

Fiscalità Edilizia

Responsabilità Solidale in ambito Fiscale

*(Art.35, co.28-28ter, D.L. 223/2006, convertito con modifiche nella L.148/2006,
C.M. 40/E/2012)*

Nuove “Linee guida” ANCE

Gennaio 2013

Sommario

1	INQUADRAMENTO NORMATIVO	3
2	DECORRENZA DELLE NUOVE NORME.....	7
3	AMBITO OPERATIVO	7
3.1	CONDIZIONI: NECESSARIA SUSSISTENZA DEL SUBAPPALTO.....	7
3.2	AMBITO OGGETTIVO: I CONTRATTI INTERESSATI DALLA NUOVA DISCIPLINA.....	8
4	ATTESTAZIONE DEI VERSAMENTI: TEMPISTICA E OPERATIVITÀ	10
4.1	TEMPISTICA DELL'ATTESTAZIONE DEI VERSAMENTI.....	10
4.2	OPERATIVITÀ PER ACCONTI, SALDO E "PAGAMENTI UNICI"	10
5	RAPPORTO COMMITTENTE/APPALTATORE: OPERATIVITÀ DELLA SANZIONE....	11
6	NATURA DEI COMMITTENTI: NON OPERATIVITÀ DELLA DISCIPLINA	12
6.1	COMMITTENTI PRIVATI: PERSONE FISICHE E CONDOMINI.....	12
6.2	COMMITTENTI PUBBLICI.....	13
7	FATTISPECIE PARTICOLARI: CONSORZI E SOCIETÀ CONSORTILI	14

1 INQUADRAMENTO NORMATIVO

L'art.13-ter del D.L. 83/2012 (convertito con modifiche nella legge 134/2012) è intervenuto 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 precedenti 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.

Sull'operatività della nuove norme, la dottrina si è lungamente dibattuta ipotizzandone un ambito applicativo ristretto al solo settore edile. In merito, l'ANACE propende, invece, per un'interpretazione più estensiva, ritenendo applicabile la citata normativa a tutti i settori produttivi, alla luce del fatto che il dettato normativo non contiene alcuna limitazione specifica.

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.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate con *Circolare n.40/E dell'8 ottobre 2012*, **in alternativa** all'asseverazione, l'attestazione dell'avvenuto

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, co.3, lett.a, del D.P.R. 322/1998.

adempimento degli obblighi fiscali può essere resa anche attraverso una **dichiarazione sostitutiva, ai sensi del D.P.R. 445/2000⁵**;

Sotto il profilo formale, l'ANCE ritiene che la suddetta dichiarazione sostitutiva debba essere presentata in carta semplice, unitamente alla copia di un documento d'identità del dichiarante (senza autentica di firma e senza applicazione dell'imposta di bollo), anche se tale modalità semplificata è prevista, dall'art.38, co.3, del D.P.R. 445/2000, per le sole dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà presentate agli Organi della Pubblica Amministrazione⁶.

Ciò in quanto si ritiene che il rinvio al D.P.R. 445/2000 valga solo per i profili penali connessi a dichiarazioni mendaci (di cui all'art.76 dello stesso D.P.R.). Inoltre, potrebbe sostenersi l'equiparazione ad un atto presentato di fronte a pubblico ufficiale, in quanto trattasi di attestazioni relative all'IVA ed alle ritenute destinate allo Stato.

- **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. 163/2006⁷).

⁵ La dichiarazione, secondo le generiche indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria, deve 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, in relazione alle fatture oggetto del contratto, è stato applicato il regime dell' "IVA per cassa" (art.32-bis, D.L. 83/2012, convertito con modifiche nella legge 134/2012).oppure la disciplina del "reverse charge" (art.17, co.6, lett.a, del D.P.R. 633/1972);
- il periodo nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state versate, mediante scomputo totale o parziale;
- gli estremi del modello F24 con cui sono stati effettuati i versamenti dell'IVA e delle ritenute non scomutate, totalmente o parzialmente;
- l'affermazione che l'IVA e le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa.

⁶ Diversamente, per le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà presentata a soggetti diversi dagli Organi della Pubblica Amministrazione, l'art.21, co.2, del medesimo D.P.R. 445/2000 dispone l'obbligo di autentica di firma, imponendo così anche l'applicazione dell'imposta di bollo nella misura fissa pari a 14,62 euro per foglio (composto da 4 facciate), ai sensi dell'art1, della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 642/1972.

⁷ **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 scomputo 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 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.

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.

Anche a seguito del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.40/E dell'8 ottobre 2012, continuano a permanere alcune criticità, già evidenziate dall'ANCE, in ordine all'operatività della responsabilità solidale in materia fiscale.

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.

Ciò premesso, si evidenziano di seguito le criticità che sta generando la nuova disciplina sulla responsabilità solidale e i relativi indirizzi interpretativi formulati dall'ANCE e portati all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, in vista dell'emanazione di un nuovo pronunciamento amministrativo.

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 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.

Sul punto, applicando le disposizioni dello "Statuto del contribuente"⁸, la CM 40/E/2012 ha precisato che la nuova disciplina trova applicazione "solo per i contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della norma, ossia dal 12 agosto 2012" e, relativamente a questi, "solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012".

Anche alla luce di tale chiarimento, permane la questione relativa all'operatività della disciplina in presenza di contratto d'appalto stipulato prima del 12 agosto 2012, e quindi escluso dall'ambito applicativo delle nuove norme, a valle del quale, dopo tale data, viene concluso un contratto di subappalto.

In particolare, occorre chiarire se, ancorché stipulato dopo il 12 agosto 2012, anche il subappalto possa considerarsi escluso dalla nuova normativa, in quanto derivante comunque da un contratto d'appalto "principale" concluso precedentemente all'entrata in vigore della disciplina.

In merito, tuttavia, l'Amministrazione potrebbe propendere per un'interpretazione rigorosa, secondo cui la data del 12 agosto deve considerarsi come termine inderogabile di decorrenza della nuova disciplina. Pertanto, la stessa si applicherebbe anche ai contratti di subappalto conclusi successivamente a tale data, ancorché derivanti da contratti d'appalto stipulati precedentemente.

3 AMBITO OPERATIVO

3.1 Condizioni: necessaria sussistenza del subappalto

E' da precisare se 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 troverebbe fondamento nello stesso dettato normativo (art.35, co.28-28ter, 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.

⁸ Legge 212/2000, in particolare l'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.

Si dovrebbe trattare, 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, porterebbe a ritenere che la citata disciplina "speciale" trovi applicazione solo in presenza di subappalto, mentre sarebbe esclusa nel caso in cui l'appaltatore provveda direttamente alla realizzazione dell'opera affidatagli dal committente (mero contratto d'appalto).

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

Di contro, qualora l'Agenzia delle Entrate ritenesse applicabili le norme anche in assenza di "subappalto", opererebbe comunque la sanzione amministrativa in capo al committente nel caso in cui procedesse al pagamento del corrispettivo:

- ***senza preventiva acquisizione della documentazione rilasciata dall'appaltatore,***
 - ***a valle di un accertato inadempimento da parte dello stesso appaltatore.***
-

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 disposizioni 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, si ritiene che l’ambito applicativo della norma debba intendersi limitato ai soli contratti d’appalto (e subappalto) di opere e servizi, così come definiti dall’art.1655 del codice civile⁹, escludendo così tutte le altre tipologie contrattuali, quali il contratto d’opera (art.2222 Cod. Civ.¹⁰), la fornitura di beni e servizi, la fornitura con posa, il noleggio, le prestazioni

⁹ **Art.1655 Codice Civile (Libro IV, Titolo III, Capo VII)- [appalto] Nozione**

L’appalto è il contratto col quale una parte assume, con organizzazione [c.c. 2082] dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un’opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro (c.c. 1657, 1677, 2222) .

¹⁰ **Art.2222 Codice Civile (Libro V, Titolo III, Capo I)- Contratto d’opera**

Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un’opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo Capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel Libro IV (c.c.1655 e seguenti).

professionali, il contratto di trasporto, etc.

4 ATTESTAZIONE DEI VERSAMENTI: TEMPISTICA E OPERATIVITÀ

4.1 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").

In merito, a parere dell'ANCE, è necessario precisare cosa si intenda per "versamento del corrispettivo", fermo restando che, per "adempimenti scaduti" prima di tale data, si devono intendere 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).

In nessun caso, infatti, possono essere fornite dichiarazioni in merito all'impegno di assolvere adempimenti futuri, i cui termini non siano ancora scaduti.

4.2 Operatività per acconti, saldo e "pagamenti unici"

La nuova disciplina non tiene conto della consuetudine nella modalità di pagamento dei lavori.

Di norma si procede ad anticipare, prima dell'avvio dei lavori, parte del corrispettivo, a titolo di **acconto**.

In tal caso, occorre chiarire l'operatività della responsabilità solidale, tenuto conto che l'impresa esecutrice (sia essa appaltatore che subappaltatore) non può attestare alcun versamento, né per quanto riguarda le ritenute sui redditi dei dipendenti, non ancora impiegati nel cantiere, né in termini di IVA relativa alla fattura corrispondente all'acconto, i cui termini di versamento non sono ancora scaduti alla data del pagamento.

Discorso simile si può fare anche per il **saldo** dei lavori, per il quale, alla data del pagamento, non risultano ancora scaduti i termini di versamento sia dell'IVA che delle ritenute sui redditi dei lavoratori impiegati nei lavori.

Ancor più problematica è l'operatività della disciplina, in presenza di “**piccole lavorazioni**”, **generalmente liquidate in unica soluzione ed al momento della presentazione della relativa fattura.**

Su tale aspetto, l'ANCE ritiene necessario ed urgente un chiarimento sull'operatività della disciplina, tenuto conto che non può attribuirsi alcuna funzione esimente a dichiarazioni contenenti l'impegno ad assolvere adempimenti futuri.

Per quanto riguarda le “piccole lavorazioni”, generalmente liquidate in unica soluzione ed al momento della presentazione della relativa fattura, l'ANCE ha evidenziato la necessità che le stesse vengano escluse dalla nuova disciplina, in quanto normativamente riconducibili ai contratti d'opera e non a quelli d'appalto (cfr. Riquadro par. 3.2 del presente documento).

5 RAPPORTO COMMITTENTE/APPALTATORE: OPERATIVITÀ DELLA SANZIONE

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.

Si ritiene, pertanto, che il committente sia 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.

6 NATURA DEI COMMITTENTI: NON OPERATIVITÀ DELLA DISCIPLINA

6.1 Committenti privati: persone fisiche e condomini

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.

A medesime conclusioni si giunge relativamente ai condomini che affidano lavori in qualità di committenti.

Anche tali soggetti, infatti, pur dotati di codice fiscale e ancorché siano sostituti d'imposta, non svolgono “attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”, e, come tali devono considerarsi esclusi dai profili sanzionatori della norma, al pari delle persone fisiche non esercenti attività commerciali.

A queste conclusioni è giunta anche la Direzione Regionale dell'Emilia Romagna che, in risposta a specifico interpello (prot. 909-54414/2012) afferma che “il condominio, non rientrando in alcuno dei soggetti sopra indicati, non è, a parere di questa Direzione, destinatario della norma in commento”.

In conformità alla tesi della Direzione Regionale Emilia Romagna, l'ANCE ritiene che i condomini, in qualità di committenti, siano esclusi dall'ambito operativo della disciplina sanzionatoria, ferma restando la responsabilità solidale nei rapporti tra appaltatore e subappaltatore.

A maggior ragione devono ritenersi esclusi dall'operatività dei profili sanzionatori della disciplina anche i committenti privati, persone fisiche non esercenti attività d'impresa, arte o professione (ferma

restando, anche in questo caso, la responsabilità solidale tra appaltatore/subappaltatore).

6.2 Committenti pubblici

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.

In attesa di chiarimenti amministrativi sulla materia, si ritiene consigliabile attenersi al dato letterale della norma, escludendo dalla disciplina sanzionatoria le sole stazioni appaltanti espressamente citate dall'art.3, c. 33, e dall'art.32 del D.Lgs. 163/2006.

Sempre in via prudenziale, nelle more delle suddette indicazioni ministeriali, la portata dell'esclusione dovrebbe intendersi limitata al profilo soggettivo, così da escludere le citate stazioni appaltanti dalla disciplina sanzionatoria, ma considerare comunque operante la responsabilità solidale nel rapporto "a valle" tra appaltatore/subappaltatore.

7 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 ma per conto delle consorziate.

Si ritiene che, qualora il suddetto consorzio assuma la figura di appaltatore ed i lavori siano eseguiti dalle imprese consorziate, senza che si ricorra a soggetti terzi estranei al rapporto consortile, non possa ravvisarsi alcun rapporto di subappalto.

Infatti, mutuando quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate in tema di "reverse charge" (C.M. 36/E/2007 e 19/E/2007¹¹), il rapporto consorzio/consorziate non può qualificarsi come subappalto, con la conseguente esclusione dall'operatività della responsabilità solidale, mancando il rapporto tra 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,

¹¹ 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.

- non opera direttamente le ritenute sui lavoratori utilizzati nell'appalto, essendo questi dipendenti delle imprese consorziate che realizzano i lavori.

A parere dell'ANCE, quindi, in caso di consorzio appaltatore, la responsabilità solidale tra consorzio e imprese consorziate non opera, ferma restando l'eventuale necessità di fornire l'autocertificazione al committente per la regolarità sull'IVA e per gli eventuali dipendenti del consorzio medesimo, utilizzati direttamente nei lavori.

Nell'ipotesi in cui il consorzio sia subappaltatore, occorrerà fornire l'autocertificazione circa l'applicazione del "reverse charge" e sulla regolarità delle ritenute per i dipendenti del consorzio medesimo, operando la disciplina tra appaltatore e consorzio subappaltatore.