STUDIO RIGHINI
Commercialisti & Avvocati

Avv. GIORGIO ASCHIERI*
Rag. Comm. SIMONETTA BISSOLI*
Dott. Comm. MARCO GHELLI*
Dott. Comm. ALBERTO MION*
Dott. Comm. ALBERTO RIGHINI*
Avv. ANTONIO RIGHINI*
Dott. MONICA SECCO*
Avv. ORNELLA BERTOLAZZI
Avv. ANNA BIMBATTI
Dott. Comm. ANGELO BOSONI
Dott. Comm. LORENZO BRESCIANI
Dott. Comm. MARCO CIMAN
Avv. ALESSANDRA FERROLI
Avv. NICOLA MANZINI
Avv. GESSICA TODESCHI
Dott. CHIARA CHIRICO
Dott. GIULIA MORBIOLI
**partner*

Verona, 07/03/2013

CIRCOLARE TEMATICA

Responsabilità del committente e dell'appaltatore per i debiti fiscali -Nuova disciplina- -Ulteriori chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate-

DISCLAIMER: La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale e non costituisce un parere professionale né può considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

INFORMATIVA EX ART. 13 D.LGS. 196/2003: La presente circolare è inviata a soggetti che hanno fornito liberamente i propri dati personali nel corso di rapporti professionali, di incontri o simili. I dati personali in questione sono trattati per finalità collegate ai rapporti professionali intercorrenti con gli interessati, per finalità informative ma non sono comunicati a soggetti terzi. Il "titolare" del trattamento dati è *Studio Righini e Associati* con sede in Verona, Piazza Cittadella, 13. Il trattamento dei dati è curato solo da soci, collaboratori e dipendenti incaricati del trattamento o da incaricati di occasionali operazioni di manutenzione. Qualora Lei avesse ricevuto la presente circolare per errore oppure desiderasse non ricevere più comunicazioni di questo tipo in futuro potrà comunicarcelo inviando una e-mail a *studiorighini@studiorighini.it*.

INDICE

1 **Premessa**.....3

2 **Ambito oggettivo di applicazione**.....3
2.1 *Assenza di contratti di subappalto*.....4
2.2 *Esclusioni*.....4

3 **Ambito soggettivo di applicazione**.....4
3.1 *Soggetti esclusi*.....4
3.2 *Stazioni appaltanti*.....5

4 **Decorrenza**.....5

5 **Responsabilità solidale dell'appaltatore con il subappaltatore**.....5
5.1 *Limite alla responsabilità solidale dell'appaltatore*.....6
5.2 *Esclusione della responsabilità solidale dell'appaltatore*.....6
5.3 *Sospensione del pagamento del corrispettivo al subappaltatore*.....6
5.4 *Decorrenza dell'obbligo di verifica da parte dell'appaltatore*.....6
5.5 *Notifica degli atti*.....6

6 **Obblighi e responsabilità del committente**.....6
6.1 *Sospensione del pagamento del corrispettivo all'appaltatore*.....7
6.2 *Decorrenza dell'obbligo di verifica da parte del committente*.....7
6.3 *Sanzioni applicabili al committente*.....7

7 **Documentazione attestante i versamenti eseguiti dall'appaltatore e dai subappaltatori**.....7
7.1 *Rilascio di un'apposita asseverazione da parte di professionisti o CAF*..7
7.2 *Rilascio di un'apposita dichiarazione sostitutiva da parte dell'appaltatore e dei subappaltatori*.....8
7.2.1 Contenuto della dichiarazione sostitutiva.....8
7.2.2 Pluralità di contratti tra le medesime parti.....8
7.2.3 Certificazione periodica.....8
7.2.4 Pagamenti mediante bonifici.....8
7.2.5 Cessione del credito a terzi.....9
7.2.6 Sanzioni.....9

JPA INTERNATIONAL
Piazza Cittadella, 13 - 37122 Verona - Italia
Tel. +39 045 596888 - Fax +39 045 596236
Via della Commenda, 41- 20122 Milano - Italia
www.studiorighini.it - studiorighini@studiorighini.it

1 PREMESSA

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 della nuova disciplina, viene stabilito che l'**appaltatore** risponde in solido con il **subappaltatore** del versamento all'Erario:

- delle **ritenute** fiscali sui redditi di **lavoro dipendente**;
- dell'**IVA** dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

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

Precedente disciplina

Si ricorda che il precedente intervento in materia era avvenuto ad opera dell'art. 2 co. 5-*bis* del DL 2.3.2012 n. 16 convertito nella L. 26.4.2012 n. 44.

Chiarimenti ufficiali

Con la circ. 8.10.2012 n. 40, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi rilevanti chiarimenti sulla nuova 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.

Di seguito si riepiloga la disciplina in esame, alla luce dei chiarimenti forniti.

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 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.

Non è stato quindi confermato l'orientamento dottrinale che riteneva applicabile la nuova disciplina solo nel settore edile, per effetto della denominazione del Titolo I del DL 83/2012, in cui è inserito il citato art. 13-*ter*.

JPA INTERNATIONAL
Piazza Cittadella, 13 - 37122 Verona - Italia
Tel. +39 045 596888 - Fax +39 045 596236
Via della Commenda, 41- 20122 Milano - Italia
www.studiorighini.it - studiorighini@studiorighini.it

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 nuova 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**, 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.

3 AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

In relazione all'ambito soggettivo, la nuova disciplina 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 **condomìni**;
- 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.

JPA INTERNATIONAL
Piazza Cittadella, 13 - 37122 Verona - Italia
Tel. +39 045 596888 - Fax +39 045 596236
Via della Commenda, 41- 20122 Milano - Italia
www.studiorighini.it - studiorighini@studiorighini.it

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 nuove disposizioni, 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

Per effetto della nuova disciplina dell'art. 13-*ter* del DL 83/2012 convertito nella L. 134/2012, viene stabilito che l'**appaltatore** risponde in solido con il **subappaltatore** del versamento all'Erario:

- delle **ritenute** fiscali sui redditi di **lavoro dipendente**;
- dell'**IVA** dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

JPA INTERNATIONAL
Piazza Cittadella, 13 - 37122 Verona - Italia
Tel. +39 045 596888 - Fax +39 045 596236
Via della Commenda, 41- 20122 Milano - Italia
www.studiorighini.it - studiorighini@studiorighini.it

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 e dell'IVA, si applica nei limiti dell'ammontare del **corrispettivo dovuto** al subappaltatore.

Rispetto alla precedente disciplina di cui al citato DL 16/2012 convertito, non è più previsto che la responsabilità solidale si applichi entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto.

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 e dell'IVA, **già scaduti**, sono stati **correttamente eseguiti** dal subappaltatore, acquisendo la relativa documentazione;
- prima del pagamento del corrispettivo al subappaltatore.

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 la norma in esame introduce 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 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 effettuati a partire dall'11.10.2012**, in relazione ai contratti di subappalto stipulati a partire dal 12.8.2012 o rinnovati successivamente a tale data.

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

Per effetto della nuova disciplina dell'art. 13-*ter* del DL 83/2012 convertito nella L. 134/2012, viene stabilito che 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 e dell'IVA, **già scaduti**, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore stesso e dagli eventuali subappaltatori.

JPA INTERNATIONAL
Piazza Cittadella, 13 - 37122 Verona - Italia
Tel. +39 045 596888 - Fax +39 045 596236
Via della Commenda, 41- 20122 Milano - Italia
www.studiorighini.it - studiorighini@studiorighini.it

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 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 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 tale data.

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 all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Pertanto, per effetto della nuova disciplina, il committente non è più 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.

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

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

JPA INTERNATIONAL
Piazza Cittadella, 13 - 37122 Verona - Italia
Tel. +39 045 596888 - Fax +39 045 596236
Via della Commenda, 41- 20122 Milano - Italia
www.studiorighini.it - studiorighini@studiorighini.it

- 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.

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

JPA INTERNATIONAL
Piazza Cittadella, 13 - 37122 Verona - Italia
Tel. +39 045 596888 - Fax +39 045 596236
Via della Commenda, 41- 20122 Milano - Italia
www.studiorighini.it - studiorighini@studiorighini.it

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 accreditamento 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.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni eventuale chiarimento e con l'occasione si porgono cordiali saluti.

Studio Righini

JPA INTERNATIONAL
Piazza Cittadella, 13 - 37122 Verona - Italia
Tel. +39 045 596888 - Fax +39 045 596236
Via della Commenda, 41- 20122 Milano - Italia
www.studiorighini.it - studiorighini@studiorighini.it