

LA RESPONSABILITA' SOLIDALE FISCALE NEGLI APPALTI

Udine
30 ottobre 2013

A cura di Marcello Orsatti
fiscalista di Confindustria Udine

SCALETTA DELL'INTERVENTO

- RIFERIMENTI NORMATIVI E DI PRASSI
- AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA
- AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA
- RAPPORTI TRA APPALTATORE E SUBAPPALTATORE
- RAPPORTI TRA COMMITTENTE E APPALTATORE
- CHIARIMENTI UFFICIALI

a cura di Marcello Orsatti

2

RIFERIMENTI NORMATIVI E DI PRASSI

a cura di Marcello Orsatti

3

RIFERIMENTI NORMATIVI

12 agosto 2012

Introduzione della responsabilità solidale in campo fiscale
Art. 13-ter D.L. 22/6/2012 n. 83 convertito dalla L. 7/8/2012 n. 134
→ modifica il comma 28 dell'art. 35 D.L. 223/2006

12 marzo 2013

Denuncia di Confindustria alla Commissione Ue → incompatibilità
col diritto comunitario della parte Iva

22 giugno 2013

Art. 50 D.L. 21/6/2013 n. 69 (decreto del Fare) → abrogazione
della responsabilità solidale per la parte Iva

a cura di Marcello Orsatti

4

ABROGAZIONE DELLA PARTE IVA

Art. 50 D.L. 21/6/2013 n. 69 (decreto del Fare)

L'abrogazione della parte Iva decorre dal 22 giugno 2013 → data di entrata in vigore del decreto del Fare.

Per i pagamenti di corrispettivi effettuati dal 22 giugno 2013 → non bisogna richiedere l'attestazione del versamento dell'Iva anche se riferibile ad appalti precedenti.

Favor rei (art. 3 comma 2 D.Lgs. 472/97)

Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile.

Responsabilità del committente (sanzione tributaria) → SI favor rei

Responsabilità dell'appaltatore (no sanzione tributaria) → NO favor rei

a cura di Marcello Orsatti

5

IL DURT: UN PERICOLO SCAMPATO

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

In sede di conversione del decreto del fare era stato approvato un emendamento volto a introdurre il Documento Unico di Regolarità Tributaria (DURT) rilasciato dall'Agenzia delle Entrate.

L'emendamento è stato ritirato in sede di conversione del decreto a seguito delle critiche avanzate da più fronti.

a cura di Marcello Orsatti

6

PROSPETTIVE FUTURE

IMPEGNO AL GOVERNO PER L'ABOLIZIONE TOTALE DELLA RESPONSABILITÀ SOLIDALE FISCALE

La Camera dei Deputati nell'Ordine del Giorno approvato l'8 agosto 2013 ha impegnato il Governo “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.***».

a cura di Marcello Orsatti

7

PROSPETTIVE FUTURE

DDL SEMPLIFICAZIONE (AS 958): EMENDAMENTO DI CONFINDUSTRIA

Atto Senato n. 958

Disegno di legge “*Misure di semplificazione degli adempimenti per i cittadini e le imprese e riordino normativo*”

Abrogazione della responsabilità solidale fiscale negli appalti

«Dopo l'articolo 30, inserire il seguente Art. 30-bis (*Abrogazione della responsabilità solidale fiscale negli appalti*)

All'articolo 35 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248, i commi da 28 a 28-ter sono soppressi.”.

a cura di Marcello Orsatti

8

ENTRATA IN VIGORE

La norma si applica ai:

- pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012;
- relativi a contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012.

Circolare Agenzia Entrate n. 2/E/2013

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.

a cura di Marcello Orsatti

9

STRUTTURA DELLA NORMA

L'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 tratta la **responsabilità solidale per le ritenute sui dipendenti** in 3 commi:

- comma 28 → responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatore;
- comma 28-bis → responsabilità del committente nei rapporti con l'appaltatore eventuali subappaltatori;
- il comma 28-ter → ambito soggettivo e oggettivo di applicazione della norma.

a cura di Marcello Orsatti

10

COMMA 28

RESPONSABILITÀ SOLIDALE TRA APPALTATORE E SUBAPPALTATORE PER LE RITENUTE DEI DIPENDENTI

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 all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente** dovute dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti di cui al periodo precedente, **scaduti alla data del versamento**, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.

L'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi di cui al primo periodo può essere rilasciata **anche** attraverso un'asseverazione dei soggetti di cui all'art. 35 comma 1 del D.Lgs. 241/97 e all'art. 3 comma 3 lettera a) del D.P.R. 322/98.

L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore.

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

a cura di Marcello Orsatti

11

COMMA 28-BIS

RESPONSABILITÀ DEL COMMITTENTE NEI RAPPORTI CON L'APPALTATORE ED EVENTUALI SUBAPPALTATORI

Il **committente** provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'**appaltatore** previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui al comma 28, **scaduti alla data del pagamento del corrispettivo**, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori.

Il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore.

L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punita con la **sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 € a 200.000 €** se gli adempimenti di cui al comma 28 non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Ai fini della predetta sanzione si applicano le disposizioni previste per la violazione commessa dall'appaltatore.

a cura di Marcello Orsatti

12

COMMA 28-TER

AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA

Le disposizioni di cui ai commi 28 e 28-bis si applicano in relazione ai **contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi** conclusi da soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini Iva e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli artt. 73 e 74 del Tuir.

Sono escluse dall'applicazione delle predette disposizioni le stazioni appaltanti di cui all'art. 3 comma 33 del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al D.Lgs. 12 aprile 2006 n. 163.

a cura di Marcello Orsatti

13

RIFERIMENTI DI PRASSI

Circolare Agenzia Entrate n. 40/E dell'8 ottobre 2012

Risposta interpello Direzione Regionale Agenzia Entrate Emilia-Romagna 4 dicembre 2012 n. 909-54414

Circolare Agenzia Entrate n. 2/E del 1° marzo 2013

a cura di Marcello Orsatti

14

AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA Comma 28-ter

a cura di Marcello Orsatti

15

SOGGETTI INTERESSATI

Comma 28-ter

La norma si applica ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi stipulati tra:

- soggetti che stipulano i predetti contratti **nell'ambito di attività rilevanti ai fini Iva** → no privati;
- in ogni caso → soggetti di cui agli artt. 73 (**soggetti Ires**) e 74 (Stato ed Enti pubblici) del Tuir.

a cura di Marcello Orsatti

16

SOGGETTI ESCLUSI

Sono esclusi dall'applicazione della norma:

- i privati;
- le stazioni appaltanti di cui all'art. 3 comma 33 del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture di cui al D.Lgs. 163/2006;
- i condomini;
- le imprese estere.

a cura di Marcello Orsatti

17

SOGGETTI ESCLUSI

Qualora il committente dell'appalto sia un condominio o un privato e il relativo appaltatore si avvalga di subappaltatori → la responsabilità solidale fiscale è applicabile solo al rapporto tra appaltatore e subappaltatore.

Qualora il committente dell'appalto sia una stazione appaltante e il relativo appaltatore si avvalga di subappaltatori → la responsabilità solidale fiscale è applicabile solo al rapporto tra appaltatore e subappaltatore.

a cura di Marcello Orsatti

18

AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA NORMA Comma 28-ter

a cura di Marcello Orsatti

19

CONTRATTI INTERESSATI

Comma 28-ter

Le disposizioni di cui ai commi 28 e 28-bis si applicano in relazione ai **contratti di appalto e subappalto di:**

- **opere;**
- **servizi.**

a cura di Marcello Orsatti

20

CONTRATTO DI APPALTO

La norma è riferita alle sole fattispecie riconducibili al contratto di appalto come definito dall'art. 1655 del Codice Civile.

Art. 1655 Codice Civile - Appalto

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.

Sono escluse tutte le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto di opere e servizi.

a cura di Marcello Orsatti

21

CONTRATTI ESCLUSI

Appalto per la 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 (circolare 2/E/2013).

a cura di Marcello Orsatti

22

CONTRATTI ESCLUSI

Contratto d'opera (art. 2222 Codice Civile)

Quando **una persona** si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, **con lavoro prevalentemente proprio** e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro IV.

a cura di Marcello Orsatti

23

CONTRATTI ESCLUSI

Distinzione tra contratto d'appalto e contratto d'opera: difficoltà operative

L'elemento di differenziazione sta unicamente nella figura del prestatore che:

- nel contratto d'appalto → è un'impresa strutturata con un'adeguata organizzazione di mezzi;
- nel contratto d'opera → è un'impresa non strutturata che adempie al contratto di appalto con lavoro prevalentemente proprio dell'imprenditore pur se coadiuvato da componenti della sua famiglia e da qualche collaboratore.

a cura di Marcello Orsatti

24

CONTRATTI ESCLUSI

Contratto di subfornitura (Legge 18 giugno 1998 n. 192)

Si ha contratto di subfornitura quando un imprenditore si impegna a effettuare per conto di una impresa committente lavorazioni su prodotti semilavorati o su materie prime forniti dalla committente medesima, o si impegna a fornire all'impresa prodotti o servizi destinati ad essere incorporati o comunque ad essere utilizzati nell'ambito dell'attività economica del committente o nella produzione di un bene complesso, in conformità a progetti esecutivi, conoscenze tecniche e tecnologiche, modelli o prototipi forniti dall'impresa committente.

Il contratto di subfornitura deve essere stipulato in forma scritta a pena di nullità.

Nel contratto di subfornitura devono essere specificati:

- i requisiti specifici del bene o del servizio richiesti dal committente;
- il prezzo pattuito;
- i termini e le modalità di consegna, di collaudo e di pagamento.

a cura di Marcello Orsatti

25

CONTRATTI ESCLUSI

- Contratto di trasporto (artt. 1678 e seguenti del Codice Civile)
- Prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile
- Fornitura di beni con posa in opera
- Prestazioni d'opera professionali
- Contratti di mandato e agenzia
- Contratti di somministrazione
- Contratti di lavoro interinale
- Contratti di locazione

a cura di Marcello Orsatti

26

DUBBI APPLICATIVI RISOLTI

- la norma si applica solo nel settore dell'edilizia? No, ha una portata generale (Circolare 2/E/2013)
- la norma si applica solo in caso di rapporto trilaterale committente-appaltatore-subappaltatore? No, anche in caso di rapporto bilaterale committente-appaltatore (Circolare 2/E/2013)

a cura di Marcello Orsatti

27

RAPPORTI TRA APPALTATORE E SUBAPPALTATORE Comma 28

a cura di Marcello Orsatti

28

RESPONSABILITA' SOLIDALE TRA APPALTATORE E SUBAPPALTATORE

Comma 28

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 all'erario delle **ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente (incluse le addizionali regionali e comunali)** dovute dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

a cura di Marcello Orsatti

29

RESPONSABILITA' SOLIDALE TRA APPALTATORE E SUBAPPALTATORE

Comma 28 (segue)

La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica:

- che gli adempimenti, **scaduti alla data del versamento del corrispettivo**, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.

Attenzione: la verifica deve essere effettuata acquisendo la documentazione prevista **prima del versamento del corrispettivo**.

a cura di Marcello Orsatti

30

RESPONSABILITA' SOLIDALE TRA APPALTATORE E SUBAPPALTATORE

Comma 28 (segue)

L'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi può essere rilasciata **anche** attraverso un'asseverazione rilasciata da:

- il responsabile di un Caf;
- iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro.

Attenzione: la circolare Agenzia Entrate 8 ottobre 2012 n. 40/E ha concesso la **possibilità di utilizzare una dichiarazione sostitutiva** (vedi oltre).

a cura di Marcello Orsatti

31

RESPONSABILITA' SOLIDALE TRA APPALTATORE E SUBAPPALTATORE

Comma 28 (segue)

L'appaltatore **può** sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore.

a cura di Marcello Orsatti

32

RESPONSABILITA' SOLIDALE TRA APPALTATORE E SUBAPPALTATORE

La responsabilità solidale per l'appaltatore scatta se si verificano **entrambe** le seguenti condizioni:

- l'appaltatore paga il subappaltatore senza richiedere la documentazione;
- il subappaltatore non ha versato le ritenute sui redditi di lavoro dipendente relative a quel contratto di appalto.

a cura di Marcello Orsatti

33

DUBBI APPLICATIVI RISOLTI

- la norma si applica alle ritenute sui redditi assimilati di lavoro dipendente? No, sono escluse le ritenute su amministratori e co.co.pro.
- l'appaltatore deve ricevere la documentazione entro il pagamento del corrispettivo e la documentazione deve riguardare gli adempimenti scaduti alla data del pagamento → quindi la data della documentazione dovrebbe essere contestuale al pagamento? Si
- in caso di subappalti a catena la norma si applica fino all'ultimo subappalto? Si
- il subappaltatore deve dichiarare la regolarità anche di tutti i subappaltatori che stanno sotto? Si

a cura di Marcello Orsatti

34

RAPPORTI TRA COMMITTENTE E APPALTATORE

Comma 28-bis

a cura di Marcello Orsatti

35

RAPPORTI TRA COMMITTENTE E APPALTATORE

Comma 28-bis

Il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che i versamenti delle ritenute sui dipendenti impiegati nell'appalto, **scaduti alla data del pagamento del corrispettivo**, sono stati correttamente eseguiti **dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori**.

Attenzione: il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della documentazione da parte dell'appaltatore.

a cura di Marcello Orsatti

36

RAPPORTI TRA COMMITTENTE E APPALTATORE

Comma 28-bis (segue)

L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 € a 200.000 € → se i versamenti delle ritenute non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori.

Attenzione: tra committente e appaltatore non c'è responsabilità solidale ma il committente rischia "solo" la sanzione.

a cura di Marcello Orsatti

37

RAPPORTI TRA COMMITTENTE E APPALTATORE

La sanzione per il committente scatta se si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- il committente paga l'appaltatore senza richiedere la documentazione;
- l'appaltatore e/o il subappaltatore non versano le ritenute sui dipendenti impiegati in quel contratto.

a cura di Marcello Orsatti

38

CHIARIMENTI UFFICIALI

Agenzia delle Entrate circolare 8 ottobre 2012 n. 40/E

Agenzia delle Entrate circolare 1° marzo 2013 n. 2/E

a cura di Marcello Orsatti

39

ATTESTAZIONE DI REGOLARITA' FISCALE

La norma prevede che l'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali può essere rilasciata **anche** attraverso l'asseverazione:

- di un responsabile del Caf;
- di un iscritto negli albi dei dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e dei consulenti del lavoro.

Attenzione: in alternativa, l'Agenzia delle Entrate ritiene valida una **dichiarazione sostitutiva**, resa ai sensi del D.P.R. 445/2000, con cui l'appaltatore/subappaltatore attesta l'avvenuto adempimento degli obblighi richiesti dalla disposizione.

a cura di Marcello Orsatti

40

CONTENUTO DELLA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA

Secondo l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 40/E/2012) la **dichiarazione sostitutiva deve contenere i seguenti dati**:

- il periodo nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state versate, mediante scomputo totale o parziale;
- gli estremi del modello F24 con il quale i versamenti delle ritenute non scomputate, totalmente o parzialmente, sono stati effettuati;
- l'affermazione che le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa.

Sarebbe auspicabile poter rilasciare una dichiarazione sostitutiva più generica contenente l'indicazione che fino alla data del rilascio tutte le ritenute sui dipendenti sono state correttamente versate.

a cura di Marcello Orsatti

41

CONTENUTO DELLA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA

La dichiarazione sostitutiva:

- è resa in carta semplice;
- non necessita di autentica della firma né di assoggettamento a imposta di bollo;
- è opportuno scortarla con la fotocopia della carta d'identità;
- può essere consegnata a mano, inviata tramite fax, via mail (non necessariamente pec) o via posta.

a cura di Marcello Orsatti

42

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA

Più contratti d'appalto tra le parti: dichiarazione unitaria

In caso di più contratti intercorrenti tra le medesime parti, la certificazione attestante la regolarità dei versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente relativi al contratto d'appalto, può essere rilasciata in modo unitario.

Dichiarazione periodica

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 scaduti a tale data, che non siano stati oggetto di precedente attestazione.

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

a cura di Marcello Orsatti

43

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA

Pagamenti con bonifico

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, occorre 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.

a cura di Marcello Orsatti

44

CESSIONE DEL CREDITO

L'appaltatore o il subappaltatore cedono il proprio credito a terzi

Al fine di liberare il cessionario da futuri rischi connessi ad eventuali inadempimenti fiscali del cedente → la regolarità fiscale relativa ai rapporti riferibili al credito oggetto di cessione può essere attestata nel momento in cui il cedente (appaltatore o subappaltatore) dà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).