

Responsabilità del committente e dell'appaltatore

per i debiti fiscali – il punto

- 1 Responsabilità ai fini fiscali nell'ambito degli appalti e dei subappalti**
 - 1.1 *Chiarimenti ufficiali*
 - 1.2 *Abolizione della responsabilità ai fini IVA*
 - 1.3 *Soppressione della previsione del Documento unico di regolarità tributaria (DURT)*
 - 1.4 *Impegno al Governo per l'abolizione totale della disciplina di responsabilità*
 - 1.5 *Situazione attuale*
- 2 Ambito oggettivo di applicazione**
 - 2.1 *Assenza di contratti di subappalto*
 - 2.2 *Esclusioni*
 - 2.3 *Commento alla Circolare n. 18 di Assonime sull'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione*
- 3 Ambito soggettivo di applicazione**
 - 3.1 *Soggetti esclusi*
 - 3.2 *Stazioni appaltanti*
- 4 Decorrenza**
- 5 Responsabilità solidale dell'appaltatore con il subappaltatore**
 - 5.1 *Limite alla responsabilità solidale dell'appaltatore*
 - 5.2 *Esclusione della responsabilità solidale dell'appaltatore*
 - 5.3 *Sospensione del pagamento del corrispettivo al subappaltatore*
 - 5.4 *Decorrenza dell'obbligo di verifica da parte dell'appaltatore*
 - 5.5 *Notifica degli atti*
- 6 Obblighi e responsabilità del committente**
 - 6.1 *Sospensione del pagamento del corrispettivo all'appaltatore*
 - 6.2 *Decorrenza dell'obbligo di verifica da parte del committente*
 - 6.3 *Sanzioni applicabili al committente*
- 7 Documentazione attestante i versamenti eseguiti dall'appaltatore e dai subappaltatori**
 - 7.1 *Rilascio di un'apposita asseverazione da parte di professionisti o CAF*
 - 7.2 *Rilascio di un'apposita dichiarazione sostitutiva da parte dell'appaltatore e dei subappaltatori*
 - 7.2.1 *Contenuto della dichiarazione sostitutiva*
 - 7.2.2 *Pluralità di contratti tra le medesime parti*
 - 7.2.3 *Certificazione periodica*
 - 7.2.4 *Pagamenti mediante bonifici*
 - 7.2.5 *Cessione del credito a terzi*
 - 7.2.6 *Sanzioni*
- 8 Abolizione del regime di responsabilità ai fini IVA - Effetti per il periodo anteriore al 22.6.2013**
 - 8.1 *Effetti dei confronti del committente*
 - 8.2 *Effetti dei confronti dell'appaltatore*

1 RESPONSABILITÀ AI FINI FISCALI NELL'AMBITO DEGLI APPALTI E DEI SUBAPPALTI

L'art. 13-ter del DL 22.6.2012 n. 83, convertito nella L. 7.8.2012 n. 134, ha ulteriormente modificato la disciplina in materia di **responsabilità solidale** tra committente, appaltatore e subappaltatore in **ambito fiscale**, contenuta nell'art. 35 del DL 4.7.2006 n. 223 convertito nella L. 4.8.2006 n. 248.

Per effetto di tale disciplina, è stato stabilito che l'**appaltatore** risponde in solido con il **subappaltatore** del versamento all'Erario, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto:

- delle **ritenute** fiscali sui redditi di **lavoro dipendente**;
- dell'**IVA** dovuta dal subappaltatore.

Sono inoltre previsti particolari obblighi e responsabilità in capo al **committente**.

1.1 CHIARIMENTI UFFICIALI

Con la **circ. 8.10.2012 n. 40**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi rilevanti chiarimenti sulla disciplina introdotta dall'art. 13-ter del DL 83/2012 convertito nella L. 134/2012, riguardanti:

- la decorrenza delle nuove disposizioni;
- la documentazione idonea ad attestare la regolarità dei versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA, al fine di escludere la responsabilità dell'appaltatore e del committente.

Con la successiva **circ. 1.3.2013 n. 2**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori importanti chiarimenti in materia, riguardanti:

- l'ambito oggettivo e soggettivo di applicazione della nuova disciplina;
- l'attestazione, in particolari ipotesi, della regolarità dei suddetti versamenti fiscali.

1.2 ABOLIZIONE DELLA RESPONSABILITÀ AI FINI IVA

L'art. 50 del DL 21.6.2013 n. 69 (c.d. "decreto Fare"), entrato in **vigore il 22.6.2013** e convertito nella L. 9.8.2013 n. 98:

- ha **abolito** la responsabilità fiscale in relazione ai **versamenti IVA**;
- ha invece **mantenuto** in vigore il **regime di responsabilità** applicabile in relazione al versamento delle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**, come introdotto dal suddetto art. 13-ter del DL 83/2012.

L'eliminazione dell'IVA dall'ambito della disciplina in esame, oltre che sulla base di finalità di semplificazione, appare motivata anche dai possibili contrasti con la disciplina comunitaria.

1.3 SOPPRESSIONE DELLA PREVISIONE DEL DOCUMENTO UNICO DI REGOLARITÀ TRIBUTARIA (DURT)

Si segnala che, in sede di conversione del DL 69/2013, era stato approvato un emendamento volto a riformare la disciplina della responsabilità solidale in materia di ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, mediante l'**introduzione** del Documento unico di regolarità tributaria (**DURT**) rilasciato dall'Agenzia delle Entrate.

Tali novità sono però state **soppresse** nel corso del successivo *iter* di conversione del DL 69/2013, a seguito delle **critiche** avanzate da più fronti, e non sono quindi **mai entrate in vigore**.

1.4 IMPEGNO AL GOVERNO PER L'ABOLIZIONE TOTALE DELLA DISCIPLINA DI RESPONSABILITÀ

Con riferimento alla **responsabilità** in materia di violazione dell'obbligo di versamento delle **ritenute** fiscali sui redditi di **lavoro dipendente**, si segnala altresì che la **Camera dei Deputati**, in base all'Ordine del Giorno approvato l'8.8.2013, ha **impegnato** il **Governmento** "a procedere in tempi rapidi, o comunque nel primo provvedimento utile, all'**integrale abolizione** della disciplina" in materia di responsabilità fiscale nell'ambito degli appalti e dei subappalti.

1.5 SITUAZIONE ATTUALE

In attesa di successivi sviluppi della vicenda, allo stato attuale **continua** quindi ad **applicarsi** il regime di responsabilità dell'appaltatore e del committente in relazione al versamento all'Erario delle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**, sulla base di quanto previsto dall'art. 13-ter del DL 83/2012 convertito nella L. 134/2012 e dai citati chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, permane la **necessità** di porre in essere tutti gli **adempimenti procedurali** previsti dalla disciplina in esame per evitare di incorrere nella responsabilità, seppure con riguardo alle sole ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e non più anche all'IVA.

In pratica, l'intervento di **abrogazione parziale** operato dal DL 69/2013 **non elimina** gli **adempimenti** amministrativi introdotti nell'ambito dei rapporti di appalto e subappalto, relativi al **rilascio** e al **controllo** della prevista documentazione, che devono continuare ad essere effettuati, anche se solo più ai fini delle **ritenute fiscali** dei **dipendenti** e non anche dell'IVA, con i conseguenti "rallentamenti" nei pagamenti dei corrispettivi.

Di seguito si **riepiloga** la disciplina in materia di responsabilità ai fini fiscali nell'ambito degli appalti e dei subappalti, alla luce delle novità intervenute e dei chiarimenti che erano stati forniti dall'Agenzia delle Entrate.

2 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 2/2013, le nuove disposizioni in materia di responsabilità dell'appaltatore e del committente, di cui all'art. 13-ter del DL 83/2012 convertito nella L. 134/2012, si applicano in relazione ai contratti di **appalto** e **subappalto** di opere e servizi, a **prescindere** dal **settore economico** in cui operano le parti contraenti.

La nuova disciplina, infatti, ha lo scopo di far emergere base imponibile in relazione alle prestazioni rese in esecuzione di contratti di appalto e subappalto intesi nella loro generalità.

La responsabilità è però riferita 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 danaro"*.

2.1 ASSENZA DI CONTRATTI DI SUBAPPALTO

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 2/2013, 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);
- sia nell'ipotesi in cui **l'appaltatore provveda direttamente** alla realizzazione dell'opera affidatagli dal committente.

2.2 ESCLUSIONI

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 2/2013, sono quindi **escluse** dal campo di applicazione della disciplina in esame 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**, disciplinato dall'art. 2222 c.c. (es. prestazioni professionali);
- il contratto di **trasporto** di cui agli artt. 1678 ss. c.c.;
- il contratto di **subfornitura** disciplinato dalla L. 18.6.98 n. 192;
- le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.

2.3 COMMENTO ALLA CIRCOLARE N. 18 DI ASSONIME SULL'AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Assonime (associazione fra le società italiane per azioni) con la Circolare n. 18, illustra l'**ambito applicativo** della disciplina in materia di **responsabilità** in ambito fiscale tra committente, appaltatore e subappaltatore.

La disciplina in esame si applica ai **contratti di appalto** di cui all'art. 1655 c.c., in relazione ai quali la dottrina civilistica e la giurisprudenza hanno individuato gli **elementi** essenziali e qualificanti:

- nell'**autonoma organizzazione imprenditoriale** dell'appaltatore, che deve essere dotato di persone e mezzi adeguati al raggiungimento dello scopo del contratto;
- nel **rischio** che egli si assume in relazione all'esecuzione dell'opera o del servizio;
- nella mancanza di un suo vincolo di subordinazione al committente;
- nella circostanza che l'oggetto del contratto è normalmente rappresentato da un "facere" finalizzato ad un risultato concreto (l'**esecuzione** di un'**opera** o di un **servizio**).

Rientrano nell'ambito applicativo della disciplina di cui al citato art. 13-ter anche i **contratti di subappalto**, che la dottrina civilistica e la giurisprudenza hanno qualificato come contratti di natura "derivata" dal contratto di appalto, ai quali si applica quindi la stessa disciplina del contratto "base", ferma restando la necessità dell'autorizzazione del committente (art. 1656 c.c.).

La disciplina in commento non si rende quindi applicabile alle **fattispecie contrattuali diverse dall'appalto**, seppure ad esso assimilabili sotto qualche profilo.

In particolare, sono esclusi:

- i **contratti di prestazione d'opera** di cui all'art. 2222 c.c., in cui il lavoro personale del prestatore risulta essere prevalente rispetto all'organizzazione dei mezzi approntati per eseguirlo, ad esempio in caso di prestazioni fornite da **artigiani**
- i contratti che prevedono l'effettuazione a favore di committenti o di appaltatori di prestazioni di servizi da parte di **professionisti** (avvocati, commercialisti, ingegneri, architetti, ecc.), anche se organizzati in forma societaria. Tali prestazioni (es. consulenza legale o fiscale, progettazione o direzione di opere edili, ecc.), infatti, rientrano nelle **prestazioni intellettuali**, disciplinate dall'art. 2230 c.c., che sono prive del requisito dell'organizzazione imprenditoriale tipica delle prestazioni rese in esecuzione dei contratti di appalto
- i c.d. "**appalti-fornitura**", cioè quei contratti che prevedono che i soggetti committenti acquisiscano la proprietà di **beni** che non sono esistenti al momento della stipula degli stessi, dovendo essere realizzati dai fornitori seguendo **specifiche indicazioni** dei committenti, ma la cui realizzazione rientra nell'oggetto dell'**ordinaria attività** di produzione dell'impresa fornitrice; si tratta infatti di accorgimenti marginali e secondari diretti ad **adattare** il bene alle specifiche esigenze dell'acquirente, mentre si rientra nel contratto d'appalto qualora le modifiche siano tali da dar luogo ad un **prodotto diverso**, nella sua essenza, da quello **realizzato normalmente** (cfr. Cass. 6 maggio 2008 n. 3375).

Assonime analizza inoltre il contratto di **subfornitura**, disciplinato dalla L. 18 giugno 1998 n. 192, che si differenzia dal contratto di appalto per essere caratterizzato dalla **dipendenza tecnica** o progettuale del subfornitore dal committente, essendo quest'ultimo a fornire sia il progetto per la realizzazione del bene o del servizio, sia, in tutto o in parte, i materiali occorrenti per la realizzazione.

Per Assonime **non** sono altresì assimilabili all'appalto:

- i **contratti di somministrazione** periodica o continuativa di cose (art. 1559 c.c.);
- i servizi di **posa in opera** di beni effettuati dai soggetti cedenti, che rivestono una mera funzione accessoria della cessione
- i c.d. "**noli a caldo**", aventi ad oggetto la concessione in uso di un macchinario o di un mezzo di trasporto e la messa a disposizione di **personale addetto** al suo funzionamento
- il contratto di **messa a disposizione di stand** nell'ambito di una fiera, che si configura come un contratto misto avente ad oggetto la **locazione** di spazi espositivi e la prestazione di **servizi accessori** di varia natura (es. vigilanza, assicurazione), purché il valore complessivo di tali servizi **non sia**

prevalente rispetto alla locazione degli spazi espositivi.

Secondo Assonime devono invece essere considerati quali **contratti di appalto** il **contratto di logistica**, nel quale le attività poste in essere dal vettore non sono meramente accessorie al trasporto ma si articolano in molteplici, autonome prestazioni, quali, ad esempio, i lavori di imballaggio, la raccolta di ordinativi, il trasferimento, la gestione e la conservazione dei beni, il deposito, la consegna a differenti destinatari, ecc., e l'**appalto di servizi di trasporto**, in forza del quale il vettore si obbliga a trasferire, per un certo periodo di tempo, all'interno di un predeterminato ambito territoriale, persone o cose da un luogo a un altro.

3 AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

In relazione all'ambito soggettivo, la disciplina in esame si applica ai contratti di appalto e subappalto conclusi:

- dai soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di **attività rilevanti** ai fini IVA;
- dai **soggetti IRES**, di cui all'art. 73 del TUIR (compresi, quindi, gli enti non commerciali);
- dallo Stato e da enti pubblici, di cui all'art. 74 del TUIR.

3.1 SOGGETTI ESCLUSI

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 2/2013, sono quindi esclusi:

- i **condomini**;
- le **persone fisiche** che, ai sensi degli artt. 4 e 5 del DPR 633/72, risultano **prive** di soggettività passiva ai fini IVA (c.d. "privati").

Eventuali subappalti

Al riguardo, deve però ritenersi che, qualora il committente dell'appalto sia un condominio o un "privato" e il relativo appaltatore si avvalga di subappaltatori, la disciplina in esame sia applicabile in relazione al rapporto di subappalto, tra appaltatore e subappaltatore.

3.2 STAZIONI APPALTANTI

Per espressa previsione normativa, sono escluse dall'applicazione delle disposizioni in esame le **stazioni appaltanti** di cui all'art. 3 co. 33 del DLgs. 12.4.2006 n. 163 (Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture).

Si tratta quindi:

- delle amministrazioni aggiudicatrici pubbliche (art. 3 co. 25 del DLgs. 163/2006), cioè:
 - le amministrazioni dello Stato;
 - gli enti pubblici territoriali;
 - gli altri enti pubblici non economici;
 - gli organismi di diritto pubblico;
 - le associazioni, unioni, consorzi, comunque denominati, costituiti da detti soggetti;
- degli altri soggetti previsti dall'art. 32 del DLgs. 163/2006, ad esempio:
 - i concessionari di lavori pubblici che non sono amministrazioni aggiudicatrici;
 - le società con capitale pubblico che non sono organismi di diritto pubblico.

Eventuali subappalti

Anche in tale caso, deve però ritenersi che, qualora il committente dell'appalto sia una stazione appaltante e il relativo appaltatore si avvalga di subappaltatori, la disciplina in esame sia applicabile in relazione al rapporto di subappalto, tra appaltatore e subappaltatore.

4 DECORRENZA

In relazione alla decorrenza delle disposizioni in esame, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. 40/2012, ha chiarito che si applicano ai **contratti di appalto/subappalto stipulati dal 12.8.2012** (data di entrata in vigore della L. 134/2012, poiché l'art. 13-ter del DL 83/2012 è stato inserito in sede di conversione in legge).

L'Agenzia delle Entrate, infatti, ha osservato come la nuova disciplina potrebbe alterare il rapporto sinallagmatico relativo ai contratti già stipulati.

Rinnovi contrattuali

Con la circ. 2/2013, è stato però chiarito che l'eventuale rinnovo del contratto deve ritenersi equivalente ad una nuova stipula e, pertanto, la disciplina in esame è applicabile anche ai **contratti rinnovati successivamente al 12.8.2012**, a partire dalla data di rinnovo.

5 RESPONSABILITÀ SOLIDALE DELL'APPALTATORE CON IL SUBAPPALTATORE

L'**appaltatore** risponde **in solido** con il **subappaltatore** del versamento all'Erario:

- delle **ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente;
- dovute in relazione alle **prestazioni** effettuate nell'ambito del rapporto di **subappalto**.

Prima del 22.6.2013, data di entrata in vigore del DL 69/2013, tali disposizioni erano **applicabili** anche in relazione ai **versamenti IVA** dovuti dal subappaltatore, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

5.1 LIMITE ALLA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DELL'APPALTATORE

La suddetta responsabilità solidale dell'appaltatore, in relazione al versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, si applica nei limiti dell'ammontare del **corrispettivo dovuto** al subappaltatore.

Prima del 22.6.2013, data di entrata in vigore del DL 69/2013, tale limite era **applicabile** anche in relazione ai **versamenti IVA** dovuti dal subappaltatore, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

5.2 ESCLUSIONE DELLA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DELL'APPALTATORE

La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica:

- che i versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, **già scaduti**, sono stati **correttamente eseguiti** dal subappaltatore, acquisendo la relativa documentazione;
- prima del pagamento del corrispettivo al subappaltatore.

Prima del 22.6.2013, data di entrata in vigore del DL 69/2013, tali disposizioni erano **applicabili** anche in relazione ai **versamenti IVA** dovuti dal subappaltatore, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

5.3 SOSPENSIONE DEL PAGAMENTO DEL CORRISPETTIVO AL SUBAPPALTATORE

L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore, attestante la regolarità dei suddetti versamenti.

5.4 DECORRENZA DELL'OBBLIGO DI VERIFICA DA PARTE DELL'APPALTATORE

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 40/2012, ha chiarito che, poiché l'art. 13-ter del DL 83/2012 convertito nella L. 134/2012 ha introdotto in capo all'appaltatore nuovi adempimenti di natura tributaria (verifica dei versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito dei rapporti di subappalto), tali adempimenti sono esigibili a partire dal 60° giorno successivo a quello di entrata in vigore della norma (ai sensi dell'art. 3 co. 2 della L. 212/2000, Statuto del contribuente).

Pertanto, la documentazione relativa ai versamenti effettuati dai subappaltatori deve essere richiesta e verificata con riferimento ai **pagamenti dei corrispettivi** effettuati a partire **dall'11.10.2012**, in relazione ai contratti di subappalto stipulati a partire dal 12.8.2012 o rinnovati successivamente a quest'ultima data.

Effetti dell'entrata in vigore del DL 69/2013

Per effetto dell'entrata in vigore del DL 69/2013, dai **pagamenti dei corrispettivi** effettuati a partire **dal 22.6.2013**, in relazione ai contratti di subappalto stipulati a partire dal 12.8.2012 o rinnovati successivamente a

quest'ultima data, gli adempimenti in esame sono applicabili **solo più** in relazione alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**.

5.5 NOTIFICA DEGLI ATTI

Gli atti che devono essere notificati al subappaltatore entro un termine di decadenza sono notificati entro lo stesso termine anche al responsabile in solido.

6 OBBLIGHI E RESPONSABILITÀ DEL COMMITTENTE

Il **committente** provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che i versamenti all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, **già scaduti**, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore stesso e dagli eventuali subappaltatori, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto.

Prima del 22.6.2013, data di entrata in vigore del DL 69/2013, tali disposizioni erano **applicabili** anche in relazione ai **versamenti IVA** dovuti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto.

6.1 SOSPENSIONE DEL PAGAMENTO DEL CORRISPETTIVO ALL'APPALTATORE

Il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore, attestante la regolarità dei suddetti versamenti.

6.2 DECORRENZA DELL'OBBLIGO DI VERIFICA DA PARTE DEL COMMITTENTE

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 40/2012, ha chiarito che, poiché la norma in esame introduce in capo al committente nuovi adempimenti di natura tributaria (verifica dei versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito dei rapporti di appalto/subappalto), tali adempimenti sono esigibili a partire dal 60° giorno successivo a quello di entrata in vigore della norma (ai sensi dell'art. 3 co. 2 della L. 212/2000, Statuto del contribuente).

Pertanto, la documentazione relativa ai versamenti effettuati dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori deve essere richiesta e verificata solamente in relazione ai **pagamenti dei corrispettivi** effettuati a partire **dall'11.10.2012**, in relazione ai contratti di appalto/subappalto stipulati a partire dal 12.8.2012 o rinnovati successivamente a quest'ultima data.

Effetti dell'entrata in vigore del DL 69/2013

Per effetto dell'entrata in vigore del DL 69/2013, dai **pagamenti dei corrispettivi** effettuati a partire **dal 22.6.2013**, in relazione ai contratti di appalto/subappalto stipulati a partire dal 12.8.2012 o rinnovati successivamente a quest'ultima data, gli adempimenti in esame sono applicabili **solo più** in relazione alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**.

6.3 SANZIONI APPLICABILI AL COMMITTENTE

Il committente è soggetto ad una sanzione amministrativa pecuniaria **da 5.000,00 a 200.000,00 euro** se:

- non ha rispettato le suddette disposizioni sulle modalità di pagamento del corrispettivo;
- i versamenti tributari in esame non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Pertanto, il committente **non è soggetto** ad un vero e proprio regime di **responsabilità solidale** in ambito fiscale, con l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori, ma diventa destinatario di una specifica sanzione amministrativa pecuniaria, di importo anche rilevante, se ha provveduto al pagamento del corrispettivo all'appaltatore senza aver eseguito i necessari controlli sulla regolarità dei suddetti versamenti fiscali, i quali risultino poi irregolari.

7 DOCUMENTAZIONE ATTESTANTE I VERSAMENTI ESEGUITI DALL'APPALTATORE E DAI SUBAPPALTATORI

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre fornito importanti chiarimenti in relazione alla documentazione che l'appaltatore/subappaltatore deve produrre per dimostrare il regolare versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA, **scaduti alla data del pagamento del corrispettivo**, al fine di superare le suddette responsabilità in capo al committente e all'appaltatore.

Effetti dell'entrata in vigore del DL 69/2013

Per effetto dell'entrata in vigore del DL 69/2013, dai **pagamenti dei corrispettivi** effettuati a partire dal **22.6.2013**, le disposizioni e i chiarimenti in esame sono applicabili **solo più** in relazione alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**.

7.1 RILASCIO DI UN'APPOSITA ASSEVERAZIONE DA PARTE DI PROFESSIONISTI O CAF

La disciplina in esame prevede espressamente che l'attestazione dell'avvenuto adempimento ai suddetti obblighi di versamento possa essere rilasciata anche attraverso un'**asseverazione**:

- di un soggetto iscritto nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o dei consulenti del lavoro;
- oppure del responsabile dell'assistenza fiscale di un CAF-imprese.

7.2 RILASCIO DI UN'APPOSITA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DA PARTE DELL'APPALTATORE E DEI SUBAPPALTATORI

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 40/2012, ha chiarito che la suddetta asseverazione, rilasciata da un professionista abilitato o da un CAF-imprese, non è l'unica forma di documentazione ammessa ai fini della disciplina in esame, in quanto possono essere utilizzate ulteriori forme di documentazione idonee.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ritiene valida, in alternativa all'asseverazione, una **dichiarazione sostitutiva**:

- con cui l'**appaltatore/subappaltatore** attesta l'avvenuto adempimento degli obblighi di versamento in esame (autocertificazione);
- resa ai sensi del DPR 28.12.2000 n. 445.

Con la successiva circ. 2/2013, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti riguardanti il rilascio dell'attestazione.

7.2.1 Contenuto della dichiarazione sostitutiva

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 40/2012, la suddetta dichiarazione sostitutiva deve:

- indicare il periodo nel quale l'IVA relativa alle fatture concernenti i lavori eseguiti è stata liquidata, specificando se dalla suddetta liquidazione è scaturito un versamento di imposta, ovvero se in relazione alle fatture oggetto del contratto è stato applicato il regime dell'"**IVA per cassa**" oppure la disciplina del **reverse charge**;
- indicare il periodo nel quale le ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente sono state versate, mediante scomputo totale o parziale;
- riportare gli estremi del modello F24 con il quale i versamenti dell'IVA e delle ritenute non scomputate, totalmente o parzialmente, sono stati effettuati;
- contenere l'affermazione che l'IVA e le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa.

Effetti dell'entrata in vigore del DL 69/2013

Per effetto dell'entrata in vigore del DL 69/2013, dai **pagamenti dei corrispettivi** effettuati a partire dal **22.6.2013**, la dichiarazione sostitutiva rileva **solo più** in relazione alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente** e non anche dell'IVA, quindi non è più necessario effettuare le suddette indicazioni ai fini IVA.

Qualora l'appaltatore o il subappaltatore **non abbia lavoratori dipendenti**, oppure **non siano stati utilizzati lavoratori dipendenti** per l'esecuzione del contratto di appalto/subappalto, e quindi non sia sorto alcun debito

per ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente relativi alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto, appare necessario che venga rilasciata un'**attestazione** in tal senso.

7.2.2 Pluralità di contratti tra le medesime parti

Al fine di agevolare l'adempimento in esame, la circ. Agenzia delle Entrate 2/2013 ha 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**.

7.2.3 Certificazione periodica

La circ. Agenzia delle Entrate 2/2013 ha inoltre stabilito che la certificazione 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.

7.2.4 Pagamenti mediante bonifici

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, la circ. Agenzia delle Entrate 2/2013 ha chiarito che:

- occorre attestare la regolarità dei versamenti fiscali **scaduti** al momento in cui il committente o l'appaltatore effettuano la **disposizione bancaria**;
- non occorre, invece, attestare anche i versamenti scaduti al momento del successivo accredito delle somme.

7.2.5 Cessione del credito a terzi

Nel caso in cui l'appaltatore o il subappaltatore cedano il proprio credito a terzi, la circ. Agenzia delle Entrate 2/2013 ha chiarito che 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).

7.2.6 Sanzioni

Si ricorda che il rilascio di dichiarazioni sostitutive mendaci può comportare responsabilità anche penali.

8 ABOLIZIONE DEL REGIME DI RESPONSABILITÀ AI FINI IVA - EFFETTI PER IL PERIODO ANTERIORE AL 22.6.2013

Il DL 21.6.2013 n. 69, convertito nella L. 9.8.2013 n. 98, ferma restando l'**abolizione** ai soli **fini IVA** del regime di responsabilità fiscale nell'ambito degli appalti e dei subappalti, non ha provveduto a disciplinarne gli **effetti** in relazione al **periodo** di applicazione **anteriore al 22.6.2013** (data della relativa entrata in vigore).

In relazione agli **effetti** del DL 69/2013 sul suddetto **periodo pregresso**, appare necessario **distinguere** la posizione del **committente** da quella dell'**appaltatore**, stante il diverso regime di responsabilità per essi previsto, come sopra illustrato.

8.1 EFFETTI DEI CONFRONTI DEL COMMITTENTE

Il **committente** è soggetto ad una **sanzione** amministrativa pecuniaria da 5.000,00 a 200.000,00 euro, alla quale deve attribuirsi **natura tributaria** (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 2/2013).

È quindi **applicabile** l'art. 3 co. 2 del DLgs. 18.12.97 n. 472, il quale dispone che: "*Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato*" (c.d. "**principio del favor rei**").

Pertanto, poiché ai **fini IVA** i **mancati controlli** da parte del **committente**, collegati all'omesso versamento dell'imposta da parte dell'appaltatore o dei subappaltatori, **non** costituiscono più una **violazione punibile**, deve ritenersi che la suddetta sanzione amministrativa pecuniaria **non** possa essere **irrogata** neppure in relazione alle violazioni commesse in precedenza.

La **rilevanza sanzionatoria** per il committente delle pregresse violazioni di mancato controllo permane però in relazione alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**.

8.2 EFFETTI DEI CONFRONTI DELL'APPALTATORE

Più delicata appare invece la posizione dell'**appaltatore**, il quale è soggetto ad un regime di **responsabilità solidale** con il subappaltatore.

Poiché tale regime di solidarietà **non** sembra qualificabile come una **sanzione** amministrativa **tributaria**, ma come un'**obbligazione solidale passiva** ai sensi dell'art. 1292 c.c., il suddetto principio del "favor rei" **non** appare **applicabile**.

Pertanto, l'appaltatore che abbia **omesso** i previsti **controlli** potrebbe essere chiamato a **rispondere**, quale obbligato solidale, anche in relazione agli **omessi versamenti IVA**, da parte dei **subappaltatori**, intervenuti durante il **pregresso periodo** di applicazione della disciplina introdotta dall'art. 13-ter del DL 83/2012.

Ovviamente, permane la **responsabilità solidale** dell'appaltatore in relazione alle pregresse violazioni di mancato controllo, con riferimento alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente** non versate dai subappaltatori.

Studio Dott. Begni & Associati