

Appalti: responsabilità fiscale del committente verso l'appaltatore ed eventuali subappaltatori

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 27 Settembre 2012

La normativa sulla responsabilità solidale nei contratti di appalto per quanto riguarda ritenute fiscali ed IVA.

Responsabilità solidale tra subappaltatore e ditta appaltatrice che deve verificare il versamento di ritenute fiscali ed Iva dovute dal subappaltatore relativamente alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

Il committente, se non controlla, a sua volta, il corretto pagamento dei debiti erariali (ritenute ed Iva) afferenti la commessa rischia una sanzione amministrativa pecuniaria che varia da 5 mila e 200 mila euro.

L'articolo 13-ter del decreto legge n. 83/2012, approvato dalla legge 7.8.2012, n. 134, interviene nel corpo dell'art. 35 della legge 4 agosto 2006, n. 248, riscrivendo il comma 28 ed introducendo i commi 28-bis e 28-ter.



Evoluzione normativa

Di recente, attraverso l'art. 2, c. 5-bis, D.L. n. 16/2012, convertito in legge n. 44/2012, il Legislatore aveva operato una modifica all'art. 35, comma 28, legge n. 248/2006, stabilendo che in caso di appalto di opere o di servizi, il committente imprenditore o datore di lavoro era obbligato in solido con l'appaltatore, nonché con ciascuno degli eventuali subappaltatori, entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, al versamento all'erario delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA scaturente dalle fatture inerenti le prestazioni effettuate nell'ambito dell'appalto.

La suddetta responsabilità veniva meno qualora il committente o datore di lavoro dimostrasse di avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento.

La disposizione introdotta determinava una evidente complicazione del sistema ed una enorme assunzione di responsabilità (solidale) del committente relativamente alle prestazioni oggetto dell'appalto¹.

Il tenore della norma pareva mutuato dalle regole vigenti in materia contributiva, secondo cui, ai sensi dell'articolo 29, comma 2, decreto legislativo n. 276/2003, è prevista la responsabilità solidale del committente con l'appaltatore ed eventuali subappaltatori, entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, per le retribuzioni ed i contributi previdenziali ed assistenziali e prevenzione di infortuni e malattie professionali.

In tale ottica, già da tempo, i committenti (pubblici e privati) richiedono alle ditte affidatarie degli appalti (o subappalti) copia del cd. DURC vale a dire del documento unico di regolarità contributiva rilasciato dal competente istituto di previdenza che consente di conoscere la <posizione> contributiva dell'impresa.

La responsabilità solidale, evidentemente unicamente a livello amministrativo, valeva solo per l'imposta e per i relativi interessi, ma non per le somme dovute a titolo di sanzione.

Decreto "sviluppo": il testo dell'art. 13-ter

L'articolo 13-ter del decreto legge n. 83/2012, approvato dalla legge 7.8.2012, n. 134, contenente disposizioni a favore della crescita, dello sviluppo e della competitività, interviene nel corpo dell'art. 35 della legge 4 agosto 2006, riscrivendo il comma 28 ed introducendo i commi 28-bis e 28-ter.

Responsabilità solidale appaltatore/subappaltatore

Il Legislatore stabilisce che, a decorrere dall'11 agosto 2012, 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 (sole) prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

Non è stato riprodotto il limite dei due anni dalla cessazione dell'appalto, entro cui operava la responsabilità solidale nella versione precedente del comma 28, art. 35, legge n. 248/06. Ciò significa, come puntualizzato dalla stampa specializzata², che il coinvolgimento in solido dei soggetti opera fino alla prescrizione dei tributi interessati.

La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.

Monitoraggio obblighi di pertinenza del subappaltatore

L'appaltatore (e ciascuno dei sub appaltatori) possono dimostrare la regolarità dei pagamenti attraverso l'attestazione dell'avvenuto adempimento, mediante asseverazione degli obblighi rilasciata alternativamente da³:

- un Centro di assistenza fiscale;
- un iscritto all'albo dei dottori commercialisti o esperti contabili;
- un consulente del lavoro.

L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore.

Sono evidenti le difficoltà operative cui potrebbe andare incontro l'appaltatore nel verificare, in assenza di asseverazione dei soggetti deputati, il corretto adempimento degli obblighi tributari da parte della ditta subappaltatrice.

In primo luogo, al fine di monitorare la corretta rilevazione ed il tempestivo versamento delle ritenute alla fonte l'ufficio amministrativo dell'appaltatore dovrebbe acquisire informazioni sulla forza lavoro utilizzata dal subappaltatore per la realizzazione dell'appalto, avendo cura di verificare, per singolo dipendente i giorni di lavoro impiegati nel cantiere di riferimento (proprio perché, il dipendente potrebbe essere stato impiegato, nel medesimo periodo, anche in altre opere).

Ultimato questo controllo occorrerebbe verificare sia l'ammontare delle ritenute d'acconto applicate che l'importo evidenziato nei modelli di versamento unificato F24. Che, tuttavia, potrebbe essere variato in funzione di posizioni a credito che l'impresa appaltatrice o subappaltatrice vanta nei confronti dell'Erario, quali per esempio, crediti d'imposta per i neo-assunti, ovvero crediti d'imposta per investimenti in aree svantaggiate, eccetera.

In questo caso la verifica si complicherebbe in quanto l'appaltatore avrebbe l'onere di richiedere alle ditte subappaltatrici tutti gli elementi utili per il corretto calcolo degli incentivi oltre, ovviamente, alla documentazione di supporto comprovante la legittima acquisizione dei bonus fiscali.

Senza considerare che il debito tributario potrebbe essere legittimamente onorato beneficiando della normativa dettata in materia di ravvedimento operoso cd. <lungo> di cui al decreto legislativo n. 471/97, vale a dire entro il termine di presentazione della dichiarazione riferita all'annualità interessata.

In pratica, un vero e proprio "accesso" di verifica contabile e fiscale in gran parte simile a quello "di competenza" delle agenzie fiscali. E' evidente che soggetti estranei all'amministrazione finanziaria, saranno chiamati a compiere funzioni di controllo ed intraprendere azioni di tax audit⁴ di pertinenza degli uffici fiscali.

Relativamente, infine, all'imposta sul valore aggiunto, il problema non dovrebbe porsi considerato che in relazione ai rapporti tra appaltatore e subappaltatori vige il regime del reverse charge ai sensi dell'art. 17, decreto del Presidente della Repubblica 22 ottobre 1972, n. 633, con emissione di fattura senza esposizione dell'Iva.

Gli obblighi in capo al committente

Rispetto alla versione normativa precedente è ora esclusa la responsabilità solidale tra committente e appaltatore.

Il committente, infatti, ha solo un obbligo di controllo perchè provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti (versamenti di ritenute alla fonte ed Iva) - 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 in oggetto 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.

Tale normativa si applica 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, dalle imprese soggette alle regole dettate dal testo unico delle imposte sui redditi.

Rimangono 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.

26 settembre 2012

Attilio e Antonino Romano

NOTE

1La stampa specializzata si era domandata quali accorgimenti avrebbe dovuto prendere il committente che affidava un'opera in appalto al fine di scongiurare ipotesi di responsabilità solidale nel pagamento dell'iva e/o delle ritenute fiscali gravanti sul costo del lavoro dipendente eventualmente non versate da appaltatori e subappaltatori.

2E. DE FUSCO, Committenti obbligati ai controlli per il fisco, *Le Guide - Norme e Tributi*, Il Sole 24 Ore, sabato 11 agosto 2012.

3 Soggetti di cui all'articolo 35, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (Caf), e all'articolo 3, comma 3, lettera a, del regolamento di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

4 R. LUPI, Solidarietà e pagamenti: controprova ad ostacoli, Il Sole 24 Ore, 28 aprile 2012.