

CIRCOLARE N. 29
20 OTTOBRE 2012

Responsabilità solidale nei contratti di appalto

© Copyright 2012 Acerbi & Associati®

L'articolo 13-*ter* del D.L. n. 83/2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 134/2012, ha sostituito il comma 28, e aggiunto i due nuovi commi 28-*bis* e 28-*ter*, dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 in materia di responsabilità solidale nei contratti di appalto, allo scopo di contrastare e prevenire le frodi in materia di Iva attesi i rilevanti danni che queste operazioni causano alle casse dell'Erario.

Il nuovo intervento normativo ad opera dell'art. 13-*ter* del D.L. n. 83/2012 riformula completamente la norma di riferimento – che è appunto l'art. 35 comma 28 del D.L. n. 223/2006 – e coinvolge anche il **committente** sotto il profilo sanzionatorio qualora non rispetti le modalità di pagamento previste dal nuovo comma 28-*bis*.

La disposizione, in estrema sintesi, prevede la responsabilità dell'appaltatore– nei limiti del corrispettivo dovuto – e del committente per il versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'imposta sul valore aggiunto dovute dal subappaltatore e dall'appaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto.

La norma esclude tale responsabilità se l'appaltatore/committente acquisisce la documentazione attestante che i versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore/appaltatore, documentazione che, secondo quanto previsto dalla stessa disposizione, può consistere anche nella asseverazione rilasciata da CAF o da professionisti abilitati. La disposizione prevede, inoltre, che sia l'appaltatore che il committente possono sospendere il pagamento del corrispettivo dovuto al subappaltatore/appaltatore fino all'esibizione della predetta documentazione.

Di seguito, brevemente verranno analizzati la disposizione normativa (paragrafo 1.), i rapporti tra appaltatore e subappaltatore (paragrafi 2 e punti successivi), i rapporti tra committente ed appaltatore (paragrafi 3 e punti successivi), nonché l'entrata in vigore delle nuove disposizioni (paragrafo 4.).

1. La disposizione normativa e l'ambito di applicazione

D.L. n. 223/2006 – art. 35 commi 28 / 28-*ter*

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.

Il comma 28-ter, nello specifico, prevede che 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 Iva e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli artt. 73 (soggetti Ires) e 74 (Stato ed enti pubblici) Tuir.**

Sono escluse dall'applicazione delle predette disposizioni le stazioni appaltanti di cui all'art. 3 comma 33 del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al D.Lgs. n. 163/2006 (si tratta sostanzialmente di alcune tipologie di lavori, opere, servizi di natura pubblica).

L'ambito di applicazione della nuova disposizione è quindi molto ampio, in quanto abbraccia tutti i settori senza limitazioni di sorta né quantitative né qualitative. Rientrano in tale disciplina, ad esempio, i contratti aventi ad oggetto la costruzione di immobili e di impianti particolari, ovvero interventi di manutenzione, ma anche quelli aventi ad oggetto la pulizia periodica di uffici e fabbriche.

2. I rapporti tra appaltatore e subappaltatore

Il comma 28 dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 prevede che in caso di contratto di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore risponde in **solido** con il subappaltatore, nei limiti del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dell'Iva dovuta dal subappaltatore all'Erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

Elemento scatenante la solidarietà è quindi il mancato versamento – oltre che delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente – dell'Iva addebitata in fattura dal subappaltatore all'appaltatore.

Il primo problema di ordine pratico è quindi quello di individuare correttamente l'ammontare dell'Iva dovuta dal subappaltatore *"in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del*

rapporto di subappalto” in quanto non sempre l’ammontare dell’Iva non versata dal subappaltatore è riconducibile al 100% all’Iva addebitata in caso di contratti di appalto al proprio appaltatore.

Occorre, infatti, ricordare che il debito Iva scaturisce dalla liquidazione periodica dell’imposta (mensile o trimestrale) e che a tale liquidazione concorre tutta l’Iva a debito del periodo (quindi anche quella che il subappaltatore ha addebitato a clienti diversi dall’appaltatore) nonché l’eventuale credito emergente dalla liquidazione periodica precedente.

Si pensi al seguente caso:

Iva a debito del periodo € 100

di cui

Iva addebitata

- a clienti diversi dall’appaltatore € 50
- in caso di contratto di appalto € 50

Nella situazione sopra esposta, in caso di versamento di soli € 50 da parte del subappaltatore – cui, per differenza, consegue un mancato versamento di € 50 – come si fa a stabilire se la responsabilità solidale dell’appaltatore operi:

- per il 100% dell’Iva addebitatagli (quindi € 50);
- o per il 50% (facendo una proporzione tra debito complessivo e importo non versato);
- oppure addirittura non operi in quanto si potrebbe sostenere (ma come?) che l’Iva versata corrisponda proprio a quella dovuta in relazione alle prestazioni effettuate nell’ambito del rapporto di appalto?

Tale situazione non è al momento risolvibile con certezza.

Quanto sopra è limitato, operativamente e nella generalità dei casi, alle situazioni che intercorrono tra l’appaltatore e il subappaltatore in caso di prestazioni con Iva esposta da parte del subappaltatore.

In caso di subappalto in edilizia, però, la situazione potrebbe essere diversa in quanto l’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 prevede, nel caso di prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l’attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell’appaltatore principale o di un altro subappaltatore, che si renda applicabile il meccanismo del *reverse charge*.

Nel caso dell’applicazione del meccanismo del *reverse charge* il problema viene risolto a monte in quanto l’Iva non viene addebitata in fattura dal prestatore, per cui non sorge in capo a quest’ultimo alcun debito d’imposta.

In buona sostanza, la norma previene l’eventualità del mancato versamento dell’Iva da parte del subappaltatore non facendo sorgere il debito in capo al soggetto che emette la fattura per le prestazioni rese.

2.2 La limitazione alla responsabilità solidale – possibile dichiarazione sostitutiva

La responsabilità solidale, per espressa previsione normativa, viene meno se l’appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che il versamento all’erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell’Iva dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell’ambito del rapporto di subappalto, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.

L’attestazione dell’avvenuto adempimento degli obblighi di versamento all’erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell’Iva dovuta dal subappaltatore può essere rilasciata anche attraverso un’asseverazione del responsabile fiscale del CAF (art. 35 comma 1 D.Lgs. n. 241/1997) o di un consulente del lavoro o commercialista (art. 3 comma 3 D.P.R. n. 322/1998).

L'Agenzia delle entrate, con la C.M. 8 ottobre 2012 n. 40/E ha ammesso anche il ricorso ad ulteriori forme di documentazione.

In particolare, al fine di superare il vincolo di responsabilità del committente/appaltatore, **la circolare ritiene valida** - in alternativa alle asseverazioni prestate dai Caf e dai professionisti abilitati - **una dichiarazione sostitutiva** (si veda un possibile fac-simile allegato alla fine della presente circolare), resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, con cui l'appaltatore/subappaltatore attesta l'avvenuto adempimento degli obblighi richiesti dalla disposizione.

A tale riguardo, la circolare espone in dettaglio gli elementi che tale dichiarazione sostitutiva **deve necessariamente contenere**:

- il periodo nel quale l'Iva relativa alle fatture concernenti i lavori eseguiti è stata liquidata, con indicazione se dalla liquidazione è scaturito un versamento di imposta ovvero se è stato applicato il regime dell'Iva per cassa (art. 7 del D.L. n. 185/2008) o la disciplina del "reverse charge";
- il periodo nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state versate, mediante scomputo totale o parziale;
- gli estremi dell'F24 con cui sono stati effettuati i versamenti dell'Iva e delle ritenute non scomputate, totalmente o parzialmente;
- l'affermazione che l'Iva e le ritenute versate includono quelle riguardanti il contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione è resa.

Si ricorda che:

- non è previsto alcun limite temporale, per cui il coinvolgimento in solido dei soggetti si estende fino alla prescrizione dei tributi interessati;
- è richiesto all'appaltatore di verificare "acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo" che i versamenti scaduti alla data del pagamento del corrispettivo siano stati correttamente eseguiti dal subappaltatore, con ciò intendendo che nessuna altra cautela e/o prova è considerata valida.

2.3 La sospensione del pagamento

Come forma di tutela a favore dell'appaltatore, la norma prevede che quest'ultimo può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore.

In concreto, ciò significa che il subappaltatore ha tutto l'interesse a produrre tempestivamente all'appaltatore la documentazione comprovante il corretto versamento delle ritenute fiscali e dell'Iva perché è condizione essenziale per poter ottenere il pagamento del corrispettivo pattuito da parte dell'appaltatore. Il problema è che con la situazione di crisi economica e finanziaria in atto non sarà raro il caso del subappaltatore che non riesce a pagare i predetti debiti erariali scaduti e ciò ingenererà un circolo vizioso, poiché l'appaltatore non pagherà il corrispettivo – onde evitare di incappare nella responsabilità in solido in caso di mancato pagamento da parte del subappaltatore – e il subappaltatore non potrà far fronte ai propri debiti erariali.

Potrebbe risolvere la situazione il rilascio di una fidejussione da parte del subappaltatore a favore dell'appaltatore, ma ciò significa sostenere ulteriori costi.

Per esigenze di tutela di entrambe le parti, sarà opportuno che l'appaltatore e il subappaltatore documentino adeguatamente l'avvenuta consegna della documentazione attestante il corretto versamento delle ritenute fiscali e dell'Iva da parte del subappaltatore.

2.4 La notifica degli atti

L'ultimo periodo del comma 28 in commento stabilisce che gli atti che devono essere notificati entro un termine di decadenza al subappaltatore sono notificati entro lo stesso termine anche al responsabile in solido.

Ciò significa che l'appaltatore avrà "direttamente" notizia degli importi che gli vengono richiesti in qualità di responsabile in solido e, nel caso, potrà difendersi impugnando tali atti nei modi e termini di legge.

3. I rapporti tra committente ed appaltatore

Il comma 28-*bis* dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, introdotto *ex novo* ad opera del D.L. n. 83/2012, prevede che 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 (versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'Iva dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto), 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.

In buona sostanza, viene replicata "a cascata" nell'ambito del rapporto tra committente e appaltatore la previsione del pagamento al prestatore, vista al precedente comma 28, soltanto se viene dimostrato che i versamenti "*sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori*".

L'appaltatore, quindi, dovrà produrre al committente la documentazione comprovante la corretta esecuzione dei versamenti erariali sia propri sia degli eventuali subappaltatori.

Il committente, una volta ottenuta la predetta documentazione, potrà effettuare i pagamenti del corrispettivo pattuito senza incorrere in alcuna sanzione.

3.1 Le sanzioni in capo al committente

L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da € 5.000 a € 200.000 se gli adempimenti di cui al comma 28 (versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'Iva dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto) non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Il legislatore non ha esteso la responsabilità solidale in capo al committente ma ha previsto una sanzione nel caso in cui quest'ultimo ometta di verificare la corretta esecuzione dei versamenti da parte dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori.

4. L'entrata in vigore delle disposizioni

La citata C.M. n. 40/E/2012 precisa che le disposizioni di cui all'articolo 13-*ter* devono trovare applicazione per i **contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dal 12 agosto 2012** (data di entrata in vigore della norma).

Inoltre, considerato che la norma introduce, sia a carico dell'appaltatore che del subappaltatore, un adempimento di natura tributaria, l'Agenzia chiarisce che – sulla base dell'articolo 3 comma 2 della L. n. 212/2000 ("Statuto del contribuente") – tali adempimenti sono esigibili a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della norma, con la conseguenza che, **relativamente ai contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012, la certificazione deve essere richiesta solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012.**

Fac simile dichiarazione sostitutiva appaltatore/subappaltatore (C.M. n.40/E/12)**DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI CERTIFICAZIONE
(art. 46 D.P.R. n. 445/2000)**

Il/La sottoscritto/a _____
nato/a a _____ il _____
Codice Fiscale _____
residente in _____
Via _____ n. _____ cap _____
in qualità di legale rappresentante della ditta/società _____
con sede in _____ via _____ c.f./p.iva _____
relativamente al contratto di subappalto* stipulato in data _____
tra l'appaltatore* _____ e il subappaltatore* _____,
consapevole che, in caso di mendaci dichiarazioni, il DPR n. 445/2000 prevede sanzioni penali e decadenza dai benefici (artt. 76 e 75)

DICHIARA,

ai sensi dell'art. 35 commi 28, 28-bis e 28-ter del D.L. n. 223/2006, come modificato dall'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012,

1. Che ha correttamente registrato ai fini Iva le seguenti fatture

n° _____ del _____ importo € _____ IVA per cassa *Reverse charge*
per il contratto di cui sopra, comprendendole nella liquidazione Iva del periodo di competenza (mese di _____ ovvero trimestre _____) e specificando se per esse è stato applicato il regime Iva per cassa o la disciplina del *reverse charge*. L'ammontare complessivo dell'importo Iva liquidato in tale periodo è pari ad:

€ _____ a debito credito.

In caso di importo a debito:

- il modello F24 attestante l'avvenuto versamento all'Erario dell'Iva come sopra liquidata è stato pagato:
 nei termini con ravvedimento

- gli estremi dei versamenti sono i seguenti:

gg. mese anno	Importo versato	Ricevute di addebito
___/___/___	€ _____	n. ___ del _____

2. Che ha correttamente effettuato e versato le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente in relazione ai soggetti impiegati nell'esecuzione del contratto di cui sopra, come di seguito elencati:

1. Codice Fiscale	Importo ritenute Irpef	anno e mesi di riferimento
_____	_____	_____
2. Codice Fiscale	Importo ritenute Irpef	anno e mesi di riferimento
_____	_____	_____
Totale n. lavoratori	Importo tot. ritenute Irpef	
_____	_____	

Estremi dei versamenti (dopo l'eventuale scomputo di € _____ per il mese di _____)

1. gg. mese anno	Importo versato	Importo relativo al singolo subappalto	Ricevute di addebito
___/___/___	€ _____	€ _____	n. ___ del _____

2. gg. mese anno	Importo versato	Importo relativo al singolo subappalto	Ricevute di addebito
___/___/___	€ _____	€ _____	n. ___ del _____

Totale Importo versato	Importo relativo al singolo subappalto
€ _____	€ _____

3. Che l'Iva e le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa

Si allega copia del documento di identità.

Si dichiara altresì di essere informato, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 196/2003, che i dati personali raccolti saranno trattati, anche con strumenti informatici, esclusivamente nell'ambito del procedimento per il quale la presente dichiarazione viene resa.

Data, li _____

Firma _____

* Se l'attestazione riguarda gli obblighi dell'appaltatore ed è destinata al committente, a "subappalto" sostituire "appalto", a "subappaltatore" sostituire "l'appaltatore" e a "l'appaltatore" sostituire "il committente".