

UFFICIO STUDI CODAU

"Documento redatto con il CONTRIBUTO DEI COMPONENTI dell'Ufficio Studi e VALIDATO dal Comitato Scientifico del Codau"

Oggetto: Art. 35 commi 28, 28-bis e 28-ter, del D.L. n. 223/2006, come modificato dall'art. 2, comma 5-bis del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 e dall'art. 13-ter, comma 1, del D.L. 22 giugno 2012, n. 83. Obbligo di verifica, da parte del committente dei contratti di appalto, degli adempimenti fiscali dell'appaltatore.

La norma in oggetto 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. Il committente dell'appalto, prima del pagamento del corrispettivo, deve chiedere all'appaltatore l'esibizione della documentazione attestante la corretta esecuzione dei predetti adempimenti fiscali da parte dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori, per non incorrere in specifiche sanzioni amministrative pecuniarie.

La disposizione sembra escludere dalla sua osservanza le "stazioni appaltanti" pubbliche, tra le quali sono comprese le amministrazioni universitarie, ma il testo normativo non è di facile interpretazione su questo punto, e nemmeno la circolare n. 40/E dell'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in proposito.

Il testo originario dell'art. 35, comma 28 del D.L. n. 223/2006 prevedeva che *"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"*

Successivamente, con l'art. 2, comma 5-bis, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, è stato sostituito il comma 28 dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 disponendo che *"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 prestazioni effettuate nell'ambito dell'appalto, ove non dimostri di avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento"*.

Veniva così modificata la disciplina della responsabilità in solido, in caso di appalto e/o subappalto di opere e servizi. Tale solidarietà, ristretta in origine tra appaltatore e subappaltatori, veniva allargata alla figura del committente.

Infine, l'art. 13-ter del D.L. del 22 giugno 2012, n. 83, ha sostituito nuovamente il comma 28, introducendo anche il comma 28-bis e 28-ter.

"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 puo' 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 puo' sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore. L'inosservanza delle modalita' di pagamento previste a carico del committente e' 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 attivita' 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. 16".

Pertanto, il nuovo comma 28 dell'art. 35 stabilisce che i soggetti responsabili in solido dei versamenti siano appaltatore e subappaltatore (e non più il committente), che tale responsabilità riguardi anche l'IVA e si prevede, in capo al committente, in sede di pagamento del corrispettivo, l'obbligo di richiedere all'appaltatore la documentazione che attesti il corretto adempimento dei predetti versamenti, prevedendo a carico del committente, in caso contrario, specifiche sanzioni amministrative pecuniarie.

Il testo del comma 28-ter contiene un'evidente contraddizione, poiché prevede l'operatività della disciplina, allo stesso tempo:

- obbligatoria quando i contratti sono stipulati da soggetti di cui all'art. 74 del D.P.R. 917/1986 (organi e amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni)
- esclusa nel caso in cui i medesimi soggetti assumono natura di stazioni appaltanti, ovvero sempre.

Pertanto, si chiede il parere di questo ufficio studi del CODAU relativamente all'applicabilità della suddetta normativa nelle ipotesi in cui il committente sia una pubblica amministrazione e, in particolare, una università.

RISPOSTA AI QUESITO

Come sempre accade il groviglio normativo non agevola la comprensione di norme che si succedono e che modificano più volte le stesse materie. Una corretta informazione comunque non può prescindere da due aspetti:

- 1) L'Università come stazione appaltante dove l'esclusione dalla disciplina della solidarietà è ragionevole e corretta poiché esiste una normativa di garanzia parallela che è quella prevista dall'articolo 48-bis Dpr 602/1973 specificato nel Dm n. 40/2008 che impone la verifica Equitalia per pagamenti >10.000,00 euro. Ciò vale sia per lo svolgimento di attività istituzionale sia di attività commerciale.
- 2) L'Università come soggetto commissionario di un appalto che spesso avviene in attività commerciale per il quale deve essere individuata la stazione appaltante.

L'art. 13-ter, comma 1, del D.L. 22 giugno 2012 n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012 n. 134, ha sostituito il comma 28 dell' art. 35 del D.L. n. 223/2006 ed ha aggiunto a tale ultimo D.L. i commi 28 -bis e 28-ter.

Per effetto della disciplina di cui ai commi 28 e 28 -bis di cui sopra, nel caso di **appalto di opere e servizi**.

1) l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all' erario delle ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente e del versamento dell' IVA dovuta dal subappaltatore all' erario, **in relazione alle prestazioni effettuate nell' ambito del rapporto di subappalto**. Questa responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti in questione, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore; tale documentazione può consistere anche nell'asseverazione rilasciata da CAF o da professionisti abilitati o, secondo quanto indicato dall' Agenzia delle Entrate con circolare n. 40/E dell' 8/10/2012, in una dichiarazione sostitutiva ai sensi del DPR 445/2000 con cui il subappaltatore attesta l'avvenuto adempimento degli obblighi richiesti dalla normativa in parola. In questo caso l'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore;

2) 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 sopra (versamento all'erario delle **ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente** e versamento dell' **IVA**), scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, **sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori**. L'inosservanza delle modalità di pagamento da parte del committente è punita con una sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 200.000 se gli adempimenti di cui sopra non sono stati correttamente eseguiti dall' appaltatore e dal subappaltatore.

Il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore.

Anche per tale ipotesi la documentazione può consistere nell'asseverazione rilasciata da CAF o da professionisti abilitati o, secondo quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. 40/E dell' 8/10/2012, in una dichiarazione sostitutiva ai sensi del DPR 445/2000.

Il comma 28 -ter, primo periodo, dell' art. 35 del D.L. n. 223/2006, stabilisce poi che **le disposizioni di cui sopra si applicano 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' IVA e, **in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del DPR n. 917/1986 (TUIR) e successive modificazioni** (nell' art. 73 TUIR sono indicati vari tipi di società residenti nel territorio dello Stato, enti pubblici e privati diversi dalle società residenti

nel territorio dello Stato, società ed enti non residenti nel territorio dello Stato, mentre nell'art. 74 TUIR sono indicati gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le province e le regioni).

Pertanto le disposizioni in parola si applicano ai contratti di appalto di opere, forniture e servizi conclusi dagli Enti pubblici (tra cui le Università statali) e ai relativi subappalti.

Nell'ambito di tali contratti, però, ai sensi del secondo periodo del comma 28-ter, dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, **sono escluse dalle predette disposizioni le stazioni appaltanti** di cui all'art. 3, comma 33, del D. Lgs. n. 163/2006, e cioè le amministrazioni dello Stato, gli enti pubblici territoriali, gli enti pubblici non economici ecc. e gli organismi di diritto pubblico (tra cui sono comprese le Università statali).

Pertanto, per effetto del combinato disposto del primo e del secondo periodo del comma 28-ter dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006, quando committente di un appalto di opere, forniture o servizi è un'amministrazione pubblica, la normativa di cui sopra si applica soltanto all'appaltatore e al subappaltatore e non all'amministrazione pubblica committente; in altre parole la normativa in parola **si applica anche ai contratti** di appalto stipulati da una Pubblica Amministrazione, ma, nell'ambito di tali contratti, trova applicazione soltanto per i rapporti tra appaltatore e subappaltatore, per i quali vige la responsabilità solidale di cui sopra, essendo l'Amministrazione Pubblica committente esclusa dall'applicazione di dette disposizioni per effetto di quanto disposto dal secondo periodo del comma 28-ter sopra citato. In tal senso si veda F. Botteon in un articolo pubblicato sulla rivista www.appaltiecontratti.it il 7/9/2012 dal titolo "Solidarietà speciale tra committente e appaltatore (nonché eventuale subappaltatore) per crediti lavorativi nei contratti pubblici ? Non (più) per la stazione appaltante !"; in tale articolo l'autore scrive che "in buona sostanza, il principio che si ricava dall'intervento normativo è il seguente: solidarietà sì, anche per i contratti pubblici, ma non per la stazione **appaltante**, che non può subire azioni a titolo di responsabilità solidale per i debiti dell'appaltatore e/o subappaltatore, **ma solo per questi ultimi**."

Nel senso dell'esclusione delle stazioni appaltanti committenti dalla disciplina di cui sopra si veda anche Il Sole 24 Ore del 26 ottobre 2012 nell'inserto "Responsabilità negli appalti dopo il decreto sviluppo 83/2012, secondo il quale peraltro, con un'interpretazione non condivisibile, "quando la commessa è pubblica....., dal punto di vista fiscale, il vincolo che lega le imprese con i subappaltatori è del tutto escluso".

Come correttamente ricordato dal Sole 24 Ore del 26 ottobre 2012 e come ricordato in apertura, inoltre, nel caso di appalto pubblico, secondo la disciplina prevista dall'art. 48-bis del DPR n. 602/1973 e dal DM n. 40/2008, la Pubblica Amministrazione committente deve verificare, prima di effettuare il pagamento di importi oltre ai 10.000 Euro, inoltrando una richiesta ad Equitalia, se esistono cartelle esattoriali insolute per un ammontare complessivo pari almeno a 10.000 Euro e, in caso affermativo, non procedere al pagamento, segnalando la circostanza all'agente della riscossione al fine dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.

Al riguardo va comunque ricordato che, ai sensi del D.L. 16/2012, la Pubblica Amministrazione, anche in presenza di debiti tributari, è tenuta al pagamento in favore dell'appaltatore, delle somme che eccedono l'ammontare del debito per cui si è verificato l'inadempimento, comprensivo di spese e interessi di mora, e che il mancato pagamento costituisce violazione dei doveri d'ufficio.