

**Ai gentili clienti**  
**Loro sedi**

## **Responsabilità solidale e appalti: gli ultimi chiarimenti ministeriali**

Gentile cliente con la presente intendiamo informarLa che, **l'Agenzia delle Entrate** (C.M. n. 2 del 1 marzo 2013) **ha fornito ulteriori chiarimenti** in materia **di responsabilità in ambito fiscale tra committente, appaltatore e subappaltatore**. In relazione **all'ambito oggettivo**, viene, tra l'altro, precisato che **la disciplina** di cui all'art. 35 del DL 223/2006, come modificato dall'art. 13-ter del DL 83/2012, **ha lo scopo di far emergere la base imponibile in relazione alle prestazioni di servizi rese in esecuzione di contratti di appalto e subappalto intesi nella loro generalità**. Pertanto, **la stessa si applica a prescindere dal settore economico in cui operano le parti contraenti**. Inoltre, **la responsabilità è riferita alle sole fattispecie riconducibili al contratto di appalto di cui all'art. 1655 c.c.** Conseguentemente, **devono ritenersi escluse** dal campo di applicazione della disciplina le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto o subappalto di opere e servizi quali, ad esempio: *i) gli appalti di fornitura dei beni; ii) il contratto d'opera*, disciplinato dall'art. 2222 c.c.; *iii) il contratto di trasporto* di cui agli artt. 1678 ss. c.c.; *iv) il contratto di subfornitura* disciplinato dalla L. 192/98; *v) le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile*. Sotto il profilo soggettivo **la responsabilità solidale riguarda i contratti di appalto e subappalto stipulati dai soggetti che rientrano nel campo di applicazione dell'Iva**, oppure dai **soggetti Ires** di cui agli articoli 73 e 74 del Tuir, compresi quindi gli **enti non commerciali**. Sono invece **escluse le stazioni appaltanti dei contratti pubblici** (Dlgs 163/2006), **privati e anche i condomini**. L'Agenzia esamina anche la **fattispecie della cessione del credito** e in questo caso **l'autocertificazione deve essere rilasciata nel momento in cui il cedente dà notizia della cessione al proprio committente**.

**La responsabilità solidale sugli appalti: disciplina generale**

---

---

Come già commentato su queste colonne, **l'art. 13-ter, D.L. n. 83/2012** – in vigore dal 12 agosto 2012 - **ha modificato la disciplina in materia di responsabilità fiscale nell'ambito dei contratti d'appalto e subappalto di opere e servizi**, prevedendo la responsabilità dell'appaltatore e del committente per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA dovuta, rispettivamente, dal subappaltatore e dall'appaltatore, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto.

## Normativa

### Articolo 35 del DL n. 233/2006 comprensivo delle modifiche apportate dall'art. 13-ter del DL n. 83 del DL n. 83/2012

**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 e del versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta 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'articolo 35, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e all'articolo 3, comma 3, lettera a), del regolamento di cui al decreto del presidente della repubblica 22 luglio 1998, n. 322. 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.*

**28-bis**

*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 mila euro a 200 mila euro 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.*

**28-ter**

*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 dell'imposta sul valore aggiunto e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del presidente della repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.*

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

Come previsto dal citato comma 28-ter la disciplina in esame è **applicabile ai contratti di appalto/subappalto di opere, forniture o servizi conclusi da soggetti che pongono in essere operazioni rilevanti ai fini IVA**, ovvero da oggetti ex artt. 73 e 74, TUIR (società di capitali, cooperative, Enti pubblici, ecc.). Di contro, invece, **la disciplina non si applica alle "stazioni appaltanti"** ex art. 3, comma 33, D.Lgs. n. 163/2006 (amministrazioni aggiudicatrici e altri soggetti di cui all'art. 32, D.Lgs. n. 163/2006).

È altresì previsto che **l'appaltatore è solidalmente responsabile con il subappaltatore** per gli adempimenti tributari riguardanti il contratto di subappalto **nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto**.

#### **Osserva**

L'appaltatore **per evitare la responsabilità solidale deve verificare che i versamenti**, scaduti alla data di pagamento del corrispettivo, **siano stati regolarmente effettuati**. A tal fine lo stesso deve acquisire, prima del pagamento del corrispettivo, la documentazione comprovante che il subappaltatore ha effettuato regolarmente i suddetti versamenti (anche tramite asseverazione di un CAF Imprese / professionista abilitato).

Allo stesso modo, **il committente ha l'obbligo di verificare**, prima di pagare la fattura, **che l'appaltatore** (e gli eventuali subappaltatori) **abbia effettuato i suddetti adempimenti**: il committente che paga l'appaltatore senza che quest'ultimo gli abbia fornito la documentazione attestante la regolare effettuazione dei versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, è applicabile la sanzione da € 5.000 a € 200.000. Ad ogni modo, **la responsabilità del committente è limitata al caso in cui**, pur in mancanza della predetta documentazione, i **suddetti versamenti non risultino effettuati**.

#### **Osserva**

La norma in esame **esclude la responsabilità se l'appaltatore/committente acquisisce la**

**documentazione attestante che i versamenti fiscali ( IVA e ritenute), scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore/appaltatore;** documentazione che, secondo quanto previsto dalla stessa disposizione, **può consistere anche nella asseverazione rilasciata da CAF o da professionisti abilitati.**

Riassumendo, quindi:

- **l'appaltatore risponde in solido con il sub appaltatore** per gli inadempimenti di quest'ultimo e chiaramente in prima persona per quelli propri;
- **il committente risponde in solido** (seppur con una responsabilità di tipo sanzionatorio) **degli inadempimenti dell'appaltatore e del sub appaltatore.**

Ne consegue che, **un eventuale inadempimento del sub appaltatore in assenza esimenti previste** (sospensione del pagamento in attesa della certificazione attestante la regolarità contributiva e fiscale) **potrebbe dar luogo a una responsabilità solidale dell'appaltatore, ovvero ad una responsabilità sanzionatoria in capo al committente.**

#### **Precedenti chiarimenti ministeriali: C.M. 8.10.2012 n.40/E**

Sulla disciplina in esame, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate (**C.M. 8.10.2012, n. 40/E**), la quale ha avuto modo di chiarire che:

- **l'attestazione della regolarità dei versamenti effettuati dall'appaltatore / subappaltatore può essere resa anche direttamente dall'appaltatore / subappaltatore tramite una dichiarazione ai sensi del DPR n. 445/2000;**
- **la richiesta della documentazione attestante la regolarità dei suddetti versamenti effettuati, dall'appaltatore / subappaltatore, riguarda soltanto le prestazioni rese nell'ambito di contratti stipulati dal 12.8.2012** (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL n. 83/2012).

Nonostante i citati chiarimenti di prassi, **i problemi da risolvere**, in ambito di responsabilità solidale negli appalti, **rimanevano ancora molti:** su tutti, si sarebbe **dovuto meglio definire il corretto ambito oggettivo di applicazione, ovvero a quali rapporti si sarebbe dovuta applicare la novellata disciplina, ma non solo.**

A fare chiarezza sull'argomento **è intervenuta nuovamente l'Agenzia delle Entrate con la recente circolare n. 23 del 1 marzo 2012.**  
**Ambito di applicazione della disciplina**

In primo luogo non era chiaro se l'articolo 13-ter del DL n. 83 del 2012 trovasse **applicazione solo in relazione ai contratti stipulati dagli operatori economici del settore edilizio, ovvero se lo stesso avesse una portata generale.**

#### **Osserva**

E' bene rammentare che, **agli esordi della disposizione in commento**, erano in molti a ritenere che **l'ambito applicativo della stessa fosse da far coincidere solo ai contratti di appalto e sub appalto stipulati nel settore edile**, atteso che la norma in questione risultava contenuta nell'art. 13 ter del dl 83/2012 e precisamente nel capo III del provvedimento titolato misure per l'edilizia.

A favore di una più ampia applicazione delle misure introdotte dalla normativa in esame, **l'Agenzia delle Entrate conferma che l'ambito applicativo della citata disposizione** non deve riferirsi esclusivamente ai contratti di appalto e sub appalto stipulati nel settore edile, ma si deve ritenere che tale norma **abbia un'applicazione ben più ampia, atteso che lo scopo della disposizione in parola deve individuarsi non nella finalità** di introdurre specifiche misure di contrasto all'evasione nel settore edile, ma in 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, a prescindere dal settore economico in cui operano le parti contraenti.**

#### **Osserva**

Il citato articolo 13-ter del dl 83/2012 dispone, infatti, la modifica dell'articolo 35 del DL n. 223 del 2006, rubricato "*Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale*" ed inserito nel Titolo III, concernente "*Misure in materia di contrasto all'evasione ed elusione fiscale, di recupero della base imponibile, di potenziamento dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria, di semplificazione degli adempimenti tributari e in materia di giochi*".

#### **Tipologia di contratti interessati**

Per quanto concerne **la tipologia di contratti interessati dalla disposizione in esame**, l'Agenzia delle Entrate precisa che **la norma si riferisce alle sole fattispecie riconducibili al contratto di appalto** come definito dall'articolo 1655 del codice civile, 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 una opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro*".

**Sono escluse** dal campo di applicazione della responsabilità negli appalti, le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto di opere e servizi quali, ad esempio:

- a) **gli appalti di fornitura dei beni.**
- b) il **contratto d'opera**, disciplinato dall'articolo 2222 c.c.;

## Normativa

### Art. 2222 - Contratto d'opera

*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.*

- c) il **contratto di trasporto** di cui agli articoli 1678 e seguenti del c.c.;

## Normativa

### Art. 1678 - Nozione

*Col contratto di trasporto il vettore si obbliga, verso corrispettivo, a trasferire persone o cose da un luogo a un altro.*

- d) il **contratto di subfornitura** disciplinato dalla legge 18 giugno 1998, n. 192;

## Normativa

### Definizione di contratto di sub fornitura

*Con il contratto di subfornitura 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.*

*Sono esclusi dalla definizione di cui al comma 1 i contratti aventi ad oggetto la fornitura di materie prime, di servizi di pubblica utilità e di beni strumentali non riconducibili ad attrezzature.*

e) **le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.**

**Osserva**

**L'esclusione dei contratti d'opera dovrebbe portare ad un significativo sfoltimento delle fattispecie interessate dalla normativa**, posto che in tale ambito rientrano tutte quelle opere e servizi svolte prevalentemente con il lavoro proprio, distinguendosi quindi dal contratto di appalto per la circostanza che quest'ultimo necessita di un'organizzazione di mezzi e di persone più significativa. Ad esempio, le **prestazioni rese da un artigiano sono normalmente riconducibili ad un contratto d'opera**, in quanto prevale il lavoro proprio di tale soggetto **e non l'apporto di capitale o di altri mezzi per il compimento dell'opera o del servizio**, anche se il confine tra il contratto d'appalto e quello d'opera non è sempre così definito.

Come chiarito dal recente documento di prassi, **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);
- **l'appaltatore provveda direttamente alla realizzazione dell'opera affidatagli dal committente.**

### **Ambito soggettivo di applicazione**

---

L'Agenzia delle Entrate si è **espressa anche sull'aspetto soggettivo di applicazione della normativa in parola precisando che**, in ogni caso, **non sono interessate le persone fisiche non titolari di partita Iva.**

**Osserva**

Tuttavia, nel caso in cui **l'impresa incaricata da un privato decidesse di sub appaltare parte della commessa ad un soggetto sub appaltatore**, anch'esso esercente attività d'impresa, **non si esclude la responsabilità solidale, sebbene limitatamente a quest'ultimo rapporto di sub appalto**, atteso che il contratto in parola è concluso "da soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".

### **Esclusione del condominio**

---

Inoltre, viene confermata **l'esclusione anche delle stazioni appaltanti nonché del "condominio" in quanto, quest'ultimo non è riconducibile fra i soggetti IRES.** Sul punto, si

rammenta che, **prima del suddetto chiarimento ministeriale si era espressa la DRE Emilia Romagna.**

Nello specifico, si ricorda che, alcuni contribuenti si erano rivolti a tale sezione dell'Amministrazione Finanziaria **per conoscere se tra i soggetti destinatari dell'obbligo di richiesta della documentazione attestante la regolarità dei versamenti** fiscali dell'appaltatore o del sub appaltatore **rientrasse anche il condominio**, atteso che **tale ente non è un soggetto giuridico dotato di propria personalità** (distinta da quella di coloro che ne fanno parte), **ma è un ente di gestione che opera in rappresentanza e nell'interesse comune dei partecipanti, limitatamente all'amministrazione ed al buon uso della cosa comune** (in tal senso Cassazione n. 12304 del 14.12.1993).

Peraltro, **sebbene il condominio abbia assunto dal 1998 la qualifica di sostituto d'imposta è stato più volte affermato che "ai fini della presentazione della dichiarazione dei redditi, il condominio non assume la qualifica di soggetto passivo d'imposta e non è tenuto a presentare altra dichiarazione se non quella in qualità di sostituto d'imposta"**.

#### **Osserva**

Si rammenta che **la considerazione appena esposta vale anche ai fini IVA**, così come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la recente Risoluzione Ministeriale n. 84 del 10 agosto 2012. Più precisamente, **nella risoluzione appena richiamata, veniva affermato che il condominio, ancorché titolare di un impianto fotovoltaico, non deve essere considerato soggetto che svolge attività commerciale abituale in relazione all'energia prodotta in misura eccedente il proprio fabbisogno e immessa in rete mediante lo scambio sul posto**: gli eventuali proventi derivanti dalla vendita dell'energia prodotta (e non auto consumata) sono imponibili, come reddito diverso (art. 67, comma 1, lett. i) del TUIR), in capo ai singoli condòmini, in proporzione ai millesimi di proprietà. In altri termini, è stato indirettamente affermato che il condominio resta estraneo all'attività di produzione di energia, in quanto, gli effetti economici (percezione dei proventi) e fiscali (tassazione dei proventi) conseguenti allo svolgimento di questa attività, si producono direttamente sui singoli condòmini.

#### **Interpello DRE Emilia Romagna**

In risposta al suddetto quesito **la DRE Emilia Romagna** (risposta interpello del 4.12.2012 n. 909-54414) – in linea all'interpretazione fornita dall'Istante – **ha avuto già modo di precisare che il condominio non si sarebbe dovuto includere tra i destinatari delle disposizioni inerenti alla responsabilità solidale nell'ambito dei contratti d'appalto.**



## Osserva

Le motivazioni alla base della suddetta presa di posizione si rinvergono dal fatto che le disposizioni in commento si rivolgono, per espressa previsione normativa (comma 28-ter del DL 223/2006) 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 dell'imposta sul valore aggiunto e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22.12.1986 n. 917, e successive modificazioni".

## Ulteriori chiarimenti

Un'ultima parte della circolare è dedicata a chiarire l'obbligo o meno di redigere l'attestazione in alcune ipotesi particolari. Più precisamente, i casi affrontati sono i seguenti.

Ipotesi	Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate
<b>Presenza di più contratti tra le medesime parti</b> intercorrenti	La certificazione attestante la regolarità fiscale <b>può essere rilasciata in modo unitario</b>
<b>Rilascio di certificazione con cadenza periodica</b> fornita	È possibile fermo restando che, al momento del pagamento, <b>deve essere attestata la regolarità di tutti i versamenti relativi alle ritenute e all'iva scaduti a tale data</b> , che non siano stati oggetto di precedente attestazione
<b>Pagamenti effettuati mediante bonifico bancario</b> o altri strumenti che non consentono al beneficiario l'immediata disponibilità della somma versata a suo favore	<b>Occorre attestare la regolarità dei versamenti fiscali scaduti al momento in cui il committente o l'appaltatore</b> effettuano la disposizione bancaria e non anche di quelli scaduti al momento del successivo accredito delle somme al beneficiario
<b>Cessione, da parte dell'appaltatore o del subappaltatore, del proprio credito a terzi:</b>	<b>Valgono le regole stabilite dalla Ragioneria generale dello Stato con riferimento alle ipotesi di cessione del credito</b> nell'ambito della disciplina sui pagamenti delle pubbliche Amministrazioni (art. 48-bis del D.P.R. n. 602/1973) secondo cui le Amministrazioni pubbliche, prima di effettuare a qualunque titolo il pagamento di importi superiori a diecimila euro, verificano la regolarità fiscale del beneficiario potendo, in caso di

irregolarità, sospendere il relativo pagamento. Pertanto, secondo l'Agenzia la **regolarità fiscale relativa ai rapporti riferibili al credito oggetto di cessione può essere attestata nel momento in cui il cedente (appaltatore o subappaltore) dà notizia della cessione al debitore ceduto (committente o appaltatore).**

### **Rinnovo dei contratti avvenuti successivamente al 12.8.2012**

Oltre ai suddetti chiarimenti, l'**Agenzia delle Entrate** - dopo aver rammentato che la disciplina in esame è applicabile, come accennato in premessa, ai contratti stipulati dal 12.8.2012 - **interviene in merito ai rinnovi contrattuali precisando che: "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".

***Alla luce di quanto sopra, si resta a disposizione per ogni qualsivoglia chiarimento in merito alle problematiche connesse a quanto argomentato.***

Cordiali saluti

**DOTTORESSA ANNA FAVERO**