

Responsabilità solidale negli appalti per gli Enti No Profit

di [Vincenzo D'Andò](#)

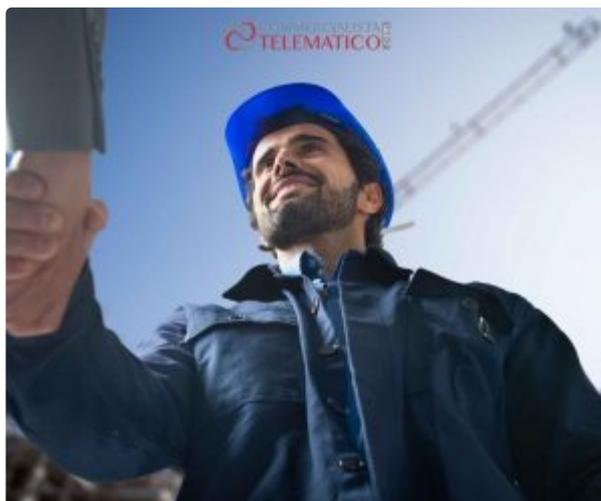
Publicato il 16 Marzo 2013

La disciplina sulla responsabilità solidale dei contratti di appalto è stata oggetto di alcuni nuovi chiarimenti; sono previste sanzioni anche per l'ente no profit committente per le eventuali irregolarità del prestatore di servizio.

L'Ufficio Studi Tributarie della F.I.G.C., con la circolare n. 8 del 4 marzo 2013, è intervenuto riguardo alla "Responsabilità solidale dell'appaltatore e sanzionabilità del committente per irregolarità del prestatore di servizio", ciò anche alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 2/E del 1 marzo 2013. Delle novità sono interessati pure gli enti non commerciali.

Come è noto, è stata introdotta la responsabilità dell'appaltatore con il subappaltatore per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA 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, 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 nell'asseverazione rilasciata da CAF o da professionisti abilitati.

L'Agenzia delle entrate (C.M. 40/E/2012) ritiene valida, in alternativa alle suddette asseverazioni, 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, precisando, inoltre, che la norma si applica ai contratti stipulati a decorrere dal 12 agosto 2012.

La stessa Agenzia (C.M. n. 2/E 2013) è poi tornata sull'argomento. In primo luogo, l'Agenzia ha precisato che la norma ha portata generale ed interessa non solo gli operatori del settore edilizio, ma è, comunque, riferibile alle sole fattispecie riconducibili al contratto di appalto come definito dall'art. 1655 c.c. 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 un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in denaro".

Consegue, afferma l'Agenzia delle entrate, che sono escluse dal campo di applicazione della normativa in esame le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto di opere e servizi, quali, ad es.:

- a) gli appalti di fornitura dei beni, ivi compresi quelli in cui prevale la cessione del bene;
- b) il contratto d'opera, disciplinato dall'art. 2222 c.c.(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); trattasi di prestazioni professionali di lavoro autonomo ivi comprese quelle svolte da piccoli artigiani senza organizzazione di mezzi;
- c) il contratto di trasporto di cui agli artt. 1678 e seguenti del c.c. (con il contratto di trasporto il vettore si obbliga verso corrispettivo a trasferire persone e cose da un luogo all'altro).

Peraltro, la norma trova applicazione sia nell'ipotesi in cui vi sia un contratto di subappalto (committente, appaltatore, subappaltatore) sia nell'ipotesi in cui l'appaltatore provveda direttamente alla realizzazione dell'opera affidatagli dal committente.

Per quanto concerne l'individuazione sotto il profilo temporale dei contratti interessati dalla disposizione in commento viene ricordato che rilevano i contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito 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.

Nel chiarire l'ambito soggettivo di applicazione della norma, l'Agenzia delle entrate precisa che i contratti devono essere conclusi da soggetti che stipulano i contratti stessi nell'ambito di attività rilevanti ai fini IVA e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli artt. 73 e 74 TUIR, compresi, quindi, gli enti non commerciali. Mentre sono esclusi, tra l'altro, le persone fisiche prive di soggettività passiva ai fini IVA e i condomini.

Riguardo l'attestazione della regolarità fiscale, l'Agenzia delle entrate precisa 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, anche in forma di dichiarazione sostitutiva, 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.

Riguardo ai pagamenti effettuati mediante bonifico bancario o altri strumenti che non consentono al beneficiario l'immediata disponibilità della somma versata a suo favore, viene affermato che occorre attestare la regolarità dei versamenti fiscali scaduti al momento in cui il committente o l'appaltatore effettuano la disposizione bancaria.

Tabella riepilogativa

Ambito oggettivo	<p>La Disciplina, che ha un ambito di applicazione generalizzato e non limitato ai contratti di appalto e subappalto sottoscritti nel settore edile, è applicabile esclusivamente alle fattispecie riconducibili al contratto di appalto di cui all'articolo 1655 c.c..</p> <p>Sono, pertanto, escluse le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto o subappalto di opere o servizi, quali:</p> <ul style="list-style-type: none">a) l'appalto di fornitura di beni;b) il contratto d'opera;c) il contratto di trasporto;d) il contratto di subfornitura;e) le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.
Ambito soggettivo	<p>La Disciplina non è applicabile alle stazioni appaltanti individuate nel codice degli appalti, ai privati ed ai condomini.</p>
Profilo temporale di applicazione della Disciplina	<p>La Disciplina si applica ai contratti di appalto e subappalto stipulati dal giorno 12 agosto 2012, nonché ai contratti rinnovati successivamente a tale data poiché il rinnovo equivale ad una nuova stipula.</p>

<p>Attestazione della regolarità fiscale</p>	<p>In caso di più contratti intercorrenti tra i medesimi soggetti la certificazione attestante la regolarità dei versamenti può essere rilasciata in modo unitario e con cadenza periodica (in questo caso, al momento del pagamento deve essere attestata la regolarità di tutti i versamenti che non siano stati oggetto di precedente attestazione).</p> <p>In caso di pagamenti effettuati con strumenti di pagamento che non consentono al beneficiario l'immediata disponibilità della somma versata (es. bonifico bancario) va attestata la regolarità dei versamenti scaduti al momento dell'effettuazione della disposizione di pagamento.</p> <p>In caso di cessione del credito da parte dell'appaltatore o del subappaltatore, la regolarità fiscale può essere attestata nel momento in cui il cedente (appaltatore o subappaltatore) dà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).</p>
---	--

Intervento di Assonime

Infine, di recente è intervenuta anche Assonime con la nota del 06 marzo 2013.

Responsabilità solidale negli appalti di opere e servizi

Con la citata circolare n. 2/E del 01 marzo 2013, l'Agenzia delle Entrate, facendo seguito alla precedente circolare n. 40/E del 2012, ha fornito ulteriori chiarimenti in ordine all'interpretazione e all'applicazione

del regime introdotto dall'art. 13-ter del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 2012, n. 134; regime che ha sancito, come è noto, la responsabilità dell'appaltatore in solido con il subappaltatore per il versamento all'Erario da parte di quest'ultimo delle ritenute fiscali sui redditi dei lavoratori dipendenti e dell'IVA dovuta in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

A tale responsabilità solidale l'appaltatore può sottrarsi se, prima di pagare il corrispettivo, acquisisce dal subappaltatore una prova documentale dell'avvenuto versamento delle ritenute fiscali e dell'IVA i cui termini di pagamento siano già scaduti: Fino all'esibizione di tale prova l'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo.

L'art. 13-ter ha anche previsto che il committente dell'appalto è soggetto ad una sanzione amministrativa pecuniaria, di importo compreso tra 5.000 e 200.000 euro, qualora paghi il corrispettivo all'appaltatore senza acquisire la documentazione idonea a dimostrare il corretto assolvimento degli obblighi fiscali sia dell'appaltatore che dell'eventuale subappaltatore; anche in tal caso il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della documentazione in parola.

Ambito oggettivo

L'Agenzia delle Entrate, in relazione all'ambito oggettivo di applicazione delle nuove disposizioni, ha tolto il dubbio che esse si applichino ai soli contratti di appalto stipulati nel settore edilizio, precisando che, avendo tali norme la finalità di contrastare l'evasione fiscale, devono trovare applicazione con riguardo a tutti i contratti di appalto indipendentemente dal settore economico in cui operano i soggetti che li stipulano.

Sempre con riferimento all'ambito oggettivo, l'Agenzia ha anche chiarito che la normativa, sulla base di una interpretazione letterale, si applica alle sole fattispecie riconducibili ai contratti di appalto, così come definiti dall'articolo 1655 del codice civile: ne consegue che ne restano esclusi, ad esempio:

a) gli appalti di fornitura di beni;

- b) il contratto d'opera, disciplinato dall'articolo 2222 del codice civile;
- c) il contratto di trasporto di cui agli articoli 1678 e seguenti del codice civile;
- d) il contratto di subfornitura disciplinato dalla legge 18 giugno 1998, n. 192;
- e) le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.

Nella circolare n. 2/E è poi evidenziato che le nuove disposizioni si rendono applicabili sia nel caso 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.

L'Agenzia, nel ribadire quanto già riconosciuto con la precedente circolare n. 40/E del 2012, e cioè che la normativa si applica ai contratti di appalto stipulati a partire dal 12 agosto 2012, precisa che l'eventuale rinnovo del contratto deve ritenersi equivalente a una nuova stipula: ne consegue che le nuove disposizioni si applicano anche ai contratti stipulati anteriormente a tale data, ma rinnovati successivamente alla stessa, a partire dalla data del rinnovo.

Ambito soggettivo

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo di applicazione della normativa, l'Agenzia delle Entrate, considerato che la stessa fa espresso riferimento ai contratti di appalto e di subappalto conclusi dai soggetti IVA e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del TUIR, ne ha escluso l'applicabilità in relazione ai contratti stipulati:

- dalle persone fisiche che non sono soggetti IVA, ai sensi degli articoli 4 e 5 del d.p.r. n. 633 del 1972;
- dalle stazioni appaltanti di cui all'articolo 3, comma 33, del Decreto legislativo n. 163 del 2006 (Amministrazioni dello Stato, Enti territoriali, Enti pubblici non economici, ecc.);
- dai condomini, in quanto soggetti non compresi fra quelli individuati dagli articoli 73 e 74 del TUIR.

Attestazione della regolarità dei versamenti

Una serie di importanti precisazioni sono poi presenti nella circolare n. 2/E relativamente alla certificazione che attesta la regolarità dei versamenti delle ritenute fiscali e dell'IVA da parte degli appaltatori e degli eventuali subappaltatori (asseverazione rilasciata dai soggetti di cui all'art. 35, comma 1, del D.Lgs. n. 241 del 1997 e all'art. 3, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 322 del 1998 ovvero dichiarazione sostitutiva resa ai sensi del D.P.R. n. 445 del 2000.

Attestazione in caso di pluralità di contratti

Nel caso di più contratti intercorrenti tra le medesime parti, viene riconosciuta la possibilità per i soggetti interessati di rilasciare l'attestazione in modo unitario e 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 una precedente certificazione.

Attestazione in caso di pagamenti non in contanti

Relativamente ai pagamenti effettuati mediante bonifico bancario o altri strumenti che non consentono al beneficiario l'immediata disponibilità della somma versata a suo favore, la circolare n. 2/E puntualizza che l'attestazione di regolarità deve riferirsi ai versamenti fiscali scaduti al momento in cui il committente o l'appaltatore effettuano la disposizione bancaria e non anche a quelli scaduti al momento del successivo accredito delle somme al beneficiario.

Attestazione in caso di cessione del credito

Quanto, infine, alle fattispecie in cui l'appaltatore o il subappaltatore cedono il proprio credito a terzi, l'Agenzia riconosce che la regolarità dei versamenti delle ritenute fiscali e dell'IVA relativi ai contratti di

appalto o subappalto riferibili al credito oggetto della cessione possa essere attestata nel momento in cui il cedente (appaltatore o subappaltare) dà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).

Vincenzo D'Andò

16 marzo 2013