
Gli appalti sono solidali ma senza certezze

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Publicato il 19 Marzo 2013

nonostante gli sforzi interpretativi dell'Amministrazione finanziaria parecchi dubbi sono stati sollevati in tema di responsabilità solidale negli appalti, in particolare rispetto alla compatibilità della norma sanzionatoria con la normativa comunitaria vigente.

Premessa

Come noto, l'art. 13 ter D.L. n. 83/2012 (in vigore dal 12 agosto 2012) ha modificato la disciplina in materia di responsabilità fiscale nell'ambito dei contratti d'appalto e subappalto di opere e servizi.

In sostanza, il subappaltatore è solidalmente responsabile con il subappaltatore perchè obbligato a verificare il versamento di ritenute fiscali ed Iva dovute dal subappaltatore relativamente alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

Il committente, se non controlla, a sua volta, il corretto pagamento dei debiti erariali (ritenute ed Iva) afferenti l'intera commessa rischia una sanzione amministrativa pecuniaria che varia da 5 mila e 200 mila euro¹.

L'Amministrazione finanziaria ha fornito importanti chiarimenti sulla portata applicativa della norma attraverso la circolare n. 40/E dell'8.10.2012 e la circolare n. 2/E del 1.03.2012, cui si rinvia all'approfondimento edito su questa Rivista².

In questa sede si intendono ripercorrere i primissimi dubbi sollevati dalla stampa specializzata e le soluzioni ipotizzate in attesa di ulteriori chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Alcuni problemi (ancora) aperti e le soluzioni ipotizzate

Qualificazione dei rapporti: contratto di appalto (subappalto) o contratto d'opera ?

Il recente intervento di prassi formalizzato nella circolare n. 2/E/13 richiama le disposizioni del codice civile tra il contratto di appalto (art. 1655 c.c.) ed il contratto d'opera (art. 222 c.c.) escludendo queste ultime dal campo applicativo della disciplina.

Ma quando i rapporti contrattuali possono definirsi appalti? La circolare dell'Agenzia delle entrate non si occupa di delineare, con precisione, le differenze tra le due tipologie contrattuali aventi in comune l'obbligazione verso il committente di compiere un'opera o un servizio a fronte di un corrispettivo, senza vincolo di subordinazione e con assunzione del rischio da parte di chi li esegue.

Secondo alcuni Autori³ la distinzione fra i due contratti risiede nella **differenza di organizzazione dei mezzi produttivi** attraverso i quali si realizza il servizio. Ciò si desumerebbe da alcune pronunce della Suprema Corte di Cassazione secondo cui:

- le due fattispecie negoziali “... *si differenziano per il fatto che l'opera, o il servizio, comportino, nella prima, un'organizzazione di media o grande impresa cui l'obbligato è preposto, e, nella seconda fattispecie, il prevalente lavoro dell'obbligato medesimo, pur se coadiuvato da componenti della sua famiglia e da qualche collaboratore, secondo il modulo organizzativo della piccola impresa desumibile dall'art. 2083 c.c....*” (Cass. Civ., sez. II, 17/07/1999, n. 7606);
- la differenza fra contratto di appalto e contratto d'opera è data oltre che dalla natura media o grande dell'impresa assuntore del servizio dall'elemento distintivo cd. “... *oggettivo nel realizzare la stessa attraverso il dispiego di 'una complessa organizzazione di fattori produttivi'* (ovvero N.d.a.) *con totale o prevalente utilizzazione di manodopera dipendente ...*” (Cass. Civ., Sez. II, 27/01/1997, n. 819).

In sostanza, aderendo a tale impostazione⁴ ad esempio, se un'azienda deve operare una piccola manutenzione di un impianto elettrico dell'opificio industriale non sarebbe tenuta a verificare se l'elettricista cui viene affidata l'opera abbia adempiuto agli obblighi fiscali riferiti, ai suoi due dipendenti acquisendo l'autocertificazione prima di procedere al pagamento del corrispettivo spettante per il servizio, proprio perché il prestatore d'opera non disporrebbe di rilevante organizzazione di fattori produttivi.

Anche se, va precisato, che l'inserimento dell'artigiano nel relativo albo non esclude la presenza di una organizzazione di mezzi compatibile con il contratto di appalto⁵.

Contratti verbali

Nonostante il codice civile imponga solo per determinate fattispecie contrattuali la forma per iscritto (art. 1350 c.c.) appare pacifico che la disciplina sulla responsabilità fiscale solidale si applichi anche ai contratti verbali di appalto.

Per tale ragione da più parti⁶ si sottolinea l'opportunità di stipula degli accordi per iscritto al fine di definire con chiarezza prestazioni ed obblighi, nonché per cautelare committente, appaltatore e subappaltatore sulle rispettive inadempienze.

Contratti di subappalto derivanti da appalti esclusi dalla disciplina

Oltre alle ipotesi di esclusione dalla disciplina individuabili dal testo dell'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012 (stazioni appaltanti ex art. 3, c. 33, D.Lgs. 12.04.2006, n. 163) la recente circolare n. 2/E/13, in via interpretativa, esonera dall'ambito soggettivo le persone fisiche perché prive di soggettività passiva nonché il condominio perché non inquadrabile fra i soggetti IRES.

Ci si è chiesti cosa succeda per i contratti di subappalto derivanti da contratti che legano committente e appaltatore esclusi dalla normativa.

In sostanza, se il condominio, in qualità di committente, dà in appalto il rifacimento della facciata di uno stabile ad una ditta e quest'ultima <giri> il contratto, di appalto (divenuto sub appalto) ad altra (o altre) ditta (ditte) occorre osservare nei rapporti tra appaltatore e subappaltatore gli adempimenti previsti in materia di responsabilità solidale fiscale? La risposta, a nostro avviso, è positiva stante l'assenza di elementi interpretativi che inducono a sostenere il contrario.

Contratto di appalto stipulato ante 12.08.2012 e subappalto successivo a tale data

Un'altra perplessità è stata sollevata riguardo al profilo temporale dei contratti interessati dalla disposizione qui commentata. Già la circolare n. 40/E/2012 aveva puntualizzato, in base al testo normativo, che rilevavano i contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012, data di entrata in vigore dell'art. 13-ter.

Per un contratto di appalto stipulato in data anteriore, un eventuale subappalto successivo all'introduzione delle norme in tema di responsabilità solidale è interessato dai nuovi adempimenti di autocertificazione ?

Se si opta per la tesi secondo cui il contratto di subappalto segue le sorti del contratto principale (stipulato ante 12 agosto 2012), a nostro avviso, il rapporto contrattuale tra appaltatore e subappaltatore dovrebbe ritenersi escluso dalla normativa in tema di obblighi di responsabilità riferiti ai versamenti fiscali. Viceversa, qualora si propenda per l'opzione di assumere decisiva l'autonomia dei singoli accordi, è stata ipotizzata la soluzione⁷ di ricomprendere l'accordo nell'ambito della normativa di cui all'art. 13-ter del citato D.L. n. 83/2012.

Responsabilità del committente unicamente per l'aspetto sanzionatorio

La circolare 8.10.2012, n. 40/E prevedeva testualmente, “... *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...*”.

Avevamo già in un precedente intervento⁸ rilevato l'imprecisione contenuta nel documento di prassi che, discostandosi dal testo normativo, attribuiva anche al committente la responsabilità solidale in materia di appalti⁹.

Nella circolare n. 2/E/13, in relazione al committente si individua, opportunamente, la sola applicabilità delle sanzioni e non più il vincolo solidale¹⁰.

Adempimento – rectius - versamento scaduto e ravvedimento operoso

Un passaggio della citata circolare n. 40/E/12, riprendendo il testo normativo ha chiarito che “... *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 pone il caso in cui il subappaltatore, che ha omesso, per esempio, il pagamento di ritenute Irpef riferite alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto, autocertifichi la propria omissioe, ma successivamente regolarizzi il pagamento beneficiando del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, D.lgs. 18.12.1997, n. 417, facendo pervenire, all'appaltatore, nuova autocertificazione contenente i riferimenti al pagamento effettuato.

In tale evenienza, a nostro parere, l'appaltatore non potrà esimersi dall'effettuare la rimessa considerata la natura premiale del ravvedimento, la cui funzione precipua è quella di consentire al contribuente che commette una violazione fiscale di sanarla spontaneamente, beneficiando della riduzione della sanzione che sarebbe dovuta in caso di accertamento dell'ufficio finanziario. Sul punto sarebbe interessante conoscere il parere ufficiale.

Asseverazione del professionista: quale modello utilizzare ?

La mancanza di un modello di asseverazione riferito esclusivamente alla fattispecie delineata dall'art. 13-ter, D.L. n. 83/2012, ha indotto ⁽¹¹⁾ a ritenere valide le indicazioni contenute nel modello di dichiarazione sostitutiva, integrandole con quelle utilizzate in sede di rilascio del visto di conformità iva.

Il fac-simile dovrà quindi contenere, presumibilmente, il riferimento al regime iva applicato, alle deleghe di pagamento, l'indicazione del periodo nel quale le ritenute alla fonte sono state versate e l'attestazione che i versamenti sono riferiti al contratto per il quale occorre l'asseverazione.

Sospetti di incompatibilità della legge sulla responsabilità solidale fiscale con il diritto dell'Unione europea

La responsabilità dell'appaltatore in solido con il sub appaltatore viola il principio di proporzionalità.

E' questa la denuncia elaborata dall'Associazione dei dottori commercialisti, sezione di Milano - e resa nota il 13 marzo scorso - alla Commissione europea che prende spunto da una sentenza della Corte di Giustizia (causa C-384/04) secondo cui gli Stati membri che intendono introdurre la solidarietà nel pagamento dell'imposta a carico di un soggetto diverso dall'effettivo debitore, il rispetto dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità¹².

La norma introdotta, viene censurata dall'Autorevole organo interpretativo sotto un profilo sostanziale oltreché procedimentale.

In primo luogo, è contestata l'insorgenza della solidarietà indipendentemente dall'esistenza di un effettivo quadro fraudolento di cui sia a conoscenza l'appaltatore. Inoltre è eccepita l'assoluta sproporzione degli effetti della norma che costringe l'appaltatore a divenire interfaccia dell'amministrazione finanziaria in caso di effettivo mancato rispetto degli obblighi di versamento dell'imposta da parte del subappaltatore.

La presa di posizione dei dottori commercialisti segue di qualche giorno il rilievo di illegittimità della normativa disposizione introdotta in materia di responsabilità solidale di cui all'art. 35, c. 25, D.L. n. 223/2006, avanzato da Confindustria alla Commissione europea che avrà tempo dodici mesi per prendere una decisione.

Attendiamo, con interesse, gli ulteriori sviluppi della vicenda.

18 marzo 2013

Attilio Romano

note

1 Cfr. Attilio e Antonino Romano, "[Appalti: novità in materia di responsabilità fiscale del committente nei confronti dell'appaltatore ed eventuali subappaltatori](#)", del 26/09/2012.

2 I tratti essenziali dell'intervento di prassi n. 5/E/13 sono riprodotti da S. CERATO "[La responsabilità fiscale nell'ambito dei contratti d'appalto](#)", del 14/03/2013.

3 M. LOMBARDO e B. SANTACROCE, "*Contratti d'opera non 'solidali'*", Il Sole 24 Ore, 8.03.2013, pag. 23.

4 Per una casistica interpretativa sulle differenze tra contratto di appalto e contratto d'opera, si veda Corte di Appello, Firenze, sez. I, 08.04.2009.

5 Il carattere artigianale dell'impresa non è incompatibile, tuttavia, con il contratto di appalto (cfr. Corte di Cassazione, sezione III, 8.03.1990, n.1856) si veda F. POGGIANI, *Versamenti asseverati a tentoni*, Italia Oggi, 6.03.2013, pag. 24.

6 G. GAVELLI e G.P. TOSONI, "*Applicazione a rischio sui contratti verbali*", Il Sole 24 Ore, 2.03.2013, pag. 15.

7 G. GAVELLI e G.P. TOSONI, "*Applicazione a rischio sui contratti verbali*", op. cit.

8 Cfr. Attilio e Antonino Romano, "[Appalti: novità in materia di responsabilità fiscale del committente nei confronti dell'appaltatore ed eventuali subappaltatori](#)", del 26/09/2012.

9 Cfr. la segnalazione nel Forum di un attento lettore:
<http://forum.https://www.commercialistatelematico.com/manovre-fiscali-legge-stabilita-e-finanziarie/55236-responsabilita-solidale-dellappaltatore.html> .

10 G. GAVELLI e G. VALCARENGHI, "*Appalti con certificazione unica*", Il Sole 24 Ore, 5.03.2013, pag. 16.

11 F. POGGIANI, "*Versamenti asseverati a tentoni*", op. cit..

12 P. CENTORE - F. VISMARA, "*Obblighi Iva 'non scaricabili'*", Il Sole 24 Ore, 14.03.2013, pag. 20;
F. POGGIANI, *Illegittimi gli appalti solidali*, Italia Oggi, 13.03.2013, pag. 27.