

Fiscalità Edilizia

Responsabilità Solidale in ambito Fiscale

*(Art.35, co.28-28ter, D.L. 223/2006, convertito con modifiche nella L.148/2006,
C.M. 40/E/2012, C.M. 2/E/2013)*

Le “Linee guida” ANCE alla luce dei chiarimenti dell’AdE

Aprile 2013

Sommario

1	INQUADRAMENTO NORMATIVO.....	3
2	DECORRENZA DELLE NUOVE NORME.....	5
3	AMBITO OPERATIVO.....	6
3.1	SETTORI PRODUTTIVI INTERESSATI.....	6
3.2	APPLICAZIONE IN ASSENZA DEL SUBAPPALTO	6
3.3	AMBITO OGGETTIVO: I CONTRATTI INTERESSATI DALLA NUOVA DISCIPLINA	7
3.4	I CONTRATTI ESCLUSI	7
4	ATTESTAZIONE DEI VERSAMENTI.....	10
4.1	FORMA DELLA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA	10
4.2	TEMPISTICA DELL'ATTESTAZIONE DEI VERSAMENTI.....	10
4.3	OPERATIVITÀ PER ACCONTI, SALDO E "PAGAMENTI UNICI"	12
5	RAPPORTO COMMITTENTE/APPALTATORE: OPERATIVITÀ DELLA SANZIONE.....	12
6	NATURA DEI COMMITTENTI: NON OPERATIVITÀ DELLA DISCIPLINA.....	13
6.1	COMMITTENTI PRIVATI: PERSONE FISICHE E CONDOMINI.....	13
6.2	COMMITTENTI PUBBLICI.....	14
7	FATTISPECIE PARTICOLARI: CONSORZI E SOCIETÀ CONSORTILI	16

FAC-SIMILE DI "DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA"

APPENDICE: Normativa e Prassi

1 INQUADRAMENTO NORMATIVO

L'art.13-ter del D.L. 83/2012 (convertito con modifiche nella legge 134/2012) è intervenuto sul tema della responsabilità fiscale negli appalti, disciplinata dall'art.35, co.28, del D.L. 223/2006 (convertito, con modificazioni, nella legge 248/2006) e già oggetto di precedenti modifiche da parte del "*decreto sulle semplificazioni fiscali*"¹, che, nell'ambito degli appalti, ha introdotto la responsabilità solidale in relazione al versamento all'Erario delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA relativa alle fatture dei lavori effettuati.

In particolare, la citata disposizione, riscrivendo integralmente la disciplina, prevede, in estrema sintesi:

- **l'operatività della responsabilità solidale nei soli rapporti tra appaltatore e subappaltatore, escludendo quindi il committente.**

Quest'ultimo sarà assoggettato ad una sanzione amministrativa pecuniaria, di importo compreso tra 5.000 e 200.000 euro, qualora provveda ad effettuare il pagamento del corrispettivo senza chiedere l'esibizione, da parte dell'appaltatore, della documentazione idonea a dimostrare il corretto assolvimento degli obblighi fiscali sia dell'appaltatore che del subappaltatore e se, effettivamente, siano riscontrate inadempienze in capo all'appaltatore o al subappaltatore;

- **la possibilità, per l'appaltatore, di evitare la responsabilità solidale, qualora, prima di pagare il corrispettivo, acquisisca dal subappaltatore la documentazione attestante il corretto assolvimento degli adempimenti, già scaduti, connessi al versamento dell'IVA e delle ritenute fiscali sui redditi dei lavoratori dipendenti.**

Tale **documentazione può consistere** in un'**asseverazione**, rilasciata dai CAF² o dai soggetti iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro³.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate con *Circolare n.40/E dell'8 ottobre 2012*, **in alternativa** all'asseverazione, l'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali può essere resa anche attraverso una **dichiarazione sostitutiva, ai sensi del D.P.R. 445/2000**;

- **la limitazione della responsabilità solidale all'ammontare del corrispettivo dovuto.**

Tale limite, connesso all'importo massimo di operatività della responsabilità, si sostituisce a quello "*temporale*" fissato, dalla normativa previgente, in 2 anni dalla cessazione dell'appalto;

¹ Cfr., in particolare, art.2, co.5-bis, del D.L. 16/2012, convertito con modificazioni nella legge 44/2012.

² Di cui all'art.35, co.1, del D.Lgs. n. 241/1997.

³ Di cui all'art. 3, co.3, lett.a, del D.P.R. 322/1998.

- **l'esclusione, dalla nuova disciplina, delle stazioni appaltanti pubbliche** (di cui all'art.3, co.33, del D.Lgs. 163/2006).

Ciò comporta che le Amministrazioni appaltanti non soggiacciono a tutti gli obblighi previsti in generale per gli altri committenti (ivi compreso quello relativo all'acquisizione della suddetta documentazione, prima di effettuare il pagamento del corrispettivo), la cui applicazione avrebbe certamente comportato un ulteriore ritardo nei pagamenti contrattuali, come già segnalato da più parti.

Sulla disciplina è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, dapprima con la C.M. n.40/E dell'8 ottobre 2012 e successivamente con la C.M. n.2/E del 1° marzo 2013, fornendo indicazioni sulla decorrenza e sull'ambito operativo della norma. Tuttavia, anche a seguito dell'emanazione di tali chiarimenti, continuano a permanere alcune criticità, già evidenziate dall'ANCE, in ordine all'operatività della responsabilità solidale in materia fiscale.

Allo stesso modo, continua a sussistere la problematica relativa all'estensione della responsabilità ai fini IVA, che non tiene conto del fatto che, proprio nel subappalto di lavori edili, opera il meccanismo del "reverse charge", per cui il responsabile dell'applicazione e del versamento dell'imposta è in realtà l'appaltatore e non già il subappaltatore.

In sostanza, alla luce delle modifiche apportate, che escludono la responsabilità solidale tra committente ed appaltatore, appare inapplicabile, nei rapporti tra appaltatore e subappaltatore ed in presenza di "reverse charge", la disposizione che prevede l'attestazione del corretto assolvimento di un adempimento che, in realtà, non spetta al subappaltatore, ma all'appaltatore.

Tra l'altro, l'estensione della responsabilità solidale anche ai versamenti IVA appare illegittima alla luce della direttiva 2006/112/CE che regola l'imposta a livello europeo, così come ben evidenziato da Confindustria che ha presentato, il 12 marzo scorso, formale denuncia di violazione alla Commissione UE.

Pur ammettendo la legittimità della base giuridica comunitaria (art. 205 della citata direttiva 2006/112/CE⁴), che ha consentito allo Stato Italiano di introdurre la disciplina della responsabilità solidale per il versamento dell'IVA, la denuncia rileva in ogni caso che l'adozione di tale meccanismo nell'ordinamento italiano viola alcuni importanti principi e finalità del sistema comune dell'IVA.

⁴ In particolare, l'art.205 della direttiva 2006/112/CE prevede che "... gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA".

In particolare, si ritiene vengano, tra gli altri, violati:

- il principio di proporzionalità tra finalità della norma (contrasto all'evasione) ed effetti da questa generati (attribuzione di una "responsabilità oggettiva" in capo ad un soggetto diverso dal "debitore", senza che possa sottrarsi fornendo la prova della propria estraneità alla condotta fraudolenta di quest'ultimo);
- il principio secondo il quale il potere di controllo sia di competenza delle autorità fiscali, e non già dei soggetti passivi;
- il principio di proporzionalità tra sanzione irrogata e gravità dell'infrazione commessa (in particolare, in capo al committente che rischia una sanzione pecuniaria tra 5.000 e 200.000 euro, a prescindere dal corrispettivo dell'appalto).

A seguito della compliant, è stata successivamente (il 15 marzo 2013) presentata alla Camera dei Deputati un'interpellanza (2-00002, primo firmatario On. S. Rubinato - Gruppo parlamentare PD), con la quale si sollecita il Governo ad assumere tutte le necessarie misure al fine di provvedere alla definitiva abrogazione della norma.

A quest'ultimo obiettivo continua ad essere volta anche l'azione dell'ANCE, che, oltre ad una stretta collaborazione con l'Amministrazione finanziaria affinché vengano chiarite amministrativamente le numerose lacune normative, intende proseguire la battaglia presso le competenti sedi parlamentari e governative.

Ciò premesso, si analizzano di seguito le caratteristiche principali della disciplina e le indicazioni sinora fornite dall'Agenzia delle Entrate, evidenziando altresì alcune criticità che la norma continua a generare.

2 DECORRENZA DELLE NUOVE NORME

L'art.13-ter della legge 134/2012 (in vigore dal 12 agosto 2012) non stabilisce espressamente la decorrenza della nuova disciplina in materia di responsabilità solidale in ambito fiscale.

Sul punto, applicando le disposizioni dello "Statuto del contribuente"⁵, la CM 40/E/2012 ha precisato che la nuova disciplina trova applicazione "solo per i contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della norma, ossia dal 12 agosto 2012" e, relativamente a questi, "solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012".

⁵ Legge 212/2000, in particolare l'art.3, co.2, in base al quale le norme in materia tributaria non possono prevedere nuovi adempimenti la cui scadenza sia fissata prima che siano trascorsi 60 giorni dalla loro entrata in vigore.

Con la successiva CM 2/E/2013, è stato ulteriormente specificato che, nell'ipotesi di un contratto stipulato precedentemente al 12 agosto 2012, l'eventuale rinnovo successivo a tale data deve intendersi come “nuova stipula” e, in quanto tale, assoggettato alla normativa.

Non è stato invece fornito un esplicito chiarimento sull'operatività della disciplina in presenza di contratto d'appalto stipulato prima del 12 agosto 2012, e quindi escluso dall'ambito applicativo delle nuove norme, a valle del quale, dopo tale data, viene concluso un contratto di subappalto.

In particolare, la questione verte sulla possibilità di considerare escluso dalla normativa anche il subappalto che, ancorché stipulato dopo il 12 agosto 2012, deriva comunque da un contratto d'appalto “principale” concluso precedentemente a tale data.

In merito, tuttavia, considerata l'interpretazione fornita dall'Amministrazione in tema di rinnovo dei contratti, si ritiene preferibile adottare un'interpretazione rigorosa, secondo cui la data del 12 agosto deve considerarsi come termine inderogabile di decorrenza della nuova disciplina. Pertanto, la stessa si intende applicabile anche ai contratti di subappalto conclusi successivamente a tale data, ancorché derivanti da contratti d'appalto stipulati precedentemente.

3 AMBITO OPERATIVO

3.1 Settori produttivi interessati

Sull'operatività della nuove norme, la dottrina si è lungamente dibattuta ipotizzandone un ambito applicativo ristretto al solo settore edile.

In merito, l'ANCE, sin dall'approvazione della norma, ha ritenuto applicabile la citata normativa a tutti i settori produttivi, alla luce del fatto che il dettato normativo non contiene alcuna limitazione specifica.

Confermando tale orientamento, quindi, la CM 2/E/2013 ha definitivamente chiarito che la disciplina ha un ambito applicativo generalizzato ed esteso a tutti i settori produttivi. Come evidenziato dall'Amministrazione Finanziaria, infatti, lo scopo della norma va 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”.

3.2 Applicazione in assenza del subappalto

La CM 2/E/2013 affronta una delle principali questioni sollevate in sede di prima applicazione della norma, ovvero l'applicabilità, o meno, della disciplina in assenza di un rapporto di subappalto.

Contrariamente alla tesi ANCE, che, su posizioni più “rigorose”, riteneva necessaria la coesistenza di tre soggetti economici distinti (committente, appaltatore e subappaltatore), quale presupposto di operatività della norma, l'Agenzia ha adottato un'interpretazione più estensiva, rendendo applicabile la disciplina anche in presenza del solo contratto “principale” d'appalto.

A parere dell'Amministrazione, ciò è desumibile dal dato letterale del primo periodo del co.28-bis che, *“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”*.

In una logica sistemica, in assenza di subappalto non potrà operare la responsabilità solidale, circoscritta dal co.28 al solo rapporto tra appaltatore e subappaltatore, ma la sola sanzione in capo al committente (cd. “responsabilità sanzionatoria”), qualora lo stesso proceda al pagamento del corrispettivo all'appaltatore prima di aver acquisito da questi l'attestazione dell'avvenuto assolvimento degli adempimenti fiscali e, in sede di verifica, siano effettivamente accertate inadempienze in capo al medesimo appaltatore.

3.3 Ambito oggettivo: i contratti interessati dalla nuova disciplina

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione della nuova disciplina, l'Agenzia delle Entrate ha accolto integralmente le posizioni dell'ANCE, circoscrivendo la norma alle sole fattispecie riconducibili al **contratto di appalto**, come definito dall'**art.1655 c.c.**, in base al quale *«l'appalto è il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro»*.

3.4 I contratti esclusi

Sono esclusi dall'ambito operativo dell'intera disciplina tutte le tipologie contrattuali diverse dall'appalto propriamente inteso.

A titolo esemplificativo, la CM 2/E/2013 esclude dal campo d'applicazione delle norme le seguenti forme contrattuali:

- **appalti di fornitura di beni**, di cui all'art.3, co. 9, del D.lgs. 163/2006 (Codice dei contratti pubblici), che li definisce quali *«appalti pubblici diversi da quelli di lavori o di servizi, aventi per oggetto l'acquisto, la locazione finanziaria, la locazione o l'acquisto a riscatto, con o senza opzione per l'acquisto, di prodotti»*,
- **contratto d'opera**, che, ai sensi dell'art.2222 c.c., ricorre *«quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente»*. Tale tipologia contrattuale presenta le caratteristiche principali tipiche dell'appalto (obbligo di risultato e assenza di vincolo di subordinazione), ma se ne

differenza per il fatto che la prestazione è eseguita, in prevalenza, con lavoro proprio dell'obbligato (diversamente dall'appalto che presuppone l'esistenza di un'organizzazione di mezzi e personale, tipica dell'impresa),

- **contratto di trasporto**, di cui all'art.1678 c.c., in accordo al quale «*con il contratto di trasporto il vettore si obbliga, verso corrispettivo, a trasferire persone o cose da un luogo ad un altro*»,
- **contratto di subfornitura**, disciplinato dalla legge 192/1998 che, all'art.1, lo definisce come il contratto attraverso il quale «*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. Sono esclusi dalla definizione i contratti aventi ad oggetto la fornitura di materie prime, di servizi di pubblica utilità e di beni strumentali non riconducibili ad attrezzature*».

Da evidenziare che, per tale tipologia contrattuale, è prevista come obbligatoria la forma scritta a pena di nullità (art.2, della medesima legge 192/1998).

Alle suddette fattispecie devono aggiungersi, inoltre, ulteriori tipologie contrattuali che, avendo una propria disciplina civilistica che le differenzia dal contratto d'appalto "*tipico*", devono ritenersi escluse dall'ambito oggettivo d'applicazione dell'intera disciplina.

In tale senso, mutuando gli orientamenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in materia di applicazione del "*reverse charge*" nei subappalti edili, devono intendersi estranei alla normativa anche le seguenti forme contrattuali:

- **fornitura di beni**, civilisticamente assimilata al contratto di compravendita, definito dall'art.1470 c.c. come il «*contratto che ha per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa o il trasferimento di un altro diritto verso il corrispettivo di un prezzo*»,
- **fornitura di beni con posa in opera**, definibile come "*contratto di compravendita*", nel senso civilistico sopra precisato, accompagnato da un prestazione di servizi (posa in opera) meramente accessoria al negozio principale di vendita del bene.

Circa gli elementi da porre a riferimento per distinguere la "*fornitura con posa in opera*" dal "*contratto d'appalto*", si ritengono applicabili le precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate in merito all'applicazione del meccanismo del "*reverse charge*" in edilizia⁶ (anch'esso escluso in

⁶ In tal ambito, cfr. R.M. 246/E/2008, R.M. 76/E/2008, R.M. 220/E/2007, R.M. 172/E/2007, R.M. 164/E/2007, R.M.148/E/2007.

presenza di contratti di fornitura di beni con posa in opera accessoria). Sul punto, l'Amministrazione ha chiarito che, a prescindere dalla specifica denominazione attribuita della parti al contratto, si è in presenza di *“fornitura di beni con posa in opera”* quando la volontà dei contraenti è quella di trasferire il bene e la posa in opera è finalizzata solo ad adattare lo stesso alle esigenze del cliente, senza alterarne la natura. Diversamente, si configura un *“contratto d'appalto”* quando l'intenzione delle parti è quella di realizzare un bene diverso e nuovo rispetto al complesso di beni utilizzati per eseguire la prestazione⁷,

- **nolo “a freddo”**, assimilabile alla forma contrattuale civilisticamente *“tipizzata”* nella *“locazione di beni mobili”*, di cui all'art.1571 c.c., che la definisce come il *«contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile [...] per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo»*,
- **nolo “a caldo”**, qualificabile, nella sostanza, nel noleggio di un bene mobile, nell'accezione civilistica sopra delineata, unitamente alla prestazione (accessoria) dell'operatore addetto all'uso del medesimo bene.

In relazione alle differenze che caratterizzano i contratti di nolo “a caldo” rispetto ai contratti d'appalto, si ritiene possano valere le stesse considerazioni formulate dall'Agenzia delle Entrate in merito all'applicabilità del *“reverse charge”*⁸.

In particolare, a prescindere dal *“nomen iuris”* attribuito al contratto, si è in presenza di:

- **nolo “a caldo”**, se il manovratore del macchinario è un semplice esecutore delle direttive impartite dal “committente”;
- **appalto**: se oggetto del contratto consiste nella realizzazione di lavori complessi, con obbligazione di risultato ed in assenza di vincoli di subordinazione,
- **prestazione d'opera intellettuale**, disciplinata dagli artt. 2229 e sgg. c.c., intendendosi il contratto con il quale il professionista si obbliga a rendere una prestazione di carattere intellettuale *«per l'esercizio della quale è necessaria l'iscrizione in appositi albi o elenchi»*.

⁷ Sempre in tema di *“reverse charge”* in edilizia, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la qualificazione di *“cessione di beni con posa”*, ad esempio, ad un contratto di fornitura e posa di armature in acciaio per cemento armato effettuata dall'impresa produttrice (R.M. 148/E/2007), mentre ha qualificato come *“appalto”* un contratto di fornitura e posa di controsoffitti e pareti in cartongesso, in quanto consistente in una prestazione complessa, diretta ad ottenere un bene nuovo e diverso (R.M. 220/E/2007). Allo stesso modo, è stato considerato come *“appalto”* un accordo contrattuale avente ad oggetto il montaggio e l'installazione di prefabbricati in cemento armato precompresso, in quanto consistente in un'opera con strutture prefabbricate che costituisce un risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati (R.M. 76/E/2008).

⁸ In tal ambito, cfr. R.M. 205/E/2007.

4 ATTESTAZIONE DEI VERSAMENTI

4.1 Forma della dichiarazione sostitutiva

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate con *Circolare n.40/E dell'8 ottobre 2012*, **in alternativa** all'asseverazione, l'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali può essere resa anche attraverso una **dichiarazione sostitutiva, ai sensi del D.P.R. 445/2000**⁹.

Sotto il profilo formale, l'ANCE ritiene che la suddetta dichiarazione sostitutiva debba essere presentata in carta semplice, unitamente alla copia di un documento d'identità del dichiarante (senza autentica di firma e senza applicazione dell'imposta di bollo), anche se tale modalità semplificata è prevista, dall'art.38, co.3, del D.P.R. 445/2000, per le sole dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà presentate agli Organi della Pubblica Amministrazione¹⁰.

Ciò in quanto si ritiene che il rinvio al D.P.R. 445/2000 valga solo per i profili penali connessi a dichiarazioni mendaci (di cui all'art.76 dello stesso D.P.R.). Inoltre, potrebbe sostenersi l'equiparazione ad un atto presentato di fronte a pubblico ufficiale, in quanto trattasi di attestazioni relative all'IVA ed alle ritenute destinate allo Stato.

4.2 Tempistica dell'attestazione dei versamenti

Sia il co. 28 che il successivo co. 28-bis specificano che l'acquisizione della documentazione idonea ad escludere, rispettivamente, la responsabilità solidale per l'appaltatore e l'applicazione delle sanzioni pecuniarie per il committente, debba avvenire genericamente "*prima del versamento del corrispettivo*", senza fornire, tuttavia, maggiori indicazioni procedurali.

Di contro, l'individuazione di tale momento assume rilevanza anche perché identifica il termine rispetto al quale confrontare l'avvenuta scadenza dei

⁹ La dichiarazione, secondo le generiche indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria, deve contenere:

- il periodo nel quale l'IVA relativa alle fatture concernenti i lavori eseguiti è stata liquidata, con indicazione se dalla liquidazione è scaturito un versamento di imposta, ovvero se, in relazione alle fatture oggetto del contratto, è stato applicato il regime dell' "IVA per cassa" (art.32-bis, D.L. 83/2012, convertito con modifiche nella legge 134/2012).oppure la disciplina del "*reverse charge*" (art.17, co.6, lett.a, del D.P.R. 633/1972);
- il periodo nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state versate, mediante scomputo totale o parziale;
- gli estremi del modello F24 con cui sono stati effettuati i versamenti dell'IVA e delle ritenute non scomputate, totalmente o parzialmente;
- l'affermazione che l'IVA e le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa.

¹⁰ Diversamente, per le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà presentata a soggetti diversi dagli Organi della Pubblica Amministrazione, l'art.21, co.2, del medesimo D.P.R. 445/2000 dispone l'obbligo di autentica di firma, imponendo così anche l'applicazione dell'imposta di bollo nella misura fissa pari a 14,62 euro per foglio (composto da 4 facciate), ai sensi dell'art1, della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 642/1972.

versamenti fiscali (devono essere attestati gli adempimenti “*scaduti alla data del versamento del corrispettivo*”).

In merito, nella CM 2/E/2013, l'Agenzia delle Entrate conferma ufficialmente la posizione assunta dall'ANCE, secondo la quale per “*adempimenti scaduti*” prima della data di “*versamento del corrispettivo*” si devono intendere soltanto quelli il cui termine di assolvimento risulti già trascorso in base alla normativa fiscale (ad esempio, in caso di “*versamento del corrispettivo*” il 12 del mese, l'attestazione deve certificare l'avvenuto assolvimento degli adempimenti scaduti il 16 del mese precedente).

Sulla base di tale principio, l'Amministrazione finanziaria ha fornito alcuni chiarimenti relativi a particolari fattispecie:

- ***più contratti intercorrenti tra le medesime parti***: in questo caso, 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,
- ***certificazione periodica***: a discrezione delle parti contraenti, l'attestazione può essere fornita anche con cadenza periodica (ad esempio in occasione di ogni singolo SAL), fermo restando che, al momento del pagamento del corrispettivo, 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,
- ***pagamenti effettuati mediante bonifico bancario***: in tale ipotesi, o comunque in presenza di strumenti di pagamento che non consentono al beneficiario l'immediata disponibilità della somma versata a suo favore, occorre 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 accreditamento delle somme al beneficiario. Diversamente, infatti, l'attestazione della regolarità degli adempimenti dovrebbe avere ad oggetto fatti successivi al suo rilascio,
- ***cessione del credito da parte dell'appaltatore/subappaltatore***: in tal caso, la regolarità fiscale relativa ai rapporti riferibili al credito oggetto di cessione può essere attestata nel momento in cui il cedente (appaltatore o subappaltatore) dà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore)¹¹.

¹¹ Ciò è in linea con le indicazioni fornite dalla Ragioneria Generale dello Stato, nella Circolare n.29 del 2009, 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 10.000 euro, verificano la regolarità fiscale del beneficiario potendo, in caso di irregolarità, sospendere il relativo pagamento.

4.3 Operatività per acconti, saldo e “pagamenti unici”

La nuova disciplina non tiene conto della consuetudine nella modalità di pagamento dei lavori, né tale aspetto è stato sinora affrontato dalla prassi amministrativa.

Di norma si procede ad anticipare, prima dell'avvio dei lavori, parte del corrispettivo, a titolo di **acconto**.

In tal caso, occorre chiarire l'operatività della responsabilità solidale, tenuto conto che l'impresa esecutrice (sia essa appaltatore che subappaltatore) non può attestare alcun versamento, né per quanto riguarda le ritenute sui redditi dei dipendenti, non ancora impiegati nel cantiere, né per ciò che concerne l'IVA relativa alla fattura corrispondente all'acconto, i cui termini di versamento non sono ancora scaduti alla data del pagamento.

Discorso simile si può fare anche per il **saldo** dei lavori, per il quale, alla data del pagamento, non risultano ancora scaduti i termini di versamento sia dell'IVA che delle ritenute sui redditi dei lavoratori impiegati nei lavori.

Ancor più problematica è l'operatività della disciplina, in presenza di **“piccole lavorazioni”**, **generalmente liquidate in unica soluzione ed al momento della presentazione della relativa fattura**, fermo restando che, qualora riconducibili a contratti d'opera (e non a contratti d'appalto), sarebbero comunque escluse dall'ambito operativo dell'intera disciplina.

Su tali aspetti, l'ANCE continua a ritenere urgente un chiarimento sull'operatività della disciplina, tenuto conto che non può attribuirsi alcuna funzione esimente a dichiarazioni contenenti l'impegno ad assolvere adempimenti futuri.

5 RAPPORTO COMMITTENTE/APPALTATORE: OPERATIVITÀ DELLA SANZIONE

L'art.35, co. 28-*bis*, della legge 248/2006 stabilisce che, il committente, prima del pagamento del corrispettivo contrattuale, è tenuto a richiedere una documentazione attestante il corretto assolvimento degli obblighi fiscali da parte dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori.

L'inosservanza di tale modalità di pagamento comporta, per il committente, l'irrogazione di una sanzione amministrativa (da 5.000 a 200.000 euro), nel caso in cui gli adempimenti fiscali non siano stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Sul punto, nella recente C.M. 2/E/2013, l'Agenzia delle Entrate, in linea con la tesi sostenuta dall'ANCE, ha specificato che l'irrogazione della suddetta sanzione amministrativa è comunque subordinata alla contemporanea sussistenza di due condizioni:

- la mancata richiesta del committente, prima del pagamento del corrispettivo, della documentazione rilasciata dall'appaltatore e dal subappaltatore;

- l'effettiva violazione dell'obbligo di pagamento delle ritenute Irpef e dell'IVA da parte dell'appaltatore e del subappaltatore.

Viene quindi confermato che la sanzione amministrativa non può applicarsi semplicemente per aver pagato il corrispettivo senza la preventiva acquisizione della documentazione, rilasciata dall'appaltatore e dal subappaltatore. Ciò, tenuto conto che lo stesso dettato normativo, laddove afferma che *“il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della ...documentazione da parte dell'appaltatore”* riconosce al committente una facoltà e non già un obbligo perentorio.

Pertanto, la sanzione non verrà comunque applicata nell'ipotesi in cui, pur non avendo ottenuto la documentazione, il committente proceda al pagamento e risultino, in sede di accertamento, correttamente effettuati gli adempimenti fiscali.

6 NATURA DEI COMMITTENTI: NON OPERATIVITÀ DELLA DISCIPLINA

6.1 *Committenti privati: persone fisiche e condomini*

Secondo quanto stabilisce il co. 28-ter, le disposizioni sulla responsabilità solidale (commi 28 e 28-bis) si applicano in relazione ai contratti conclusi da soggetti che li stipulano *“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”*.

Al riguardo, la C.M. 2/E/2013 conferma che la locuzione *“soggetti che stipulano i contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”* escluda l'operatività della nuova disciplina relativamente ai contratti d'appalto in cui il committente è un soggetto IRPEF non esercente attività rilevante ai fini IVA (quale, ad esempio, una persona fisica).

Ciò implica che, in tali casi, i committenti privati persone fisiche vengano esclusi dall'obbligo di verifica preventiva e dalla conseguente ed eventuale irrogazione della sanzione pecuniaria, presumendo, in ogni caso, l'operatività della responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatore.

A medesime conclusioni si giunge relativamente ai condomini che affidano lavori in qualità di committenti.

Anche tali soggetti, infatti, pur dotati di codice fiscale e ancorché siano sostituiti d'imposta, non svolgono *“attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”*, e, come tali devono considerarsi esclusi dai profili sanzionatori della norma, al pari delle persone fisiche non esercenti attività commerciali.

A queste conclusioni è giunta anche l'Amministrazione Finanziaria (dapprima la Direzione Regionale dell'Emilia Romagna, con Nota prot. 909-54414/2012, e, da ultimo, l'Agenzia delle Entrate con la C.M. 2/E/2013), in considerazione del fatto che i condomini non sono riconducibili tra i soggetti di cui agli artt. 73-74 del TUIR – D.P.R. 917/1986.

6.2 Committenti pubblici

Lo stesso co. 28-ter esclude dall'applicazione delle suddette disposizioni *“le stazioni appaltanti di cui all'articolo 3, co. 33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163”*, fra le quali, dal dettato normativo, sono comprese le amministrazioni aggiudicatrici e gli altri soggetti di cui all'art. 32 del medesimo D.Lgs. 163/2006¹².

¹² **D.Lgs. 12-4-2006 n. 163 – Stralcio**

«Art.3. Definizioni

(omissis)

33. L'espressione «stazione appaltante» (...) comprende le amministrazioni aggiudicatrici e gli altri soggetti di cui all'articolo 32.»

(omissis)

«Art.32. Amministrazioni aggiudicatrici e altri soggetti aggiudicatori

1. Salvo quanto dispongono il comma 2 e il comma 3, le norme del presente titolo, nonché quelle della parte I, IV e V, si applicano in relazione ai seguenti contratti, di importo pari o superiore alle soglie di cui all'articolo 28:

- a) lavori, servizi, forniture, affidati dalle amministrazioni aggiudicatrici;
- b) appalti di lavori pubblici affidati dai concessionari di lavori pubblici che non sono amministrazioni aggiudicatrici, nei limiti stabiliti dall'articolo 142;
- c) lavori, servizi, forniture affidati dalle società con capitale pubblico, anche non maggioritario, che non sono organismi di diritto pubblico, che hanno ad oggetto della loro attività la realizzazione di lavori o opere, ovvero la produzione di beni o servizi, non destinati ad essere collocati sul mercato in regime di libera concorrenza, ivi comprese le società di cui agli *articoli 113, 113-bis, 115 e 116 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267*, testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali;
- d) lavori, affidati da soggetti privati, di cui all'allegato I, nonché lavori di edilizia relativi ad ospedali, impianti sportivi, ricreativi e per il tempo libero, edifici scolastici e universitari, edifici destinati a funzioni pubbliche amministrative, di importo superiore a un milione di euro, per la cui realizzazione sia previsto, da parte dei soggetti di cui alla lettera a), un contributo diretto e specifico, in conto interessi o in conto capitale che, attualizzato, superi il 50 per cento dell'importo dei lavori;
- e) appalti di servizi, affidati da soggetti privati, relativamente ai servizi il cui valore stimato, al netto dell'IVA, sia pari o superiore a 211.000 euro, allorché tali appalti sono connessi ad un appalto di lavori di cui alla lettera d) del presente comma, e per i quali sia previsto, da parte dei soggetti di cui alla lettera a), un contributo diretto e specifico, in conto interessi o in conto capitale che, attualizzato, superi il 50 per cento dell'importo dei servizi;
- f) lavori pubblici affidati dai concessionari di servizi, quando essi sono strettamente strumentali alla gestione del servizio e le opere pubbliche diventano di proprietà dell'amministrazione aggiudicatrice;
- g) lavori pubblici da realizzarsi da parte dei soggetti privati, titolari di permesso di costruire, che assumono in via diretta l'esecuzione delle opere di urbanizzazione a scomputo totale o parziale del contributo previsto per il rilascio del permesso, ai sensi dell'*articolo 16, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380*, e dell'*articolo 28, comma 5, della legge 17 agosto 1942, n. 1150*. L'amministrazione che rilascia il permesso di costruire può prevedere che, in relazione alla realizzazione delle opere di urbanizzazione, l'avente diritto a richiedere il permesso di costruire presenti all'amministrazione stessa, in sede di richiesta del permesso di costruire, un progetto preliminare delle opere da eseguire, con l'indicazione del tempo massimo in cui devono essere completate, allegando lo schema del relativo contratto di appalto.

Sull'incerta formulazione della norma sono sorte numerose criticità, che l'Amministrazione Finanziaria non ha ancora provveduto a dipanare.

In particolare, gli aspetti sui quali occorre fare chiarezza sono:

1. il coordinamento tra il primo periodo del co. 28-ter, che rende operative le disposizioni per i contratti stipulati *"in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli ... e 74 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917"* (ovverosia organi e amministrazioni dello Stato, comuni, consorzi tra enti locali, province e regioni, etc.) e il secondo periodo dello stesso co., che invece esclude dall'ambito applicativo della norma le *"amministrazioni aggiudicatrici"* (che, ai sensi del co. 25 dell'art.3 del D.Lgs. 163/2006 sono *"le amministrazioni dello Stato; gli enti pubblici territoriali; gli altri enti pubblici non economici; gli organismi di diritto pubblico; le associazioni, unioni, consorzi, comunque denominati, costituiti da detti soggetti"*).

Si tratta di un evidente contraddizione, secondo la quale l'operatività della disciplina è allo stesso tempo:

- obbligatoria quando i contratti sono stipulati da soggetti di cui all'art.74 del D.P.R. 917/1986 (ovverosia organi e

L'amministrazione, sulla base del progetto preliminare, indice una gara con le modalità previste dall'articolo 55. Oggetto del contratto, previa acquisizione del progetto definitivo in sede di offerta, sono la progettazione esecutiva e le esecuzioni di lavori. L'offerta relativa al prezzo indica distintamente il corrispettivo richiesto per la progettazione definitiva ed esecutiva, per l'esecuzione dei lavori e per gli oneri di sicurezza;

h) lavori, servizi forniture affidati dagli enti aggiudicatori di cui all'articolo 207, qualora, ai sensi dell'articolo 214, devono trovare applicazione le disposizioni della parte II anziché quelle della parte III del presente codice.

2. Ai soggetti di cui al comma 1, lettere *d)*, *e)*, *f)*, *g)* non si applicano gli articoli 63; 78, comma 2; 90, comma 6; 92; 128; in relazione alla fase di esecuzione del contratto si applicano solo le norme che disciplinano il collaudo. Ai soggetti di cui al comma 1, lettere *c)* ed *h)*, non si applicano gli articoli 78, comma 2; 90, comma 6; 92; 128; in relazione alla fase di esecuzione del contratto si applicano solo le norme che disciplinano il collaudo.

3. Le società di cui al comma 1, lettera *c)* non sono tenute ad applicare le disposizioni del presente codice limitatamente alla realizzazione dell'opera pubblica o alla gestione del servizio per i quali sono state specificamente costituite, se ricorrono le seguenti condizioni:

- 1) la scelta del socio privato è avvenuta nel rispetto di procedure di evidenza pubblica;
- 2) il socio privato ha i requisiti di qualificazione previsti dal presente codice in relazione alla prestazione per cui la società è stata costituita;
- 3) la società provvede in via diretta alla realizzazione dell'opera o del servizio, in misura superiore al 70% del relativo importo.

4. Il provvedimento che concede il contributo di cui alle lettere *d)* ed *e)* del comma 1 deve porre come condizione il rispetto, da parte del soggetto beneficiario, delle norme del presente codice. Fatto salvo quanto previsto dalle eventuali leggi che prevedono le sovvenzioni, il cinquanta per cento delle stesse può essere erogato solo dopo l'avvenuto affidamento dell'appalto, previa verifica, da parte del sovvenzionatore, che la procedura di affidamento si è svolta nel rispetto del presente codice. Il mancato rispetto del presente codice costituisce causa di decadenza dal contributo.».

amministrazioni dello Stato, comuni, consorzi tra enti locali, province e regioni, etc.);

- esclusa nel caso in cui i medesimi soggetti assumono natura di “stazioni appaltanti”, ovvero sempre.

A parere della scrivente, l'esclusione per le “stazioni appaltanti” pubbliche dalle disposizioni di legge in esame assume prevalenza normativa rispetto al richiamo all'art.74 del D.P.R. 917/1986, che è da considerarsi una mera riproposizione della precedente normativa abrogata nel 2008, completamente avulsa da quanto affermato nel nuovo testo di legge;

2. l'individuazione esatta delle “stazioni appaltanti”, di cui all'art. 3, co. 33, del codice dei contratti pubblici, richiamato dal co. 28-ter, per le quali non operano le disposizioni, in particolare, con riferimento agli “altri soggetti aggiudicatori” di cui all'art.32 del medesimo D.Lgs. 163/2006.

In attesa di chiarimenti amministrativi sulla materia, si ritiene consigliabile attenersi al dato letterale della norma, escludendo dalla disciplina sanzionatoria le sole stazioni appaltanti espressamente citate dall'art.3, c. 33, e dall'art.32 del D.Lgs. 163/2006.

Sempre in via prudenziale, la portata dell'esclusione dovrebbe intendersi limitata al profilo soggettivo, così da escludere le citate stazioni appaltanti dalla disciplina sanzionatoria, ma considerare comunque operante la responsabilità solidale nel rapporto “a valle” tra appaltatore/subappaltatore.

7 FATTISPECIE PARTICOLARI: CONSORZI E SOCIETÀ CONSORTILI

Nella C.M. 2/E/2013, l'Agenzia delle Entrate ha tenuto a precisare che, tra le tipologie contrattuali escluse dalla disciplina, sono ricomprese anche “le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile”, senza fornire, tuttavia, ulteriori chiarimenti in merito agli eventuali adempimenti facenti capo alla struttura consortile (consorzio o società consortile), attraverso la quale viene realizzato l'appalto.

Anche a seguito dell'emanazione della suddetta Circolare, quindi, continuano a permanere diverse questioni applicative, qualora si sia in presenza di un consorzio (o di una società consortile) che agisce con un “mandato senza rappresentanza”, ossia in nome proprio ma per conto delle consorziate.

In merito, si ritiene che, qualora il suddetto consorzio assuma la figura di appaltatore ed i lavori siano eseguiti dalle imprese consorziate, senza che si ricorra a soggetti terzi estranei al rapporto consortile, non possa ravvisarsi alcun rapporto di subappalto. Infatti, mutuando quanto chiarito dall'Agenzia

delle Entrate in tema di “reverse charge” (C.M. 36/E/2007 e 19/E/2007¹³), il rapporto consorzio/consorziate non può qualificarsi come subappalto, con la conseguente esclusione dall’operatività della responsabilità solidale, mancando il rapporto tra appaltatore/subappaltatore.

Di contro, nel caso in cui il consorzio assuma la veste di subappaltatore e sia titolare del contratto, su di esso dovrebbero ricadere gli oneri documentali e non già sulle imprese consorziate.

Tuttavia, in tale ipotesi, le disposizioni sulla responsabilità solidale sarebbero del tutto impercorribili sotto il profilo operativo, tenuto conto che il consorzio:

- in sede di fatturazione all’appaltatore, deve applicare il “reverse charge” non essendo quindi tenuto agli adempimenti di liquidazione e versamento dell’IVA,
- non opera direttamente le ritenute sui lavoratori utilizzati nell’appalto, essendo questi dipendenti delle imprese consorziate che realizzano i lavori.

Anche alla luce di quanto affermato dall’Agenzia delle Entrate nella C.M. 2/E/2013, si ritiene quindi di poter concludere che, in caso di consorzio appaltatore, la responsabilità solidale tra consorzio e imprese consorziate non opera, ferma restando l’eventuale necessità di fornire l’autocertificazione al committente per la regolarità sull’IVA e per gli eventuali dipendenti del consorzio medesimo, utilizzati direttamente nei lavori.

Nell’ipotesi in cui il consorzio sia subappaltatore, occorrerà fornire l’autocertificazione circa l’applicazione del “reverse charge” e sulla regolarità delle ritenute per i dipendenti del consorzio medesimo, operando la disciplina tra appaltatore e consorzio subappaltatore.

¹³ Con quest’ultima pronuncia, l’Amministrazione ha introdotto il cd. “criterio di trasparenza”, in base al quale nei rapporti tra le singole imprese ed il Consorzio si rende applicabile la stessa modalità di fatturazione che regola il rapporto tra il Consorzio e l’appaltatore.

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA PER IL VERSAMENTO DELL'IVA E DELLE RITENUTE IRPEF DEI LAVORATORI DIPENDENTI⁽¹⁾
(ai sensi del D.P.R. 28.12.2000, n. 445)

-art.35, co.28-28ter, D.L. 223/2006, convertito nella legge 248/2006 e C.M. n.40/E dell'8 ottobre 2012-

Il/La sottoscritto/a, nato/a a, il, C.F.....,
residente in, via, n., cap., in qualità di legale rappresentante⁽²⁾
dell'impresa con sede in via, n. C.F.
P.I. relativamente al contratto di⁽³⁾:

☐ appalto stipulato in data ... tra il committente ... e l'appaltatore ...

☐ subappalto stipulato in data ... tra l'appaltatore ... e il subappaltatore ...

consapevole delle sanzioni penali richiamate dall'art. 76 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, in caso di dichiarazioni mendaci e di formazione od uso di atti falsi

DICHIARA

CHE ALLA DATA DEL (gg/mm/aa)

1) relativamente alle fatture emesse per il contratto, è stato applicato:

☐ regime IVA ordinario ☐ reverse charge⁽⁴⁾ ☐ regime IVA per cassa⁽⁴⁾ ☐ altro⁽⁵⁾

2) le suddette fatture sono state registrate e la relativa imposta sul valore aggiunto, i cui termini di versamento sono scaduti alla data di cui sopra, è stata liquidata⁽⁶⁾ nel mese di(mm/aa)

3) dalla suddetta liquidazione è scaturito un ammontare complessivo dell'importo IVA a:

☐ debito ☐ credito ☐ saldo zero

Estremi dei versamenti (Modello/i F24)

Data Modello/i	Estremi Ricevuta di pagamento ⁽⁷⁾
(gg/mm/aa)	Prot. n. del.....(gg/mm/aa)
(gg/mm/aa)	Prot. n. del.....(gg/mm/aa)
(gg/mm/aa)	Prot. n. del.....(gg/mm/aa)

L'IVA versata include quella riferibile al contratto di appalto/subappalto per il quale la presente dichiarazione è rilasciata.

4) le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, i cui termini di versamento sono scaduti alla data di cui sopra sono state versate, in relazione ai lavoratori impiegati nell'esecuzione del contratto, anche mediante scomputo totale o parziale

Estremi dei versamenti (Modello/i F24)

Data Modello/i	Estremi Ricevuta di pagamento ⁽⁷⁾
(gg/mm/aa)	Prot. n. del.....(gg/mm/aa)
(gg/mm/aa)	Prot. n. del.....(gg/mm/aa)
(gg/mm/aa)	Prot. n. del.....(gg/mm/aa)

Le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la presente dichiarazione è rilasciata.

5) Annotazioni⁽⁸⁾

....., lì

Timbro e Firma:

Allegati: documento di identità del dichiarante

Informativa ai sensi del D.Lgs 196/2003: i dati sopra riportati sono previsti dalle disposizioni vigenti ai fini del procedimento per il quale sono richiesti e verranno utilizzati solo per tale scopo.

Note

⁽¹⁾ Da redigere in carta semplice, senza autentica di firma.

⁽²⁾ Ovvero soggetto delegato responsabile della liquidazione dell'IVA e dell'effettuazione e versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente.

⁽³⁾ Barrare il caso che ricorre.

⁽⁴⁾ Il dichiarante che barra questa casella non è tenuto alla compilazione del successivo punto n.2), né a riportare gli estremi dei versamenti (Modello/i F24)

⁽⁵⁾ Specificare il riferimento normativo nel quadro "**Annotazioni**"

⁽⁶⁾ Liquidazione mensile o trimestrale.

⁽⁷⁾ Indicare il numero e la data del protocollo telematico rilasciato dal sistema di pagamento utilizzato (Entratel, Fisconline, home banking e remote banking).

⁽⁸⁾ Indicare in tale spazio eventuali specificità che incidono sulla compilazione del modello. In caso di appalto, indicare se ci si è avvalsi o meno dell'opera di subappaltatori, per i quali si trasmette analogia documentazione da questi rilasciata.

Responsabilità Solidale in ambito Fiscale

*(Art.35, co.28-28ter, D.L. 223/2006, convertito con modifiche nella L.148/2006, C.M.
40/E/2012, C.M. 2/E/2013)*

APPENDICE -Normativa e Prassi-

Decreto Legge 4 luglio 2006 n. 223 - Stralcio

Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale.

Convertito, con modificazioni, nella Legge 4 agosto 2006, n.248

(omissis)

Art.35

Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale

(omissis)

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 può 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 può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore. L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è 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 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'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. 163.

(omissis)

Circolare Agenzia delle Entrate n. 40/E dell'8 ottobre 2012

OGGETTO: Articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012 - Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore – Chiarimenti

Premessa

Lo scorso 12 agosto è entrato in vigore 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 – che, sostituendo integralmente il comma 28 dell'articolo 35 del DL n. 223 del 2006, ha modificato la disciplina in materia di responsabilità fiscale nell'ambito dei contratti d'appalto e subappalto di opere e servizi.

La disposizione, in estrema sintesi, prevede la responsabilità dell'appaltatore e del committente per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dal subappaltatore e dall'appaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto. La norma esclude tale responsabilità se l'appaltatore/committente acquisisce la documentazione 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.

L'incertezza sull'ambito applicativo della norma sta generando difficoltà applicative. Le associazioni delle categorie interessate hanno, infatti, rappresentato che, in attesa di specifiche istruzioni che consentano la puntuale individuazione dei limiti di responsabilità dei soggetti coinvolti, sono stati sospesi i pagamenti da parte dei committenti/appaltatori a favore di appaltatori e subappaltatori.

In considerazione della necessità di fornire urgenti indicazioni, si forniscono i seguenti chiarimenti in merito agli aspetti maggiormente critici della disposizione, individuati nella decorrenza dei relativi effetti e nella certificazione idonea ad attestare la regolarità dei versamenti delle ritenute e dell'IVA.

Entrata in vigore della disposizione

Una delle questioni maggiormente avvertite attiene all'individuazione del momento di entrata in vigore delle disposizioni dell'articolo 13-ter ed, in particolare, del momento a partire dal quale il committente/appaltatore è tenuto, in forza delle nuove disposizioni, a verificare che gli adempimenti fiscali - consistenti nel versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e nel versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta all'Erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto – scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, siano stati correttamente eseguiti dall'appaltatore/subappaltatore.

Si è dell'avviso che le disposizioni contenute nell'articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012 debbano trovare applicazione solo per i contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della norma, ossia dal 12 agosto 2012.

Inoltre, considerato che la norma introduce, sia a carico dell'appaltatore che del subappaltatore, un adempimento di natura tributaria, si deve ritenere che, in base all'articolo 3, comma 2, della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente), tali adempimenti siano esigibili a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della norma, con la conseguenza che la certificazione deve essere

richiesta solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012, in relazione ai contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012.

Tale soluzione si basa sulla considerazione che la disposizione, intervenendo su un elemento fondamentale delle prestazioni contrattuali quale il pagamento del corrispettivo, potrebbe alterare il rapporto sinallagmatico relativo ai contratti già stipulati.

La norma attribuisce, infatti, ad una delle parti (appaltatore/committente) il diritto potestativo di sospendere la propria prestazione (il pagamento) in attesa che l'altra parte (appaltatore/subappaltatore) produca una documentazione attestante la regolarità degli adempimenti fiscali.

Acquisizione della documentazione

Un'altra criticità sollevata con riferimento alla norma in questione attiene alla documentazione che l'appaltatore/subappaltatore deve produrre per dimostrare il regolare versamento dell'IVA e delle ritenute, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, al fine di superare il vincolo di responsabilità solidale del committente/appaltatore.

Poiché la disposizione prevede che l'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali può essere rilasciata **anche** attraverso l'asseverazione di un responsabile del centro di assistenza fiscale o di un soggetto abilitato ai sensi dell'articolo 35, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e dell'articolo 3, comma 3, lettera a), del regolamento di cui al DPR 22 luglio 1998, n. 322, si può ammettere il ricorso ad ulteriori forme di documentazione idonee a tale fine.

In particolare, si ritiene valida, in alternativa alle asseverazioni prestate dai CAF Imprese e dai professionisti abilitati, una dichiarazione sostitutiva – resa ai sensi del DPR n. 445 del 2000 - con cui l'appaltatore/subappaltatore attesta l'avvenuto adempimento degli obblighi richiesti dalla disposizione.

Nello specifico, la dichiarazione sostitutiva deve:

- indicare il periodo nel quale l'IVA relativa alle fatture concernenti i lavori eseguiti è stata liquidata, specificando se dalla suddetta liquidazione è scaturito un versamento di imposta, ovvero se in relazione alle fatture oggetto del contratto è stato applicato il regime dell'IVA per cassa (articolo 7 del DL n. 185 del 2008) oppure la disciplina del *reverse charge*;
- indicare il periodo nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state versate, mediante scomputo totale o parziale;
- riportare gli estremi del modello F24 con il quale i versamenti dell'IVA e delle ritenute non scomputate, totalmente o parzialmente, sono stati effettuati;
- contenere l'affermazione che l'IVA e le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa.

Circolare Agenzia delle Entrate n. 2/E del 1° marzo 2013

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

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).