



# STUDIO PERUZZI e TRIGGIANI

Via L. Giuntini, 50/N – 50053 Empoli (FI)  
Tel. 0571.994128 – Fax 0571.992326 - 592892  
E-mail: [info@studioperuzzi.com](mailto:info@studioperuzzi.com)  
Web: [www.studioperuzzi.com](http://www.studioperuzzi.com)

**Rag. Franco Peruzzi**

CONSULENTE DEL LAVORO

**Dott. Franca Peruzzi**

CONSULENTE DEL LAVORO

**Rag. Giovanni Peruzzi**

CONSULENTE DEL LAVORO

**Rag. Raffaele Triggiani**

COMMERCIALISTA REVISORE CONTABILE

**Rag. Stefano Dani**

COMMERCIALISTA REVISORE CONTABILE

**Dott. Fulvia Peruzzi**

Empoli, 22/10/2012

A tutte le Aziende  
Loro sedi

Circolare Flash n° 13

Oggetto: **RESPONSABILITA' FISCALE NELL'APPALTO E SUBAPPALTO: CHIARIMENTI  
DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE**

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012, interviene in seguito alle modifiche introdotte dal DL n. 83/2013 (c.d. Decreto Sviluppo) all'articolo 35 del DL n. 223/2006 in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore con il subappaltatore per il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA dovuta al subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 40/E ha fornito gli atti e chiarimenti in merito:

- all'entrata in vigore della nuova disciplina;
- alla modalità di acquisizione della documentazione attestante la regolarità dei versamenti da parte dell'appaltatore/subappaltatore.

## PERCORSO NORMATIVO

Come noto, la disciplina dell'appalto è stata oggetto di rilevanti interventi ad opera della **Riforma del mercato del Lavoro** (Legge 28 giugno 2012, n. 92) che ha introdotto alcune modifiche l'articolo 29 del D.Lgs n. 276/2003 in materia di **responsabilità solidale del committente** imprenditore o datore di lavoro con l'appaltatore, nonché con ciascuno degli eventuali subappaltatori (entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto), per i **trattamenti retributivi** (compreso TFR) e **previdenziali** (contributi e premi assicurativi) dovuti in relazione al periodo di esecuzione del contratto di appalto

- del c.d. **DL Sviluppo** (art. 13 - ter del DL n. 83/2012 convertito in Legge n.134/2012) che ha riscritto il comma 28 dell'articolo 35 del DL n. 223/2006, convertito nella Legge n. 248/2006, in tema di **responsabilità solidale dell'appaltatore** per il versamento 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.

Per quanto attiene alla **responsabilità fiscale del committente** nell'ambito di contratti di appalto e subappalto preme segnalare che, in prima battuta il c.d. "DL Semplificazioni

fiscali” (DL n. 16/2012 convertito in Legge n. 44/2012) aveva previsto l’estensione anche al committente del vincolo di solidarietà relativamente alle ritenute fiscali dei lavoratori, vincolo di solidarietà fino a quel momento previsto solo tra appaltatore.

Successivamente, con l’**articolo 13-ter del DL Sviluppo**, entrano in vigore lo **scorso 12 agosto**, il legislatore è intervenuto nuovamente sul comma 28, dell’articolo 35 della Legge n. 248/2006, confermando la responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatore, ma non quella del **committente** al quale viene affidato unicamente un compito di **controllo della correttezza** degli adempimenti fiscali da parte dell’appaltatore e di eventuali subappaltatori.

## **RESPONSABILITÀ FISCALE DELL’APPALTATORE E DEL COMMITTENTE**

### **Responsabilità solidale dell’appaltatore**

L’ **articolo 35, comma 28** del DL n. 223/2006, nella sua nuova formulazione, prevede che:

“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 disubappalto. 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.”

Pertanto, l’appaltatore è **obbligato in solido**

- con il **subappaltatore**,
- nei limiti dell’ammontare del **corrispettivo dovuto**,
- al **versamento**
  - delle **ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente e
  - dell’**IVA** dovuta dal subappaltatore all’erario in relazione alle prestazioni effettuate nell’ambito del rapporto di subappalto.

La responsabilità solidale per ritenute fiscali (diversamente da quella per le retribuzioni, contributi e premi) trova applicazione esclusivamente con riferimento alle prestazioni rese da **lavoratori subordinati**.

La **responsabilità solidale dell’appaltatore viene meno** se lo stesso **verifica**, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.

L'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali può essere rilasciata anche attraverso un'**asseverazione** da parte di :

- **responsabile dei centri di assistenza fiscale** (art. 35, comma 1, del D.Lgs, n. 241/1997) e
- **professionista abilitato** ex art. 3, comma 3, lettera a), del D.Lgs, n. 322/1998 (dottore commercialista, ragioniere e perito commerciale e consulente del lavoro).

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.

### **Committente: controllo della correttezza degli adempimenti dell'appaltatore e di eventuali subappaltatori**

Come già evidenziato, il DL Sviluppo, riscrivendo il comma 28, dell'articolo 35 della Legge n. 248/2006, conferma la responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatore, ma non quella del committente al quale viene affidato unicamente un compito di controllo della correttezza degli adempimenti fiscali da parte dell'appaltatore e di eventuali subappaltatori. In particolare, il "DL Sviluppo" prevede l'introduzione del nuovo **comma 28-bis, all'articolo 35** del DL n. 223/2006, il quale recita:

"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."

Pertanto, il **committente** procede al **pagamento** del corrispettivo dovuto all'**appaltatore** subordinatamente all'esibizione da parte di quest'ultimo della **documentazione attestante la correttezza degli adempimenti** 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 (versamento ritenute su redditi di lavoro dipendente e versamento IVA) non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore.

## **Ambito di applicazione**

Ai sensi del nuovo comma 28-ter all'articolo 35 del DL n. 213/2006, le nuove disposizioni in materia di responsabilità solidale per ritenute fiscali e IVA • **si applicano** in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi conclusi:

- nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'IVA e,
- in ogni caso, dai soggetti individuati dagli articoli 73 e 74 del TUIR (soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, compresi gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, quando esercitano in via esclusiva o principale attività commerciale);
- **non** si applicano alle stazioni appaltanti (committenza pubblica).

## **CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'entrata in vigore lo scorso **12 agosto 2012** di quanto previsto dall'articolo 13 - ter del DL Sviluppo ha creato alcune perplessità negli operatori del settore sia per quanto riguarda l'effettivo campo di applicazione sia soprattutto per quanto riguarda l'individuazione della documentazione idonea a dimostrare il corretto assolvimento degli obblighi fiscali dell'appaltatore/subappaltatore.

**L'Agenzia delle entrate**, con la **circolare n. 40 dell'8 ottobre 2012** ha fornito gli attesi chiarimenti in merito:

- all'entrata in vigore della nuova disciplina;
- alla modalità di **acquisizione della documentazione** attestante la **regolarità dei versamenti** da parte dell'appaltatore/subappaltatore.

### **Entrata in vigore della nuova disciplina**

In merito all'entrata in vigore della disciplina in esame l'Agenzia precisa che

- le nuove disposizioni trovano applicazione solo per i **contratti di appalto/subappalto** stipulati a **decorrere dal 12 agosto 2012** (data di entrata in vigore del DL sviluppo) e
- gli "adempimenti siano esigibili a partire dal sessantesimo giorno successivo all'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 ...**"

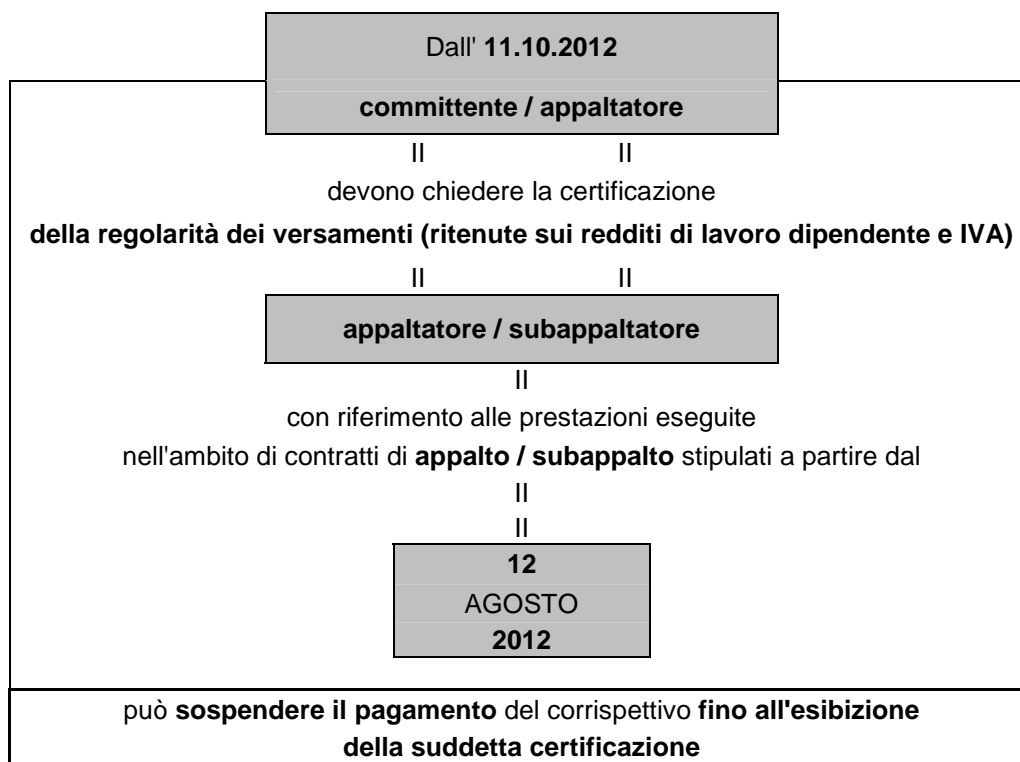
La data dell'11 ottobre 2012 è stata individuata facendo riferimento all'art. 3, comma 2 della Legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente). Infatti poiché l'art. 13 - ter del DL Sviluppo ha natura "tributaria" lo stesso entra in vigore "a partire dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della norma".

In merito la Circolare n. 40/E precisa che la suddetta "**soluzione**" è collegata al fatto che la nuova disciplina:

"... intervenendo su un elemento fondamentale delle prestazioni contrattuali quale il pagamento del corrispettivo, potrebbe **alterare il rapporto sinallagmatico** relativo ai **contratti già stipulati**. La norma attribuisce, infatti, ad una delle parti (appaltatore/committente) il diritto potestativo di sospendere la propria prestazione (il pagamento) in attesa che l'altra parte (appaltatore/subappaltatore) produca una documentazione attestante la regolarità degli adempimenti fiscali".

Pertanto il committente/appaltatore deve **richiedere**,

- **la documentazione** attestante la **regolarità dei versamenti** effettuati a decorrere **dall'11 ottobre 2012**, rispettivamente, dall'appaltatore/subappaltatore
- con riferimento soltanto alle prestazioni rese nell'ambito di **contratti stipulati dal 12 agosto 2012** (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL n.83/2012).



### **Certificazione di regolarità dei versamenti**

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 40/E precisa che la **certificazione di regolarità dei versamenti** effettuati dall'appaltatore/subappaltatore può essere rilasciata oltre che tramite un'**asseverazione** resa dal responsabile di un CAF Imprese/professionista abilitato, (dottore commercialista, ragioniere e perito commerciale, consulente del lavoro), come già previsto dal DL Sviluppo anche tramite

- una **dichiarazione sostitutiva** resa **direttamente** dall'**appaltatore/subappaltatore** ai sensi del DPR n. 445/2000.

**Vista la difficoltà per i professionisti di acquisire i dati necessari al controllo e quindi i costi che ne deriverebbero per l'azienda per tale operazione, si consiglia la via della dichiarazione sostitutiva.**

In merito alla dichiarazione sostitutiva l'Agenzia precisa che la stessa deve contenere:

- l'**indicazione del periodo di liquidazione dell'IVA** relativa alle fatture emesse dall'appaltatore/subappaltatore con riferimento alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto di appalto/subappalto. In particolare è necessario specificare se:

- per le suddette operazioni è stato applicato il **reverse charge** o il regime “**IVA per cassa**”, ex art. 7, DL n. 185/2008;

- la liquidazione IVA ha comportato un **versamento d'imposta**. In tal caso vanno riportati gli estremi del relativo mod. F24;

• l'**indicazione del periodo nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state versate**, mediante scomputo totale/parziale, e gli estremi del relativo **mod. F24**.

Dal tenore letterale si ritiene che debba essere indicato periodo di riferimento nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state effettuate e totalmente ovvero parzialmente versate (per effetto c.d. compensazione interna a scomputo/compensazione verticale ex DPR n.445/2000) con gli estremi del relativo modello F24. Qualora le ritenute non siano state versate perché totalmente compensate dovrà essere indicato il periodo di riferimento nel quale le ritenute sono state effettuate senza indicare gli estremi del modello F24.

• l'**attestazione** che i versamenti effettuati **includono** l'IVA e le **ritenute** riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa.

Tale richiesta si ritiene derivi dal fatto che i versamenti di IRPEF sui redditi di lavoro dipendente potrebbero comprendere anche ritenute riferibili a lavoratori non coinvolti nell'appalto ovvero coinvolti in altri appalti.

**Studio Peruzzi e Triggiani**