



UNINDUSTRIA BOLOGNA

*La responsabilità tributaria
degli operatori nei contratti
di appalto e subappalto
Riflessi civilistico- contrattuali e fiscali*

RELATORI:

**DOTT. RICCARDO ZAVATTA
AVV. ALESSANDRO ALBICINI
AVV. FEDERICO CAVICCHIOLI**

Bologna, 29 Gennaio 2013

Studio Legale Albicini

Via Marconi, 3
40122 BOLOGNA
Tel. 051/228222 - 227552
Fax 051/273323
e-mail: info@studioalbicini.it
www.studioalbicini.it

STUDIO

SIRRI – GAVELLI – ZAVATTA

& ASSOCIATI

DOTTORI COMMERCIALISTI

Responsabilità solidale dell'appaltatore

Responsabilità solidale negli appalti

L'art. **13-ter** del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, ha riscritto integralmente il comma 28 dell'art. 35 del D.L. n. 223/2006 (già modificato dal D.L. n. 16/2012), in materia di **RESPONSABILITA' SOLIDALE** nei contratti di **APPALTO**.

Al posto di un unico comma, la norma ha introdotto
tre nuovi commi (28, 28-bis e 28-ter) che delineano

la disciplina della **responsabilità solidale** tra

l'appaltatore ed il **sub-appaltatore**

per il versamento:

➤ delle **ritenute** sui redditi da lavoro dipendente
e

➤ dell'**IVA**

dovute dal subappaltatore.

Si completa, quindi, il quadro della responsabilità solidale, già prevista dall'**art. 29 del D.Lgs. n. 276/2003** per le retribuzioni ed i contributi.

Responsabilità solidale negli appalti

Entrata in vigore

L'art. **13-ter**, rubricato “*Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore*”, è stato inserito nel Titolo I (“*Misure urgenti per le infrastrutture l'edilizia ed i trasporti*”), Capo III (“*Misure per l'edilizia*”), del D.L. n. 83/2012, dalla legge di conversione 7 agosto 2012, n. 134, entrata in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella G.U. (avvenuta l'11 agosto 2012).

La nuova disposizione, quindi, è entrata in vigore
dal **12 AGOSTO 2012**

Responsabilità solidale negli appalti

Entrata in vigore

**Dal 29.04.2012
all'11.08.2012**

Dal 29.04.2012 all'11.08.2012 è stata in vigore la norma nel **precedente testo** introdotto dall'art. 2, comma 5-bis, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44, entrata in vigore il **giorno successivo** a quello della sua pubblicazione nella G.U., avvenuta il 28.04.2012.

Dal 29.04.2012 all'11.08.2012, il comma 28, dell'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha avuto il seguente testo:

*«in caso di appalto di opere o di servizi, il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore, nonché con ciascuno degli eventuali subappaltatori **entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto**, al versamento all'erario delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'imposta sul valore aggiunto scaturente dalle fatture inerenti alle prestazioni effettuate nell'ambito dell'appalto, ove non dimostri di **avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento**»*

**Comma 28, art. 35,
D.L. n. 223/2006**

Responsabilità solidale negli appalti

Entrata in vigore

L'Agenzia delle entrate, con la **circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012**, conferma l'entrata in vigore delle nuove disposizioni dell'**art. 13-ter** dal **12 agosto 2012**, precisando come le stesse «*debbano trovare applicazione **solo** per i contratti di appalto/subappalto **stipulati** a decorrere dalla data di entrata in vigore della norma, **ossia dal 12 agosto 2012**»*

**Circolare n. 40/E
dell'08.10.2012**

**Certificazione
adempimenti
fiscali**

Poiché le nuove disposizioni **introducono nuovi adempimenti** a carico degli operatori (committenti/appaltatori/subappaltatori) in merito alla produzione di documentazione relativa agli adempimenti fiscali, con la circolare n. 40/2012 l'Agenzia ritiene applicabile il principio delineato nell'art. 3, comma 2, della L. n. 212/2000 (cd. «*Statuto del contribuente*»), affermando che tali adempimenti sono esigibili a partire **dal sessantesimo giorno** successivo all'entrata in vigore della norma.

La **CERTIFICAZIONE** (degli adempimenti fiscali) deve essere **richiesta solamente** per i **pagamenti** effettuati a partire **dall'11 ottobre 2012**, «*in relazione ai contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012*»

Attenzione!

Responsabilità solidale negli appalti

Entrata in vigore

Per l'assolvimento dei nuovi oneri procedurali, idonei ad evitare la responsabilità solidale, occorre, quindi, verificare **due parametri temporali** che devono **sussistere entrambi**

La data dell'**11 ottobre 2012**
per verificare la rilevanza
dei **PAGAMENTI**

La data del **12 agosto 2012**
per verificare la rilevanza
del **CONTRATTO**

IL CONTRATTO: la forma

Il contratto di appalto/subappalto **non richiede** necessariamente la **forma scritta**, potendo anche perfezionarsi solo verbalmente

I **contratti verbali** implicano difficoltà nell'accertamento della data in cui si sono perfezionati

Responsabilità solidale negli appalti

Entrata in vigore

Nella circolare n. 40/2012, l'Agenzia si pronuncia

esclusivamente

in merito alle nuove disposizioni introdotte

con l'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012

in vigore dal 12 agosto 2012,

non fornendo commenti sulla norma precedentemente

in vigore dal 29 aprile all'11 agosto 2012

**Circolare n. 40/E
dell'08.10.2012**

Responsabilità solidale negli appalti

Meccanismo applicativo

La norma (la cui stesura avrebbe senz'altro potuto essere più meditata sotto il profilo della coerenza legislativa) prevede che

Comma 28

in caso d'appalto di **opere o di servizi**, «**L'APPALTATORE** risponde **in solido con il SUBAPPALTATORE**, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto» per il **VERSAMENTO** delle **RITENUTE** sui redditi di lavoro dipendente e dell'**IVA** dovuta dal subappaltatore «*in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto*».

Appaltatore e subappaltatore

L'**APPALTATORE** si sgrava da tale responsabilità se verifica, «**ACQUISENDO LA DOCUMENTAZIONE** prima del versamento del corrispettivo», che gli adempimenti fiscali, «*scaduti alla data del versamento*» sono stati correttamente eseguiti dal **subappaltatore**

Appaltatore e documentazione

In mancanza di documentazione, l'appaltatore può **SOSPENDERE IL PAGAMENTO** del corrispettivo

L'**attestazione** dell'avvenuto adempimento degli obblighi di cui sopra può essere rilasciata anche «**attraverso un'asseverazione**» da parte di CAF, di commercialisti o di consulenti del lavoro.

Responsabilità solidale negli appalti

Meccanismo applicativo

Comma 28-bis

Anche il **COMMITTENTE** «provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore **previa esibizione** 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»

Committente ed appaltatore

In mancanza di documentazione, anche il **committente** può **SOSPENDERE IL PAGAMENTO** del corrispettivo

Committente e documentazione

Sanzione

Il mancato rispetto delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punito con una **SANZIONE** che va **da 5.000 a 200.000 euro**, «se gli adempimenti di cui al comma 28 non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore».

Responsabilità solidale negli appalti

11

Meccanismo applicativo

Comma 28-bis

Il comma 28-bis precisa che, «ai fini della predetta sanzione si applicano le disposizioni previste per la violazione commessa dall'appaltatore»

Dubbi...

Il rinvio alle disposizioni relative all'appaltatore necessita di chiarimenti ufficiali, in attesa dei quali potrebbe ipotizzarsi che esso comporti:

- l'applicabilità della previsione che stabilisce il **limite dell'ammontare del corrispettivo dovuto** per le somme a carico dell'appaltatore;
- l'applicabilità della previsione che stabilisce le **modalità di notifica degli atti** entro il termine di decadenza alle parti interessate

Responsabilità solidale negli appalti

12

Meccanismo applicativo

Committente:
responsabilità e sanzioni

La disposizione del comma 28-bis delinea la **responsabilità**, e le relative **conseguenze sanzionatorie**, del **COMMITTENTE**, in modo **diverso** rispetto al quelle dell'**appaltatore**

Comma 28-bis

Il **committente** deve verificare il regolare adempimento degli obblighi fiscali dell'**appaltatore** e degli eventuali **subappaltatori**

Ai fini di tale verifica, si rivolge all'**appaltatore**

Il committente **non ha** la **responsabilità solidale** per il versamento delle ritenute fiscali e dell'IVA dovute dall'appaltatore e/o dal subappaltatore
MA
è punito con una **sanzione** amministrativa pecuniaria specifica, **da 5.000 a 200.000 euro**

TUTTAVIA

nella **circolare n. 40/2012** la responsabilità per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali e dell'IVA dovuta dal subappaltatore e dall'appaltatore, viene riferita **sia** all'**appaltatore** **che** al **committente**, in aperto contrasto con il testo della norma

NECESSITA' DI CHIARIMENTI !!!!

Responsabilità solidale negli appalti

13

Ambito applicativo soggettivo

Comma 28-ter

Le disposizioni di cui ai commi 28 e 28-bis si applicano in relazione ai **contratti di appalto e subappalto di opere o servizi conclusi**

➤ da soggetti «*che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti*» ai fini IVA

e, in ogni caso,

➤ dai soggetti di cui

✓ all'**art. 73** (soggetti passivi IRES) ✓ all'**art. 74** (Stato ed enti pubblici)

del **TUIR**

Sono invece **escluse** le **stazioni appaltanti** di cui all'art. 3, comma 33, del codice dei contratti pubblici, per lavori, servizi e forniture di cui al medesimo D.Lgs. n. 163/2006.

Soggetti coinvolti

Gli esclusi

Responsabilità solidale negli appalti

Ambito applicativo soggettivo

Condomini

Con riguardo all'applicabilità o meno delle disposizioni in materia di responsabilità solidale ai **CONDOMINI**, è stato sottoposto un interpello, ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212/2000, alla **Direzione Regionale dell'Emilia Romagna**

Con il **parere** reso il **4 dicembre 2012**
(prot. n. 909 – 54414/2012),
la predetta **Direzione Regionale** ha ritenuto che il
condominio **non sia tenuto**
agli adempimenti introdotti con
l'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012,
non rientrando tra i soggetti destinatari della norma

Responsabilità solidale negli appalti

15

Ambito applicativo oggettivo

L'ambito applicativo delle nuove disposizioni è riferito, in linea generale, ai rapporti tra soggetti che hanno stipulato contratti di **appalto** e **subappalto**

Problemi interpretativi posti dal tenore letterale della norma



a

Non è chiaro se le nuove norme si riferiscono esclusivamente al settore edile, oppure abbiano una valenza generale



b

Non sono chiaramente definite le tipologie contrattuali a cui si applica la nuova disciplina

Responsabilità solidale negli appalti

Ambito applicativo oggettivo

Limitazione o meno al settore edile

Il dubbio

Il dubbio è fondato sulla **COLLOCAZIONE DELLA NORMA** (art. 13-ter), posta nel **Capo III** del Titolo primo del D.L. n. 83/2012, intitolato «**Misure per l'edilizia**», unitamente ad altre disposizioni che interessano, in generale, il settore edile

La collocazione della norma, tuttavia, **non dovrebbe essere sufficiente per limitare al settore edile** la nuova disciplina in materia di responsabilità solidale dei committenti ed appaltatori, in quanto:

il **testo letterale** dell'art. 13-ter non prevede espressamente alcuna limitazione, diversamente da altre norme che contengono, invece, riferimenti specifici come, ad esempio, l'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, in materia di *reverse charge* obbligatorio per le prestazioni di servizi nel settore edile

l'art. 13-ter modifica il testo di una norma, rappresentata dall'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, intitolato «**Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale**», a sua volta collocato nel Titolo III del provvedimento rubricato anch'esso con riferimento alle «*Misure in materia di contrasto all'evasione ed elusione fiscale*», avente, quindi, un'ottica applicativa più ampia e non ristretta al settore edile

Responsabilità solidale negli appalti

Ambito applicativo oggettivo

Contratto d'appalto e fattispecie similari

Sulla definizione del **parametro «contrattuale» di riferimento**, è lo stesso legislatore a creare innegabili difficoltà interpretative, delineando in modo diverso le fattispecie rilevanti in due commi dello stesso **art. 35 del D.L. n. 223/2006**

- ❑ nel **comma 28**, il riferimento è al contratto di «*appalto di opere o di servizi*»
- ❑ nel **comma 28-ter**, il riferimento è ai contratti di «*appalto e subappalto di opere, **forniture** e servizi*»

Il riferimento al **subappalto** non implica alcun problema, trattandosi di contratto che condivide la natura giuridica dell'appalto

Subappalto

L'aggiunta del termine «**forniture**» implica, invece, serie problematiche interpretative

Fornitura

Responsabilità solidale negli appalti

Ambito applicativo oggettivo

Contratto d'appalto e fattispecie similari

Fornitura

Il termine **FORNITURA** può essere utilizzato sia in riferimento ai **servizi** sia con riguardo ai **beni**

Dal tenore letterale della norma non è chiaro se:

a le forniture rappresentino **un terzo genere** rispetto agli appalti di **opere** e di **servizi**, potendo comprendere qualsiasi fornitura di beni o di servizi.

b le forniture rappresentino comunque una **ulteriore fattispecie di appalto**, aggiungendosi all'appalto d'**opera** e di **servizi**; il riferimento potrebbe essere al concetto di «**appalto-fornitura**», già utilizzato in ambito fiscale in relazione ai beni realizzati secondo le indicazioni del committente e «*con mezzi di proprietà del fornitore*» (**ris. min. n. 72/E del 26.05.2000**). In questo caso, l'«*appalto-fornitura*» si dovrebbe differenziare dall'appalto d'opera.

Responsabilità solidale negli appalti

19

Ambito applicativo oggettivo

Contratto d'appalto e fattispecie similari

Gli elementi di differenziazione

Ulteriori problematiche interpretative si pongono nell'individuare gli elementi di differenziazione tra il **contratto di appalto (e subappalto)** ed i **negozi giuridici similari** o aventi forti elementi di analogia che ad esso lo avvicinano

➡ L'**individuazione** degli **specifici elementi di differenziazione** è utile alla **scrittura di clausole** pattizie che possano **delineare giuridicamente il contratto in modo chiaro**, oltre che ai fini negoziali anche in un'ottica fiscale

➡ La definizione di clausole contrattuali chiare è fondamentale anche per **classificare** correttamente il **contratto di appalto ai fini fiscali** fra le **cessioni di beni** o le **prestazioni di servizi**, permettendo di rispettare la disciplina specifica in materia di IVA ed imposte dirette

Responsabilità solidale negli appalti

Ambito applicativo oggettivo

Contratti di appalto

Quanto ai **contratti** che presentano elementi più o meno significativi di **analogia** o di **affinità** con il contratto di appalto, si citano, fra quelli tipici (o nominati), in particolare:

- contratto d'opera (art. 2222 c.c.)
- contratto d'opera intellettuale (art. 2230 c.c.)
- contratto di somministrazione (art. 1559 c.c.)
- contratto di subfornitura nelle attività produttive, disciplinato dalla legge 18 giugno 1998, n. 192

Contratti tipici

Nella prassi commerciale, inoltre, vengono utilizzati termini di uso comune per definire tipologie contrattuali note agli operatori, prescindendo da riferimenti specifici ai contratti tipici disciplinati dal codice civile, quali i contratti di:

- lavorazione conto terzi
- produzione su commessa
- appalto - fornitura

Tipologie contrattuali particolari

Responsabilità solidale negli appalti

Ambito applicativo oggettivo

Contratti di appalto

Il contratto di subfornitura deve essere stipulato necessariamente **IN FORMA SCRITTA** a pena di nullità (art. 2 della l. n. 192/1998) e, da un punto di vista economico-operativo, può consistere nelle seguenti attività:

Il contratto di subfornitura

lavorazioni su prodotti semilavorati o materie prime fornite dall'impresa committente

forniture di **prodotti** o di **servizi**, destinati ad essere incorporati o utilizzati nell'ambito dell'attività economica dell'impresa committente o nella produzione di un bene complesso; si riscontrano due differenti modalità di esercizio dell'attività:

- ❖ **produzione di beni;**
- ❖ **effettuazione di prestazioni di servizi**

subfornitura di lavorazioni

subfornitura di prodotti

subfornitura di servizi

Responsabilità solidale negli appalti

Ambito applicativo oggettivo

Contratti di appalto

Dal **PUNTO DI VISTA GIURIDICO** il contratto di subfornitura è **alternativamente** riconducibile, a seconda delle modalità con cui viene svolta l'attività, ai seguenti schemi contrattuali

- APPALTO (art. 1655 c.c.)
- OPERA (art. 2222 c.c.)
- VENDITA (art. 1470 c.c.)
- SOMMINISTRAZIONE (art. 1559 c.c.)

Il contratto di subfornitura

Dal **PUNTO DI VISTA FISCALE** il contratto di subfornitura può dare luogo a:

- CESSIONI DI BENI
- PRESTAZIONI DI SERVIZI

L'Amministrazione finanziaria, con la **circolare n. 45/E del 18.02.1999**, diramata a commento della disciplina IVA specifica per la subfornitura, ha individuato e **differenziato il trattamento fiscale** applicabile alle diverse fattispecie di **cessioni di beni** e **prestazioni di servizi**

Responsabilità solidale negli appalti

23

Problematiche interpretative

I chiarimenti

Circolare n. 40/E
dell'08.10.2012

A fronte delle varie problematiche interpretative relative all'applicazione delle disposizioni sulla responsabilità solidale in materia fiscale introdotte con l'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012, l'Agenzia delle entrate ha emanato la **circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012**, con cui ha fornito **chiarimenti esclusivamente** in merito a **due aspetti** ritenuti maggiormente critici:

- ✓ l'**entrata in vigore** delle nuove norme
- ✓ le **modalità di acquisizione della documentazione** idonea ad escludere la responsabilità solidale

Interrogazione parlamentare del 19.12.2012 (n. 5-08693)

Quanto alle gravi incertezze ed alle perplessità che ancora permangono, è stata presentata una **interrogazione parlamentare** in data **19.12.2012 (n. 5-08693)**, in risposta alla quale è stato affermato che «è in via di predisposizione uno specifico documento di prassi volto a chiarire i dubbi interpretativi connessi all'applicazione della disposizione»

Responsabilità solidale negli appalti

La documentazione

Quanto alla documentazione idonea a consentire di superare il **vincolo di responsabilità solidale** dell'appaltatore/committente,

Asseverazione

la circolare n. 40/2012 ammette che

le asseverazioni dei CAF Imprese e dei professionisti abilitati non sono l'unico strumento idoneo.

In alternativa, infatti, si ritiene valida «**una dichiarazione sostitutiva**

– resa ai sensi del DPR n. 445 del 2000 – con cui

l'appaltatore/subappaltatore attesta l'avvenuto adempimento degli

obblighi richiesti dalla disposizione»

Circolare
n. 40/E/2012

Dichiarazione sostitutiva

Responsabilità solidale negli appalti

25

Documentazione

Circolare
n. 40/E/2012

Più specificamente, la **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** dovrebbe

«- indicare 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 d'imposta, ovvero se in relazione alle fatture oggetto del contratto è stato applicato il regime dell'IVA per cassa (articolo 7 del DL n. 185 del 2008) oppure la disciplina del reverse charge;

- indicare il **periodo** nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state **versate**, mediante scomputo totale o parziale;
- riportare gli **estremi del modello F24** con il quale i versamenti dell'IVA e delle ritenute non scomputate, totalmente o parzialmente, sono stati effettuati;
- contenere l'**affermazione** che l'IVA e le ritenute versate **includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto** per il quale la dichiarazione viene resa».

Attestazione rilasciata anche se negativa, in assenza di versamenti!

Controllo sui dipendenti impiegati nell'appalto/subappalto?

Check list anche per l'asseverazione?

Responsabilità solidale negli appalti

Tipologie contrattuali

Il punto più critico della normativa è rappresentato dal rapporto di stretta affinità tra il **CONTRATTO DI APPALTO** ed il **CONTRATTO D'OPERA** che determina due aspetti di incertezza

Il primo dubbio riguarda l'applicabilità o meno delle nuove disposizioni al contratto d'opera

Primo dubbio

I dubbi

La seconda criticità è rappresentata dalla difficoltà d'individuazione della linea di demarcazione tra le due fattispecie negoziali

Secondo dubbio

Appalto e contratto d'opera

Responsabilità solidale negli appalti

Tipologie contrattuali

Primo dubbio

Sotto il primo aspetto, si rileva come i **commi 28 e 28-ter** introdotti nell'**art. 35 del D.L. n. 223/2006**, si riferiscano **in modo specifico ESCLUSIVAMENTE AI CONTRATTI DI APPALTO E SUBAPPALTO** (sia di opere che di servizi), diversamente da altri casi in cui la norma ha un perimetro applicativo più ampio e generico (ad es: art. 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, in tema di servizi nel settore edile).

Trattandosi, inoltre, di contratti «*nominati*» aventi una propria disciplina legale nel codice civile, dovrebbe concludersi che la norma si applichi **esclusivamente** ad essi, **rimanendo ESCLUSO il CONTRATTO D'OPERA** in quanto non espressamente richiamato nella norma

Tali conclusioni permetterebbero di **escludere** numerose tipologie di operazioni caratterizzate dalla presenza di **piccole imprese** nel ruolo di **prestatori d'opera**

Responsabilità solidale negli appalti

Tipologie contrattuali

Primo dubbio

Tale interpretazione, tuttavia, non può essere considerata rassicurante in assoluto, non potendosi escludere a priori un differente orientamento ministeriale volto, diversamente, ad estendere il perimetro applicativo della norma

In merito ad un **caso** che presenta **aspetti di analogia**, dove la norma, pur in un contesto diverso, si riferisce esclusivamente e specificamente ai «**contratti di appalto di opere o servizi**» (art. 25-ter del D.P.R. n. 600/1973, riguardante le ritenute sui corrispettivi dovuti dal condominio all'*appaltatore*), l'Agencia delle entrate ha affermato che

*«deve ritenersi che la norma trova applicazione per le prestazioni convenute nei **contratti d'opera in generale** e, in particolare, nei contratti che comportano l'assunzione, nei confronti del committente, di un'obbligazione avente ad oggetto la realizzazione, dietro corrispettivo, di un'opera o servizio, nonché l'assunzione diretta, da parte del prestatore d'opera, del rischio connesso con l'attività, svolta senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente.*

*La riportata conclusione è coerente con la ratio della disposizione in commento, che estende l'obbligo della ritenuta anche ai compensi corrisposti a fronte di prestazioni occasionali, ossia rese nell'ambito di attività non abituali e verosimilmente **in assenza di organizzazioni complesse e articolate**»*

Circolare n. 7/E del 7.02.2007

Responsabilità solidale negli appalti

Tipologie contrattuali

Secondo dubbio

Quanto agli elementi di natura giuridica che li caratterizzano, **APPALTO** e **CONTRATTO D'OPERA** presentano **numerosi punti di contatto**

Art. 1655 c.c.

«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 denaro»

Art. 2222 c.c.

«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»

Entrambi:

- prevedono la **corrispettività delle prestazioni**
- hanno ad oggetto una **obbligazione di risultato**
- prevedono l'**autonomia** e l'**indipendenza giuridico-economica** del prestatore
- implicano per il prestatore l'**assunzione del rischio economico dell'attività**

Responsabilità solidale negli appalti

Tipologie contrattuali

Appalto e contratto d'opera

L'unico elemento di **differenziazione** tra l'appalto ed il contratto d'opera che si evince dalla Relazione al Codice civile e si riscontra nella dottrina e nella giurisprudenza dominante, è rappresentato dal fatto che l'**APPALTO** si caratterizza per la **presenza di una ORGANIZZAZIONE STRUTTURATA D'IMPRESA**, nel cui ambito l'attività lavorativa personale del prestatore ha un ruolo di **secondo piano**

APPALTO

Anche il **CONTRATTO D'OPERA**, tuttavia, può implicare l'esistenza di una organizzazione imprenditoriale in cui, pur dovendo essere prevalente il lavoro del prestatore, quest'ultimo può avvalersi di familiari e/o collaboratori nell'ottica della piccola impresa (ex **art. 2083 c.c.**)

CONTRATTO D'OPERA

Ai fini della distinzione, quindi, **non rileva** l'esistenza o meno di una **organizzazione d'impresa**, quanto le **DIMENSIONI** e l'**IMPORTANZA** della **STRUTTURA ORGANIZZATIVA**

Responsabilità solidale negli appalti

Tipologie contrattuali

La differenza tra **contratto d'opera** e **d'appalto** nei termini già indicati, è stata sottolineata anche nella prassi ministeriale in tema di **reverse charge** per le prestazioni di servizi nel settore edile (**art. 17, comma 6**, del D.P.R. n. 633/1972)

Nella **circolare n. 37 del 29.12.2006**, infatti, si sottolinea che

**Circolare n. 37/E
del 29.12.2006**

*«la **differenza fondamentale** tra il contratto d'appalto e quello d'opera **riflette le differenti caratteristiche strutturali e dimensionali dell'impresa**. Entrambi i contratti hanno in comune l'assunzione, nei confronti di un committente, di un'obbligazione avente ad oggetto la realizzazione, dietro corrispettivo, di un'opera o di un servizio. Sono, inoltre, elementi comuni ai due contratti l'assenza del vincolo di subordinazione e l'assunzione di rischio da parte di chi esegue la prestazione. **La differenza fondamentale tra i due contratti riguarda, invece, la circostanza che nell'appalto l'esecutore si avvale di una struttura organizzativa tendenzialmente articolata** mentre, nel secondo, prevale l'attività lavorativa del prestatore secondo il modulo **organizzativo della piccola impresa**».*

*«Ne consegue che, in generale, il reverse charge trova applicazione anche in relazione ai servizi resi nel settore edile sulla base di **contratti d'opera** e cioè in base a contratti in cui **il lavoro personale del prestatore risulta prevalente rispetto alla organizzazione dei mezzi approntati per la esecuzione del servizio**».*

Responsabilità solidale negli appalti

32

Tipologie contrattuali

Prestazione d'opera intellettuale

Diverso è il caso della **PRESTAZIONE D'OPERA INTELLETTUALE** svolta da coloro che risultano iscritti in appositi ordini od albi professionali (**art. 2229 c.c.**), la quale **non può mai configurare un contratto di appalto**, anche nei casi in cui viene svolta mediante strutture organizzative di tipo imprenditoriale.

L'elemento discriminante è rappresentato dal fatto che il prestatore d'opera intellettuale non ha una obbligazione di risultato, bensì un'**OBBLIGAZIONE DI MEZZI**

Responsabilità solidale negli appalti

Tipologie contrattuali

Il contratto di
somministrazione
(art. 1559 c.c.)

«La somministrazione è il contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo, a **eseguire**, a favore dell'altra, **prestazioni periodiche o continuative di cose**»

La prestazione periodica o continuative di **servizi** configura un **contratto d'appalto**

Art. 1677 c.c.

«Se l'**appalto** ha per oggetto prestazioni **continuative o periodiche di servizi**, si osservano, in quanto compatibili, le norme di questo capo e quelle relative al contratto di somministrazione»

Il contratto di somministrazione riguarda **solo** la fornitura di **cose** (non servizi)

Si distingue dall'appalto quando **prevale** il «*dare*» e, quindi, la consegna di cose già esistenti, rispetto al «*facere*»

Responsabilità solidale negli appalti

Tipologie contrattuali

L'**appalto d'opera** dove **prevale** il «**facere**» (e l'appalto di servizi), qualificabile come prestazione di servizi, **si differenzia** da altre fattispecie negoziali che danno luogo a cessioni di beni e, quindi, a **contratti di vendita**



Occorre delineare gli **elementi di differenziazione** tra appalto e fornitura sulla base di elementi di valutazione di **natura oggettiva** e **soggettiva**, desumibili dalle clausole contrattuali e dal comportamento delle parti

Responsabilità solidale negli appalti

Tipologie contrattuali

**Nomen iuris e
volontà delle parti**

Con **risoluzione n. 172/E del 13 luglio 2007**,
emessa in materia di *reverse charge* in edilizia,
l'Agenzia delle entrate ha sottolineato che

«ai fini della qualificazione del rapporto giuridico come contratto **d'appalto, prestazione d'opera o fornitura con posa in opera** è necessario attribuire rilevanza **non già al nomen iuris** attribuito dalle parti al contratto, bensì agli effetti da questo prodotti in base alla **comune intenzione delle stesse**, senza limitarsi al dato letterale delle parole quando in contrasto con il **comportamento complessivo posteriore alla conclusione del contratto**, conformemente a quanto disposto dall'articolo 1362 del codice civile»

**Risoluzione n. 172/E
del 13.07.2007**

Responsabilità solidale negli appalti

Tipologie contrattuali

Indipendentemente dalla denominazione del contratto (cd. «*nomen iuris*»), devono essere valutati gli elementi oggettivi e soggettivi che lo caratterizzano

ELEMENTI OGGETTIVI

Si deve verificare l'impiego del **materiale** e la **prestazione d'opera** e la loro importanza nell'ambito dell'attività prestata, cercando di individuare la prevalenza del «*facere*» o del «*dare*»

ELEMENTI SOGGETTIVI

Devono essere esaminate le **clausole contrattuali** per verificare:

- ✓ la reale **volontà delle parti**; se attribuisce maggiore rilievo al trasferimento del bene od alle modalità di esercizio dell'attività lavorativa e al processo produttivo;
- ✓ come viene disciplinata la **responsabilità per i vizi** dell'opera
- ✓ il grado di «**personalizzazione**» del bene finito in relazione alle specifiche esigenze del committente, il quale richiede particolari «**abilità**» dell'appaltatore/fornitore

Responsabilità solidale negli appalti

Tipologie contrattuali

Risoluzione n. 360009
del 5.07.1976

Con **risoluzione n. 360009 del 5 luglio 1976**, l'Amministrazione finanziaria, esprimendosi sui rapporti tra **contratto di appalto** e **di vendita**, ha affermato che

Contratto d'appalto e
contratto di vendita

*«gli elementi caratterizzanti il contratto di appalto devono essere ricercati sulla prevalenza del «fare» sul «dare» e, in particolare, come chiarito ulteriormente della Suprema Corte con sentenza n. 1114 del 17 aprile 1970, «deve desumersi dalle clausole contrattuali se la volontà delle parti ha voluto dare maggior rilievo al **trasferimento** di un bene o al **processo produttivo** di esso»*

Per poi specificare che

*«tuttavia, nel caso particolare che le clausole contrattuali obbligassero l'assuntore degli indicati lavori a realizzare un «**quid novi**» rispetto alla **normale serie produttiva**, deve ritenersi prevalente l'obbligazione di «**facere**», in quanto si configurano gli elementi peculiari del contratto di appalto e, precisamente, l'«**intuitus personae**» e l'assunzione del rischio economico (Cass. 17 febbraio 1958, n. 507) da parte dell'appaltatore».*

Responsabilità solidale negli appalti

38

Tipologie contrattuali

Contratto d'appalto e cessione di beni con posa in opera

Quanto alla differenza tra **contratto d'appalto** e la **cessione di beni con posa in opera**, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata con **risoluzione n. 220/E del 10 agosto 2007** chiarendo che

«quando il programma negoziale ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad **adattare** il bene alle esigenze del cliente, o a consentirne la fruizione, **senza modificarne la natura**, il contratto è senz'altro qualificabile quale cessione con posa in opera»

Risoluzione n. 220/E del 10.08.2007

Diversamente da quanto sopra,

«se la volontà contrattuale è quella di addivenire ad un **risultato diverso e nuovo** rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera, allora **la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale impiegato**. Nel caso concreto sottoposto all'attenzione della scrivente, emerge che le parti contraenti non hanno voluto pattuire una cessione di materiali con relativa posa in opera, bensì hanno inteso affidare all'istante l'esecuzione di un'**opera complessa** consistente nell'esecuzione di controsoffitti e di pareti di cartongesso, **da eseguire ad arte**, che costituiscono palesemente un risultato diverso rispetto al complesso dei beni utilizzati.

*L'appalto tra le cessioni di beni e
le prestazioni di servizi nella normativa
IVA*

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi ⁴⁶

La natura dell'appalto

Art. 1655 c.c.

L'appalto è un contratto tipico, disciplinato dagli artt. 1655 e seguenti del Codice civile, e può avere ad oggetto **due** diversi tipi di **attività**

Compimento di un'OPERA

Tale fattispecie di appalto in cui, al termine del processo produttivo o di lavorazione, si ottengono dei **prodotti finiti** (beni materiali o immateriali), destinati ad essere acquisiti nella sfera economico-patrimoniale del committente, origina rilevanti problematiche interpretative
(**APPALTO D'OPERA**)

Compimento di un SERVIZIO

In tale accezione non si pongono problemi interpretativi, impegnandosi l'appaltatore a prestare determinati **servizi**, tali anche ai sensi della normativa IVA (Art. 3, comma 1, D.P.R. n. 633/1972)
(**APPALTO DI SERVIZI**)

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi⁴¹

Appalto d'opera

La natura dell'appalto

L'**appalto d'opera**, implicando per definizione la realizzazione di un «**BENE**» in senso giuridico (ex art. 810 c.c.), materiale (immobile o mobile) o immateriale, ha inevitabilmente dei punti di contatto con il contratto di vendita, avente ad oggetto la **cessione** del «bene» ottenuto dall'appaltatore in esito all'attività d'impresa svolta tramite la propria struttura organizzativa

Quando l'appalto d'opera è una **prestazione di servizi**?

I dubbi interpretativi

Quando l'appalto d'opera è una **cessione di beni**?

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi ⁴⁷

Appalto d'opera

La natura dell'appalto

La natura «**ibrida**» degli appalti d'opera che si traducono nella produzione/realizzazione di beni ha storicamente dato origine a problematiche interpretative riscontrate in dottrina e giurisprudenza, nonché nei numerosi documenti di prassi emessi dall'Amministrazione finanziaria

Il **critero distintivo fondamentale** per distinguere l'appalto, inteso come **prestazione di servizi**, dalla vendita di beni, è stato individuato dalla dottrina, giurisprudenza e prassi ministeriale, nella **PREVALENZA** o meno del **LAVORO SULLA MATERIA**

Il criterio distintivo

Si deve accertare la prevalenza del «**DARE**» o del «**FACERE**»

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi ⁴³

La natura dell'appalto

Appalto d'opera

La prevalenza del «**facere**» sul «**dare**» può essere più agevolmente accertabile in quelle situazioni che sono fortemente caratterizzate da una **predominanza assoluta** dell'attività lavorativa dell'appaltatore, oppure della materia impiegata per la realizzazione dell'opera, fornita integralmente dall'appaltatore.



Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi

Appalto d'opera

La natura dell'appalto

La prevalenza del «*dare*» o del «*facere*» spesso non è facilmente individuabile, nei casi in cui l'appaltatore fornisce sia attività lavorativa sia materia in vista dell'ottenimento del prodotto finito

In tali situazioni, l'accertamento della prevalenza del «*dare*» o del «*fare*» richiede uno sforzo interpretativo complesso che non può però fondarsi solo sugli aspetti di carattere oggettivo (ore lavorate, quantità di materie impiegate e relativa valorizzazione), bensì deve avere ad oggetto la verifica dell'effettiva **VOLONTA' DELLE PARTI** e, in tale ottica, il **reale interesse** del committente (e dell'appaltatore), finalizzato all'ottenimento del bene finito o, diversamente, all'esecuzione dell'attività specifica richiesta

VOLONTA' DELLE PARTI

CAUSA DEL CONTRATTO

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi ⁴⁵

Appalto d'opera

La natura dell'appalto

L'indagine sulla **reale volontà delle parti** (causa del contratto), per verificare se le stesse hanno inteso attribuire un rilievo fondamentale (e prevalente) al **trasferimento del bene** (opera o prodotto finito) oppure, diversamente, alla **prestazione dei servizi caratterizzanti l'opera** e non meramente funzionali alla sua realizzazione, implica un **attento esame dei contratti**

L'esame dei contratti

È certamente opportuno redigere contratti **IN FORMA SCRITTA**, delineando le clausole principali in modo chiaro, in modo da qualificare correttamente la tipologia negoziale prescelta al fine di applicare il corretto regime tributario a **prestazioni di servizi** o a **cessioni di beni**

Al fine dell'interpretazione del contratto **non** è decisivo il «*nomen iuris*», occorrendo «*indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole*» (art. 1362 c.c.)

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi

46

Appalto

In ambito IVA, le difficoltà interpretative relative al contratto di appalto sono ulteriormente complicate dall'esistenza di disposizioni interne **imprecise** e **non pienamente coerenti** con la normativa **comunitaria**

L'**art. 3** del D.P.R. n. 633/1972 indica, nel **comma 1**, le prestazioni dipendenti da **contratti d'opera** e di **appalto** tra le **prestazioni di servizi**.
L'appalto è richiamato in generale, senza distinguere tra appalto d'opera e di servizi, unitamente ad altri contratti tipici

Nell'**art. 2, comma 1**, del D.P.R. n. 633/1972, sono disciplinate le **cessioni di beni**, stabilendosi che sono tali «*gli atti a titolo oneroso che importano **trasferimento della proprietà** ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su **beni di ogni genere***»

Nell'art. 2 **non** vi sono indicazioni relative al contratto di **appalto (d'opera)**

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi ⁴⁷

Appalto

Il fatto che il contratto di appalto sia citato esclusivamente nell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972 relativo alle prestazioni di servizi, non significa che tale contratto non possa dar luogo a cessioni di beni ai fini IVA

Attenzione!

La prassi ministeriale, infatti, ha elaborato la nozione di «**APPALTO FORNITURA**», proprio in riferimento ai casi in cui sia la **fornitura dei beni** a rappresentare la **causa del contratto** e l'**interesse effettivo** del **committente** del contratto d'appalto

APPALTO FORNITURA

Tale fattispecie è caratterizzata dal fatto che il committente richiede beni particolari, da realizzare secondo le precise indicazioni e specifiche tecniche del committente da parte dell'appaltatore, il quale utilizza i propri mezzi e materiali (R.M. n. 72/E del 26.05.2000 e R.M. n. 500462 del 18.02.1992)

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi 48

Appalto

Nella normativa comunitaria si rileva una **definizione** «in positivo» solo delle **cessioni di beni**, nell'**art. 14** della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, mentre le **prestazioni di servizi** sono indicate in via residuale nell'**art. 24**.

Cessione di beni

Art. 14, paragrafo 1

«costituisce «**cessione di beni**» il trasferimento del **potere di disporre** di un bene materiale **come proprietario**»

Nozione molto **ampia** che, ai fini della cessione, **prescinde dal trasferimento della proprietà** e, quindi, dalla natura giuridica dei negozi utilizzati per ottenere la **disponibilità dei beni**

Non c'è una limitazione ai soli negozi giuridici che comportano il **passaggio del diritto di proprietà** dei beni

Prestazione di servizi

Art. 24, paragrafo 2

«si considera «**prestazione di servizi**» ogni operazione che **non costituisce una cessione di beni**»

NOZIONE RESIDUALE

Art. 8, Regolamento UE n. 282/2011

«l'operazione in cui un soggetto passivo si limita a **montare** le diverse parti di un macchinario, **tutte fornitegli dal suo cliente**, è una **prestazione di servizi** ai sensi dell'art. 24, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE»

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi ⁴⁹

Appalto

La distinzione tra **cessione di beni** e **prestazione di servizi** è, in materia di IVA, fondamentale, soprattutto nell'ambito dei rapporti internazionali, con **implicazioni** dirette sui seguenti aspetti rilevanti ai **fini della tassazione**:

L'individuazione del **momento di effettuazione dell'operazione** disciplinato nell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972

La possibilità o meno di effettuare **operazioni triangolari**, ammesse se hanno ad oggetto beni e non servizi

La verifica del **regime di territorialità** dell'operazione, alla luce dei criteri di cui all'art. 7-bis, per le cessioni di beni, ed agli articoli da 7-ter a 7-septies, per servizi, del D.P.R. n. 633/1972

La configurabilità o meno di **cessioni all'esportazione** non imponibili ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972

La ricomprensione delle operazioni nel novero di quelle rilevanti ai fini dell'applicazione dell'istituto del **«plafond»** per gli «*esportatori abituali*»

ASSOCIATI

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi

58

Lavorazioni su beni mobili

Appalto

Le lavorazioni su beni mobili possono costituire **PRESTAZIONI DI SERVIZI** facilmente identificabili, quando si limitano ad **interventi esterni effettuati su beni che mantengono le loro caratteristiche fondamentali e la loro individualità, SENZA IMPIEGO SIGNIFICATIVO DI MATERIALI**

Le lavorazioni, però, possono comportare processi di trasformazione che si concludono con la realizzazione di **prodotti finiti nuovi**, ottenuti impiegando materie prime, semilavorati d'acquisto o di produzione e componentistica del prestatore/appaltatore (o, anche, «terzista», nella prassi commerciale)

Attenzione!

In tali casi, l'impiego delle materie del prestatore/appaltatore può essere **prevalente** rispetto all'attività lavorativa (ore di manodopera) ed implicare, conseguentemente, un «dare» superiore al «facere», con la possibile configurabilità di una **cessione di beni**

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi ⁵¹

Lavorazioni su beni mobili

Appalto

In un primo tempo, con **circolare n. 145/E del 10 giugno 1998**, avente a specifico riferimento le prestazioni di servizi relative a beni mobili rese nei rapporti intracomunitari (ed internazionali in genere), tra cui quelle di lavorazione e trasformazione, il Ministero delle finanze ha confermato che l'obbligo di compilazione del Modello Intrastat delle cessioni ed acquisti intracomunitari di beni

*«continui a trovare applicazione solo in presenza di un contratto di cessione o acquisto caratterizzato da una **movimentazione di beni di scarso valore** inviati dall'acquirente/committente perché il cedente/prestatore li utilizzi nella fase di adattamento, assiemaggio, assemblaggio o montaggio per la realizzazione del **prodotto finito** fornito all'acquirente/committente.*

*In tal caso, infatti, la classificazione giuridica dell'operazione non può essere modificata, risultando evidente, con riferimento all'oggetto della stessa, **una prevalenza della materia ceduta sull'opera prestata dal cedente**»*

**Circolare n. 145/E
del 10.06.1998**

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi

57

Lavorazioni su beni mobili

Appalto

Con la **circolare n. 145/1998** viene messo in rilievo il fatto che, quando l'acquirente (committente) del prodotto finito invia al fornitore (prestatore) beni di **scarso valore** da impiegare nel processo di lavorazione (trasformazione), è il fornitore ad utilizzare i suoi materiali, con conseguente **prevalenza** della materia impiegata, compresa nel prodotto finito ceduto, rispetto all'attività lavorativa prestata

**Circolare n. 145/E
del 10.06.1998**

L'interpretazione fornita con la circolare n. 145/1998 non è però decisiva, perché pone l'accento su **un unico elemento**, di natura economica, rappresentato dal **valore** delle materie impiegate e, correlativamente, della manodopera prestata, **senza approfondire** in modo esaustivo la complessa problematica delle lavorazioni

Il valore

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi 53

Lavorazioni su beni mobili

Appalto

Tale iniziale approccio interpretativo è stato successivamente oggetto di **riesame critico** da parte dell' Agenzia delle entrate con la **risoluzione n. 272/E del 28 settembre 2007**, in cui riassume in modo più organico e completo l' argomento, alla luce della giurisprudenza della **Corte di Cassazione** e dell' orientamento più recente espresso in materia dalla **Corte di Giustizia** (**sentenza del 29.03.2007, nella causa C-111/05**).

In sostanza, il **criterio economico del «valore»** di cui alla precedente circolare n. 145/E viene espressamente richiamato per sottolinearne la non esaustività ed unicità; in altri termini, detto criterio più rivelarsi **utile** ma **non decisivo** nella qualificazione dell' operazione. In tale ottica, l' Agenzia delle entrate sottolinea la necessità di individuare **la reale volontà delle parti**, indicato come il più rilevante fra i vari elementi di valutazione

**Risoluzione n. 272/E
del 28.09.2007**

La volontà delle parti

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi 54

Lavorazioni su beni mobili

Appalto

La volontà delle parti

Nella **risoluzione n. 272/2007** l'Agenzia delle entrate sottolinea che la **comune intenzione delle parti**, rilevabile dal contenuto e dalla connessione delle clausole contrattuali e dal comportamento effettivo tenuto dalle stesse successivamente alla conclusione del contratto, è quella che consente in concreto di verificare se l'obbligazione principale è rappresentata da un «**facere**», avente ad oggetto uno specifico risultato richiesto al prestatore del servizio dal suo committente, oppure da un «**dare**», finalizzato al trasferimento della proprietà di un bene.

Il **prezzo (valore) dei beni e dei servizi** rappresenta **solo un indice** di cui si può tenere conto, non potendo, da solo, assumere un'importanza decisiva.

Nel caso specifico viene evidenziata «l'intenzione dei contraenti di dar vita ad un contratto d'opera e, quindi, ad una prestazione di servizi; la lavorazione posta in essere dal soggetto nazionale, pur con l'aggiunta di elementi senza i quali il bene finito sarebbe del tutto inidoneo all'uso, è comunque diretta a trasformare il bene, anche per la parte fornita dal committente, in corrispondenza con le aspettative e con gli interessi contrattuali di quest'ultimo»

Risoluzione n. 272/E
del 28.09.2007

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi

Lavorazioni su beni mobili

Appalto

Con la **sentenza** del **29 marzo 2007**, nel procedimento **C-111/05**, la **Corte di Giustizia europea** si pronuncia su un caso avente ad oggetto la cessione di un cavo sottomarino a fibre ottiche previa posa in opera ed eventuale interrimento nei fondali marini

La questione pregiudiziale riguarda la configurazione come cessione di beni o prestazione di servizi, dell'operazione di **fornitura** e di **posa in opera** del **cavo** a fibre ottiche che collega due Stati membri, nella quale il prezzo del cavo vero e proprio rappresenta una quota preponderante dei costi totali

- In via preliminare, la Corte analizza la fattispecie della fornitura con posa in opera del cavo e la considera come una **unica operazione composta**, costituita da più elementi così strettamente connessi da formare una sola prestazione economica indissociabile nell'ottica del cliente (punti da 20 a 26)
- Una volta accertato che si tratta di una operazione (composita), la Corte di Giustizia ha sottolineato come, per verificare se la stessa debba essere qualificata una cessione di beni o una prestazione di servizi, «*occorre individuarne gli elementi **predominanti***» (punto 27)

**Sentenza C-111/05
del 29.03.2007**

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi

59

Lavorazioni su beni mobili

Appalto

Sentenza C-111/05
del 29.03.2007

La Corte afferma che:

«a tale riguardo, se è vero che il rapporto tra il **prezzo** del bene e quello dei servizi è un dato obiettivo che rappresenta un **indice** di cui si può tener conto nel qualificare l'operazione di cui alla causa principale, è altrettanto vero, come sostiene la Commissione delle Comunità europee nelle sue osservazioni, che il **costo** del materiale e dei lavori **non deve, da solo, assumere un'importanza decisiva**» (punto 37)

«Quindi, per qualificare l'operazione prevista, occorre esaminare anche l'importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del cavo» (punto 38)

Dalla descrizione delle clausole del contratto, prosegue la sentenza,

«risulta che i lavori che devono essere compiuti dal fornitore si limitano alla posa in opera del cavo ... e **non hanno lo scopo o il risultato di alterare la natura** del detto cavo e **neppure quello di adattarlo ai bisogni specifici del cliente**» (punto 39)

Alla luce di tali elementi, pertanto, la Corte di Giustizia afferma debba ravvisarsi una **cessione di beni**

«quando risulta che, in seguito ai collaudi eseguiti dal fornitore, il cavo sarà trasferito al **cliente, che potrà disporre come proprietario**, che il prezzo del cavo vero e proprio rappresenta una parte chiaramente preponderante del costo totale della detta operazione e che i servizi del fornitore si limitano alla posa in opera del cavo, senza alterarne la natura e senza adattarlo alle esigenze specifiche del cliente» (punto 40)

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi

57

Lavorazioni su beni mobili

Appalto

Con specifico riferimento all'inquadramento delle lavorazioni su beni mobili tra le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, è indicativa la sentenza dell'**11 febbraio 2010**, nella causa **C-88/09** emessa dalla **Corte di Giustizia UE** in merito all'attività di **reprografia**

L'attività di reprografia oggetto della sentenza, consiste nella **realizzazione**, con materiali propri dell'impresa, di **copie di documenti**, di fascicoli e di planimetrie su richiesta di una clientela composta, in particolare, da studi d'architetti, uffici studi, musei, editori, affissori urbani e ministeri. I clienti restano proprietari dei documenti originali di cui chiedono la **riproduzione**

Per la società (francese) accertata tali operazioni costituivano **prestazioni di servizi**

Per l'Amministrazione fiscale (francese) le stesse operazioni costituivano **cessioni di beni**

**Sentenza C-88/09
del 11.02.2010**

STUDIO S

ASSOCIATI

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi

58

Lavorazioni su beni mobili

Appalto

La Corte di Giustizia, dopo aver preliminarmente sottolineato l'**unicità** della reprografia, considerata quale **operazione complessa** (punti 25 e 32), afferma che spetta

*«al giudice del rinvio verificare se tali prestazioni, in funzione dell'**importanza** che rivestono per il cliente, dell'**ampiezza del trattamento** del documento originale fornito dal cliente, del **tempo** che l'esecuzione delle prestazioni richiede e della **parte del costo totale** che esse rappresentano, siano idonee ad essere considerate operazioni che, lungi dall'essere minori o accessorie, rivestano un **carattere predominante** rispetto alla cessione dei documenti riprodotti, in modo da costituire, al di là di tale semplice riproduzione, un fine a sé stante per il destinatario delle prestazioni»*

**Sentenza C-88/09
del 11.02.2010**

La Corte di Giustizia, pertanto, giunge alla conclusione che

*«l'attività di reprografia risponde alle caratteristiche di una **cessione di beni** laddove si limiti ad una semplice operazione di riproduzione di documenti su supporti, mentre il **potere di disporre di questi ultimi viene trasferito dal reprografo al cliente** che ha ordinato le copie dell'originale. Siffatta attività deve invece essere qualificata come **«prestazione di servizi»** ... quanto risulta che essa si accompagna a **prestazioni di servizi complementari idonee, alla luce dell'importanza che rivestono per il destinatario**, del tempo che la loro esecuzione richiede, del trattamento di cui i documenti originali necessitano e della parte del costo totale che tali prestazioni di servizi rappresentano, **a rivestire carattere predominante rispetto all'operazione di cessione dei beni**, in modo tale da costituire un fine a sé stante per il lodo destinatario»*

Appalto tra cessioni di beni e prestazioni di servizi 59

Tipologie riscontrabili

Appalto

Appalto di servizi	da luogo a prestazioni di servizi
Appalto d'opera dove prevale il « facere » sul «dare»	da luogo a prestazioni di servizi
Appalto d'opera dove prevale il « dare » sul «facere»	da luogo a cessioni di beni (cd. « appalto - fornitura »)
Cessioni di beni con posa in opera	non si ravvisa un vero e proprio contratto di appalto ma una cessione di beni dove l'installazione o il montaggio è accessoria alla vendita ex art. 12 del D.P.R. n. 633/1972