

ESSERVICES - LAVORI PUBBLICI

# SOLIDARIETA' SUI VERSAMENTI IVA TRA COMMITTENTE, APPALTATORE E SUBAPPALTATORE: le indicazioni ed i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.

di **Avv. Giovanni Paolo D'Incecco Bayard de Volo** | 28 maggio 2013

Il DL 83/2012, convertito con L. 134/2012, ha modificato il Decreto Bersani (DL 223/2006) sostituendo il comma 28 dell'art. 35 ed introducendo il comma 28-bis, imponendo nei fatti un regime di responsabilità solidale a carico del committente (nei confronti dell'appaltatore) e dell'appaltatore (nei confronti del subappaltatore) in ordine al pagamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dell'IVA, relativamente al contratto stipulato in un determinato periodo.

Il DL 83/2012, convertito con L. 134/2012, ha modificato il Decreto Bersani (DL 223/2006) sostituendo il comma 28 dell'art. 35 ed introducendo il comma 28-bis, imponendo nei fatti un regime di responsabilità solidale a carico del committente (nei confronti dell'appaltatore) e dell'appaltatore (nei confronti del subappaltatore) in ordine al pagamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dell'IVA, relativamente al contratto stipulato in un determinato periodo.

Tale responsabilità viene meno se il committente/appaltatore, prima del versamento del corrispettivo, accerta che gli adempimenti di cui sopra siano stati regolarmente eseguiti dall'appaltatore/subappaltatore. Il committente/appaltatore potrà sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della documentazione che attesti il regolare adempimento degli obblighi di cui sopra.

Con la norma in questione il Legislatore ha voluto compiere un ulteriore giro di vite nella lotta all'evasione, introducendo però un onere che a prima vista appare eccessivo a carico del committente (nei confronti dell'appaltatore) e dell'appaltatore (nei confronti del subappaltatore).

Infatti, oltre al vincolo di solidarietà, di per sé già pesante, è stata introdotta a carico del committente/appaltatore che non adempia correttamente agli oneri di accertamento sopra descritti una sanzione che va da 5.000 a 200.000 Euro!

Al di là, tuttavia, di giudizi sull'adeguatezza della disciplina e della proporzionalità della menzionata sanzione, sin dalla prima entrata in vigore della norma numerosi sono stati i dubbi interpretativi in ordine all'efficacia temporale della stessa, ambito oggettivo e soggettivo di applicazione, nonché con riferimento ad ipotesi particolari laddove tra il pagamento del compenso da parte del committente/appaltatore e l'effettivo incasso da parte dell'appaltatore/subappaltatore intercorra un certo lasso di tempo.

Venendo, quindi, al tema centrale del presente esame, occorre segnalare due importanti pronunce dell'Agenzia delle Entrate che hanno tentato di dare risposta proprio alle domande sopra esposte.

La prima è contenuta nella **circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012** con cui l'Agenzia ha chiarito quale sia il termine a partire dal quale la norma in questione trova applicazione stabilendo che le disposizioni contenute nell'articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012 debbano trovare applicazione solo per i contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della norma, ossia dal 12 agosto 2012.

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

Un altro aspetto analizzato dalla menzionata circolare attiene alla documentazione che l'appaltatore/subappaltatore deve produrre per dimostrare il regolare versamento dell'IVA e delle ritenute, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, al fine di superare il vincolo di responsabilità solidale del committente/appaltatore.

Poiché la disposizione prevede che l'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali può essere rilasciata anche attraverso l'asseverazione di un responsabile del CAF o di un soggetto abilitato ai sensi dell'articolo 35, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e dell'articolo 3, comma 3, lettera a), del regolamento di cui al DPR 22 luglio 1998, n. 322, l'Agenzia ammette il ricorso ad una dichiarazione sostitutiva - resa ai sensi del DPR n. 445 del 2000 - con cui l'appaltatore/subappaltatore attesti l'avvenuto adempimento degli obblighi richiesti dalla disposizione.

Nello specifico, la dichiarazione sostitutiva dovrà:

- 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 imposta, ovvero se in relazione alle fatture oggetto del contratto è stato applicato il regime dell'IVA per cassa (articolo 7 del DL n. 185 del 2008) 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;

A distanza di qualche mese dalla menzionata pronuncia, permanevano, tuttavia, ancora diversi dubbi che l'Agenzia delle Entrate ha tentato di chiarire con una seconda circolare sul tema: **la n. 2/E dell'1 marzo 2013**. Con tale elaborato, l'Agenzia è intervenuta per fissare in maniera chiara l'ambito oggettivo e soggettivo di applicazione della norma in questione, oltre che per districare alcuni nodi applicativi della stessa con riferimento a particolari ipotesi pratiche.

Con riferimento alla prima tematica, si era posto il problema se la norma introdotta dall'art. 13-ter del DL n. 83 del 2012 dovesse trovare applicazione solo con riferimento al settore dell'edilizia dal momento che la stessa è inserita Titolo I del DL n. 83 del 2012, concernente *"Misure urgenti per le infrastrutture l'edilizia ed i trasporti"*, e specificamente nel Capo III, riferito a *"Misure per l'edilizia"*. Sul punto, ha tuttavia correttamente fatto notare l'Agenzia che l'articolo 13-ter dispone la modifica dell'articolo 35 del DL n. 223 del 2006, rubricato *"Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale"* ed inserito nel Titolo III, concernente *"Misure in materia di contrasto all'evasione ed elusione fiscale, di recupero della base imponibile, di potenziamento dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria, di semplificazione degli adempimenti tributari e in materia di giochi"*.

Lo scopo della norma va quindi ravvisato non nella finalità di introdurre specifiche misure di contrasto all'evasione nel settore edile, ma in quella di far emergere base imponibile in relazione alle prestazioni di servizi rese in esecuzione di contratti di appalto e subappalto intesi nella loro generalità, a prescindere dal settore economico in cui operano le parti contraenti.

Quanto, poi, all'ambito soggettivo di applicazione, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la norma in questione trovi applicazione con riferimento ai contratti stipulati nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e, in ogni caso, da 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 (es S.p.A., enti pubblici e privati).

Sono invece escluse dall'ambito applicativo della norma 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, nonché, per carenza del requisito soggettivo, le persone fisiche che ai sensi degli articoli 4 e 5 del DPR n. 633 del 1972 risultano prive di soggettività passiva ai fini IVA. Viene, infine, escluso il "condominio" in quanto non riconducibile fra i soggetti individuati agli articoli 73 e 74 del TUIR.

Ultimo accenno va infine fatto ad una particolare ipotesi presa in esame dalla circolare dal momento che riguarda la forma di pagamento che nella pratica risulta oggi forse la più utilizzata: il bonifico bancario. Con riferimento, infatti, a tale forma di pagamento o altri strumenti che non consentono al beneficiario l'immediata disponibilità della somma versata a suo favore, l'Agenzia delle Entrate ritiene che occorra attestare la regolarità dei versamenti fiscali scaduti al momento in cui il committente o l'appaltatore effettuano la disposizione bancaria e non anche di quelli scaduti al momento del successivo accredito delle somme al beneficiario.

Diversamente, infatti, l'attestazione della regolarità degli adempimenti dovrebbe avere ad oggetto fatti successivi al suo rilascio.

Questo, in sintesi, il quadro applicativo di una norma che se da un lato ha il condivisibile scopo di rendere più efficace la lotta all'evasione, dall'altro ha come primo effetto solo quello di appesantire di un ulteriore adempimento la già farraginoso vita operativa delle aziende nel nostro paese e, nei fatti, le carica di un ruolo ispettivo che, a giudizio di chi scrive, spetterebbe ad organismi ed autorità appositamente create e tutt'ora esistenti.

<http://esspress.it/lavori-pubblici/responsabilita-solidale>

**EssPress** - testata giornalistica della Valle d'Aosta, Loc Grande Charrière, 46 - 11020 Saint-Christophe (AO)  
Tel +39 016544590 - Fax +39 0165516900 - Reg. Trib. Aosta 1/2013 - PI 01077330072  
Direttore Responsabile Giovanni Sandri