

**CONTRATTI DI APPALTO
ADEMPIMENTI - ESENZIONI**

Contratti d' opera – Contratti di subfornitura

10 aprile 2013

Intorno ai contratti di appalto e relativi adempimenti obbligatori rileviamo un certo silenzio, come se ciò che vi è da fare fosse di piana ed agevole esecuzione. Invece non lo è affatto e vi è perfino il rischio, come è già accaduto, di qualche contrasto con Fornitori che – non essendo in grado di rilasciare le prescritte autocertificazioni – avanzano tesi molto particolari il cui fine ultimo e vero è quello di scaricare sul Committente ogni responsabilità.

In tema di adempimenti e formalizzazioni, solo tre società si avvalgono del contratto-tipo che abbiamo predisposto ⁽¹⁾, contratto da far sottoscrivere ai propri Fornitori, non solo per i problemi delle responsabilità solidali ma anche per la necessaria disciplina “civile” del rapporto.

Notiamo inoltre che nessun cliente ad esempio ha preteso da noi, che pure svolgiamo in regime di *appalto* ⁽²⁾ i servizi contabili e di assistenza amministrativa, la prescritta autocertificazione di regolarità fiscale e contributiva. Siamo grati di questa prova di fiducia, e diamo anzi assicurazione che la nostra Società ha sempre operato nella più completa regolarità. Ma temiamo che questa medesima *disattenzione* sia riservata ad altri rapporti nel convincimento – forse – che l’ “appalto” in fondo è uno strumento contrattuale tipico delle imprese edili. O che i rischi sono comunque limitati.

Invece non è esattamente così e rimandiamo in prima battuta alla nostra circolare 11 ottobre 2012 (consultabile sul sito www.donniniassociati.it), divulgata tre giorni appena dopo la Circol. Agenzia delle Entrate dell’ 8 ottobre, n. 40/E. E però , ritenendo di dover fare il punto della situazione, forniamo in allegato un quadro di sintesi che potrà comunque esserVi utile.

Restiamo naturalmente a disposizione.

S O F I M SISTEMI DI AMMINISTRAZIONE

Hanno partecipato all' elaborazione di questa circolare:	
Dr. Luciano Donnini	Dr. Alessandro Dazzi
Dr. Rosario Cosentini	

¹ Il modulo che abbiamo elaborato occupa un intero foglio protocollo (4 pagine), ma ha un numero limitato di caselle da riempire e può essere compilato anche a mano.

² Art. 1655 Codice Civile: “”*Nozione – 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*””.

Responsabilità solidale dell'appaltatore ex art. 13-ter D.L. 83/2012

Indice

1. La norma.....	4
2. Il contenuto.....	5
3. L'ambito applicativo.....	5
3.1 Profilo soggettivo.....	5
3.2 Profilo oggettivo.....	6
3.3 Profilo temporale.....	6
4. La documentazione attestante la “buona condotta fiscale”	7
5. Il contratto di subfornitura.....	7
6. Appendice.....	9

1. La norma

Con l'entrata in vigore, il 12 agosto 2012, dell'art.13-ter, introdotto dalla Legge di conversione n. 134/2012 del c.d. Decreto Crescita (D.L. 83/2012) e rubricato "Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore", il Legislatore ha nuovamente modificato il testo dell'articolo 28, co. 35 del D.L. 223/2006 ⁽³⁾, c.d. Decreto Visco-Bersani, già oggetto di un primo intervento (art. 2, co. 5-bis del D.L. 16/2012).

Il richiamato art. 13-ter D.L. 83/2012 recita testualmente:

Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore

Il comma 28 dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, è sostituito dai seguenti:

«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 euro 5.000 a euro 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.

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».

³ Per un commento, pur ormai datato, della L. 223/2006 si rimanda in ogni caso alla nostra Circol. 28 agosto 2006 consultabile nel sito www.donniniassociati.it.

2. Il contenuto

L'articolato normativo si presenta ricco di contenuti, ma in estrema sintesi la modifica comporta la responsabilità solidale dell' appaltatore – nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto – per il versamento all' Erario:

- delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente,
- dell'imposta sul valore aggiunto,

dovuti dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto ⁽⁴⁾.

Al fine di escludere tale responsabilità, prima di procedere al pagamento del corrispettivo, l'appaltatore deve acquisire la documentazione attestante che i versamenti fiscali, scaduti alla data del pagamento stesso, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore. Il pagamento del corrispettivo può essere quindi sospeso fino all'acquisizione della documentazione prescritta.

Tale obbligo sussiste anche per il committente nei confronti dell'appaltatore e comprende anche l'acquisizione della documentazione che eventuali subappaltatori debbano fornire all'appaltatore, pena l'applicazione di una sanzione amministrativa, che varia da 5.000 euro a 200.000 euro.

La disciplina introdotta dal decreto cosiddetto "*crescita*" si propone quindi di intensificare i controlli sulla regolarità fiscale dei contribuenti ma a completo carico degli stessi. Il che rende spontanea la domanda se tutto ciò effettivamente favorisca l'economia o se, al contrario, la rallenti ulteriormente.

3. L'ambito applicativo

Vediamo ora i soggetti interessati, nonché il profilo oggettivo e temporale delle novità in rassegna.

3.1 **Profilo soggettivo**

La disciplina, secondo la novella, si applica ai soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini IVA e, in ogni caso, ai soggetti Ires di cui all'art. 73 del TUIR, nonché agli organi e alle amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo (con o senza personalità giuridica), ai comuni, ai consorzi tra enti locali, alle associazioni ed agli enti gestori di demanio collettivo, alle comunità montane, alle province ed alle regioni di cui all'art. 74 del TUIR.

La disciplina in esame sembra quindi avere portata generale e si ritiene debba essere osservata da tutti i soggetti passivi IVA senza alcuna distinzione.

Unico elemento di dubbio: il fatto che la disposizione sia inserita nel capo III del Decreto Sviluppo rubricato "Misure per l'edilizia". V' era quindi motivo di ritenere che fuori da

⁴ Attenzione: il committente è responsabile in solido per il trattamento economico ed il versamento dei contributi previdenziali relativi ai lavoratori impiegati nell' appalto (art. 29 D. Lgs 276 del 2003).

questo settore la norma non potesse trovare applicazione. A risolvere il problema è però intervenuta la Circol. dell' Agenzia delle Entrate n. 2/E del 1° marzo 2013, con questa precisazione: *“Lo scopo della norma va quindi ravvisato 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”*.

3.2 Profilo oggettivo

Anche dal punto di vista oggettivo vi sono parecchi dubbi interpretativi, dato che la norma prevede l'applicazione della disciplina a tutti i contratti di appalto, fornitura e servizi (si veda il comma 28-ter nel riquadro di pag. 4, parte sottolineata).

La locuzione si rivela quanto mai generica posto che all'esito di un'interpretazione letterale (compare, come si vede anche la “fornitura”) si renderebbe necessaria l'attestazione di regolarità per qualsiasi operazione commerciale, dall'affidamento della costruzione di un immobile alla cessione di semplici bulloni, dalla cessione di un macchinario alle prestazioni delle società di pulizie.

Anche in questo caso l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito con la richiamata Circol. 2/E che: *“sono escluse dal loro campo di applicazione le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto di opere e servizi quali, ad esempio:*

- a) gli appalti di 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;*
- b) il contratto d'opera, disciplinato dall'articolo 2222 c.c. (in particolare gli interventi professionali, n.d.r.);*
- c) il contratto di trasporto di cui agli articoli 1678 e seguenti del c.c.;*
- d) il contratto di subfornitura disciplinato dalla legge 18 giugno 1998, n. 192 (di cui si dirà al par. 5, n.d.r.);*
- e) le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile”*.

3.3 Profilo temporale

La Circolare n.40/E/2012 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le disposizioni in parola trovano applicazione solo per i contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della norma, ossia dal 12 agosto 2012.

Inoltre, considerato che la norma introduce un adempimento di natura tributaria ⁽⁵⁾, si deve ritenere che, in ossequio al disposto dell'articolo 3, comma 2 ⁽⁶⁾, 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 (rectius: *dovrebbe*) essere richiesta solamente per i pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012 ed in relazione ai soli contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012.

⁵ Sia a carico dell'appaltatore che del subappaltatore.

⁶ “In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti”.

4. La documentazione attestante la “buona condotta fiscale”

Secondo quanto chiarito dalla Circolare n.40/E/2012 dell’Agenzia delle Entrate, l’appaltatore e/o il subappaltatore, per dimostrare il regolare versamento dell’IVA e delle ritenute, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, possono:

- rivolgersi ai CAF ed ai professionisti abilitati (commercialisti, consulenti del lavoro), per richiedere l’asseverazione dell’attestazione dell’avvenuto adempimento degli obblighi fiscali;
- in alternativa, presentare una dichiarazione sostitutiva (ex D.P.R. n. 445/2000) con cui si attesta l’avvenuto adempimento degli obblighi richiesti dalla disposizione.

La dichiarazione sostitutiva e l’asseverazione, secondo quanto stabilisce il documento di prassi, devono contenere:

- 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 del 2008) oppure la disciplina del reverse charge;
- 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 dell’IVA e delle ritenute non scomputate, totalmente o parzialmente, sono stati effettuati;
- l’affermazione che l’IVA e le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa.

Naturalmente l’ autocertificazione risulta preferibile perché di rapido approntamento e senza costi. Ma proprio per la sua facilità di predisposizione (non necessariamente veritiera) ci si domanda se non si poteva stabilire più semplicemente che *“l’ appaltatore o subappaltatore che incassano il corrispettivo e non regolarizzano entro i successivi trenta giorni eventuali omissioni di pagamento relative ad iva e ritenute di acconto, i cui termini siano scaduti alla data dell’ incasso, commettono mendacio ai sensi dell’ art. 46 del D.P.R. n.445 del 28/12/2000”*.

Così non si sarebbe scomodato il mondo produttivo per controlli spettanti all’ Autorità, con rischio di conflittualità tra operatori non facili da gestire.

5. Il contratto di subfornitura

La disciplina della subfornitura è fissata dalla L. 192 del 18 giugno 1998. Ed il fatto stesso che a questo tipo di contratto sia stata dedicata un’ intera legge, così invasiva nel rapporto privato tra le parti da stabilire in sostanza tutti gli aspetti del “patto” (forma e contenuto, termini di pagamento, responsabilità, nullità di clausole, calcolo di interessi, regime iva, abuso di dipendenza economica, conciliazione ed arbitrato, ecc.), attesta che siamo in presenza di un dispositivo straordinario e non semplicemente di una diversa modalità d’ intendere l’ appalto.

L' art. 1 statuisce che *“con il contratto di subfornitura un imprenditore si impegna ad 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”*

Ebbene, vi è motivo di ritenere che la condizione finale esposta in grassetto riguardi sia la modalità sottolineata che precede il segno ///), sia la modalità sottolineata compresa tra /// e ////). Se così non fosse la legge prenderebbe in esame due fattispecie completamente differenti - una assai semplice, costituita da lavorazioni su prodotti semilavorati o su materie prime forniti dalla committente, e l' altra invece assai complicata, costituita dalla fornitura di prodotti o servizi da incorporare o utilizzare nell' attività della committente o nella produzione di un bene complesso in conformità a progetti e conoscenze tecniche, ecc. – attraendole poi alla medesima, puntuale ed inderogabile disciplina.

Verrebbero quindi sottratti alla libera pattuizione tra le parti sia la segagione di un blocco di marmo, sia la fornitura dei carburatori per la Panda dello stabilimento di Mirafiori su brevetto Fiat. Con la conseguenza che si dovrebbe assoggettare anche la prima operazione ai vincoli di forma e di contenuto stabiliti dalla legge (contratto scritto, termini di pagamento non superiori a 60 gg., interessi di mora, ecc.).

Si dovrebbe inoltre intervenire anche sulla nozione di appalto (*“...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”*) per precisare però che - quando il fornitore opera su semilavorati o su materie prime fornitegli dal committente – dall' appalto si passa alla subfornitura. Da una libera pattuizione ad una pattuizione vincolata.

E' quindi lecito credere che l' elemento distintivo tra appalto e subfornitura consista proprio in questo: che l' appaltatore opera con la propria esperienza tecnica, il subfornitore si avvale invece del *know how* del committente. Il primo mantiene quindi una certa autonomia produttiva, nel rispetto delle esigenze del committente, il secondo “dipende” dal committente anche per le modalità operative ⁽⁷⁾. Così in effetti si spiegano talune condizioni fissate dalla L. 192/1998, come l' obbligo della riservatezza in capo al subfornitore (che apprende veri e propri “segreti industriali”) ⁽⁸⁾, ed il divieto di ogni abuso di dipendenza economica.

Ogni tentativo di trasformare un “appalto” in “subfornitura” promuove solo rischi, a partire dalla simulazione. Impedendo al committente di accertare la regolarità dell' appaltatore, vanno infatti a carico del primo i mancati versamenti per iva e contributi del secondo. Il quale ultimo non rischia nemmeno il mendacio di una autocertificazione difforme dal vero.

6. Appendice

⁷ Così anche G. Gavelli e P. Visani su *Il Sole 24 Ore* del 29 marzo 2013 (“Subfornitura senza solidarietà”)

⁸ Si pensi agli stabilimenti di produzione ed imbottigliamento della Coca Cola, la cui “formula” è segretamente custodita da 120 anni circa.

Si propone di seguito un fac-simile di dichiarazione sostitutiva di certificazione che:

- il subappaltatore rilascia all'appaltatore,
- l'appaltatore rilascia al committente,

a dimostrazione della propria "buona condotta fiscale", in luogo della documentazione completa relativa ai pagamenti tributari.

Dichiarazione sostitutiva di certificazione
(art. 46 del D.P.R. n.445 del 28/12/2000)

Il/La sottoscritto/a , nato/a a (...) il, residente in (...) Via n., in qualità di della ditta avente sede legale a (...) in Via n., Partita Iva, consapevole che, in caso di mendaci dichiarazioni, il DPR n. 445/2000 prevede sanzioni penali e decadenza dai benefici (artt. 76 e 75)

DICHIARA

ai sensi dell'articolo 35, commi 28, 28 -bis e 28-ter, del D.L. n. 223/2006, come modificato dall'articolo 13-ter del D.L. n. 83/2012, che per, le seguenti fatture emesse:

- n. del
- n. del
- n. del

riferite al contratto di appalto/subappalto/fornitura di beni o servizi in essere con la Società, con sede a (.....), in Via n., C.F. e P. Iva n., Circolare settimanale di informazione fiscale

Versamento dell'IVA (alternativamente una delle opzioni che seguono)

- l'Iva non è ancora stata contabilizzata e liquidata, non essendo ancora scaduti i relativi termini di legge;
- l'Iva è stata contabilizzata nella liquidazione relativa al Mese di ovvero al Trimestre, che si è chiusa con:
 - un debito di Euro e il Modello F24 con cui è stata versata o compensata l'Iva è stato presentato il con il n. di protocollo
 - un credito di Euro
- l'Iva non è ancora stata contabilizzata e liquidata in quanto:
 - è stato applicato il Regime dell'Iva per cassa (articolo 7, D.L. n. 185 del 2008 o articolo 32-bis D.L. n. 83/2012 conv. in legge);
 - è stata applicata la disciplina del reverse charge (art. 17, comma 6, lett. a, del DPR n. 633 del 1972).

Versamento delle ritenute sui redditi da lav. dipendente

In merito alle ritenute sui redditi di lavoro dipendenti inerenti le prestazioni rese nell'ambito del contratto di cui sopra, tali ritenute (dopo l'eventuale scomputo di Euro):

- sono state versate come segue:

- Modello F24 presentato in data con il n. di protocollo di importo pari ad Euro
- non sono state versate perché:
 - non sono ancora scaduti i relativi termini di legge;
 - il contratto non ha ancora originato alcuna prestazione di lavoro dipendente;
 - le prestazioni di cui al contratto non sono state effettuate da lavoratori dipendenti.

Si allega copia del documento di identità.

Si dichiara altresì di essere informato, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 196/2003, che i dati personali raccolti saranno trattati, anche con strumenti informatici, esclusivamente nell'ambito del procedimento per il quale la presente dichiarazione viene resa.

(luogo e data)

(firma del dichiarante)

SO-CIRC/CIRC13-SOCIR/POR