

CIRCOLARE N. 13
4 MARZO 2013

La responsabilità solidale nei contratti di appalto – nuova circolare dell’Agenzia entrate

© Copyright 2013 Acerbi & Associati®

Come noto (si veda anche la circolare di Studio n. 29 del 2012), l'articolo 13-ter del D.L. n. 83/2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 134/2012, ha sostituito il comma 28, e aggiunto i due nuovi commi 28-bis e 28-ter, dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 in materia di responsabilità solidale nei contratti di appalto, allo scopo di contrastare e prevenire le frodi in materia di Iva e di mancato versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente attesi i rilevanti danni che queste operazioni causano alle casse dell'Erario.

La disposizione, in estrema sintesi, prevede la responsabilità dell'appaltatore con il subappaltatore – nei limiti del corrispettivo dovuto – per il versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'imposta sul valore aggiunto dovute dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto.

In capo al committente è stata introdotta una sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 a 200.00 euro.

La norma esclude tale responsabilità se l'appaltatore/committente acquisisce la documentazione (anche una dichiarazione sostitutiva di cui bozza è allegata alla citata circolare di Studio n. 29/2012) attestante che i versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore/appaltatore, documentazione che, secondo quanto previsto dalla stessa disposizione, può consistere anche nella asseverazione rilasciata da 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/appaltatore fino all'esibizione della predetta documentazione.

Con la **C.M. 1 marzo 2013 n. 2/E** (allegata di seguito alla presente) l'Agenzia entrate fornisce ulteriori chiarimenti interpretativi.

Ambito oggettivo

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.

Le nuove disposizioni in commento hanno una portata generale e riguardano tutti i settori economici, nel senso che prescindono dal settore economico in cui operano le parti contraenti. Non è stato quindi confermato l'orientamento dottrinale che riteneva applicabile la nuova disciplina solo nel settore edile.

Sempre in relazione all'ambito oggettivo, viene precisato che la responsabilità è riferita alle sole fattispecie riconducibili al contratto di appalto di cui all'art. 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 denaro"*.

Sono quindi escluse dal campo di applicazione della disciplina in oggetto le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto e subappalto di opere e servizi quali, ad esempio:

- gli appalti di fornitura di beni;
- il contratto d'opera, disciplinato dall'art. 2222 del codice civile;

- il contratto di trasporto, di cui agli artt. 1678 e ss. del codice civile;
- il contratto di subfornitura, disciplinato dalla L. n. 192/1998 (con il contratto di subfornitura un imprenditore si impegna a effettuare per conto di una impresa committente lavorazioni su prodotti semilavorati o su materie prime forniti dalla committente medesima, o si impegna a fornire all'impresa prodotti o servizi destinati ad essere incorporati o comunque ad essere utilizzati nell'ambito dell'attività economica del committente o nella produzione di un bene complesso, in conformità a progetti esecutivi, conoscenze tecniche e tecnologiche, modelli o prototipi forniti dall'impresa committente);
- le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.

Nel ribadire che rilevano i contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012, indicazione peraltro già contenuta nella circolare n. 40/E/2012, l'Agenzia entrate spiega anche che l'eventuale rinnovo del contratto deve ritenersi equivalente a una nuova stipula: ne consegue che le nuove disposizioni si applicano, a partire dalla data di rinnovo, anche ai **contratti rinnovati** successivamente al 12 agosto 2012.

Ambito soggettivo

Il documento di prassi chiarisce che la nuova responsabilità solidale si applica ai contratti di appalto e subappalto conclusi da soggetti che li stipulano nell'ambito di attività rilevanti ai fini Iva e, in ogni caso, dai soggetti Ires, dallo Stato e dagli enti pubblici (articoli 73 e 74 del Testo unico delle imposte sui redditi, Tuir).

Restano **escluse** sia le stazioni appaltanti di cui all'articolo 3 comma 33 del D.Lgs. 163/2006 sia le persone fisiche prive di soggettività passiva ai fini Iva. E' escluso anche il condominio, perché non rientra tra i soggetti individuati agli articoli 73 e 74 del Tuir.

Ipotesi particolari

La responsabilità del committente, o dell'appaltatore, viene messa in essere se costui verifica, prima del pagamento del corrispettivo, che i versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'Iva, già scaduti, siano stati correttamente eseguiti dall'appaltatore o dal subappaltatore, acquisendo la relativa documentazione.

Tale documentazione può essere sostituita da una apposita dichiarazione sostitutiva dell'appaltatore o del subappaltatore, come stabilito dalla C.M. n. 40/E/2012 (si veda anche la circolare di Studio n. 29/2012).

Al fine di agevolare l'adempimento in esame, viene ora precisato che, in caso di più contratti intercorrenti tra le medesime parti, la certificazione attestante la regolarità dei versamenti può essere rilasciata **in modo unitario**. La certificazione, inoltre, può essere fornita anche con **cadenza periodica**, fermo restando che, al momento del pagamento, deve essere attestata la regolarità di tutti i versamenti scaduti a tale data, che non siano stati oggetto di precedente attestazione.

Per i pagamenti effettuati tramite **bonifico** (o con altri strumenti che non consentono al beneficiario l'immediata disponibilità della somma versata), è necessario attestare la regolarità dei versamenti scaduti al momento in cui il committente o l'appaltatore effettua la disposizione bancaria, e non anche di quelli scaduti al momento in cui vengono accreditate le somme.

Se appaltatore o subappaltatore cedono il proprio credito a terzi, la regolarità fiscale, relativa ai rapporti riferibili al credito oggetto di cessione, può essere attestata quando il cedente dà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).

CIRCOLARE N. 2/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 1 marzo 2013

Prot. n.

OGGETTO: Articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012 - Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore - Circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012 - Problematiche interpretative

INDICE

Premessa	3
1. Ambito oggettivo di applicazione	4
2. Ambito soggettivo di applicazione.....	6
3. Attestazione della regolarità fiscale in ipotesi particolari.....	7

Premessa

L'articolo 13-ter del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 (cd. decreto crescita) – convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 – ha sostituito integralmente il comma 28 dell'articolo 35 del DL n. 223 del 2006 ed ha aggiunto i commi 28-bis e 28-ter.

In sostanza, la novella normativa ha introdotto la responsabilità dell'appaltatore con il subappaltatore 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 rapporto, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto.

In capo al committente, è stata introdotta una sanzione amministrativa pecuniaria - da 5.000,00 a 200.000,00 euro - nel caso in cui lo stesso provveda ad effettuare il pagamento all'appaltatore senza che questi abbia esibito la documentazione attestante che i versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, siano stati correttamente eseguiti, eventualmente anche dal subappaltatore. Tale responsabilità, comunque, è limitata all'ipotesi in cui, pur in assenza della presentazione della documentazione, tali versamenti non risultino eseguiti dall'appaltatore o dall'eventuale subappaltatore. La documentazione può consistere anche nella asseverazione rilasciata da CAF o da professionisti abilitati.

Con la circolare n. 40/E del 2012, questa Agenzia, nel fornire i primi chiarimenti, ha ritenuto valida, in alternativa alle asseverazioni prestate dai CAF e dai professionisti abilitati, la presentazione di una dichiarazione sostitutiva - resa ai sensi del DPR n. 445 del 2000 - con cui l'appaltatore/subappaltatore attesti l'avvenuto adempimento degli obblighi richiesti dalla disposizione.

La medesima circolare ha precisato, inoltre, che la norma si applica ai contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dal 12 agosto 2012.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti in merito all'ambito applicativo delle disposizioni in commento.

1. Ambito oggettivo di applicazione

È stato chiesto di chiarire se l'articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012 trovi applicazione solo in relazione ai contratti stipulati dagli operatori economici del settore edilizio, ovvero se lo stesso abbia una portata generale.

Il dubbio sorge in quanto la richiamata disposizione è inserita nel Titolo I del DL n. 83 del 2012, concernente "Misure urgenti per le infrastrutture l'edilizia ed i trasporti", e specificamente nel Capo III, riferito a "Misure per l'edilizia". La valorizzazione di tale contesto normativo potrebbe quindi portare ad una interpretazione che limiti l'operatività della disposizione al solo settore edile.

Tuttavia, a favore di una più ampia applicazione delle misure introdotte dalla normativa in esame, si osserva che l'articolo 13-ter dispone la modifica dell'articolo 35 del DL n. 223 del 2006, rubricato "Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale" ed inserito nel Titolo III, concernente "Misure in materia di contrasto all'evasione ed elusione fiscale, di recupero della base imponibile, di potenziamento dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria, di semplificazione degli adempimenti tributari e in materia di giochi".

Lo scopo della norma va quindi ravvisato non nella finalità di introdurre specifiche misure di contrasto all'evasione nel settore edile, ma in quella di far emergere base imponibile in relazione alle prestazioni di servizi rese in esecuzione di contratti di appalto e subappalto intesi nella loro generalità, a prescindere dal settore economico in cui operano le parti contraenti.

Per quanto concerne la tipologia di contratti interessati dall'articolo 35, commi 28, 28-bis e 28-ter in esame, si ritiene, sulla base della formulazione

del dettato normativo, che la norma sia riferita alle sole fattispecie riconducibili al contratto di appalto come definito dall'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 novella normativa in esame, infatti, ha l'obiettivo di individuare quelle fattispecie al ricorrere delle quali siano applicabili nuove sanzioni amministrativo-tributarie. Ciò rende indispensabile definire con chiarezza l'ambito di applicazione della norma in base al suo contenuto letterale al fine di evitarne interpretazioni di tipo estensivo.

Dall'esame dei commi 28, 28-bis e 28-ter dell'articolo 35 deriva che sono escluse dal loro campo di applicazione le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto di opere e servizi quali, ad esempio:

- a) gli appalti di fornitura dei beni. Tale tipologia contrattuale sebbene richiamata dal comma 28-ter, non è prevista nelle disposizioni recate dagli altri commi 28 e 28-bis che, invece, richiamano esclusivamente l'appalto di opere o servizi;
- b) il contratto d'opera, disciplinato dall'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.

La norma in esame, peraltro, 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.

Si evidenzia, infatti, che la stessa previsione del primo periodo del comma 28-bis, nel delineare gli adempimenti del committente circa l'acquisizione della documentazione che attesti il regolare adempimento degli obblighi fiscali da parte dell'appaltatore, indica il subappaltatore quale figura eventuale, con ciò confermando l'applicazione della disposizione anche nelle ipotesi in cui il subappalto non sia previsto.

Per quanto concerne la individuazione sotto il profilo temporale dei contratti interessati dalla disposizione in commento si ricorda che, come già chiarito con la circolare n. 40/E del 2012, rilevano i contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012, data di entrata in vigore dell'articolo 13-ter.

Al riguardo, si chiarisce che l'eventuale rinnovo del contratto deve ritenersi equivalente ad una nuova stipula e, pertanto, la disciplina in esame è applicabile, a partire dalla data di rinnovo, anche ai contratti rinnovati successivamente al 12 agosto 2012.

2. Ambito soggettivo di applicazione

Risulta rilevante ai fini della delimitazione dell'ambito soggettivo di applicazione delle disposizioni in esame il requisito stabilito dal comma 28-ter dello stesso articolo 35 del DL 223 del 2006, secondo cui i contratti di appalto e subappalto devono essere 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'ambito applicativo della norma, per espressa previsione normativa, 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, nonché, per carenza del requisito

soggettivo, le persone fisiche che ai sensi degli articoli 4 e 5 del DPR n. 633 del 1972 risultano prive di soggettività passiva ai fini IVA. Deve, inoltre, ritenersi escluso il “condominio” in quanto non riconducibile fra i soggetti individuati agli articoli 73 e 74 del TUIR.

3. Attestazione della regolarità fiscale in ipotesi particolari

Al fine di agevolare l’adempimento normativo in esame, si è dell’avviso 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, può essere rilasciata in modo unitario. La certificazione, inoltre, 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, che non siano stati oggetto di precedente attestazione.

Con riferimento ai pagamenti effettuati mediante bonifico bancario o altri strumenti che non consentono al beneficiario l’immediata disponibilità della somma versata a suo favore, si è dell’avviso che occorra attestare la regolarità dei versamenti fiscali scaduti al momento in cui il committente o l’appaltatore effettuano la disposizione bancaria e non anche di quelli scaduti al momento del successivo accredito delle somme al beneficiario.

Diversamente, infatti, l’attestazione della regolarità degli adempimenti dovrebbe avere ad oggetto fatti successivi al suo rilascio.

Con riferimento, infine, alle ipotesi in cui l’appaltatore o il subappaltatore cedano il proprio credito a terzi, si ritiene che possano tornare utili 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, di cui all’articolo 48-bis del DPR n. 602 del 1973, in forza del quale le Amministrazioni pubbliche, prima di effettuare a

qualunque titolo il pagamento di importi superiori a diecimila euro, verificano la regolarità fiscale del beneficiario potendo, in caso di irregolarità, sospendere il relativo pagamento.

In particolare, in linea con quanto chiarito dalla Ragioneria con la circolare n. 29 del 2009, anche al fine di liberare il cessionario da futuri rischi connessi ad eventuali inadempimenti fiscali del cedente, si è dell'avviso che la regolarità fiscale relativa ai rapporti riferibili al credito oggetto di cessione possa essere attestata nel momento in cui il cedente (appaltatore o subappaltatore) dà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA