

Negli appalti e subappalti il committente versa le ritenute

Numero :	244/2019
Gruppo :	REDDITI
Oggetto :	RITENUTE NEGLI APPALTI E SUBAPPALTI
Norme e prassi :	ART. 4 D.L. N. 124 DEL 2019; ART. 10-BIS DEL D.LGS. N. 74 DEL 2000; ART. 13 DEL D.LGS. N. 472 DEL 1997; ART. 13 DEL D.LGS. N. 471 DEL 1997; ART. 17-BIS DEL D.LGS. N. 241 DEL 1997.
Autore:	DIANA PÉREZ CORRADINI - CONSULENTE FISCALE IN PADOVA

Sintesi

Il D.L. n. 124 del 2019 introduce, a decorrere dal 1° gennaio 2020, un **nuovo regime di versamento delle ritenute fiscali** dei **dipendenti impiegati da un'impresa appaltatrice o subappaltatrice** nel compimento di un'opera o di un servizio. Il testo definitivo dell'art. 4, rubricato "*Ritenute e compensazioni in appalti e subappalti ed estensione del regime del reverse charge per il contrasto dell'illecita somministrazione di manodopera*", introduce, inoltre l'art. 17-bis al D.Lgs.n. 241 del 1997 che pone **a carico del committente l'obbligo di versamento delle ritenute.**

Gli argomenti

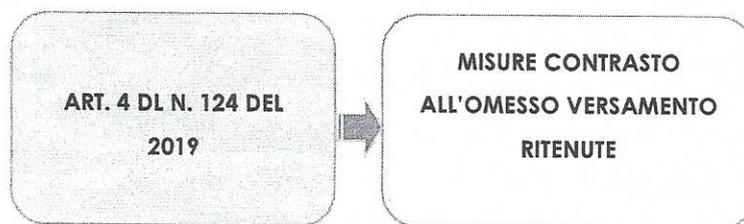
1. PREMESSA
2. IN COSA CONSISTE E SOGGETTI INTERESSATI
3. DECORRENZA
4. PROVVISIA
5. DATI DA COMUNICARE AL COMMITTENTE
6. LA RESPONSABILITÀ DELLE IMPRESE APPALTATRICI E DEL COMMITTENTE
7. COMUNICAZIONE DI AVVENUTO VERSAMENTO DELLE RITENUTE
8. VERSAMENTO DELLE RITENUTE DA PARTE DELL'APPALTATORE / SUBAPPALTATORE IN POSSESSO DELLA CERTIFICAZIONE DI REGOLARITÀ
9. DIVIETO DI COMPENSAZIONE PER CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI E PREMI ASSICURATIVI
10. REGIME SANZIONATORIO

Premessa

Come anticipato, **la responsabilità solidale del committente per le ritenute fiscali**, originariamente introdotta dall'art. 35, comma 28 del D.L. n. 223 del 2006, **non è più prevista**, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 29 del D.Lgs. n. 175 del 2014, con il quale il legislatore ha stabilito che l'INPS renda disponibile all'Agenzia delle Entrate, con cadenza mensile, i dati relativi alle aziende e alle posizioni contributive dei relativi dipendenti gestite dall'istituto stesso.

Tale forma di cautela non è stata sufficiente ad arginare il fenomeno dell'omesso versamento delle ritenute fiscali, soprattutto nei casi in cui la prestazione venga resa in settori ad alta intensità di lavoro.

Infatti, per questo, l'art. 4 del D.L. n. 124 del 2019 introduce l'art. 17-bis nel D.Lgs. n. 241 de 1997, il quale reca una **serie di misure di contrasto all'omesso versamento delle ritenute**, disponendo **l'obbligo per il committente del versamento delle ritenute in tutti i casi di affidamento di un'opera o un servizio**

**In cosa consiste la norma e soggetti interessati**

La norma ha come **finalità primaria** quella di **limitare i casi di omesso versamento di ritenute fiscali** operate sui redditi di lavoro dipendente e assimilati nell'ambito dei lavori eseguiti da imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici.

Come si diceva, **tale obiettivo viene raggiunto attraverso un meccanismo che trasferisce l'obbligo di versamento in capo al committente**, previo trasferimento della provvista nonché invio dei dati da parte delle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici.

Per effettuare tale adempimento, la nuova norma prevede **un'articolata e complessa disciplina di obblighi informativi reciproci e relative scadenze**, la cui inosservanza determina la piena responsabilità per gli omessi e/o tardivi versamenti del committente o, a seconda dei casi, la responsabilità viene mantenuta per intero in capo ad appaltatori e subappaltatori, con corredo di sanzioni amministrative oltre che penali.



Come già accennato, tale disciplina non è una novità assoluta, dato che analoga previsione normativa era stata prevista dal D.L. n. 223 del 2006, successivamente abrogata dal D.Lgs. n. 175 del 2014, che aveva sostituito la solidarietà con l'introduzione di uno scambio di informazioni tra INPS e Agenzia delle Entrate.

Su questo ultimo punto, la Relazione Illustrativa al citato decreto chiarisce che tale collaborazione ha dimostrato di non essere sufficiente a porre rimedio all'omesso versamento delle ritenute fiscali.

Per questo motivo, attraverso la norma in esame, il legislatore si prefigge di limitare i casi di omesso versamento di ritenute fiscali operate sui redditi di lavoro dipendente e assimilati nell'ambito dei lavori eseguiti da imprese appaltatrici e subappaltatrici.

Infatti, con il meccanismo introdotto non si introduce una norma che comporta una responsabilità solidale per le ritenute quanto un **meccanismo di reciproco controllo che prevede a carico di entrambe le parti coinvolte condotte attive al fine di garantire il versamento delle ritenute.**

In pratica, viene previsto che **quando il committente affida ad un'impresa l'esecuzione di un'opera, dovrà versare le ritenute sui redditi** di lavoro dipendente e assimilato, incluse quelle per le addizionali regionali e comunali, **in qualità di sostituto d'imposta** residente nel territorio dello Stato ai fini delle imposte sui redditi.



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'art. 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.

Si tenga presente che **tale obbligo riguarda soltanto le ritenute relative alle retribuzioni corrisposte ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati.**

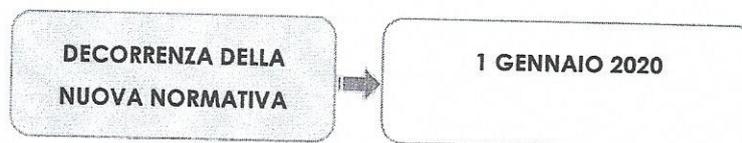
Risultano coinvolti dalle nuove norme oltre che il **committente**, anche:

- ◆ le imprese **appaltatrici**;
- ◆ le imprese **affidatarie**;
- ◆ le imprese **subappaltatrici**.

SOGGETTI COINVOLTI	
1	Committente
2	Imprese appaltatrici
3	Imprese affidatarie
4	Imprese subappaltatrici

Decorrenza

Le disposizioni introdotte dal nuovo art. 17-bis si applicano a partire dal **1° gennaio 2020**.



Rispetto alle precedenti versioni della normativa sull'argomento, è stata introdotta una deroga alla previsione di entrata in vigore del D.L. dal giorno stesso della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Tale previsione probabilmente si è resa necessaria per permettere sia al committente che alle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici di predisporre quanto necessario per adempiere ai nuovi obblighi.

Provvista

L'importo riguardante l'ammontare complessivo del versamento dovuto **deve essere 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 conto corrente non viene comunicato dal committente all'impresa subappaltatrice, ma quest'ultima verrà informata dall'impresa appaltatrice.

Inoltre, per effetto della nuova normativa, **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 giorno 16 del mese di scadenza**, e con le modalità previste, ossia mediante delega irrevocabile ad una banca convenzionata, in luogo del soggetto che ha effettuato le ritenute e indicando nella delega di pagamento, il codice fiscale dell'impresa, quale soggetto per conto del quale il versamento è eseguito.

Dati da comunicare al committente

Le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici **hanno l'obbligo 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 PEC** al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

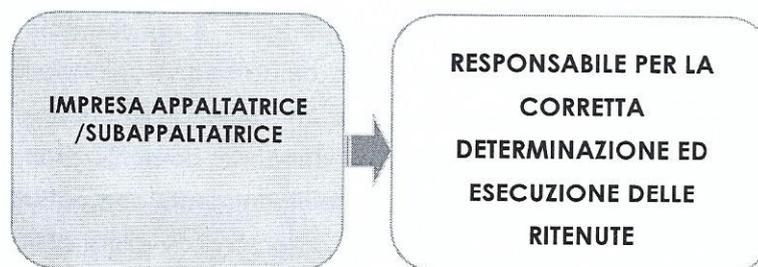
DATI DA COMUNICARE AL COMMITTENTE	
1	Un elenco nominativo di tutti i lavoratori, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere e servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione 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.
2	Tutti i dati utili alla compilazione delle deleghe di pagamento necessarie per effettuare il pagamento delle ritenute
3	I dati identificativi del bonifico effettuato

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.

Il committente, in ogni caso, deve procedere comunque al versamento senza compensazione con proprie posizioni creditorie.

La responsabilità delle imprese appaltatrici e del committente

L'impresa appaltatrice e/o subappaltatrice è responsabile per la corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute alla fonte.



L'art. 17-bis 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. Pertanto, la responsabilità è delle imprese appaltatrici e/o subappaltatrici quando:

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

- ◆ non hanno trasmesso i dati previsti come sopra specificati.

Il committente, invece, ha la responsabilità del versamento delle ritenute.

Quindi, egli è responsabile:

- ◆ se non versa quanto ricevuto nei termini ovvero;
- ◆ se non versa le ritenute effettuate dalle imprese appaltatrici e/o subappaltatrici.



La responsabilità è quantificata entro il limite 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 comunicato tempestivamente all'impresa appaltatrice o affidataria gli estremi del conto corrente bancario o postale sui cui effettuare i versamenti o abbiano eseguito pagamenti alle imprese affidatarie, appaltatrici o subappaltatrici, inadempienti.

Nelle ipotesi in cui le imprese appaltatrici e subappaltatrici non:

1	Adempiano all'obbligo di determinazione ed esecuzione delle ritenute
2	Forniscano la provvista necessaria per il versamento
3	Chiedano al committente di versare le ritenute rivalendosi sui relativi crediti commerciali già maturati

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.

Il termine di 90 giorni consente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento. 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.



Laddove entro 90 giorni dal termine previsto per il versamento delle ritenute 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 e addebitando allo stesso gli interessi e le sanzioni versati.

Sanate le inadempienze, il committente non ha la necessità di comunicare il ritardo all'Agenzia delle Entrate.

Comunicazione di avvenuto versamento delle ritenute

E' previsto l'obbligo per il committente, che ha effettuato il pagamento per conto delle imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici, di comunicare **entro cinque giorni** mediante PEC a queste ultime l'effettuazione del pagamento.

Qualora le imprese che hanno provveduto al versamento delle ritenute al committente o alla richiesta di compensazione con i corrispettivi maturati nei confronti dello stesso non abbiano ricevuto comunicazione dell'effettuazione del versamento delle ritenute da parte di quest'ultimo, comunicano l'inadempimento all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente nei loro confronti.



Versamento delle ritenute da parte dell'appaltatore/subappaltatore in possesso della Certificazione di regolarità

Il comma 12 del nuovo art. 17-bis disciplina i **requisiti che devono avere le imprese appaltatrici**, affidatarie e subappaltatrici **per poter eseguire direttamente il versamento delle ritenute**.

Tali imprese potranno effettuare direttamente i versamenti secondo le ordinarie procedure previste, comunicando al committente tale opzione entro cinque giorni lavorativi di anticipo rispetto alla scadenza del versamento ed allegando una **certificazione dei requisiti** richiesti dalla norma, qualora nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista:

1	Risultino in attività da almeno cinque anni ovvero abbiano eseguito nel corso dei due anni precedenti complessivi versamenti registranti nel conto fiscale per un importo superiore a 2 milioni di euro;
2	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 euro, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione

Entro 90 giorni dall'entrata in vigore della disposizione in esame, ossia entro il 25 gennaio 2020, la certificazione è messa a disposizione delle singole imprese da parte dell'Agenzia delle Entrate mediante canali telematici.



L'autenticità della stessa è riscontrabile dal committente mediante un apposito servizio telematico messo a disposizione sempre dall'Agenzia delle Entrate.

Sempre entro 90 giorni, l'Agenzia delle Entrate deve disciplinare le modalità per il rilascio e il riscontro della certificazione tramite provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.



Con ulteriori provvedimenti possono essere disciplinate ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni da comunicare al committente (elenco dei nominativi dei lavorativi, dati per il pagamento delle ritenute, dati del bonifico effettuato nonché opzione per la compensazione delle ritenute con i corrispettivi dovuti).

Divieto di compensazione per contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi

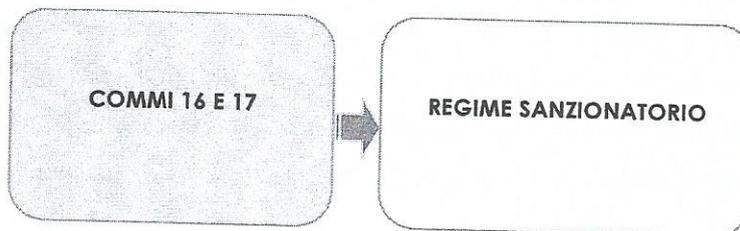
Il comma 15 del nuovo art. 17-bis dispone che le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici **non possono** avvalersi dell'istituto della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori, maturati in relazione ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.



Si tenga presente che tale esclusione opera con riguardo a tutti i contributi previdenziali, assistenziali e premi assicurativi maturati nel corso della durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati.

Regime sanzionatorio

I nuovi commi 16 e 17 dell'art. 17-bis si occupano del nuovo regime sanzionatorio relativo alle disposizioni in commento.



Il comma 16 dispone che il soggetto obbligato al versamento, in base alle disposizioni in esame, che non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, il versamento delle ritenute è soggetto alla **sanzione amministrativa pari al 30 per cento** di ogni importo non versato (si applica, quindi, l'art. 13, comma 1 del D.Lgsn. n. 471 del 1997).

Il comma 17 stabilisce 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'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, in materia di omesso versamento di ritenute dovute o certificate.



Ti ricordiamo che **puoi accedere all'Area Riservata** del Sito dove è disponibile on line, per gli abbonati, **l'archivio di tutte le Circolari del Giorno.**

A cura di Giovambattista Palumbo

Ritenute su appalti

Categoria: **Finanziaria**
Sottocategoria: **Legge di Bilancio 2020**

La costruzione della norma del DI Fiscale in tema di ritenute su appalti è proceduralmente molto "pesante", comportando una serie di nuovi compiti ed oneri, legati a scadenze ben precise sia per quel che concerne l'invio dei dati, che la provvista economica che, infine, il versamento delle ritenute fiscali. La nuova norma ha comunque un ambito di applicazione ancora di non chiara determinazione, anche perché sul tema si sono susseguite negli anni un coacervo di norme, primarie e secondarie, che rendono l'individuazione degli esatti oneri ed adempimenti molto complessa.

Di cosa si tratta?

L'articolo 4 del D.L. n. 124/19	2
Osservazioni.....	6
Ambiti su cui operare	7
Conclusioni.....	8

L'articolo 4 del D.L. n. 124/19

In base a quanto stabilito nel D.L. n. 124/2019 - art. 4

in tutti i casi di affidamento di un'opera o di un servizio, appalto o subappalto il committente è tenuto a versare le ritenute IRPEF sui redditi di lavoro ed assimilati, comprese le addizionali regionali e comunali, operate dalle imprese della filiera.

La norma nasce con l'obiettivo di combattere l'evasione fiscale, che, in alcuni settori particolarmente critici, raggiunge picchi elevati.



OSSERVA - La previsione era peraltro già presente nel nostro ordinamento, pur se con criteri diversi, nell'ambito dell'art. 35, comma 28, del D.L. n. 233/2006, convertito, con modificazioni, nella L. n. 248/2006.

Nel "corpus" del D.Lgs. n. 241/1997 viene dunque ora introdotto un nuovo articolo, il 17-bis

attraverso il quale si stabilisce che in tutti i casi di affidamento di un'opera o di un servizio (appalto, affidamento, subappalto e, come ricorda la relazione tecnica di accompagnamento, subfornitura ed in tutti gli altri contratti ove si realizza un decentramento produttivo), il committente è tenuto a versare le ritenute IRPEF sui redditi di lavoro ed assimilati, comprese le addizionali regionali e comunali, operate dalle imprese della filiera

I committenti gravati dai nuovi oneri sono i soggetti già inseriti nell'art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973:

si tratta di Enti, imprese pubbliche e private e condomini che operano quali sostituti d'imposta:

l'obbligo si riferisce soltanto ai lavoratori impiegati direttamente nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati.

Questi sono i punti essenziali della previsione.

Le somme complessive da corrispondere all'Amministrazione finanziaria entro la scadenza mensile, sono versate dalle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici nel rispetto di un termine prefissato: almeno 5 giorni lavorativi prima della scadenza mensile su un conto bancario o postale i cui dati di riferimento sono resi noti dal committente all'impresa affidataria o appaltatrice e da quest'ultima alle imprese subappaltatrici.



OSSERVA - Il committente che ha ricevuto le somme necessarie per il versamento, opera di conseguenza entro la data prevista (di regola, il 16 del mese successivo), ma non può utilizzarle in compensazione.

Prima del versamento, il committente deve essere messo in condizione di effettuare un riscontro circa l'ammontare degli importi ricevuti: di conseguenza, le imprese della filiera debbono trasmettere, via posta elettronica certificata (PEC), al committente (quelle subappaltatrici anche all'appaltatore) entro 5 giorni dalla scadenza del giorno per il pagamento:

- un elenco nominativo di tutti i lavoratori, con il loro codice fiscale, impiegati direttamente nel mese precedente nell'opera e nel servizio affidato, con il dettaglio delle ore prestate da ognuno di essi, e l'ammontare della retribuzione corrisposta per tale attività (e qui nasce una prima criticità: per i dipendenti utilizzati in più appalti - si pensi, ad esempio, al settore delle pulizie -, sarà necessario "scorporare" le ore relative ad ogni committente, non essendo, ovviamente, sufficiente la trasmissione delle ore risultanti dalla busta paga).
- tutti i dati necessari per la compilazione delle deleghe di pagamento;
- i dati del bonifico già effettuato in favore del committente.

Se poi alla data di scadenza del pagamento le imprese appaltatrici o affidatarie hanno maturato il diritto a ricevere corrispettivi, il comma 6 del nuovo articolo 17-bis afferma che possono richiedere al committente la compensazione totale o parziale delle somme necessarie alla esecuzione del versamento delle ritenute dovute dalle stesse e dalle imprese subappaltatrici, rivalendosi su tali corrispettivi.

La norma (comma 7) richiama, altresì, alcune responsabilità in carico alle imprese appaltatrici e subappaltatrici: esse fanno riferimento:

- alla corretta determinazione delle ritenute;
- al versamento, senza alcuna possibilità di compensazione, allorché entro i 5 giorni lavorativi antecedenti la scadenza del pagamento, non abbiano provveduto alla esecuzione delle somme dovute nei confronti del committente o non abbiano trasmesso a quest'ultimo la richiesta di compensazione relativa a crediti maturati per l'opera ed il servizio prestati o non abbiano trasmesso i dati obbligatori.

Per quel che concerne, invece, i committenti (comma 8) la responsabilità è, in un certo senso, speculare e riguarda il versamento delle ritenute effettuate dalle imprese della filiera entro il limite dei bonifici ricevuti ed entro la scadenza legale e dei corrispettivi maturati a favore delle imprese appaltatrici ed affidatarie e non corrisposti alla stessa data, nonché, integralmente, qualora non abbiano indicato alle stesse gli estremi del conto corrente bancario o postale sul quale effettuare il versamento.

Se le imprese della filiera rimangono "inerti", nel senso che non effettuano alcuni dei passaggi fondamentali richiesti dalla disposizione (trasmissione dei dati, dei bonifici, o richiesta al committente, per una compensazione di crediti inesistenti o inesigibili)

il committente (comma 9) ha il potere di "stoppare" il pagamento dei corrispettivi maturati, vincolando le somme al pagamento delle ritenute eseguite, e dandone comunicazione, entro 90 giorni, all'Agenzia delle Entrate competente per territorio:

non è possibile, secondo la previsione normativa, alcuna azione esecutiva promossa dalle imprese appaltatrici od affidatarie fino a quando non sia stato onorato il versamento delle ritenute fiscali.



NOTA BENE - E' possibile, tuttavia, il "ravvedimento operoso" ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 (comma 10), laddove entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine le imprese della filiera effettuino i versamenti dovuti, trasmettendo i dati richiesti o richiedano la compensazione di crediti maturati presso il committente nel frattempo riconosciuti: gli interessi e le sanzioni vengono addebitati al committente.

Quest'ultimo, dopo aver effettuato i versamenti per conto delle imprese appaltatrici ed affidatarie, comunica, via Pec, alle stesse, l'avvenuto pagamento, entro i successivi 5 giorni.

Le imprese della filiera possono eseguire direttamente il versamento delle ritenute, comunicando tale opzione al committente, in presenza di alcuni requisiti che, in ogni caso, vanno comunicati a quest'ultimo. In tal caso devono comunque sussistere due condizioni contemporaneamente:

- debbono essere in attività da almeno 5 anni (ne sono, quindi, esclusi quei soggetti imprenditoriali che "nascono e muoiono" appositamente entro tale periodo), oppure che nei 2 anni antecedenti abbiano versato nel conto fiscale importi superiori a 2 milioni di euro;
- non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi relativi a tributi e contributi previdenziali superiori a 50.000 euro, per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione.



I commi 13 e 14 del nuovo articolo 17-bis gravano poi l'Agenzia delle Entrate del compito di realizzare, attraverso canali telematici, entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione, una serie di adempimenti, tra cui la certificazione delle imprese che possono eseguire direttamente il versamento delle ritenute fiscali (comma 12) e, possibili, modalità alternative per la trasmissione telematica delle informazioni intercorrenti tra il committente e le imprese della filiera.

Comma 15	con riferimento alle imprese appaltatrici, affidatarie e subappaltatrici che effettuano il pagamento diretto delle ritenute fiscali viene, tassativamente, esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione concernenti i contributi previdenziali, assistenziali ed assicurativi relativi ai loro dipendenti impiegati nell'opera o nel servizio e maturati durante l'esecuzione del contratto.
Comma 16	nei confronti dei soggetti obbligati che non eseguono, in tutto o in parte i versamenti alle scadenze dovute, trova applicazione la sanzione amministrativa prevista dall'art. 13, comma 1, del Dlgs. n. 471/1997 (30% per ogni importo non versato: per i versamenti effettuati con un ritardo compreso in 90 giorni, l'importo è ridotto della metà. Per i versamenti effettuati entro i 15 giorni dalla scadenza, la sanzione è ulteriormente ridotta ad un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo).
Comma 17	afferma, inoltre che, a chiunque, obbligato, che non esegua alle prescritte scadenze, il versamento delle ritenute, trova applicazione l'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000, con le relative soglie di punibilità il quale afferma che: "è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta dovute sulla base della stessa dichiarazione risultante dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta".

Fin qui i contenuti dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 241/1997.

Con il secondo comma del cit. art. 4 viene invece introdotta una forte stretta fiscale sui contratti ove viene previsto un forte impiego di manodopera: il tutto avviene con l'inserimento di una norma all'interno del comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, finalizzata alla introduzione del meccanismo del "reverse charge".

Nei contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti, comunque, caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi del committente e con l'utilizzo di beni strumentali di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, l'IVA viene pagata direttamente dal committente:

fanno eccezione le operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni e degli Enti e società individuati dall'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 e delle Agenzie per il Lavoro.

ove già erano previste le prestazioni di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento degli edifici, oltre ai subappalti in edilizia.

Nello specifico la relazione tecnica di accompagnamento rileva come in tali settori critici si registri una sistematica omissione dell'IVA o l'azzeramento della stessa attraverso l'utilizzo di fatture false a fronte della detrazione di imposta da parte del committente con il "salto d'imposta", con un evidente vantaggio riscontrabile nei minori costi sostenuti.



INFORMA - Per la piena efficacia di tale disposizione occorrerà, però, attendere, l'autorizzazione del Consiglio dell'Unione Europea ex art. 395 della Direttiva 2006/112.

Osservazioni

Il Governo, attraverso tale provvedimento, come detto, intendere combattere l'evasione fiscale, che, in alcuni settori particolarmente critici, raggiunge picchi impressionanti.

Di qui la costruzione di un impianto, estremamente articolato e, per certi versi, "pesante", che rende i committenti responsabili nella tutela dei crediti erariali sulle ritenute dei lavoratori dipendenti delle imprese ove si realizza un decentramento produttivo dell'attività.



Tutto questo, necessariamente, comporterà una nuova organizzazione nelle imprese interessate (non solo i committenti, ma anche le aziende esecutrici nella filiera), che saranno investite di nuovi compiti, legati a scadenze ben precise sia per quel che concerne l'invio dei dati, che la provvista economica che, infine, il versamento delle ritenute fiscali.

Le conseguenze di tali nuovi oneri si riverbereranno, necessariamente, anche sui professionisti (commercialisti, consulenti del lavoro etc.) che, a scadenze prestabilite, dovranno trasmettere una serie di dati relativi ai dipendenti utilizzati ed al numero delle ore lavorate per quell'opera o servizio.



OSSERVA - Molte cose devono comunque essere ancora chiarite come, ad esempio, se la disposizione trovi o meno applicazione anche nei casi degli appalti transnazionali di cui parla il D.Lgs. n. 136/2016.



NOTA BENE - si tratta di un'aggiunta che avviene, al comma 6, con la lettera "a - quinquies",

Penalizzante appare poi la possibilità, negata al committente ed alle imprese, di avvalersi della compensazione con altri crediti anche di natura previdenziale od assicurativa, cosa che può, in alcuni casi, incidere, notevolmente, sulla liquidità delle aziende.

Un altro profilo critico deriva poi dal fatto che il committente sarà tenuto a non riconoscere il corrispettivo all'appaltatore nell'ipotesi in cui questi non abbia versato la provvista per il pagamento delle ritenute fiscali e/o non abbia trasmesso i dati relativi ai lavoratori direttamente occupati nell'appalto (o subappalto); in tale ipotesi, non potrà comunque essere impedito ai lavoratori di quest'ultimo di pretendere dal committente il pagamento di quanto dovuto, invocando, ad esempio, l'articolo 29, comma 2 del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, che, in materia di responsabilità solidale, obbliga anche al versamento delle retribuzioni, dei contributi di previdenza obbligatoria e delle relative ritenute fiscali.

Insomma, una disciplina molto "invasiva", tanto lato committente quanto lato appaltatore e/o subappaltatore.

Anche considerato che, a ben vedere, anche l'estensione del reverse charge perde molto del suo senso a seguito dell'entrata in vigore della fatturazione elettronica.

Ambiti su cui operare

Più che di responsabilità solidale tra committente ed appaltatore si tratta in effetti di una vera e propria sostituzione nel versamento delle ritenute.

Appare evidente del resto che la procedura sia molto complessa, con termini per l'adempimento molto ristretti e il coinvolgimento di molti soggetti.

Gli aspetti più critici su cui intervenire potrebbero comunque essere i seguenti:

- 1) Mentre la solidarietà prevista dalla abrogata Bersani-Visco si riferiva ai contratti di appalto la nuova norma ha un ambito di applicazione che sembra essere più ampio e di difficile determinazione. Infatti nell'art.4 si fa riferimento ai sostituti d'imposta "che affidano il compimento di un'opera o di un servizio" e alle imprese appaltatrici, subappaltatrici o affidatarie. Sarà, quindi, necessario comprendere cosa si intende esattamente per "compimento di un'opera o di un servizio", atteso che la norma non parla esplicitamente di contratti di appalto e subappalto se non nel titolo. Altrettanto necessario sarà comprendere cosa intende la norma per imprese affidatarie.
- 2) Atteso che la norma impone che il committente debba provvedere al versamento di tutte le ritenute sul lavoro dipendente operate, nel corso di durata del contratto, dalle imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici ai propri lavoratori "direttamente impegnati

nell'esecuzione dell'opera o del servizio", sorge il problema di cosa succede quando lo stesso dipendente sia impiegato nello stesso mese su diversi contratti (diversi cantieri). Quale sarà il committente obbligato a versare le ritenute di quello specifico dipendente?

- 3) La norma impone alle imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici di fornire al committente le somme necessarie all'esecuzione del versamento delle ritenute mediante accredito delle stesse sul conto corrente dedicato. In alternativa le imprese appaltatrici o affidatarie e subappaltatrici potranno chiedere al committente di "compensare" dette somme con i corrispettivi maturati e non ancora ricevuti. La norma non chiarisce però di chi sia la responsabilità nel caso di contestazione in merito all'importo dei corrispettivi maturati e richiesti in compensazione. Cosa succede in caso di contrasto tra le parti in merito all'esistenza o all'ammontare dei corrispettivi "maturati"?

Questi sono solo alcuni primi profili su cui sarebbe opportuno intervenire in sede di discussione parlamentare.

Conclusioni

Con il cosiddetto «Decreto Bersani», era stata introdotta la responsabilità solidale appaltatore-subappaltatore (peraltro l'ambito soggettivo era diverso dalla norma ora in esame, che riguarda responsabilità del committente) per ritenute fiscali e contributive/previdenziali (commi dal 28 al 34 dell'art. 35 della L. 248/06).

OSSERVA - E il regolamento attuativo (D.M. 28 febbraio 2008), indicava tutta la documentazione che il subappaltatore doveva rilasciare all'appaltatore per attestare il versamento delle ritenute fiscali e dei contributi previdenziali e assistenziali dovuti e, in tal modo, esonerare l'impresa appaltatrice dalla responsabilità solidale.

Con il D.L. n. 97/2008 vennero però poi cancellate alcune norme sulla responsabilità solidale per i versamenti fiscali e previdenziali nell'ambito degli appalti pubblici e il comma 8 dell'articolo 3 stabilì che "I commi da 29 a 34 dell'articolo 35 del Decreto-Legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, nonché il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 25 febbraio 2008, n. 74, sono abrogati", eliminando quindi anche gli adempimenti amministrativi già indicati dallo stesso decreto.

Il D.M. citato infatti stabiliva, tra le altre, che:

- il subappaltatore era tenuto a comunicare all'appaltatore il codice fiscale, nonché ogni eventuale variazione, relativo ad ogni lavoratore impiegato nell'esecuzione dell'opera o nella prestazione della fornitura o del servizio. Allo stesso modo, l'appaltatore comunicava al committente i medesimi dati al fine di ottenere il pagamento del corrispettivo pattuito.



- l'azienda subappaltatrice attestava l'avvenuto versamento delle ritenute fiscali consegnando a all'appaltatore dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà da redigersi secondo apposito modello di cui all'articolo 1 del regolamento, nonché delle copie del modello F24 e delle ricevute attestanti l'addebito.
- in alternativa, la prova del versamento delle ritenute fiscali poteva consistere anche in una asseverazione da parte dei soggetti ivi menzionati.
- Infine, si prevedeva l'obbligo di rilasciare un prospetto analitico redatto in forma libera, dal quale risultassero nomi dei lavoratori, relative retribuzioni e contributivi versati, pena subentro della responsabilità per l'appaltatore e per il committente.
- Il subappaltatore doveva poi esibire anche il Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC) rilasciato dall'INPS a conclusione dei lavori – o della fase dei lavori cui si riferisce il pagamento – insieme a una dichiarazione che attesti che i versamenti indicati nel documento unico si riferiscono ai lavoratori impiegati nell'esecuzione dell'opera, fornitura o servizio oggetto della comunicazione.



ATTENZIONE! - Il problema è dunque innanzitutto che sulla materia si è verificato un accavallarsi di norme che hanno introdotto, cancellato, reintrodotta e ricancellato negli anni gli obblighi di responsabilità solidale e documentale (basti pensare che l'art. 13-ter, D.L. 22 giugno 2012, n. 83 aveva integralmente sostituito il comma 28 dell'art. 35, D.L. n. 223 del 2006, ed era stato poi novellato con il D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175) e dunque oggi c'è grande confusione su chi e come debba fare cosa.

Speriamo che il dibattito parlamentare in corso serva a chiarire anche questi profili