



Newsletter

Responsabilità fiscale nell'ambito dei contratti di appalto e subappalto di opere e servizi

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

12 Ottobre 2012

1. La disciplina di responsabilità nei contratti di appalto - quadro di riferimento.
2. Entrata in vigore della nuova disposizione (art. 13-ter).
3. Acquisizione della documentazione.

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 40 dell'8 ottobre 2012 ha fornito i primi chiarimenti circoscritti agli aspetti ritenuti più "critici" in merito al regime di responsabilità a carico dei committenti/appaltatori per il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA nell'ambito dei contratti di appalto di opera e di servizi di cui all'art. 35 del D.L. n. 223/2006 (c.d. "Decreto Bersani"), così come da ultimo modificato dall'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012 (convertito dalla L. n. 134/2012). In particolare, la Circolare si occupa della decorrenza e delle modalità di certificazione idonee ad attestare la regolarità dei menzionati versamenti.

1) La disciplina di responsabilità nei contratti di appalto – quadro di riferimento

La disciplina in epigrafe, già inserita nella originaria formulazione dell'art. 35 del D.L. Bersani, attiene alla individuazione del regime di responsabilità applicabile ai committenti/appaltatori nei contratti di appalto.

L'ambito soggettivo di applicazione riguarda gli appalti 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 articoli 73 (società ed enti pubblici e privati) e 74 (organi e amministrazioni dello Stato) del Tuir. Sono invece escluse, per espressa previsione normativa, 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. n. 163/2006.

Merita preliminarmente segnalare che tale disciplina ha subito nel corso degli anni diverse e rilevanti modifiche che non hanno finora consentito di individuare un quadro normativo di riferimento sufficientemente consolidato. Anche l'ultima versione dell'art. 35, come novata dall'art. 13-ter, presenta diversi profili di incertezza per i quali sono auspicabili chiarimenti ufficiali.

In estrema sintesi, la disciplina in commento prevede che il committente e l'appaltatore rispondano in solido con i rispettivi appaltatori/subappaltatori del versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA dovuta in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto.

La responsabilità solidale del committente/appaltatore può essere evitata mediante acquisizione della documentazione analitica che attesti la corretta esecuzione dei menzionati adempimenti. In alternativa, è stata prevista anche la possibilità per i committenti/appaltatori di acquisire una "asseverazione" da parte di taluni soggetti individuati nel comma 28 dell'art. 35 (ovvero, i responsabili del centro di assistenza fiscale o i professionisti abilitati ai sensi dell'art. 3, comma 3, lett. a), del regolamento di cui al D.P.R. n. 322/1998).

Occorre sin d'ora sottolineare che, sebbene la Circolare in commento si occupi di chiarire i sopra citati aspetti "critici" della decorrenza e della "prova" dei connessi adempimenti, molti dei nodi applicativi del regime positivo restano tuttora irrisolti.

A titolo meramente esemplificativo, non è ancora chiaro quale debba essere il contenuto della documentazione attestante l'effettiva esecuzione degli adempimenti in assenza della procedura di rilascio dell'asseverazione che, per come la norma è formulata, ha la valenza di prova "alternativa".

Come pure resta a nostro avviso dubbia, per via dell'infelice formulazione della norma, l'individuazione del diverso ambito applicativo della responsabilità per i committenti, da un lato, e gli appaltatori dall'altro, poiché i due regime sono oggetto di disciplina in due commi separati (28 e 28-bis) che mal si coordinano

fra di loro.

Ciò premesso, con il presente intervento ci limitiamo a commentare la recente Circolare n. 40, poiché i chiarimenti in essa recati risultano, seppur nell'incertezza generale, di indubbia utilità per il lettore. Quanto ai restanti aspetti, questi saranno oggetto di esame successivamente, non appena il quadro di riferimento sarà delineato con maggiore puntualità.

2) Entrata in vigore della nuova disposizione (art. 13-ter)

Una delle questioni maggiormente critiche, come detto, attiene alla entrata in vigore, ovvero il momento a partire dal quale il committente/appaltatore è tenuto, in forza delle nuove disposizioni, a verificare che gli adempimenti fiscali siano stati correttamente eseguiti dall'appaltatore/subappaltatore.

A tale proposito, la Circolare n. 40 chiarisce che le disposizioni contenute nell'articolo 13-ter debbano trovare applicazione solo per i contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della norma (12 agosto 2012).

Inoltre, secondo l'Agenzia delle Entrate, considerato che la norma introduce, sia a carico dell'appaltatore che del subappaltatore, un adempimento di natura tributaria, si deve ritenere che, in base all'art. 3, comma 2, dello Statuto del contribuente, tali adempimenti siano esigibili a partire dal 60° giorno successivo a quello di entrata in vigore della norma, con la conseguenza che la asseverazione deve essere richiesta (ovvero la documentazione analitica acquisita) solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012, riferiti ai soli contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012.

3) Acquisizione della documentazione

Un'altra criticità sollevata con riferimento alla norma in questione attiene alla documentazione che l'appaltatore/subappaltatore deve produrre per dimostrare il regolare versamento dell'IVA e delle ritenute al fine di superare il vincolo di responsabilità solidale del committente/appaltatore.

In relazione a questo punto, la Circolare ammette il ricorso ad ulteriori forme di documentazione idonee (oltre a quelle previste dalla norma, ovvero l'asseverazione di un responsabile del centro di assistenza fiscale o di un professionista abilitato). Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, la formulazione letterale della norma, *"l'attestazione dell'avvenuto adempimento ... può essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione dei soggetti di cui ..."* (rectius: i CAF ed i professionisti abilitati), debba essere interpretata nel senso di attribuire alla congiunzione "anche" il significato di voler prevedere altre forme di prova oltre alle asseverazioni dei CAF e dei professionisti abilitati.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ritiene possa considerarsi valida, in alternativa alle menzionate asseverazioni, una dichiarazione sostitutiva – resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000 – con cui l'appaltatore/subappaltatore attesti l'avvenuto adempimento degli obblighi richiesti dalla disposizione.

Nello specifico, la 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 (art. 7 del D.L. n. 185/2008) oppure la disciplina del reverse charge;

- 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 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.

Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale. La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati Vi preghiamo di contattare:

Stefano Chirichigno
stefano.chirichigno@cms-aacs.com

Fabrizio Alimandi
fabrizio.alimandi@cms-aacs.com

ROMA

Via Agostino Depretis, 86
00184
Italia
T - +39 06 478151
F - +39 06 483755

MILANO

Via Michelangelo Buonarroti, 39
20145
Italia
T - +39 02 48011171
F - +39 02 48012914

TIRANA

Rr. Sami Frashëri
Red Building - 1 Floor
Albania
T - +355 44 302123
F - +355 42 400737

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

Gli studi di CMS sono:

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italia);
CMS Albiñana & Suárez de Lezo, S.L.P. (Spagna);
CMS Bureau Francis Lefebvre S.E.L.A.F.A. (Francia);
CMS Cameron McKenna LLP (Regno Unito);
CMS DeBacker SCRL/CVBA (Belgio);
CMS Derks Star Busmann N.V. (Paesi Bassi);
CMS von Erlach Henrici Ltd (Svizzera);
CMS Hasche Sigle, Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern (Germania);
CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Austria) e
CMS Rui Pena, Arnaut & Associados RL (Portogallo).

Uffici di CMS ed associati CMS nel mondo: Amsterdam, Berlino, Bruxelles, Lisbona, Londra, Madrid, Parigi, Roma, Vienna, Zurigo, Aberdeen, Algeri, Amburgo, Anversa, Belgrado, Bratislava, Bristol, Bucarest, Budapest, Casablanca, Colonia, Dresda, Duesseldorf, Edimburgo, Francoforte, Kiev, Lione, Lipsia, Lubiana, Lussemburgo, Milano, Monaco, Mosca, Pechino, Praga, Rio de Janeiro, Sarajevo, Siviglia, Shanghai, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia e Zagabria.

www.cms-aacs.com
www.cmslegal.com