



Martedì 05/03/2013

Appalti e responsabilità solidale: l'A.E. fornisce nuove interpretazioni

A cura di: Sintesi Studio Associato

L'Agenzia delle Entrate, con un nuovo intervento per mezzo della Circolare n. 2/E del 1 marzo 2013, ritorna sulla questione della responsabilità negli appalti, fornendo ulteriori interpretazioni in materia.

In premessa, con la nuova circolare, l'A.E. ripercorre l'impianto legislativo in ambito appalti così come novellato dall'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 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.

Con tale nuova previsione viene introdotta 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, poi, viene 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 i versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, e che gli stessi siano stati correttamente eseguiti, eventualmente anche dal subappaltatore. Tale responsabilità viene però 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.

L'Amministrazione Finanziaria ricorda inoltre che con la circolare n. 40/E del 2012, venivano forniti i primi chiarimenti ritenendo valida, in alternativa alle asseverazioni prestate dai CAF e dai professionisti abilitati, anche la presentazione di 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. Sempre con la stessa circolare si confermava che la norma di riferimento era applicabile ai contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dal 12 agosto 2012.

Con questa nuova circolare vengono ora forniti ulteriori chiarimenti in merito all'ambito applicativo delle disposizioni in commento.

Nell'ambito oggettivo di applicazione, l'A.E. chiarisce che, a seguito delle numerose richieste pervenute, l'impianto normativo non risulta essere applicabile esclusivamente al settore edile ma bensì a tutti i settori economici in cui siano sottoscritti contratti di appalto, richiamando le disposizioni previste all'articolo 13-ter a 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".



Sempre in ambito oggettivo l'Agenzia delle Entrate precisa che la tipologia di contratti interessati dall'articolo 35, commi 28, 28-bis e 28-ter in esame, sono quelli riconducibili alle previsioni di cui all'art. 1655 c.c. nel quale il contratto di appalto viene definito come "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".

Possono pertanto essere esclusi - in via esemplificativa - dalle tipologie di contratto di appalto di opere e servizi:

- 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.

Interessante notare come la normativa in esame trova applicazione sia nell'ipotesi in cui il contratto prevede la contemporanea presenza di tre soggetti distinti (committente, appaltatore e subappaltatore), sia nella ipotesi in cui l'appaltatore provveda direttamente alla realizzazione dell'opera affidatagli dal committente.

Relativamente all'ambito soggettivo di applicazione risulta determinante, sempre secondo l'A.E., 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 pertanto dall'ambito applicativo della norma, e 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.

Risultano altresì escluse dall'applicazione della normativa, 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.

Viene infine ritenuto escluso il "condominio" in quanto non riconducibile fra i soggetti individuati agli articoli 73 e 74 del TUIR.

In tema di attestazione della regolarità fiscale l'Agenzia delle Entrate puntualizza 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, potrà essere fornita anche con cadenza periodica fermo restando che, al momento del pagamento, dovrà 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.

Degna di attenzione risulta a poi la posizione delineata dall'A.E. nel caso in cui i pagamenti effettuati mediante bonifico bancario o altri strumenti non consentono al beneficiario l'immediata disponibilità della somma versata a suo favore. In tale situazione occorrerà attestare la regolarità dei versamenti fiscali scaduti al momento in cui il committente o l'appaltatore effettueranno la disposizione bancaria e non anche di quelli scaduti al momento del successivo accredito delle somme al beneficiario.

In ultima analisi l'Amministrazione Finanziaria si sofferma alle ipotesi in cui l'appaltatore o il subappaltatore cedano il proprio credito a terzi. In tale ambito vengono prese a riferimento 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.

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.

Pertanto, con fine cautelativo nei confronti del cessionario verso futuri rischi connessi ad eventuali inadempimenti fiscali del cedente, la regolarità fiscale relativa ai rapporti riferibili al credito oggetto di cessione dovrà essere attestata nel momento in cui il cedente (appaltatore o subappaltatore) fornirà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).

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

Rag. Francesco Geria