

INFORMATIVA N. 15/2013

Responsabilità del committente e dell'appaltatore per i debiti fiscali Novità del DL 21.6.2013 n. 69 conv. L. 9.8.2013 n. 98

INDICE

1	Premessa	pag. 2
2	Abolizione della responsabilità ai fini IVA	pag. 2
3	Soppressione della previsione del documento unico di regolarità tributaria (DURT)	pag. 2
4	Responsabilità solidale dell'appaltatore con il subappaltatore	pag. 2
5	Effetti dell'entrata in vigore del DL 69/2013	pag. 3
6	Obblighi e responsabilità del committente	pag. 3
7	Documentazione attestante i versamenti eseguiti dall'appaltatore e dai subappaltatore	pag. 3
8	Dichiarazione sostitutiva da parte dell'appaltatore e dai subappaltatori	pag. 3
9	Abolizione della responsabilità ai fini IVA - Effetti per il periodo anteriore al 22.6.2013	pag. 4
9.1	Effetti nei confronti del committente.....	pag. 4
9.2	Effetti nei confronti dell'appaltatore	pag. 4

1 PREMESSA

In aggiornamento alle nostre circolari n.22/2012 e n.3/2013 illustriamo le novità introdotte dal DL 21.6.2013 n. 69, convertito nella L. 9.8.2013 n. 98, che hanno ulteriormente modificato la disciplina in materia di responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore in ambito fiscale.

2 ABOLIZIONE DELLA RESPONSABILITÀ AI FINI IVA

L'art. 50 del DL 21.6.2013 n. 69 (c.d. "decreto Fare"), entrato in **vigore il 22.6.2013** e convertito nella L. 9.8.2013 n. 98:

- ha **abolito** la responsabilità fiscale in relazione ai **versamenti IVA**;
- ha invece **mantenuto** in vigore il **regime di responsabilità** applicabile in relazione al versamento delle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**, come introdotto dal suddetto art. 13-*ter* del DL 83/2012.

L'eliminazione dell'IVA dall'ambito della disciplina in esame, oltre che sulla base di finalità di semplificazione, appare motivata anche dai possibili contrasti con la disciplina comunitaria.

3 SOPPRESSIONE DELLA PREVISIONE DEL DOCUMENTO UNICO DI REGOLARITÀ TRIBUTARIA (DURT)

Si segnala che, in sede di conversione del DL 69/2013, era stato approvato un emendamento volto a riformare la disciplina della responsabilità solidale in materia di ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, mediante l'**introduzione** del Documento unico di regolarità tributaria (**DURT**) rilasciato dall'Agenzia delle Entrate.

Tali novità sono però state **soppresse** nel corso del successivo *iter* di conversione del DL 69/2013, a seguito delle **critiche** avanzate da più fronti, e non sono quindi **mai entrate in vigore**.

Con riferimento alla **responsabilità** in materia di violazione dell'obbligo di versamento delle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**, si segnala altresì che la **Camera dei Deputati**, in base all'Ordine del Giorno approvato l'8.8.2013, ha **impegnato il Governo** "a *procedere in tempi rapidi, o comunque nel primo provvedimento utile, all'integrale abolizione della disciplina*" in materia di responsabilità fiscale nell'ambito degli appalti e dei subappalti.

4 RESPONSABILITÀ SOLIDALE DELL'APPALTATORE CON IL SUBAPPALTATORE

L'**appaltatore** risponde **in solido** con il **subappaltatore** del versamento all'Erario:

- delle **ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente;
- dovute in relazione alle **prestazioni** effettuate nell'ambito del rapporto di **subappalto**.

Prima del 22.6.2013, data di entrata in vigore del DL 69/2013, tali disposizioni erano **applicabili** anche in relazione ai **versamenti IVA** dovuti dal subappaltatore, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

La suddetta responsabilità solidale dell'appaltatore, in relazione al versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, si applica nei limiti dell'ammontare del **corrispettivo dovuto** al subappaltatore.

Prima del 22.6.2013, data di entrata in vigore del DL 69/2013, tale limite era **applicabile** anche in relazione ai **versamenti IVA** dovuti dal subappaltatore, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica:

- che i versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, **già scaduti**, sono stati **correttamente eseguiti** dal subappaltatore, acquisendo la relativa documentazione;

- prima del pagamento del corrispettivo al subappaltatore.

Prima del 22.6.2013, data di entrata in vigore del DL 69/2013, tali disposizioni erano **applicabili** anche in relazione ai **versamenti IVA** dovuti dal subappaltatore, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

5 EFFETTI DELL'ENTRATA IN VIGORE DEL DL 69/2013

Per effetto dell'entrata in vigore del DL 69/2013, dai **pagamenti dei corrispettivi** effettuati a partire **dal 22.6.2013**, in relazione ai contratti di subappalto stipulati a partire dal 12.8.2012 o rinnovati successivamente a quest'ultima data, gli adempimenti in esame sono applicabili **solo** in relazione alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**.

6 OBBLIGHI E RESPONSABILITÀ DEL COMMITTENTE

Il **committente** provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che i versamenti all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, **già scaduti**, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore stesso e dagli eventuali subappaltatori, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto.

Prima del 22.6.2013, data di entrata in vigore del DL 69/2013, tali disposizioni erano **applicabili** anche in relazione ai **versamenti IVA** dovuti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori, in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto.

Per effetto dell'entrata in vigore del DL 69/2013, dai **pagamenti dei corrispettivi** effettuati a partire **dal 22.6.2013**, in relazione ai contratti di appalto/subappalto stipulati a partire dal 12.8.2012 o rinnovati successivamente a quest'ultima data, gli adempimenti in esame sono applicabili **solo** in relazione alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**.

7 DOCUMENTAZIONE ATTESTANTE I VERSAMENTI ESEGUITI DALL'APPALTATORE E DAI SUBAPPALTATORI

L'Agenzia delle Entrate ha inoltre fornito importanti chiarimenti in relazione alla documentazione che l'appaltatore/subappaltatore deve produrre per dimostrare il regolare versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA, **scaduti alla data del pagamento del corrispettivo**, al fine di superare le suddette responsabilità in capo al committente e all'appaltatore.

Per effetto dell'entrata in vigore del DL 69/2013, dai **pagamenti dei corrispettivi** effettuati a partire **dal 22.6.2013**, le disposizioni e i chiarimenti in esame sono applicabili **solo** in relazione alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**.

8 DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DA PARTE DELL'APPALTATORE E DEI SUBAPPALTATORI

Per effetto dell'entrata in vigore del DL 69/2013, dai **pagamenti dei corrispettivi** effettuati a partire **dal 22.6.2013**, la dichiarazione sostitutiva rileva **solo** in relazione alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente** e non anche dell'IVA, quindi non è più necessario effettuare le suddette indicazioni ai fini IVA.

Qualora l'appaltatore o il subappaltatore **non abbia lavoratori dipendenti**, oppure **non siano stati utilizzati lavoratori dipendenti** per l'esecuzione del contratto di appalto/subappalto, e quindi non sia sorto alcun debito per ritenute fiscali sui redditi di lavoro

dipendente relativi alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto, appare necessario che venga rilasciata un'**attestazione** in tal senso.

9 ABOLIZIONE DEL REGIME DI RESPONSABILITÀ AI FINI IVA - EFFETTI PER IL PERIODO ANTERIORE AL 22.6.2013

Il DL 21.6.2013 n. 69, convertito nella L. 9.8.2013 n. 98, ferma restando l'**abolizione** ai soli **fini IVA** del regime di responsabilità fiscale nell'ambito degli appalti e dei subappalti, non ha provveduto a disciplinarne gli **effetti** in relazione al **periodo** di applicazione **anteriore al 22.6.2013** (data della relativa entrata in vigore).

In relazione agli **effetti** del DL 69/2013 sul suddetto **periodo pregresso**, appare necessario **distinguere** la posizione del **committente** da quella dell'**appaltatore**, stante il diverso regime di responsabilità per essi previsto, come sopra illustrato.

9.1 EFFETTI DEI CONFRONTI DEL COMMITTENTE

Il **committente** è soggetto ad una **sanzione** amministrativa pecuniaria da 5.000,00 a 200.000,00 euro, alla quale deve attribuirsi **natura tributaria** (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 2/2013).

È quindi **applicabile** l'art. 3 co. 2 del DLgs. 18.12.97 n. 472, il quale dispone che: "*Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato*" (c.d. "**principio del favor rei**").

Pertanto, poiché ai **fini IVA** i **mancati controlli** da parte del **committente**, collegati all'omesso versamento dell'imposta da parte dell'appaltatore o dei subappaltatori, **non** costituiscono più una **violazione punibile**, deve ritenersi che la suddetta sanzione amministrativa pecuniaria **non** possa essere **irrogata** neppure in relazione alle violazioni commesse in precedenza.

La **rilevanza sanzionatoria** per il committente delle pregresse violazioni di mancato controllo permane però in relazione alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente**.

9.2 EFFETTI DEI CONFRONTI DELL'APPALTATORE

Più delicata appare invece la posizione dell'**appaltatore**, il quale è soggetto ad un regime di **responsabilità solidale** con il subappaltatore.

Poiché tale regime di solidarietà **non** sembra qualificabile come una **sanzione** amministrativa **tributaria**, ma come un'**obbligazione solidale passiva** ai sensi dell'art. 1292 c.c., il suddetto principio del "*favor rei*" **non** appare **applicabile**.

Pertanto, l'appaltatore che abbia **omesso** i previsti **controlli** potrebbe essere chiamato a **rispondere**, quale obbligato solidale, anche in relazione agli **omessi versamenti IVA**, da parte dei **subappaltatori**, intervenuti durante il **pregresso periodo** di applicazione della disciplina introdotta dall'art. 13-ter del DL 83/2012.

Ovviamente, permane la **responsabilità solidale** dell'appaltatore in relazione alle pregresse violazioni di mancato controllo, con riferimento alle **ritenute fiscali** sui redditi di **lavoro dipendente** non versate dai subappaltatori.

Studio dr. Renzo Gorini