



CONFINDUSTRIA

Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore

Articolo 13-ter del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83

DENUNCIA

ALLA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE

RIGUARDANTE INADEMPIMENTI DEL DIRITTO COMUNITARIO

1. Denunciante

Confindustria, fondata nel 1910, è la principale organizzazione rappresentativa delle imprese manifatturiere e di servizi in Italia.

Raggruppa, su base volontaria, 146.046 imprese di tutte le dimensioni per un totale di 5.439.195 addetti.

Confindustria in base al suo Statuto si propone di contribuire, insieme alle istituzioni politiche e alle organizzazioni economiche, sociali e culturali, nazionali e internazionali, alla crescita economica e al progresso sociale del paese.

2. Indirizzo sede sociale e recapiti

Confindustria - Confederazione Generale dell'Industria Italiana

Viale dell'Astronomia, 30

00144 Roma - Italia

3. Stato membro che, secondo il denunciante, non ha ottemperato al diritto comunitario

Repubblica Italiana

4. Contesto normativo comunitario

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto fornisce la disciplina comunitaria dell'IVA.

Il Titolo XI, Capo I, Sezione 1, di tale direttiva reca le disposizioni che disciplinano il debitore d'imposta, ovvero il soggetto passivo che è obbligato al pagamento dell'imposta all'erario dello Stato membro in cui l'operazione imponibile si considera effettuata¹.

La regola di carattere generale è espressa dall'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, secondo cui *"l'IVA è dovuta dal soggetto passivo² che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202"*.

In deroga a questo principio generale, la direttiva 2006/112/CE contempla diverse ipotesi in cui il debitore d'imposta non coincide con il soggetto che pone in essere la cessione di beni o la

¹ Cfr. in particolare gli articoli da 192-bis a 205 della direttiva 2006/112/CE.

² Ai sensi dell' articolo 9 della direttiva 2006/112/CE, *"soggetto passivo è chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività"*.

prestazione di servizi imponibile, ma con il suo cessionario o committente, se soggetto passivo d'imposta. In queste ipotesi si assiste, pertanto, a un'inversione dell'obbligazione tributaria: si tratta delle fattispecie alle quali è applicabile il c.d. *reverse charge* o, nella terminologia nazionale, inversione contabile.

La previsione dell'inversione contabile può riguardare sia operazioni di carattere internazionale, che si considerano essere effettuate in un Paese diverso da quello in cui il cedente o prestatore è situato (è il caso delle ipotesi contemplate agli articoli da 194 e 197), sia operazioni domestiche (articoli da 198 a 199-bis).

L'ultima norma della sezione – l'articolo 205 – prevede, infine, che, *"nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA"*.

Questa disposizione rappresenta, pertanto, la base giuridica comunitaria che consente agli Stati membri di introdurre nei propri ordinamenti nazionali delle discipline di responsabilità solidale per il versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

5. Oggetto della denuncia

La presente denuncia attiene ai profili concernenti l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ambito della disciplina sulla responsabilità solidale negli appalti³, recentemente riproposta nell'ordinamento domestico italiano, ad opera dell'articolo 13-ter del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

L'articolo 13-ter, inserito in sede di conversione in legge del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, ha sostituito il comma 28 dell'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006, integrandolo con i nuovi commi 28-bis e 28-ter⁴.

La disposizione, in estrema sintesi, prevede la responsabilità solidale dell'appaltatore per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto di subappalto. In modo speculare, nel rapporto tra committente ed appaltatore, la norma prevede, in luogo della responsabilità solidale, l'applicazione di una sanzione da 5 mila a 200 mila euro, qualora il committente paghi il corrispettivo del contratto di appalto senza aver ottenuto idonea documentazione circa la correttezza del versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dall'appaltatore e dal subappaltatore.

La norma esclude l'applicazione della responsabilità solidale (ovvero della sanzione in capo al committente) se l'appaltatore (ovvero il committente) acquisisce la documentazione attestante che i

³ Per la nozione di appalto è necessario fare riferimento all'articolo 1655 del codice civile, 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 una opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro"*. La disciplina dell'appalto è contenuta nel Libro IV, titolo III, Capo VII del codice civile (articoli da 1655 a 1677).

⁴ Il testo integrale della disposizione oggetto della denuncia è riportato nell'allegato n. 2 del presente documento.

versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore (ovvero dall'appaltatore), documentazione che, secondo quanto previsto dalla stessa disposizione, può consistere anche nella asseverazione rilasciata da un CAF o da professionisti abilitati. La disposizione prevede inoltre che sia l'appaltatore che il committente possono sospendere il pagamento del corrispettivo dovuto al subappaltatore (ovvero all'appaltatore) fino all'esibizione della predetta documentazione⁵.

Quanto all'ambito applicativo, le nuove norme dispongono che i nuovi meccanismi di responsabilità solidale e di carattere sanzionatorio trovino applicazione per i contratti di appalto e di subappalto di opere, forniture e servizi conclusi da soggetti che operano nell'ambito di attività rilevanti a fini IVA, dai soggetti IRES, dallo Stato e dagli enti pubblici. Sono, invece, escluse dalle disposizioni in esame le stazioni appaltanti come individuate dal codice dei contratti pubblici.

Pertanto, in presenza di un contratto di appalto, questa disciplina ricollega precisi adempimenti a carico dei soggetti impegnati nella filiera dell'appalto stesso, al fine di prevenire l'evasione delle imposte sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA dovute dall'appaltatore e dal subappaltatore, afferenti prestazioni oggetto del contratto di appalto.

Giova osservare che la disciplina che ha introdotto un sistema di responsabilità solidale in relazione alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente dei lavoratori utilizzati dalle imprese impegnate nella filiera degli appalti non è un portato recente nel quadro normativo nazionale, essendo stata originariamente introdotta nel corso dell'anno 2006⁶. Recentissima, invece, è la sua riproposizione, con estensione dei suoi effetti non solo alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente, ma anche agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto⁷.

⁵ In altri termini e per meglio chiarire la disciplina, è previsto che:

- per quanto concerne il rapporto di subappalto, l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario delle ritenute 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. La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del pagamento del corrispettivo, che gli adempimenti sopra menzionati, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore. L'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi in capo al subappaltatore può essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione da parte di un professionista abilitato (es. dottore commercialista) o di un responsabile di un CAF. L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore;
- con riferimento al rapporto tra appaltatore e committente, il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore solo dopo l'esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui sopra, 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 mila a euro 200 mila se gli adempimenti non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

⁶ Essendo sempre stata ritenuta complessa e di difficile applicazione pratica per le imprese, questa disciplina (si veda infra) non è stata mai attuata.

⁷ Per una sintesi del quadro dell'evoluzione normativa della disciplina fiscale sulla responsabilità solidale negli appalti che si è stratificata dal 2006 ad oggi si rinvia all'allegato n. 3 del presente documento.

Si precisa che l'oggetto della presente denuncia concerne esclusivamente i profili che attengono all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e non riguarda gli aspetti correlati alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente dei lavoratori impegnati nell'appalto.

Più nello specifico, le contestazioni circa la possibile incompatibilità della disciplina in esame con il diritto comunitario, attengono a due profili:

- 1) la previsione di una responsabilità solidale generalizzata – nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto – in capo all'appaltatore, al verificarsi congiuntamente delle seguenti condizioni:
 - l'appaltatore medesimo non abbia ottenuto idonea documentazione attestante il corretto adempimento del versamento dell'imposta, prima dell'esecuzione del pagamento del corrispettivo al subappaltatore, in relazione al contratto stipulato;
 - il subappaltatore non abbia adempiuto al corretto versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in relazione alle prestazioni oggetto del contratto di subappalto stipulato con l'appaltatore;
- 2) la previsione di una sanzione specifica – da 5 mila a 200 mila euro⁸ - in capo al committente dell'appalto, in relazione al contratto di appalto che questi stipula con l'appaltatore al verificarsi congiuntamente delle seguenti condizioni:
 - il committente non abbia ottenuto idonea documentazione attestante il corretto adempimento del versamento dell'imposta dovuta sia dall'appaltatore che dal subappaltatore, prima dell'esecuzione del pagamento del corrispettivo all'appaltatore, in relazione al contratto stipulato;
 - l'appaltatore o il subappaltatore non abbiano adempiuto al corretto versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in relazione alle prestazioni oggetto del contratto di appalto stipulato con il committente.

6. Motivi a sostegno della denuncia

Le finalità della norma, come evidenziate anche dalla relazione illustrativa all'originaria proposta normativa del 2006, sono chiaramente di prevenzione e di contrasto all'evasione fiscale.

Si tratta, pertanto, di finalità pienamente compatibili con il diritto comunitario, pienamente condivise da Confindustria. La stessa direttiva 2006/112/CE concede, infatti, agli Stati membri la possibilità di introdurre deroghe sostanziali alla disciplina comunitaria dell'imposta sul valore aggiunto per perseguire obiettivi di salvaguardia dell'interesse fiscale⁹.

⁸ L'entità della sanzione amministrativa, in questo caso, non è limitata all'ammontare del corrispettivo dovuto all'appaltatore, come invece avviene nel caso della responsabilità solidale.

⁹ Si veda, in particolare l'articolo 395, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, secondo cui *"Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.*

Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale".

Con specifico riferimento ai profili concernenti la responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatore per il versamento dell'IVA dovuta in relazione al contratto di subappalto, occorre osservare che le norme previste dall'articolo 35, commi da 28 a 28-ter del DL n. 223 del 2006, come modificato dall'articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012, trovano la loro base giuridica comunitaria nella disposizione prevista dall'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE, secondo cui *"(...) gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA"*.

Questa norma deve, tuttavia, essere declinata alla luce dei principi generali che sovrintendono all'applicazione del diritto comunitario.

6.1. Violazione del principio di proporzionalità

In particolare, il parametro per valutare se l'opzione concessa dall'articolo 205 della direttiva sia stata esercitata correttamente dallo Stato italiano, nel rispetto dei principi e delle finalità del sistema comune dell'IVA, è rappresentato dal principio di proporzionalità.

Giova, infatti, osservare che l'articolo 205 della direttiva consente agli Stati membri di disporre di uno strumento di ausilio e di garanzia alla riscossione dell'imposta, ma non prevede limiti all'utilizzo di tale facoltà. Questi, pertanto, devono essere desunti dal sistema dei principi e delle regole comunitarie¹⁰.

Pertanto, anche se la disciplina nazionale oggetto di contestazione non rappresenta il frutto di una deroga espressamente richiesta ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE, ma è, piuttosto, l'attuazione di una norma di carattere opzionale, ciò, tuttavia, non può trasformarsi in un intervento di "rottura" del sistema di funzionamento dell'IVA.

Secondo la Corte di giustizia dell'Unione europea¹¹, infatti, *"perché un atto comunitario attinente al sistema dell'IVA sia conforme al principio di proporzionalità, le disposizioni ivi contenute devono risultare necessarie alla realizzazione dello specifico obiettivo da esso perseguito ed incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della sesta direttiva"*.

Per quanto attiene all'interpretazione dell'articolo 205¹² in tema di responsabilità solidale, merita considerare quanto affermato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04¹³.

¹⁰ La Corte di giustizia dell'Unione europea ha infatti espresso chiaramente il principio secondo cui *"il diritto derivato deve rispettare i principi giuridici generali e, in particolare, il principio di proporzionalità"* (si veda la sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea 11 giugno 1998, causa C-361/96).

¹¹ Si veda la sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99.

¹² Più precisamente la sentenza concerne l'articolo 21, par. 3 della direttiva 17 maggio 1977 n. 1977/388/CEE, poi sostituito dall'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE nel testo di rifusione della sesta direttiva IVA.

¹³ La causa ha ad oggetto una particolare disciplina di responsabilità solidale introdotta nell'ordinamento giuridico del Regno Unito. Tale disciplina prevede che un soggetto passivo diverso dal debitore d'imposta possa essere obbligato a versare l'IVA in solido con quest'ultimo, se esso, al momento della cessione effettuata nei

In tale occasione, la Corte di giustizia ha indicato preliminarmente che tale disposizione *“permette ad uno Stato membro di adottare una normativa, quale quella di cui alla causa principale, ai sensi della quale un soggetto passivo, a favore del quale è stata effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi e che era a conoscenza del fatto o aveva ragionevoli motivi per sospettare che la totalità o parte dell'IVA dovuta per tale cessione o tale prestazione, ovvero per qualsiasi altra cessione o qualsiasi altra prestazione precedente o successiva, non sarebbe stata versata, può essere obbligato a versare tale imposta in solido con il debitore. Tuttavia, una tale normativa deve rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità”*.

Orbene, se questa è la chiave di lettura della norma comunitaria di riferimento, è da ritenere che una disposizione come quella prevista dall'ordinamento italiano e qui denunciata, che comporta la necessità per i subappaltatori di prestare idonea documentazione¹⁴ circa il corretto assolvimento dell'imposta, quale condizione per poter ricevere il corrispettivo della prestazione oggetto di ogni singola fattura emessa in relazione al contratto di subappalto, non possa essere compatibile con il menzionato principio di proporzionalità.

Occorre, infatti, considerare che la disciplina italiana in esame – a differenza della normativa del Regno Unito censurata nella sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea da ultimo citata - non detta nemmeno delle presunzioni al ricorrere delle quali si realizzano i presupposti per l'applicazione della responsabilità solidale. La norma in esame, invece, si limita ad addossare all'appaltatore un obbligo di verifica del corretto adempimento del versamento dell'IVA da parte del subappaltatore, senza che vi sia alcuna possibilità di valutazione circa la buona fede o l'intento fraudolento del subappaltatore.

L'irrazionalità di tale disposizione è tale da comportare la necessità di rilasciare un'attestazione anche in relazione alla circostanza che, al momento del pagamento del corrispettivo dovuto per il subappalto, i termini di versamento dell'imposta non siano ancora scaduti. Ciò al fine di evitare l'effetto pratico del blocco del pagamento del corrispettivo dovuto dall'appaltatore.

Va inoltre rilevato il rischio che i contribuenti, del tutto in buona fede, non siano consapevoli degli obblighi previsti dalla disciplina in esame, ritenendo di non aver stipulato un contratto di appalto/subappalto¹⁵.

Tale ultima ipotesi, del resto, non è frutto di una mera argomentazione teorica, ma è circostanza che si verifica frequentemente, dal momento che la sussunzione di una determinata operazione

suoi confronti, era a conoscenza del fatto o aveva ragionevoli motivi per sospettare che tutta o parte dell'IVA dovuta per tale cessione, ovvero per qualsiasi altra cessione precedente o successiva dei medesimi beni, non sarebbe stata versata. È inoltre dettata una presunzione in base alla quale, si presume che un soggetto abbia ragionevoli motivi per sospettare la sussistenza di tale fattispecie se il prezzo ad esso richiesto era inferiore al prezzo minimo che questi poteva ragionevolmente aspettarsi di pagare sul mercato per detti beni, ovvero era inferiore al prezzo richiesto per precedenti cessioni dei medesimi beni. Tale presunzione può essere superata fornendo la prova che il prezzo ridotto versato per tali beni era imputabile a circostanze non connesse al mancato versamento dell'IVA.

¹⁴ Nella forma di un'asseverazione rilasciata da soggetti qualificati, ovvero in forma di autocertificazione.

¹⁵ All'opposto, al fine di prevenire il rischio di incorrere negli effetti della disciplina in esame, alcuni contribuenti tendono a richiedere le prescritte attestazioni anche in relazione a fattispecie che, palesemente, non costituiscono contratti di appalto/subappalto.

commerciale alla tipologia del contratto di appalto è, in alcuni casi, questione giuridicamente di soluzione non univoca.

Poiché l'assenza dell'asseverazione o dell'autocertificazione comporta l'insorgenza della responsabilità solidale, il meccanismo qui previsto si traduce, di fatto, in un sistema di responsabilità oggettiva.

Va osservato, infatti, che il potere degli Stati membri di considerare un terzo soggetto responsabile solidalmente per il versamento dell'imposta non è illimitato. Tale possibilità non può essere applicata in modo generalizzato, ma solo nei confronti dei soggetti che, o non hanno agito in buona fede, o non hanno adottato la necessaria diligenza per essere consapevoli del fatto che una parte o l'intera IVA relativa alla prestazione dedotta nel contratto non è stata versata.

Nel caso della disciplina oggetto della presente denuncia l'appaltatore può essere chiamato a rispondere solidalmente per il versamento dell'imposta omessa dal subappaltatore anche a causa di circostanze che eccedono la possibilità di un controllo da parte dell'appaltatore sul subappaltatore. Si pensi ad esempio all'ipotesi in cui il subappaltatore sia in una situazione di difficoltà finanziaria e non sia in grado di versare l'imposta in relazione ad un periodo (mese o trimestre) di riferimento; in tal caso, a prescindere da qualsiasi valutazione circa lo stato soggettivo del subappaltatore¹⁶, l'appaltatore è chiamato a rispondere solidalmente per l'IVA non versata.

Sul punto la Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04 ha tuttavia indicato che la previsione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'erario¹⁷.

La tesi secondo cui la disciplina in esame si traduca in una sorta di responsabilità oggettiva e, come tale, sia contraria al principio di proporzionalità, è, a nostro avviso, avvalorata anche da quanto deciso dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza 21 dicembre 2011, causa C-499/10, concernente la disciplina sulla responsabilità solidale in capo al gestore di un deposito diverso da un deposito doganale, prevista nell'ordinamento belga¹⁸.

Nella sua decisione, la Corte di giustizia dell'Unione europea, dopo aver ribadito che *“gli Stati membri, nell'esercizio dei poteri che le direttive dell'Unione conferiscono agli Stati membri, devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi della certezza del diritto e di proporzionalità”*, ha specificato che, *“per quanto riguarda, più in particolare, il principio di proporzionalità, la Corte ha già dichiarato che, conformemente a tale principio, gli Stati membri devono far ricorso a strumenti che, pur consentendo*

¹⁶ In altri termini, se sia coinvolto in una frode dell'IVA o meno.

¹⁷ Tale principio è stato recentemente ribadito dalla stessa Corte nella sentenza 6 dicembre 2012, causa C-285/11.

¹⁸ La disposizione di cui trattasi prevede che, nel regime di deposito diverso da quello doganale, il depositario dei beni, la persona incaricata del trasporto dei beni fuori del deposito nonché il suo eventuale mandante siano responsabili in solido per il pagamento dell'imposta dovuta allo Stato unitamente al soggetto che è debitore di tale imposta. Così, in applicazione di tale disposizione, il gestore di un deposito diverso dal deposito doganale è responsabile per il versamento dell'IVA in solido con il debitore iniziale della stessa, ovvero sia il cliente di tale gestore. Tale obbligo solidale è formulato in modo incondizionato, di modo che esso si applica al depositario anche quando quest'ultimo è in buona fede o non è possibile addebitargli alcuna colpa o negligenza.

di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto nazionale, arrechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa di riferimento dell'Unione".

Pur ammettendo la legittimità di provvedimenti adottati dagli Stati membri tendenti a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'erario, essi, secondo la Corte, non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. La Corte indica che "provvedimenti nazionali che danno luogo, de facto, ad un sistema di responsabilità solidale oggettiva eccedono quanto è necessario per preservare i diritti dell'Erario. Far ricadere la responsabilità del pagamento dell'IVA su un soggetto diverso dal debitore di tale imposta (...), senza che possa sottrarsi fornendo la prova di essere completamente estraneo alla condotta di tale debitore dell'imposta deve, pertanto, essere ritenuto incompatibile con il principio di proporzionalità. Risulterebbe infatti chiaramente sproporzionato imputare, in modo incondizionato, al citato soggetto i mancati introiti causati dalla condotta di un terzo soggetto passivo sulla quale egli non ha alcuna influenza".

6.2. Affidamento ai soggetti passivi IVA di compiti propri dell'Amministrazione Finanziaria

Il meccanismo di responsabilità solidale previsto dalla disciplina italiana si traduce, inoltre, in un sistema di controllo sulla correttezza dell'adempimento degli obblighi fiscali, affidato ai soggetti coinvolti nella filiera degli appalti. La norma "appalta" ai contribuenti i compiti di controllo tipici dell'Amministrazione finanziaria.

Una disciplina nazionale avente tali caratteristiche è stata spesso censurata dalla Corte di giustizia europea.

Nella sentenza 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, nella quale era stata sottoposta al vaglio della Corte di giustizia dell'Unione europea una disciplina che subordinasse l'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta a una serie di verifiche in capo ai soggetti a monte della catena di fornitura, la Corte stessa ha, infatti, stabilito che "l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte – verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo. Spetta infatti, in linea di principio, alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni".

Si ritiene che tale principio sia applicabile anche alla disciplina oggetto del presente reclamo.

Non può del resto sottacersi l'assurdità di questa disciplina, con particolare riferimento all'IVA, laddove ci si soffermi sul concreto funzionamento della liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto stessa.

Merita infatti ricordare che l'IVA è liquidata e versata per "masse" e che non esiste una liquidazione specifica dell'IVA per singola prestazione, né, tanto meno, per le prestazioni relative ad un singolo

appalto. Va ricordato che alla liquidazione periodica IVA (mensile o trimestrale) concorrono una serie di elementi (fatture emesse e ricevute, pro rata di indetraibilità, indetraibilità oggettive, ecc.) che difficilmente permettono di “agganciare” al risultato del versamento, in modo univoco, l’importo dell’IVA addebitata in fattura. Inoltre la liquidazione di uno specifico periodo (mese o trimestre) può anche non determinare un debito di imposta ma un credito, utilizzabile in compensazione verticale per periodi successivi (o in compensazione orizzontale).

Notevoli, pertanto, sono le criticità riscontrabili per la verifica del corretto adempimento in materia di IVA, in quanto difficilmente vi è coincidenza fra versamento dell’IVA e importo indicato nella fattura concernente la prestazione oggetto del contratto di appalto.

Se, pertanto, l’Amministrazione finanziaria deve tener conto di tali peculiarità nel controllo circa il corretto adempimento degli obblighi IVA propri dei contribuenti, a maggior ragione è da ritenere incongruo che tali verifiche siano richieste all’appaltatore e al committente. Come potrà mai l’appaltatore controllare se il subappaltatore ha versato l’IVA relativa al rapporto contrattuale (e ancora più difficilmente il committente), visto che l’imposta finisce in un “calderone”? L’IVA non è certo un’imposta d’atto come quella di registro!

6.3. Violazione del principio di non discriminazione

Appare inoltre opportuno considerare che la disciplina prevista dall’articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012 esplica i propri effetti nei rapporti di appalto e di subappalto stipulati tra soggetti passivi che agiscono nel mercato italiano. Essendo una norma finalizzata alla prevenzione e al contrasto dell’evasione fiscale è, infatti, interesse del Legislatore italiano quello di disporre di uno strumento finalizzato alla tutela degli interessi erariali nazionali.

Dal momento che la previsione della responsabilità solidale (ovvero della specifica sanzione, in capo al committente) in caso di appalto di opere o servizi è tipica dell’ordinamento italiano, un committente (o un appaltatore) stabilito in Italia, al fine di evitare l’effetto di applicazione pressoché automatica della disciplina, potrebbe avere la convenienza a stipulare i propri contratti di appalto o di subappalto presso operatori stabiliti in altri Stati membri dell’Unione europea, o in altri Paesi extracomunitari.

In termini generali, infatti, qualora le prestazioni oggetto del contratto non fossero imponibili nel territorio italiano, non sussisterebbe l’obbligo di controllo circa il corretto versamento dell’imposta sul valore aggiunto.

Di fatto le imprese italiane che operano nel settore degli appalti potrebbero essere discriminate rispetto alle imprese stabilite al di fuori del territorio italiano per effetto di una scelta indotta esclusivamente dalla disciplina qui censurata.

Un tale effetto generato dalla disciplina in esame comporta altresì la violazione del principio di non discriminazione¹⁹. Secondo quanto indicato dalla Corte di giustizia dell’Unione europea, una

¹⁹ Tale principio è sancito dall’articolo 18 del Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea.

normativa che tratta in maniera diversa i soggetti passivi a seconda che siano o non siano residenti all'interno dello Stato membro interessato, costituisce una discriminazione vietata dal Trattato²⁰.

Merita, al riguardo osservare che lo stesso articolo 273 della direttiva 2006/112/CE, che consente agli Stati membri di stabilire altri obblighi, diversi rispetto a quelli previsti dalla direttiva stessa, qualora essi li ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e a evitare le evasioni, prevede quale condizione imprescindibile a tali fini, il rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi.

È da ritenere, pertanto, che una disposizione nazionale precipuamente finalizzata a prevedere obblighi specifici volti ad evitare l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto - finalità dichiaratamente perseguita anche dalla disciplina oggetto della presente denuncia - debba necessariamente rispettare il principio di parità di trattamento tra operazioni interne e operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi.

6.4. Violazione del principio di proporzionalità anche con riferimento alle sanzioni applicate

Da ultimo, occorre altresì considerare come l'intera disciplina qui presentata si connoti per avere marcati profili di carattere sanzionatorio.

In particolare, nell'ambito di un contratto di appalto, il committente può essere soggetto ad una sanzione da 5 mila a 200 mila euro, che si affianca alle specifiche sanzioni che l'ordinamento nazionale prevede in capo all'appaltatore per l'omesso versamento dell'imposta²¹ e per il non corretto adempimento degli obblighi in materia di IVA²².

Pur essendo il legislatore nazionale competente alla determinazione dell'entità delle sanzioni, non essendo questo aspetto oggetto di specifica disciplina da parte della direttiva 2006/112/CE, occorre non di meno considerare che la libertà concessa agli Stati membri ha comunque dei limiti – anche per quanto riguarda l'istituzione di sanzioni per la violazione degli obblighi accessori – rinvenibili nei principi generali del diritto comunitario.

Il canone ermeneutico da applicarsi è comunque, anche a questi fini, il principio di proporzionalità, che richiede un equilibrio tra la gravità dell'infrazione ed il provvedimento che ne corrisponde.

Si segnala, al riguardo, la recente pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea, con la sentenza 19 luglio 2012, caso C-263/11, in cui i giudici comunitari sono stati aditi per pronunciarsi sulla legittimità delle sanzioni applicate dalla Lettonia a un soggetto passivo che non aveva rispettato la normativa IVA. In tale circostanza, la Corte ha ritenuto che gli Stati membri hanno il potere di agire nel rispetto dei fini dell'intero sistema dell'imposta, commisurando gli interessi che ne sono la base, come nel caso esaminato, alla lotta all'evasione e alla proporzionalità tra violazioni e sanzioni. La Corte precisa tuttavia che *“secondo una giurisprudenza costante, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle*

²⁰ Si veda la sentenza della Corte di giustizia europea del 7 maggio 1998 sulla causa C-390/96.

²¹ Si veda l'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

²² Si veda l'articolo 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi sono tuttavia tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità".

Al fine della valutazione, in concreto, del rispetto di tale principio occorre, secondo la Corte, *"tener conto in particolare della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa"*.

Quanto all'entità della sanzione, occorre ad esempio considerare che, nella sentenza 12 luglio 2012, caso C-284/11, la Corte di giustizia dell'Unione europea, chiamata anche a pronunciarsi circa il rispetto del principio di proporzionalità dell'applicazione di interessi moratori per il ritardato versamento dell'IVA, ha indicato che *"il versamento di interessi moratori può costituire una sanzione adeguata purché non ecceda quanto necessario al conseguimento dell'obiettivo (...) consistente nell'evitare la frode e nel garantire la corretta riscossione dell'IVA"*. La Corte ha tuttavia precisato che *"una sanzione del genere sarebbe sproporzionata se l'importo complessivo degli interessi richiesti corrispondesse all'importo dell'imposta detraibile, dato che ciò equivarrebbe a privare in sostanza il soggetto passivo del suo diritto alla detrazione. La valutazione del carattere sproporzionato della sanzione spetta al giudice del rinvio"*.

Anche nella considerazione di queste indicazioni, è da ritenere, a nostro avviso, che una sanzione come quella prevista dalla norma in esame che può colpire il committente per aver pagato il corrispettivo in assenza della documentazione attestante il corretto adempimento, rilasciata dall'appaltatore, con una sanzione da 5 mila a 200 mila euro, indipendentemente dal corrispettivo del contratto di appalto, non sia in linea con i canoni interpretativi appena presentati.

7. Conclusioni

La scrivente ritiene di aver sufficientemente illustrato le motivazioni di diritto che consentono a codesta Commissione di procedere ai sensi dell'articolo 258 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, secondo cui *"la Commissione, quando reputi che uno stato membro abbia mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù dei trattati, emette un parere motivato al riguardo, dopo aver posto lo Stato in condizioni di presentare le sue osservazioni. Qualora lo Stato in causa non si conformi a tal parere nel termine fissato dalla Commissione, questa può adire la Corte di giustizia dell'Unione europea"*.

Occorre, infine, considerare che gli effetti della disciplina in esame, che consente al committente e all'appaltatore di non pagare il corrispettivo della prestazione dedotta nel contratto di appalto e di subappalto fino al rilascio della documentazione attestante il corretto assolvimento degli obblighi fiscali da parte dell'appaltatore e del subappaltatore, si pongono in netto contrasto con le finalità perseguite dal Legislatore comunitario con la direttiva 16 febbraio 2011, n. 2011/7/UE, relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali.

8. Riservatezza

Confindustria autorizza la Commissione a indicare la propria identità nei Suoi contatti con le autorità dello Stato membro contro il quale è presentata la denuncia.

9. Luogo, data e firma del denunciante

Roma, 11 marzo 2013

ALLEGATI

1) Nota esplicativa da riprodurre sul modulo di denuncia

Ogni Stato membro è responsabile dell'applicazione del diritto comunitario (attuazione entro i termini, conformità e corretta applicazione) nel rispettivo ordinamento giuridico interno. A norma dei trattati, la Commissione delle Comunità europee vigila sulla corretta applicazione del diritto comunitario: di conseguenza, se uno Stato membro non lo rispetta, la Commissione dispone di poteri propri (il ricorso per inadempimento) per cercare di porre fine all'infrazione e, se necessario, adisce la Corte di giustizia delle Comunità europee. In seguito a una denuncia oppure in base a presunzioni d'infrazione da essa individuati, la Commissione prende le iniziative che ritiene giustificate.

S'intende per inadempimento la violazione da parte degli Stati membri di obblighi derivanti dal diritto comunitario. L'inadempimento può consistere in un comportamento attivo od in un'omissione. S'intende per Stato lo Stato membro che viola il diritto comunitario, qualunque sia l'autorità – centrale, regionale o locale – responsabile dell'inadempimento.

Chiunque può chiamare in causa uno Stato membro presentando denuncia presso la Commissione contro un provvedimento (legislativo, regolamentare o amministrativo) o contro una prassi imputabile a tale Stato, che il denunciante ritenga contrari ad una disposizione o ad un principio del diritto comunitario. Il denunciante non deve dimostrare un interesse ad agire in tal senso, né deve provare che l'infrazione denunciata lo riguarda a titolo principale e in forma diretta. Si rammenta che, per essere ricevibile, la denuncia deve riguardare una violazione del diritto comunitario da parte di uno Stato membro. Si precisa inoltre che è facoltà dei servizi della Commissione valutare se dare seguito o meno ad una denuncia, in base alle regole e alle priorità stabilite dalla Commissione stessa per l'avvio e la prosecuzione dei procedimenti d'infrazione.

Chiunque ritenga che un provvedimento (legislativo, regolamentare o amministrativo) o una prassi amministrativa sia contrario al diritto comunitario, prima di presentare denuncia alla Commissione o in parallelo con tale presentazione è invitata a rivolgersi alle autorità amministrative o giudiziarie nazionali (compreso il mediatore nazionale o regionale) o seguire procedure di arbitrato e di conciliazione. La Commissione consiglia di avvalersi di questi strumenti di tutela amministrativa, giudiziaria o di altro tipo previsti nel diritto interno prima di presentare una denuncia, dati i vantaggi che possono derivarne per il denunciante.

In genere, sperando i mezzi di tutela disponibili a livello nazionale, il denunciante può far valere i propri diritti in forma più diretta e specifica (procedimento d'ingiunzione, annullamento di una decisione nazionale, risarcimento del danno) piuttosto che in seguito all'esito favorevole di un procedimento d'infrazione avviato dalla Commissione. Infatti, detto procedimento può richiedere talvolta un certo tempo prima di giungere a una conclusione poiché, prima di adire la Corte di giustizia, la Commissione è tenuta a seguire una fase di contatti con lo Stato membro interessato, per tentare di ottenere la cessazione dell'infrazione.

Inoltre, la sentenza con la quale la Corte constata l'inadempimento non produce effetti sui diritti del denunciante, poiché non è intesa a decidere su di una situazione individuale. Essa si limita a imporre allo Stato membro di conformarsi al diritto comunitario. Le domande di risarcimento provenienti da privati devono essere rivolte alle autorità giudiziarie nazionali.

A favore del denunciante sono previste garanzie amministrative esposte qui di seguito:

- a) Dopo che la denuncia è stata registrata presso il segretariato generale della Commissione, se viene ritenuta ricevibile, Le viene attribuito un numero ufficiale. Subito dopo viene inviata al denunciante una lettera in attestante la ricezione della denuncia e che comunica il numero attribuito; numero che è bene menzionare in ogni corrispondenza successiva. L'attribuzione di un numero ufficiale ad una denuncia non implica necessariamente l'avvio di un procedimento d'infrazione contro lo Stato membro in causa.
- b) Qualora i servizi della Commissione decidano d'intervenire presso le autorità dello Stato membro contro il quale è stata presentata la denuncia, lo faranno rispettando la scelta del denunciante di cui al punto 15 del presente modulo.
- c) Nei limiti del possibile, la Commissione decide sul merito della pratica (avvio di un procedimento d'infrazione oppure archiviazione) entro i dodici mesi successivi alla data di registrazione della denuncia presso il segretariato generale.
- d) Il servizio competente, qualora intenda proporre alla Commissione di decidere l'archiviazione della denuncia, ne informa previamente il denunciante. Inoltre, i servizi della Commissione tengono informato il denunciante sull'andamento dell'eventuale procedimento d'infrazione.

2) La disciplina italiana sulla responsabilità fiscale negli appalti: normativa di riferimento

D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

Articolo 13-ter

Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore

1. Il comma 28 dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, è sostituito dai seguenti:

“28. In caso di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto. La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti di cui al periodo precedente, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore. L'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi di cui al primo periodo può essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione dei soggetti di cui all'articolo 35, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e all'articolo 3, comma 3, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore. Gli atti che devono essere notificati entro un termine di decadenza al subappaltatore sono notificati entro lo stesso termine anche al responsabile in solido.

28-bis. Il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui al comma 28, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori. Il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore. L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 200.000 se gli adempimenti di cui al comma 28 non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore. Ai fini della predetta sanzione si applicano le disposizioni previste per la violazione commessa dall'appaltatore.

28-ter. Le disposizioni di cui ai commi 28 e 28-bis si applicano in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi conclusi da soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni. Sono escluse dall'applicazione delle predette disposizioni le stazioni appaltanti di cui all'articolo 3, comma 33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163”.

3) La disciplina italiana sulla responsabilità fiscale negli appalti: ricostruzione storica

I profili fiscali concernenti la responsabilità solidale nel settore degli appalti risalgono al 2006, per effetto di quanto stabilito dall'articolo 35, commi da 28 a 34 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito in legge 4 agosto 2006, n. 248.

Tali norme prevedevano quanto segue.

“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 delle modalità di pagamento previste al comma precedente è 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 ai commi 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”.

In sintesi, quindi, questa disciplina aveva previsto:

- la responsabilità solidale dell'appaltatore, per l'effettuazione ed il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e per il versamento dei contributi previdenziali e dei contributi assicurativi obbligatori per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dei dipendenti, cui è tenuto il subappaltatore. Tale responsabilità solidale veniva meno se l'appaltatore avesse verificato, acquisendo la relativa documentazione prima del pagamento del corrispettivo, che gli adempimenti sopra menzionati, fossero stati correttamente eseguiti dal subappaltatore;
- con riferimento al committente, che questi avrebbe dovuto procedere al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore, solo previa esibizione da parte dell'appaltatore della documentazione in grado di attestare che gli adempimenti in capo al subappaltatore fossero stati correttamente eseguiti. Nel caso in cui il committente avesse pagato l'appaltatore senza avere ottenuto la necessaria documentazione, il committente stesso sarebbe stato soggetto ad una sanzione amministrativa da un minimo di 5 mila euro ad un massimo di 200 mila euro.

L'efficacia dell'intero impianto normativo era subordinata all'emanazione di un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero del lavoro²³, volto a stabilire quale fosse la documentazione in grado di attestare l'assolvimento degli adempimenti in capo al subappaltatore.

Secondo la relazione illustrativa al provvedimento normativo introdotto dal DL n. 223 del 2006, "i commi da 28 a 34 recano disposizioni in materia di ritenute e contributi dovuti da appaltatore e subappaltatore. Nell'affidamento di appalti non di rado accade che l'appaltatore o il subappaltatore non adempiano puntualmente ai loro obblighi di effettuazione e versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dei contributi previdenziali. Spesso, inoltre, gli appaltatori ed i subappaltatori non dispongono di un patrimonio che possa offrire sufficienti garanzie agli enti impositori e previdenziali, con conseguente impossibilità di riscuotere i propri crediti. Peraltro, tali violazioni risultano distorsive delle regole di corretta concorrenza, in quanto i soggetti che non versano le ritenute ed i contributi possono offrire prezzi più bassi. Per arginare tale fenomeno vengono previste la responsabilità solidale a carico dell'appaltatore per le ritenute ed i contributi dovuti dal subappaltatore ed una sanzione amministrativa nel caso in cui il committente proceda al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore senza aver prima verificato che le ritenute ed i contributi dovuti per le prestazioni di lavoro dipendente concernenti l'opera, la fornitura o il servizio affidati siano stati versati".

Nonostante l'apprezzamento degli obiettivi perseguiti dalla disciplina, i contribuenti si resero subito conto dei profili di difficoltà applicativa di queste disposizioni, il cui ambito applicativo era limitato – per i profili di carattere fiscale - alle ritenute sui redditi di lavoro dipendente dei lavoratori impegnati dai subappaltatori; risultava, in particolare, di estrema difficoltà identificare la documentazione idonea ad attestare quali fossero i lavoratori impiegati nei singoli appalti e, soprattutto, le relative ritenute sui redditi di lavoro dipendente (con il dettaglio, appunto, riferito al singolo appalto)²⁴.

²³ Da pubblicare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto Visco – Bersani.

²⁴ Va osservato che il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente viene effettuato, in relazione ad ogni periodo di riferimento, dal sostituto d'imposta in modo cumulativo, per tutti i dipendenti da esso impiegati; nel modello di versamento F24 non è previsto l'obbligo o la possibilità di indicare informazioni di dettaglio, in modo da riferire le ritenute oggetto di versamento al singolo dipendente.

Proprio nella considerazione di queste difficoltà, il decreto attuativo previsto dal comma 34 fu pubblicato molto più tardi rispetto alla data di entrata in vigore della disciplina primaria; le norme attuative furono, infatti, dettate dal decreto interministeriale 25 febbraio 2008, n. 74, pubblicato nella G.U. n. 90 del 16 aprile 2008.

Al fine di identificare la documentazione da esibire per superare la responsabilità solidale e, per quanto concerne il committente, il rischio di pesanti sanzioni, il decreto attuativo disponeva la creazione di un apposito modello F24 riferito al singolo appalto, demandandone l'approvazione ad uno specifico Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

A dimostrazione del corretto assolvimento dei propri obblighi, il subappaltatore era inoltre tenuto a presentare, insieme al modello F24 per appalto, una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con cui attestare l'avvenuto versamento delle ritenute.

In alternativa all'autocertificazione e al modello F24 per appalto, il decreto prevedeva la possibilità per il subappaltatore di ottenere il rilascio di una asseverazione da parte di un professionista abilitato, ovvero da parte del responsabile di un CAF.

Tale documentazione, una volta ricevuta dall'appaltatore, avrebbe dovuto essere presentata da questi al committente, per evitare l'applicazione in capo a quest'ultimo delle sanzioni amministrative.

L'assetto normativo così delineato – invero subito apparso complesso e non attuabile in tempi brevi²⁵ - non fu, tuttavia, mai applicato perché, l'articolo 3, comma 8, del decreto legge 3 giugno 2008, n. 97 dispose l'abrogazione dei commi da 29 a 34 dell'articolo 35 del decreto n. 223 del 2006 e del decreto interministeriale.

Rimase in vigore solo il comma 28 dell'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006 che, pur lasciando in vita il principio della responsabilità solidale dell'appaltatore per la mancata effettuazione ed il mancato versamento delle ritenute sui redditi dei dipendenti del subappaltatore, non prevedeva norme applicative. L'applicazione della disciplina era quindi, di fatto, inibita.

La questione della responsabilità solidale, con riferimento ai profili fiscali, è rimasta così lettera morta fino alla primavera del 2012, quando, con il comma 5-bis dell'articolo 2 del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 (convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44), inserito nel corso dell'iter di conversione (in Commissione finanze della Camera dei deputati), è stato sostituito il testo del comma 28 dell'articolo 35 del decreto n. 223 del 2006.

Tale disposizione ha previsto la sostituzione del comma 28 dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, con il seguente:

“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'imposta sul valore aggiunto scaturente dalle fatture inerenti alle

²⁵ Di fatto, in assenza del modello F24 per appalto, peraltro mai realizzato, l'unico strumento per evitare la responsabilità solidale risultava essere quello dell'asseverazione.

prestazioni effettuate nell'ambito dell'appalto, ove non dimostri di avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento".

Per effetto di questa modifica normativa, pertanto, in caso di appalto di opere o servizi, il committente imprenditore o datore di lavoro era 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'imposta sul valore aggiunto scaturente dalle fatture inerenti alle prestazioni effettuate nell'ambito dell'appalto, ove non avesse dimostrato di avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento.

Rispetto all'originario impianto del decreto n. 223 del 2006, questa disposizione:

- aveva esteso la responsabilità solidale all'IVA, non limitandosi alle sole ritenute sui redditi dei lavoratori impiegati dal subappaltatore;
- aveva disposto la responsabilità solidale sia nei rapporti tra appaltatore e subappaltatore, che tra committente e appaltatore;
- non aveva previsto specifiche prescrizioni in merito alle modalità con cui superare la responsabilità solidale, né fatto rinvio ad uno specifico provvedimento attuativo volto a definirle.

La disposizione, pur essendo efficace già dal giorno successivo a quello di pubblicazione nella G.U. della legge di conversione del decreto legge n. 16 del 2012 (quindi dal giorno 29 aprile 2012), si è subito rivelata di impossibile applicazione pratica, generando immediate perplessità e preoccupazioni nel mondo imprenditoriale.

La norma, infatti:

- non individuava né le modalità con cui il committente potesse dimostrare di aver messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento dell'appaltatore o del subappaltatore, né le modalità con cui tali soggetti potessero, a loro volta, dimostrare al committente di aver assolto correttamente i loro obblighi;
- con specifico riferimento all'IVA, non sembrava tenere in debita considerazione il meccanismo di funzionamento dell'imposta: non esiste una liquidazione specifica dell'IVA per singola prestazione, né, tanto meno, per le prestazioni relative ad un singolo appalto. Va considerato inoltre che la liquidazione di uno specifico periodo (mese o trimestre) può anche non determinare un debito di imposta ma un credito, utilizzabile in compensazione verticale per periodi successivi (o in compensazione orizzontale);
- sempre con specifico riferimento all'IVA, trascurava il fatto che, nella specifica materia dei subappalti nel settore edile, già vige una disposizione che mira ad evitare fenomeni evasivi, ovvero l'articolo 17, comma 6, lettera a), DPR n. 633 del 1972, introdotta dalla legge n. 296 del 2006 (finanziaria 2007). In particolare, tale disposizione, in deroga all'ordinario meccanismo di funzionamento dell'IVA, secondo cui il debitore dell'imposta è colui che esegue la cessione del bene o la prestazione del servizio, stabilisce, nel caso di prestazioni di servizi commesse da imprese appaltatrici, subcommittenti, svolgenti attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, che l'IVA è dovuta dal committente (appaltatore) con il meccanismo del reverse charge (o inversione contabile).

Ai fini della migliore comprensione di questa norma, giova segnalare le considerazioni espresse dal Servizio di bilancio del Senato della Repubblica Italiana, nella Nota di lettura²⁶ a commento delle misure recate dalla legge di conversione del decreto legge n. 16 del 2012.

“Al riguardo, pur evidenziando che alla norma originaria non venivano ascritti effetti di gettito, le modifiche introdotte dall’emendamento non sembrano escludere conseguenze in termini finanziari; in particolare la norma, ad una prima interpretazione, sembra indirizzata verso tutte le forme di appalto, sia pubbliche che private, con ciò delineando una responsabilità solidale anche in capo a committenti soggetti pubblici che potrebbe generare obblighi di natura finanziaria quantificabili in termini di maggiori oneri. In tal senso anche le osservazioni espresse in data 18 aprile scorso nel parere della V Commissione Camera in relazione all’A.C. 5109-A. Inoltre la modifica oggettiva, che non riproduce la previsione della solidarietà per i versamenti dei contributi previdenziali ed assicurativi, ma che ricomprende quella per i versamenti a titolo di IVA, richiederebbe un’analisi accurata in termini di possibili effetti sul gettito sia perché le tipologie diverse di tributi e contributi in esame prevedono scadenze e versamenti da effettuare con modalità e tempi differenti (si pensi al pagamento dei contributi previdenziali ed assicurativi che avviene mensilmente rispetto al pagamento dell’IVA che può avvenire mensilmente, periodicamente e per la quale sono previsti versamenti in acconto e saldo), sia perché la norma sembra aver introdotto anche la possibilità, peraltro prima non contemplata, che il soggetto chiamato in solido al pagamento possa dimostrare di aver messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l’inadempimento (è evidente che tali cautele possono variare con riferimento alle diverse tipologie di tributi e contributi a cui si è responsabili solidalmente²⁷). Infine la limitazione temporale dei due anni, non prevista nella disciplina precedente, potrebbe compromettere l’efficacia della responsabilità solidale dei soggetti in esame, soprattutto con riferimento ai versamenti da effettuare in prossimità della data di cessazione dell’appalto. Nel merito si consideri che le dichiarazioni IVA e dei redditi possono per legge essere rettificare entro il 31 dicembre del quarto anno successivi a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, mentre in caso di omessa presentazione della dichiarazione il termine slitta al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto esser presentata (quindi con termini ben più ampi rispetto ai due anni previsti dalla fine dell’appalto). Si chiedono pertanto chiarimenti al Governo, al fine di escludere possibili conseguenze negative in termini finanziari, derivanti dalla nuova disciplina all’esame”.

Nella considerazione di questo quadro di incertezza, il Legislatore è nuovamente intervenuto dopo pochi mesi per riformulare la disciplina in materia di responsabilità solidale per le ritenute fiscali e l’IVA negli appalti di opere o di servizi.

²⁶ Si tratta della Nota di lettura n. 127 - A.S. 3184-B: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, recante disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento".

²⁷ “Si consideri che risulta più difficile dimostrare che non si era a conoscenza dell’utilizzo di lavoratori non regolarmente iscritti da parte dell’appaltatore o del subappaltatore, rispetto a dover dimostrare che non si era a conoscenza del versamento dell’IVA periodica; infatti mentre nel primo caso può esistere un riscontro diretto tra committente e lavoratori assunti in nero, nel secondo caso risulta più difficile per il committente conoscere la situazione reale di pagamento degli obblighi fiscali a titolo di IVA”.

L'articolo 13-ter, inserito in sede di conversione in legge²⁸ del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 ha sostituito nuovamente il comma 28 dell'articolo 35 del DL n. 223 del 2006, integrandolo con i nuovi commi 28-bis e 28-ter, stabilendo quanto segue.

“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”.

In sintesi, questa nuova – ed attualmente vigente – disciplina prevede che:

- per quanto concerne il rapporto di subappalto, l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario delle ritenute 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. La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del pagamento del corrispettivo, che gli adempimenti sopra

²⁸ Il decreto 22 giugno 2012, n. 83 è stato convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

menzionati, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore. L'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi in capo al subappaltatore può essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione da parte di un professionista abilitato (es. dottore commercialista) o di un responsabile di un CAF. L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore;

- con riferimento al rapporto tra appaltatore e committente, il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore solo dopo l'esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui sopra, 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 mila a euro 200 mila se gli adempimenti non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Per quanto concerne l'ambito applicativo, queste norme dispongono che i nuovi meccanismi di responsabilità solidale e di carattere sanzionatorio trovino applicazione per i contratti di appalto e di subappalto di opere, forniture e servizi conclusi da soggetti che operano nell'ambito di attività rilevanti a fini IVA, dai soggetti IRES, dallo Stato e dagli enti pubblici. Sono, invece, escluse dalle disposizioni in esame le stazioni appaltanti come individuate dal codice dei contratti pubblici.

E' immediato notare come l'attuale assetto normativo rappresenti una riproposizione – con modalità ancor più confuse – di quanto originariamente previsto dal decreto legge n. 223 del 2006.

Si rileva, infatti che:

- ritorna la responsabilità solidale solo nel rapporto tra appaltatore e subappaltatore, mentre in quello tra committente e appaltatore è riproposta la previsione della sanzione amministrativa compresa tra 5 mila e 200 mila euro;
- la norma è immediatamente efficace e non rinvia a nessun decreto attuativo per la determinazione degli adempimenti da porre in essere per evitare di incorrere nella responsabilità solidale, ovvero, nelle sanzioni;
- accanto alla generica indicazione circa l'esibizione della documentazione attestante il corretto assolvimento degli obblighi in capo al subappaltatore – invero molto aleatoria - l'unico mezzo di fatto a disposizione dei contribuenti per non incorrere nella responsabilità solidale e nelle sanzioni, è rappresentato dal rilascio di una asseverazione da parte di un professionista abilitato o di un responsabile di CAF.

La norma è, però, sotto alcuni profili, ancor più complessa di quella originariamente prevista dal decreto n. 223 del 2006, perché il suo ambito applicativo non è limitato alle sole ritenute sui redditi di lavoro dipendente, ma si estende anche all'IVA.

Con la circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012, l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti, relativi agli aspetti maggiormente critici relativi alla disciplina di responsabilità fiscale nell'ambito dei contratti di appalto e subappalto di opere e servizi, introdotta dall'articolo 13-ter del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

I principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate riguardano la decorrenza delle nuove misure e le modalità con cui è possibile certificare il corretto adempimento degli obblighi fiscali.

Con riguardo alla decorrenza delle nuove disposizioni, l'Agenzia delle entrate ha espresso l'avviso che queste 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, l'Agenzia delle entrate ritiene che, in base allo Statuto del contribuente (articolo 3, comma 2, della legge n. 212 del 2000), gli obblighi previsti dalle nuove disposizioni, relativi alla verifica che gli adempimenti fiscali scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, siano stati correttamente eseguiti dall'appaltatore/subappaltatore, siano esigibili a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della norma.

Di conseguenza la certificazione deve essere richiesta solamente in relazione ai pagamenti delle ritenute e dell'IVA effettuati a partire dall'11 ottobre 2012, in relazione ai contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012.

Per quanto concerne i profili attinenti alle modalità con cui il subappaltatore e/o l'appaltatore devono attestare la correttezza degli adempimenti concernenti l'esecuzione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e il versamento dell'IVA afferente il contratto di appalto, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, poiché la disposizione prevede che l'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali possa essere rilasciata anche attraverso l'asseverazione di un responsabile del centro di assistenza fiscale o di un soggetto abilitato (di cui, rispettivamente, all'articolo 35, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 e all'articolo 3, comma 3, lett. a), del DPR 22 luglio 1998, n. 322), è possibile ammettere il ricorso ad ulteriori forme di documentazione idonee a tale fine.

In particolare, in alternativa all'asseverazione, l'Agenzia ritiene valida una dichiarazione sostitutiva – resa ai sensi del DPR n. 445 del 2000 – con cui l'appaltatore/subappaltatore attesta l'avvenuto adempimento degli obblighi richiesti.

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

Ad integrazione di quanto già chiarito con la circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012, l'Agenzia delle entrate, con la recente circolare n. 2/E del 1° marzo 2013, ha fornito ulteriori chiarimenti ai fini della corretta applicazione della disciplina di responsabilità solidale fiscale negli appalti.

Con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione della disciplina, l'Agenzia delle entrate – dopo aver confermato che questa è applicabile a prescindere dal settore economico in cui operano le parti che stipulano il contratto di appalto/subappalto – ha precisato che l'articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012 si rende applicabile solo alle fattispecie riconducibili al contratto di appalto come definito dall'articolo 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 una opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro"*.

Per espressa indicazione dell'Agenzia delle entrate, sono escluse dalla disciplina le seguenti tipologie di contratto:

- a) gli appalti di fornitura dei beni.
- b) il contratto d'opera, di cui all'articolo 2222 c.c.;
- c) il contratto di trasporto di cui agli articoli 1678 e seguenti del c.c.;
- d) il contratto di subfornitura disciplinato dalla legge 18 giugno 1998, n. 192;
- e) le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.

L'Agenzia delle entrate precisa, inoltre, che la norma trova applicazione 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), sia nella ipotesi in cui l'appaltatore provveda direttamente alla realizzazione dell'opera affidatagli dal committente.

Nel ribadire la circostanza che le disposizioni dell'articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012 si applicano ai contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012, l'Agenzia chiarisce che l'eventuale rinnovo del contratto deve ritenersi equivalente ad una nuova stipula; pertanto, la disciplina risulta applicabile, a partire dalla data di rinnovo, anche ai contratti rinnovati successivamente al 12 agosto 2012.

L'Agenzia delle entrate ha inoltre confermato che sono escluse dall'ambito soggettivo di applicazione della disciplina in commento le persone fisiche prive di soggettività passiva ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Al fine di agevolare l'adempimento degli obblighi previsti dalle norme in commento, l'Agenzia delle entrate ha chiarito, infine, che, in caso di più contratti intercorrenti tra le medesime parti, la certificazione attestante la regolarità dei versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA relativi al contratto d'appalto (possibilità ammessa dalla circolare n. 40/E del 2012), può essere rilasciata in modo unitario; tale certificazione può essere fornita anche con cadenza periodica fermo restando che, al momento del pagamento, deve essere attestata la regolarità di tutti i versamenti relativi alle ritenute e all'IVA scaduti a tale data.

Da ultimo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito il corretto comportamento che i contribuenti devono tenere nell'ipotesi in cui l'appaltatore o il subappaltatore ceda il proprio credito a terzi. In particolare, l'Agenzia delle entrate ritiene che a tale fattispecie possano essere estese le indicazioni fornite dalla Ragioneria Generale dello Stato con riferimento alle ipotesi di cessione del credito nell'ambito della disciplina sui pagamenti delle pubbliche Amministrazioni (articolo 48-bis del DPR n. 602 del 1973).

Più nello specifico, al fine di liberare il cessionario dai rischi connessi ad eventuali inadempimenti fiscali del cedente, l'Agenzia delle entrate ritiene che la regolarità fiscale relativa ai rapporti riferibili al credito oggetto di cessione possa essere attestata nel momento in cui il cedente (appaltatore o subappaltore) dia notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).