

Eliminata la responsabilità solidale dell'appaltatore ai fini IVA

Pratica Fiscale e Professionale, 28 / 2013, p. 27

Decreto del fare

Eliminata la responsabilità solidale dell'appaltatore ai fini IVA

Ribacchi Emiliano

Dopo le denunce operate dalle associazioni di categoria presso la Commissione Europea a causa della dubbia compatibilità con la normativa in materia di IVA, il legislatore, anche al fine di evitare probabili rilievi comunitari, ha previsto l'abrogazione della responsabilità solidale introdotta dal Decreto Crescita 2012 nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto.

Nessuna modifica interviene, invece, con riguardo alla disciplina delle ritenute e dei contributi previdenziali.

- Riferimenti

- D.L. 21 giugno 2013, n. 69, art. 50
- Assonime, circolare 12 giugno 2013, n. 18
- D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, art. 35, commi 28, 28-bis e 28-ter
- Agenzia delle Entrate, circolare 1° marzo 2013, n. 2/E
- Agenzia delle Entrate, circolare 8 ottobre 2012, n. 40/E

Riferimenti

Decreto legge 21 giugno 2013 n. 69 Art. 50

Decreto legge 4 luglio 2006 n. 223 Art. 35

Circolare 12 giugno 2013 n. 18

Circolare 1 marzo 2013 n. 2/E

Circolare 8 ottobre 2012 n. 40/E

Sommario: [La disciplina in materia di solidarietà - La denuncia dell'AIDC e di Confindustria - L'intervento del legislatore nel Decreto del fare](#)

L'art. 50 del Decreto del fare (D.L. n. 69/2013, più avanti, *breviter*, "Decreto") ha disposto l'**abrogazione della solidarietà tributaria tra appaltatore e subappaltatore** (nonché la relativa sanzione per il committente) nei casi di **mancato versamento dell'IVA** da parte dei soggetti che, in qualità di esecutori, sottoscrivono contratti di appalto o subappalto di opere e servizi.

L'onere era stato posto a carico dei committenti e degli appaltatori sostituendo il comma 28 dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 il quale prevedeva una responsabilità solidale dell'appaltatore con il subappaltatore per il **versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente**, dei **contributi previdenziali** e dei **contributi assicurativi obbligatori per gli infortuni** sul lavoro e le malattie professionali dei dipendenti del subappaltatore, nonché inserendo nel medesimo art. 35 i nuovi commi *28-bis* e *28-ter*. Infatti, in sede di conversione in legge del **Decreto crescita** (D.L. n. 83/2012) è stato introdotto l'art. 13-*ter* che, con decorrenza dal 12 agosto 2012, ha sancito la **responsabilità dell'appaltatore in solido con il subappaltatore** per il versamento da parte di quest'ultimo delle ritenute fiscali sui redditi dei lavoratori dipendenti e (anche) dell'IVA dovuta in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

In tale sede, è stato inoltre previsto che il committente dell'appalto è soggetto ad una **sanzione** amministrativa pecuniaria - di importo compreso fra Euro 5.000 ed Euro 200.000 - qualora il corrispettivo venga pagato all'appaltatore senza aver preventivamente acquisito una documentazione

idonea che possa dimostrare il corretto assolvimento dei (citati) obblighi riconducibili all'appaltatore ed all'eventuale subappaltatore.

Nel prosieguo si esporranno i profili principali dell'adempimento oggetto di abrogazione, rinviando per gli ulteriori approfondimenti del caso, oltre a quanto esposto nella recente circolare Assonime n. 18 del 12 giugno 2013, anche a diversi interventi pubblicati su Pratica fiscale (tra tutti, si veda: S. Ungaro, "Responsabilità solidale dell'appaltatore: nuovi chiarimenti delle Entrate", n. 13/2013, pag. 21) , in ragione della circostanza che il legislatore è intervenuto, probabilmente in forza delle criticità riscontrate a livello comunitario, **esclusivamente nell'ambito IVA**, senza recare alcuna modifica con riferimento ai versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente (oltre, naturalmente, alla autonoma disciplina riguardante contributi e trattamenti retributivi, di cui all'art. 29 del D.Lgs n. 276/2003) .

La disciplina in materia di solidarietà

A seguito della modifica - intervenuta nel 2012 -della disciplina in materia di responsabilità fiscale nell'ambito dei contratti di appalto e subappalto di opere e servizi, è stato previsto che, in caso di **appalto (di opere o di servizi)** , l'appaltatore risponde **in solido con il subappaltatore**, nei limiti dell'**ammontare del corrispettivo** dovuto, del **versamento delle ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente e del **versamento dell'IVA** dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

Attenzione

La **responsabilità solidale non trova applicazione** qualora l'appaltatore verifichi, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore. L'**attestazione dell'avvenuto adempimento** delle ritenute IRPEF e dell'IVA può essere rilasciata attraverso un'asseverazione dei CAF o di professionisti abilitati oppure, come riconosciuto dall'Amministrazione finanziaria, mediante apposita autocertificazione.

Il legislatore ha inoltre previsto che sia l'appaltatore che il committente possono **sospendere il pagamento del corrispettivo** dovuto al subappaltatore/appaltatore fino all'esibizione della predetta documentazione. Il **committente**, in particolare, provvede al **pagamento del corrispettivo** (dovuto all'appaltatore) previa esibizione da parte di quest'ultimo della **documentazione** attestante che i versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori.

SANZIONI

L'inosservanza di tali regole è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria **da euro 5.000 a euro 200.000**.

In ogni caso, la responsabilità del committente è limitata all'ipotesi in cui, pur in assenza della presentazione della documentazione, i versamenti non risultino eseguiti dall'appaltatore o dall'eventuale subappaltatore.

AMBITO DI APPLICAZIONE

La norma ha una portata generale e **non riguarda solamente lo specifico settore dell'edilizia**.

La finalità è 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**, prescindendo dal settore economico in cui operano le parti contraenti. La circolare delle Entrate n. 2/E del 2013 ha precisato che essa si applica alle fattispecie riconducibili al contratto di appalto come definito dall'art. 1655 del codice civile, secondo cui 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 denaro*".

Sono, quindi, **escluse le tipologie contrattuali diverse** dal contratto di appalto di opere e servizi quali, ad esempio:

gli appalti di fornitura di beni (in cui prevale la cessione di beni) ;
il contratto d'opera, disciplinato dall'art. 2222 del codice civile;
il contratto di trasporto di cui agli artt. 1678 e seguenti del codice civile;
il contratto di subfornitura disciplinato dalla legge 18 giugno 1998, n. 192;
le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.

La responsabilità solidale riguarda, quindi, i contratti di appalto e subappalto conclusi da soggetti che rientrano nel **campo di applicazione dell'IVA** e, in ogni caso, dai soggetti IRES di cui agli artt. 73 e 74 del T.U.I.R., **compresi** quindi gli **enti non commerciali**. Ne discende che, come chiarito dalla circolare n. 2/E del 2013 dell'Agenzia delle Entrate, ne rimangono **esclusi**:

le **stazioni appaltanti** (art. 3, comma 33, del D.Lgs. 12 aprile 2006, n. 163 - Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture) ;

le **persone fisiche prive di soggettività passiva** ai fini **IVA** (ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972) ;

il **condominio**, in quanto non riconducibile fra i soggetti individuati agli artt. 73 e 74 del T.U.I.R.

La denuncia dell'AIDC e di Confindustria

L'onerosità della normativa in questione, che sostanzialmente affida oneri di controllo alle imprese committenti ed agli appaltatori, ha indotto le Associazioni di categoria a **proporne l'abrogazione** ed a denunciarne alla Commissione Europea la sua **dubbia compatibilità con la normativa comunitaria** in materia d'IVA.

Il riferimento è al documento di Confindustria, dell'11 marzo 2013 ("*Denuncia alla Commissione delle Comunità Europee riguardante inadempimenti del diritto comunitario*") e dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (AIDC) , Sezione di Milano del marzo 2013 ("*Scheda di analisi, di approfondimento e di denuncia dell'illegittimità comunitaria degli obblighi di controllo e di solidarietà ai fini IVA posti normativamente a carico dell'appaltatore*") .

Come ricordato da ultimo dalla circolare Assonime n. 18/2013, in tali denunce veniva *in primis* eccepita la **violazione** operata dalla normativa in esame in relazione, tra l'altro, ai seguenti **principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria** in materia di IVA:

divieto per le Amministrazioni fiscali degli Stati membri di trasferire sui contribuenti i propri compiti di controllo;

possibilità di sanzionare un soggetto IVA, tramite responsabilità solidale, solo qualora sia comprovato il suo concorso nella frode dell'obbligato principale;

obbligo per gli Stati membri di prevedere sanzioni sempre proporzionate alla gravità delle violazioni commesse.

Pertanto, prima dell'intervento del legislatore mediante le previsioni contenute nel Decreto, la stessa Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Sezione di Milano, per effetto della denuncia n. 9 del 12 marzo 2013, ha rilevato l'**incompatibilità**, per eccesso e per difetto, della disciplina concernente la responsabilità solidale dell'appaltatore, così come introdotte dal Decreto Crescita (cfr. art. 13-ter del D.L. n. 83/2012) con le norme comunitarie. Sotto tale profilo è stato evidenziato che secondo la Corte di Giustizia la facoltà concessa agli Stati membri di imporre la solidarietà del pagamento dell'IVA ad un soggetto diverso dall'effettivo debitore (cfr. art. 205 della Direttiva n. 2006/112/Ce) deve essere **coordinata con i principi di proporzionalità, certezza del diritto e legittimo affidamento** che reggono l'ordinamento comunitario e che, in linea con quanto esposto nella denuncia, non sarebbero stati rispettati.

In merito al principio di **proporzionalità**, la norma nazionale andrebbe censurata nella parte in cui prevede l'insorgere della solidarietà indipendentemente dall'esistenza di una effettiva frode. Analogamente, una sanzione ricompresa tra Euro 5.000 ed Euro 200.000 non connessa all'esistenza dell'evasione ma all'assenza di "vigilanza", è apparsa sproporzionata. L'AIDC ha altresì evidenziato che le prescrizioni in questione andrebbero in contrasto con il principio di proporzionalità contenuto nell'art. 52, secondo comma, della Carta Fondamentale dei diritti dell'Unione Europea secondo cui: "*Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste*

dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui". Con riguardo alla **certezza del diritto**, è stato rilevato che la verifica della regolarità degli adempimenti può risultare complessa per l'appaltatore e non agevolmente individuabile nei contenuti.

L'intervento del legislatore nel Decreto del fare

Come opportunamente segnalato nella circolare Assonime n. 18/2013, originariamente le disposizioni di cui ai commi 28 e seguenti dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 erano volte, come evidenziava la stessa relazione governativa che accompagnava il provvedimento, "a **rimediare ad una situazione in cui spesso, nell'affidamento di appalti, l'appaltatore e il subappaltatore non adempiono i rispettivi obblighi di effettuazione e versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dei contributi previdenziali**". La medesima relazione stabiliva, da un lato, "come **appaltatori e subappaltatori siano di frequente privi di un patrimonio che possa offrire sufficienti garanzie agli enti impositori e previdenziali, con relativa impossibilità per gli stessi di riscuotere i propri crediti**" e, dall'altro, che tali violazioni "risultano **distorsive della concorrenza, in quanto i soggetti che non versano le ritenute ed i contributi possono offrire prezzi più bassi**" per i servizi resi. Nella sua formulazione originaria, veniva tuttavia prevista la responsabilità solidale dell'appaltatore esclusivamente per le ritenute IRPEF e per i contributi previdenziali e assicurativi dovuti dal subappaltatore relativamente ai propri dipendenti.

CONTRIBUTIVI PREVIDENZIALI ED ASSICURATIVI

Per l'assolvimento dei relativi obblighi esiste un'autonoma disciplina normativa che è contenuta nel comma 2 dell'art. 29 del D.Lgs. n. 276/2003, in materia di **occupazione e mercato del lavoro**, che già prevedeva nella sua formulazione originaria (così come successivamente modificata) che in caso di appalto di servizi, il committente imprenditore o datore di lavoro è **obbligato in solido con l'appaltatore** a corrispondere ai lavoratori i **trattamenti retributivi** nonché i **contributi previdenziali** dovuti in relazione al periodo di esecuzione del contratto.

In merito alle criticità afferenti la disciplina in discorso, la stessa Assonime, in conclusione della suindicata circolare, rilevava la "non facile ... individuazione dei contratti che rientrano nell'ambito applicativo delle nuove disposizioni" e si riferiva espressamente "alle **difficoltà incontrate dai committenti e dagli appaltatori nel verificare la regolarità dei versamenti fiscali delle controparti contrattuali, alle&bi; incertezze interpretative che possono portare a ritardi nel pagamento dei corrispettivi spettanti agli appaltatori e ai subappaltatori, per rendersi conto che la normativa deve necessariamente essere migliorata e semplificata**".

Il legislatore, stante la situazione dianzi esposta, ha deciso di intervenire modificando, nell'ambito della semplificazione in materia fiscale disposta dal Decreto, la disciplina della responsabilità fiscale negli appalti. In particolare, attraverso un semplice intervento normativo, è stato **eliminato il riferimento all'IVA mantenendo l'obbligo** suesposto per le **ritenute**.

Ne discende che l'art. 50 del Decreto abbia **abrogato la solidarietà tributaria tra appaltatore e subappaltatore** ed il correlato **impianto sanzionatorio** ove si riscontri il mancato versamento dell'IVA da parte dei soggetti che, in qualità di esecutori, sottoscrivono contratti di appalto o subappalto.

Si deve ritenere che la modifica normativa sia anzitutto dovuta al timore di una censura comunitaria a seguito delle denunce in precedenza indicate nonché delle criticità evidenziate da tempo dal mondo professionale ed imprenditoriale.

Attenzione

Nulla varia quindi con riferimento ai **versamenti delle ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente (cfr. commi 28 e ss. dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006) , oltre, naturalmente, agli aspetti connessi con i **contributi** ed i **trattamenti retributivi** ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. n. 276/2003.

In futuro, la responsabilità solidale fiscale negli appalti privati resta per le ritenute che il subappaltatore e l'appaltatore devono versare all'Erario per effetto delle prestazioni realizzate. Gli appaltatori ed i

committenti, al fine di evitare rispettivamente l'applicazione della responsabilità solidale (subappaltatore-appaltatore) o di una responsabilità c.d. sanzionatoria (committente-appaltatore) dovranno **continuare ad ottenere l'asseverazione o apposita autocertificazione** circa la **regolare effettuazione dei versamenti** dovuti in ordine alle ritenute da lavoro dipendente dovute.

Circa gli **obblighi documentali**, oltre al modello dichiarazione allegato all'articolo, si rammenta che l'Amministrazione finanziaria ha infatti ritenuto valida, in alternativa alle asseverazioni prestate dai CAF e dai professionisti abilitati, una **dichiarazione sostitutiva** resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000 dallo stesso appaltatore/subappaltatore con la quale questi attesti l'avvenuto adempimento degli obblighi di versamento delle ritenute. In particolare, la dichiarazione sostitutiva, per effetto dell'abrogazione operata dal Decreto, dovrà limitarsi a:

indicare il periodo nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state versate, mediante scomputo totale o parziale;

riportare gli estremi del modello F24 con il quale i versamenti 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.

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.