

CIRCOLARE N. 23
12 OTTOBRE 2013

Responsabilità solidale IVA nei contratti di appalto – ulteriori note

© Copyright 2013 Acerbi & Associati®

1. La responsabilità solidale nei contratti di appalto introdotta dal D.L. n. 83/2012

A seguito dell'approvazione del D.L. n. 83/2012 (**si vedano le circolari di Studio n. 29 del 2012 e n. 13 del 2013**) era stata introdotta una responsabilità che, seppure in misura e con modalità diverse, coinvolgeva sia il committente sia l'appaltatore, relativamente all'assolvimento degli obblighi fiscali dell'appaltatore o del subappaltatore, in relazione al regolare versamento da parte di questi ultimi delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente (Irpef) e dell'imposta sul valore aggiunto (Iva). Dette responsabilità sono collegate alle prestazioni effettuate nell'ambito di un contratto di appalto o di subappalto.

Nello stesso tempo, **è prevista la possibilità di esonero dalla responsabilità** stessa per il soggetto obbligato solidalmente che acquisisca dall'obbligato principale – **prima del versamento del corrispettivo** relativo alla prestazione ricevuta – **documentazione idonea ad attestare l'assolvimento dei relativi obblighi**.

In particolare, la responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti di versamento delle ritenute, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore. Tale documentazione può essere costituita alternativamente da:

- un'autocertificazione da parte dell'appaltatore;
- un'asseverazione da parte di un professionista (per la precisione, da parte di uno dei soggetti di cui all'art. 35 comma 1 D.Lgs. n. 241/1997 e art. 3 comma 3 lett. a) del DPR n. 322/1998).

Con riferimento alla decorrenza di tale previsione, la C.M. n. 40/E/2012 ebbe modo di precisare che la tale disciplina esplica i propri effetti:

- per i contratti di appalto o subappalto stipulati a decorrere dal 12 agosto 2012. Con la successiva Circolare n. 2/E/2013, l'Agenzia delle Entrate ha però chiarito che l'eventuale rinnovo del contratto deve ritenersi equivalente ad una nuova stipula e, pertanto, la disciplina in esame è applicabile anche ai contratti rinnovati successivamente al 12 agosto 2012, a partire dalla data di rinnovo;
- in relazione ai soli pagamenti effettuati a partire dallo scorso 11 ottobre 2012 (e cioè 60 giorni dall'entrata in vigore della norma) e questo nel rispetto dei principi dettati dallo Statuto del contribuente (art. 3 comma 2 L. n. 212/2000).

2. La responsabilità solidale nei contratti di appalto dopo le correzioni introdotte dal D.L. n. 69/2013, cd. "decreto del fare"

Su questo punto (**si veda anche la circolare di Studio n. 17 del 2013**) l'art. 50 del D.L. n. 69/2013, in vigore dallo scorso 22 giugno 2013, afferma che:

"Al comma 28, dell'articolo 35, del decreto legge 4 luglio 2006, n.223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n.248, le parole: "e del versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta" sono sostituite dalla seguente "dovute".

In altre parole, la responsabilità (solidale o sanzionatoria) non è stata abrogata (come si era ventilato in un primo momento) ma risulta limitata alle sole eventuali irregolarità relative alle ritenute dei lavoratori impiegati nell'ambito dell'appalto/subappalto.

Pertanto **con decorrenza dal 22 giugno 2013** viene meno la responsabilità Iva.

Malgrado sia venuta meno ogni responsabilità ai fini Iva, il permanere dei vincoli riguardanti le ritenute di lavoro dipendente obbliga committente ed appaltatori, onde evitare sanzioni o responsabilità solidale con la controparte, a farsi consegnare le necessarie certificazioni dagli appaltatori / subappaltatori a cui pagano i corrispettivi dovuti.

Di seguito bozza di fac-simile di dichiarazione sostitutiva appaltatore/subappaltatore.

3. L'ambito oggettivo di applicazione

Come chiarito dalla C.M. n. 2/E/2013 la disciplina in commento riguarda (tutti i soggetti passivi IVA) **tutti i settori economici**, e non solo l'edilizia, anche se con riferimento ai **solli contratti di appalto e negli eventuali rapporti di subappalto**.

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.

Purtroppo, la distinzione tra contratto di appalto e d'opera è sempre difficile, per cui deve essere fatta una valutazione contratto per contratto. Una riflessione generale ed univoca su questo tema, che ha impegnato, e sta ancora impegnando, centinaia di sentenze, non è quindi possibile.

Come già indicato, 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.

Conseguentemente, non è l'oggetto del contratto a comandarne la tipologia, nel senso che un contratto per la fornitura di servizi di pulizia, ad esempio, potrebbe essere sia un contratto di appalto sia un contratto di prestazione d'opera manuale, laddove, ad esempio, l'attività venga svolta da un'impresa familiare o simili (ma già quindi tutto dipende dalle dimensioni e dal tipo di organizzazione, nel senso che la dimensione dell'impresa non è criterio assoluto) e dove sia pattuito un compenso ad ore e non complessivo per un certo

tipo di servizio. Naturalmente vanno sicuramente escluse tutte le prestazioni cd. "d'opera intellettuale" quali, sempre esemplificando, le consulenze legali, fiscali, notarili, in materia di lavoro ecc..

Già più problematico risulta la qualificazione dei servizi per elaborazioni di dati contabili e lavoristici (la tenuta delle buste paga da parte di società di servizi, ad esempio), perché la gestione e il rischio economico di tali prestazioni è a carico del prestatore se organizzato come una vera e propria impresa e non nell'ambito dell'attività di prestazione d'opera intellettuale.

Concretamente, pertanto, ed in via meramente esemplificativa, possono essere qualificati quali "contratti di appalto" (con conseguente applicazione della normativa in argomento) i contratti di manutenzione periodica (ad es.: fabbricati, impianti, antincendio, ecc.) o straordinaria, di vigilanza, di pulizia, di somministrazione pasti, di elaborazione dati (nel caso di servizio reso da società di servizi).

4. Le sanzioni in capo all'appaltatore-subappaltatore ed al committente

Nel caso di inosservanza delle modalità di pagamento previste, la fattispecie sanzionatoria prevista dall'art. 35 D.L. n. 223/2006 (oggi, come detto, limitata alle sole ritenute), opera in forme diverse:

- **tra appaltatore e subappaltatore – ovvero tra i vari subappaltatori** nel caso di catene di subappalto più complesse – **esiste una vera e propria responsabilità solidale** per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto.
- **in capo al committente, è stata invece introdotta una sanzione amministrativa pecuniaria – da € 5.000,00 a € 200.000,00** – nel caso in cui il committente 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.

Questa differenziazione caratterizza la responsabilità dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 da quella dell'art. 29 del D.Lgs. n. 276/2003 (al riguardo si veda il successivo paragrafo 5.): mentre nella seconda fattispecie è prevista la responsabilità solidale anche nel rapporto tra committente e appaltatore, nella prima è prevista per il committente unicamente una sanzione.

Non che questo sia sempre un vantaggio: quando si ha a che fare con appalti modesti (e l'estensione dell'efficacia delle disposizioni in commento anche al di fuori dell'ambito edile, quindi a rapporti di ridottissimo ammontare economico, rende tale eventualità tutt'altro che rara) l'applicazione della sanzione, anche in ragione dell'importo minimo non trascurabile (€ 5.000), può essere ben oltre l'importo delle ritenute non pagate. Senza dimenticare che, mentre la responsabilità solidale è limitata dal corrispettivo dovuto (quindi, al massimo, l'appaltatore rischia quanto percepisce dal contratto), per il committente la sanzione non presenta alcuna limitazione in tal senso e quindi in alcune situazioni potrebbe divenire davvero esagerata.

Un primo dubbio consistente riguardava la possibilità di comminare al committente la sanzione amministrativa nel caso in cui l'appaltatore avesse correttamente assolto agli obblighi di versamento delle ritenute. La norma individua quale comportamento sanzionabile il pagamento del *corrispettivo dovuto all'appaltatore senza previa esibizione da parte di quest'ultimo* della documentazione attestante che gli adempimenti fiscali, scaduti alla data

del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori: quindi, letteralmente, se il committente avesse pagato senza richiedere la debita documentazione, avrebbe rischiato di vedersi comminare una sanzione di € 5.000 (nella migliore delle situazioni), senza che l'appaltatore avesse compiuto alcuna irregolarità nel versamento delle ritenute.

La questione sarebbe risultata paradossale e, fortunatamente, già nella Circolare n. 2/E/2013 l'Agenzia aveva avuto modo di chiarire che la sanzionabilità è sempre e comunque collegata ad una irregolarità dell'appaltatore: *"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."*

Soggetti coinvolti	Oggetto della solidarietà	Decadenza della previsione	Limite quantitativo	Norma di riferimento
Committente	Sanzioni (da 5.000 euro a 200.000 euro)	Decadenza dei termini di accertamento	NO (comunque subordinata ad omissioni di versamento dell'appaltatore o dei subappaltatori)	Art. 35 D.L. n. 223/2006
Appaltatore e subappaltatori	Ritenute dovute dai subappaltatori	Decadenza dei termini di accertamento	Corrispettivo dovuto	Art. 35 D.L. n. 223/2006

5. La responsabilità solidale dell'art. 29 del D.Lgs. n. 276/2003

In tema di responsabilità solidale nei contratti di appalto si ricorda, inoltre, la responsabilità solidale di cui all'art. 29 del D.Lgs. n. 276/2003 (cd. "legge Biagi"), di seguito riportato.

La norma citata prevede la responsabilità solidale del committente soggetto passivo Iva o datore di lavoro con l'appaltatore o subappaltatore a corrispondere i trattamenti retributivi ai lavoratori e ad effettuare i versamenti dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi dovuti, limitatamente agli importi maturati nel periodo di esecuzione del contratto di appalto. Il vincolo di solidarietà sopracitato vige nel limite temporale di due anni dalla cessazione dell'appalto o del subappalto, in riferimento all'appalto in generale o in riferimento al termine del singolo lavoro di subappalto nelle ipotesi di responsabilità nei confronti dei subappaltatori.

D.Lgs. 10/09/2003 n. 276

Art. 29. Appalto

1. Ai fini della applicazione delle norme contenute nel presente titolo, il contratto di appalto, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 1655 del codice civile, si distingue dalla somministrazione di lavoro per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa.

2. Salvo diversa disposizione dei contratti collettivi nazionali sottoscritti da associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative del settore che possono individuare metodi e procedure di controllo e di verifica della regolarità complessiva degli appalti, **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, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi, comprese le quote di trattamento di fine rapporto, nonché i contributi previdenziali e i premi assicurativi dovuti in relazione al periodo di esecuzione del contratto di appalto**, restando escluso qualsiasi obbligo per le sanzioni civili di cui risponde solo il responsabile dell'inadempimento. Il committente imprenditore o datore di lavoro è convenuto in giudizio per il pagamento unitamente all'appaltatore e con gli eventuali ulteriori subappaltatori. **Il committente imprenditore o datore di lavoro può eccepire, nella prima difesa, il beneficio della preventiva escussione del patrimonio dell'appaltatore medesimo e degli eventuali subappaltatori.** In tal caso il giudice accerta la responsabilità solidale di tutti gli obbligati, ma l'azione esecutiva può essere intentata nei confronti del committente imprenditore o datore di lavoro solo dopo l'infruttuosa escussione del patrimonio dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori. Il committente che ha eseguito il pagamento può esercitare l'azione di regresso nei confronti del coobbligato secondo le regole generali.

3. L'acquisizione del personale già impiegato nell'appalto a seguito di subentro di un nuovo appaltatore, in forza di legge, di contratto collettivo nazionale di lavoro, o di clausola del contratto d'appalto, non costituisce trasferimento d'azienda o di parte d'azienda.

3-bis. Quando il contratto di appalto sia stipulato in violazione di quanto disposto dal comma 1, il lavoratore interessato può chiedere, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 del codice di procedura civile, notificato anche soltanto al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, la costituzione di un rapporto di lavoro alle dipendenze di quest'ultimo. In tale ipotesi si applica il disposto dell'articolo 27, comma 2.

3-ter. Fermo restando quando previsto dagli articoli 18 e 19, le disposizioni di cui al comma 2 non trovano applicazione qualora il committente sia una persona fisica che non esercita attività di impresa o professionale.

Fac simile dichiarazione sostitutiva appaltatore/subappaltatore

Il/La sottoscritto/a _____

nato/a a _____ il _____

Codice Fiscale _____

residente in _____

Via _____ n. _____ cap _____

in qualità di legale rappresentante della ditta/società

con sede in _____ via _____ C.F./P.Iva _____

relativamente al contratto di appalto /subappalto stipulato in data _____

tra _____ e _____

DICHIARA

- Che ha correttamente operato e regolarmente versato le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente in relazione ai soggetti impiegati nell'esecuzione del contratto di cui sopra

1. Periodo ed estremi di versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente

Mese/ anno	Importo versato	estremi di versamento F24	data versamento
___/___	€ _____	_____	___/___/___

2. Periodo ed estremi di versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente

Mese/ anno	Importo versato	estremi di versamento F24	data versamento
___/___	€ _____	_____	___/___/___

3. Periodo ed estremi di versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente

Mese/ anno	Importo versato	estremi di versamento F24	data versamento
___/___	€ _____	_____	___/___/___

4. Periodo ed estremi di versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente

Mese/ anno	Importo versato	estremi di versamento F24	data versamento
___/___	€ _____	_____	___/___/___

- Che le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa

Data, li _____

Firma _____