

MERKABA Consulting S.r.l.

Dott. Franco Cremonesi
Dott.ssa Daniela Giuliani

Dott.ssa Amanda D'Onofrio
Dott.ssa Carmen Tutone

Ai gentili Clienti
Loro sedi

Melzo, 19/12/2012

In considerazione dei chiarimenti forniti nella recente circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate, si ritiene opportuno riepilogare qui di seguito la disciplina introdotta dal DL 83/2012, evidenziando le nuove responsabilità poste a carico delle Aziende che intendono affidare a terzi (altre imprese) l'esecuzione di opere/prestazioni, stipulando (sia verbalmente che in forma scritta) contratti di appalto/sub appalto.

OGGETTO: RESPONSABILITÀ SOLIDALE NEGLI APPALTI

OBBLIGO VERIFICA DOCUMENTI FISCALI DAL 12/08 ED AUTOCERTIFICAZIONE

Gli appalti di lavori, opere, forniture e servizi, siano essi di natura privata che pubblica, sono soggetti alle nuove norme concernenti la responsabilità solidale da parte dell'appaltatore con i subappaltatori relativamente al versamento di ritenute fiscali alla fonte operate, contributi previdenziali e assicurativi contro gli infortuni sul lavoro, in merito ai redditi di lavoro dipendente e di somme all'Erario per imposta sul valore aggiunto relativa alle prestazioni fatturate nell'ambito del rapporto di subappalto.

L'Agenzia delle Entrate, con la recente CM 40/2012, ha fornito i primi importanti chiarimenti, esplicitando nel contempo la possibilità di utilizzare un'apposita autocertificazione per permettere alle aziende di fuoriuscire dal regime di responsabilità in questione.

NOVITÀ NORMATIVA IN SINTESI

L'art. 13-ter DL 83/2012 (cd "Decreto Crescita") ha modificato la disciplina in materia di responsabilità solidale tributaria nell'ambito dei contratti d'appalto di opere e servizi.

Con le nuove norme, l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore del versamento di:

- ritenute fiscali alla fonte sui redditi di lavoro dipendente relativi al personale impiegato nella realizzazione dei lavori o servizi;
- Iva dovuta dal subappaltatore in relazione agli importi relativi alle prestazioni poste in essere nell'ambito del rapporto di subappalto.

OBBLIGHI E RESPONSABILITÀ: viene prevista:

a) appaltatori: la responsabilità solidale per il versamento all'Erario:

- **delle ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente dei subappaltatori;
- **dell'iva dovuta** dai subappaltatori;

b) committenti: l'obbligo di verifica del regolare versamento:

- **delle ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente di appaltatore e subappaltatori;
- **dell'iva dovuta** da appaltatore e subappaltatori;

in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto.

ACQUISIZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE:

a) appaltatore: la responsabilità solidale viene meno se questi verifica i corretti adempimenti dei subappaltatori (acquisendo la documentazione attestante che i versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dai subappaltatori);

b) committente: non è applicabile la sanzione amministrativa (da €. 5.000 a €. 200.000) nel caso in cui controlli i corretti adempimenti sia dell'appaltatore che dei subappaltatori (anche in questo caso acquisendo la relativa documentazione) prima di procedere al pagamento del corrispettivo.

Documentazione alternativa - l'asseverazione: è ammesso che la documentazione possa consistere in una "asseverazione" rilasciata alternativamente:

- ➔ da un CAF;

MERKABA Consulting S.r.l.

MERKABA Consulting S.r.l.

Dott. Franco Cremonesi
Dott.ssa Daniela Giuliani

Dott.ssa Amanda D'Onofrio
Dott.ssa Carmen Tutone

- da professionisti abilitati (iscritti nell'albo dei Commercialisti o dei Consulenti del lavoro).
- **Dichiarazione sostitutiva** (redatta ai sensi del DPR n. 445/2000) con cui l'appaltatore/subappaltatore attesta, sotto la propria responsabilità civile e penale, l'adempimento agli obblighi richiesti (vedi allegato).

SOSPENSIONE DEI PAGAMENTI: in assenza di tale documentazione:

- sia l'appaltatore (verso il subappaltatore);
- che il committente (verso l'appaltatore);

possono sospendere il pagamento del corrispettivo dovuto fino all'esibizione della documentazione.

I CHIARIMENTI DELLE ENTRATE DECORRENZA

Il primo chiarimento riguarda l'individuazione del **momento a partire dal quale committente/appaltatore sono tenuti a verificare** il regolare versamento delle ritenute e dell'IVA riferiti al contratto e scaduti alla data del pagamento del corrispettivo.

Al riguardo, la CM 40/2012 precisa che:

- ✓ le nuove disposizioni trovano applicazione limitatamente **ai contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dal 12/08/2012;**
- ✓ la **"documentazione"** (F24 di versamento o *asseverazione* di un soggetto abilitato) **deve essere richiesta solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11/10/2012** (sempre in relazione ai soli contratti stipulati a partire dal 12/08/2012).

CM 40/2012: "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'articolo 3, comma 2, della legge n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente), tali adempimenti siano esigibili a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della norma, con la conseguenza che la certificazione deve essere richiesta solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012, in relazione ai contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012".

*****ESEMPI:

Beta Srl (committente) ha stipulato un appalto per la costruzione di un fabbricato con la Alfa Srl (appaltatore), la quale ha subappaltato i lavori alla Gamma Snc (subappaltatore).

Ipotesi a): tutti i contratti stipulati il 1/07/2012: si applicherà la previgente disciplina e pertanto:

- Alfa non risponde solidalmente degli omessi versamenti di Gamma (né di ritenute ex DL 97/08, né di Iva), così come Beta
- Beta non è tenuta controllare i corretti adempimenti.

Ipotesi b): contratto tra Beta e Alfa il 1/07/2012 e tra Alfa e Gamma il 1/09/2012:

→ anche in questo caso si deve ritenere che la disciplina non trovi applicazione per l'intero (neppure in relazione al contratto di subappalto), posto che viene a mancare il presupposto sostanziale riguardante il contratto "a monte" tra committente e appaltatore (stipulato ante entrata in vigore del DL 83/2012).

Ipotesi c): tutti i contratti stipulati al 1/09/2012: troverà applicazione la nuova disciplina e pertanto:

- Beta dovrà controllare i versamenti di Alfa (Iva e ritenute) e Gamma (solo ritenute; applica il reverse charge ai fini Iva) a pena di sanzione in caso di inadempimento di questi ultimi (minimo di € 5.000) in relazione ai corrispettivi da pagare successivamente all'11/10/2012 (andrà chiarito se i tributi possono riferirsi a opere eseguite in precedenza, e dunque ai lavori eseguiti a settembre da Alfa e Gamma); solo per i SAL da pagare successivamente a tale data potrà sospendere il pagamento in assenza di documentazione (dichiarazione sostitutiva di Alfa e Gamma o asseverazione di loro consulente abilitato);
- Alfa potrà evitare la responsabilità solidale controllando i versamenti (di ritenute: 1001, 1012, ecc.) di Gamma limitatamente ai SAL da questa effettuati e pagabili a partire dal 11/10/2012 (anche tramite dichiarazione sostitutiva o asseverazione di un suo consulente abilitato), fino a presentazione di tale.

ACQUISIZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

Il secondo chiarimento riguarda la documentazione che appaltatore e subappaltatore devono produrre (rispettivamente al committente e all'appaltatore) per dimostrare il regolare versamento di IVA e

MERKABA Consulting S.r.l.

MERKABA Consulting S.r.l.

Dott. Franco Cremonesi
Dott.ssa Daniela Giuliani

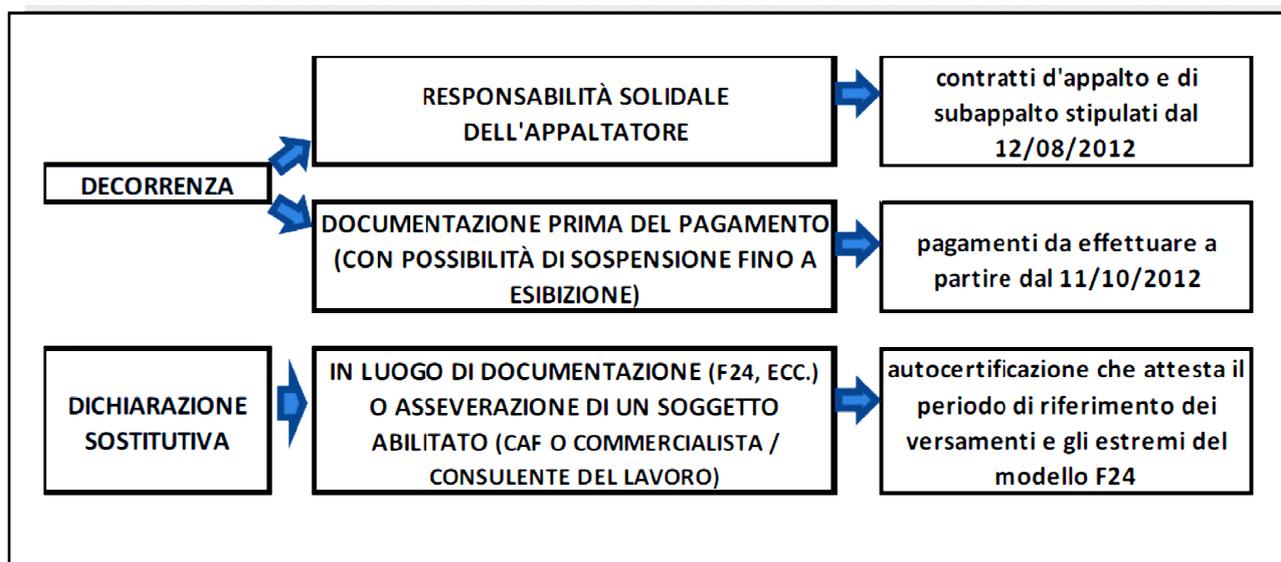
Dott.ssa Amanda D'Onofrio
Dott.ssa Carmen Tutone

ritenute già scaduti alla data del pagamento del corrispettivo.

Al riguardo, l'Agenzia chiarisce che:

- **in alternativa alle asseverazioni** prestate dai CAF imprese e dai professionisti abilitati,
- **è ammesso** il ricorso ad "**ulteriori forme di documentazione**" idonee a tale fine; in particolare: **appaltatore e subappaltatori** possono rilasciare una **dichiarazione sostitutiva** (DPR 455/2000) con cui attestano l'avvenuto adempimento degli obblighi richiesti che contenga i seguenti requisiti minimi:

Periodo versamenti	<ul style="list-style-type: none">▪ il periodo nel quale l'IVA relativa alle fatture concernenti i lavori eseguiti è stata liquidata, specificando inoltre:<ul style="list-style-type: none">- se da tale liquidazione è scaturito un debito di imposta o un credito- ovvero se in relazione alle fatture oggetto del contratto è stato applicato il regime dell'IVA per cassa (art. 7 DL 185/08) o la disciplina del <i>reverse charge</i>▪ il periodo nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state versate, mediante scomputo totale o parziale
Estremi F24	riportare gli estremi del modello F24 con il quale i versamenti dell'IVA e delle ritenute non scomputate, totalmente o parzialmente, sono stati effettuati
Dichiarazione	attestazione che l'IVA e le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa.



Sono tutelati dalla responsabilità solidale dell'appaltatore e subappaltatore tutti i lavoratori, intendendo non solo quelli dipendenti ma anche le altre categorie similari (collaboratori a progetto e lavoratori in nero, ecc.), che risultano impiegati direttamente nell'opera o nel servizio oggetto dell'appalto (Inps, messaggio 7 giugno 2011, n. 12354).

Il vincolo della solidarietà viene meno dopo che sono decorsi **due anni** dalla data di cessazione:

- dell'appalto, per i rapporti fra il committente e l'appaltatore,
- dei lavori eseguiti dal subappaltatore, con riferimento al relativo contratto di subappalto.

MERKABA Consulting S.r.l.

MERKABA Consulting S.r.l.

Dott. Franco Cremonesi
Dott.ssa Daniela Giuliani

Dott.ssa Amanda D'Onofrio
Dott.ssa Carmen Tutone

RESPONSABILITÀ SOLIDALE - PROSPETTO DI SINTESI

Rif.	DEBITO	COMMITTENTE		APPALTATORE	SUBAPPALTATORE
DL Bersani	IRPEF dei dipendenti dell'appaltatore e dei subappaltatori IVA riferita alle prestazioni dell'appalto	SOGGETTI IMPRENDITORI con CONTROPARTE contrattuale SOCIETÀ DI CAPITALI o ENTE PUBBLICO (Esclusi sempre professionisti e privati)	Responsabilità solo " <u>da controllo</u> " dei corretti adempimenti dell'appaltatore e dei subappaltatori (sanzione da € 5.000 ad € 200.000)	Responsabilità diretta per i propri debiti (importo + sanzioni) nei termini ordinari di prescrizione + Responsabilità solidale per i soli debiti (no sanzioni) dei subappaltatori : ▪ nel limite del corrispettivo dovuto all'appaltatore ▪ salvo esimente da controllo dei corretti adempimenti (anche tramite attestazione dei soggetti abilitati) nei <u>termini ordinari di prescrizione</u>	Responsabilità diretta per i propri debiti (importo + sanzioni) nei termini ordinari di prescrizione
L. Biagi	RETRIBUZIONI dei dipendenti dell'appaltatore e dei subappaltatori CONTRIBUTI (inps/inail/cassa edile) dei dipendenti dell'appaltatore e del subappaltatore	IMPRENDITORI E PROFESSIONISTI (Esclusi sempre i privati)	Responsabilità solidale con appaltatore e subappaltatori (no sanzioni): ▪ entro 2 anni dalla cessazione dei contratti (rispettivamente di appalto e subappalto) ▪ salvo esimente da CCNL (da attuare)	Responsabilità diretta per i propri debiti (importo + sanzioni) nei termini ordinari di prescrizione + Responsabilità solidale con i subappaltatori (no sanzioni) ▪ entro 2 anni dalla cessazione del subappalto ▪ salvo esimente da CCNL (da attuare)	Responsabilità diretta per i propri debiti (importo + sanzioni) nei termini ordinari di prescrizione

Confindustria ha predisposto un fac-simile di "dichiarazione sostitutiva" che permette di escludere l'applicazione della nuova disciplina sulla responsabilità solidale fiscale, contenuta nell'art.35, commi 28-28ter, della legge 248/2006 (come modificata dall'art.13- ter, della legge 134/2012).

Il modello proposto viene quivi allegato per Vostra utilità.

Ad integrazione della presente circolare, e per maggiore chiarezza, si ritiene opportuno, a questo punto, evidenziare di seguito le caratteristiche che "qualificano" secondo le norme di legge, il contratto di appalto.

Contratto di appalto e subappalto

MERKABA Consulting S.r.l.

20066 MELZO (MILANO) - VIA MAZZINI, 18
CAPITALE SOCIALE € 10.000,00 i.v.
N. ISCRIZIONE REG. IMPRESE DI MILANO - C.F. e P.IVA 03547960967
TEL. 0295736161 FAX 0295739603

MERKABA Consulting S.r.l.

Dott. Franco Cremonesi
Dott.ssa Daniela Giuliani

Dott.ssa Amanda D'Onofrio
Dott.ssa Carmen Tutone

Il contratto di appalto ha per oggetto il risultato di un *facere* che si concretizza nella realizzazione di un'opera, lavoro, fornitura o servizio verso un determinato corrispettivo fisso determinato o determinabile, inteso come obbligazione pecuniaria. **In questo contratto sono ravvisabili: l'autonomia di organizzazione, l'apprestamento di mezzi (capitali, macchinari e attrezzature) e l'assunzione del rischio economico di impresa.** Tale atto può venire concluso anche con un'impresa artigiana e anche in presenza di attività svolte in prevalenza con apporto del nucleo familiare dell'imprenditore.

Per quanto concerne **l'apporto di mezzi** è stato precisato che lo stesso può essere posto anche in forma marginale rispetto a quello relativo alle prestazioni di lavoro, a condizione che l'appaltatore (o il subappaltatore) eserciti in forma esclusiva il potere direttivo e organizzativo sul personale impiegato per l'esecuzione dell'oggetto del contratto.

Il rischio d'impresa si considera rilevato in ogni caso in cui l'appaltatore:

- ha in essere un'attività imprenditoriale esercitata in forma abituale;
- svolge la propria attività produttiva in forma evidente e comprovata;
- opera per conto di differenti imprese da più tempo o nel medesimo arco temporale considerato.

In linea di principio il contratto di appalto non è soggetto a una particolare forma scritta, né *ad substantiam* né *ad probationem*, in assenza di specifiche disposizioni speciali (come quelle che regolano gli appalti pubblici). Infatti la sottoscrizione dei lavori da eseguire, con i relativi prezzi, può essere sufficiente al fine di poter dimostrare la sua conclusione.

Si deve tenere presente che la differenza fra contratto di appalto e quello di vendita in caso che alla prestazione di fare (che è un elemento caratterizzante l'appalto) si affianca una prestazione di dare (che costituisce un elemento della vendita), come avviene nel caso di un'esecuzione di un'opera con la fornitura del relativo materiale, si deve rilevare l'esistenza della prevalenza del fattore lavoro sulla materia, tale da poter giustificare la realizzazione funzionale dell'opera.

In altri termini va rilevato che se la fornitura dei beni costituisce un semplice mezzo per la produzione dell'opera e il lavoro è lo scopo del negozio, si è in presenza di un appalto; se invece il lavoro costituisce il mezzo per la trasformazione della materia e il contratto tende a far conseguire la proprietà del bene, si tratta di compravendita. L'indagine finalizzata alla ricerca dell'una o dell'altra categoria contrattuale deve sempre avvenire con riferimento alla concreta volontà delle parti e alla valutazione delle relative circostanze di fatto.

Il contratto di subappalto è caratterizzato dall'autonomia del subappaltatore nell'esecuzione delle opere affidategli dall'appaltatore. Pur essendo un atto derivato, tale contratto può stabilire prezzi, tempi di esecuzione, consegna dei beni che possono risultare diversi rispetto a quello di appalto.

Va fatto presente che la sorte del contratto di subappalto è condizionata a quella del contratto principale. Da ciò deriva che l'accettazione senza riserve da parte dell'appaltatore rimane sempre condizionata a quella del soggetto committente.

Va tenuto presente che negli **appalti pubblici** è considerato subappalto qualsiasi contratto avente ad oggetto attività, comunque espletate, che richiedono l'impiego di manodopera aventi le seguenti caratteristiche (art. 118 D.Lgs. n.163/2006):

1. importo del contratto superiore al 2% dell'intera opera appaltata, o di importo superiore a euro 100.000,00;
2. incidenza del costo della manodopera o del personale superiore al 50% rispetto al valore complessivo del contratto.

L'esecuzione delle prestazioni affidate in subappalto non può formare oggetto di un ulteriore contratto di subappalto. I contratti di appalto e subappalto vengono stipulati in vari settori e riguardano l'espletamento di attività lavorative di soli servizi (es. pulizia locali, trasporti e logistica, assistenza tecnica informatica, gestione magazzini, ecc.) e quella necessaria per la realizzazione di lavori e opere (es. lavori edili e affini, impiantistica, ecc.).

Lo studio resta a disposizione per ogni necessità e/o chiarimento.

Merkaba Consulting S.r.l.



MERKABA Consulting S.r.l.