



Repubblica italiana

La Corte dei conti

Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo

Ugo MONTELLA	Presidente
Paolo ONELLI	Consigliere (relatore)
Enrico TEDESCHI	Consigliere
Bruno LOMAZZI	Primo Referendario
Matteo SANTUCCI	Primo Referendario
Andrea DI RENZO	Referendario
Chiara GRASSI	Referendario
Federica LELLI	Referendario

DELIBERAZIONE

ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 5 giugno 2003

COMUNE DI BUSSI SUL TIRINO (PE)

VISTI gli articoli 81, 97, 100, secondo comma, e 119 della Costituzione;

VISTO il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, recante *"Approvazione del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti"*;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante *"Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti"*;

VISTO il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, recante *"Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali"*;

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante *"Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3"*;

VISTO, in particolare, l'articolo 7, comma 8, della richiamata legge;

VISTA la deliberazione della Sezione delle Autonomie della Corte dei conti del 27 aprile 2004, n. 4, recante *"Indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo"*;

VISTA la deliberazione della medesima Sezione n. 9/SEZAUT/2009/INPR del 4 giugno 2009, recante *“Modificazioni ed integrazioni degli indirizzi e criteri generali per l’esercizio dell’attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo”*;

VISTE le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 8/CONTR/2010 e n. 54/CONTR/2010;

VISTA la deliberazione del 30 gennaio 2025, n. 7/2025/INPR con la quale la Sezione regionale di controllo per l’Abruzzo ha approvato il *“Programma di controllo per l’anno 2025”*;

VISTA la ripartizione tra i Magistrati delle funzioni di competenza della Sezione regionale di controllo per l’Abruzzo, definita con decreto del Presidente del 16 settembre 2024, n. 10;

VISTA la nota del Comune di Bussi sul Tirino (PE), prot. n. 3007 del 30 luglio 2025, con la quale è stata inoltrata richiesta di parere ai sensi dell’art. 7, comma 8, legge n. 131 del 5 giugno 2003;

VISTA l’ordinanza n. 27 dell’8 settembre 2025, con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l’odierna Camera di Consiglio;

UDITO il relatore, Consigliere Paolo ONELLI;

IN FATTO

Con nota prot. n. 3007 del 30 luglio 2025, il Comune di Bussi sul Tirino (PE) presentava richiesta di parere, ai sensi dell’art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 5 giugno 2013, inerente alla corretta gestione contabile e fiscale di un pagamento diretto a favore di un subappaltatore nell’ambito di un appalto pubblico di lavori.

In dettaglio, l’Ente riferiva che *“nell’ambito di un contratto di appalto pubblico di lavori disciplinato dal d.lgs. n. 50/2016 si è verificato che l’appaltatore ha regolarmente eseguito, per una quota parte, le lavorazioni tramite un subappaltatore debitamente autorizzato dalla stazione appaltante; il subappaltatore ha formalmente dichiarato di non aver ricevuto il pagamento da parte dell’appaltatore per le prestazioni rese; la stazione appaltante, ai sensi dell’art. 105, comma 13, del d.lgs. 50/2016 e secondo quanto previsto contrattualmente, può procedere al pagamento diretto delle prestazioni al subappaltatore. Al momento della liquidazione del SAL, l’ente si troverebbe a dover emettere due distinti mandati di pagamento: uno a favore dell’appaltatore per l’importo al netto delle somme dovute al subappaltatore; uno a favore del subappaltatore, per le prestazioni rese e certificate”*.

Alla luce di ciò, considerato che la prestazione del subappaltatore è resa nei confronti dell’appaltatore e non direttamente alla stazione appaltante, e che la fattura del subappaltatore è stata emessa in regime di reverse charge nei confronti dell’appaltatore, l’Ente chiede, sotto un profilo fiscale, se: *“... la stazione appaltante possa legittimamente effettuare il pagamento diretto al subappaltatore sulla base della fattura emessa a carico dell’appaltatore, ovvero se debba essere emessa una nuova fattura da parte del subappaltatore direttamente nei confronti della stazione appaltante, con conseguente applicazione dell’IVA, e in quale regime”*; sotto un profilo contabile, in relazione alla fattura emessa dall’appaltatore nei confronti della stazione appaltante, se: *“... tale fattura debba essere comprensiva dell’IVA relativa*

anche alle lavorazioni svolte dal subappaltatore, ancorché liquidate direttamente al subappaltatore oppure se l'importo della fattura dell'appaltatore debba essere al netto dell'IVA relativa alla prestazione del subappaltatore, lasciando al subappaltatore l'onere di regolare autonomamente i propri obblighi IVA verso l'erario".

IN DIRITTO

Il corretto esplicarsi della funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti è subordinato all'esame, in via preliminare, delle condizioni di ammissibilità della richiesta, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 7, comma 8, della l. n. 131/2003, così come interpretato e integrato dalla giurisprudenza di questa Corte. Secondo il consolidato orientamento al riguardo, occorre valutare, infatti, l'ammissibilità dei quesiti, sia con riferimento alla legittimazione dell'organo richiedente (profilo soggettivo), sia con riferimento all'attinenza del quesito alla materia della contabilità pubblica, così come nel tempo perimetrata dalle Sezioni riunite e dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti (profilo oggettivo).

Il legittimo esercizio della funzione consultiva presuppone, inoltre, che la richiesta di parere contenga quesiti di carattere generale e astratto, sì da escludere che la Sezione regionale di controllo possa ingerirsi nella concreta attività gestionale dell'ente ovvero esprimere valutazioni in merito a singoli procedimenti o comportamenti, con l'effetto di interferire con le attività di altri organi magistratuali.

Alla luce di tali coordinate interpretative, la richiesta di parere, da un punto di vista soggettivo, può dichiararsi ammissibile, in quanto formulata dal Sindaco del Comune di Bussi sul Tirino (PE), quale organo istituzionalmente legittimato nonché dotato del potere di rappresentanza dell'Ente.

Non è di ostacolo all'ammissibilità in esame la mancata presentazione del parere tramite il CAL, in quanto, in ogni caso, il sopracitato art. 7, comma 8, della l. 131/2003 non preclude una richiesta diretta da parte degli enti sub-regionali.

Circa l'ammissibilità oggettiva, stante la natura tendenzialmente generale della giurisdizione contabile in tema di contabilità pubblica, la richiesta di parere deve dichiararsi inammissibile in quanto la problematica indicata nel quesito non attiene all'interpretazione di una norma finanziaria *"...in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell'Ente e sui pertinenti equilibri di bilancio..."*, bensì involge, all'evidenza, problematiche che solo indirettamente possono riflettersi riguardo agli inevitabili connessi profili di contabilità pubblica (così come interpretata dalla consolidata giurisprudenza della Corte ai fini della funzione consultiva). In effetti, la richiesta di parere di che trattasi sembrerebbe finalizzata ad acquisire, in termini di consulenza generale, indicazioni sulla legittimità della condotta da attuare nel caso e nella situazione concretamente descritta.

Inoltre, la richiesta di parere potrebbe interferire con eventuali profili giudiziari e di responsabilità che potrebbero derivare dai comportamenti attuativi delle possibili interpretazioni che dovessero essere accolte in materia. Infine, si rammenta, a scopo meramente tuzioristico, l'esistenza dell'istituto dell'interpello in materia tributaria e fiscale e, in particolare, di quanto previsto per le Pubbliche Amministrazioni che agiscono in qualità di soggetti passivi d'imposta in ragione di rapporti fiscali in cui hanno diritti o obblighi tributari, dall'art.11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dal Decreto Ministeriale 1° dicembre 2015, n.156, nonché dalla Circolare n.9/E del 1° aprile 2016, par. 1.2 dell'Agenzia delle Entrate.

Tutto ciò premesso, astraendosi da qualsivoglia valutazione sul merito della fattispecie concreta sottoposta al parere, si procede alla ricostruzione del quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento in ordine alla sottesa tematica giuridica.

- Quaestio iuris

Questa si inquadra nell'ambito della disciplina recata dall'abrogato Codice dei contratti pubblici (d.lgs. n. 50 del 18 aprile 2016) e in particolare affronta la tematica della gestione dei pagamenti in sede di esecuzione del contratto con particolare riferimento ai rapporti tra stazione appaltante, appaltatore e subappaltatore.

In particolare, rileva ricostruire quale sia la norma applicabile nei casi in cui un subappaltatore dichiara di non aver ricevuto, da parte dell'appaltatore, il pagamento per le prestazioni da lui regolarmente eseguite. Orbene, nel caso di specie trovava applicazione per la stazione appaltante quanto previsto dall'art. 105, comma 13, del già citato e abrogato Codice dei contratti pubblici (d.lgs. n. 50 del 18 aprile 2016) che in tal caso prevedeva proprio che *“la stazione appaltante corrisponde direttamente al subappaltatore, al cottimista, al prestatore di servizi ed al fornitore di beni o lavori, l'importo dovuto per le prestazioni eseguite quando: a)il subappaltatore o il cottimista è una microimpresa o piccola impresa; b)in caso di inadempimento da parte dell'appaltatore; c)su richiesta del subappaltatore se la natura del contratto lo consente”*.

È opportuno, peraltro, considerare come tale disposizione contenuta nel richiamato art. 105, oggi abrogato, sia stata sostanzialmente riprodotta nell'art. 119 del nuovo Codice dei contratti pubblici, d.lgs. n. 36 del 31 marzo 2023 in vigore dal 1° luglio 2023, che a sua volta ammette la possibilità per l'appaltatore di affidare a terzi, in subappalto, l'esecuzione di parte delle prestazioni o lavorazioni oggetto del contratto di appalto secondo le specifiche disposizioni dettate dalla norma.

Il subappalto, pertanto, è quel contratto con il quale il subappaltatore si impegna ad eseguire, verso il pagamento del corrispettivo da parte dell'appaltatore, parte delle opere di cui al contratto di appalto stipulato da quest'ultimo con la stazione appaltante, con organizzazione di mezzi e rischi a carico del subappaltatore.

L'istituto in esame, che affonda le proprie radici all'interno del diritto civile, consiste dunque nel reimpiego della posizione contrattuale di cui una parte è titolare, in virtù del rapporto negoziale principale, al fine di dare origine al medesimo rapporto giuridico (il subappalto) ma a parti inverse. Benché si tratti di un istituto affine al diritto civile (art. 1656 c.c.), il Codice dei contratti pubblici disciplina il subappalto in modo peculiare, in ragione del principio della immodificabilità soggettiva del contratto pubblico, del principio della non cedibilità della posizione contrattuale e della personalità della prestazione. Se, da un lato, non vi è dubbio che i contratti pubblici sono contratti di diritto comune, stipulati da un soggetto pubblico (o da un soggetto privato tenuto al rispetto delle regole di evidenza pubblica), come tali riconducibili alle norme di diritto civile, dall'altro, la materia, in quanto funzionalizzata al perseguimento del pubblico interesse, non può non risentire di norme pubblicistiche di carattere speciale.

Dal contratto di subappalto derivano, poi, due ordini di responsabilità: in primo luogo, la responsabilità diretta dell'appaltatore nei confronti della stazione appaltante, anche in relazione alle opere oggetto di reimpiego contrattuale; in secondo luogo, vige la responsabilità solidale dell'appaltatore con il subappaltatore nei confronti della stazione appaltante e ciò in quanto anche il subappaltatore, nella realizzazione dell'opera subappaltata, concorre al perseguimento del pubblico interesse, al pari dell'appaltatore stesso (art. 119, comma 6, d.lgs. n. 36/2023, oggi vigente, e art. 105, comma 8, d.lgs. n. 50/2016, abrogato). Infatti, in caso di inadempimento dell'appaltatore agli obblighi assunti contrattualmente nei confronti del subappaltatore, il Codice dei contratti pubblici, introduce un meccanismo di intervento sostitutivo della stazione appaltante in caso di inadempimento contrattuale dell'appaltatore alle obbligazioni pecuniarie di sua competenza, sancendo l'obbligo del pagamento diretto a cura della stazione appaltante al ricorrere di talune circostanze¹. Ciò, nonostante sia chiaro che, come chiarito da ANAC con il comunicato del Presidente del 25 novembre 2020, il pagamento diretto costituisca una delegazione di pagamento *ex lege* (art. 1269 c.c.) e che, in quanto tale, non ingeneri un rapporto obbligatorio tra la stazione appaltante ed i subappaltatori. La stazione appaltante pagando i subappaltatori estingue la propria obbligazione nei confronti dell'appaltatore e, in virtù della delegazione, estingue anche l'obbligazione dell'appaltatore nei confronti del subappaltatore. I rapporti giuridici restano comunque distinti e autonomi: il contratto principale è stipulato tra la stazione appaltante e l'appaltatore, e quello di subappalto tra l'appaltatore e il subappaltatore.

Fatturazione in caso di pagamento diretto

¹ art. 119, comma 11, d.lgs. n. 36 del 31 marzo 2023: "La stazione appaltante corrisponde direttamente al subappaltatore ed ai titolari di sub-contratti non costituenti subappalto ai sensi del quinto periodo del comma 2 l'importo dovuto per le prestazioni dagli stessi eseguite nei seguenti casi: a) quando il subcontraente è una microimpresa o piccola impresa; b) in caso di inadempimento da parte dell'appaltatore; c) su richiesta del subcontraente e se la natura del contratto lo consente."

Il pagamento diretto del subappaltatore da parte della stazione appaltante non deroga neanche alle regole generali di fatturazione della sua prestazione ai fini IVA (D.P.R. n. 633/1972).

Pertanto, il subappaltatore fattura i lavori eseguiti all'impresa appaltatrice (in considerazione dei meccanismi del reverse charge), intercorrendo tra di loro il rapporto contrattuale di subappalto, senza che rilevi a tal fine la specifica modalità di pagamento adottata. L'appaltatore, a sua volta, fattura alla stazione appaltante l'intero importo, tenendo conto delle note questioni relative al reverse charge e allo split payment.

In merito, come noto, il reverse charge e lo split payment costituiscono due meccanismi fiscali utilizzati per gestire l'IVA, che differiscono tra loro nel modo in cui l'imposta viene versata e per il soggetto responsabile del pagamento.

Il reverse charge (o inversione contabile) si applica a specifici settori o categorie di beni e servizi e rappresenta una modalità di applicazione dell'IVA che ribalta il tradizionale schema di imposizione fiscale, trasferendo l'obbligo di versamento dal fornitore al cliente. Normalmente, il fornitore di un bene o servizio applica l'IVA in fattura e la versa all'Erario, mentre il cliente la detrae come credito d'imposta. Con il regime del reverse charge, invece, il fornitore non addebita l'IVA sulla fattura, ma è il cliente a dover calcolare e versare l'imposta all'Erario.

Lo split payment (o scissione dei pagamenti), diversamente, prevede che l'IVA venga versata direttamente dall'acquirente (ente pubblico, società controllata dallo Stato o pubblica amministrazione) all'Erario, anziché essere incassata dal fornitore: si tratta di un sistema applicabile principalmente alle transazioni con la Pubblica Amministrazione, il quale comporta che il fornitore emetta una fattura senza IVA, riservandosi l'acquirente il versamento dell'IVA dovuta direttamente all'Erario.

In applicazione delle sopra descritte regole in tema di fatturazione e delle considerazioni svolte, in ordine al **rapporto tra la stazione appaltante e il subappaltatore** trova applicazione l'istituto dell'intervento sostitutivo della stazione appaltante per il pagamento delle prestazioni rese dal subappaltatore, nel caso di inadempimento dell'appaltatore. Pertanto, la stazione appaltante legittimamente effettua il pagamento diretto al subappaltatore sulla base della fattura emessa a carico dell'appaltatore e sulla base della **modalità di regolazione dell'IVA convenuta (reverse charge) che deve in ogni caso essere indicata nella documentazione di riferimento**. Per quanto attiene allo **split payment** questo può essere convenuto nel rapporto tra **appaltatore e stazione appaltante**. Inoltre, la normativa in materia di **split payment non viene derogata** dalla circostanza della delega di pagamento. Pertanto, se del caso, la disciplina considera la legittimità della seguente fattispecie:

- **L'appaltatore emette fattura con IVA.**
- La stazione appaltante **trattiene l'IVA** e la versa direttamente all'Erario.

- Ciò vale anche se la stazione appaltante effettua, tramite delega, il pagamento diretto al subappaltatore.

Difatti, nel **rapporto tra la stazione appaltante e l'appaltatore** la fattura emessa da quest'ultimo nei confronti della stazione appaltante deve essere comprensiva dell'IVA anche in relazione alle lavorazioni svolte dal subappaltatore.

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, ferma restando la ricostruzione del quadro giuridico applicabile in relazione alla sottesa tematica giuridica, dichiara il parere inammissibile nei termini di cui in motivazione.

DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa, a cura della Segreteria del Servizio di Supporto, al Sindaco del Comune di Bussi sul Tirino (PE) e al CAL territorialmente competente.

Così deliberato nella camera di consiglio del 15 settembre 2025.

Estensore

Paolo ONELLI

Il Presidente

Ugo MONTELLA

Depositata in segreteria

Il Funzionario preposto al Servizio di supporto