

L'art. 13-ter del DL 22.6.2012 n. 83, 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.

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 e dell'IVA dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

La circolare Agenzia delle Entrate 2/2013, ha specificato che 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 disciplina così innovata 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. E' stato quindi di fatto abbandonato l'orientamento dottrinale che riteneva applicabile la nuova disciplina solo nel settore edile. 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".

Come chiarito dalla circolare citata precedentemente, 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.

La stessa circolare esclude 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, il contratto di trasporto, il contratto di subfornitura e le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.

In merito poi 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 (compresi gli enti non commerciali) e dallo Stato e da Enti pubblici. Restano esclusi i condomini e le persone fisiche che risultano prive di soggettività passiva ai fini

IVA.

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. 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.

Per effetto della nuova disciplina dell'art. 13-ter, viene stabilito che l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore del versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto. La suddetta responsabilità solidale dell'appaltatore in relazione al versamento all'Erario delle ritenute e dell'IVA, si applica nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto al subappaltatore. Rispetto alla precedente disciplina non è più previsto che la responsabilità solidale si applichi entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto.

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

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 e 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.

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. In particolare, l'Agenzia delle Entrate ritiene valida, una dichiarazione sostitutiva con cui l'appaltatore/subappaltatore attesta l'avvenuto adempimento degli obblighi di versamento in esame resa ai sensi del DPR 28.12.2000 n. 445.

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.

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

Articolo di Giancarlo Tavella tratto dal TN Marzo-Aprile 2013, n. 2 anno XV