

CIRCOLARE MONOGRAFICA

DECRETO FISCALE, IMPOSTE DIRETTE

Negli appalti e subappalti il committente versa le ritenute

Responsabilità per imprese e committenti: i soggetti interessati, la provvista, le comunicazioni, le sanzioni e il ravvedimento

di Francesco Barone | 15 NOVEMBRE 2019

La responsabilità solidale del committente per le ritenute fiscali, originariamente introdotta dall'art. 35, comma 28, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, non è più prevista, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 28 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, 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 è apparsa, tuttavia, insufficiente 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. Le nuove norme tendono a colmare questa lacuna, anche se il meccanismo creato è molto complesso e dispendioso per le aziende.

Premessa

L'art. 4 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, introduce nel corpo del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, l'art. 17-bis, il quale reca una serie di misure in materia 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**.

Nella relazione illustrativa, nella parte dedicata all'articolo in esame, viene evidenziato che nel corso delle attività di controllo è stato spesso rilevato che, in caso di assegnazione di appalti pubblici o privati a soggetti scarsamente patrimonializzati, gli stessi utilizzano come modalità per comprimere il prezzo offerto la sistematica omissione dei versamenti dovuti per le ritenute di lavoro dipendente o assimilato. Il fenomeno talune volte vede la costituzione da parte di soggetti privati interessati a fruire delle prestazioni di lavoro di sodalizi in forma cooperativa o comunque societaria, strumentali all'evasione delle ritenute fiscali.

La modifica normativa è volta a **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, in realtà molto farraginoso, 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 già dovuti dal committente all'impresa affidataria del lavoro.

I soggetti interessati

Il comma 1 del nuovo art. 17-bis stabilisce che il **committente**, ossia il **sostituto d'imposta** residente nel territorio dello Stato ai fini delle imposte sui redditi, 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 da parte dell'impresa appaltatrice o affidataria.

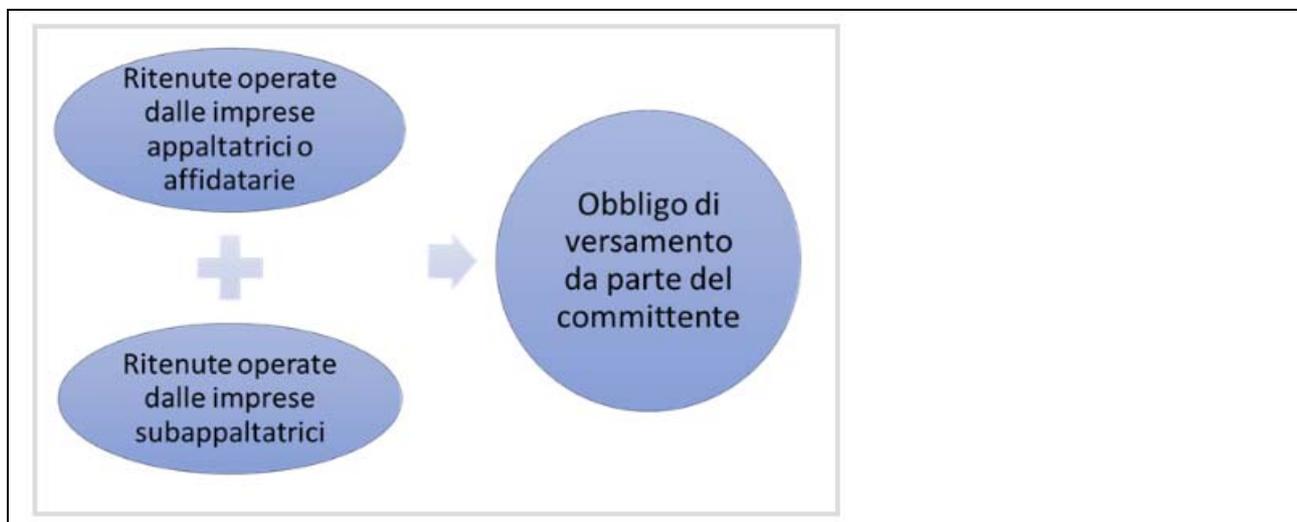
Il citato comma richiama, come soggetti obbligati, quelli indicati nell'art. 23, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973, dove, in realtà, vengono annoverati anche le imprese agricole, il curatore fallimentare e il commissario liquidatore. Tuttavia, nell'audizione presso la VI Commissione Finanze e Tesoro della Camera dei Deputati, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha precisato che risultano **soggetti obbligati**:

- gli enti e le società indicati nell'art. 73, comma 1, del TUIR;
- le società e associazioni indicate nell'art. 5 del TUIR;
- le persone fisiche che esercitano imprese, o arti e professioni;
- i condomini quali sostituti d'imposta.

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.

La disposizione non modifica la disciplina prevista dall'art. 29 del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, in materia di appalto, dove è stabilito che, 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 ha un ambito applicativo, sia oggettivo che soggettivo, più esteso. Essa infatti non si riferisce esclusivamente al contratto di appalto, ma più in generale all'affidamento del compimento di un'opera o di un servizio ad un'impresa e il soggetto obbligato al versamento non è solo il committente imprenditore, ma un qualsiasi committente sostituto d'imposta residente nel territorio dello Stato come, ad esempio, anche gli enti pubblici.

In merito ai **tributi interessati**, il comma 2 dell'art. 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.



Provvista

L'importo corrispondente all'ammontare complessivo del versamento dovuto deve essere **versato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici al committente con almeno cinque giorni lavorativi di anticipo** rispetto alla scadenza del versamento stesso, su specifico conto **corrente bancario o postale comunicato dal committente** all'impresa affidataria o ap-

paltatrice e da quest'ultima alle imprese subappaltatrici. Così è disposto nel comma 3 dell'articolo in esame.

Sussiste, dunque, un obbligo per tutti i soggetti interessati. Infatti, da un lato, le imprese devono fornire la provvista per il versamento delle ritenute, almeno con cinque giorni di anticipo rispetto alla scadenza prevista, dall'altro, il committente ha il "dovere" di comunicare alle imprese lo specifico conto corrente bancario o postale sul quale versare l'importo delle ritenute.



Attenzione

Da notare che detto conto corrente non viene comunicato dal committente all'impresa subappaltatrice, ma quest'ultima verrà informata dall'impresa appaltatrice.

Per effetto del contenuto disposto nel successivo comma 4, 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 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.



Attenzione

La disposizione è imperativa nell'escludere la possibilità che il committente utilizzi propri crediti per compensare l'importo delle ritenute che le imprese devono versare. Ne consegue che le ritenute devono essere versate concretamente, senza possibilità di compensazione.

Dati da comunicare al committente

Le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici hanno l'**obbligo di trasmettere al committente**, con **almeno cinque 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, e in base a quanto indicato nel comma 5 dell'art. 17-bis, le imprese devono trasmettere tramite **posta elettronica certificata** al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice:

- a. 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;
- b. tutti i dati **utili alla compilazione delle deleghe di pagamento** necessarie per l'effettuazione dei versamenti;
- c. i **dati identificativi del bonifico** effettuato.

È fuori dubbio che quanto sopra provocherà un dispendio di energie lavorative non indifferente, data la mole di lavoro mensile che deve essere effettuata da parte delle imprese, obbligando il committente, come si vedrà in seguito, a sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati dalle imprese per il lavoro svolto nel momento in cui non vengono forniti i dati.



Attenzione

Le **imprese subappaltatrici** devono comunicare i suddetti dati non solo al committente, ma anche all'impresa appaltatrice.

Crediti vantati dalle imprese

Con il comma 6, si prevede che, se entro la data stabilita per il bonifico, vale a dire cinque giorni prima della scadenza del termine di versamento delle ritenute, l'impresa appaltatrice o affidataria vanta **crediti per corrispettivi verso l'impresa committente**, alla comunicazione, di cui sopra, 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 delle ritenute con le modalità già precisate, ovvero senza compensazione con proprie posizioni creditorie.

In questo caso, le imprese **non rimettono la necessaria provvista**.

Nei fatti, qualora l'impresa vanti dei crediti non ancora riscossi nei confronti del committente per parte dell'opera o del servizio eseguiti, può chiedere che le ritenute siano versate con le somme che il committente deve corrispondere alle imprese. Il committente, in ogni caso, procede al versamento delle ritenute senza possibilità di compensazione con propri crediti tributari.

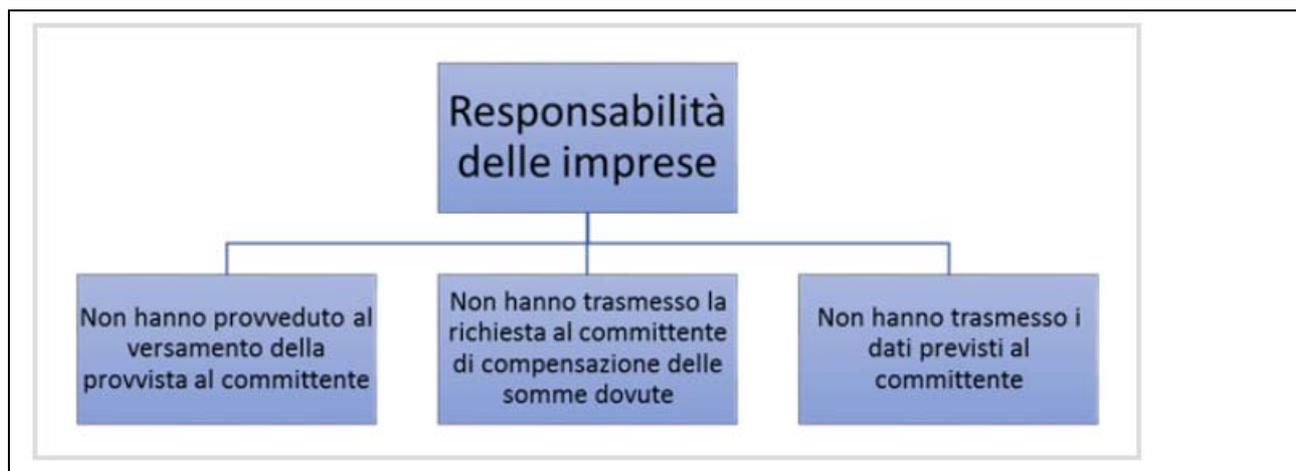
Come spiega la relazione illustrativa, *“la previsione contenuta nel comma 6 appare un equo bilanciamento alla sostanziale impossibilità di compensare il versamento delle ritenute effettuate sulle retribuzioni dei lavoratori impegnati nel compimento dell'opera o del servizio affidato, con crediti fiscali vantati dalle imprese esecutrici. Tale previsione, inoltre, appare funzionale alla riduzione del propagarsi delle crisi di impresa, limitando l'utilizzo del ritardo nei pagamenti contrattualmente previsti quale forma surrogata ed impropria di finanziamento da parte dei committenti alternativa al ricorso al credito bancario. La disposizione chiarisce, inoltre, che, in ogni caso, il committente dovrà procedere al versamento con le modalità di cui al comma 4 e, pertanto, senza compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997 anche nelle ipotesi in cui sia mancata la materiale provvista e si sia proceduto alla regolazione dei rapporti finanziari compensando commercialmente l'ammontare della provvista con i corrispettivi dovuti all'impresa appaltatrice”*.

Responsabilità delle imprese

La responsabilità delle **imprese appaltatrici e subappaltatrici**, prevista dal comma 7 del menzionato art. 17-bis, è circoscritta alla **corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute** alla fonte.

La disposizione 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/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.



Responsabilità del committente

In modo speculare, il comma 8 disciplina la responsabilità del committente per le eventuali **omissioni relative al versamento delle ritenute**.

Il **committente**, quindi, è **responsabile**:

1. se non versa quanto ricevuto nei termini ovvero
2. 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.



Attenzione

Il committente non è responsabile per la determinazione degli importi trattenuti ai lavoratori.

Comunicazione all'Agenzia delle entrate e ravvedimento operoso

Le regole contenute nei consecutivi commi 9 e 10 trattano della **sospensione del pagamento** dei corrispettivi da parte del committente nei confronti delle imprese, con conseguente comunicazione all'Agenzia delle entrate e, inoltre, della possibilità di usufruire del ravvedimento operoso.

Ne deriva 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. Di queste omissioni il committente deve dare **comunicazione entro 90 giorni all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate** territorialmente competente nei suoi confronti.

Il termine di 90 giorni consente alle imprese di avvalersi dell'istituto del **ravvedimento**, applicando l'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che prevede una sanzione ridotta.



Attenzione

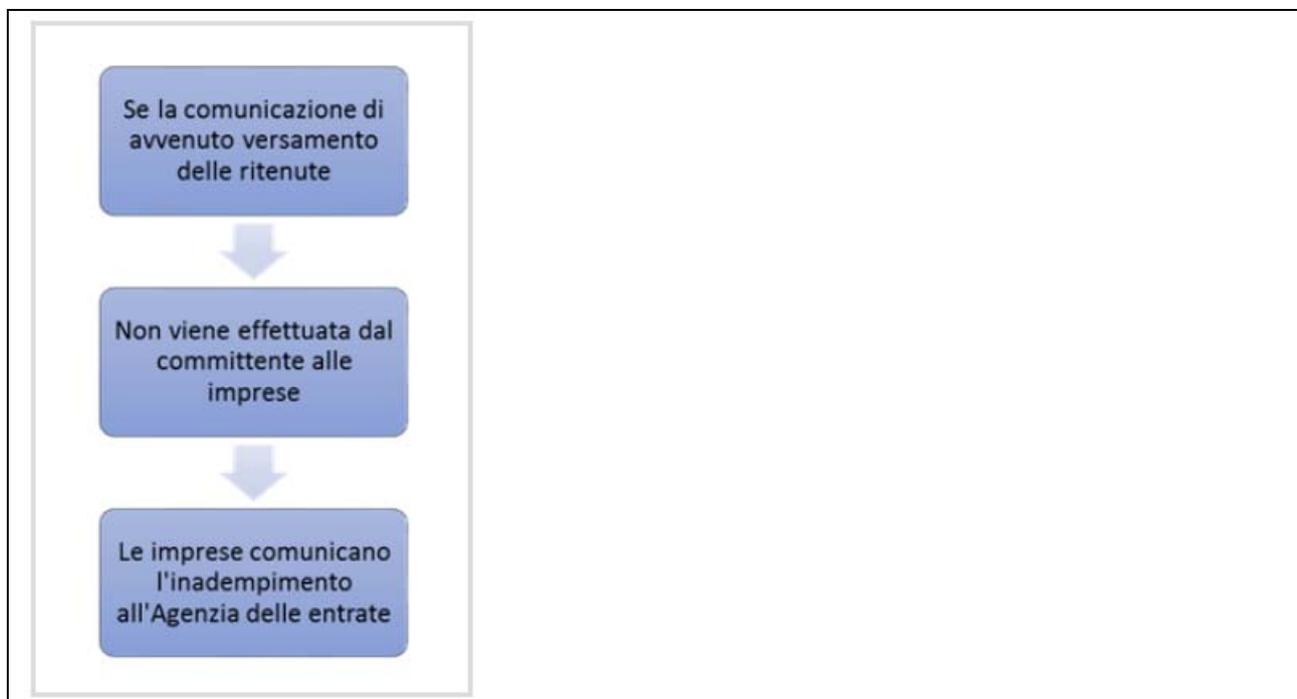
In tali casi è **preclusa** comunque **all'impresa appaltatrice o affidataria ogni azione esecutiva** finalizzata al soddisfacimento del credito il cui pagamento è stato sospeso fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

Laddove, entro 90 giorni dal termine previsto al comma 3 (l'importo delle ritenute deve essere versato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici al committente con almeno cinque giorni lavorativi di anticipo rispetto alla scadenza del versamento), 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 alle imprese

Le imprese controllano l'operato del committente attraverso l'applicazione del comma 11, laddove è 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 posta elettronica certificata 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.



Opzione per le imprese

Le imprese, su opzione, possono evitare il suddetto procedimento di versamento delle ritenute, avvalendosi delle **ordinarie procedure di versamento**, a condizione che siano in possesso di determinati **requisiti dimensionali**.

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

- risultino in attività da almeno cinque 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 euro, per i quali siano ancora dovuti pagamenti o per i quali non siano stati accordati provvedimenti di sospensione.

Il comma 13 del nuovo art. 17-bis stabilisce che, 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** 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.

Infine, il comma 14 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 ulteriore provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere disciplinate ulteriori modalità di trasmissione telematica delle informazioni già esaminate (commi 5 e 6), alternative alla posta elettronica certificata, che consentano anche il tempestivo riscontro degli stessi da parte dell'Agenzia delle entrate.

Contributi previdenziali e assistenziali senza compensazione

Derogando all'art. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 241/1997, che prevede la possibilità di compensazione dei contributi previdenziali e assistenziali con i tributi, il comma 15 del nuovo art. 17-bis dello stesso decreto esclude detta possibilità.

Nello specifico, 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.



Attenzione

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 brilla per chiarezza. Non si comprende, infatti, l'individuazione del "*personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati*".

Nell'esecuzione di un appalto, possono sussistere **diverse figure di personale dipendente**, quali, per esempio, operai, amministrativi, tecnici professionisti, ecc. Gli operai e i tecnici addetti all'esecuzione dell'opera possono essere facilmente individuabili ai fini dell'applicazione delle disposizioni in commen-

to. Diversa è la posizione dei lavoratori dipendenti addetti al **reparto amministrativo**, che esplicano mansioni che difficilmente riguardano l'esecuzione delle opere o dei servizi affidati oggetto delle nuove regole, in quanto gestiscono detto reparto riguardante tutta l'attività aziendale e non solo quella attinente all'esecuzione suddetta.

Sembra opportuno un chiarimento.

Sanzioni

Sotto il profilo sanzionatorio, i commi 16 e 17, trattano dell'aspetto amministrativo e penale.

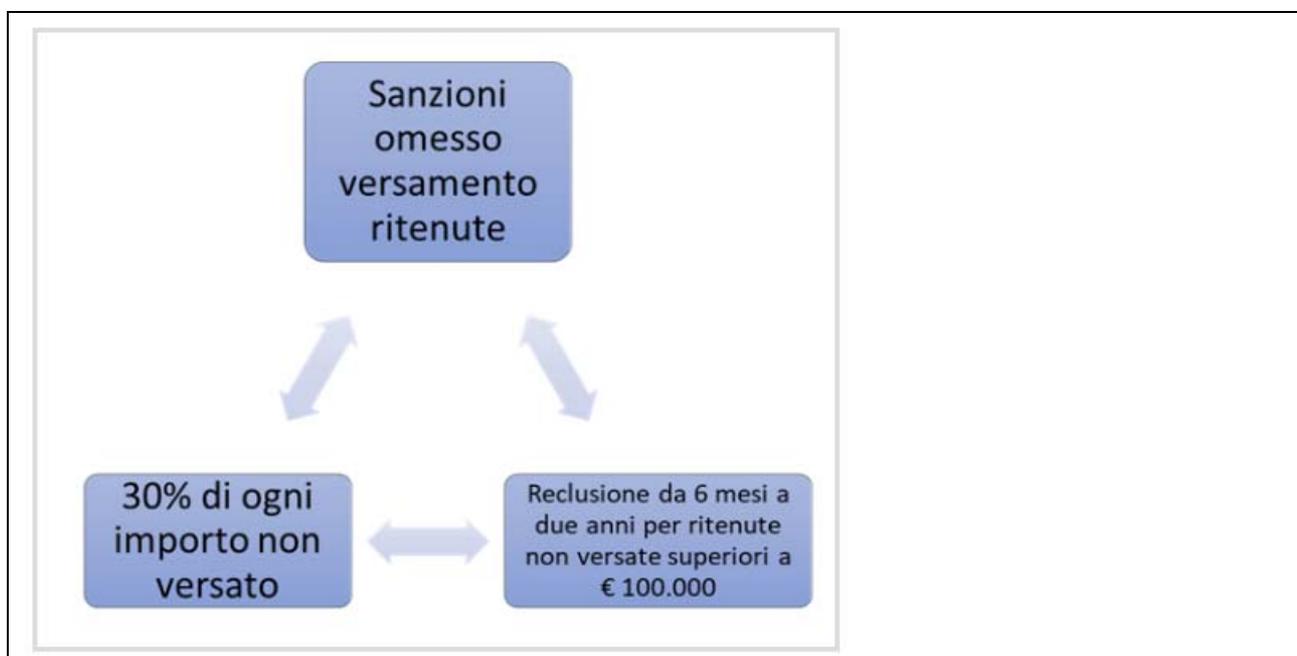
Il primo dei due commi, dispone che il soggetto obbligato al versamento, in base alle disposizioni in esame, che **non esegue**, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, il **versamento delle ritenute** è soggetto alla **sanzione amministrativa pari al 30 per cento** di ogni importo non versato. Si applica, quindi, l'art. 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Il secondo 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. 10 marzo 2000, n. 74, in materia di omesso versamento di ritenute dovute o certificate.



Ricorda

L'art. 39 del D.L. n. 124/2019 ha modificato quest'ultimo articolo, relativo all'omesso versamento di ritenute dovute o certificate. Senza innalzare la pena, rimasta nella reclusione da sei mesi a due anni, il decreto-legge abbassa la **soglia di punibilità** dell'omesso versamento dagli attuali 150.000 euro a **100.000 euro**. Questa disposizione ha **efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto-legge**.



Decorrenza

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



Riferimenti normativi

- D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, art. 4;
- D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-bis;
- D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 13;
- D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 13;
- D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17-bis.