

Responsabilità solidale Iva nei contratti di appalto*a cura di Guido Berardo***Premessa**

L'articolo 13-ter del D.L. n.83/12, convertito con modificazioni dalla L. n.134/12, ha sostituito il "neonato" co.28 dell'art.35 del D.L. n.223/06 in materia di responsabilità solidale Iva nei contratti di appalto. Con la disposizione in commento il Legislatore interviene nuovamente, nel corso di pochi mesi, al fine di regolamentare una nuova ipotesi in cui vi sia responsabilità solidale ai fini Iva in caso di contratti di appalto.

È curioso rilevare che la disposizione di nuova introduzione va a sostituire integralmente la precedente introdotta in sede di conversione in legge del D.L. n.16/12 ad opera del co.5-bis dell'art.2²², con il quale il Legislatore era intervenuto sul rapporto tra appaltante e appaltatore al fine di introdurre una nuova ipotesi di responsabilità solidale ai fini Iva tra le due parti contraenti.

Il nuovo intervento normativo ad opera dell'art.13-ter del D.L. n.83/12 riformula completamente la norma di riferimento – che è l'art.35, co.28 del D.L. n.223/06 - e coinvolge anche il committente, non più sotto il profilo della responsabilità solidale ma sotto il profilo sanzionatorio qualora non rispetti le modalità di pagamento previste dal nuovo comma 28-bis.

In materia di Iva non è una novità assoluta l'ipotesi di casi in cui due operatori, soggetti passivi entrambi, siano obbligati in solido tra di loro perché da alcuni anni è in vigore l'art. 60-bis del DPR n.633/72, ma tale disposizione ha una portata più limitata perché si riferisce alle operazioni di cessione individuate dal D.M. 22 dicembre 2005 nel caso in cui tale cessione sia avvenuta a un prezzo inferiore al valore normale di tali beni e opera nell'ipotesi di mancato pagamento dell'Iva da parte del cedente.

Le due disposizioni, l'art. 60-bis del DPR n.633/72 e l'art.35, co.28, del D.L. n.223/06, hanno in comune l'obiettivo di contrastare e prevenire le frodi in materia di Iva attesi i rilevanti danni che queste operazioni causano alle casse dell'Erario.

L'articolo 13-ter del D.L. n.83/12 interviene direttamente sull'art. 35 del D.L. n.223/06 sostituendo in toto il comma 28 e aggiungendo due nuovi commi, il 28-bis e il 28-ter. Emblematico è il fatto che il citato art.35 è titolato "*Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale*".

Il comma 28-ter, nello specifico, prevede che le disposizioni di cui ai commi 28 e 28-bis si applicano in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi conclusi da soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini Iva e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli artt.73 (soggetti Ires) e 74 (Stato ed enti pubblici) Tuir.

Sono escluse dall'applicazione delle predette disposizioni le stazioni appaltanti di cui all'art.3, co.33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al D.Lgs. n.163/06.

I rapporti tra appaltatore e subappaltatore

Il comma 28 dell'art.35 del D.L. n.223/06, come riformulato ad opera del D.L. n.83/12 prevede che in caso di contratto di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti del corrispettivo dovuto, del versamento all'Erario

²² Disposizione entrata in vigore il 29.4.2012.

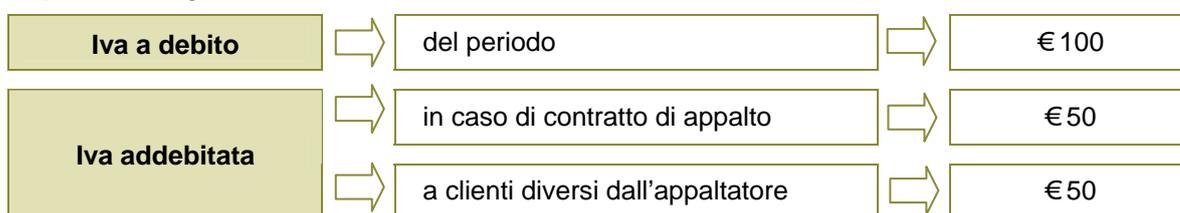
delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dell'Iva dovuta dal subappaltatore all'Erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

Elemento scatenante la solidarietà è quindi il mancato versamento – oltre che delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente – dell'Iva addebitata in fattura dal subappaltatore all'appaltatore.

🌿 Il primo problema di ordine pratico è quindi quello di individuare correttamente l'ammontare dell'Iva dovuta dal subappaltatore *“in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto”* in quanto non sempre l'ammontare dell'Iva non versata dal subappaltatore è riconducibile al 100% all'Iva addebitata in caso di contratti di appalto al proprio appaltatore.

Occorre, infatti, ricordare che il debito Iva scaturisce dalla liquidazione periodica dell'imposta (mensile o trimestrale) e che a tale liquidazione concorre tutta l'Iva a debito del periodo (quindi anche quella che il subappaltatore ha addebitato a clienti diversi dall'appaltatore) nonché l'eventuale credito emergente dalla liquidazione periodica precedente.

Si pensi al seguente caso.



Nella situazione sopra esposta, in caso di versamento di soli €50 da parte del subappaltatore – cui, per differenza, consegue un mancato versamento di €50 – come si fa a stabilire se la responsabilità solidale dell'appaltatore operi:

- per il 100% dell'Iva addebitatagli (quindi €50);
- o per il 50% (facendo una proporzione tra debito complessivo e importo non versato);
- oppure addirittura non operi in quanto si potrebbe sostenere (ma come?) che l'Iva versata corrisponda proprio a quella dovuta in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto?

Tale situazione non è al momento risolvibile con certezza.

Quanto sopra è limitato, operativamente e nella generalità dei casi, alle situazioni che intercorrono tra l'appaltatore e il subappaltatore in caso di prestazioni con Iva esposta da parte del subappaltatore.

In caso di subappalto in edilizia, però, la situazione potrebbe essere diversa in quanto l'art.17 del DPR n.633/72 prevede, nel caso di prestazioni di servizi rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore, che si renda applicabile il meccanismo del *reverse charge*.

Nel caso dell'applicazione del meccanismo del *reverse charge* il problema viene risolto a monte in quanto l'Iva non viene addebitata in fattura dal prestatore, per cui non sorge in capo a quest'ultimo alcun debito d'imposta.

In buona sostanza, la norma previene l'eventualità del mancato versamento dell'Iva da parte del subappaltatore non facendo sorgere il debito in capo al soggetto che emette la fattura per le prestazioni rese.

⇌ La limitazione alla responsabilità solidale

La responsabilità solidale, per espressa previsione normativa, viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'Iva dovuta

dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.

L'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi di versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'Iva dovuta dal subappaltatore può essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione del responsabile fiscale del CAF (art.35, co.1, D.Lgs. n.241/97) o di un consulente del lavoro o commercialista (art.3, co.3, DPR n.322/98).

L'attuale formulazione del comma 28 in commento è diversa rispetto a quella introdotta con il D.L. n.16/12.

Il comma 28 dell'art.35 del D.L. n.223/06 antecedentemente alle modifiche apportate dall'art.13-ter del D.L. n.83/12 prevedeva espressamente che la responsabilità solidale:

- operasse *“entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto”*;
- non operasse ove il committente *“dimostrò di avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento.”*.

Nell'attuale formulazione:

- ⊕ non è più previsto il limite temporale di due anni, per cui il coinvolgimento in solido dei soggetti si estende fino alla prescrizione dei tributi interessati;
- ⊕ non è più richiesta la dimostrazione *“di avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento”* bensì è richiesto all'appaltatore di verificare *“acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo”* che i versamenti scaduti alla data del versamento siano stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.

Il Legislatore ha quindi eliminato il termine temporale di operatività della predetta responsabilità ed ha imposto all'appaltatore di essere diligente e di verificare che non vi sia stato un omesso versamento delle ritenute o dell'Iva da parte del subappaltatore.

Relativamente a quest'ultimo aspetto, vi sono alcune problematiche.

Occorre innanzitutto scindere tra omesso versamento di ritenute e omesso versamento di Iva, in quanto:

- nel caso delle ritenute è facilmente risolvibile la questione chiedendo al proprio subappaltatore di produrre copia del mod. F24 quietanzata;
- in caso di omesso versamento delle ritenute si *“imporrà”* al prestatore di effettuare il versamento prima di pagargli le fatture emesse.

Peraltro, in tale ultimo caso, non è necessario che il subappaltatore regolarizzi la tardività nel versamento con il ravvedimento operoso ex art.13 D.Lgs. n.472/97, se ancora nei termini, in quanto è sufficiente che le ritenute siano versate dal sostituto d'imposta affinché non incorra nella responsabilità solidale l'appaltatore. Certamente, se non oggetto di ravvedimento operoso, tale tardività sarà sanzionata dall'Amministrazione Finanziaria ma questa circostanza non avrà ripercussioni di alcun tipo in capo all'appaltatore.

Nel caso del mancato versamento dell'Iva, invece, il discorso si complica perché non è così facile individuare l'importo dell'Iva dovuta dal subappaltatore *“in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto”*.

Relativamente ai documenti da richiedere al subappaltatore, è difficile individuarne di precisi perché potrebbero essere più d'uno: dalla copia della liquidazione periodica dell'Iva (sempre che il prestatore non opponga, legittimamente, una violazione della propria riservatezza) corredata dal mod. F24 quietanzato a una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ecc..

⇒ La sospensione del pagamento

Come forma di tutela a favore dell'appaltatore, la norma prevede che quest'ultimo può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore.

In concreto, ciò significa che il subappaltatore ha tutto l'interesse a produrre tempestivamente all'appaltatore la documentazione comprovante il corretto versamento delle ritenute fiscali e dell'Iva perché è condizione essenziale per poter ottenere il pagamento del corrispettivo pattuito da parte dell'appaltatore. Il problema è che con la situazione di crisi economica e finanziaria in atto non sarà raro il caso del subappaltatore che non riesce a pagare i predetti debiti erariali scaduti e ciò ingenererà un circolo vizioso, poiché l'appaltatore non pagherà il corrispettivo – onde evitare di incappare nella responsabilità in solido in caso di mancato pagamento da parte del subappaltatore – e il subappaltatore non potrà far fronte ai propri debiti erariali.

Potrebbe risolvere la situazione il rilascio di una fidejussione da parte del subappaltatore a favore dell'appaltatore, ma ciò significa sostenere ulteriori costi.

🍀 Per esigenze di tutela di entrambe le parti, sarà opportuno che l'appaltatore e il subappaltatore documentino adeguatamente l'avvenuta consegna della documentazione attestante il corretto versamento delle ritenute fiscali e dell'Iva da parte del subappaltatore.

⇒ La notifica degli atti

L'ultimo periodo del comma 28 in commento stabilisce 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.

Ciò significa che l'appaltatore avrà "direttamente" notizia degli importi che gli vengono richiesti in qualità di responsabile in solido e, nel caso, potrà difendersi impugnando tali atti nei modi e termini di legge.

I rapporti tra committente e appaltatore

Il comma 28-bis dell'art.35 del D.L. n.223/06, introdotto *ex novo* ad opera del D.L. n.83/12, prevede che 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 (versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'Iva dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto), 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.

🍀 In buona sostanza, viene replicata "a cascata" nell'ambito del rapporto tra committente e appaltatore la previsione del pagamento al prestatore, vista al precedente comma 28, soltanto se viene dimostrato che i versamenti "sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori".

L'appaltatore, quindi, dovrà produrre al committente la documentazione comprovante la corretta esecuzione dei versamenti erariali sia propri sia degli eventuali subappaltatori.

Il committente, una volta ottenuta la predetta documentazione, potrà effettuare i pagamenti del corrispettivo pattuito senza incorrere in alcuna sanzione.

⇒ Le sanzioni in capo al committente

L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da €5.000 a €200.000 se gli adempimenti di cui al comma 28 (versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente

e dell'Iva dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto) non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Il Legislatore non ha esteso la responsabilità solidale Iva in capo al committente ma ha previsto una sanzione nel caso in cui quest'ultimo ometta di verificare la corretta esecuzione dei versamenti da parte dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori. Si fa notare che la versione precedente del comma 28 dell'art.35 del D.L. n.223/06 come risultante dalle modifiche introdotte dal D.L. n.16/12, invece, prevedeva la responsabilità solidale anche tra committente e appaltatore.

Ai fini della predetta sanzione si applicano le disposizioni previste per la violazione commessa dall'appaltatore.

EUROCONFERENCE
EDITORE



LA TERRITORIALITÀ IVA DEI SERVIZI
Vecchie e nuove regole a confronto
con esempi di compilazione Intrastat servizi

LA TERRITORIALITÀ IVA DEI SERVIZI

Vecchie e nuove regole a confronto con esempi di compilazione Intrastat servizi

AUTORE: F. Zuech	EDIZIONE: Ottobre 2012	PREZZO € 25,00 (IVA inclusa)
E-BOOK LA TERRITORIALITÀ IVA DEI SERVIZI		PREZZO € 17,50 + IVA 21%

 **ACQUISTA IL TESTO SUL SITO**

 **ACQUISTA E-BOOK SUL SITO**

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con **carta di credito**





Gruppo
EUROCONFERENCE[®]
costruiamo competenze