce **l'obbligo per il committente di sospendere il pagamento** dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria nel caso di **mancato adempimento** da parte di quest'ultime **degli obblighi di trasmissione** previsti al precedente *comma 2* o nel caso di **omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali**.

In particolare la disposizione prevede che nel caso in cui entro **i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute** sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi **dall'impresa appaltatrice o affidataria** e questa o le imprese subappaltatrici non abbiano ottemperato all'obbligo di trasmettere al

committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati ovvero risulti **l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali** rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente deve **sospendere**, finché perdura l'inadempimento, il **pagamento** dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria **sino a concorrenza del 20 per cento** del valore complessivo dell'opera o del servizio **ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate** rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.

Il committente inoltre, ne **dà comunicazione** entro novanta giorni **all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate** territorialmente competente nei suoi confronti.

In tali casi, infine, è **preclusa 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 4* introduce **una sanzione per il mancato adempimento da parte del committente degli obblighi** previsti ai *commi 1 e 3*. In caso di inottemperanza ai predetti obblighi, **il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o 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**.

Il *comma 5* **stabilisce alcune esclusioni** dalla disciplina introdotta dall'articolo in esame, specificando i **casi in cui le imprese appaltatrici e subappaltatrici o affidatarie possono procedere autonomamente al versamento delle ritenute**. In sostanza, **gli obblighi previsti dal presente articolo non trovano applicazione** qualora le imprese

appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici di cui al *comma 1* comunichino al committente, **allegando la relativa certificazione**, la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista dal *comma 2*, **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 (**lettera a**));
- **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 (**lettera b**)).

Il *comma 6* prevede che **la certificazione** del possesso dei requisiti di cui al *comma 5* è messa a **disposizione dall'Agenzia delle entrate** e ha **validità di quattro mesi** dalla data del rilascio.

Il *comma 7* demanda a un **provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate** ulteriori modalità di **trasmissione telematica delle informazioni** previste dal *comma 2* con **modalità semplificate di riscontro dei dati**.

Il *comma 8* del nuovo articolo 17-*bis* – in **deroga** all'articolo 17 del medesimo decreto legislativo 241 –

esclude per le imprese appaltatrici o affidatarie e per 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.

La disposizione non si applica alle imprese appaltatrici e subappaltatrici o affidatarie **che presentano i requisiti** previsti per potere procedere autonomamente al versamento delle ritenute.

Il **comma 2 dell'articolo 4 in commento** 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 (di seguito riportato)**, 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 lett. *a-quinquies*) dell'art. 17, comma sesto, del D.P.R. n. 633/1972, estende l'inversione contabile in materia di IVA **alle prestazioni** (diverse da

quelle previste alle lettere da a) ad a-quater) del medesimo art. 17), **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 in qualunque forma.

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.

**Il testo del decreto-legge comprendente le
modificazioni apportate corso della conversione
in legge
in attesa della sua pubblicazione in Gazzetta
Ufficiale (prevista per sabato 21 dicembre
2019).**

Art. 4

*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed
estensione del regime del reverse charge per il contrasto
dell'illecita somministrazione di manodopera*

1. Al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dopo l'articolo 17 è inserito il seguente:

«Art. 17-bis. – *(Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera)* –
1. In deroga alla disposizione di cui all'articolo 17, comma 1, i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, residenti ai fini delle imposte dirette nello Stato, ai sensi degli articoli 2, comma 2, 5, comma 3, lettera d), e 73, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un'impresa, 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 di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute di cui agli articoli 23 e 24 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, 50, comma 4, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e 1, comma 5, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360, trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio. Il versamento delle ritenute di cui al periodo precedente è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.

2. Al fine di consentire al committente il riscontro dell'ammontare complessivo degli importi versati dalle imprese, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento di cui all'articolo 18, comma 1, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice le deleghe di cui al comma 1 del presente articolo e un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o 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 e 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.

3. Nel caso in cui alla data di cui al comma 2 sia maturato

il diritto a ricevere corrispettivi dall'impresa appaltatrice o affidataria e questa o le imprese subappaltatrici non abbiano ottemperato all'obbligo di trasmettere al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati di cui al medesimo comma 2 ovvero risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente deve sospendere, finché perdura l'inadempimento, il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria sino a concorrenza del 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, dandone comunicazione entro novanta giorni all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti. In tali casi, è preclusa 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.

4. In caso di inottemperanza agli obblighi previsti dai commi 1 e 3, il committente è obbligato al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o 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.

5. Gli obblighi previsti dal presente articolo non trovano applicazione qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici di cui al comma 1 comunichino al committente, allegando la relativa certificazione, la sussistenza, nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista dal comma 2, dei seguenti requisiti:

a) risultino in attività da almeno tre 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 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;

b) non abbiano 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 ad euro 50.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

6. A decorrere dalla data di applicazione della presente disposizione, la certificazione di cui al comma 5 è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle entrate e ha validità di quattro mesi dalla data del rilascio.

7. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere disciplinate ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni previste dal comma 2 che consentano modalità semplificate di riscontro dei dati di cui allo stesso comma.

8. In deroga alla disposizione di cui all'articolo 17, comma 1, per le imprese appaltatrici o affidatarie e per le imprese subappaltatrici di cui al comma 1 del presente articolo è esclusa la facoltà 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 di cui al medesimo comma 1. Detta esclusione opera con riguardo a tutti i contributi previdenziali e assistenziali e ai premi assicurativi maturati, nel corso della durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati. Le disposizioni del presente comma non si applicano ai soggetti di cui al comma 5».

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2020.

All'articolo 17, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (1), dopo la lettera *a-quater*) è inserita la seguente:

«*a-quinquies*) alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle lettere da *a*) ad *a-quater*), effettuate 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 di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma. La disposizione del precedente periodo non si applica alle operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società di cui all'articolo 11-ter e alle agenzie per il lavoro disciplinate dal capo I del titolo II del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276».

3. 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.

