

# FISCALITÀ NEGLI APPALTI PUBBLICI

---

*Istituti fiscali che interferiscono con il contratto pubblico:  
IVA, ritenute, tracciabilità*

Avv. Giovanni Siciliano

# Indice

- 1 Imposta di bollo nei contratti pubblici – il nuovo regime D.Lgs. 36/2023
- 2 Split payment (scissione dei pagamenti) e reverse charge – artt. 17 e 17-ter DPR 633/1972
- 3 Ritenute negli appalti ad alta manodopera – art. 17-bis D.Lgs. 241/1997
- 4 Responsabilità solidale fiscale e tracciabilità finanziaria
- 5 Cinque regole pratiche

# Imposta di bollo nei contratti pubblici

Il nuovo regime D.Lgs. 36/2023 — art. 18, comma 10 + Allegato I.4

## Prima del D.Lgs. 36/2023

- ✗ Regime frammentario e incerto
- ✗ Riferimento: D.P.R. 642/1972 (bollo ordinario)
- ✗ Frequenti questioni su esenzioni, originali, copie
- ✗ Assolvimento virtuale con procedura complessa



## Nuovo regime — D.Lgs. 36/2023

- ▶ Bollo «una tantum» a carico dell'appaltatore
- ▶ Proporzionale al valore del contratto (scaglioni Allegato I.4)
- ▶ Versamento al momento della stipula
- ▶ Modalità esclusivamente telematiche (mod. F24)
- ▶ Sostituisce le modalità del D.P.R. 642/1972 per i contratti pubblici

Fascia di importo contratto (valori in euro)	Imposta (valori in euro)
< 40.000	esente
≥ 40.000 < 150.000	40
≥ 150.000 < 1000000	120
≥ 1.000.000 < 5.000.000	250
≥ 5.000.000 < 25.000.000	500
≥ 25.000.000	1.000

## Circolare n. 22/E del 28 luglio 2023 — Agenzia delle Entrate

Ambito: contratti disciplinati dal Codice (lavori, servizi, forniture). Escluse le concessioni.

Soggetto obbligato: l'appaltatore (non la stazione appaltante).

Decorrenza: contratti stipulati dopo l'entrata in vigore della disciplina.

⚠ Distinzione fondamentale: bollo sugli atti di gara (istanze, offerte) → regime ordinario D.P.R. 642/1972 | bollo sul contratto → nuovo regime Allegato I.4. I due regimi coesistono.

### Come funziona

- 1 Il fornitore emette fattura con IVA esposta e annotazione «scissione dei pagamenti»
- 2 La PA paga solo il corrispettivo netto (imponibile) — l'IVA non viene incassata dal fornitore
- 3 La PA versa l'IVA direttamente all'Erario secondo le modalità del D.M. 23.01.2015
- 4 Il fornitore registra la fattura senza computare l'IVA nella liquidazione periodica

Conseguenza strutturale: il fornitore ha un credito IVA cronico  
→ necessità di rimborso o compensazione con altri debiti

### Ambito soggettivo — art. 17-ter commi 1 e 1-bis

- ▶ Pubbliche amministrazioni ex art. 1, co. 2, L. 196/2009
- ▶ Enti pubblici economici nazionali, regionali e locali
- ▶ Fondazioni con fondo di dotazione PA  $\geq$  70%
- ▶ Società controllate direttamente dalla Presidenza del CdM e dai Ministeri
- ▶ Società controllate direttamente o indirettamente da PA
- ▶ Società partecipate da PA per quota  $\geq$  70% del capitale

**⚠ Società quotate FTSE MIB (fino al 30.06.2025 — poi escluse per D.L. 84/2025)**

### Come si identifica una PA? — Circ. n. 27/E del 7 novembre 2017

Riferimento esclusivo: art. 5-bis del D.M. 23.01.2015 → PA destinatarie della fatturazione elettronica obbligatoria (elenco IPA).

La mera iscrizione all'IPA come «Stazione Appaltante» non è di per sé sufficiente.

## Reverse charge — inversione contabile

Art. 17, comma 6, DPR 633/1972 — premessa e lett. a) settore edile

### Premessa fondamentale: reverse charge ≠ split payment — sono istituti distinti

RC → governa la qualificazione dell'operazione IVA (chi deve assolvere l'imposta in base alla tipologia di servizio) | SP → governa la natura del soggetto committente (PA) indipendentemente dall'operazione | Nella filiera: subappaltatore → appaltatore: RC | appaltatore → PA: split payment

### Let. a) — Subappalto nel settore edile: presupposti cumulativi

#### Presupposto soggettivo (doppio)

Prestatore: soggetto subappaltatore

Committente: impresa di costruzione/ristrutturazione, oppure appaltatore principale o altro subappaltatore

Entrambe le parti devono operare nel settore edile (Sezione F tabella ATECO 2007)

Rileva l'attività concretamente svolta, non il codice comunicato all'Agenzia delle Entrate

#### Presupposto oggettivo

Prestazioni di servizi (inclusa mera manodopera) nel settore edile

Escluse le forniture di beni con posa in opera: l'obbligazione principale è il 'dare'

La distinzione appalto/fornitura si ricava dalla causa concreta del contratto (non dal nomen iuris) — art. 1362 c.c.

Escluse le prestazioni verso il contraente generale pubblico

### Circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 — Circolare n. 19/E del 4 aprile 2007 — Risoluzione n. 76/E del 2008

Il settore edile si identifica con la Sezione F (Costruzioni) della tabella ATECO 2007. Non rileva la qualificazione formale del contratto: conta l'effettiva attività economica svolta.

### Regola di priorità: reverse charge prevale sullo split payment

- ▶ Reverse charge: obbligo del committente di assolvere l'IVA (qualifica dell'operazione)
- ▶ Split payment: meccanismo di versamento diretto da parte della PA (qualifica del soggetto)
- ▶ I due meccanismi operano su piani distinti: l'operazione prima, il soggetto poi
- ▶ Se l'operazione è in reverse charge → la PA non applica lo split payment (manca IVA esposta in fattura)
- ▶ Verifica obbligatoria: tipologia della prestazione → poi natura del committente

## Reverse charge — lett. a-quinquies e novità 2025

Legge di Bilancio 2025 (L. 207/2024) · D.L. 84/2025 — settore logistica/trasporto

### Art. 1, comma 57, L. 30 dicembre 2024, n. 207 (Legge di Bilancio 2025) — nuova lett. a-quinquies)

*Reverse charge esteso alle «prestazioni di servizi effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica».*

#### NO verso PA

La norma NON si applica alle operazioni effettuate nei confronti di PA e enti/società ex art. 17-ter.  
In un appalto pubblico di logistica: si applica lo split payment (non il RC lett. a-quinquies).

#### Autorizzazione UE richiesta

L'efficacia è subordinata al rilascio dell'autorizzazione del Consiglio UE ex art. 395 Direttiva 2006/112/CE.  
Fino all'autorizzazione: la norma NON produce effetti automatici.

#### Regime transitorio opzionale

Art. 1, co. 59, L. 207/2024 (come mod. dall'art. 9 D.L. 84/2025):  
Il committente può versare l'IVA in nome e per conto del prestatore.  
L'opzione può essere esercitata anche nei rapporti appaltatore/subappaltatore.  
Versamento senza compensazione, entro il mese successivo all'emissione della fattura.

**Il trend legislativo: la lett. a-quinquies) replica la logica del reverse charge edile (catena di appalto/subappalto con prevalente manodopera) estendendola al settore logistica. Parallelismo con l'art. 17-bis D.Lgs. 241/1997 (stesse condizioni presupposto). La disciplina è in evoluzione — monitorare l'autorizzazione UE e le eventuali ulteriori modifiche.**

## Reverse charge — lett. a-ter) e contraente generale

Estensione alle categorie speciali e deroga per il general contractor pubblico

### Let. a-ter) — prestazioni specifiche relative ad edifici

#### Pulizia

Servizi di pulizia relativi ad edifici

#### Demolizione

Prestazioni di demolizione di edifici

#### Installazione impianti

Impianti tecnologici, elettrici, idraulici —  
relativi ad edifici

#### Completamento

Lavori di completamento di edifici

### Esclusione: contraente generale pubblico — art. 17, co. 6, lett. a) secondo periodo

- ▶ Il RC lett. a) NON si applica alle prestazioni rese nei confronti di un contraente generale a cui sia affidata la totalità dei lavori (art. 194 ss. D.Lgs. 36/2023)
- ▶ Ratio: il contraente generale è il «primo appaltatore» verso la PA — il rischio frode della catena di subappalto non è presente a quel livello
- ▶ Le imprese che rendono prestazioni al CG emettono fattura con IVA ordinaria (o split payment se il CG rientra nell'art. 17-ter — ipotesi infrequente)
- ▶ **ATTENZIONE: la deroga riguarda il CG pubblico (D.Lgs. 36/2023), NON il general contractor privato**
- ▶ Per i GC privati (es. settore bonus edilizi): qualificazione in concreto sulla base della causa contrattuale — Risposta n. 254 del 15 aprile 2021

Caso ATI: le imprese associate si pongono quali appaltatrici, non subappaltatrici → NO RC lett. a) nei rapporti interni all'ATI (Interpello ALFA SpA 2007).

## Reverse charge vs. split payment — tavola sinottica

Confronto tra i due meccanismi IVA negli appalti pubblici

Profilo	Reverse charge — art. 17, co. 6, DPR 633	Split payment — art. 17-ter, DPR 633
<b>Ambito soggettivo</b>	Subappaltatore → Appaltatore / altro sub (entrambi Sez. F ATECO per lett. a)	Qualsiasi fornitore → PA, enti pubblici, società controllate da PA
<b>IVA in fattura</b>	NO — fattura senza IVA esposta	Sì — fornitore espone l'IVA in fattura
<b>Chi versa l'IVA</b>	Il committente: integra la fattura ricevuta	La PA: trattiene e versa direttamente all'Erario
<b>Finalità principale</b>	Contrasto frodi nella catena del subappalto (missing trader, frodi carosello)	Contrasto evasione nei pagamenti pubblici (fornitore non versa l'IVA incassata)
<b>Applicazione congiunta</b>	NO nella stessa transazione Sì nella stessa filiera su rapporti distinti	—
<b>Esclusioni rilevanti</b>	Contraente generale pubblico (lett. a) Operazioni verso PA (lett. a-quinquies)	Operazioni in reverse charge (manca IVA esposta)

**Regola operativa: verificare PRIMA il tipo di operazione (→ RC?) poi la natura del committente (→ split payment?). Il RC prevale: se opera, lo split payment è inapplicabile.**

## Ritenute negli appalti ad alta manodopera

Art. 17-bis D.Lgs. 241/1997 — presupposti applicativi

Norma introdotta dall'art. 4, D.L. 124/2019 (conv. L. 157/2019) — in vigore dal 1° gennaio 2020.

1

### Committente sostituto d'imposta

Soggetto ex art. 23, co. 1, DPR 600/1973, residente in Italia — include le pubbliche amministrazioni

2

### Importo complessivo annuo > € 200.000

Soglia riferita a tutti i contratti affidati alla medesima impresa nel corso dell'anno solare

3

### Oggetto: opere o servizi (non forniture)

Il contratto deve avere ad oggetto il compimento di un'opera o la prestazione di servizi — esclusa la mera fornitura di beni

4

### Prevalente manodopera + beni del committente

L'attività si svolge prevalentemente presso le sedi del committente, con utilizzo di beni strumentali di sua proprietà o ad esso riconducibili

**⚠ I quattro presupposti sono cumulativi: tutti devono ricorrere contemporaneamente.**

### Art. 17-bis, co. 1, D.Lgs. 241/1997 — testo:

«...soggetti...che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo...»

## Art. 17-bis — adempimenti, blocco del pagamento e DURF

Il meccanismo di enforcement fiscale e la valvola di sicurezza

### Ciclo mensile degli adempimenti

#### Entro il 16

Le imprese versano le ritenute IRPEF con delega F24 separata per ciascun committente — senza compensazione

#### Entro i 5 gg. lavorativi successivi

Le imprese trasmettono al committente: deleghe F24 + elenco nominativo lavoratori (CF, ore, retribuzione, ritenute per lavoratore)

#### Il committente verifica

Controlla la corrispondenza tra deleghe e dati dichiarati; in caso di anomalie: blocca il pagamento

### Blocco del pagamento — art. 17-bis, co. 3:

1. Il committente DEVE sospendere il pagamento sino a concorrenza del 20% del valore dell'opera, o per l'importo delle ritenute non versate.
2. Comunicazione all'Agenzia delle Entrate competente entro 90 giorni.
3. All'impresa è PRECLUSA qualsiasi azione esecutiva sul credito sospeso.

### DURF — Documento Unico di Regolarità Fiscale

*La valvola di sicurezza per le imprese «virtuose»*

- ✓ Attività esercitata da almeno 3 anni
- ✓ Regolarità degli obblighi dichiarativi
- ✓ Versamenti nel conto fiscale  $\geq 10\%$  dei ricavi nell'ultimo triennio
- ✓ Assenza di iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi  $> \text{€ } 50.000$  non sospesi

#### Validità del DURF: 4 mesi dalla data del rilascio

Rilasciato dall'Agenzia delle Entrate — con DURF valido: nessun adempimento mensile

**⚠ AGGIORNAMENTO:** l'art. 17-bis è abrogato a decorrere dalla data prevista dall'art. 243 del T.U. 24 marzo 2025, n. 33 (T.U. adempimenti e riscossione). La disciplina confluirà nel T.U. con possibili modifiche operative. Verificare le disposizioni transitorie prima di qualsiasi consulenza.

## Responsabilità solidale fiscale e tracciabilità

Art. 35, co. 28-28ter, D.L. 223/2006 · Art. 3, L. 136/2010

### Responsabilità solidale fiscale — art. 35, co. 28, D.L. 223/2006

#### L'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore per:

- ✗ Ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente
- ✗ IVA dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni del subappalto

**Limite:** entro l'ammontare del corrispettivo dovuto

**Esimente:** l'appaltatore acquisisce documentazione degli adempimenti **PRIMA di pagare il corrispettivo → responsabilità solidale viene meno**

#### Meccanismo di sospensione dei pagamenti

Appaltatore: può sospendere il pagamento al subappaltatore fino all'esibizione della documentazione.

Committente: può sospendere il pagamento all'appaltatore fino all'esibizione.

Sanzione al committente inadempiente: € 5.000 – € 200.000.

### Tracciabilità finanziaria — art. 3, L. 136/2010

#### Conti correnti dedicati

Anche non esclusivi — obbligatori per tutti i movimenti finanziari relativi all'appalto

#### Strumenti tracciabili

Bonifici bancari/postali o altri strumenti individuati dalla norma — no pagamenti in contanti

#### CIG obbligatorio

Codice Identificativo di Gara su ogni transazione (e CUP ove previsto)

#### Tutta la filiera

Subappaltatori e subcontraenti devono dotarsi di conto dedicato; i subcontratti devono contenere clausola di tracciabilità a pena di nullità

#### Violazione → risoluzione

La violazione della tracciabilità è causa di risoluzione di diritto del contratto

#### ⚠ ZONA GRIGIA — GIURISDIZIONE:

Il blocco del pagamento ex art. 17-bis ha natura tributaria ma produce effetti contrattuali. La questione di giurisdizione (tributaria vs. civile/amministrativa) sulle contestazioni relative a questi blocchi è ancora in evoluzione. Profilo critico per il difensore che deve individuare il giudice competente.

## Cinque regole pratiche per il difensore

Dal contratto all'esecuzione — cosa fare (e cosa non fare)

1

**Verificare l'ambito soggettivo dello split payment PRIMA della stipula.**

Non dopo. La fattura sbagliata non si «aggiusta» facilmente. Il contratto dovrebbe prevedere una clausola che regoli il regime IVA applicabile.

2

**Acquisire il DURF e verificarne la scadenza (4 mesi) PRIMA del pagamento del corrispettivo.**

Il committente che paga senza DURF valido si espone alla responsabilità solidale per l'intera sanzione irrogata all'impresa.

3

**Distinguere reverse charge da split payment: non sono sinonimi.**

Si applicano a soggetti diversi, su operazioni diverse, con effetti diversi. La confusione è la principale fonte di errore operativo.

4

**Se arriva il blocco del pagamento ex art. 17-bis: il rimedio è fiscale, non contrattuale.**

Bisogna far versare le ritenute all'impresa. Non tentare di aggirare il blocco con accordi tra le parti o con compensazioni.

5

**Monitorare l'entrata in vigore del T.U. adempimenti (D.Lgs. 33/2025).**

La disciplina dell'art. 17-bis confluirà nel T.U. — verificare le disposizioni transitorie prima di qualsiasi consulenza su appalti in corso.

## Quadro normativo riepilogativo

Istituto	Norma principale	Prassi chiave	Nota operativa
<b>Imposta di bollo</b>	Art. 18, co. 10, D.Lgs. 36/2023 Allegato I.4	Circ. n. 22/E del 28.07.2023	Una tantum a carico dell'appaltatore Versamento telematico (F24)
<b>Imposta di registro</b>	D.P.R. 131/1986	—	Regime variabile per tipo di atto Fisso per contratti con IVA
<b>Split payment</b>	Art. 17-ter DPR 633/1972 D.L. 148/2017	Circ. n. 15/E/2015 Circ. n. 27/E/2017	Verifica IPA + ambito soggettivo Società FTSE MIB escluse dal 01.07.2025
<b>Reverse charge edile</b>	Art. 17, co. 6, lett. a) e a-ter) DPR 633/1972	Circ. n. 37/E/2006 Circ. n. 22/E/2015	Doppio requisito ATECO (lett. a) A-ter): no subappalto richiesto
<b>RC logistica (pending)</b>	Art. 17, co. 6, lett. a-quinquies) L. 207/2024 + D.L. 84/2025	In attesa autorizzazione UE	NO verso PA Regime opzionale transitorio
<b>Ritenute appalti manodopera</b>	Art. 17-bis D.Lgs. 241/1997 (confluirà in T.U. D.Lgs.	Circ. AdE su DURF	DURF valido 4 mesi = esonero Blocco 20% in caso inadempimento
<b>Responsabilità solidale</b>	Art. 35, co. 28-28ter D.L. 223/2006	—	Solidarietà per ritenute e IVA del sub Esimente: doc. adempimenti ante pagamento
<b>Tracciabilità finanziaria</b>	Art. 3, L. 136/2010	Provvedimenti ANAC	CIG/CUP obbligatori — tutta la filiera Violazione = risoluzione del contratto

# Grazie per l'attenzione

---

*La fiscalità negli appalti non è un tema marginale, ma rappresenta un sistema di norme che interferisce direttamente con la vita del contratto, con i pagamenti, con i rimedi a disposizione delle parti.*



**CONTATTI:**

**Avv. Giovanni Siciliano | t: +39 06 58333138 | [g.siciliano@gattamelataeassociati.it](mailto:g.siciliano@gattamelataeassociati.it)**