
La responsabilità fiscale nell'ambito dei contratti d'appalto

di [Sandro Cerato](#)

Pubblicato il 14 Marzo 2013

un riassunto dei recenti chiarimenti sulla responsabilità fiscale solidale nei contratti di appalto: attenzione, le regole si applicano a tutti gli appalti, non solo al settore edile

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, prevedendo la responsabilità dell'appaltatore e del committente per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA, dovuta dal subappaltatore e dall'appaltatore, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto: tale responsabilità è comunque esclusa se l'appaltatore/committente acquisisce la documentazione attestante che i predetti versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore/appaltatore.

Nonostante alcuni chiarimenti di prassi pubblicati nel recente passato (circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012), i problemi da risolvere rimanevano ancora molti: su tutti, l'Amministrazione Finanziaria avrebbe dovuto meglio delineare il corretto ambito oggettivo di applicazione, ovvero a quali rapporti si sarebbe dovuta applicare la novellata disciplina, ma non solo.

A fare chiarezza sull'argomento è intervenuta nuovamente l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 2 del 1 marzo 2013. Preliminarmente, viene precisato che l'ambito applicativo della normativa non deve riferirsi esclusivamente ai contratti di appalto e sub appalto stipulati nel settore edile, ma si deve ritenere che tale norma abbia una portata ben più ampia, atteso che lo scopo della disposizione è sostanzialmente quello di far emergere base imponibile in relazione alle prestazioni di servizi rese in esecuzione di contratti di appalto e subappalto, a prescindere dal settore economico in cui operano le parti contraenti.

Successivamente, viene fornita puntuale indicazione circa la tipologia di contratti interessati dalla disposizione in esame: la norma si riferisce 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*". Sono escluse, quindi, dal campo di applicazione delle disciplina in commento le seguenti tipologie contrattuali:

- gli appalti di fornitura dei beni;
- il contratto d'opera mediante il quale *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* (articolo 2222 del codice civile). Sul punto, è bene osservare che, tra le prestazioni riconducibili ad un contratto d'opera si potrebbero individuare quelle rese da un artigiano, in quanto con riferimento a tali prestazioni prevale il lavoro proprio di tale soggetto e non l'apporto di capitale o di altri mezzi per il compimento dell'opera o del servizio (tuttavia, il confine tra il contratto d'appalto e quello d'opera non è sempre così definito);
- il contratto di trasporto attraverso il quale *il vettore si obbliga verso corrispettivo a trasferire persone o cose da un luogo a un altro* (artt. 1678 e seguenti del c.c.);
- il contratto di subfornitura disciplinato mediante 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* (legge 18 giugno 1998, n. 192);
- le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.

Ad ogni modo, la disciplina in esame 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), ovvero nel caso in cui l'appaltatore provveda direttamente alla realizzazione dell'opera affidatagli dal committente.

L'Agenzia delle Entrate si è espressa anche sull'aspetto soggettivo di applicazione della normativa in commento precisando che, in ogni caso, non sono interessate le persone fisiche non titolari di partita Iva, le stazioni appaltanti, nonché il "condominio", atteso che tale ente non è riconducibile fra i soggetti IRES (in linea con il suddetto chiarimento ministeriale, la DRE Emilia Romagna con risposta interpellato del 4.12.2012 n. 909-54414).

L'ultima parte della circolare è dedicata a definire l'obbligo di redigere l'attestazione dell'avvenuta esecuzione dei versamenti fiscali e contributivi in alcune ipotesi particolari, ma veniamo con ordine. Al fine di agevolare l'adempimento in esame, viene precisato che, in caso di più contratti intercorrenti tra le medesime parti, la certificazione attestante la regolarità dei versamenti può essere rilasciata in modo unitario.

Viene stabilito, inoltre, che, la certificazione in parola può essere fornita anche con cadenza periodica, fermo restando che, al momento del pagamento, deve essere attestata la regolarità di tutti i versamenti scaduti a tale data, che non siano stati oggetto di precedente attestazione. 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) 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 accredito delle somme al beneficiario.

Da ultimo, viene precisata la fattispecie in cui l'appaltatore o il subappaltatore cedano il proprio credito a terzi: in tal caso, la regolarità fiscale relativa ai rapporti riferibili al credito oggetto di cessione può essere attestata nel momento in cui il cedente dà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).

14 marzo 2013

Sandro Cerato