Consulenza Legale Appalti

La responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatore

Decreto crescita, la posizione dell'Agenzia delle Entrate sull'articolo 13-ter

Claudio Guccione
Avvocato
Fondatore di P&I - Studio Legale Guccione & Associati

Il 12 agosto 2012 è entrato in vigore l'articolo 13-*ter* del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 ("*Decreto crescita*"). Tale norma ha sostituito il comma 28 dell'articolo 35 del decreto legge 4 luglio 2006 n. 223 disciplinante la responsabilità fiscale nell'ambito dei contratti d'appalto e subappalto di opere e servizi e ha introdotto due nuovi commi, il comma 28-*bis* e 28-*ter*. L'articolo 35, comma 28 del decreto legge 223, che il "*Decreto crescita*" ha modificato, disponeva che, in caso di appalto di opere o di servizi, il committente imprenditore o datore di lavoro fosse obbligato in solido con l'appaltatore, nonché con gli eventuali subappaltatori, a versare all'Erario, entro massimo due anni dalla cessazione dell'appalto, le ritenute sui redditi da lavoro dipendente e l'imposta sul valore aggiunto, nei limiti del corrispettivo dovuto (indipendentemente, cioè, dal debito residuo) fatto salvo il caso in cui egli fosse in grado di provare di aver messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento. Si segnala che l'art. 13-*ter* del d.l. 83/2012 è stato oggetto di censura da parte di Confindustria con un *complaint* presentato lo scorso 12 marzo alla Commissione europea. Per l'organizzazione rappresentativa delle imprese, infatti, la responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatore in materia fiscale rappresenta un insostenibile appesantimento del sistema imprenditoriale. In particolar modo, la previsione dell'art. 13-*ter* contrasterebbe con i principi comunitari di proporzionalità (le sanzioni previste per il mancato versamento all'Erario non sarebbero adeguate alle violazioni commesse), di parità di trattamento e di non discriminazione (le operazioni interne e le operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi sarebbero sottoposte a regimi differenti). Inoltre, si sottolinea il fatto che, diversamente da quanto previsto dall'art. 13-*ter*, le amministrazioni fiscali hanno il divieto di trasferire sui contribuenti i propri compiti di controllo e che i casi di responsabilità solidale sono rigorosamente circoscritti alle ipotesi in cui venga comprovato un concorso effettivo dell'obbligato solidale. Nell'attesa che la Commissione decida se avviare un procedimento di infrazione comunitaria contro l'Italia, (essa ha infatti 12 mesi di tempo dall'iscrizione del *complaint*), la norma rimane ancora perfettamente in vigore. Il presente contributo mira, dunque, a fornire un quadro delle principali novità apportate dal "*Decreto crescita*" e, in particolar modo, dal nuovo articolo 13-*ter*, in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore, cercando di delineare in maniera chiara, attraverso il contributo offerto dall'Agenzia delle Entrate con le sue circolari interpretative n. 40/E del 2012 e n. 2/E del 2013, l'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo della norma e tentando di dare risposta ai dubbi interpretativi sul contenuto delle disposizioni che ancora oggi costituiscono oggetto di dibattito.

L'avvocato Claudio Guccione è referente scientifico dell'Executive Master in Management delle Imprese di Costruzione della LUISS Business School (claudio.guccione@peilex.com)

Le novità introdotte dal d.l. 83/2012

La disposizione di cui al *neo*-introdotto art. 13-*ter* prevede la responsabilità dell'appaltatore in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente e dell'IVA dovuta dal subappaltatore e dall'appaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto. Ciò comporta che l'appaltatore, anche qualora abbia già saldato il proprio debito verso il subappaltatore potrebbe, alla fine, essere tenuto a pagare per conto del subappaltatore (e poi fare rivalsa sullo stesso), in caso di omessi versamenti di IVA e ritenute. Al fine di escludere tale responsabilità, l'art. 13-*ter* richiede la presentazione della documentazione attestante la regolarità fiscale dell'appaltatore, esigendo un'apposita asseverazione rilasciata da CAF o da professionisti abilitati. L'appaltatore ed il committente possono sospendere il pagamento del corrispettivo dovuto fino all'esibizione della suddetta documentazione. La norma attribuisce, dunque, ad una delle parti (appaltatore/committente) il diritto potestativo di sospendere la propria prestazione (il pagamento) in attesa che l'altra parte (appaltatore/subappaltatore) produca documentazione attestante la regolarità fiscale.

Chiarimenti di carattere operativo e ambito oggettivo di applicazione

Nel tentativo di far luce sui dubbi che la norma ha suscitato, in particolar modo con riferimento al suo ambito applicativo, si segnalano la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E dell'8 ottobre 2012 e, da ultimo, la circolare n. 2/E del 1° marzo 2013. Una delle questioni maggiormente dibattute ha riguardato l'esatta data di entrata in vigore delle disposizioni di cui all'art. 13-*ter* ed in particolar modo a quali contratti di appalto/subappalto si debba applicare la norma. La norma è entrata in vigore in data 12 agosto 2012, ma, trattandosi di norma recante obblighi di adempimenti di natura tributaria, questi ultimi sarebbero esigibili solo a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore. Di conseguenza, le relative certificazioni dovrebbero essere richieste solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012 (sessanta giorni dalla entrata in vigore della norma in esame) ed in relazione ai contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012 (data di entrata in vigore della norma). Altri dubbi sono sorti relativamente a quale debba essere il contenuto della documentazione da produrre per accertare la regolarità fiscale e superare così il vincolo di responsabilità solidale del committente/appaltatore. Come accennato precedentemente, la norma prevede che l'attestazione può essere rilasciata attraverso l'asseverazione di un CAF o di un altro professionista abilitato così come disposto ex art. 35 comma 1, del d.lgs. 241/1997 ("*responsabili dei centri*") e art. 3 comma 3, lett. a) del d.P.R. 322/1998 ("*gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro*"). Si ritiene valida, in alternativa all' asseverazione dei soggetti di cui sopra, una dichiarazione sostitutiva *ex* art. 445/2000 con cui l'appaltatore/subappaltatore autocertifica l'avvenuto adempimento degli obblighi previsti dalla norma.
Va ricordato, inoltre, che il committente, qualora provveda ad effettuare il pagamento dell'appaltatore senza che quest'ultimo abbia prodotto la documentazione attestante la corretta esecuzione dei versamenti fiscali, dovrà pagare una sanzione amministrativa che può arrivare fino ad un massimo di 200.000 euro. Le circolari

cercano, poi, di chiarire se la norma si applichi esclusivamente ai contratti stipulati nel settore edilizio o abbia portata generale. La disposizione in questione è inserita nel Capo III del decreto legge n. 83 del 2012, capo intitolato "*Misure per l'edilizia*". Da ciò si deduce che la norma non può avere portata generale. A tale conclusione osta, però, il fatto che la norma va a modificare l'art. 35 del decreto legge n. 223 del 2006, inserito nel Titolo III, riguardante "*Misure in 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*". La lettura della norma da preferire sarebbe, quindi, non quella di introdurre specifiche disposizioni in materia di contrasto all'evasione nel solo settore edile, ma di attribuire loro portata generale a prescindere dal settore economico in cui operano le parti contraenti.

I contratti esclusi

Sono esclusi, *ex* art. 35, comma 28, 28-*bis*, 28-*ter*, dall'ambito di applicazione del codice, gli appalti di fornitura di beni, i contratti d'opera, i contratti di trasporto, i contratti di fornitura, i contratti di sub-fornitura e le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile. Rimarrebbero escluse dalla responsabilità solidale in questione (ma l'art. 13-*ter* nulla sembra dire a riguardo) anche le prestazioni d'opera ex art. 2222 c.c., anche se svolte verso una società di capitali o ente pubblico. Si tratta, per lo più, di prestazioni svolte da artigiani imprenditori individuali oppure da società artigiane non strutturate. In questo caso, infatti, si è in presenza di prestazioni svolte prevalentemente dall'imprenditore e dai propri familiari e non, come per l'appalto, di prestazioni che presuppongono un'organizzazione complessa di uomini/attrezzature per lo svolgimento e che presuppongono l'esistenza di un contratto. Rimangono altresì escluse le semplici forniture di beni con posa in opera, ossia una cessione di beni se il valore di essi prevale sul costo dell'intera operazione (si veda a riguardo Corte di Giustizia UE nella Sentenza C-111/2005).

Chiarimenti di carattere operativo e ambito soggettivo di applicazione

I contratti di appalto e subappalto cui si applica la norma sono quelli riguardanti attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e comunque quelli stipulati dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del "*Testo unico sulle imposte sui redditi*" (TUIR - Decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917, pubblicato in Gazz. Uff. del 31 dicembre 1986, n. 302). Sono esclusi dall'ambito applicativo della norma le stazioni appaltanti di cui all'art. 3, comma 33, del decreto legislativo n. 163 del 2006, il "condominio" e le persone fisiche che, ex articoli 4 e 5 del d.P.R. n. 633 del 1972, risultino prive di soggettività passiva ai fini IVA ("*Esercizio di imprese*", "*Esercizio di arti e professioni*").

Ipotesi particolari

Le circolari tentano di chiarire il tema dell'attestazione della regolarità fiscale in ipotesi particolari.

La certificazione

In presenza di più contratti stipulati tra le parti, l'Agenzia è del parere che la regolarità dei versamenti delle ritenute e dell'IVA possa essere attestata in modo unitario, ovvero considerando tutti i contratti in essere tra le medesime controparti e non per singolo contratto, potendosi rilasciare la stessa attestazione con cadenza periodica. In questo caso è necessario che l'attestazione di regolarità dei versamenti riguardanti le ritenute e l'IVA, riferibili al contratto per il quale la dichiarazione viene resa, siano scaduti alla data del pagamento, escludendo quelli oggetto di una precedente attestazione.

Pagamenti effettuati con bonifico

Con riferimento ai pagamenti effettuati tramite bonifico bancario occorre attestare la regolarità dei versamenti fiscali scaduti al momento in cui viene effettuata la disposizione bancaria e non anche di quelli scaduti al momento del successivo accreditamento delle somme al beneficiario.

Cessione del credito a terzi

Nel caso di una cessione a terzi del credito vantato dall'appaltatore e dal subappaltatore, l'Agenzia richiama le precisazioni fornite dalla Ragioneria dello Stato (Circolare della Ragioneria Generale dello Stato dell'8 ottobre 2009 n. 29) nell'ambito dei pagamenti con le pubbliche amministrazioni. Al fine di liberare il cessionario da potenziali rischi di inadempimenti del cedente, (per l'Agenzia) è necessario che la regolarità, riferibile al rapporto oggetto di cessione, sia attestata nel momento in cui il cedente, appaltatore e/o subappaltatore, comunica la cessione al debitore ceduto, committente o appaltatore.

OSSERVATORIO NORMATIVO

■ **Determinazione dell'Autorità per la Vigilanza sui Contratti Pubblici di Lavori Servizi e Forniture del 13 febbraio 2013, recante "*Indicazioni interpretative concernenti la forma dei contratti pubblici, ai sensi dell'art. 11, comma 13 del Codice. (Determinazione n. 1)*". (13A01780), pubblicato in G.U. n. 50 del 28 febbraio 2013.**

■ **Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 26 febbraio 2013, recante "*Attuazione dell'art. 5 del decreto legislativo 29 dicembre 2011, n. 229, concernente la definizione dei dati riguardanti le opere pubbliche, oggetto del contenuto informativo minimo dei sistemi gestionali informatizzati che le Amministrazioni e i soggetti aggiudicatori sono tenute a detenere e a comunicare alla banca dati delle amministrazioni pubbliche, di cui all'art. 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196*". (13A01930), pubblicato in G.U. n. 54 del 5 marzo 2013.**