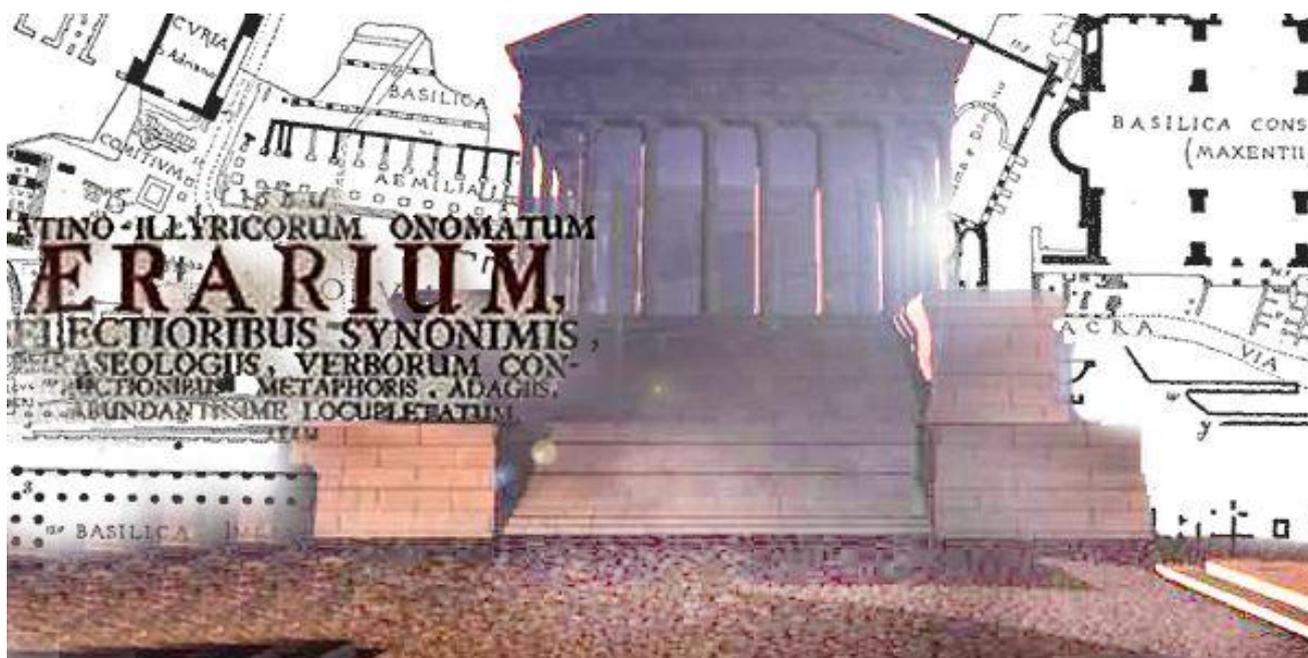


LA SOLIDARIETA' PASSIVA TRIBUTARIA NEGLI APPALTI (l'excurtus legislativo e l'analisi della norma vigente)

Art. 13-ter D.L. 22 giugno 2012, n. 83 – convertito con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 2012, n. 134
(alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia entrate con le circolari n. 40/E del 08.10.2012 e n. 2/E del 01.03.2013)

A cura del Dott. Giuseppe Zambon



Condividere la conoscenza è un modo per raggiungere l'immortalità"
(Tensin Gyatso – 14° Dalai Lama, Premio Nobel per la Pace)

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

INDICE DELLA DISPENSA

<u>EXCURSUS LEGISLATIVO</u>	p. 3
<u>ANALISI DELLA NORMATIVA VIGENTE</u>	p. 7
1. Solo edilizia o non solo edilizia? Le due tesi a confronto	p. 7
2. Entrata in vigore della nuova normativa	p. 8
3. La tipologia dei contratti interessati dalla norma	p. 9
➤ <i>In merito ai contratti di appalto di fornitura</i>	p. 9
➤ <i>Contratti soggetti e contratti esclusi</i>	p. 11
4. I soggetti coinvolti dalla normativa	p. 13
5. La responsabilità solidale e gli obblighi di verifica	p. 16
6. Attestazione della regolarità fiscale	p. 18
➤ <i>Alcune ipotesi particolari nell'attestazione della regolarità fiscale</i>	p. 23
7. La notifica degli atti impositivi	p. 25
8. Il possibile contrasto con il diritto comunitario	p. 27
<u>ALLEGATI:</u>	
➤ <i>Asseverazione del professionista</i>	p. 29
➤ <i>Dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà</i>	p. 30

Chiuso in Sondrio il 23 marzo 2013

La dispensa ha finalità meramente informativa e, in nessun caso, potrà essere considerata consulenza, pertanto le considerazioni svolte nel documento non possono ritenersi supporto sufficiente per l'adozione di scelte e decisioni.

LA SOLIDARIETA' PASSIVA TRIBUTARIA NEGLI APPALTI (l'excurtus legislativo e l'analisi della norma vigente)

(alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia entrate con le circolari n. 40/E del 08.10.2012 e n. 2/E del 01.03.2013)

a cura del Dott. Giuseppe Zambon

Excursus legislativo

Pur non trattandosi di una favola, si può certamente iniziare questa dispensa con la celebre fase *"c'era una volta"* l'art. 35 del D.L. n. 223/2006 (meglio conosciuto come decreto "Visco-Bersani") che nei suoi **commi da 28 a 34** così recitava:

- 28.** L'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore della effettuazione e del versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dei contributi previdenziali e dei contributi assicurativi obbligatori per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dei dipendenti a cui è tenuto il subappaltatore.
- 29.** la responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la relativa documentazione prima del pagamento del corrispettivo, che gli adempimenti di cui al comma 28 connessi con le prestazioni di lavoro dipendente concernenti **l'opera, la fornitura o il servizio** affidati sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore. L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione da parte del subappaltatore della predetta documentazione.
- 30.** Gli importi dovuti per la responsabilità solidale di cui al comma 28 non possono eccedere complessivamente l'ammontare del corrispettivo dovuto dall'appaltatore al subappaltatore.
- 31.** Gli atti che devono essere notificati entro un termine di decadenza al subappaltatore sono notificati entro lo stesso termine anche al responsabile in solido. La competenza degli uffici degli enti impositori e previdenziali è comunque determinata in rapporto alla sede del subappaltatore.
- 32.** 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 connessi con le prestazioni di lavoro dipendente concernenti **l'opera, la fornitura o il servizio** affidati sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore.
- 33.** L'inosservanza della modalità di pagamento previste al comma precedente punita con la sanzione amministrativa da euro 5.000 a euro 200.000 se gli adempimenti di cui al comma 28 connessi con le prestazioni di lavoro dipendente concernenti **l'opera, la fornitura o il servizio** affidati non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori. Ai fini della presente sanzione si applicano le disposizioni previste per la violazione commessa dall'appaltatore. La competenza dell'ufficio che irroga la presente sanzione è comunque determinata in rapporto alla sede dell'appaltatore.
- 34.** Le disposizioni di cui al comma da 28 a 33 si applicano, in relazione ai contratti di appalto e subappalto di **opere, forniture e servizi** conclusi successivamente all'entrata in vigore del presente decreto, ai soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e, in ogni caso, ai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917.

Con questa norma si introduceva una **responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatori** sul fronte dei versamenti delle ritenute fiscali operate, e dei contributi e premi dovuti per i lavoratori dipendenti in ambito, quindi, **sia fiscale che contributivo e assicurativo**.

Non è nelle finalità di questa dispensa occuparsi della solidarietà passiva in ambito contributivo e assicurativo, della quale è però doveroso anche solamente accennare che è attualmente disciplinata dall'art. 29 del D.lgs. n. 276/1993 (*meglio conosciuto come "Riforma Biagi"*) emanato in seguito alla Legge Delega n. 30 del 14.02.2003, successivamente modificato dal D.L. n. 5/2012 (**decreto semplificazioni e sviluppo**) e poi ulteriormente ridisegnato dall'art. 4, c. 31 della Legge n. 92/2012 (*meglio conosciuta come "Riforma Fornero"*), dove la responsabilità solidale dell'appaltatore e del committente, nei soli appalti di natura privatistica, riguarda anche i profili retributivi, comprese le quote di TFR.

Tornando ad occuparci della solidarietà passiva negli appalti in ambito fiscale, è doveroso sottolineare come la citata norma del D.L. n. 223/2006 (*esposta nel precedente riquadro*) non ha mai trovato concreta applicazione, in quanto sarebbe dovuta entrare in vigore il 15.06.2008 in seguito all'emanazione del D.M. 74 del 25.02.2008; il decreto di attuazione, però, venne abrogato, unitamente ai commi da 29 a 34 dell'articolo 35 del D.L. n. 223/2006, solo qualche giorno prima (*precisamente il 3 giugno 2008*) dal comma 8 dell'art. 3 del D.L. 97/2008, impedendo, di fatto, alla norma la possibilità di produrre effetti giuridici propri. Rimaneva pertanto in vita il solo comma 28 di tutta la normativa introdotta dall'art. 35 del D.L. 223/2006.

Un primo recente tentativo di riprendere in mano la disciplina in questione è stato fatto dal legislatore con l'art. 2, comma 5-bis del D.L. n. 16/2012 (**decreto semplificazione tributaria**) **riscrivendo completamente**, in sede di conversione nella legge n. 44/2012, **il comma 28** dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 che con **decorrenza 29.04.2012** ha assunto la seguente formulazione:

28. In caso di appalto di opere o di servizi, il committente imprenditore o datore di lavoro è 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, ove non dimostri di avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento.

Con questa modifica l'ambito di applicazione della norma viene **limitato alla sola area fiscale** delle ritenute sui redditi operate ai dipendenti (*già interessate anche prima*) e dell'IVA esposta nelle fatture inerenti l'appalto; la solidarietà passiva negli appalti viene quindi **estesa all'Imposta sul Valore Aggiunto**, ma viene contemporaneamente **limitata a due anni dalla cessazione dell'appalto** ed **estesa anche al committente**, che nel 2006 era soggetto solo ad una sanzione.

Come si può facilmente comprendere, la formulazione della norma non è delle più felici e, priva dei precedenti commi da 29 a 34 abrogati nel 2008 e non più riprodotti, genera un vero e proprio vuoto normativo anche per il fatto che l'esonero dal regime di solidarietà passiva viene consentito, con una formulazione decisamente troppo generica, solo qualora il committente e/o l'appaltatore dimostri "*....di aver messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento*". Siamo evidentemente di fronte a quella che in gergo giuridico viene definita una "*probatio diabolica*", ma ancor più grave, in quanto priva della contestuale concessione di diritti aggiuntivi alla parte soggetta alla prova o della previsione dell'inversione dell'onere probatorio, che normalmente vengono concessi in presenza di questa fattispecie giuridica.

La modifica apportata dal D.L. 16/2012 è durata meno di tre mesi e mezzo, nemmeno il tempo di capire come la si potesse applicare, in quanto sopraggiunge il D.L. 83 del 22 giugno 2012 nel quale, in sede di conversione nella Legge n. 134/2012, viene aggiunto l'art. 13-ter che riscrive nuovamente il testo del **comma 28** dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, aggiungendo però anche i **commi 28-bis e 28-ter** riproponendo, di fatto, con poche modifiche, i precedenti testi dei commi da 29 a 34 del D.L. n. 223/2006 già soppressi nel 2008 senza ulteriori novazioni fino ad oggi.

La nuova formulazione del più volte modificato art. 35 del D.L. n. 223/2006 (*commi originari 28/34*) sulla responsabilità solidale negli appalti decorre **dal 12 agosto 2012** ed è la seguente:

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.

Con quest'ultima versione della norma **si ritorna all'antico** (*precisamente al testo del 2006*) e l'unico soggetto con responsabilità solidale ritorna ad essere l'appaltatore principale nei confronti dei suoi subappaltatori, mentre per il committente si ristabilisce l'originaria sanzione; inoltre, della precedente modifica operata nel 2012, viene confermata soltanto l'applicazione di natura fiscale riferita alle ritenute operate ai lavoratori dipendenti e all'Imposta sul Valore Aggiunto (*testo dal 29.04.2012 al 11.08.2012*), mentre **scompare la limitazione** della solidarietà passiva **al solo biennio** successivo alla cessazione dell'appalto che, come nel testo del 2006, si prolunga fino al termine dell'accertamento.

Viene prevista per la prima volta, invece, la possibilità di ottenere da soggetti abilitati una **asseverazione sostitutiva** in luogo della produzione di documenti da produrre a supporto degli avvenuti pagamenti di ritenute e IVA.

Analisi della norma vigente

Per meglio delineare i confini e le regole della ripristinata normativa sulla responsabilità solidale in materia fiscale negli appalti, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con una prima circolare l'8 ottobre del 2012, la n. 40/E e successivamente il 1^a marzo 2013 con la Circolare n. 2/E.

1) Solo edilizia o non solo edilizia? Le due tesi a confronto.

Una primissima considerazione deve essere fatta in merito al settore economico in cui deve applicarsi la normativa, per sgombrare il campo dai dubbi e dalle incertezze che il legislatore ha contribuito a creare collocando la norma di ripristino (*art. 13-ter del D.L. n. 83/2012*) nel **Capo III** rubricato "*Misure urgenti per le infrastrutture l'edilizia e i trasporti*" del **Titolo I** rubricato "*Misure per l'edilizia*". Ciò ha fatto propendere parte della dottrina verso l'interpretazione che la norma si applichi nel **solo settore edilizio**, mentre altri autori (*tra cui il sottoscritto*) hanno fin da subito sostenuto in scritti e convegni che l'applicazione fosse generalizzata ai contratti di appalto e subappalto relativi a **tutti i settori economici**; l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 2/E del 01.03.2013 ha condiviso questa seconda interpretazione.

- Chi sostiene la tesi dell'applicazione al solo settore edile si basa sulle rubriche del Titolo I e del Capo III del D.L. n. 83/2012, nei quali l'art. 13-bis è collocato e sul fatto che il prevalente orientamento giurisprudenziale considera l'intitolazione della norma un elemento interpretativo chiarificatore del significato della stessa, quando coincide con il contenuto di essa o, comunque, non lo contraddica. In effetti l'art. 13-bis è rubricato "*Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore*", senza specificare l'ambito economico, ma a definirlo, secondo i sostenitori di questa tesi, ci pensa il Titolo I che, come abbiamo visto, è rubricato "*Misure per l'edilizia*".
- I sostenitori della tesi opposta, tra cui il sottoscritto e, ultimamente, anche l'Agenzia delle Entrate ritengono invece che la responsabilità solidale negli appalti si applichi **a tutti i settori economici e non soltanto a quello dell'edilizia**, in quanto l'art. 13-bis del D.L. n.

83/2012, pur se collocato nel Titolo I, al Capo III entrambi rubricati al settore edile, riscrive il comma 28 e inserisce i commi 28-bis e 28-ter nell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 che, invece, è rubricato "**Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale**" ed è contenuto nel Titolo III rubricato a sua volta "*Misure in materia di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, di recupero della base imponibile, di potenziamento dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria, di semplificazione degli adempimenti tributari in materia di giochi*". Risulta evidente che la lettura dell'art. 35 suddetto, coordinato con le modifiche apportate dall'art. 13-bis, considerando il contesto normativo in cui è inserito, non può che interessare qualunque contratto di appalto e subappalto, indipendentemente dal settore economico.

Sintesi: la normativa si applica ai contratti di appalto e subappalto relativi a tutti i settori economici e non solo a quelli del settore edilizio.

2) Entrata in vigore della nuova normativa.

Come già detto precedentemente, la ripristinata normativa sulla solidarietà passiva tributaria negli appalti e subappalti entra in vigore il **12 agosto del 2012** a seguito della pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale (*del giorno precedente*) della Legge n. 134/2012 di conversione del D.L. n. 83/2012. E' con riguardo ai **contratti di appalto e/o subappalto stipulati a partire da questa data** (*Circolare 40/E-2012*), quindi, che si applicano le nuove norme sulla responsabilità solidale dell'appaltatore principale nei confronti dei suoi subappaltatori e sulle sanzioni nei confronti del committente non vigilante.

L'eventuale rinnovo del contratto, inoltre, è da considerarsi equivalente ad una nuova stipula e, pertanto, la normativa si applica, a partire dalla data di rinnovo, anche ai **contratti rinnovati a partire dal 12.08.2012** (*Circolare 2/E-2013*).

La mancata applicazione della normativa ai contratti già stipulati, va ricercata nella necessità di non alterare il rapporto tra i contraenti, in relazione ad un elemento fondamentale di un contratto sinallagmatico,¹ quale quello del pagamento della prestazione, attribuendo ad una delle parti (*appaltatore/committente*) il diritto potestativo unilaterale di sospendere la propria prestazione (*il pagamento*) in attesa di ricevere la documentazione/certificazione.

L'Agenzia delle Entrate (*confermando l'irretroattività della norma*) con il suo primo intervento di prassi in materia, la Circolare n. 40/E dell'08.10.2012, in applicazione dello Statuto dei diritti del contribuente² pospone ai soli **pagamenti effettuati** a partire dall'**11 ottobre 2012** (*sessanta giorni dall'entrata in vigore della legge*) la responsabilità di appaltatore e committente e, conseguentemente, la necessità di richiedere la documentazione probante dei versamenti fiscali eseguiti o la certificazione sostitutiva; ciò in quanto l'adempimento certificatorio introdotto sia a carico dell'appaltatore che del subappaltatore è da considerarsi a tutti gli effetti di natura tributaria.

Sintesi: la documentazione o la certificazione sostitutiva attestanti l'esecuzione dei corretti obblighi fiscali, deve essere richiesta solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012, relativamente ai contratti di appalto e subappalto stipulati e/o rinnovati a partire dal 12 agosto 2012.

3) La tipologia dei contratti interessati dalla norma.

In merito ai contratti di appalto di fornitura.

L'incipit del novellato comma 28 dell'art. 35 del D.L. 223/2006 recita "*In caso di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore...*", mentre quello del comma 28-ter recita "*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...*".

¹ In ambito giuridico si parla di contratto sinallagmatico per indicare un contratto a prestazioni corrispettive, ovvero che comporta l'adempimento di una o più obbligazioni per entrambe le parti.

² Legge n. 212/2000, art. 3, comma 2.

Come si può vedere c'è differenza nel testo dei due commi e, sin da subito ci si è posti il problema, con posizioni differenti in dottrina, se anche i contratti di appalto di forniture fossero soggetti o meno alla normativa sulla responsabilità passiva tributaria.

Una superficiale lettura della norma farebbe propendere per l'inclusione nella disciplina anche degli appalti di forniture, in quanto esplicitamente affermato dal legislatore nel comma 28-ter, ancorché in evidente contrasto coi il comma 28 dove non vengano menzionati.

L'Agenzia delle Entrate, invece, nella Circolare n. 2/E del 01.03.2013, propende per l'**esclusione dalla normativa dei contratti di appalto di forniture**, evitando così interpretazioni di tipo estensivo, giustificandola con il fatto che non vengono menzionati nei commi 28 e 28-bis, dove vi sono solo quelli di opere e servizi, ignorando la previsione legislativa del comma 28-ter.

L'interpretazione dell'Agenzia può considerarsi corretta, ma non per la motivazione che viene adottata nella Circolare 2/E-2013. In effetti si può arrivare alla stessa conclusione analizzando l'evoluzione normativa già esposta nel paragrafo "L'exkursus legislativo" all'inizio della dispensa.

Nel testo della prima stesura del 2006 il comma 28 si limitava ad identificare i soggetti stabilendo la responsabilità passiva dell'appaltatore, ma risultava chiaro dal richiamo effettuato nei successivi commi 29, 32, 33 e 34, che il campo d'azione riguardava i contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi.

L'abrogazione dei commi da 29 a 34 operata nel giugno del 2008 ha però spazzato via questa previsione legislativa, lasciando inalterato e "vivente", ma non operante, il solo il comma 28 che, come abbiamo visto, non definiva gli appalti destinatari della norma.

E' con la modifica operata al comma 28 nell'aprile 2012 che **inizia il nuovo percorso legislativo e vengono individuati**, come oggetto della normativa, **solo i contratti di appalto di opere e servizi**, **senza più menzionare quelli di fornitura**.

Con l'ulteriore modifica dell'agosto del 2012 viene poi ripristinato quasi integralmente il testo, già soppresso nel 2008, dei commi da 29 a 34, rinominandoli 28-bis e 28-ter, ma solo in quest'ultimo comma, che riprende il vecchio comma 34, ritroviamo il vecchio testo che richiama anche gli appalti di fornitura, mentre sono scomparsi nel nuovo comma 28-bis i richiami precedentemente effettuati dai commi 29, 32 e 33.

Con buona probabilità, quindi, la menzione degli appalti di fornitura nel comma 28-ter potrebbe nascere da un refuso dovuto ad un frettoloso copia/incolla del previgente comma 34.

Sintesi: la normativa inerente la solidarietà passiva tributaria nei contratti di appalto e subappalto si applica soltanto agli appalti di opere e servizi e non anche a quelli di fornitura.

Contratti soggetti e contratti esclusi.

Sempre nella logica dell'Amministrazione finanziaria di evitare interpretazioni di tipo estensivo, la Circolare n. 2/E-2013 identifica quali unici contratti soggetti alla disciplina della responsabilità solidale tributaria, solo quelle fattispecie riconducibili al **contratto di appalto** così come definito dall'art. 1655 del codice civile³, e solo nei settore **opere e servizi**.

Sono similmente soggetti anche i relativi **e conseguenti contratti di subappalto**⁴.

Ne risultano pertanto esclusi, a titolo puramente indicativo:

- Gli appalti di fornitura di beni (*vedi precedente paragrafo*);
- Il contratto d'opera di cui agli artt. 2222 e 2223 del codice civile⁵;
- Il contratto d'opera intellettuale di cui all'art. 2230 del codice civile⁶;
- Il contratto di trasporto di cui agli artt. 1678 e seguenti del codice civile⁷;
- Il contratto di subfornitura disciplinato dalla Legge n. 192 del 18.06.1998;
- Le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.

³ Art. 1655: l'appalto è il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro.

⁴ Il codice civile non contiene una definizione del contratto di subappalto. Il subappalto non è consentito, salva autorizzazione, per iscritto, del committente. Qualora sia autorizzato, il subappalto è contratto derivato (o sub-contratto) e determina la derivazione da un determinato contratto di un altro contratto caratterizzato dal fatto di avere lo stesso contenuto economico e lo stesso tipo di causa di quello principale.

⁵ Art. 2222: 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,

Art. 2223: Le disposizioni di questo capo si osservano anche se la materia è fornita dal prestatore d'opera, purché le parti non abbiano avuto prevalentemente in considerazione la materia, nel qual caso si applicano le norme sulla vendita.

⁶ Art. 2230: Il contratto che ha per oggetto una prestazione di opera intellettuale è regolato dalle norme seguenti e, in quanto compatibili con queste e con la natura del rapporto, dalle disposizioni del capo precedente.

Sono salve le disposizioni delle leggi speciali. Questo specifico tipo di contratto non viene elencato nella Circolare dell'Agenzia, ma si tratta di un elenco non esaustivo e il professionista è senz'altro escluso dalla normativa.

⁷ Art. 1678: col contratto di trasporto il vettore si obbliga, verso corrispettivo, a trasferire persone o cose da un luogo a un altro.

Sicuramente positiva e largamente attesa è l'esclusione relativa ai contratti d'opera, anche se ciò comporterà inevitabilmente l'alimentarsi di discussioni sulla esatta qualificazione dei rapporti contrattuali, tra appalto e opera, con tutti i dubbi e le incertezze che da sempre vengono sollevati nel definire questo labile confine giuridico.

Alla luce della giurisprudenza⁸, compresa quella ultradecennale di Cassazione (*sentenza n. 1856/1990, sentenza n. 819/1997, sentenza n. 7606/1999*), che ha tentato di individuare le differenze tra le due tipologie contrattuali, in linea di massima si può affermare che ciò che veramente distingue il contratto d'opera dal contratto d'appalto è la prevalenza o meno della componente personale rispetto a quella organizzativa.

Un'impresa di medie o grandi dimensioni, stipulerà sempre contratti di appalto, così come anche un'impresa di piccole dimensioni che però si avvalga di personale e di una adeguata organizzazione.

Stipulerà, invece, sempre contratti d'opera (*non soggetti, pertanto, alla normativa sulla solidarietà passiva*) il falegname, l'elettricista, l'idraulico, l'imbianchino, il muratore, il pavimentista, il fabbro o il lattoniere, ecc. che, con una sua piccola impresa artigiana individuale, svolga in proprio e/o con un minimo ausilio di familiari o di un apprendista, alcuni lavori in un cantiere edile per conto dell'appaltatore principale oppure lavori di manutenzione presso aziende o professionisti.

Sarà, quindi, necessario individuare caso per caso il tipo di contratto e classificarlo correttamente da un punto di vista prettamente civilistico, indipendentemente da come le parti possano averlo definito, non essendo rilevante il nome attribuitogli bensì l'oggetto della prestazione, la struttura del prestatore, le modalità di svolgimento dell'opera, ecc.

⁸ Corte d'Appello di Firenze, Sez. I, 8 aprile 2009, sentenza n. 243: “.....l'appaltatore non è colui che lavora con le proprie braccia, ma lavora di testa e di tasca, in quanto assume, dirige, paga chi deve lavorare, mentre il prestatore d'opera, o lavoratore autonomo, è colui che concretamente esegue il lavoro commissionatogli, da solo o valendosi di manodopera ausiliaria alla sua. Se si chiama l'idraulico per montare una caldaia, e l'idraulico viene e la monta, quello è un contratto d'opera, e non un appalto. La stessa cosa se si chiama un muratore per risistemare il tetto, un falegname per realizzare un armadio a muro, un pavimentista per collocare un pavimento. Persino la costruzione di una intera casa, che non sia necessariamente un casolare, può formare oggetto di un contratto d'opera, anziché di appalto: dipende da chi la fa, e da come la fa”.

Da quanto esposto risulta evidente quanto sia necessario stipulare sempre contratti scritti (*pur non essendovene l'obbligo*) non potendo certo opporre all'amministrazione finanziaria, che dovesse contestare la responsabilità solidale all'appaltatore o l'inerzia al committente, degli accordi verbali non meglio definiti, a supporto della tipologia del contratto concluso fra le parti. Negli accordi scritti, inoltre, occorrerà essere chiari e precisi definendo la tipologia del contratto, l'opera da prestare e le modalità con cui dovrà essere conclusa, compreso l'eventuale utilizzo di mezzi, collaboratori e dipendenti.

Sintesi: la norma non si presta a interpretazioni estensive, per cui gli unici contratti soggetti alla disciplina della responsabilità solidale tributaria sono i contratti di appalto e subappalto di cui all'art. 1655 del codice civile, con esclusione di tutte le altre forme contrattuali tipiche previste dallo stesso codice, prima fra tutte quella del contratto d'opera.

4) I soggetti coinvolti dalla normativa.

E' il novellato comma 28-ter dell'art. 35 del D.L. 223/2006 che stabilisce l'ambito più propriamente soggettivo nel quale trovano applicazione le disposizioni sulla responsabilità solidale tributaria, limitandolo 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**.

La Circolare n. 2/E del 01.03.2013, conseguentemente, **esclude** per carenza del requisito soggettivo le persone fisiche che risultano prive di soggettività passiva ai fini IVA (*ex artt. 4 e 5 del Decreto IVA*), i cosiddetti "**privati consumatori**".

Nel caso in cui il committente sia un soggetto escluso (*privato*) e conseguentemente per il medesimo la normativa non si applichi, si ritiene però, pur nel silenzio dell'amministrazione, che la solidarietà passiva permanga tra l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori.

Il comma 28-bis continua, poi, stabilendo che la normativa sulla solidarietà passiva tributaria si applica **“in ogni caso”** quando i contratti di appalto e subappalto sono stipulati **da soggetti di cui agli artt. 73⁹ e 74¹⁰ del T.U.I.R.**¹¹

La locuzione **“in ogni caso”** dovrebbe superare, di fatto, la carenza della soggettività passiva IVA esistente in alcuni soggetti elencati negli artt. 73 e 74, pertanto risultano comunque soggetti alla disciplina della responsabilità solidale tributaria negli appalti anche gli enti e le associazioni senza scopo di lucro privi di partita IVA, in quanto non svolgono neanche marginalmente operazioni commerciali, che commissionano appalti di qualunque genere per i loro scopi istituzionali.

L’Agenzia delle Entrate ritiene esclusi dalla normativa i condomini¹² in quanto soggetti privi di soggettività passiva IVA e non specificatamente riconducibili tra quelli individuati agli articoli 73 e 74 del T.U.I.R.

Risultano altresì escluse, questa volta per disposizione normativa, direttamente dal comma 28-ter, le stazioni appaltanti¹³ 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 del 12.04.2006.

⁹ **Art. 73: 1.** Sono soggetti all’imposta sul reddito delle società: **a)** le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; **b)** gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali; **c)** gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato; **d)** le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. **2.** Tra gli enti diversi dalle società di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell’imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell’articolo 5.

¹⁰ **Art.74: 1.** Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni non sono soggetti all’imposta.

¹¹Testo Unico Imposte sui Redditi: D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917

¹² Il condominio non è una associazione, ma un tipo particolare di comunione prevista dall’ordinamento giuridico italiano. Si verifica quando in un edificio con più unità immobiliari due o più persone sono ciascuna proprietaria di una parte di esse in via esclusiva: queste persone sono comproprietarie delle parti comuni. Il condominio è disciplinato essenzialmente dal codice civile italiano. La legge 11 dicembre 2012 n. 220 (“Modifiche alla disciplina del condominio negli edifici”) ha riformato diversi aspetti della materia. Le nuove disposizioni entrano in vigore il 18 giugno 2013.

¹³ Sono “stazioni appaltanti” le cosiddette “imprese aggiudicatrici” ovvero: 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.

Le figure tipiche dei contratti di appalto e subappalto che rientrano potenzialmente nella normativa sulla solidarietà passiva tributaria sono:

1. **Il committente:** è il soggetto che commissiona un lavoro. Il committente può essere una persona fisica (privato, professionista, azienda) o una persona giuridica (società, ente privato o pubblico). Il committente è il soggetto giuridico che detiene il potere decisionale ed economico sull'attuazione di un'attività lavorativa o produttiva. Ad esempio, il proprietario di un immobile può commissionare la ristrutturazione a una ditta edile, un'azienda può commissionare la realizzazione di un prodotto o la prestazione di un servizio ad un'altra azienda o ad un lavoratore.
2. **L'appaltatore:** è l'imprenditore che riceve l'incarico dal committente ed è tenuto ad organizzare i mezzi e a svolgere ogni attività necessaria alla realizzazione dell'opera dedotta in contratto, secondo le modalità pattuite e la regola dell'arte. Quella dell'appaltatore è quindi un'obbligazione di risultato, in quanto il pieno adempimento coincide solo con la completa realizzazione dell'opera.
3. **Il subappaltatore:** è anch'egli un imprenditore, ma soggetto terzo rispetto al contratto di appalto, al quale l'appaltatore conferisce l'incarico di eseguire l'opera o il servizio, o parte di essi, che gli sono stati commissionati dal committente. Nel contratto di subappalto, che rinvia il proprio antecedente logico e funzionale nel contratto di appalto intercorrente tra committente ed appaltatore, quest'ultimo assume a propria volta la veste di sub-committente in un ulteriore contratto di appalto, comunque autonomo rispetto al primo¹⁴.

Sintesi: i contratti soggetti alla normativa sulla solidarietà passiva tributaria sono quelli di appalto e subappalto stipulati nell'ambito di attività rilevanti ai fini IVA e ne sono coinvolti il committente, l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori, ognuno per i contratti posti in essere nell'ambito della propria attività.

¹⁴ Cass. Civ., Sez. II, sentenza n. 5237/99 ; Cass. Civ., Sez. II sentenza n. 4656/1990

5) La responsabilità solidale e gli obblighi di verifica

Il comma 28 dell'articolo 35 del D.L. 04.07.2006 n. 223, così come sostituito dall'art. 13-ter del D.L. 22.06.2012 n. 83, dispone la **responsabilità solidale dell'appaltatore**, relativamente alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto, per il versamento all'Erario:

- Delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente a cui è tenuto il subappaltatore;
- Dell'Imposta sul Valore Aggiunto dovuta dal subappaltatore.

L'appaltatore si trova, quindi, nella posizione di coobbligato in solido con il subappaltatore, che è il debitore principale, nelle suddette imposte dovute da quest'ultimo **in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto**; ciò al fine della protezione dell'interesse generale alla riscossione dei tributi.

Al fine di un corretto inquadramento della questione in esame, è utile ricordare che l'articolo 64 del DPR 600/1973, definisce il responsabile di imposta come colui che, in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi.

Sulla base di tale disposizione, la dottrina ha chiarito che il responsabile d'imposta assume la veste di un coobbligato solidale, che la legge affianca al soggetto passivo di imposta non per la sua partecipazione al presupposto di imposta, che è esclusivamente riferibile ad altri, ma perché ha posto in essere fatti ulteriori e diversi dal presupposto d'imposta stesso. A detti fatti, la legge stessa (*pur non costituendo gli stessi manifestazione di capacità contributiva*) ricollega automaticamente, al fine della protezione dell'interesse generale alla riscossione dei tributi (*cosiddetto "interesse fiscale", anch'esso tutelato dall'articolo 53 della Costituzione*), l'obbligo del pagamento del tributo, ovvero della medesima somma dovuta dal soggetto passivo d'imposta¹⁵.

La responsabilità solidale si applica nel limite dell'ammontare del corrispettivo dovuto e, pertanto, non può eccedere l'importo che l'appaltatore deve corrispondere al subappaltatore.

Il successivo comma 28-bis, invece, prevede che il **committente** debba provvedere ad effettuare il pagamento all'appaltatore solo dopo aver verificato, acquisendo la relativa documentazione, che

¹⁵ Cassazione, sentenza n. 12066 del 26/10/1999 **Cassazione, sentenza n. 4047 del 21.02. 2007.

gli **adempimenti degli obblighi già scaduti**, relativi al versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA **dovuti dall'appaltatore e da eventuali subappaltatori**, siano stati correttamente eseguiti, anche, eventualmente, in forma di coobbligazione solidale.

Anche in questo caso si tratta, ovviamente, dei soli versamenti per ritenute ed IVA **relativi alla prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto e di eventuali subappalti**.

Il committente imprenditore è quindi deputato ad un vero e proprio controllo della avvenuta esecuzione di tutti i versamenti delle ritenute operate e dell'IVA, nell'ambito dell'intera filiera lavorativa che si origina e sviluppa a cascata dalla sua commessa.

Sia il committente che l'appaltatore possono **sospendere il pagamento del corrispettivo** da loro dovuto fino all'esibizione della documentazione prevista, rispettivamente dall'appaltatore e dal subappaltatore.

L'inadempimento del controllo preventivo e, quindi, l'inosservanza delle suddette modalità di pagamento, comportano per il committente una **sanzione amministrativa pecuniaria da un minimo di euro 5.000 ad un massimo di euro 200.000**, qualora paghi il corrispettivo nonostante i versamenti di ritenute e IVA non siano stati regolarmente eseguiti dall'appaltatore e da eventuali subappaltatori. Il legislatore non ha previsto, quindi, per il committente l'estensione della solidarietà passiva fiscale a cui è soggetto l'appaltatore, ma una sanzione che, in sede di irrogazione, sarà probabilmente rapportata al danno subito dall'Erario in seguito agli omessi versamenti di imposte da parte di appaltatore e subappaltatori.

Occorre ribadire che la solidarietà e/o le sanzioni si applicano solo in caso di omesso versamento delle ritenute e/o dell'IVA da parte del subappaltatore o dell'appaltatore. Pertanto, in caso di regolarità dei versamenti, il mancato rilascio della certificazione non comporta conseguenze né al committente né all'appaltatore che abbiano pagato il corrispettivo dovuto ai loro fornitori.

Sintesi: L'appaltatore prima di procedere al pagamento del corrispettivo deve verificare l'avvenuto pagamento dei debiti scaduti per ritenute operate e IVA da parte dei subappaltatori pena la responsabilità solidale nel versamento; il committente, a sua volta, prima di pagare l'appaltatore deve verificare che i medesimi adempimenti in capo sia all'appaltatore che ai subappaltatori, siano stati correttamente eseguiti, pena una sanzione pecuniaria.

6) Attestazione della regolarità fiscale.

Una delle maggiori criticità contenute nella ripristinata normativa della responsabilità solidale tributaria, riguarda la **documentazione che l'appaltatore e il subappaltatore devono produrre** per dimostrare rispettivamente al committente e all'appaltatore il regolare versamento delle ritenute operate e dell'IVA, i cui termini sono scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, al fine di superare il vincolo di responsabilità solidale per l'appaltatore e di evitare, al committente, la sanzione pecuniaria.

L'acquisizione della documentazione probatoria, quindi, è per entrambi, committente ed appaltatore, l'esimente della responsabilità.

Per comprendere quale possa essere la documentazione probante da produrre a dimostrazione degli avvenuti versamenti, occorre distinguere tra ritenute operate e IVA, in quanto per le prime sarebbe sufficiente produrre copia del modello F24 quietanzato, ma per quanto riguarda l'IVA è difficile stabilire se l'importo versato con il modello F24, ancorché corrispondente a quello dell'ultima liquidazione periodica scaduta, comprenda l'imposta dovuta in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto; la specifica operazione potrebbe, ad esempio, non concorrere in quella liquidazione o concorrervi solo in parte. Oppure ha concorso alla liquidazione, ma l'imposta non viene versata per compensazione con rilevanti crediti dello stesso periodo derivanti da operazioni diverse o con crediti precedenti. Potrebbe anche verificarsi un pagamento parziale per carenza di liquidità e non sarebbe possibile stabilire se l'IVA versata riguarda e/o comprende anche o solamente l'operazione relativa al subappalto ovvero solo le altre operazioni svolte nel periodo; e questo potrebbe accadere anche con le ritenute per i dipendenti se versate parzialmente o non versate, anche in caso di compensazione verticale effettuata prima di giungere, per l'eventuale saldo, all'indicazione del tributo nel modello F24.

Per quanto riguarda l'IVA, inoltre, occorre ricordare che in regime di subappalto in edilizia (*settore nel quale tale forma contrattuale è senz'altro prevalente*) vige il sistema dell'**inversione contabile** (*c.d. reverse charge*) nel quale l'IVA viene assolta dall'appaltatore e quindi nulla deve il subappaltatore all'erario, così come nel caso di scelta del **regime di IVA per cassa**.

L'alternativa alla documentazione comprovante i versamenti viene prevista dalla norma mediante il **rilascio di una asseverazione**¹⁶ predisposta da alcuni soggetti che il comma 28 dell'art. 35 del D.L. n. 223/201, a ciò abilita; si tratta dei responsabili dell'assistenza fiscale dei C.A.F. imprese e degli iscritti nell'albo unico dei dottori commercialisti ed esperti contabili e dei consulenti del lavoro¹⁷. Non si comprendono, francamente, le ragioni di un tale riferimento normativo limitato solo ai suddetti soggetti, poiché, trattandosi di asseverazione di versamenti eseguiti in via obbligatoriamente telematica da intermediari abilitati, il riferimento legislativo avrebbe dovuto fare riferimento a tutti i suddetti intermediari autorizzati all'invio telematico; ancor più incomprensibile, se proprio il legislatore avesse voluto abilitare solo soggetti con maggiori competenze e/o qualifiche, appare l'esclusione di soggetti già abilitati (*al pari dei CAF imprese*) al rilascio del visto di conformità dei dati delle dichiarazioni da loro predisposte, e per la regolarità del credito IVA superiore a 15.000 euro, nonché alla asseverazione degli elementi contabili ed extracontabili rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore dichiarandoli corrispondenti a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea¹⁸.

Una asseverazione decisamente non facile e non priva di dubbi applicativi e di rischi per il professionista che la rilascia.

Solo per fare qualche esempio, come potrebbe il soggetto abilitato stabilire che le ritenute versate sono proprio quelle relative ai lavoratori dipendenti che hanno lavorato nel cantiere di quello specifico appalto?

E come potrebbe certificare il versamento dell'IVA relativa ad un determinato appalto se la liquidazione chiude complessivamente a credito?

E **riguardo alla responsabilità**, l'assicurazione prevista per il visto di conformità copre anche questa nuova asseverazione o le compagnie pretenderanno di farne stipulare un'altra o di alzare i massimali e, di conseguenza, i premi da pagare?

¹⁶ Vedi fac-simile allegato in calce alla dispensa.

¹⁷ Il riferimento legislativo è ai soggetti di cui all'articolo 35, comma 1, del D.Lgs. 241/1997 e di cui all'art. 3, comma 3, lettera a) del Regolamento D.P.R. 322/1998

¹⁸ Si tratta dei soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle C.C.I.A.A. per la sub- categoria tributi, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

Una mendace asseverazione della regolarità fiscale comporta, però, anche la **responsabilità penale** ex art. 483 c.p.¹⁹ di **“falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico”** salva l'esimente dell'induzione al falso da parte dell'appaltatore o del subappaltatore, perché in questo caso non si integra il reato a carico del professionista per carenza di elemento soggettivo.

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 40/E del 08.10.2012 interviene sul problema della attestazione della regolarità fiscale interpretando in modo estensivo (*pro contribuenti, che risparmiano rispetto ai costi di una asseverazione*), quasi forzando la norma di legge (*come ormai sempre più spesso accade*) e, di fatto, in parte snaturandola, e osserva che: “poiché il comma 28 prevede che l'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali può essere rilasciata **anche** attraverso l'asseverazione....., si può ammettere il ricorso ad ulteriori forme di documentazione idonee a tal fine”; la circolare riconosce quale documentazione idonea la **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**²⁰, prevista dal D.P.R. n. 445/2000²¹, che può essere rilasciata dal subappaltatore all'appaltatore e dall'appaltatore al committente e attestante l'effettivo adempimento degli obblighi di versamento richiesti.

In effetti **la congiunzione “anche”**, inserita in un periodo immediatamente successivo a quello che stabilisce l'esimente della responsabilità mediante l'acquisizione della documentazione, starebbe a significare che, **in luogo della presentazione** della documentazione a supporto dei versamenti eseguiti, il subappaltatore e l'appaltatore, possono farsi rilasciare una dichiarazione asseverata da un soggetto a ciò abilitato che effettua il controllo dei documenti rispettivamente per conto dell'appaltatore o del committente.

Ciò risulta evidente leggendo in sequenza l'intero comma e non, come fa l'estensore della circolare, isolatamente quello specifico periodo e dal fatto che nei periodi precedenti il legislatore non ha mai ventilato la possibilità di una eventuale **“attestazione”**, ma ha previsto solo la produzione di documenti “tout court”, quindi “ratio legis” vorrebbe che il sostantivo “attestazione” sia stato utilizzato dal legislatore nella sua funzione di sinonimo di **“dimostrazione”**

¹⁹ Art. 483 c.p.: “Chiunque attesta falsamente al pubblico ufficiale, in un atto pubblico, fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità, è punito con la reclusione fino a due anni. Se si tratta di false attestazioni in atti dello stato civile, la reclusione non può essere inferiore a tre mesi”.

²⁰ Vedi fac-simile allegato in calce alla dispensa.

²¹ Legge Bassanini-quater sulla semplificazione amministrativa.

o di “**prova**” che l’appaltatore e il committente devono raggiungere per liberarsi delle loro rispettive responsabilità in caso di pagamento del corrispettivo dovuto.

La congiunzione “anche”, quindi, non identificherebbe un sistema alternativo di “attestazione”, sostantivo inteso come certificazione rilasciata da terzi, ma una dimostrazione alternativa consentita dal legislatore, da attuarsi mediante certificazione di terzi, sostitutiva della produzione di documenti probanti.

Di ciò è conscio anche l’estensore della Circolare 40/E-2012, che nella premessa scrive testualmente *“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.**”* (e quindi solo in quella specifica asseverazione e null’altro) salvo poi permettere, nel successivo paragrafo relativo all’acquisizione della documentazione, il ricorso per estensione anche alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio, non prevista dalla norma.

Come abbiamo visto, dunque, l’Agenzia Delle Entrate ritiene valida, in alternativa alle asseverazioni prestate dai CAF Imprese e dai professionisti abilitati, una dichiarazione sostitutiva (*resa ai sensi dell’art. 47 del DPR n. 445 del 2000²²*) con cui l’appaltatore e il subappaltatore possono attestare l’avvenuto adempimento degli obblighi richiesti dalla normativa.

Più precisamente, la dichiarazione sostitutiva, secondo lo schema predisposto dall’Agenzia delle Entrate (allegato alla dispensa) deve:

- indicare il periodo nel quale l’IVA relativa alle fatture concernenti i lavori eseguiti è stata liquidata, specificando se dalla suddetta liquidazione è scaturito un versamento di

²² Legge Bassanini-quater sulla semplificazione amministrativa.

imposta, ovvero se in relazione alle fatture oggetto del contratto è stato applicato il regime dell'IVA per cassa²³ oppure la disciplina del "reverse charge";

- indicare il periodo nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state versate, mediante scomputo totale o parziale;
- riportare gli estremi del modello F24 con il quale i versamenti dell'IVA e delle ritenute non scomputate, totalmente o parzialmente, sono stati effettuati;
- contenere l'affermazione che l'IVA e le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa.

E' doveroso a questo punto ricordare al lettore che il **rilascio di dichiarazioni sostitutive mendaci** può comportare **responsabilità penali**, in quanto l'art. 76 del D.P.R. 445/2000 stabilisce che chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso nei casi previsti dal medesimo testo unico sulla semplificazione amministrativa è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia. Stabilisce anche che l'esibizione di un atto contenente dati non più rispondenti a verità equivale ad uso di atto falso e che **le dichiarazioni sostitutive rese ai sensi degli articoli 46 e 47 sono considerate come fatte a pubblico ufficiale**, integrando, di fatto, il reato di "*falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico*", di cui all'art. 483 del c.p., al pari della mendace asseverazione (*dolosa*) da parte del responsabile del CAF o del professionista abilitato.

La raccomandazione non è affatto peregrina in questo contesto, in quanto, come già detto, l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate che estende alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio l'esimente della responsabilità per appaltatore e committente, in parte snatura la volontà del legislatore **rendendo di fatto inesistente il controllo terzo sui documenti contabili e fiscali dell'appaltatore e del subappaltatore** che la norma prescrive.

Se la problematica della solidarietà passiva tributaria si inserisce, come sembra, nel quadro della politica di contrasto alle cosiddette "frodi carousel", si può facilmente supporre che il

²³ L'IVA per cassa era regolamentata fino al 30.11.2012 dall'art. 7 del D.L. 185/2008; dal 01.12.2012 entra in vigore il nuovo regime di IVA per cassa o "cash accounting" regolamentato dall'art. 32-bis, D.L. n. 83 del 22.06.2012 in recepimento dell'art. 167-bis della Direttiva 2006/112/CE *** Per l'analisi completa della normativa vedi la dispensa del 16.02.2013 del Dott. Giuseppe Zambon. ***

subappaltatore o l'appaltatore che consciamente in mala fede partecipa al circuito fraudolento, non si fermi di fronte ai rischi penali di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio mendace.

E' vero che ciò "libera" di responsabilità il committente e l'appaltatore che ricevono la dichiarazione (*purché non correi, in quanto ignari dell'altrui disegno criminoso*) e ciò è senz'altro positivo, ma a questo punto ci rimette solo il contribuente "onesto" che non versa ritenute e IVA per mancanza di liquidità (*e quindi correttamente non rilascia la dichiarazione*), con ciò rinunciando all'incasso delle sue prestazioni che gli permetterebbero di ottemperare ai suoi impegni verso l'Erario.

Alcune ipotesi particolari nell'attestazione della regolarità fiscale.

Con la Circolare n. 2/E del 01.03.2013 l'Agenzia delle Entrate risolve alcuni dubbi sorti nella pratica attuazione della normativa, per situazioni particolari che si potrebbero presentare.

Sono precisamente quattro le ipotesi prese in considerazione dall'Agenzia:

- 1) nell'ipotesi di **più contratti intercorrenti tra le medesime parti** può essere rilasciata una sola certificazione "cumulativa" (*asseverazione professionale o dichiarazione sostitutiva*), attestante la regolarità dei versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA;
- 2) l'**attestazione** può essere fornita anche **con cadenza periodica** purché al momento del pagamento sia stata certificata la regolarità di tutti i versamenti relativi alle ritenute fiscali operate ai dipendenti e all'IVA che siano scaduti a tale data; le attestazioni successive alla prima certificheranno solo gli impegni scaduti che non siano stati oggetto di precedente attestazione;
- 3) con riferimento ai **pagamenti effettuati con bonifico bancario** o con altri mezzi (*tra cui si ritiene di poter annoverare anche gli assegni bancari o circolari non trasferibili*) che non permettano al beneficiario l'immediata disponibilità (*e spendibilità*) della somma incassata, l'Agenzia ritiene che l'attestazione della regolarità dei pagamenti fiscali debba essere rilasciata solo per quelli scaduti fino al momento in cui il committente o l'appaltatore

effettuano la disposizione bancaria (*oppure consegnano al fornitore il titolo di credito*) e non anche per quelli che scadranno successivamente a tale momento e fino alla concreta disponibilità della somma da parte del beneficiario;

- 4) qualora l'appaltatore o il subappaltatore provvedano alla **cessione del proprio credito a terzi**, anche al fine di liberare il cessionario (*committente o appaltatore*) da futuri rischi connessi ad eventuali inadempimenti fiscali del cedente, la regolarità tributaria relativa ai rapporti concernenti il credito oggetto della cessione può essere attestata fino al momento in cui l'appaltatore o il subappaltatore (*soggetti cedenti il credito*) comunicano l'avvenuta cessione rispettivamente al committente e all'appaltatore (*debitori ceduti*)²⁴.

Solo la conoscenza da parte del debitore ceduto dell'avvenuta cessione del credito viene però equiparata al momento del pagamento all'appaltatore e al subappaltatore, ancorché la cessione e conseguente soddisfazione del creditore (*appaltatore o subappaltatore*) sia già avvenuta in precedenza.

La cessione del credito, quindi, sembrerebbe la soluzione per poter assolvere agli obblighi fiscali da parte dell'appaltatore e del subappaltatore che ottenendo soddisfazione del loro credito dal terzo acquirente prima di comunicare la cessione al debitore ceduto, possono, in questo intervallo temporale, ottemperare agli impegni di pagamento dei tributi dovuti.

Sintesi: la verifica da parte del committente e dell'appaltatore della regolarità dei versamenti fiscali delle ritenute operate ai dipendenti e dell'IVA, quale esimente delle loro specifiche responsabilità, può avvenire: 1) -mediante controllo diretto della documentazione prodotta dall'appaltatore e dal subappaltatore; 2) -tramite dichiarazione asseverata da parte di soggetti all'uopo abilitati; 3) -acquisendo una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà predisposta dai soggetti tenuti, anche in solido, all'effettuazione dei versamenti previsti.

²⁴ Analogamente alle indicazioni fornite dalla Ragioneria generale dello Stato (*Circolare n. 29 del 2009*) con riferimento alle ipotesi di cessione del credito nell'ambito della disciplina sui pagamenti delle pubbliche Amministrazioni, di cui all'articolo 48-bis del PR n. 602 del 1973, in forza del quale le Amministrazioni pubbliche, prima di effettuare a qualunque titolo il pagamento di importi superiori a diecimila euro, verificano la regolarità fiscale del beneficiario potendo, in caso di irregolarità, sospendere il relativo pagamento.

7) La notifica degli atti impositivi.

L'ultimo periodo del comma 28 dell'articolo 35 del D.L. 04.07.2006 n. 223, così come sostituito dall'art. 13-ter del D.L. 22.06.2012 n. 83, dispone 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”***, vale a dire l'appaltatore principale²⁵.

Sarà quindi necessaria una notifica contemporanea sia al subappaltatore (*debitore principale*) che all'appaltatore (*condebitore solidale*), in modo che quest'ultimo possa avere immediatamente e direttamente notizia di ciò che l'Agenzia delle Entrate gli chiede in qualità di coobbligato, anche allo scopo di poter esperire una azione o una difesa processualmente agevole ed autonoma impugnando nei termini gli atti impositivi, nonostante non si realizzi sulla sua persona alcun presupposto d'imposta, che è riferito solo ed esclusivamente al subappaltatore.

In questo modo il legislatore garantisce all'appaltatore coobbligato i suoi diritti costituzionali di tutela giurisdizionale²⁶, in quanto è illegittima qualsiasi sua limitazione che ne renda impossibile o estremamente difficile l'esercizio o lo svolgimento dell'attività processuale da parte di uno qualunque degli interessati, come sentenziato dalla Corte Costituzionale²⁷.

Riprendendo un passaggio del commento ad una sentenza di Cassazione pubblicato sul sito della Scuola Superiore di Economia e Finanza (*S.S.E.F.*)²⁸, che si condivide, si può sostenere che nell'ambito del diritto tributario, la struttura dell'istituto della responsabilità dei diversi coobbligati in solido presenta gli stessi tratti caratteristici dell'ordinaria disciplina, prevista dal diritto civile. Esistono, quindi, due o più debitori, ciascuno dei quali è tenuto all'adempimento dell'obbligazione per l'intero nei confronti del creditore e l'adempimento integrale, eseguito anche da uno solo degli stessi debitori, giova anche a tutti gli altri, in quanto soddisfa pienamente il diritto vantato dal creditore.

²⁵ Si rammenta che il committente non è mai responsabile solidale, ma è soggetto ad una sanzione pecuniaria se omette il controllo dell'avvenuta esecuzione degli adempimenti fiscali dell'appaltatore e del subappaltatore.

²⁶ Art. 24, comma 1, Costituzione: Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi ***
Art. 113, comma 1, Costituzione: Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa.

²⁷ Corte Cost., sentenza n. 48 del 16.05.1968 *** Corte Cost., sentenza n. 169 del 28.12.1968.

²⁸ Commento sentenza n. 18012 del 09.09.2005 del Dr. Angelo Nicoletta*Funzionario Agenzia delle Entrate di Eboli.

Nei confronti del creditore Amministrazione Finanziaria, va operata l'ulteriore distinzione tra **solidarietà paritetica** e **solidarietà dependente**.

La prima fattispecie, infatti, si verifica in casi non molto frequenti ed è limitata alle ipotesi in cui due contribuenti realizzano insieme il presupposto del *tributo* (*si pensi, ad esempio, alle parti contraenti ai fini dell'imposta di registro*).

Molto più diffusa è, invece, la cosiddetta solidarietà dependente, spesso chiamata anche **responsabilità d'imposta**, che si concreta nella presenza di un coobbligato solidale, il quale si affianca, nella responsabilità nei confronti del Fisco, al debitore principale.

In questo caso, la legge prevede la responsabilità solidale di un soggetto diverso da quello che ha realizzato il presupposto imponibile, ma in qualche modo collegato con il contribuente.

Circa gli effetti degli atti impositivi nei confronti dei condebitori solidali, si è avvertita una sempre maggiore tendenza ad accentuare la necessità di applicare i generali principi civilistici, con l'eliminazione dei privilegi generalmente accordati all'Amministrazione Finanziaria, tenuto conto del particolare carattere autoritativo degli atti impositivi.

In tal senso, va rilevato soprattutto l'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, secondo cui si applica anche al diritto tributario il disposto dell'art. 1306 del c.c., nella parte in cui consente ad un condebitore solidale di giovare del giudicato favorevole ottenuto da un altro condebitore.

Sintesi: Eventuali atti impositivi a carico del subappaltatore che possano avere riflessi di solidarietà passiva sull'appaltatore, dovranno essere notificati, nei termini, anche a quest'ultimo, allo scopo di permettergli un adeguato diritto di difesa.

8) Il possibile contrasto con il diritto comunitario.

Alcuni giorni fa sia Confindustria, sia la specifica commissione²⁹ dell'A.i.d.c.³⁰, sezione di Milano, hanno, quasi simultaneamente, presentato una denuncia (*"complaint"*)³¹ alla Commissione Europea, sostenendo l'incompatibilità con il diritto comunitario della normativa sulla responsabilità solidale dell'appaltatore relativamente ai versamenti all'Erario dell'IVA (*imposta di derivazione comunitaria istituita per l'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari*). La norma italiana, in effetti, rispetta il dettato dell'art. 205 della Direttiva IVA³² derivante dal preliminare considerando n. 44 della medesima direttiva³³, ma la Corte di Giustizia Europea³⁴ ha già avuto modo di intervenire sull'argomento in relazione ai principi di proporzionalità (*tra finalità ed effetti della norma*) e di divieto dell'Amministrazione di traslare a terzi compiti di controllo, ma vanno presi in considerazione anche i principi di certezza del diritto, di legittimo affidamento, di non discriminazione e di effettività e a questi principi e sentenze occorre far discendere una corretta interpretazione della facoltà concessa dalla norma comunitaria.

I punti contestati riguardano:

- ✓ **Principio di proporzionalità** – viene disatteso in quanto la solidarietà passiva tributaria insorge indipendentemente dall'esistenza di un quadro frodatario di cui sia a conoscenza l'appaltatore e senza che l'appaltatore abbia ragionevoli motivi per sapere o sospettare che le imposte non vengano pagate dal subappaltatore.

²⁹ Commissione per l'esame della compatibilità di leggi e prassi tributarie italiane con il diritto della Comunità Europea.

³⁰ Associazione Italiana dottori commercialisti ed esperti contabili.

³¹ *European Commission. Application of EU law: Anyone may lodge a complaint with the Commission against a Member State for any measure (law, regulation or administrative action) or practice attributable to a Member State which they consider incompatible with a provision or a principle of EU law.* **** Commissione Europea. Applicazione del diritto comunitario: Chiunque può presentare una denuncia presso la Commissione contro uno Stato membro per ogni provvedimento (legislativo, regolamentare o amministrativo) o una prassi imputabile a uno Stato membro che si ritenga contrario ad una disposizione o ad un principio di diritto comunitario.

³² Direttiva 2006/112/CE, art. 205: ".....*gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA.*"

³³ Direttiva 2006/112/CE, considerando n. 44: È opportuno che gli Stati membri possano adottare disposizioni secondo le quali una persona diversa dal debitore dell'imposta è responsabile in solido per il pagamento della stessa.

³⁴ "Federation of Technological Industries" - causa C-384/04 *** "Mahagében kft – cause riunite C-80/11 e C-142/11.

Inoltre la sanzione (*da 5mila a 200mila euro*) in capo al committente è troppo severa rispetto alla violazione, perché non correlata all'esistenza dell'evasione bensì alla mancata dimostrazione dell'effettivo rispetto delle normative (*compliance*).

- ✓ **Certezza del diritto:** viene disatteso, sotto un profilo più strettamente procedimentale, in quanto l'appaltatore diventa parte in causa nei confronti dell'amministrazione, in seguito agli atti impositivi per omissione di versamenti emessi nei confronti del subappaltatore, senza poter esercitare una adeguata difesa, non avendo accesso a tutta la documentazione necessaria, rimanendo la verifica sulla regolarità degli adempimenti da parte del sub-appaltatore molto complessa (*l'IVA, ad esempio, potrebbe essere compensata da crediti pregressi*).
- ✓ **Legittimo affidamento:** viene disatteso in quanto la norma non considera valida le certificazioni già acquisite da altre amministrazioni quali un'attestazione di regolarità contributiva del subappaltatore nel corso della procedura di subappalto (*DURC*).
- ✓ **Principio di non discriminazione:** viene disatteso a danno delle imprese italiane, non essendoci parità di trattamento delle operazioni interne con quelle effettuate tra Stati membri da soggetti passivi IVA. La norma, infatti, esplica i propri effetti soltanto in Italia e non sussiste l'obbligo di controllo dell'IVA dovuta in un altro Stato membro.
- ✓ **Principio di effettività:** viene disatteso in quanto è attribuita eccessiva validità ad una dichiarazione rilasciata dall'appaltatore/subappaltatore che in malafede può rilasciare attestazioni mendaci allo scopo di ottenere l'incasso del suo credito. Di ciò è già stato scritto in precedenza³⁵, rilevando anche che la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà non è prevista dalla norma, ma "inventata" dalla Circolare n. 40/E-2012.
- ✓ **Divieto di traslazione:** viene disatteso in quanto l'Amministrazione Finanziaria trasferisce sui contribuenti i propri compiti di controllo, traslazione legittima solo in presenza di un comprovato concorso dell'obbligato solidale nella frode dell'obbligato principale.

³⁵ Vedi paragrafo n. 6 "Attestazione della regolarità fiscale", in questa stessa dispensa.

Asseverazione del Professionista

Il/La sottoscritto/a _____, nato/a a _____, il _____,
C. F. _____, residente in: cap _____, comune _____,
via _____ n. _____

responsabile dell'assistenza fiscale del centro..... di cui all'art. 35, comma 1, D.lgs 9 luglio 1997, n. 241 sito in

abilitato all'esercizio della professione di cui all'articolo 3, comma 3, lettera a) del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, in quanto iscritto all'Albo/Ordine/ dei _____ della Provincia di _____ con il n. _____, ovvero alla Sezione A/Sezione B dell'Albo....., con studio in _____

relativamente al/i contratto/i di appalto/subappalto sotto elencati tra il committente/appaltatore _____ e l'appaltatore/subappaltatore _____

ASSEVERA AI SENSI DELLA LEGGE 134/2012

che il /la _Società _____ Partita Iva _____, Codice Fornitore _____ appaltatore/subappaltatore ha versato all'erario le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendenti e l'imposta sul valore aggiunto, **scaduti alla data del pagamento del corrispettivo**, in relazione alle prestazioni effettuate in esecuzione dei seguenti contratti di appalto/subappalto.

Dettaglio dell'elenco dei contratti:

Contratto _____ numero _____ del _____

Contratto _____ numero _____ del _____

Gli adempimenti Tributarî imposti per legge si riferiscono a quelli scaduti **fino** al seguente periodo di riferimento:

Anno _____ mese _____

Relativamente ai contratti di subappalto:

- Si dichiara che in relazione ai contratti di appalto in oggetto non vi sono contratti di subappalto in essere;
- Si dichiara che a fronte dei contratti in oggetto sono stati stipulati unicamente i subappalti per i quali si allega copia delle asseverazioni acquisite dai subappaltatori ai sensi dell'art 13-ter comma 28 della legge 134/2012

_____, li _____

timbro professionale e
firma del Professionista

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETA' *
(Art. 47 D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445)**

Il/La sottoscritto/a.....
nato/a a(.....) il.....
residente a (.....) in via n.
Codice fiscale

in qualità di

a) titolare della ditta individuale.....

con sede in

Partita IVA.....

Oppure

b) rappresentante legale della società

con sede in

Partita IVA.....

consapevole delle sanzioni penali richiamate dall'art. 76 del D.P.R. 28.12.2000 n. 445, in caso di dichiarazioni mendaci e di formazione o uso di atti falsi,

in riferimento al contratto di appalto stipulato in data

tra la suddetta impresa in qualità di appaltatore e

l'impresa in qualità di committente,

in osservanza delle disposizioni contenute nei commi da 28 a 28-ter dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, come modificato dalla Legge 7/8/2012 n. 134

DICHIARA

Ai fini dei versamenti IVA

che le fatture relative ai lavori eseguiti sono già state ricomprese nella liquidazione relativa al mese / trimestre

dalla suddetta liquidazione è scaturito un versamento di imposta; (1)

dalla suddetta liquidazione è emerso un debito non superiore ad euro 25,82 o un credito di IVA e, di conseguenza, non è dovuto alcun versamento di IVA; (1)

alle fatture oggetto del contratto è stato applicato il regime IVA di cassa (2)

le fatture oggetto del contratto sono state emesse con il sistema del "reverse charge" (2)

NON sono ancora scaduti i termini per eseguire la liquidazione periodica/annuale IVA in cui debbono essere comprese le fatture relative ai lavori eseguiti (3)

Ai fini del versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente

di non aver corrisposto redditi di lavoro dipendente in relazione alle prestazioni svolte nell'ambito del contratto di appalto, oppure di averne corrisposti, ma il versamento delle ritenute operate alla fonte sugli stessi non è ancora scaduto (4)

le ritenute sui redditi di lavoro dipendente il cui versamento è già scaduto sono state (4):

- interamente versate
- non sono state versate/sono state versate parzialmente in quanto oggetto di scomputo per la seguente motivazione: _____ (es. compensazione di eccedenza di versamento, rimborso crediti da assistenza fiscale mod. 730, ecc.)

Gli estremi dei modelli F24 con i quali i versamenti IVA e di ritenute giunti a scadenza sono stati effettuati sono i seguenti

mod. F24 data importo IVA Importo ritenute dipendenti
..... Banca

mod. F24 data importo IVA Importo ritenute dipendenti
..... Banca

mod. F24 data importo IVA Importo ritenute dipendenti
..... Banca

Il sottoscritto dichiara, inoltre, che i versamenti eseguiti includono l'IVA (quando dovuta) e le ritenute riferibili al contratto di appalto in oggetto.

Il sottoscritto in qualità di appaltatore dichiara, inoltre,

che non ha stipulato contratti di subappalto, in riferimento alle prestazioni oggetto del contratto di appalto sopra citato;(5)

che gli adempimenti relativi ai versamenti dell'IVA e delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente dovuti dal/i subappaltatore/i, e già scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti.(5)

(luogo, data)

Il dichiarante

.....

NOTE

*** *Facsimile dichiarazione resa dall'appaltatore al committente; se viene resa dal subappaltatore all'appaltatore sostituire le parole: appaltatore con subappaltatore; appalto con subappalto; committente con appaltatore*

(1) le dichiarazioni sono una alternativa all'altra.

(2) queste condizioni sono una alternativa all'altra ed, inoltre, alternative a quelle indicate alla nota (1)

(3) questa ipotesi viene dichiarata solo nel caso in cui, al momento del pagamento del corrispettivo, NON siano ancora scaduti i termini della liquidazione periodica IVA

(4) le dichiarazioni sono una alternativa all'altra

(5) le dichiarazioni sono una alternativa all'altra

Fine

(Chiuso in Sondrio il 23 marzo 2013)