Appalti: la responsabilità fiscale delle imprese solidale tra appaltatore e subappaltatore

di Fabrizio Stella

Pubblicato il 25 Giugno 2013

Con il decreto-legge c.d. “del fare” sono state apportate diverse modifiche volte alla semplificazione fiscale, prevedendo, tra l’altro, la soppressione dell’istituto della responsabilità solidale nei subappalti in materia di versamenti IVA: una previsione normativa a suo tempo prevista contro comportamenti scorretti da parte della prima impresa appaltante, a danno dell’Erario e della corretta e libera concorrenza; il Legislatore è ora nuovamente intervenuto con la soppressione di alcune delle disposizioni lesive del libero mercato ed in contrasto con gli orientamenti comunitari, al fine di semplificare le procedure di riscossione da parte delle imprese in debito di liquidità (a cura dott. Fabrizio Stella & Dott. Antonio Federico)

Appalti: importanti aggiornamenti a seguito del Decreto del fare

La responsabilità fiscale solidale tra appaltatore e subappaltatore: una premessa.

Il 15 giugno 2013, il Governo ha approvato il decreto-legge n. 69, il c.d. “del fare”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 144 del 21 giugno 2013, recante misure urgenti per il rilancio dell’economia, concernente, tra l’altro, la modifica dell’istituto della responsabilità fiscale delle imprese, solidale tra appaltatore e subappaltatore relativamente ai versamenti dell’IVA1.

In particolare, con l’articolo 50 sono state apportate modifiche all’articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, il c.d. “Crescita”, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, prevedendo la modifica del comma 282.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Si precisa che il **comma 28 e seguenti** recano **disposizioni in materia di ritenute e contributi dovuti da appaltatore e subappaltatore** ed erano stati introdotti dal Legislatore durante la fase di conversione del decreto stesso.

Nella relazione tecnica del provvedimento che introdusse la **responsabilità solidale** si rappresentava come, nell'affidamento di appalti, non di rado accadeva che l'appaltatore o il subappaltatore non adempiessero puntualmente ai loro obblighi di versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dei contributi previdenziali.

Inoltre appaltatori ed i subappaltatori non disponevano, spesso, di un patrimonio che potesse offrire sufficienti garanzie agli enti impositori e previdenziali, con conseguente impossibilità di riscuotere i propri crediti, quindi evidente danno all'Erario.

Tali violazioni risultano distorsive delle regole di corretta concorrenza, in quanto i soggetti che non versano le ritenute ed i contributi potevano offrire, evidentemente, prezzi più bassi, senza contare gli intuitivi interessi da parte della criminalità organizzata verso appalti particolarmente consistenti.

Per arginare tale fenomeno, venne introdotto, dal Legislatore, con il richiamato decreto "Crescita" la **responsabilità solidale a carico dell'appaltatore per le ritenute ed i contributi dovuti dal subappaltatore**, unitamente ad una sanzione amministrativa nel caso in cui il committente procedesse al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore senza aver prima verificato l'avvenuto versamento degli oneri fiscali correlati.

La previgente normativa.

Il decreto "Crescita" n. 83/2012.

L'articolo 13 ter del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, il c.d. decreto "Crescita", convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, come detto ha sostituito integralmente il comma 28 dell'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006, aggiungendo, poi, i commi 28-bis e 28-ter.

Il decreto ha modificato il regime della responsabilità nell'ambito dei contratti di appalto e subappalto, stipulati dal 12 agosto 2012, data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. in esame, per i

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

versamenti degli oneri fiscali, in buona sostanza:

- l'appaltatore per evitare la responsabilità solidale deve acquisire la prova che l'avvenuto adempimento dei versamenti previsti.

La modifica aveva introdotto, quindi, **la responsabilità dell'appaltatore con il subappaltatore per il versamento all'Erario delle ritenute fiscale sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto**, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto.

- il committente può evitare l'applicazione di una specifica sanzione verificando il corretto adempimento dei predetti versamenti da parte dell'appaltatore e/o subappaltatore.

In capo al **committente** è stata, quindi, introdotta una **sanzione amministrativa pecuniaria** nel caso in cui lo stesso provvedesse ad **effettuare il pagamento all'appaltatore senza che questi avesse esibito la documentazione attestante i versamenti fiscali regolarmente eseguiti.**

L'istituto si applica non solo al comparto edile, pur essendo per la verità la norma collocata nel titolo I concernente le "*Misure urgenti per le infrastrutture, l'edilizia ed i trasporti*" , trattandosi di disposizioni a carattere generale.

La norma non va quindi intesa ad introdurre specifiche misure di contrasto all'evasione nel mero settore edile, bensì finalizzata a far emergere base imponibile in relazione alle prestazioni di servizi resi in esecuzione di contratti di appalto e subappalto intesi nella loro generalità, a prescindere dal settore economico in cui operano le parti contraenti.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha fornito puntuali chiarimenti in primis con la circolare n. 40/E del 2012, quindi con successiva n. 2/E del 2013.

Cosa prevedeva la normativa ora modificata dall'art. 50 del d.l. 69/2013.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nel dettaglio il comma 28 prevedeva che in caso di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore rispondesse 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 veniva meno se l'appaltatore verificava, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti, scaduti alla data del versamento, risultavano essere stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.

Gli atti da notificare entro un termine di decadenza al subappaltatore dovevano essere notificati, entro il medesimo termine, anche al responsabile in solido.

L'articolo 50 del "decreto del fare"modifica, quindi, il comma 28 nella misura in cui circoscrive la responsabilità solidale alle sole ritenute sui redditi di lavoro dipendente.

Rimangono immutati invece i commi 28-bis e 28-ter.

Nel dettaglio il comma 28-bis prevede che il committente provveda al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui al precedente comma 28, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, siano stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori.

Con la circolare n. 40/E del 2012, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che **la certificazione della regolarità dei versamenti effettuati dall'appaltatore e/o dal subappalto**re può essere rilasciata oltre che tramite **un'asseverazione resa dal responsabile di un CAF** anche tramite una dichiarazione sostitutiva di notorietà resadirettamente dall'appaltatore/subappaltatore ai sensi del DPR n. 445/2000.

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 prevede una **sanzione amministrativa pecuniaria** da euro 5.000 a euro 200.000.

Il comma 28-ter prevede, infine, che le disposizioni di cui ai precedenti commi 28 e 28-bis si applicano in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi conclusi da soggetti che

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

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 di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il c.d. Testo Unico Imposte sui Redditi (TUIR).

Restano, comunque, 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.

Profili di criticità con gli orientamenti comunitari.

Va premesso che il tema di obbligazione solidale del pagamento dell'imposta dovuta rientra nella competenza della Direttiva Iva e che, essendo diretta emanazione di una facoltà riconosciuta agli stati membri, la disposizione riguardante la solidarietà nel pagamento dell'imposta non soggiace al regime di preventiva autorizzazione disciplinato dall'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE3.

Taluni, tuttavia, avevano sollevato delle perplessità con riferimento all'insorgere della solidarietà pur in assenza di una volontà frodatoria, alla sproporzione del regime sanzionatorio, al blocco totale dei pagamenti e la mancanza di una doverosa correlazione tra obbligo di solidarietà e adempimento, in forza della quale l'appaltatore dovrebbe sostituirsi nell'adempimento solo in un momento successivo alla contestazione dell'infrazione, da parte dell'amministrazione finanziaria, al responsabile principale.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Un'impostazione simile alla disciplina in esame era stata spesso censurata anche dalla **Corte di giustizia dell'Unione Europea che ha sempre distinto i ruoli dell'amministrazione finanziaria e quelli dei contribuenti**; nella sentenza della cause riunite C-80/11 e C-142/11, la Corte di giustizia dell'Unione europea ha affermato infatti che

> *"Spetta …,in linea di principio, alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni".*

A quanto detto sopra si aggiunga che la normativa in esame, in aperta violazione del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, **appariva inoltre discriminatoria nei confronti degli appaltatori e subappaltatori italiani** (o comunque aventi sede in Italia), in quanto essa rende più favorevole per i committenti affidare le commesse ad appaltatori siti all'estero, proprio perché non soggetti alla normativa.

Si rammenti sempre come lo stesso trattato sull'Unione Europea, meglio noto come "Trattato di Maastricht", all'articolo 2, quarto alinea, sancisce la necessità di

> *"conservare e sviluppare l'Unione quale spazio di libertà, sicurezza e giustizia in cui sia assicurata la libera circolazione delle persone insieme a misure appropriate per quanto concerne i controlli alle frontiere esterne, l'asilo, l'immigrazione, la prevenzione della criminalità e la lotta contro quest'ultima" 4.*

La realizzazione di uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia privo di controlli, in cui sviluppare una politica comune.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Considerazioni sulla responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatore

L'istituto, in effetti, introdotto per contrastare l'evasione fiscale ed il lavoro nero, **ha prodotto, nella pratica, soltanto oneri amministrativi aggiuntivi**, specie con riguardo agli obblighi di asseverazione delle ritenute operate e dell'IVA pagata che ha comportato il blocco dei pagamenti per imprese già fortemente in crisi di liquidità5.

Sulla sua efficacia poi si nutrivano seri dubbi (e a questo punto permangono sulle ritenute per il lavoro dipendente) visto che il rilascio, da parte di professionisti specializzati, di un'asseverazione per il corretto adempimento da parte del subappaltatore degli obblighi di versamento delle **ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA** può basarsi solo sulla documentazione contabile fornita dal medesimo soggetto obbligato all'adempimento.

Questa attività di controllo6, che è prettamente di competenza degli uffici dell'Agenzia delle Entrate, non compete, né può materialmente dagli stessi essere gestita, ai professionisti.

Particolari complessità genera poi attestare la correttezza dei **versamenti dell'IVA.**

L'appaltatore non può materialmente controllare se il subappaltatore ha versato l'IVA relativa al rapporto contrattuale (e ancora più difficilmente il committente), visto che l'imposta finisce in un "calderone"; non esiste una liquidazione specifica dell'IVA per singola prestazione o singolo appalto.

Nella liquidazione periodica IVA, poi, concorrono una serie di elementi (fatture emesse e ricevute, pro rata di indetraibilità, indetraibilità oggettive...) che difficilmente permettono di collegare al versamento, in modo univoco, l'importo dell'IVA addebitata in fattura, senza considerare che in determinati periodi il contribuente potrebbe trovarsi in una posizione esclusivamente creditoria da utilizzare per una successiva compensazione.

Queste procedure complesse per le imprese, non richieste nella normale attività di impresa e di nessuna utilità ai fini del contrasto dell'evasione fiscale o dell'impiego di lavoro nero, hanno determinato la sospensione dei pagamenti da parte dei committenti/appaltatori a favore di appaltatori/subappaltatori, aggravando così la situazione in cui si trovano le imprese, già molto difficile a causa della stretta creditizia e dei ritardi dei pagamenti da parte della P.A7.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

E non possiamo sottacere come anche il meccanismo dell'autocertificazione, pur rappresentando una semplificazione apprezzabile per assolvere l'adempimento normativo, conferma, di fatto, l'inutilità dell'adempimento visto che la veridicità dei dati andrebbe comunque confermata da un eventuale ispezione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Va da sé, poi, che nessuna remora si porrebbe chi, evadendo sistematicamente il fisco, decidesse finanche di aggiungere le false dichiarazioni in sede di autocertificazione.

Ancora una volta, il Legislatore tributario si è trovato di fronte alla necessità di mediare tra l'esigenza di assicurare un mercato libero con la necessità di adeguati controlli8.

25 giugno 2013

Fabrizio Stella ed Antonio Federico

NOTE

1Comunicato stampa n. 9 del 15 giugno 2013: "Il presidente del Consiglio ha sottolineato, in apertura, che questo provvedimento – unitamente al disegno di legge in materia di semplificazioni che verrà discusso la prossima settimana in Consiglio dei ministri - ha come base le 6 Raccomandazioni rivolte all'Italia dalla Commissione europea il 29 maggio 2013 nel quadro della procedura di coordinamento delle riforme economiche per la competitività ("semestre europeo"). In particolare, i diversi interventi rispondono alle raccomandazioni di semplificare il quadro amministrativo e normativo per i cittadini e le imprese, nonché di abbreviare la durata dei procedimenti civili, riducendo l'alto livello del contenzioso civile e promuovendo il ricorso a procedure extragiudiziali; sostenere il flusso del credito alle attività produttive anche diversificando e migliorando l'accesso ai finanziamenti; intensificare gli sforzi per scongiurare l'abbandono scolastico e migliorare qualità e risultati della scuola; proseguire la liberalizzazione nel settore dei servizi e migliorare la capacità infrastrutturale, incluso nel settore dei trasporti".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

2Articolo 35: “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”.

3 Anche a livello di giurisprudenza, si veda il punto 24 della sentenza della causa C-384/04, si afferma infatti che .

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *"…una disposizione nazionale… che fissa le norme in forza della quali un soggetto passivo può essere obbligato in solido a versare una somma a titolo dell'IVA dovuta da un altro soggetto passivo, riguarda l'individuazione del soggetto che può essere assoggettato al pagamento di tale imposta nei confronti dell'Erario, e non il recupero della stessa. Essa rientra pertanto nell'ambito di applicazione dell'art. 21 della sesta direttiva".*

4La Costituzione europea venne firmata dagli Stati membri dell'Unione il 29 ottobre 2004, con la sottoscrizione del Trattato di Roma. La sua entrata in vigore, subordinata alla ratifica parlamentare o diretta degli elettori da parte di tutti gli Stati membri, subì un rallentamento a causa dei referendum svoltisi in Francia e nei Paesi Bassi. Il Trattato di Lisbona, siglato il 13 dicembre 2007, ha poi consentito di superare le criticità emerse riavviando il processo di condivisione, sino all'entrata in vigore definitiva il 1° dicembre 2009.

5 In tal senso un'interessante prima analisi, di Alessandro Arona, Alessandro Lerbini e Mauro Salerno, "Appalti da dividere in lotti, Durc valido 180 giorni, stop responsabilità solidale: edilizia al centro del pacchetto semplificazioni-sviluppo", consultabile in http://www.ediliziaeterritorio.ilsole24ore.com.

6 Sul problema dei lavoratori in nero, visto il permanere della responsabilità solidale per le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, va detto, come sottolineato da molti, che la verifica dell'esistenza di rapporti di lavoro in nero non potrà mai essere accertata dal professionista, ma solo da un effettivo controllo sul territorio da parte dell'Amministrazione finanziaria.

7 In netto contrasto, sembrerebbe, con le finalità della direttiva europea n. 7 del 2011, contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, appena recepita nel nostro ordinamento con il d.lgs. n. 192 del 2012: da una parte si incentivano le imprese ad avere rapporti di pagamento consoni e regolari, dall'altra le si spinge a non pagare per non incorrere in rischi.

8 Una questione similare, si pone anche con riferimento all'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, un imposizione indiretta sulla produzione non armonizzata a livello comunitario, sul punto sia consentito il rinvio, di F.Stella, M. Giua e G.A. Conteduca, ad Imposta di Consumo: sistemi di frode nella commercializzazione di olio lubrificante, in il fisco, n.19/2011, si veda, poi, degli stessi autori.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D