

CIRCOLARE N. 2/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 1 marzo 2013

Prot. n.

OGGETTO: Articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012 - Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore - Circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012 - Problematiche interpretative

INDICE

Premessa	3
1. Ambito oggettivo di applicazione	4
2. Ambito soggettivo di applicazione.....	6
3. Attestazione della regolarità fiscale in ipotesi particolari.....	7

Premessa

L'articolo 13-ter del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 (cd. decreto crescita) – convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 – 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.

In sostanza, la novella normativa ha introdotto 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, è stata 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 che i versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, siano stati correttamente eseguiti, eventualmente anche dal subappaltatore. Tale responsabilità, comunque, è 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.

Con la circolare n. 40/E del 2012, questa Agenzia, nel fornire i primi chiarimenti, ha ritenuto valida, in alternativa alle asseverazioni prestate dai CAF e dai professionisti abilitati, la presentazione di una dichiarazione sostitutiva - resa ai sensi del DPR n. 445 del 2000 - con cui l'appaltatore/subappaltatore attesti l'avvenuto adempimento degli obblighi richiesti dalla disposizione.

La medesima circolare ha precisato, inoltre, che la norma si applica ai contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dal 12 agosto 2012.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti in merito all'ambito applicativo delle disposizioni in commento.

1. Ambito oggettivo di applicazione

È stato chiesto di chiarire se l'articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012 trovi applicazione solo in relazione ai contratti stipulati dagli operatori economici del settore edilizio, ovvero se lo stesso abbia una portata generale.

Il dubbio sorge in quanto la richiamata disposizione è inserita nel Titolo I del DL n. 83 del 2012, concernente "Misure urgenti per le infrastrutture l'edilizia ed i trasporti", e specificamente nel Capo III, riferito a "Misure per l'edilizia". La valorizzazione di tale contesto normativo potrebbe quindi portare ad una interpretazione che limiti l'operatività della disposizione al solo settore edile.

Tuttavia, a favore di una più ampia applicazione delle misure introdotte dalla normativa in esame, si osserva che l'articolo 13-ter dispone la 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".

Lo scopo della norma va quindi ravvisato non nella finalità di introdurre specifiche misure di contrasto all'evasione nel settore edile, ma in quella di far emergere base imponibile in relazione alle prestazioni di servizi rese in esecuzione di contratti di appalto e subappalto intesi nella loro generalità, a prescindere dal settore economico in cui operano le parti contraenti.

Per quanto concerne la tipologia di contratti interessati dall'articolo 35, commi 28, 28-bis e 28-ter in esame, si ritiene, sulla base della formulazione

del dettato normativo, che la norma sia riferita 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*".

La novella normativa in esame, infatti, ha l'obiettivo di individuare quelle fattispecie al ricorrere delle quali siano applicabili nuove sanzioni amministrativo-tributarie. Ciò rende indispensabile definire con chiarezza l'ambito di applicazione della norma in base al suo contenuto letterale al fine di evitarne interpretazioni di tipo estensivo.

Dall'esame dei commi 28, 28-bis e 28-ter dell'articolo 35 deriva che sono escluse dal loro campo di applicazione le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto di opere e servizi quali, ad esempio:

- 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.

La norma in esame, peraltro, 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 nella ipotesi in cui l'appaltatore provveda direttamente alla realizzazione dell'opera affidatagli dal committente.

Si evidenzia, infatti, che la stessa previsione del primo periodo del comma 28-bis, nel delineare gli adempimenti del committente circa l'acquisizione della documentazione che attesti il regolare adempimento degli obblighi fiscali da parte dell'appaltatore, indica il subappaltatore quale figura eventuale, con ciò confermando l'applicazione della disposizione anche nelle ipotesi in cui il subappalto non sia previsto.

Per quanto concerne la individuazione sotto il profilo temporale dei contratti interessati dalla disposizione in commento si ricorda che, come già chiarito con la circolare n. 40/E del 2012, rilevano i contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012, data di entrata in vigore dell'articolo 13-ter.

Al riguardo, si chiarisce che l'eventuale rinnovo del contratto deve ritenersi equivalente ad una nuova stipula e, pertanto, la disciplina in esame è applicabile, a partire dalla data di rinnovo, anche ai contratti rinnovati successivamente al 12 agosto 2012.

2. Ambito soggettivo di applicazione

Risulta rilevante ai fini della delimitazione dell'ambito soggettivo di applicazione delle disposizioni in esame 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 dall'ambito applicativo della norma, 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, nonché, 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. Deve, inoltre, ritenersi escluso il “condominio” in quanto non riconducibile fra i soggetti individuati agli articoli 73 e 74 del TUIR.

3. Attestazione della regolarità fiscale in ipotesi particolari

Al fine di agevolare l’adempimento normativo in esame, si è dell’avviso 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, può essere fornita anche con cadenza periodica fermo restando che, al momento del pagamento, deve 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.

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, si è dell’avviso che occorra 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.

Diversamente, infatti, l’attestazione della regolarità degli adempimenti dovrebbe avere ad oggetto fatti successivi al suo rilascio.

Con riferimento, infine, alle ipotesi in cui l’appaltatore o il subappaltatore cedano il proprio credito a terzi, si ritiene che possano tornare utili 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, in forza del quale 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.

In particolare, in linea con quanto chiarito dalla Ragioneria con la circolare n. 29 del 2009, anche al fine di liberare il cessionario da futuri rischi connessi ad eventuali inadempimenti fiscali del cedente, si è dell'avviso che la regolarità fiscale relativa ai rapporti riferibili al credito oggetto di cessione possa essere attestata nel momento in cui il cedente (appaltatore o subappaltatore) dà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA