

Circolare n.13 del 15 marzo 2013

A TUTTI
I CLIENTI

L O R O S E D I

Oggetto: la responsabilità solidale nei contratti di appalto/subappalto ai fini fiscali
(i chiarimenti forniti dalla circolare n.2/E dell'AdE del 1.3.2013)

PREMESSA

Come noto l'art. 13-ter, DL n. 83/2012, c.d. "Decreto Crescita" (in vigore dal 12.8.2012) ha modificato la disciplina in materia di **responsabilità nell'ambito dei contratti di appalto e subappalto** sostituendo il comma 28 dell'art. 35, DL n. 223/2006 e introducendo i nuovi commi 28-bis e 28-ter che riguardano, rispettivamente, la responsabilità dell'appaltatore, quella del committente ed il profilo oggettivo e soggettivo della nuova disciplina.

Il citato art. 13-ter prevede una **responsabilità differenziata** per il committente e per l'appaltatore.

Infatti, in sintesi:

- l'**appaltatore è solidalmente responsabile con il subappaltatore** per gli adempimenti tributari riguardanti il contratto di subappalto;
- il **committente ha (soltanto) l'obbligo di verificare**, prima di pagare la fattura, che l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori abbiano effettuato i suddetti adempimenti.

Va preliminarmente precisato che la recente Circolare 2/E/ del 1.3.2013 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nonostante l'art. 13-ter in esame sia contenuto nel Capo III, denominato "Misure per l'edilizia" del Titolo I recante "Misure urgenti per le infrastrutture edilizia ed i trasporti", lo stesso trova una applicazione generalizzata e pertanto non limitata al settore edile.

ENTRATA IN VIGORE DELLA NUOVA DISCIPLINA

In merito all'entrata in vigore della disciplina in esame l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 8.10.2012, n. 40/E ha precisato che la **richiesta della documentazione** attestante la **regolarità dei suddetti versamenti effettuati**, rispettivamente, dall'appaltatore / subappaltatore, riguarda soltanto le prestazioni rese nell'ambito di contratti stipulati (o rinnovati) dal 12.8.2012 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL n. 83/2012) e **solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012**.

RESPONSABILITÀ SOLIDALE DELL'APPALTATORE

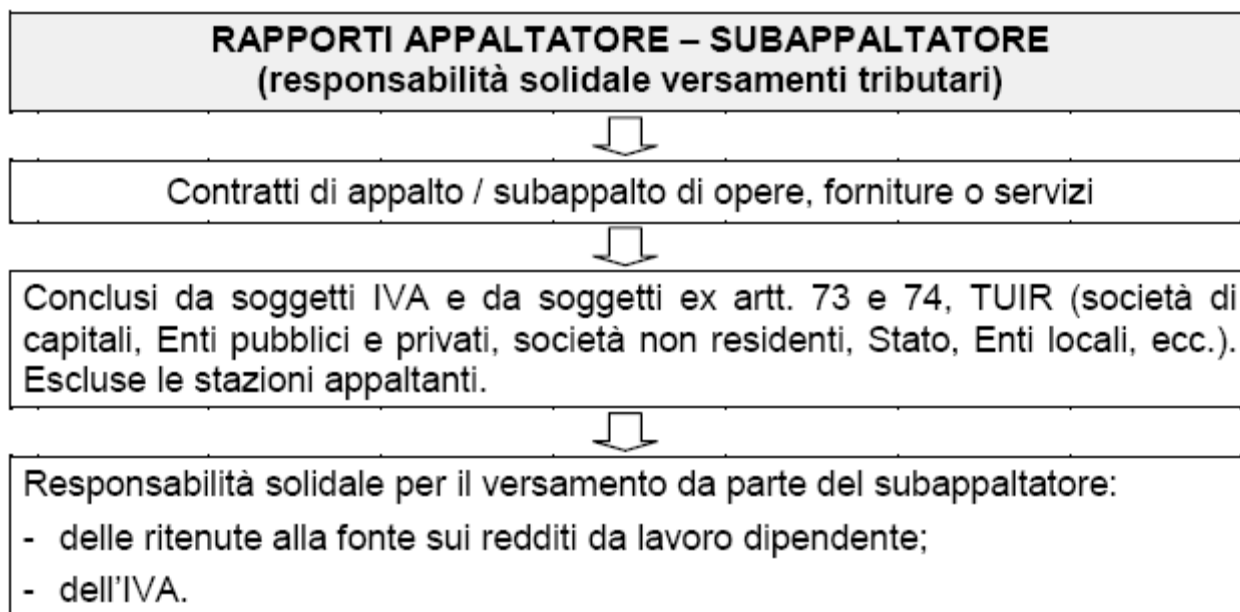
In caso di appalto di opere, forniture o servizi l'**appaltatore ed il subappaltatore sono solidalmente responsabili**, entro il limite del corrispettivo dovuto al subappaltatore, **dei**

Si precisa che la presente circolare, realizzata con il supporto del materiale scientifico EUROCONFERENCE e IISole24Ore, non costituisce "parere pro veritate"

versamenti posti a carico di quest'ultimo per le prestazioni effettuate nell'ambito del contratto di subappalto, con riferimento:

- all'IVA.
- alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente;

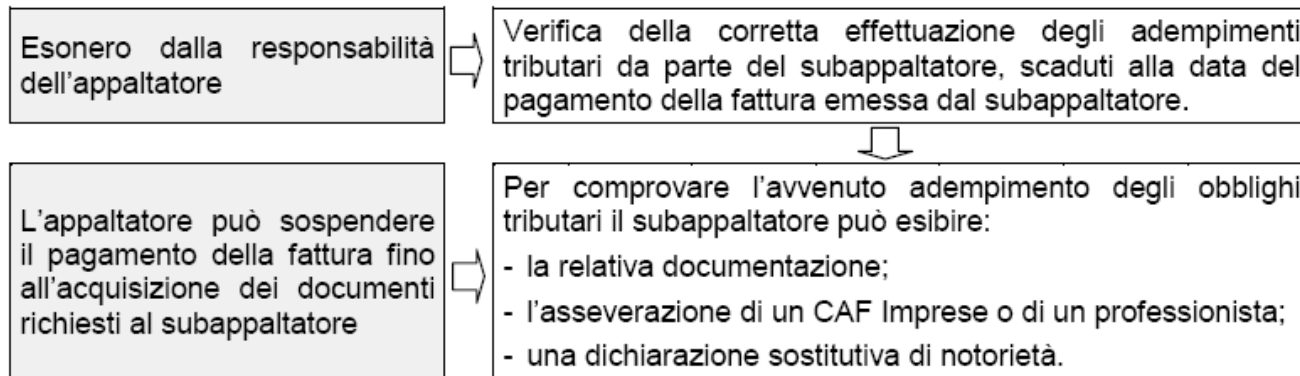
La responsabilità solidale dell'appaltatore è limitata all'imposta (ritenute IRPEF/IVA); le sanzioni e gli interessi rimangono a carico esclusivamente del subappaltatore.



L'appaltatore può evitare la responsabilità solidale verificando che i versamenti, scaduti alla data di pagamento della fattura al subappaltatore, siano stati regolarmente effettuati.

A tal fine l'appaltatore deve acquisire, prima del pagamento del corrispettivo, la **documentazione** che comprovi che il subappaltatore ha regolarmente effettuato i suddetti versamenti.

Si tenga presente che l'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della suddetta documentazione.



RESPONSABILITÀ SANZIONATORIA DEL COMMITTENTE

Il committente, ai sensi del citato comma 28-bis, deve acquisire, prima del pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore, la documentazione comprovante che i suddetti versamenti, scaduti alla data del pagamento, sono stati regolarmente effettuati dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori.

Anche il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della documentazione. A carico del committente che non rispetta tale procedura è prevista la sanzione amministrativa da € 5.000 a € 200.000.

La sanzione è applicabile, ovviamente, soltanto nel caso in cui sia riscontrato l'effettivo inadempimento tributario in capo ai soggetti obbligati. Inoltre, va notato che la sanzione non è commisurata alla somma oggetto dell'inadempimento e che in presenza di violazioni riguardanti modesti importi risulta applicabile la sanzione (minima) di € 5.000.

LE TIPOLOGIE CONTRATTUALI INTERESSATA DALLA NORMATIVA

Il nuovo comma 28-ter prevede che la disciplina in esame:

- 1) è **applicabile** ai contratti di appalto / subappalto di **opere, forniture o servizi** conclusi da:
 - soggetti che pongono in essere operazioni **rilevanti ai fini IVA**;
 - società di capitali, cooperative, Enti pubblici, ecc. di cui agli artt. 73 e 74, TUIR;
- 2) **non è applicabile** alle *"stazioni appaltanti"* ex art. 3, comma 33, D.Lgs. n. 163/2006 (amministrazioni aggiudicatrici e altri soggetti di cui all'art. 32, D.Lgs. n. 163/2006).

La circolare Agenzia delle Entrate n. 2/2013, ha tra l'altro precisato che **sono escluse** dal campo di applicazione della disciplina **le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto o subappalto di opere e servizi** quali, ad esempio, gli appalti di fornitura dei beni, il contratto d'opera (art. 2222 c.c.), il contratto di trasporto (artt. 1678 ss. c.c.), il contratto di subfornitura disciplinato dalla L. n. 192/98, le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.

Non sono poche le **difficoltà** che gli operatori del settore incontrano nel distinguere le tipologie contrattuali interessate in quanto nell'ambito delle **realità produttive/industriali** vi è una

Si precisa che la presente circolare, realizzata con il supporto del materiale scientifico EUROCONFERENCE e IISole24Ore, non costituisce *"parere pro veritate"*

variegata tipologia di soggetti che ivi operano e di **lavorazioni** effettuate tali da confondere i confini dei contratti d'opera, di subfornitura e dell'appalto.

In base al **contratto d'opera**, 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.

Nell'ambito del contratto d'opera, tuttavia, è necessario verificare la dimensione dell'impresa, in quanto la giurisprudenza è orientata nel ritenere sussistente la figura dell'appalto quando per il compimento dell'opera sia necessaria una struttura organizzativa medio-grande, avente rilevanza prevalente rispetto all'apporto personale dell'imprenditore; invece, quando l'opera viene svolta da piccole imprese con il lavoro prevalente del titolare (e/o dei familiari o di qualche collaboratore), si ricade nel contratto d'opera (cfr. Cass. 7307/2001). Quindi, solo se si soddisfano i requisiti dimensionali sopra indicati, le opere rese rientrerebbero nella tipologia contrattuale dell'appalto e, conseguentemente, sarebbe applicabile la relativa normativa.

Con il **contratto di subfornitura** ex L. 192/1998, il subfornitore si impegna ad effettuare per conto di un'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. La giurisprudenza ha chiarito che "Si ha subfornitura ai sensi dell'art. 1 l. n. 192 del 1998 qualora un imprenditore (committente) isoli una (o più) delle fasi in cui si articola il processo produttivo [...] per affidarla all'esterno, ad altro imprenditore, il quale, nell'eseguire la prestazione, dovrà attenersi alle **indispensabili direttive di carattere tecnico impartite dal committente**. La subfornitura è infatti caratterizzata dal controllo diretto ed integrale sull'esecuzione dei lavori da parte dell'impresa committente. Progetti esecutivi, conoscenze tecniche e tecnologiche, modelli e prototipi sono forniti dall'impresa committente, la quale, dovendo il prodotto o servizio essere inserito nella produzione di un bene complesso, trasferisce al subfornitore il cosiddetto «know how», nel senso dell'intero patrimonio conoscitivo sul come produrre un determinato bene o servizio" (cfr. Trib. Modena 12 aprile 2012 n. 617).

Invece, **l'appalto** viene eseguito "in maniera autonoma, con la possibilità tuttavia per il committente di esercitare una limitata sorveglianza (anche attraverso un tecnico di fiducia, il direttore dei lavori) al fine di assicurarsi la conformità dell'opera a quanto commissionato" (cfr. Trib. Bari 11 gennaio 2007 n. 51).

In sostanza, l'aspetto che distingue la subfornitura dall'appalto è la **soggezione tecnica del subfornitore dall'imprenditore committente**.

CERTIFICAZIONE DELLA REGOLARITÀ DEI VERSAMENTI

Nella citata Circolare n. 40/E l'Agenzia ha precisato che la **certificazione della regolarità dei versamenti** effettuati dall'appaltatore / subappaltatore può essere rilasciata oltre che attraverso un'asseverazione resa dal responsabile di un CAF Imprese / professionista abilitato

(dottore commercialista, consulente del lavoro, ecc.) anche tramite una **dichiarazione sostitutiva di notorietà resa direttamente dall'appaltatore / subappaltatore ai sensi del DPR n. 445/2000.**

Nel caso in cui i **pagamenti** all'appaltatore o al subappaltatore siano **effettuanti con bonifico bancario "o con altri strumenti che non consentano l'immediata disponibilità della somma versata"**, l'attestazione della regolarità dei versamenti fiscali va riferita a quelli scaduti al momento in cui il committente o l'appaltatore **effettuano la disposizione bancaria** e non al momento del successivo accreditamento sul c/c del beneficiario (appaltatore/subappaltatore).

Se l'appaltatore o il subappaltatore cedono il proprio credito a terzi, la regolarità fiscale relativa al credito ceduto può essere attestata nel momento in cui il cedente (appaltatore o subappaltatore) dà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).

CONTENUTO DELLA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA

In merito alla dichiarazione sostitutiva l'Agenzia ha precisato che la stessa deve contenere:

- l'**indicazione del periodo di liquidazione dell'IVA** relativa alle fatture emesse dall'appaltatore / subappaltatore con riferimento alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto di appalto / subappalto. In particolare è necessario altresì specificare se:
 - per le suddette operazioni è stato applicato il **reverse charge** o il **regime "IVA per cassa"**;
 - la liquidazione IVA ha comportato un **versamento d'imposta**. In tal caso vanno riportati gli estremi del relativo mod. F24;
- l'**indicazione del periodo nel quale le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente sono state versate**, mediante scomputo totale / parziale. In tal caso vanno riportati gli estremi del relativo mod. F24;
- l'**attestazione** che i versamenti effettuati includono l'IVA e le ritenute riferibili al contratto di appalto / subappalto per il quale la dichiarazione viene resa.

Si riporta un **fac simile** della dichiarazione necessaria al fine di certificare i versamenti effettuati.

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO DI NOTORIETÀ (artt. 2 e 47, DPR n. 445/2000)

*Il sottoscritto nato a il
residente in Via n. codice fiscale,
in qualità di **legale rappresentante** della società
con sede in Via n., partita IVA /
codice fiscale,
consapevole delle sanzioni penali previste nel caso di dichiarazioni mendaci e di formazione o uso di
atti falsi, richiamate dall'art. 76, DPR n. 445/2000, sotto la propria esclusiva responsabilità,
DICHIARA*

Si precisa che la presente circolare, realizzata con il supporto del materiale scientifico EUROCONFERENCE e IISole24Ore, non costituisce "parere pro veritate"

rag. cristina carnimeo
dr. angela de benedittis
dr. teresa cellamare
dr. fabio diomede
dr. Fabrizio bevilacqua



ai sensi e per gli effetti dell'art. 35, commi 28, 28-bis e 28-ter, DL n. 223/2006, come modificati dall'art. 13-ter, DL n. 83/2012, tenendo presente i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 8.10.2012, n. 40/E:

- di essere appaltatore/subappaltatore in forza del contratto di appalto/subappalto stipulato in data con l'impresa
avente sede in Via n., partita IVA / codice fiscale
....., avente ad oggetto;
- di aver provveduto agli adempimenti fiscali di seguito specificati, in relazione alle prestazioni derivanti dal suddetto contratto, sulla base delle seguenti fatture:
 - n., emessa in data.....;
 - n., emessa in data.....;
 - n., emessa in data.....;

Versamenti IVA

L'IVA relativa alle suddette fatture:

- è stata contabilizzata nella liquidazione relativa al mese di ovvero al
trimestre, che si è chiusa con un debito / credito di € (in presenza di più liquidazioni,
specificare i dati di tutte le liquidazioni);
- il suddetto debito IVA di € è stato versato mediante mod. F24 presentato il
n. di protocollo Il debito è stato totalmente / parzialmente compensato con crediti
d'imposta a disposizione per € relativi a..... (in presenza di più
versamenti, specificare i dati di tutti i versamenti).

I suddetti versamenti includono l'IVA riferibile al contratto di appalto/subappalto oggetto della presente dichiarazione.

oppure

- non è stata ancora liquidata in quanto è stato applicato il regime della c.d. "IVA per cassa", disciplinato dall'art. 7, DL n. 185/2008 o dall'art. 32-bis, DL n. 83/2012;

oppure

- non è stata liquidata in quanto è stato applicato il meccanismo del c.d. "reverse charge", ex art. 17, comma ..., DPR n. 633/72 e DM ... (specificare i riferimenti normativi applicabili al caso di specie);

oppure

- non è stata liquidata in quanto è stato applicato il regime dei minimi, disciplinato dall'art. 27, DL n. 98/2011;

oppure

- non è stata ancora liquidata, non essendo ancora scaduti i termini di legge.

Versamenti ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente

Si precisa che la presente circolare, realizzata con il supporto del materiale scientifico EUROCONFERENCE e IISole24Ore, non costituisce "parere pro veritate"

rag. cristina carnimeo
dr. angela de benedittis
dr. teresa cellamare
dr. fabio diomede
dr. fabrizio bevilacqua



In relazione alle prestazioni di lavoro dipendente utilizzate nell'ambito del contratto in oggetto, le relative ritenute alla fonte:

- sono state operate nel mese di dell'anno e sono state versate per un importo di € mediante mod. F24 presentato il n. di protocollo..... Tale somma è stata totalmente / parzialmente compensata con crediti d'imposta a disposizione per € relativi a (in presenza di più versamenti, specificare i dati di tutti i versamenti).

I suddetti versamenti includono le ritenute sui redditi di lavoro dipendente riferibili al contratto oggetto della presente dichiarazione.

oppure

- sono state operate nel mese di dell'anno e non sono state versate, non essendo ancora scaduti i termini di legge.

oppure

In relazione all'esecuzione del suddetto contratto non sono state utilizzate prestazioni di lavoro dipendente.

Utilizzo di subappaltatori

Il sottoscritto dichiara altresì che, in relazione all'esecuzione del contratto in oggetto:

• *non si è avvalso di subappaltatori;*

oppure

• *si è avvalso dei seguenti subappaltatori, con riferimento ai quali si allega la copia della documentazione fornita dai medesimi ai sensi e per gli effetti della disciplina in oggetto:*

- Impresa con sede in, partita IVA / codice fiscale

- Impresa con sede in, partita IVA / codice fiscale

- Impresa con sede in, partita IVA / codice fiscale

Si allega altresì la fotocopia della carta di identità n., rilasciata da il, in corso di validità.

Luogo e data

.....

Firma del dichiarante

.....

Per ricevuta

.....

Informativa sul trattamento dei dati personali

In relazione agli obblighi previsti dall'art. 13, D.Lgs. n. 196/2003, i dati raccolti sono previsti dalle vigenti disposizioni ai fini del procedimento per il quale sono richiesti e saranno oggetto di trattamento, sia in forma cartacea che mediante strumenti informatici, in relazione agli obblighi legali e contrattuali derivanti dal contratto di appalto/subappalto in oggetto.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Si precisa che la presente circolare, realizzata con il supporto del materiale scientifico EUROCONFERENCE e IISole24Ore, non costituisce "parere pro veritate"

ferdinando boccia

dottore commercialista - revisore contabile - consulente tecnico del giudice

rag. cristina carnimeo
dr. angela de benedittis
dr. teresa cellamare
dr. fabio diomede
dr. Fabrizio bevilacqua

netcom
NETWORK TRA LIBERI PROFESSIONISTI

Cordiali saluti.



.....
(**Ferdinando Boccia**)

Si precisa che la presente circolare, realizzata con il supporto del materiale scientifico EUROCONFERENCE e IISole24Ore, non costituisce *"parere pro veritate"*

70123 bari - via p.ravanas, 162 - tel e fax +39.0805242512
studio@ferdinandoboccia.it www.ferdinandoboccia.it

c.f.: BCCFDN65R11A662J - p.iva: 04425100726