

Fiscalità Edilizia

Responsabilità Solidale in ambito Fiscale

*(Art.35, co.28-28ter, D.L. 223/2006, convertito con modifiche nella
L.148/2006)*

Questioni Applicative

Ottobre 2012

Sommario

1	INQUADRAMENTO NORMATIVO	3
2	DECORRENZA ED EFFICACIA DELLE NUOVE NORME	6
3	AMBITO OPERATIVO	6
3.1	CONDIZIONI: NECESSARIA SUSSISTENZA DEL SUBAPPALTO	6
3.2	AMBITO OGGETTIVO: I CONTRATTI INTERESSATI DALLA NUOVA DISCIPLINA	7
4	ATTESTAZIONE DEI VERSAMENTI: MODALITÀ E TEMPISTICA	8
4.1	RAPPORTO APPALTATORE/SUBAPPALTATORE	8
4.1.1	<i>Documentazione</i>	<i>8</i>
4.1.2	<i>Attestazione dei versamenti IVA in caso di “reverse charge”</i>	<i>9</i>
4.2	RAPPORTO COMMITTENTE/APPALTATORE	10
4.2.1	<i>Documentazione</i>	<i>10</i>
4.2.2	<i>Operatività della sanzione amministrativa.....</i>	<i>10</i>
4.3	TEMPISTICA DELL'ATTESTAZIONE DEI VERSAMENTI	11
5	NATURA DEI COMMITTENTI: NON OPERATIVITÀ DELLA DISCIPLINA.....	11
6	FATTISPECIE PARTICOLARI: CONSORZI E SOCIETÀ CONSORTILI	13

ALLEGATO 1: NORMA

ALLEGATO 2: COMUNICATO STAMPA ANCE

ALLEGATO 3: PROPOSTA DI MODIFICA NORMATIVA

1 INQUADRAMENTO NORMATIVO

L'art.13-*ter* del D.L. 83/2012 (convertito con modifiche nella legge 134/2012) interviene nuovamente sul tema della responsabilità fiscale negli appalti, disciplinata dall'art.35, co.28, del D.L. 223/2006 (convertito, con modificazioni, nella legge 248/2006) e già oggetto di recenti modifiche da parte del "*decreto sulle semplificazioni fiscali*"¹, che, nell'ambito degli appalti, ha introdotto la responsabilità solidale in relazione al versamento all'Erario delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA relativa alle fatture dei lavori effettuati.

In particolare, la citata disposizione², riscrivendo integralmente la disciplina, prevede, in estrema sintesi:

- **l'operatività della responsabilità solidale nei soli rapporti tra appaltatore e subappaltatore, escludendo quindi il committente.**

Quest'ultimo sarà assoggettato ad una sanzione amministrativa pecuniaria, di importo compreso tra 5.000 e 200.000 euro, qualora provveda ad effettuare il pagamento del corrispettivo senza chiedere l'esibizione, da parte dell'appaltatore, della documentazione idonea a dimostrare il corretto assolvimento degli obblighi fiscali sia dell'appaltatore che del subappaltatore e se, effettivamente, siano riscontrate inadempienze in capo all'appaltatore o al subappaltatore;

- **la possibilità, per l'appaltatore, di evitare la responsabilità solidale, qualora, prima di pagare il corrispettivo, acquisisca dal subappaltatore la documentazione attestante il corretto assolvimento degli adempimenti, già scaduti, connessi al versamento dell'IVA e delle ritenute fiscali sui redditi dei lavoratori dipendenti.**

Tale **documentazione può** consistere in un'asseverazione, rilasciata dai CAF³ o dai soggetti iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro⁴;

- **la limitazione della responsabilità solidale all'ammontare del corrispettivo dovuto.**

Tale limite, connesso all'importo massimo di operatività della responsabilità, sembra sostituirsi a quello "*temporale*" fissato, dalla normativa previgente, in 2 anni dalla cessazione dell'appalto;

- **l'esclusione, dalla nuova disciplina, delle stazioni appaltanti pubbliche** (di cui all'art.3, co.33, del D.Lgs. 163/2006⁵).

¹ Cfr., in particolare, art.2, co.5-*bis*, del D.L. 16/2012, convertito con modificazioni nella legge 44/2012.

² Cfr. ANCE "*Responsabilità solidale negli appalti – DdL di conversione del DL 83/2012*" - ID 7383 – 23 luglio 2012.

³ Di cui all'art.35, co.1, del D.Lgs. n. 241/1997.

⁴ Di cui all'art. 3, comma 3, lett.a, del D.P.R. 322/1998.

⁵ **D.Lgs. 12-4-2006 n. 163 – Stralcio**

«Art.3. Definizioni

(omissis)

33. L'espressione «stazione appaltante» (...) comprende le amministrazioni aggiudicatrici e gli altri soggetti di cui all'articolo 32.»

(omissis)

«Art.32. Amministrazioni aggiudicatrici e altri soggetti aggiudicatori

1. Salvo quanto dispongono il comma 2 e il comma 3, le norme del presente titolo, nonché quelle della parte I, IV e V, si applicano in relazione ai seguenti contratti, di importo pari o superiore alle soglie di cui all'articolo 28:

- a) lavori, servizi, forniture, affidati dalle amministrazioni aggiudicatrici;
- b) appalti di lavori pubblici affidati dai concessionari di lavori pubblici che non sono amministrazioni aggiudicatrici, nei limiti stabiliti dall'articolo 142;
- c) lavori, servizi, forniture affidati dalle società con capitale pubblico, anche non maggioritario, che non sono organismi di diritto pubblico, che hanno ad oggetto della loro attività la realizzazione di lavori o opere, ovvero la produzione di beni o servizi, non destinati ad essere collocati sul mercato in regime di libera concorrenza, ivi comprese le società di cui agli *articoli 113, 113-bis, 115 e 116 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267*, testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;
- d) lavori, affidati da soggetti privati, di cui all'allegato I, nonché lavori di edilizia relativi ad ospedali, impianti sportivi, ricreativi e per il tempo libero, edifici scolastici e universitari, edifici destinati a funzioni pubbliche amministrative, di importo superiore a un milione di euro, per la cui realizzazione sia previsto, da parte dei soggetti di cui alla lettera a), un contributo diretto e specifico, in conto interessi o in conto capitale che, attualizzato, superi il 50 per cento dell'importo dei lavori;
- e) appalti di servizi, affidati da soggetti privati, relativamente ai servizi il cui valore stimato, al netto dell'IVA, sia pari o superiore a 211.000 euro, allorché tali appalti sono connessi ad un appalto di lavori di cui alla lettera d) del presente comma, e per i quali sia previsto, da parte dei soggetti di cui alla lettera a), un contributo diretto e specifico, in conto interessi o in conto capitale che, attualizzato, superi il 50 per cento dell'importo dei servizi;
- f) lavori pubblici affidati dai concessionari di servizi, quando essi sono strettamente strumentali alla gestione del servizio e le opere pubbliche diventano di proprietà dell'amministrazione aggiudicatrice;
- g) lavori pubblici da realizzarsi da parte dei soggetti privati, titolari di permesso di costruire, che assumono in via diretta l'esecuzione delle opere di urbanizzazione a scomuto totale o parziale del contributo previsto per il rilascio del permesso, ai sensi dell'*articolo 16, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380*, e dell'*articolo 28, comma 5, della legge 17 agosto 1942, n. 1150*. L'amministrazione che rilascia il permesso di costruire può prevedere che, in relazione alla realizzazione delle opere di urbanizzazione, l'avente diritto a richiedere il permesso di costruire presenti all'amministrazione stessa, in sede di richiesta del permesso di costruire, un progetto preliminare delle opere da eseguire, con l'indicazione del tempo massimo in cui devono essere completate, allegando lo schema del relativo contratto di appalto. L'amministrazione, sulla base del progetto preliminare, indice una gara con le modalità previste dall'articolo 55. Oggetto del contratto, previa acquisizione del progetto definitivo in sede di offerta, sono la progettazione esecutiva e le esecuzioni di lavori. L'offerta relativa al prezzo indica distintamente il corrispettivo richiesto per la progettazione definitiva ed esecutiva, per l'esecuzione dei lavori e per gli oneri di sicurezza;
- h) lavori, servizi forniture affidati dagli enti aggiudicatori di cui all'articolo 207, qualora, ai sensi dell'articolo 214, devono trovare applicazione le disposizioni della parte II anziché quelle della parte III del presente codice.

2. Ai soggetti di cui al comma 1, lettere d), e), f), g) non si applicano gli articoli 63; 78, comma 2; 90, comma 6; 92; 128; in relazione alla fase di esecuzione del contratto si applicano solo le

Ciò comporta che le Amministrazioni appaltanti non soggiacciano a tutti gli obblighi previsti in generale per gli altri committenti (ivi compreso quello relativo all'acquisizione della suddetta documentazione, prima di effettuare il pagamento del corrispettivo), la cui applicazione avrebbe certamente comportato un ulteriore ritardo nei pagamenti contrattuali, come già segnalato da più parti.

Come evidente, le modifiche apportate non risolvono le criticità evidenziate dall'ANCE in ordine alla disciplina sulla responsabilità solidale in materia fiscale, che sovraccarica le imprese di costi gestionali, considerata l'onerosità dell'asseverazione richiesta quale esimente dalla responsabilità.

Allo stesso modo, continua a permanere la problematica relativa all'estensione della responsabilità ai fini IVA, che non tiene conto del fatto che, proprio nel subappalto di lavori edili, opera il meccanismo del "reverse charge", per cui il responsabile dell'applicazione e del versamento dell'imposta è in realtà l'appaltatore e non già il subappaltatore.

In sostanza, alla luce delle modifiche apportate, che escludono la responsabilità solidale tra committente ed appaltatore, appare inapplicabile, nei rapporti tra appaltatore e subappaltatore ed in presenza di "reverse charge", la disposizione che prevede l'asseverazione del corretto assolvimento di un adempimento che, in realtà, non spetta al subappaltatore, ma all'appaltatore.

Alla luce di tali considerazioni, l'ANCE sta comunque reiterando le proprie azioni, affinché si pervenga, prioritariamente, all'esclusione della responsabilità per i versamenti IVA ed al rinvio dell'efficacia della norma all'emanazione di un decreto che ne definisca l'ambito applicativo e le modalità attuative, di concerto con le categorie interessate (cfr. [Allegato 3: Proposta di modifica normativa](#)).

Ciò premesso, si evidenziano di seguito le criticità che, in fase di prima applicazione, sta generando la nuova disciplina sulla responsabilità solidale.

norme che disciplinano il collaudo. Ai soggetti di cui al comma 1, lettere c) ed h), non si applicano gli articoli 78, comma 2; 90, comma 6; 92; 128; in relazione alla fase di esecuzione del contratto si applicano solo le norme che disciplinano il collaudo.

3. Le società di cui al comma 1, lettera c) non sono tenute ad applicare le disposizioni del presente codice limitatamente alla realizzazione dell'opera pubblica o alla gestione del servizio per i quali sono state specificamente costituite, se ricorrono le seguenti condizioni:

- 1) la scelta del socio privato è avvenuta nel rispetto di procedure di evidenza pubblica;
- 2) il socio privato ha i requisiti di qualificazione previsti dal presente codice in relazione alla prestazione per cui la società è stata costituita;
- 3) la società provvede in via diretta alla realizzazione dell'opera o del servizio, in misura superiore al 70% del relativo importo.

4. Il provvedimento che concede il contributo di cui alle lettere d) ed e) del comma 1 deve porre come condizione il rispetto, da parte del soggetto beneficiario, delle norme del presente codice. Fatto salvo quanto previsto dalle eventuali leggi che prevedono le sovvenzioni, il cinquanta per cento delle stesse può essere erogato solo dopo l'avvenuto affidamento dell'appalto, previa verifica, da parte del sovvenzionatore, che la procedura di affidamento si è svolta nel rispetto del presente codice. Il mancato rispetto del presente codice costituisce causa di decadenza dal contributo.».

2 DECORRENZA ED EFFICACIA DELLE NUOVE NORME

L'art.13-*ter* della legge 134/2012 (in vigore dal 12 agosto 2012) non stabilisce espressamente la decorrenza della nuova disciplina in materia di responsabilità solidale in ambito fiscale.

A tal riguardo, si ritengono applicabili le disposizioni della legge 212/2000 –cd. “*Statuto del contribuente*”- ed in particolare dell'art.3, co.2, in base al quale le norme in materia tributaria non possono prevedere nuovi adempimenti la cui scadenza sia fissata prima che siano trascorsi 60 giorni dalla loro entrata in vigore. E' evidente, infatti, che la recente disciplina in tema di responsabilità solidale introduce nuovi adempimenti ed “*oneri documentali*” a carico degli operatori coinvolti nell'esecuzione dell'appalto.

La concreta operatività del suddetto principio normativo comporterebbe, pertanto, l'applicabilità della responsabilità solidale, e dei connessi nuovi adempimenti, a partire dall'11 ottobre 2012 (ovverosia 60 giorni dopo l'entrata in vigore della norma - 12 agosto 2012).

Ciò premesso, occorre ulteriormente precisare se l'operatività della nuova disciplina valga per tutti i pagamenti successivi all'11 ottobre 2012, a prescindere dalla circostanza che questi siano relativi a contratti ancora in corso o già conclusi a tale data.

Se l'Amministrazione ne confermasse l'applicabilità anche per tali contratti, la certificazione necessaria ad escludere la responsabilità solidale dovrebbe attestare adempimenti posti in essere nel passato, la cui ricostruzione temporale potrebbe risultare impossibile (si pensi, ad esempio, ad un contratto d'appalto le cui prestazioni sono state concluse più di 1 anno fa, per il quale il relativo pagamento è ancora pendente).

E' pertanto evidente la necessità di rendere operativa la nuova disciplina quantomeno per i pagamenti effettuati dall'11 ottobre 2012, relativamente ai soli contratti stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge (12 agosto 2012).

3 AMBITO OPERATIVO

3.1 *Condizioni: necessaria sussistenza del subappalto*

E' da ritenere che le nuove regole sulla responsabilità solidale si rendano efficaci esclusivamente in presenza di subappalto, che presuppone la coesistenza di tre soggetti economici distinti: committente, appaltatore e subappaltatore.

Tale assunto trova fondamento nello stesso dettato normativo (art.35, co.28-28-*ter*, DL223/2006, convertito in legge 248/2006, come da ultimo modificato dall'art.13-*ter* della legge 134/2012) che individua esplicitamente compiti e responsabilità differenziate in funzione del ruolo assunto dagli operatori economici coinvolti nell'esecuzione dell'opera.

Si tratta, in sostanza, di un rapporto quantomeno trilaterale, che prevede la coesistenza di almeno tre soggetti distinti, committente, appaltatore e subappaltatore, a cui spettano funzioni ed adempimenti nettamente differenziati tra di loro.

In altri termini:

- il subappaltatore è tenuto ad attestare all'appaltatore l'avvenuto versamento delle ritenute fiscali relative ai propri lavoratori dipendenti e dell'IVA relativa alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto;
- l'appaltatore è tenuto a richiedere tale attestazione al subappaltatore, a pena di responsabilità solidale con quest'ultimo, e ad esibirla al committente;
- il committente, prima del pagamento del corrispettivo, è tenuto a richiedere all'appaltatore l'esibizione della documentazione rilasciatagli dal subappaltatore, nonché di quella attestante l'assolvimento dei suoi adempimenti, pena l'applicazione della sanzione amministrativa.

Tale evidente differenziazione negli adempimenti, posti a carico di ciascuno dei soggetti coinvolti, porta a ritenere che la citata disciplina "speciale" trovi applicazione solo in presenza di subappalto, mentre deve ritenersi esclusa nel caso in cui l'appaltatore provveda direttamente alla realizzazione dell'opera affidatagli dal committente (mero contratto d'appalto).

Ciò implica che, in assenza di subappalto, deve considerarsi inapplicabile anche il disposto di cui al co. 28-bis del citato art.35, che impone al committente l'obbligo di verifica circa la correttezza degli adempimenti facenti capo all'appaltatore, pena l'operatività della sanzione amministrativa.

Occorre, pertanto, precisare che tutta la nuova disciplina sulla responsabilità solidale si rende efficace esclusivamente in presenza di subappalto, che presuppone la coesistenza di tre soggetti economici distinti: committente, appaltatore e subappaltatore.

3.2 Ambito oggettivo: i contratti interessati dalla nuova disciplina

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione della nuova disciplina, si rilevano disarmonie normative tra quanto disposto dal co. 28 rispetto al contenuto del successivo co. 28-ter, del medesimo articolo 35.

Difatti, mentre il nuovo co. 28 fa riferimento all'appalto di opere o servizi, il successivo co. 28-ter stabilisce, invece, che "*le disposizione di cui ai commi 28 e 28-bis si applicano in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi ...*".

È di tutta evidenza che il rinvio della norma al "*contratto di appalto di forniture*" produce notevoli incertezze dal punto di vista applicativo, poiché sia sotto il profilo civilistico che sotto il profilo fiscale non se ne rintraccia alcuna definizione, presente invece nel solo Codice dei contratti pubblici (D.lgs. 163/2006) dove, all'art.3, co. 9, si definiscono "*appalti pubblici di forniture*" gli

“appalti pubblici diversi da quelli di lavori o di servizi, aventi per oggetto l'acquisto, la locazione finanziaria, la locazione o l'acquisto a riscatto, con o senza opzione per l'acquisto, di prodotti”.

Si tratta, pertanto, di una fattispecie contrattuale limitata al solo comparto pubblico, che non può neppure ricondursi alla definizione di “*mera fornitura*” di beni, che si ritiene non sia inclusa nell'ambito applicativo delle disposizioni in esame.

Si rileva, infatti, che, dal punto di vista sistemico normativo, l'esclusione dalla responsabilità solidale fiscale dei contratti di fornitura trovi fondamento, innanzitutto, nella stessa *ratio* della disposizione, che è quella di contrastare il ricorso al lavoro nero negli appalti, con un meccanismo di “*verifica fiscale*” analogo a quello già esistente in materia contributiva (art.29, co.2, D.lgs. 276/2003), operante esclusivamente nell'ambito dell'appalto di opere e servizi.

A ciò si aggiunga inoltre, che nell'individuare i soggetti coinvolti nella nuova disciplina, il Legislatore volutamente si riferisce soltanto a “*committente, appaltatore e subappaltatore*”, mai rinviando ad altre figure, quali acquirente, fornitore o sub fornitore.

Di contro, qualora si ammettesse la possibilità di applicare le suddette disposizioni anche alla “*mera fornitura*”, è evidente che la disciplina sulla responsabilità solidale risulterebbe del tutto impraticabile, tenuto conto che l'attestazione circa il versamento delle ritenute dovrebbe riferirsi ai dipendenti coinvolti nell'intera attività produttiva.

Per quanto complessivamente rappresentato, è urgente un chiarimento in ordine all'esclusione delle forniture di beni dall'ambito applicativo della norma, che deve intendersi invece limitato ai soli contratti d'appalto (e subappalto) di opere e servizi, così come definiti dall'art.1655 del codice civile.

4 ATTESTAZIONE DEI VERSAMENTI: MODALITÀ E TEMPISTICA

4.1 Rapporto appaltatore/subappaltatore

4.1.1 Documentazione

Il co. 28, nel prevedere l'acquisizione della documentazione attestante l'assolvimento degli adempimenti da parte del subappaltatore, dispone che l'attestazione “*può essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione*”.

Il dato letterale della norma, pertanto, lascia spazio all'ipotesi di acquisizione di una documentazione diversa ed alternativa rispetto all'asseverazione rilasciata da professionisti abilitati, che risulta particolarmente onerosa e spesso di difficile (se non impossibile) ottenimento, soprattutto per le imprese che adottano sistemi di contabilità interni e che provvedono direttamente (e quindi senza avvalersi di professionisti esterni) anche ad assolvere gli obblighi fiscali.

Con l'obiettivo di ridurre al minimo gli oneri gestionali ed amministrativi a carico degli operatori coinvolti nell'esecuzione dell'appalto, è indispensabile ammettere la validità, quale attestazione idonea ad escludere la responsabilità solidale, di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio (di cui agli artt.2 e 47 del D.P.R. 445/2000), con la quale il soggetto interessato attesti, sotto la propria responsabilità, di aver adempiuto agli obblighi tributari stabiliti dalla normativa in esame.

In ogni caso, si ritiene che entrambe le suddette documentazioni, asseverazione e autodichiarazione, dovrebbero contenere unicamente attestazioni generiche di avvenuto assolvimento degli obblighi di versamento, senza ulteriori dettagli relativi ai dipendenti impiegati nell'appalto o alle fatture inerenti i lavori eseguiti (informazioni che, tra l'altro, risulterebbero prive di qualsiasi utilità anche in sede di eventuale verifica fiscale, tenuto conto delle modalità di versamento "complessivo" delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e del sistema di liquidazione dell'IVA).

È, quindi, quanto mai necessario chiarire che l'asseverazione costituisce soltanto una delle possibili modalità di attestazione dell'avvenuto assolvimento degli adempimenti fiscali, che può essere sostituita da una dichiarazione sostitutiva di atto notorio (di cui agli artt.2 e 47 del D.P.R. 445/2000) fornita dal subappaltatore.

4.1.2 Attestazione dei versamenti IVA in caso di "reverse charge"

Gli adempimenti che, ai sensi della normativa in analisi, devono essere oggetto di attestazione sono quelli "del versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto".

La norma denota un'approssimativa conoscenza dei meccanismi di liquidazione e versamento dell'IVA che, dal 2007, sono stati introdotti nel subappalto di lavori edili, tra l'altro proprio allo scopo di contrastare l'evasione in tale settore impositivo.

In altri termini, in caso di subappalto nel settore edile, la fattura viene emessa in regime di "reverse charge" (cioè senza addebito IVA) ed alla liquidazione dell'IVA relativa provvede l'appaltatore e non il subappaltatore.

Per il versamento dell'IVA, quindi, la norma risulta letteralmente inapplicabile.

Occorre, pertanto, confermare che, in presenza di "reverse charge", il subappaltatore non debba attestare l'avvenuto assolvimento degli obblighi di liquidazione e versamento dell'IVA, che fanno direttamente capo all'appaltatore.

4.2 *Rapporto committente/appaltatore*

4.2.1 *Documentazione*

Il co. 28-*bis*, nel prevedere a carico del committente l'obbligo di acquisizione preventiva (al pagamento del corrispettivo d'appalto) di una documentazione attestante il corretto assolvimento degli obblighi fiscali da parte dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori, non fornisce alcuna indicazione specifica sulla natura di detta documentazione.

In analogia a quanto già precedentemente affermato per il disposto del co. 28, si ritiene che tale documentazione consista in una asseverazione o, alternativamente, in una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, fornita dall'appaltatore con riferimento alla propria posizione, nonché in quella rilasciata dal subappaltatore all'appaltatore relativamente ai versamenti da lui stesso effettuati.

Valgono pertanto le stesse osservazioni rese nei precedenti paragrafi relativi al rapporto tra appaltatore e subappaltatore (cfr. par. 4.1 *Rapporto appaltatore/subappaltatore*).

4.2.2 *Operatività della sanzione amministrativa*

L'art.35, co. 28-*bis*, della legge 248/2006 stabilisce che, il committente, prima del pagamento del corrispettivo contrattuale, è tenuto a richiedere una documentazione attestante il corretto assolvimento degli obblighi fiscali da parte dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori.

L'inosservanza di tale modalità di pagamento comporta, per il committente, l'irrogazione di una sanzione amministrativa (da 5.000 a 200.000 euro), nel caso in cui gli adempimenti fiscali non siano stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

L'irrogazione della suddetta sanzione amministrativa si ritiene quindi subordinata alla sussistenza di due condizioni:

- la mancata richiesta del committente, prima del pagamento del corrispettivo, della documentazione rilasciata dall'appaltatore e dal subappaltatore;
- l'effettiva violazione dell'obbligo di pagamento delle ritenute Irpef e dell'IVA da parte dell'appaltatore e del subappaltatore.

Non si può, infatti, affermare che la sanzione amministrativa si applichi semplicemente per aver pagato il corrispettivo senza la preventiva acquisizione della documentazione, rilasciata dall'appaltatore e dal subappaltatore. Ciò, tenuto conto che lo stesso dettato normativo, laddove afferma che "*il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della ...documentazione da parte dell'appaltatore*" riconosce al committente una facoltà e non già un obbligo perentorio.

Questo porta a ritenere che la sanzione non dovrebbe in ogni caso essere applicata nell'ipotesi in cui, pur non avendo ottenuto la documentazione, il

committente proceda al pagamento e risultino, in sede di accertamento, correttamente effettuati gli adempimenti fiscali.

Occorre, quindi, chiarire che il committente è sottoposto alla sanzione amministrativa, solo nell'ipotesi in cui sia accertata l'effettiva violazione dell'obbligo di versamento delle ritenute fiscali e dell'IVA in capo all'appaltatore e al subappaltatore.

4.3 Tempistica dell'attestazione dei versamenti

Sia il co. 28 che il successivo co. 28-bis specificano che l'acquisizione della documentazione idonea ad escludere, rispettivamente, la responsabilità solidale per l'appaltatore e l'applicazione delle sanzioni pecuniarie per il committente, debba avvenire genericamente *“prima del versamento del corrispettivo”*, senza fornire, tuttavia, maggiori indicazioni procedurali.

Di contro, l'individuazione di tale momento assume rilevanza anche perché identifica il termine rispetto al quale confrontare l'avvenuta scadenza dei versamenti fiscali (devono essere attestati gli adempimenti *“scaduti alla data del versamento del corrispettivo”*).

Occorre, quindi, precisare cosa si intenda per “versamento del corrispettivo” e che per “adempimenti scaduti” prima di tale data si intendano soltanto quelli il cui termine di assolvimento risulti già trascorso in base alla normativa fiscale (ad esempio, in caso di “versamento del corrispettivo” il 12 del mese, l'attestazione deve certificare l'avvenuto assolvimento degli adempimenti scaduti il 16 del mese precedente).

5 NATURA DEI COMMITTENTI: NON OPERATIVITÀ DELLA DISCIPLINA

Secondo quanto stabilisce il co. 28-ter, le disposizioni sulla responsabilità solidale (commi 28 e 28-bis) si applicano in relazione ai contratti conclusi da soggetti che li stipulano *“nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni”*.

Al riguardo, si ritiene che la locuzione “soggetti che stipulano i contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto” sia idonea ad escludere l'operatività della nuova disciplina relativamente ai contratti d'appalto in cui il committente è un soggetto IRPEF non esercente attività rilevante ai fini IVA (quali, ad esempio, una persona fisica).

Ciò implica che, in tali casi, i committenti privati persone fisiche vengano esclusi dall'obbligo di verifica preventiva e dalla conseguente ed eventuale irrogazione della sanzione pecuniaria, presumendo, in ogni caso, l'operatività della responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatore.

Lo stesso co. 28-ter esclude dall'applicazione delle suddette disposizioni "le stazioni appaltanti di cui all'articolo 3, co. 33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163", fra le quali, dal dettato normativo, sono comprese le amministrazioni aggiudicatrici e gli altri soggetti di cui all'art. 32 del medesimo D.Lgs. 163/2006.

In tal ambito, 3 sono gli aspetti sui quali occorre fare chiarezza:

1. il coordinamento tra il primo periodo del co. 28-ter, che rende operative le disposizioni per i contratti stipulati "in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli ... e 74 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917" (ovverosia organi e amministrazioni dello Stato, comuni, consorzi tra enti locali, province e regioni, etc.) e il secondo periodo dello stesso co., che invece esclude dall'ambito applicativo della norma le "amministrazioni aggiudicatrici" (che, ai sensi del co. 25 dell'art.3 del D.Lgs. 163/2006 sono "le amministrazioni dello Stato; gli enti pubblici territoriali; gli altri enti pubblici non economici; gli organismi di diritto pubblico; le associazioni, unioni, consorzi, comunque denominati, costituiti da detti soggetti").

Si tratta di un evidente contraddizione, secondo la quale l'operatività della disciplina è allo stesso tempo:

- obbligatoria quando i contratti sono stipulati da soggetti di cui all'art.74 del D.P.R. 917/1986 (ovverosia organi e amministrazioni dello Stato, comuni, consorzi tra enti locali, province e regioni, etc.);
- esclusa nel caso in cui i medesimi soggetti assumono natura di "stazioni appaltanti", ovvero sempre.

A parere della scrivente, l'esclusione per le "stazioni appaltanti" pubbliche dalle disposizioni di legge in esame assume prevalenza normativa rispetto al richiamo all'art.74 del D.P.R. 917/1986, che è da considerarsi una mera riproposizione della precedente normativa abrogata nel 2008, completamente avulsa da quanto affermato nel nuovo testo di legge;

2. l'individuazione esatta delle "stazioni appaltanti", di cui all'art. 3, co. 33, del codice dei contratti pubblici, richiamato dal co. 28-ter, per le quali non operano le disposizioni, in particolare, con riferimento agli "altri soggetti aggiudicatori" di cui all'art.32 del medesimo D.Lgs. 163/2006;
3. la portata dell'esclusione delle disposizioni, se è da intendersi solo relativamente all'esclusione dell'irrogazione della sanzione amministrativa in capo al committente ovvero, più in generale, possa estendersi anche al rapporto tra appaltatore e subappaltatore, esonerando questi dalla responsabilità solidale.

6 FATTISPECIE PARTICOLARI: CONSORZI E SOCIETÀ CONSORTILI

Occorre chiarire l'operatività delle disposizioni in esame in presenza di un consorzio (o di una società consortile), che agisce con un "mandato senza rappresentanza", in nome proprio per conto delle consorziate.

Rinviando alle osservazioni formulate in tema di ambito operativo della norma, ed in particolare con riferimento alla necessità che sia verificata l'esistenza di un contratto di subappalto affinché la norma trovi applicazione (cfr. par. [3.1 Condizioni: Necessaria sussistenza del subappalto](#)), **si ritiene che tale circostanza non possa essere riscontrata quando il suddetto consorzio assume la figura di appaltatore ed i lavori siano eseguiti dalle imprese consorziate, senza che si ricorra a soggetti terzi estranei al rapporto consortile.**

Infatti, mutuando quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate in tema di "reverse charge" (C.M. 36/E/2007 e 19/E/2007⁶), il rapporto consorzio/consorziate non può qualificarsi come subappalto, con la conseguente esclusione dall'operatività dell'intera disciplina in commento, mancando il duplice rapporto tra committente/appaltatore e appaltatore/subappaltatore.

Di contro, nel caso in cui il consorzio assuma la veste di subappaltatore e sia titolare del contratto, su di esso dovrebbero ricadere gli oneri documentali e non già sulle imprese consorziate.

Tuttavia, in tale ipotesi, le disposizioni sulla responsabilità solidale sarebbero del tutto impercorribili sotto il profilo operativo, tenuto conto che il consorzio:

- in sede di fatturazione all'appaltatore, deve applicare il "reverse charge" non essendo quindi tenuto agli adempimenti di liquidazione e versamento dell'IVA,
- non opera direttamente le ritenute sui lavoratori utilizzati nell'appalto, essendo questi dipendenti delle imprese consorziate che realizzano i lavori.

⁶ Con quest'ultima pronuncia, l'Amministrazione ha introdotto il cd. "criterio di trasparenza", in base al quale nei rapporti tra le singole imprese ed il Consorzio si rende applicabile la stessa modalità di fatturazione che regola il rapporto tra il Consorzio e l'appaltatore.

Decreto Legge 4 luglio 2006 n. 223 - Stralcio

Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale.

Convertito, con modificazioni, nella Legge 4 agosto 2006, n.248

(omissis)

Art.35

Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale

(omissis)

28. In caso di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto. La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti di cui al periodo precedente, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore. L'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi di cui al primo periodo può essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione dei soggetti di cui all'*articolo 35*, comma 1, *del* decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e all'*articolo 3*, comma 3, lettera *a*), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore. Gli atti che devono essere notificati entro un termine di decadenza al subappaltatore sono notificati entro lo stesso termine anche al responsabile in solido.

28-bis. Il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui al comma 28, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori. Il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore. L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 200.000 se gli adempimenti di cui al comma 28 non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore. Ai fini della predetta sanzione si applicano le disposizioni previste per la violazione commessa dall'appaltatore.

28-ter. Le disposizioni di cui ai commi 28 e 28-bis si applicano in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi conclusi da soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni. Sono escluse dall'applicazione delle predette disposizioni le stazioni appaltanti di cui all'*articolo 3*, comma 33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163.

(omissis)

COMUNICATO STAMPA

27 Settembre 2012

I nuovi adempimenti aggravano la situazione già compromessa dai ritardati pagamenti della Pa

“Le nuove disposizioni sulla responsabilità solidale fiscale stanno determinando su tutto il territorio nazionale il blocco dei pagamenti degli appalti. Un ulteriore danno per le imprese già caricate dal peso dei ritardi dei pagamenti della pubblica amministrazione che ancora non hanno trovato soluzione”. Queste le dichiarazioni del **presidente dell’Ance, Paolo Buzzetti**, che ha già chiesto al Governo immediate modifiche per rinviare l’applicazione delle nuove norme in materia di responsabilità solidale fiscale, sospendendone l’operatività fintanto che non saranno stabilite regole chiare e certe sulle modalità applicative.

L’art. 13 ter del decreto sviluppo, infatti, ha introdotto un meccanismo di responsabilità solidale fiscale dell’appaltatore con il suo subappaltatore nel caso in cui quest’ultimo non versi all’Erario le ritenute fiscali sui lavoratori dipendenti e l’IVA relative all’appalto.

Per evitare la responsabilità l’appaltatore deve chiedere al subappaltatore, prima di pagargli il corrispettivo, un documento (cd. “*asseverazione*”), di cui non è mai stato specificato il contenuto, che attesti la regolarità di questi versamenti.

Stessa cosa vale per il committente che deve richiedere all’appaltatore questa documentazione prima di pagarlo altrimenti rischia una pesante sanzione.

Del tutto inapplicabile e quindi da sopprimere, poi, la responsabilità in materia di IVA in quanto le modalità contabili (*reverse charge*) già garantiscono un controllo sulla regolarità dei subappalti in edilizia.

Il risultato è il **blocco totale dei pagamenti tra committente, appaltatore e subappaltatore.**

*“Ancora una volta - continua Buzzetti - si affidano impropri compiti di controllo alle imprese, che, tra l’altro, fanno lievitare i costi di gestione amministrativa col risultato che **nessuno paga nessuno fintanto che non è rilasciata l’asseverazione, che a sua volta è a pagamento ed è difficile da ottenere**”.*

*“Solo l’immediata sospensione della norma ed un ripensamento dell’intera disciplina – conclude il presidente dell’Associazione costruttori - **potrà evitare ulteriori danni all’intero sistema economico e consentire l’individuazione di soluzioni operative, di concerto con l’Amministrazione finanziaria, che evitino un aumento dei costi amministrativi**”.*

ALLEGATO 3: PROPOSTA DI MODIFICA NORMATIVA

SCHEMA NORMATIVO

Art.

(Responsabilità solidale negli appalti di opere e servizi)

1. All'articolo 35, del Decreto Legge 4 luglio 2006 n.223, convertito, con modificazioni, nella Legge 4 agosto 2006, n. 248, i commi da 28 a 28-ter sono sostituiti dai seguenti:

“28. In caso di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto. La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti di cui al periodo precedente, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore. Le disposizioni del presente comma si applicano a decorrere dall'entrata in vigore di un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi previa intesa con le parti sociali, che definisca le modalità per la verifica, da parte dell'appaltatore, del corretto adempimento del versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente, mediante l'utilizzo di documenti fiscali, contabili o amministrativi già previsti dalla normativa vigente.

28-bis. Il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione di cui al precedente comma, attestante che gli adempimenti di cui al comma 28, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori. Il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore. L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 200.000 se gli adempimenti di cui al comma 28 non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

28-ter. Le disposizioni di cui ai commi 28 e 28-bis si applicano in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere e servizi conclusi da soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e, in ogni caso, dai soggetti di cui all'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni. Sono esclusi dall'applicazione delle predette disposizioni i contratti stipulati ai sensi del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, recante il codice dei contratti pubblici.”

2. Le disposizioni del comma precedente si applicano ai contratti stipulati dal giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze di cui al comma 1. Si intendono in ogni caso abrogati l'articolo 2, comma 5-bis del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, nella Legge 26 aprile 2012, n. 44 e l'articolo 13-ter del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, nella Legge 7 agosto 2012, n. 134.

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

L'art.35, commi 28-28ter, del D.L. 223/2006, convertito nella legge 248/2006, come modificato dalla legge 134/2012, introduce la responsabilità solidale nel rapporto tra appaltatore e subappaltatore, in relazione al versamento all'Erario delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA relativa alle fatture dei lavori realizzati, prevedendo quale esimente l'acquisizione di un'asseverazione rilasciata da soggetti abilitati, che attesti l'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali da parte del subappaltatore.

Si tratta di una disposizione che, ancora una volta, affida alle imprese impropri compiti ispettivi, sostituendosi all'Amministrazione, non in grado di garantire il controllo sul rispetto degli adempimenti fiscali, e che si affianca all'analoga responsabilità già vigente in materia previdenziale.

Inoltre, l'asseverazione incrementa i costi di gestione amministrativa delle imprese e risulta di difficile acquisizione, specie per le imprese che provvedono autonomamente alla tenuta della propria contabilità.

Peraltro, ai fini IVA, già opera il "reverse charge" che garantisce la regolarità dell'operazione nei rapporti tra appaltatore e subappaltatore, per cui appare inutile e controproducente prevedere ulteriori forme di responsabilità per il versamento di tale imposta, che, sovrapponendosi a questo meccanismo di "tutela erariale" vigente sin dal 2007, comportano unicamente una stratificazione normativa di difficile coordinamento e di impossibile applicazione.

Con la presente proposta normativa si intende:

- escludere la responsabilità solidale per il versamento dell'IVA inerente le prestazioni eseguite nell'ambito dell'appalto, in virtù del fatto che, ai fini IVA, già opera il "reverse charge" che garantisce la regolarità dell'operazione nei rapporti tra appaltatore e subappaltatore;
- rinviare l'operatività della responsabilità solidale fiscale all'entrata in vigore di un decreto che definisca la documentazione da esibire all'appaltatore prima del pagamento del corrispettivo, idonea ad escludere l'applicazione della normativa. Per evitare l'aumento dei costi di gestione, è previsto che il decreto individui documenti fiscali, contabili o amministrativi già previsti dalla normativa vigente (quale, ad esempio, il Modello F24 "generale", accompagnato dall'autodichiarazione del responsabile dell'adempimento).

Le modifiche proposte sono in linea con il contenuto dell'Ordine del Giorno n. G/3426/7/8 e 10, accolto nel corso dell'iter di conversione in legge del D.L. 83/2012, che impegna il Governo, tra l'altro, «a valutare l'opportunità di adottare ogni utile provvedimento volto a limitare la responsabilità dell'appaltatore e del subappaltatore alle sole ritenute fiscali sui redditi senza attenuare i diritti dei lavoratori».

Al fine di chiarire meglio l'ambito oggettivo di applicazione della disciplina, nel co. 28-ter viene eliminato il riferimento alle "forniture", termine non contemplato nella definizione della nozione di appalto fornita dall'articolo 1655 del codice civile. Inoltre, per effetto di tale modifica, si riporta coerenza nel testo dell'articolo 35, tenuto conto che il precedente co. 28 si riferisce esclusivamente al contratto di appalto di opere o di servizi.

Inoltre, l'attuale disciplina esclude dall'applicazione delle disposizioni in parola le stazioni appaltanti individuate dall'art. 3, co. 33, del codice dei contratti pubblici. Il riferimento alle stazioni appaltanti genera confusione circa l'ambito soggettivo dell'esclusione. Si modifica pertanto il co. 28-ter, prevedendo che siano esclusi i contratti di appalto disciplinati dal decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 (codice dei contratti pubblici).

E', infine, stato inserito il secondo comma: tale norma ha l'obiettivo di fornire una applicazione agevole della nuova disciplina, chiarendo che la novella normativa si

applichi ai contratti di appalto e subappalto stipulati dal giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze che definisce le modalità per la verifica del corretto adempimento del versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente (decreto di cui al comma 28 del proposto nuovo testo dell'articolo 35, del decreto legge n. 223 del 2006).

Inoltre, tenuto conto delle numerose e rilevanti modifiche subite da questa disciplina negli ultimi mesi, l'ultimo periodo del secondo comma della norma proposta mira a disciplinare il periodo transitorio tra il 27 aprile 2012 (giorno di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge n. 16 del 2012) e la data di efficacia della disciplina proposta, al fine di chiarire che, antecedentemente alla data di applicazione degli adempimenti che saranno previsti nell'apposito decreto attuativo, i contribuenti non siano tenuti ad applicare gli adempimenti previsti dalla discipline previgenti.