

NOTA INFORMATIVA

Il regime di responsabilità solidale negli appalti: normativa e chiarimenti delle Entrate

Indice

1. Premessa	2
2. Le modifiche intervenute nell'ambito della responsabilità solidale negli appalti	2
3. Ambito oggettivo di applicazione	3
4. Ambito soggettivo di applicazione	5
5. Responsabilità solidale dell'appaltatore con il subappaltatore	6
6. Obblighi e responsabilità del committente	7
7. Documentazione attestante i versamenti eseguiti dall'appaltatore e dai subappaltatori	8
8. Ipotesi particolari nell'attestazione della regolarità fiscale	14
9. Decorrenza delle suddette disposizioni	15
10. Le osservazioni dell'AIDC sulla responsabilità solidale negli appalti	16

1. Premessa

L'art. 13-ter del DL 22.6.2012 n. 83, convertito nella L. 7.8.2012 n. 134, ha modificato la disciplina in materia di responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore in ambito fiscale, contenuta nell'art. 35 del DL 4.7.2006 n. 223 convertito nella L. 4.8.2006 n. 248.

Per effetto della nuova disciplina, viene stabilito che l'appaltatore **risponde in solido con il subappaltatore** del 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. Sono previsti, inoltre, **particolari obblighi e responsabilità in capo al committente**.

Con la **circ. 8.10.2012 n. 40**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in ordine alla decorrenza delle nuove disposizioni e sulla documentazione idonea ad attestare la regolarità dei predetti versamenti fiscali, al fine di escludere la responsabilità dell'appaltatore e del committente. Con la successiva **circ. 1.3.2013 n. 2** sono state fornite, invece, ulteriori precisazioni circa l'ambito oggettivo e soggettivo di applicazione della nuova disciplina.

Con la **denuncia n. 9 diffusa in data 12.3.2013** l'Associazione italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ha sollevato la questione del **contrasto della normativa in materia di responsabilità ai fini IVA nell'ambito dei rapporti di appalto e di subappalto con la direttiva comunitaria n. 2006/112/CE** e la **giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue**. Le motivazioni dell'incompatibilità si fondano, in particolare, sul principio di proporzionalità, come interpretato dalla Corte di Giustizia.

2. Le modifiche intervenute nell'ambito della responsabilità solidale negli appalti

Come anticipato in premessa, l'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012 (c.d. Decreto Crescita) ha modificato significativamente la disciplina della responsabilità solidale nell'ambito dei contratti di appalto e subappalto di opere e servizi, sostituendo il comma 28 dell'articolo 35 del D.L. n. 223/2006, aggiungendo altresì i commi 28-bis e 28-ter.

Osserva

Diversamente, è rimasto invariato l'art. 29 del D. Lgs. n. 276/2003, secondo cui – salvo che il contratto collettivo nazionale disponga diversamente – **il committente è obbligato in solido con l'appaltatore**, nel limite dei due anni successivi alla cessazione del contratto di appalto, **per il pagamento dei contributi previdenziali e dei trattamenti retributivi**, comprese le **quote di trattamento di fine rapporto** maturate in pendenza dello stesso (D.L. n. 5/2012), **dovuti ai lavoratori**.

Come si illustrerà meglio nel proseguo della presente circolare, rispetto alla previgente formulazione dell'art. 35 comma 8 del DL n. 233/2006, **le novità** apportate alla disciplina in esame **possono così riassumersi:**

- **l'appaltatore risponde** solidalmente con il subappaltatore **nel limite del corrispettivo dovuto** (nella precedente versione del comma 28 dell'articolo 35 non era prevista tale limitazione);
- **scompare il limite temporale della responsabilità solidale** (secondo la previgente versione del testo del comma 28, infatti, la solidarietà era limitata ai successivi due anni dal termine del subappalto);
- viene radicalmente **modificata la circostanza che consente l'esonero dalla responsabilità**, all'adozione di cautele viene sostituita la verifica dell'esecuzione degli adempimenti da parte del subappaltatore, eventualmente certificati con un'asseverazione;
- l'appaltatore può **sospendere il pagamento del compenso fino ad esibizione dell'attestazione da parte del subappaltatore;**
- viene previsto, inoltre, che, **gli atti notificati** entro termine **al subappaltatore devono essere notificati** anche **al responsabile in solido**, con l'evidente fine di tenere informato l'appaltatore di eventuali infrazioni fiscali del subappaltatore.

Secondo quanto stabilito, invece, dal nuovo comma 28 bis dell'articolo 35 DL n. 223/2006, **il committente deve provvedere al pagamento del corrispettivo all'appaltatore previa esibizione della documentazione attestante l'avvenuto versamento delle imposte** (Iva e ritenute Irpef), sia da parte dell'appaltatore, sia da parte degli eventuali subappaltatori: nel caso in cui l'appaltatore non provveda a fornire tale documentazione, **il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo** fino all'esibizione della stessa. **Qualora il committente non rispetti tali modalità di pagamento** e, quindi, appaltatori e subappaltatori non rispettino quanto previsto in materia di attestazione di avvenuto pagamento delle imposte, **può essere punito con una sanzione da € 5.000 ad € 200.000.**

Riassumendo, quindi:

- **l'appaltatore risponde in solido con il sub appaltatore** per gli inadempimenti di quest'ultimo e chiaramente in prima persona per quelli propri;
- **il committente risponde in solido** (seppur con una responsabilità di tipo sanzionatorio) **degli inadempimenti dell'appaltatore e del sub appaltatore.**

3. Ambito oggettivo di applicazione

Le disposizioni in materia di responsabilità dell'appaltatore e del committente **trovano applicazione in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere e servizi, indipendentemente dal settore economico** in cui operano le parti contraenti.

Osserva

La nuova disciplina ha, infatti, lo scopo di far **emergere base imponibile in relazione alle prestazioni rese in esecuzione di contratti di appalto e subappalto** intesi nella loro generalità: non è stato confermato l'orientamento dottrinale che riteneva applicabile la nuova disciplina solo nel settore edile, per effetto della denominazione del Titolo I del DL 83/2012, in cui è inserito il citato art. 13-ter.

La responsabilità è però riferita **alle sole fattispecie riconducibili al contratto di appalto**, come definito dall'art. 1655 c.c., secondo cui 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"*.

Osserva

La disciplina in esame trova applicazione, peraltro, sia nell'ipotesi in cui vi sia **un contratto di subappalto**, che presuppone la coesistenza di almeno tre soggetti economici distinti (committente, appaltatore e subappaltatore), ovvero nel caso in cui **l'appaltatore provveda direttamente alla realizzazione dell'opera affidatagli dal committente**.

Sono escluse, invece, dal campo di applicazione delle disciplina in commento, **le seguenti tipologie contrattuali**:

- gli appalti di **fornitura dei beni**;
- il **contratto d'opera** mediante il quale *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* (articolo 2222 del codice civile);
- il **contratto di trasporto** attraverso il quale *il vettore si obbliga verso corrispettivo a trasferire persone o cose da un luogo a un altro* (artt. 1678 e seguenti del c.c.);
- il **contratto di subfornitura** disciplinato mediante il quale *un imprenditore si impegna a effettuare per conto di una impresa committente lavorazioni su prodotti semilavorati o su materie prime fornite dalla committente medesima, o si impegna a fornire all'impresa prodotti o servizi destinati ad essere incorporati o comunque ad essere utilizzati nell'ambito dell'attività economica del committente o nella produzione di un bene complesso, in conformità a progetti esecutivi, conoscenze tecniche e tecnologiche, modelli o prototipi forniti dall'impresa committente* (legge 18 giugno 1998, n. 192);
- le prestazioni rese nell'ambito del **rapporto consortile**.

L'esclusione dei contratti d'opera dovrebbe portare ad un significativo sfoltoimento delle fattispecie interessate dalla normativa, posto che in tale ambito rientrano tutte quelle opere e servizi svolte

prevalentemente con il lavoro proprio, distinguendosi quindi dal contratto di appalto per la circostanza che quest'ultimo necessita di un'organizzazione di mezzi e di persone più significativa: **ciò che distingue il contratto d'opera dal contratto d'appalto è, dunque, la prevalenza della componente personale rispetto a quella organizzativa** (in tal senso la Giurisprudenza di legittimità con la sentenza n. 1856/1990, sentenza n.819/1997 e sentenza n. 7606/1999)

Esempio

Le prestazioni rese da un artigiano (falegname, elettricista, idraulico ,imbianchino, muratore, piastrellista fabbro o lattoniere) sono normalmente **riconducibili ad un contratto d'opera**, in quanto prevale il lavoro proprio di tale soggetto e non l'apporto di capitale o di altri mezzi per il compimento dell'opera o del servizio. Di contro, invece, **un impresa di medie o grandi dimensioni stipulerà sempre contratti di appalto**, così come anche un'impresa di piccole e medie dimensioni che però si avvalga di personale e di una adeguata organizzazione.

Sarà comunque necessario individuare caso per caso il tipo di contratto e classificarlo correttamente da un punto di vista prevalentemente civilistico, atteso che il confine tra il contratto d'appalto e quello d'opera non è sempre così definito. Ne consegue che, **risulta sempre utile stipulare contratti in forma scritta** (pur non essendovene l'obbligo) per dimostrare la tipologia del contratto concluso tra le parti, **in caso di contestazione dell'Amministrazione Finanziaria**.

4. Ambito soggettivo di applicazione

Le disposizioni in commento si rivolgono, per espressa previsione normativa (comma 28-ter del DL 223/2006) 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 IRES**, di cui all'art. 73 del TUIR (compresi, quindi, gli enti non commerciali);
- dallo **Stato e da Enti pubblici**, di cui all'art. 74 del TUIR.

Osserva

In buona sostanza, **la responsabilità solidale negli appalti riguarda** soltanto i contratti stipulati nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, o meglio, **i contratti stipulati da "soggetti Iva"**: sono interessati, dunque, dalle disposizioni in esame, **anche i lavoratori autonomi (e/o professionisti) qualora stipulino un contratto di appalto**.

L'Agenzia delle Entrate (C.M. n. 2 del 01.03.2013), con riferimento all'aspetto soggettivo di applicazione della normativa in commento, ha precisato che, in ogni caso, **non sono interessate le**

persone fisiche non titolari di partita Iva (c.d. "privati") e "**i condomini**": quest'ultimi Enti, infatti, non sono riconducibili fra i soggetti IRES (in linea con il suddetto chiarimento ministeriale, la DRE Emilia Romagna con risposta interpello del 4.12.2012 n. 909-54414). Tuttavia, qualora il committente dell'appalto sia un condominio o un "privato" e il relativo appaltatore si avvalga di subappaltatori, la disciplina in esame **deve comunque applicarsi in relazione al rapporto di subappalto, tra appaltatore e subappaltatore.**

Osserva

Il Condominio e i privati possono, dunque, procedere al pagamento del corrispettivo all'appaltatore, anche senza acquisire preventivamente la documentazione attestante la regolarità dei versamenti fiscali, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto. Allo stesso modo, **in caso di irregolarità contributive e fiscali riscontrate successivamente dall'ente accertatore,** il condominio e i privati **non potranno essere soggetti alla sanzione pecuniaria da € 5.000 ad € 200.000** prevista per il committente che procede al pagamento del corrispettivo senza aver preventivamente verificato il regolare adempimento dei predetti obblighi tributari da parte dell'appaltatore.

Per espressa previsione normativa, oltre i condomini e i privati, **sono altresì escluse dall'applicazione delle disposizioni in esame, le stazioni appaltanti** di cui all'art. 3 co. 33 del DLgs. 12.4.2006 n. 163 (codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture) ovvero:

→ **le amministrazioni aggiudicatrici pubbliche** (art. 3 co. 25 del DLgs. 163/2006), quali:

- ✓ 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;

→ gli altri soggetti previsti dall'art. 32 del DLgs. 163/2006, ad esempio:

- ✓ i **concessionari di lavori pubblici** che non sono amministrazioni aggiudicatrici;
- ✓ le **società con capitale pubblico che non sono organismi di diritto pubblico.**

Osserva

Anche in tal caso, deve però ritenersi che, qualora il committente dell'appalto sia una stazione appaltante e il relativo appaltatore si avvalga di subappaltatori, **la disciplina in esame sia applicabile in relazione al rapporto di subappalto, tra appaltatore e subappaltatore.**

5. Responsabilità solidale dell'appaltatore con il subappaltatore

Per effetto della nuova disciplina, viene peraltro stabilito che **l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore del versamento all'Erario:**

- ✓ delle **ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente;**

Osserva

In relazione ai lavoratori dipendenti, nella nozione di "ritenute fiscali" **devono** però **ricomprendersi** anche le ritenute di cui all'art. 50 del DLgs. 15.12.97 n. 446 (**addizionale regionale**) e all'art. 1 del DLgs. 28.9.98 n. 360 (**addizionale comunale**).

- ✓ **dell'IVA dovuta dal subappaltatore** in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

Rispetto alla precedente disciplina, non è più previsto che la responsabilità solidale, in relazione al versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA, si applichi entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto: **la suddetta responsabilità solidale opera, ora, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto al subappaltatore e si estende fino alla prescrizione a fini fiscali** del mancato versamento delle predette imposte.

Tuttavia, **la responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica**, prima del pagamento del corrispettivo al subappaltatore (acquisendo la relativa documentazione) **che i versamenti** delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA, già scaduti, **sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore**: in caso di mancata esibizione della documentazione richiesta, **l'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della stessa**.

L'ultimo periodo del comma 28 dell'art. 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, infine, 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, ovvero all'appaltatore principale: sarà quindi necessaria una notifica contemporanea sia al subappaltatore (debitore principale) che all'appaltatore (condebitore solidale), in modo che quest'ultimo possa avere immediata notizia e conoscenza di ciò che l'Agenzia delle Entrate pretende in qualità di coobbligato.*

6. Obblighi e responsabilità del committente

Per effetto della nuova disciplina, è previsto che il **committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione** da parte di quest'ultimo **della documentazione attestante che i versamenti all'Erario** delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro

dipendente e dell'IVA, già scaduti, **sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore stesso e dagli eventuali subappaltatori.**

Analogamente a quanto previsto per l'appaltatore, anche **il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della anzidetta documentazione.** Peraltro, **il committente è soggetto ad una sanzione amministrativa** pecuniaria da **€ 5.000,00 ad € 200.000,00** se:

- ✓ **non ha rispettato le suddette disposizioni** sulle modalità di pagamento del corrispettivo;
- ✓ **i versamenti all'Erario** delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA **non sono stati correttamente eseguiti** dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Osserva

Pertanto, per effetto della nuova disciplina, **il committente non è più soggetto** ad un vero e proprio **regime di responsabilità solidale in ambito fiscale**, con l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori, ma diventa **destinatario di una specifica sanzione amministrativa pecuniaria**, di importo anche rilevante, se ha provveduto al pagamento del corrispettivo all'appaltatore senza aver eseguito i necessari controlli sulla regolarità dei suddetti versamenti fiscali, i quali risultino poi irregolari. Sul punto, in dottrina, si ritiene che **l'ammontare della sanzione** (che dovrà essere irrogata al committente inadempiente) **debba essere rapportata al danno subito dall'Erario** in seguito agli omessi versamenti di imposte da parte di appaltatore ed eventuali sub appaltatori.

Peraltro, si ritiene che **la solidarietà passiva** del appaltatore e **le sanzioni** in capo al committente, **trovano applicazione solo in caso di omesso versamento** delle ritenute e dell'Iva da parte del subappaltatore e dell'appaltatore: in caso di regolarità dei predetti versamenti, il mancato rilascio della richiesta certificazione, non dovrebbe comportare, quindi, conseguenze né in capo al committente né in capo all'appaltatore che abbiano comunque pagato il corrispettivo dovuto ai loro fornitori.

7. Documentazione attestante i versamenti eseguiti dall'appaltatore e dai subappaltatori

Una delle maggiori criticità contenute nella normativa sulla responsabilità solidale negli appalti, **concerne la documentazione** che l'appaltatore e il sub appaltatore devono esibire per dimostrare rispettivamente al committente e all'appaltatore **il regolare versamento delle ritenute operate e dell'Iva**, i cui termini di pagamento 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 prevista.

A fare chiarezza sull'annosa questione è intervenuta **l'Agenzia delle Entrate** che ha fornito importanti **chiarimenti in relazione alla documentazione che l'appaltatore/subappaltatore**

deve produrre per dimostrare il regolare versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA.

La disposizione di legge prevede espressamente che **l'attestazione** dell'avvenuto adempimento ai suddetti obblighi di versamento **possa avvenire nel rispetto di due alternative:**

- quella di **acquisire direttamente** dall'appaltatore/ sub appaltatore **la documentazione attestante la regolarità dei versamenti** (modelli F24 dei pagamenti);
- **ottenere un'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali** che può essere rilasciata anche attraverso l'asseverazione di un responsabile del centro di assistenza fiscale o di un soggetto abilitato ai sensi dell'articolo 35, comma 1, del dlgs 9 luglio 1997, n. 241, e dell'articolo 3, comma 3, lettera a), del regolamento di cui al dpr 22 luglio 1998, n. 322.

I SOGGETTI AUTORIZZATI AL RILASCIO DELLE ATTESTAZIONI	
Articolo 3, comma 3, lettera a), regolamento di cui al DPR 22 luglio 1998, n. 322	Iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
	I soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.
	Le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche.
	I centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati.
Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241	Gli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, fra cui i notai ex provvedimento dell'11 giugno 2012.
	Centri di Assistenza Fiscale (CAF)

Al riguardo, è bene rammentare che, una mendace asseverazione della regolarità fiscale, rilasciata da uno dei suddetti soggetti, comporta la responsabilità penale ex art. 483 c.p. di "*falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico*", salva l'esimente dell'induzione al falso da parte dell'appaltatore o del sub appaltatore, atteso che nel caso di specie non si integra il reato a carico del professionista per carenza di elemento soggettivo.

ASSEVERAZIONE DEL PROFESSIONISTA

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

In qualità di:

*responsabile dell'assistenza fiscale del centro..... Di cui all'art. 35, comma 1, del D.Lgs 9
luglio 1997 sito in*

oppure

*soggetto abilitato all'esercizio della professione di cui all'art. 3, comma 3, lett. 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 le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente 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.*

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;*

oppure

- 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*

Data e firma del professionista

L'asseverazione rilasciata da un professionista abilitato o da un CAF-imprese non è, però, l'unica forma di documentazione ammessa ai fini della disciplina in esame, in quanto possono essere utilizzate ulteriori forme di documentazione idonee: **l'Agenzia delle Entrate ritiene valida, in alternativa all'asseverazione, una dichiarazione sostitutiva**, resa ai sensi del DPR 28.12.2000 n. 445, **con cui l'appaltatore/subappaltatore attesta l'avvenuto adempimento degli obblighi di versamento in esame (autocertificazione)**. La suddetta dichiarazione sostitutiva deve almeno :

- 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* oppure la disciplina del *reverse charge*;
- indicare il **periodo nel quale le ritenute fiscali** 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.

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO DI NOTORIETÀ
(Artt. 2 e 47 del DPR 28.12.2000 n. 445)

*Il/La sottoscritto/a nato/a a il residente in
via/corso/piazza n. codice fiscale, in qualità di
titolare della ditta con sede legale in via/corso/piazza
..... n., partita IVA,*

oppure

*Il/La sottoscritto/a nato/a a il residente in
via/corso/piazza n. codice fiscale, in qualità di
legale rappresentante della società con sede legale in
via/corso/piazza n., partita IVA,*

*consapevole delle sanzioni penali previste nel caso di dichiarazioni mendaci e di formazione o uso di
atti falsi, richiamate dall'art. 76 del DPR 28.12.2000 n. 445, sotto la propria esclusiva responsabilità,*

DICHIARA

*ai sensi e per gli effetti dell'art. 35 commi 28, 28-bis e 28-ter del DL 4.7.2006 n. 223, conv. L.
4.8.2006*

n. 248, come risultanti a seguito dell'intervento dell'art. 13-ter del DL 22.6.2012 n. 83, conv. L.

7.8.2012 n. 134, nonché della circ. Agenzia delle Entrate 8.10.2012 n. 40:

- di essere appaltatore/subappaltore in forza del contratto di appalto/subappalto stipulato in data con l'impresa, avente sede legale in via/corso/piazza n., partita IVA, avente ad oggetto
- di aver provveduto agli adempimenti fiscali di seguito specificati, in relazione alle prestazioni derivanti dal suddetto contratto di appalto/subappalto, sulla base delle seguenti fatture:
 - n., emessa il
 - n., emessa il
 - n., emessa il
 - n., emessa il

Versamento dell'IVA

L'IVA relativa alle suddette fatture:

- è stata contabilizzata nella liquidazione relativa al mese di ovvero al trimestre, che si è chiusa con un debito di euro, ovvero con un credito di euro; (in presenza di più liquidazioni, specificare i dati di tutte le liquidazioni)
- il suddetto debito IVA di euro è stato versato mediante modello F24 presentato il n. di protocollo, (eventualmente) mediante compensazione totale/parziale con importi a credito di euro afferenti a; (in presenza di più versamenti, specificare i dati di tutti i versamenti).

I suddetti versamenti includono l'IVA riferibile al contratto di appalto/subappalto oggetto della presente dichiarazione.

oppure

- non è stata ancora contabilizzata e liquidata in quanto è stato applicato il regime della c.d. "IVA per cassa", ai sensi:
 - dell'art. 7 del DL 29.11.2008 n. 185, conv. L. 28.1.2009 n. 2 e del DM 26.3.2009 (fino al 30.11.2012);
 - ovvero dell'art. 32-bis del DL 22.6.2012 n. 83, conv. L. 7.8.2012 n. 134 e del DM 11.10.2012 (a decorrere dall'1.12.2012);

oppure

- non è stata contabilizzata e liquidata in quanto è stata applicata la disciplina del c.d. "reverse charge", ai sensi dell'art. 17 del DPR 633/72 e del DM (specificare i riferimenti normativi applicabili al caso di specie);

oppure

- non è stata contabilizzata e liquidata in quanto è stato applicato il regime fiscale di vantaggio

per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (c.d. "nuovi contribuenti minimi"), ai sensi dell'art. 27 del DL 6.7.2011 n. 98, conv. L. 15.7.2011 n. 111 e del provv. Agenzia delle Entrate 22.12.2011 n. 185820;

oppure

- non è stata ancora contabilizzata e liquidata, non essendo ancora scaduti i relativi termini di legge.*

Versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente

In relazione alle prestazioni di lavoro dipendente utilizzate nell'ambito del contratto di appalto/subappalto in oggetto, le relative ritenute fiscali:

- sono state operate nel mese di dell'anno e, dopo l'eventuale scomputo di euro, sono state versate per un importo di euro mediante modello F24 presentato il n. di protocollo, (eventualmente) mediante compensazione totale/parziale con importi a credito di euro afferenti a*

I suddetti versamenti includono le ritenute sui redditi di lavoro dipendente riferibili al contratto di appalto/subappalto oggetto della presente dichiarazione.

oppure

- sono state operate nel mese di dell'anno e, dopo l'eventuale scomputo di euro, non sono ancora state versate non essendo ancora scaduti i relativi termini di legge.*

oppure

In relazione all'esecuzione del suddetto contratto di appalto/subappalto, non sono state utilizzate prestazioni di lavoro dipendente.

Utilizzo di subappaltatori

Il sottoscritto dichiara altresì che, in relazione all'esecuzione del contratto in oggetto:

- non si è avvalso di subappaltatori;*

oppure

- si è avvalso dei seguenti subappaltatori, con riferimento ai quali si allega la copia della documentazione (dichiarazione sostitutiva o asseverazione) fornita dai medesimi ai sensi e per gli effetti della disciplina in oggetto:*

- Denominazione sede Partita IVA

- Denominazione sede Partita IVA

- Denominazione sede Partita IVA

Informativa sul trattamento dei dati personali

In relazione agli obblighi previsti dall'art. 13 del DLgs. 30.6.2003 n. 196, il sottoscritto dichiara di essere stato informato che i dati personali raccolti saranno oggetto di trattamento, sia in forma cartacea che mediante strumenti informatici, in relazione agli obblighi legali e contrattuali derivanti dal contratto di appalto/subappalto in oggetto.

Ai sensi dell'art. 38 del DPR 28.12.2000 n. 445, il sottoscritto allega alla presente copia fotostatica del proprio documento di identità n., rilasciato da il, in corso di validità.

Luogo e data

.....

Firma del dichiarante

Per ricevuta (luogo, data e firma)

.....

Anche nel caso in esame, **il rilascio di dichiarazioni sostitutive mendaci può comportare responsabilità penali**: l'art. 76 del D.P.R. 445/2000 dispone, infatti, 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. Peraltro, la suddetta normativa stabilisce 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 art. 46 e 47 sono considerate come fatte a pubblico ufficiale, integrando di fatto, il reato di falsità ideologica commessa da privato in atto pubblico" di cui all'art. 483 del 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*".

Riassumendo, quindi, **la verifica** da parte del committente e dell'appaltatore **della regolarità dei versamenti fiscali** delle ritenute operate ai dipendenti e dell'Iva, quale esimente della loro specifica responsabilità, **può avvenire**:

- **mediante controllo diretto della documentazione** prodotta dall'appaltatore e del sub appaltatore;
- **tramite dichiarazione asseverata** da parte di soggetti all'uopo abilitati;
- **acquisendo una dichiarazione sostitutiva** di atto di notorietà predisposta dai soggetti tenuti, anche in solido, all'effettuazione dei versamenti previsti.

8. Ipotesi particolari nell'attestazione della regolarità fiscale

Al fine di agevolare l'adempimento in esame, la circ. Agenzia delle Entrate 2/2013 ha regolamentato alcune ipotesi che possono verificarsi con riferimento alla disciplina in oggetto.

Ipotesi	Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate
Presenza di più contratti intercorrenti tra le medesime parti	La certificazione attestante la regolarità fiscale può essere rilasciata in modo unitario
Rilascio di certificazione fornita con cadenza periodica	L'attestazione può essere fornita anche con cadenza periodica, fermo restando che, al momento del pagamento, sia stata accertata la regolarità di tutti i versamenti relativi alle ritenute e all'iva scaduti a tale data , che non siano stati oggetto di precedente attestazione.
Pagamenti effettuati mediante bonifico bancario o altri strumenti che non consentono al beneficiario l'immediata disponibilità della somma versata a suo favore	Occorre 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
Cessione, da parte dell'appaltatore o del subappaltatore, del proprio credito a terzi:	Valgono le regole stabilite dalla Ragioneria generale dello Stato con riferimento alle ipotesi di cessione del credito nell'ambito della disciplina sui pagamenti delle pubbliche Amministrazioni (art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973) secondo cui 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. Pertanto, secondo l'Agenzia la regolarità fiscale relativa ai rapporti riferibili al credito oggetto di cessione può essere attestata nel momento in cui il cedente (appaltatore o subappaltatore) dà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).

9. Decorrenza delle suddette disposizioni

La novellata normativa sulla solidarietà passiva tributaria negli appalti e sub appalti **è entrata in vigore il 12 agosto del 2012**, ovvero dal giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. **Tuttavia**, poiché la norma in esame introduce in capo al committente/appaltatore nuovi

adempimenti di natura tributaria (verifica dei versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito dei rapporti di appalto/subappalto), l'Agenzia delle Entrate (C.M. 40/E dell'08.10.2012) ha chiarito che **tali adempimenti sono esigibili a partire dal 60° giorno successivo a quello di entrata in vigore della norma** (ai sensi art. 3 co. 2 della L. 212/2000, Statuto del contribuente). Pertanto, la documentazione relativa ai versamenti effettuati dai subappaltatori deve essere richiesta e verificata **con riferimento ai pagamenti effettuati a partire dall'11.10.2012, in relazione ai contratti di subappalto stipulati a partire dal 12.8.2012 o rinnovati successivamente a tale data:** *"l'eventuale rinnovo del contratto deve ritenersi equivalente ad una nuova stipula e, pertanto, la disciplina in esame è applicabile, a partire dalla data di rinnovo, anche ai contratti rinnovati successivamente al 12 agosto 2012"* (circolare n. 2 del 01.03.2013)

10. Le osservazioni dell'AIDC sulla responsabilità solidale negli appalti

Come anticipato in premessa, l'Associazione italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (denuncia n. 9 del 12.3.2013), ha sollevato la **questione del contrasto della predetta normativa** in materia di responsabilità ai fini IVA nell'ambito dei rapporti di appalto e di subappalto di cui all'art. 13-ter del DL 83/2012 **con la direttiva comunitaria** n. 2006/112/CE e **la giurisprudenza della Corte** di Giustizia Ue.

La **Corte di Giustizia Europea** dispone, infatti, che, la facoltà concessa agli Stati membri di imporre la solidarietà del pagamento dell'IVA ad un soggetto diverso dall'effettivo debitore (art. 205 della direttiva n. 2006/112/Ce) deve essere coordinata con i **seguenti principi:**

- principio di **proporzionalità**;
- principio di **certezza del diritto**;
- principio di **legittimo affidamento**;
- Principio di **effettività**.

Secondo l'AIDC **questi principi sono disattesi dalla normativa interna** per le seguenti motivazioni.

Quanto al **principio di proporzionalità**, si ritiene che la norma nazionale debba essere censurata nella parte in cui prevede **l'insorgere della solidarietà indipendentemente dall'esistenza di un effettivo quadro frodatario**, di cui sia a conoscenza l'appaltatore. Peraltro, **la sanzione prevista** in capo al committente da € 5.000 ad € 200.000, correlata non all'esistenza dell'evasione (quadro frodatario), ma semplicemente alla mancata dimostrazione di aver vigilato, **appare del tutto sproporzionata**.

Quanto al **principio di certezza del diritto**, invece, la norma nazionale deve essere censurata atteso che **l'appaltatore potrebbe trovarsi nell'impossibilità oggettiva di verificare la**

regolarità degli adempimenti fiscali del subappaltatore: tale verifica non è, infatti, agevolmente individuabile nei contenuti.

Quanto al **principio di legittimo affidamento**, **la norma nazionale** deve essere censurata, atteso che la stessa **non tiene in considerazione il legittimo affidamento** che viene ingenerato nell'appaltatore dal regolare adempimento ad altri obblighi del subappaltatore attestati mediante atto rilasciato dalla competente autorità pubblica (si pensi al DURC).

Con particolare riferimento al **principio di effettività**, **la norma nazionale** deve essere censurata in quanto **attribuisce un eccessivo valore all'autocertificazione**, atteso che il soggetto in mala fede può rilasciare una certificazione fraudolenta, esponendo il destinatario alle conseguenze previste dal legislatore. Peraltro, viene evidenziato come **le prescrizioni normative nazionali risultino essere eccessive e incompatibili anche per contrasto con il principio di proporzionalità tutelato**, sul piano sistematico, nell'ordinamento dell'Unione europea (art. 52 secondo comma Carta fondamentale dei diritti UE).

Si ricorda, infine, che, ai sensi dell'art. 207, secondo comma, della citata direttiva n. 2006/112/ Ce *"gli Stati membri adottano inoltre le misure necessarie affinché le persone che, a norma dell'art. 205, sono considerate responsabili in solido dell'assolvimento dell'IVA, adempiano detti obblighi di pagamento"*. Per l'Associazione, **il precetto**, laddove si evidenzia una correlazione tra obbligo di solidarietà e adempimento, **è del tutto ignorato dalla norma nazionale**, in forza della quale l'appaltatore non può sostituirsi nell'adempimento degli oneri spettanti al subappaltatore se non nel successivo momento in cui l'infrazione venga contestata dall'Amministrazione finanziaria, attraverso l'emanazione di un atto impositivo.