



TRIESTE  
26 marzo 2014

Studio Tributario Paolo Parodi **1**

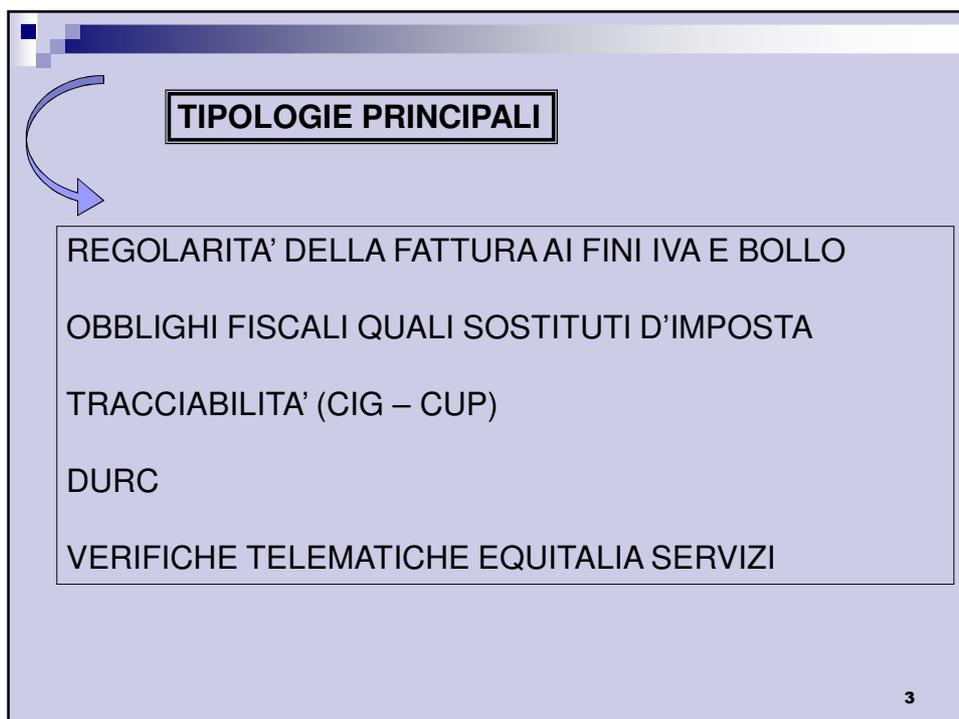
The slide features a dark blue horizontal band across the middle. To the left of this band, there is a graphic consisting of several overlapping squares of varying shades of blue and white, arranged in a stepped pattern. The background is a light blue gradient.



I CONTROLLI IN  
SEDE DI  
PAGAMENTO

Studio Tributario Paolo Parodi **2**

The slide features a dark blue horizontal band across the middle. To the left of this band, there is a graphic consisting of several overlapping squares of varying shades of blue and white, arranged in a stepped pattern. The background is a light blue gradient.



**TIPOLOGIE PRINCIPALI**

- REGOLARITA' DELLA FATTURA AI FINI IVA E BOLLO
- OBBLIGHI FISCALI QUALI SOSTITUTI D'IMPOSTA
- TRACCIABILITA' (CIG - CUP)
- DURC
- VERIFICHE TELEMATICHE EQUITALIA SERVIZI

3



**I CONTROLLI AI FINI IVA:  
LE FATTURE**

**FATTURA**

- ✓ obbligo di emissione per le operazioni imponibili, non imponibili ed esenti;
- ✓ l'obbligo non sussiste per le operazioni fuori campo IVA;
- ✓ esonerati dall'emissione i commercianti al minuto e i soggetti assimilati;

**ATTIVITA' ESONERATE DA FATTURA :**

- cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante;
- prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica;
- prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito;
- prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti;
- prestazioni di custodia e amministrazione titoli e altri servizi resi da aziende o istituti di credito e da società finanziarie o fiduciarie;
- operazioni esenti di cui ai numeri da 1) a 5), 7), 8), 9), 16) e 22) dell'art. 10 del Dpr 633

5

**DPR 633/1972:**  
PRESUPPOSTI E CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI

1) *PRESUPPOSTI*

2) *OPERAZIONI*

<ul style="list-style-type: none"> <li>- OGGETTIVO (artt. 2 – 3)</li> <li>- SOGGETTIVO (artt. 4 – 5)</li> <li>- TERRITORIALE (art. 7 – 7septies)</li> </ul>	<p><b>IN CAMPO APPLICAZIONE IVA</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- IMPONIBILI (art. 1)</li> <li>- NON IMPONIBILI (artt. 8 – 8bis – 9, 41 DL 331)</li> <li>- ESENTI (art. 10)</li> </ul> <p><b>FUORI CAMPO APPLICAZIONE O ESCLUSE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- PER CARENZA DI UNO DEI 3 PRESUPPOSTI</li> <li>- PER ESPRESSA PREVISIONE NORMATIVA (ad es. art. 15)</li> </ul>
---	---

Studio Tributario Paolo Parodi

### **Direttiva 2010/45/UE : art. 21 Dpr 633/72 dal 1° gennaio 2013**

#### **Dati obbligatori nelle fatture (nuovo art. 21 del Dpr 633/72) dal 2013**

- Data di emissione e numero progressivo che la identifichi in modo univoco
- Ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del cedente o prestatore
- Partita Iva del cedente o prestatore
- Ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del cessionario/committente
- Partita Iva del cessionario/committente o, se agisce quale privato, codice fiscale
- Natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto dell'operazione
- Corrispettivi e altri dati necessari per determinare la base imponibile, nonché corrispettivi relativi ai beni ceduti a titolo di sconto/premio/abbuono
- Aliquota e ammontare dell'imposta
- Annotazione che la fattura è stata emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o da un terzo

Studio Tributario Paolo Parodi

7

### **Agenzia delle Entrate, ris. 1/E del 10 gennaio 2013**

#### **Numerazione fatture (nuovo art. 21 del Dpr 633/72) dal 2013**

In relazione alla numerazione delle fatture emesse, la soppressione del riferimento all'anno solare consente di adottare una numerazione che non si interrompa con il 31 dicembre di ogni anno, per riprendere dal numero "1" con l'anno solare successivo, ma prosegua senza soluzione di continuità nei diversi anni di vita dell'azienda/ente.

La previsione, fra i dati obbligatori, di *numero progressivo che la identifichi in modo univoco*, avrebbe però potuto lasciar presumere la necessità che, laddove si volesse proseguire con la tecnica di ripartire dal numero "1" ad ogni 1° gennaio, si dovesse accompagnare il numero medesimo con l'indicazione dell'anno solare di riferimento. Ciò in quanto la data della fattura, che comunque consente l'identificazione in modo univoco se letta congiuntamente al numero, è indicata in altra lettera dello stesso comma dell'art.21 del Dpr 633/72.

Con la ris. 1/E del 10.01.13, l'Agenzia ha chiarito che sono possibili le seguenti alternative :

- Ripartire dal n. 1 ad ogni 1° gennaio, accompagnando o meno il numero con l'indicazione dell'anno
- Proseguire al 1.1.13 con il numero successivo all'ultimo utilizzato il 31.12.12 e poi di seguito negli anni successivi
- Iniziare dal n. 1 il 1.1.13 e poi proseguire senza interruzioni negli anni successivi

Studio Tributario Paolo Parodi

8

### Direttiva 2010/45/UE : art. 21-bis del Dpr 633/72

#### **Nuova fattura semplificata dal 1° gennaio 2013 (art. 21-bis):**

Le fatture (e le note di variazione) di ammontare non superiore a 100 euro possono essere emesse con modalità semplificata, recando le seguenti indicazioni :

- Data di emissione e numero che la identifichi in modo univoco
- Ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del cedente o prestatore
- Partita Iva del cedente o prestatore
- Ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del cessionario/committente; in alternativa : codice fiscale o partita Iva del cessionario/committente
- Descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi
- Ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata ovvero dei dati che permettono di calcolarla
- Per le note di variazione: riferimento alla fattura rettificata e indicazioni che vengono modificate

Studio Tributario Paolo Parodi

9

## OPERAZIONI DA DOCUMENTARE CON FATTURA

- operazioni imponibili
- operazioni non imponibili ai sensi degli articoli 8, 8-bis) e 9 del Dpr 633/72,
- cessioni intracomunitarie ai sensi del D.L. 331/93,
- prestazioni di servizi escluse ex art. 7-ter rese a committenti soggetti passivi UE
- operazioni esenti di cui all'art. 10 del Dpr 633,
- operazioni soggette al regime del margine di cui al D.L. 41/95,
- operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo ex art. 74-ter,
- cessioni non imponibili di beni che si trovano all'interno di un deposito Iva

10

## FATTURE SOGGETTE A IMPOSTA DI BOLLO

IVA e imposta di bollo sono tributi alternativi

Fatture, ricevute, note, quietanze riguardanti operazioni soggette ad Iva (comprese quelle in reverse charge) sono esenti da imposta di bollo

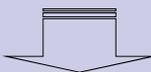
Sono esenti da bollo anche le fatture non imponibili relative alle esportazioni e ad operazioni intracomunitarie

Sono soggette a bollo (2,00) se di importo superiore a 77,47 le seguenti fattispecie :

- operazioni fuori campo Iva per mancanza di uno dei tre presupposti (territoriale compreso)
- operazioni esenti
- operazioni non imponibili (escluse quelle sopracitate)

11

## CASI PARTICOLARI



### **Fatture miste :**

è dovuto il bollo se gli importi non soggetti a Iva superano 77,47 (CM 1/301333/84 e ris. 98/E/01)

### **Copia conforme :**

Segue il trattamento dell'originale. Nel caso però di copia dichiarata conforme da notaio o altro pubblico ufficiale è dovuto il bollo da 16,00

### **Rapporti con lo Stato**

L'imposta di bollo, quando dovuta, è sempre a carico dell'altra parte nonostante eventuale patto contrario (art. 8 del Dpr 642/72)

12

## MODALITA' DI ASSOLVIMENTO

Il pagamento dell'imposta di bollo può avvenire :

- Mediante pagamento ad intermediario convenzionato che rilascia apposito contrassegno da apporre sul documento
- In modo virtuale, come segue :
  - presentazione di domanda di autorizzazione all'Agenzia delle Entrate con dichiarazione dell'ammontare presunto degli atti che saranno emessi nell'anno,
  - l'Agenzia procede alla liquidazione provvisoria dell'imposta da versare in rate bimestrali con scadenza a fine di ciascun bimestre presso il concessionario della riscossione anche tramite banca o posta,
  - entro gennaio dell'anno successivo il contribuente presenta dichiarazione con l'esatto numero degli atti e l'Agenzia procede alla liquidazione definitiva,
  - sugli atti e documenti occorre riportare la dicitura di assolvimento virtuale con gli estremi dell'autorizzazione

13

## SOGGETTI PASSIVI E RESPONSABILITA'

Sono obbligati in solido al pagamento dell'imposta di bollo e delle relative sanzioni (art. 22 del Dpr 642/72):

- Tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti e documenti soggetti all'imposta
- Tutti coloro che fanno uso di atti o documenti soggetti a bollo fin dall'origine

Chi riceve un atto/documento irregolare e non ha partecipato alla sua formazione si libera da ogni responsabilità presentando l'atto/documento all'Agenzia delle Entrate e pagando l'imposta entro 15 giorni dal ricevimento (in tal caso, la violazione sarà accertata solo nei confronti dell'emittente).

La regolarizzazione è eseguita dall'Agenzia annotando sul documento l'imposta (da versare mediante mod. F23) e la sanzione

Termini di decadenza per l'accertamento : tre anni (art. 37 Dpr 642/72)

14

**FATTURA**

→ **MODALITA' DI EMISSIONE**

EMISSIONE: momento della materiale consegna o spedizione al destinatario.

- FATTURA IMMEDIATA
- FATTURA DIFFERITA
- FATTURA CON IVA AD ESIGIBILITA' DIFFERITA
- AUTOFATTURA

→ **MODALITA' DI TRASMISSIONE**

- fattura emessa in duplice copia e consegnata *brevi manu*;
- fattura emessa in duplice copia e spedita per posta;
- emissione in via telematica o informatica;
- trasmissione via fax;
- emissione della fattura in nome e per conto di un soggetto terzo;

15

**FATTURA**

→ **REGISTRAZIONE**

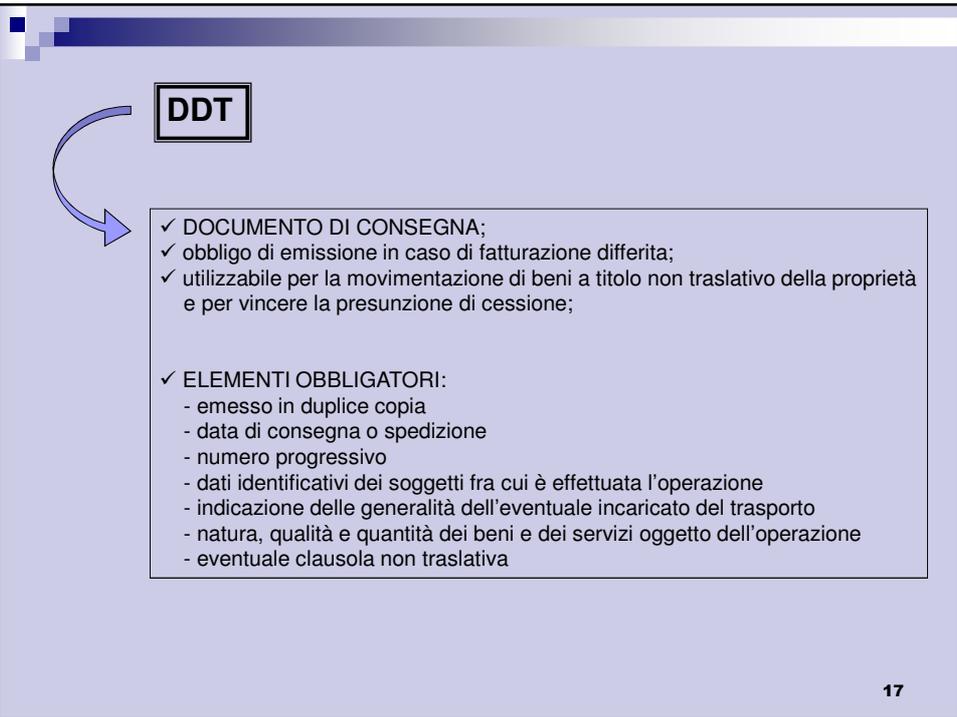
- seguire l'ordine della numerazione delle fatture, con riferimento alla data di emissione;

<b>Fattura immediata</b>	entro 15 gg dalla data di emissione
<b>Fattura differita</b>	entro il 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni

→ **CONSERVAZIONE**

*art. 39, co. 3, DPR 633/1972*: le fatture emesse e ricevute devono essere conservate ordinatamente per un periodo minimo di **4 anni**, decorrenti dal 31/12 dell'anno in cui è stata presentata la dichiarazione cui si riferiscono le registrazioni.

16



**DDT**

- ✓ DOCUMENTO DI CONSEGNA;
- ✓ obbligo di emissione in caso di fatturazione differita;
- ✓ utilizzabile per la movimentazione di beni a titolo non traslativo della proprietà e per vincere la presunzione di cessione;

✓ ELEMENTI OBBLIGATORI:

- emesso in duplice copia
- data di consegna o spedizione
- numero progressivo
- dati identificativi dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione
- indicazione delle generalità dell'eventuale incaricato del trasporto
- natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi oggetto dell'operazione
- eventuale clausola non traslativa

17



**NOTE DI VARIAZIONE**

Quando, successivamente all'emissione della fattura, si verificano delle circostanze tali da comportare una variazione di quanto fatturato, la variazione deve – in taluni casi facoltativamente – essere formalizzata secondo la procedura di cui all'art. 26 del Dpr 633/72.

Le variazioni possono essere :

- in aumento : la variazione è obbligatoria
- in diminuzione : la variazione, ai fini Iva, è facoltativa, mentre è consentita –tranne in alcuni casi – solo entro precisi termini temporali.
- correzioni di errori materiali.

18

## NOTE DI VARIAZIONE



### Variazioni in aumento

La variazione, come detto, è obbligatoria e, se effettuata oltre il momento di effettuazione dell'operazione, è opportuno adire il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 471/97.

In concreto, le cause di variazione in aumento potrebbero discendere da :

- errori di aliquote,
- sconti indicati in fattura non spettanti per mancato rispetto dei termini,
- errata applicazione di esenzioni.

19

## NOTE DI VARIAZIONE



### Variazioni in diminuzione

La variazione è facoltativa.

In concreto, cause di variazione senza limiti temporali alla rettifica Iva possono essere :

- ritiro dal mercato di prodotti difettosi,
- applicazione premi/sconti contrattualmente previsti,
- dichiarazione di nullità/annullamento del contratto per rescissione, revoca o recesso derivante da sentenza ovvero da atto amministrativo,
- procedure concorsuali : fallimento (alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale), liquidazione coatta (all'approvazione del piano di riparto), concordato preventivo (al passaggio in giudicato della sentenza di omologazione),
- procedure esecutive rimaste infruttuose (alla distribuzione del ricavato della vendita).

20

## NOTE DI VARIAZIONE



### Variazioni in diminuzione

La variazione è facoltativa.

Cause di variazione con limite di 12 mesi alla variazione Iva sono :

- sopravvenuto accordo fra le parti,
- sconti/abbuoni non previsti contrattualmente,
- forniture non conformi,
- restituzione di prodotti, inesattezze di fatturazione,
- inadempimenti contrattuali.

21

## NOTE DI VARIAZIONE



### **Adempimenti nel caso di emissione di nota di variazione ai fini Iva**

#### Emittente (cedente)

Contenuti : numerazione, ammontare dell'imponibile e dell'imposta, dati identificativi della fattura originaria ovvero contratto;

Registrazione : nel registro acquisti, aumentando in tal modo l'Iva detraibile; è consentito utilizzare registro apposito oppure annotare con segno negativo nel registro delle vendite;

Tempistica di registrazione : termine per l'esercizio del diritto alla detrazione.

#### Cessionario

Registrazione : nel registro fatture emesse e con la stessa tempistica per esse dettata, aumentando in tal modo l'Iva a debito; è consentito utilizzare registro apposito oppure annotare con segno negativo nel registro delle fatture d'acquisto

22

## **LA FATTURA ELETTRONICA**

RINVIO ALLA DOCUMENTAZIONE FORNITA PER LA  
GIORNATA DI FORMAZIONE DEL 25 MARZO 2014

23

**I CONTROLLI E LE  
PROBLEMATICHE AI FINI  
DELLE RITENUTE**

## LA QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA



### GLI OBBLIGHI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

#### LAVORO AUTONOMO ABITUALE :

- ritenuta irpef 20% (30% per i non residenti),
- no Inps/Inail/Irap,
- fattura emessa dal professionista con Iva e C.P.,
- obbligo di certificazione e mod. 770

#### LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE

- ritenuta irpef 20% (30% per i non residenti)
- no Inail; sì Irap, sì Inps oltre 5.000 euro
- nota emessa dal prestatore senza Iva nè C.P.,
- obbligo di certificazione e mod. 770

#### CO.CO.CO.

- ritenute Irpef a scaglioni con cedolino paga,
- ritenute e versamento Inps, Inail; sì Irap
- obbligo CUD e mod. 770

Studio Tributario Paolo Parodi

## PROFILI TRIBUTARI : COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA

### ELEMENTI CHE CONNOTANO LA QUALIFICAZIONE

PROGETTO (non più' PROGRAMMA DI LAVORO O FASE DI ESSO)

AUTONOMIA NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA'

COORDINAMENTO CON LA STRUTTURA DEL COMMITTENTE

CONTINUITA' DEL RAPPORTO : problematiche numero giorni

ASSENZA DI MEZZI ORGANIZZATI IN CAPO AL COLLABORATORE

RETRIBUZIONE PERIODICA PRESTABILITA

Studio Tributario Paolo Parodi

## COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA



### LINEE DI DEMARCAZIONE CON L'OCCASIONALITA'

**COORDINAMENTO CON LA STRUTTURA DEL COMMITTENTE** : in assenza di coordinamento, non sussiste il problema tempo; si parla infatti di **TERMINE** per l'esecuzione dell'incarico e non di **ARCO TEMPORALE** sul quale si svolge il rapporto

**CONTINUITA' DEL RAPPORTO** :

- Non esiste un termine avente fonte normativa
- Cassazione : contingenza, secondarietà sussidiarietà
- Ipotesi di regolamentazione interna : ancorare la contingenza ai 30 gg

**SOLUZIONI OPERATIVE** in presenza di coordinamento :

- Rapporti oltre 30 gg. : certamente co.co.co.
- Rapporti fino a 30 gg : tendenzialmente occasionali ma nella consapevolezza di poterli comunque qualificare come "mini co.co.co."

Studio Tributario Paolo Parodi

## LAVORO AUTONOMO ABITUALE



### LA QUANTIFICAZIONE DEL COSTO/IMPEGNO DI SPESA

IL COMPENSO DEVE ESSERE MAGGIORATO DI :

- Cassa di previdenza (2% o 4%) o rivalsa Inps (4%),
- Iva, normalmente in misura del 22%

IL COMPENSO NON RILEVA AI FINI IRAP

ATTENZIONE AI NON RESIDENTI

Studio Tributario Paolo Parodi

## LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE



### LA QUANTIFICAZIONE DEL COSTO/IMPEGNO DI SPESA

OLTRE IL COMPENSO OCCORRE COMPUTARE :

- Il carico Irap (3,9/8,5%)
- Il carico Inps (2/3 del contributo sono a carico del committente) se :
  - l'ammontare del compenso supera 5.000 euro,
  - il percipiente dichiara di aver già superato 5.000 euro

IL COMPENSO NON RILEVA AI FINI IVA

Studio Tributario Paolo Parodi

## COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA



### LA QUANTIFICAZIONE DEL COSTO/IMPEGNO DI SPESA

OLTRE IL COMPENSO OCCORRE COMPUTARE :

- Il carico Irap (3,9/8,5%)
- Il carico Inps (2/3 del contributo sono a carico del committente) le cui aliquote sono :
  - 20% per soggetti dotati di altra copertura obbligatoria,
  - 20% per i soggetti titolari di pensione diretta,
  - 27,72% per i soggetti non dotati di copertura obbligatoria
- Il carico INAIL

Studio Tributario Paolo Parodi

## PROFESSIONISTI

- ASPETTI IVA
  - Momento emissione fatture e progetti di parcella
- ASPETTI PREVIDENZIALI
  - Rivalsa a Cassa ovvero Inps
  - Doppie rivalse, rivalse differenziate per studi associati
- RITENUTA IRPEF
  - Determinazione base imponibile
  - Professionisti senza ritenuta
- NON RESIDENTI
  - Aspetti legati alle ritenute ed alle Convenzioni contro le doppie imposizioni
  - Profili Iva

Studio Tributario Paolo Parodi

## OCCASIONALI

- DOCUMENTAZIONE
  - Le note e le dichiarazioni da rilasciare
  - Il bollo
- RIMBORSI SPESE
  - Regime di imponibilità ai fini della ritenuta
- DISCIPLINA INPS
  - Franchigia 5.000 euro
  - Principio di cassa
- NON RESIDENTI
  - Ris, 69/E/03

Studio Tributario Paolo Parodi

	<i>Descrizione</i>	<i>Parziale Importo</i>	<i>Totale Importo</i>
A	Compenso lordo	0,00=	0,00=
B	Spese documentate da rimborsare di cui alla seguente specifica (si allega copia della documentazione): -Viaggio -Vitto -Alloggio -Trasporto -Altre	0,00= 0,00= 0,00= 0,00=	0,00=
<b>C</b>	<b>Totale compenso e rimborsi</b>		<b>A + B) 0,00=</b>
D	Base imponibile contributo INPS dall'art.44, comma 2, della Legge 326/2003 per la parte eccedente la franchigia di €. 5.000,00= relativa all'anno 2012	A) 0,00=	
E	Quota 1/3 contributo INPS a carico prestatore nei limiti dello scaglione e/o massimale ("D" / 100 * 20% o 27,72%) / 3 = 0,00=		0,00=
F	Ritenuta alla Fonte 20% art.25 del D.P.R. 600/1973 (da calcolare su "C")		0,00=
<b>G</b>	<b>Netto da corrispondere</b>		<b>C - (E + F) 0,00=</b>

Marca da Bollo sull'originale €. 2,00  
(se l'importo alla lettera "C" supera €. 77,47=)

Studio Tributario Paolo Parodi

**DISCIPLINA DEI RIMBORSI SPESE PER LE RITENUTE**



*OCCORRE QUALIFICARE TRIBUTARIAMENTE IL COMPENSO AL QUALE IL RIMBORSO ACCEDE*

- ✓ LAVORO AUTONOMO ABITUALE EX ART. 53 COMMA 1 TUIR
- ✓ LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE EX ART. 67 COMMA 1 LETT. L)
- ✓ CO.CO.CO. EX ART. 50 LETT. C-BIS)
- ✓ BORSE EX ART. 50 LETT. C)
- ✓ RIMBORSI IN ASSENZA DI COMPENSI

Studio Tributario Paolo Parodi

## LAVORO AUTONOMO ABITUALE



*ART. 53 COMMA 1 DPR 917/86*

- ✓ RIMBORSI = IMPONIBILE C.P. E IVA
- ✓ RIMBORSI = IMPONIBILE AI FINI DELLA RITENUTA IRPEF
- ✓ ECCEZIONE : SPESE ANTICIPATE IN NOME E PER CONTO
- ✓ NON RESIDENTI : STESSE REGOLE, SALVO APPLICAZIONE CONVENZIONE BILATERALE
- ✓ PROBLEMA APERTO : ASSUNZIONE DIRETTA DELL'ONERE DA PARTE DEL COMMITTENTE

Studio Tributario Paolo Parodi

## LAVORO AUTONOMO ABITUALE



*GIURISPRUDENZA E PRASSI*

- ✓ C.M. 32/73 : esclusione Iva per spese anticipate **in nome e per conto**
- ✓ C.T.C. 785 DEL 27.01.94 : esclusione da ritenuta sui prepagati
- ✓ Rm 20/E/98 : obbligo di ritenuta sui rimborsi liquidati a fronte di previa anticipazione forfettaria da parte del committente
- ✓ Ris. 69/E/03 : obbligo di ritenuta sui rimborsi, anche a non residenti
- ✓ DRE Piemonte 18.5.06 (risposta verbale) : ritenuta sui prepagati
- ✓ DL 223 del 4 luglio 2006 e CM 28/E/06, CM 53/E/08

Studio Tributario Paolo Parodi

## PROSPETTIVE DI SEMPLIFICAZIONE

### Disegno di legge in materia di semplificazioni

(Atto Senato n. 958)

#### Art. 29

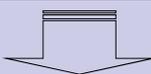
1. All'articolo 54, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il secondo periodo è sostituito dal seguente: «Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista».

2. La disposizione di cui al comma 1 si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge.

Studio Tributario Paolo Parodi

37

## LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE



*ART. 67 COMMA 1 LETT. L) PRIMA PARTE  
DPR 917/86*

- ✓ RIMBORSI = IMPONIBILE AI FINI DELLA RITENUTA IRPEF
- ✓ ECCEZIONE : SPESE ANTICIPATE IN NOME E PER CONTO
- ✓ NON RESIDENTI : STESSE REGOLE, SALVO APPLICAZIONE CONVENZIONE BILATERALE
- ✓ PROBLEMA APERTO : ASSUNZIONE DIRETTA DELL'ONERE DA PARTE DEL COMMITTENTE

Studio Tributario Paolo Parodi

## LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE



ART. 67 COMMA 1 LETT. L) PRIMA PARTE  
DPR 917/86 : ESEMPIO NUMERICO

	✓Soggetto sotto 5.000	oltre 5.000
✓COMPENSO	1.000	1.000
✓RIMBORSO BIGLIETTO TRENO	100	100
✓IMPONIBILE IRPEF	1.100	1.100
✓IMPONIBILE INPS	0	1.000

Studio Tributario Paolo Parodi

## COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA



ART. 50 COMMA 1 LETT. C-BIS) DPR 917/86

- ✓ REGOLE VALIDE PER I DIPENDENTI
- ✓ INDIVIDUAZIONE COMUNE SEDE DI LAVORO
- ✓ IN CASO DI PLURALITA' SEDI : RESIDENZA DEL CO.CO.CO. (molta attenzione nell'applicazione della circostanza)
- ✓ NON RESIDENTI : STESSA REGOLE SALVO APPLICAZIONE CONVENZIONE BILATERALE

Studio Tributario Paolo Parodi

## RIMBORSI IN ASSENZA DI COMPENSI

**MOLTA ATTENZIONE ALLA LETTERA DI INCARICO  
PER NON OPERARE RITENUTA OCCORRE CHE**

*(a favore : DRE Toscana, interpello Università Firenze, febbraio 2006;  
contro : DRE Umbria, interpello Università Perugia, maggio 2007; DRE  
Sardegna, interpello Università Cagliari, febbraio 2011) :*

- ✓ NON SIA PREVISTA ALCUNA FORMA DI COMPENSO
- ✓ DEVE TRATTARSI DI RIMBORSO ANALITICO DI SPESE DOCUMENTATE
- ✓ LA PRESENZA DI COMPENSI, ANCHE MINIMI, E/O DI RIMBORSI FORFETTARI CONDIZIONA IL TRATTAMENTO ANCHE DEGLI ANALITICI : SI RITORNA ALLA FATTISPECIE DELL'OCCASIONALE
- ✓ IL RIMBORSO FORFETTARIO HA NATURA DI COMPENSO
- ✓ IL RIMBORSO CHILOMETRICO, ANCORCHE' SIA DEFINITO ANALITICO DALLA CM 1/RT/73, SI RITIENE NON CONSENTA DI NON OPERARE RITENUTA

Studio Tributario Paolo Parodi

## RIMBORSI IN ASSENZA DI COMPENSI

La posizione dell'Agenzia delle Entrate in punto di rimborsi spese e di anticipazioni di spese a favore di professionisti è molto rigida e si estende talora oltre le espresse previsioni normative. E' infatti sufficiente il richiamo alle circolari 28/E/06 e 53/E/08 per evidenziare che i professionisti, per ogni tipologia di rimborso spese di viaggio vitto e alloggio devono comunque emettere fattura (con Cassa previdenza, Iva e ritenuta), ivi compresa la fattispecie in cui l'onere sia sostenuto direttamente dal committente.

Escludendo il caso dei professionisti,, se vengono erogate somme non aventi qualificazione tributaria alcuna fra quelle di cui al Dpr 917/86 – e nel convincimento di chi scrive tali sono, in quanto mere reintegrazioni patrimoniali, i rimborsi di spese documentate in assenza di compenso – allora non può operare alcune delle disposizioni di cui agli articoli da 23 a 30 del Dpr 600/73.

Con riferimento specifico al caso dei rimborsi di spese documentate in assenza di compenso, si deve però rappresentare l'esistenza di alcune posizioni di Direzioni Regionali che chiaramente sostengono la tesi dell'imponibilità ai sensi dell'art. 25 del Dpr 600/73; in particolare, si segnala la DRE Sardegna, risposta prot. 921-5240/2011 del 24.02.11, in risposta a quesito dell'Università di Cagliari circa la possibilità di non assoggettare a ritenuta i rimborsi di spese documentate erogati a persona fisica che era intervenuta gratuitamente ad un seminario.

Studio Tributario Paolo Parodi

## RIMBORSI IN ASSENZA DI COMPENSI

*LA CASISTICA DEL VOLONTARIATO : DRE Emilia Romagna,  
Prot. 909 -12382/2010 del 3 marzo 2010*

Punto centrale del ragionamento che si ritiene possibile è il riferimento all'art. 2 della L. 266/91, correttamente ed opportunamente richiamato nel quesito che ha dato origine alla risposta della DRE emiliana.

Ivi si legge che la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo.

Ecco allora che, con tale chiave di lettura, anche la qualità di lavoratore autonomo viene meno al configurarsi dell'attività di volontariato ed il rapporto si instaura fra l'ente ed una persona fisica anziché tra ente e lavoratore autonomo.

Seguendo tale linea interpretativa, può venir meno il problema delle posizioni dell'Agenzia circa i lavoratori autonomi, ma rimane l'annoso problema dei rimborsi di spese in assenza di compensi, normalmente invece condotta in relazione a coloro che non svolgono attività in forma abituale.

Volendo abbracciare la tesi – peraltro meno prudente – della non rilevanza reddituale né Iva dei rimborsi in questione, si ritiene corretto che il percipiente non emetta alcun documento fiscalmente rilevante ai fini Iva (leggasi : non emetta alcuna fattura in cui sia citato l'art. 15 per l'esclusione da Iva e da ritenuta): il rapporto di volontariato, incompatibile con il lavoro autonomo, nasce tra ente e persona fisica (non soggetto Iva in quanto non operante nell'esercizio di professione ex art. 5 del Dpr 633/72).

## RIMBORSI IN ASSENZA DI COMPENSI

Con la risoluzione 49/E/13, l'Agenzia delle Entrate ha finalmente assunto una posizione definita su una situazione che aveva visto un susseguirsi di pronunce di segno assolutamente opposto da parte di diverse Direzioni Regionali: il caso del rimborso delle spese documentate a soggetti che non percepiscono alcun compenso.

Preliminarmente, l'Agenzia ribadisce che, in linea di principio, per i professionisti e per i lavoratori autonomi occasionali i rimborsi spese, anche se documentati, hanno natura di compenso e come tali devono essere assoggettati a ritenuta fiscale Irpef ai sensi dell'art. 25 del Dpr 600/73.

Tuttavia, nel solo caso in cui il percipiente non sia un lavoratore autonomo abituale, il mero rimborso di spese documentate non deve essere assoggettato a ritenuta da parte del sostituto.

Se però vengono erogate somme a titolo di compenso e/o di rimborso forfettario, l'intero ammontare – ivi comprese le spese documentate – deve essere assoggettato a ritenuta Irpef.

## RIMBORSI IN ASSENZA DI COMPENSI

Nel caso invece di soggetto, non professionista, che non percepisca alcun compenso, né rimborso forfettario, ma solo il rimborso delle spese documentate sostenute, le somme erogate non devono essere assoggettate a ritenuta Irpef.

Diventa comunque indispensabile l'acquisizione dei documenti di spesa in originale.

Si ritiene che il rimborso chilometrico per l'utilizzo dell'auto propria non possa essere considerato, a questi fini, rimborso di spese documentate a fronte di giustificativo e debba dunque essere sempre assoggettato a ritenuta (coinvolgendo conseguentemente nel regime della ritenuta anche gli altri eventuali rimborsi di spese documentate).

I suesposti meccanismi di non applicazione della ritenuta nel caso di rimborso in assenza di compenso trovano applicazione anche nelle situazioni in cui il committente sostenga direttamente le spese.

Studio Tributario Paolo Parodi

## RIMBORSI IN ASSENZA DI COMPENSI

Rimane non risolto il problema della rilevanza Irap.

La risoluzione 49/E/13 chiude con una frase di non univoca interpretazione, peraltro nemmeno sollecitata dal quesito : *In ogni caso, rimane ferma la rilevanza dei costi per il committente, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.*

Preliminarmente, non si comprende se la frase sia riferita alla determinazione della base imponibile con il metodo ordinario ovvero con il metodo retributivo.

Con il metodo ordinario, infatti, i costi per lavoro autonomo occasionale sono indeducibili, ma rimangono deducibili i rimborsi spese per prestazioni di servizi rese da terzi agli occasionali (ad esempio vitto ed alloggio), identicamente a quanto avviene per i rimborsi di spese di missione al personale dipendente.

Con il metodo retributivo, i compensi erogati agli occasionali formano base imponibile Irap (così come le retribuzioni al personale dipendente), ma rimane non univoca l'interpretazione se a tale base imponibile concorrono i rimborsi di spese documentate: la risposta potrebbe essere positiva considerandone la natura del rimborso assimilata a quella del compenso, ma anche negativa considerando il principio esposto per il metodo ordinario ed al fine di evitare duplicazioni di base imponibile (sul sostituto d'imposta e sul prestatore del servizio).

Studio Tributario Paolo Parodi

## RIMBORSI IN ASSENZA DI COMPENSI

(segue da slide precedente)

Orbene, venendo al caso dei rimborsi di spese documentate in assenza di compenso, la criticità è insita nella loro rilevanza o meno:

la frase riportata della risoluzione 49/E,

- se letta con riferimento al metodo ordinario, non farebbe che confermare la deducibilità di tali somme;
- se letta invece con riferimento al metodo retributivo, porterebbe all'imponibilità Irap ma anche ad una duplicazione della medesima 8in capo al fornitore del servizio (ristorazione, trasporto, ecc) ed alla P.A. committente.

Studio Tributario Paolo Parodi

## I rapporti con contribuenti minimi e professionisti

Studio Tributario Paolo Parodi

48

## I NUOVI CONTRIBUENTI MINIMI

### regime dei “minimi” e ritenute

Con due provvedimenti il direttore dell’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sulle regole e sulle condizioni per fruire del nuovo regime di cui all’art. 27 del D.L. 98/11 nonché sugli obblighi di ritenuta Irpef.

In particolare, le somme erogate ai nuovi “minimi” non devono essere assoggettate a ritenuta d’acconto a condizione che il percipiente rilasci specifica dichiarazione nella quale attesta che il reddito, cui le somme erogate afferiscono, è soggetto all’imposta sostitutiva di cui all’art. 27 del D.L. 98/11

**(Agenzia delle Entrate, Provvedimenti del direttore n. 2011/185820 e 2011/185825 del 22 dicembre 2011)**

## RITENUTE A PROFESSIONISTI MINIMI

### SITUAZIONI POSSIBILI FINO AL 2011

#### **A) «nuove iniziative produttive» ex art. 13 L. 388/2000**

Emettono fatture con Iva,

Non deve essere operata ritenuta Irpef se la fattura contiene la dizione : «compenso non soggetto a ritenuta in quanto il percipiente fruisce delle agevolazioni di cui all’art. 13 della L. 388/00

#### **B) «minimi in franchigia Iva» ex art. 1 commi 96 ss. L. 244/07**

Emettono fattura senza Iva, citando l’art. 1 comma 100 della L. 244/07

Le somme erogate devono sempre essere assoggettate a ritenuta Irpef

## RITENUTE A PROFESSIONISTI MINIMI

### SITUAZIONI POSSIBILI DAL 2012

#### A) «nuove iniziative produttive» ex art. 13 L. 388/2000

Emettono fatture con Iva,

Non deve essere operata ritenuta Irpef se la fattura contiene la dizione :  
«compenso non soggetto a ritenuta in quanto il percipiente fruisce delle agevolazioni di cui all'art. 13 della L. 388/00

#### B) «nuovi minimi» ex art. 27 D.L. 98/11

Emettono fattura senza Iva, citando l'art. 1 comma 100 della L. 244/07

Le somme erogate ai nuovi "minimi" non devono essere assoggettate a ritenuta d'acconto a condizione che il percipiente rilasci specifica dichiarazione nella quale attesta che il reddito, cui le somme erogate afferiscono, è soggetto all'imposta sostitutiva di cui all'art. 27 del D.L. 98/11

## Le società fra professionisti : Legge 183/11 art. 10

I professionisti possono costituire società nella forma di società semplice, snc, sas, srl, spa e società in accomandita per azioni anche con soci non professionisti (solo di capitale) con l'indicazione, nella denominazione, di "società tra professionisti".

Nell'atto costitutivo devono essere indicate, tra le altre cose, i criteri e le modalità affinché l'esecuzione dell'incarico professionale conferito alla società sia eseguito solo dai soci in possesso dei requisiti per l'esercizio della prestazione professionale richiesta e la designazione del socio professionista sia compiuta dall'utente (in mancanza di tale designazione, il nominativo deve essere previamente comunicato per iscritto all'utente)

La società può essere costituita anche per l'esercizio di più attività professionali, mentre la partecipazione di un professionista alla società è incompatibile con la partecipazione ad altra società tra professionisti

Resta da definire la qualificazione tributaria dei redditi prodotti ed il conseguente eventuale obbligo di ritenuta

## Le società fra professionisti : qualificazione tributaria

### Disegno di legge in materia di semplificazioni

(Atto Senato n. 958)

Art. 27 co. 4

Alle società costituite ai sensi dell'articolo 10 della legge 12 novembre 2011, n. 183, indipendentemente dalla forma giuridica, si applica, anche ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, il regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera *c*), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

## Le ritenute su pignoramenti

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI



### Quadro normativo

L'art. 15, comma 2 del Decreto Legge 78/2009, convertito dalla Legge 102/2009 ha introdotto modifiche all'art. 21, comma 15 della Legge 449/1997, con l'aggiunta di un secondo periodo, prevedendo che in caso di pagamento eseguito mediante pignoramento presso terzi, questi ultimi, se rivestono la qualifica di sostituti d'imposta ai sensi degli art. 23 e seguenti del DPR. 600/1973, devono operare all'atto del pagamento delle somme la ritenuta d'acconto nella misura del 20%, secondo modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

L'attuazione della previsione normativa era legata ad un apposito provvedimento emanato dal **Direttore dell'Agenzia delle Entrate 3 Marzo 2010 prot. n. 34755**, con la definizione delle modalità operative in vigore dal 5 Marzo 2010, a cui ha fatto seguito la **risoluzione 9 Marzo 2010 n. 18/E** per l'individuazione del codice tributo di versamento delle ritenute alla fonte in esame.

## RITENUTE SU PIGNORAMENTI



## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI



### Amministrazioni pubbliche

Il provvedimento trova applicazione anche nei confronti delle Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 co. 2 del D.Lgs. 165/01

La ritenuta 20% deve essere operata tutte le volte che le somme di spettanza del creditore pignoratizio hanno oggettivamente natura reddituale per cui il Dpr 600/73 dispone l'assoggettamento a ritenuta; ciò a prescindere dal fatto che – in assenza di procedura esecutiva – non sarebbe stata operata alcuna ritenuta (perché l'esecutato non è sostituto d'imposta).

L'obbligo sussiste per tutte le somme erogate a partire dal 5 marzo 2010, anche se la procedura esecutiva era già in corso.

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E del 9 marzo 2010 ha istituito il codice tributo "1049", dimenticandosi del codice per chi utilizza il mod. F24 EP; solo con la ris.101/E/10 è stato istituito il codice specifico.

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI



### **IPOTESI 1 - IL PIGNORANTE E' EQUITALIA : nulla muta**

FATTURA LIBERO PROFESSIONISTA

Onorario	10.000,00
Rimborso spese	500,00
Totale compenso	10.500,00
Contr. 2%	210,00
Imponibile IVA	10.710,00
IVA 20%	2.142,00
<b>TOTALE</b>	<b>12.852,00</b>
Ritenuta 20%	2.100,00
<b>NETTO</b>	<b>10.752,00</b>

DEBITORE ESECUTATO (*DEBITORE*): LIBERO PROFESSIONISTA

CREDITORE PROCEDENTE (*CREDITORE PIGNORATIZIO*): EQUITALIA

TERZO PIGNORATO (*TERZO EROGATORE*): ENTE/SOCIETA'

Importo comunicato ad Equitalia per controllo: € 10.752,00

Il libero professionista risulta inadempiente e successivamente arriva un atto di pignoramento per € 10.752,00. Occorre poi versare e certificare la ritenuta di 2.100,00

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI



### IPOTESI 2 - IL PIGNORANTE E' UN'IMPRESA : nulla muta

#### FATTURA LIBERO PROFESSIONISTA

Onorario	10.000,00
Rimborso spese	500,00
Totale compenso	10.500,00
Contr. 2%	210,00
Imponibile IVA	10.710,00
IVA 20%	2.142,00
TOTALE	12.852,00
Ritenuta 20%	2.100,00
NETTO	10.752,00

DEBITORE ESECUTATO (*DEBITORE*): LIBERO PROFESSIONISTA  
 CREDITORE PROCEDENTE (*CREDITORE PIGNORATIZIO*): IMPRESA (es. Telecom)  
 TERZO PIGNORATO (*TERZO EROGATORE*): ente/societa'  
 Importo comunicato in udienza: € 10.752,00  
 Successivamente arriva un atto di pignoramento per € 10.752,00.  
 Al pagamento, occorre versare e certificare al professionista la ritenuta di 2.100,00

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI

### IPOTESI 3 - IL PIGNORANTE E' PROFESSIONISTA E L'ESECUTATO E' UN'IMPRESA : nuova ritenuta

#### FATTURA IMPRESA XYZ

Servizi vari	10.000,00
IVA 20%	2.000,00
TOTALE	12.000,00

DEBITORE ESECUTATO (*DEBITORE*): IMPRESA XYZ  
 CREDITORE PROCEDENTE (*CREDITORE PIGNORATIZIO*): LIBERO PROF. (es. DENTISTA/AVVOCATO) O DIPENDENTE DELL'IMPRESA  
 TERZO PIGNORATO (*TERZO EROGATORE*): ENTE/SOCIETA'

Importo comunicato in udienza: € 12.000,00  
 Successivamente arriva un atto di pignoramento per € 12.000,00.  
 Occorre operare, versare e certificare al creditore pignoratizio la ritenuta 20% (2.400,00)

Materialmente :	al creditore pignoratizio si versano	9.600,00
	all'Erario si versano	2.400,00

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI

### IPOTESI 4 - IL PIGNORANTE E L'ESECUTATO SONO ENTRAMBI PROFESSIONISTI : nuova ritenuta e principi generali

Il soggetto terzo erogatore, in tale circostanza, deve operare in veste di doppio sostituto:

- una prima volta in occasione del pagamento disposto a favore del suo creditore (debitore verso il creditore pignoratizio), laddove il credito derivi da tipologia sottoposta alla disciplina delle ritenute alla fonte ;
- una seconda volta in occasione del pagamento disposto a favore del creditore pignoratizio (in presenza di credito pignorato), sempre fermo restando che anche il credito vantato dal creditore pignoratizio verso il debitore sia relativo a tipologie sottoposte alle ritenute alla fonte.

Da ciò deriva che, in assenza di diverse precisazioni interpretative, le somme che verranno assoggettate alla ritenuta alla fonte stabilita dalla nuova disposizione e dalle relative norme di attuazione, dovranno essere calcolate sull'ammontare al netto della ritenuta IRPEF operata dal sostituto (terzo erogatore) a carico del percettore (debitore pignorato), costituendo questo il credito per la parte su cui trova capienza e agisce il pignoramento del creditore pignoratizio e che rientra nella disponibilità per l'applicazione della ritenuta alla fonte in esame.

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI

### IPOTESI 4 - IL PIGNORANTE E L'ESECUTATO SONO ENTRAMBI PROFESSIONISTI : nuova ritenuta ed esempio

Terzo erogatore: tenuto al pagamento di un compenso per attività di lavoro autonomo ad un libero professionista (debitore pignorato) per un ammontare pari a €. 1.000,00 oltre IVA 20% pari a €. 200,00 e ritenuta alla fonte del 20% pari a €. 200,00;

Debitore pignorato: tenuto a sua volta al pagamento di un compenso per attività di lavoro autonomo ad un libero professionista (creditore pignoratizio) per un ammontare pari a €. 2.000,00 oltre IVA 20% pari a €. 400,00 e ritenuta alla fonte del 20% pari a €. 400,00;

Creditore pignoratizio: creditore verso il debitore per quanto precede con pignoramento presso il terzo (erogatore) dell'intero credito vantato da quest'ultimo verso il primo.

Il terzo erogatore procederà ad operare la ritenuta alla fonte sul compenso di €. 1.000,00 dovuto al professionista (debitore pignorato);

il terzo erogatore procederà al pagamento a favore del creditore pignoratizio della residua disponibilità di €. 1.000,00, operando preventivamente la ritenuta alla fonte di €. 200,00, procedendo quindi al versamento a favore del creditore pignoratizio di un netto di €. 800,00

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI



### IPOTESI 5 - IL PIGNORANTE E' UN DIPENDENTE DI UNA SPA

DEBITORE ESECUTATO (*DEBITORE*): SOCIETA' PER AZIONI

CREDITORE PROCEDENTE (*CREDITORE PIGNORATIZIO*): DIPENDENTE DELLA SPA PER DIFFERENZE RETRIBUTIVE RICONOSCIUTE DAL GIUDICE (normalmente da assoggettare a tassazione separata) : euro 10.000 complessive (escluse le spese legali)

TERZO PIGNORATO (*TERZO EROGATORE*): ENTE/SOCIETA'

L'ente/società versa al dipendente euro 8.000 e all'Erario euro 2.000 :  
La certificazione di tali somme non deve avvenire mediante CUD ma mediante forma libera  
Dovrà essere poi compilato il quadro SY del modello 770

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI

### Pagamento spese legali al creditore procedente

Nel caso la somma pignorata comprenda anche le spese legali dell'Avvocato che ha assistito il creditore procedente (pignorante) dovrà essere applicata la ritenuta sulla parte relativa alle spese?

Se, come accade nel caso dei pignoramenti, il beneficiario del mandato di pagamento è il creditore procedente – e non l'avvocato – non bisogna operare la ritenuta.

La norma si riferisce infatti alla natura del credito.

D'altronde, anche a livello pratico, ogni volta che c'è una procedura esecutiva ci sono spese legali e ciò implicherebbe – adottando soluzione diversa da quella individuata – dover sempre fare ritenuta limitatamente ad una parte delle somme erogate : improponibile, oltretutto non giustificato dalla lettera della norma.

Fermo restando quanto sopra scritto circa le spese legali, quando non vi sono elementi sufficienti per definire la natura del credito vantato dal procedente, è opportuno scrivere che – in difetto di diversa comunicazione circa la natura del credito – si provvede ad operare la ritenuta 20% (ciò è conforme al provvedimento Agenzia delle Entrate in vigore dal 5 Marzo 2010).

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI

### ADEMPIMENTI DEI SOGGETTO COINVOLTI

#### **Terzo erogatore**

- versare la ritenuta
- comunicare al debitore l'ammontare delle somme erogate al creditore pignoratizio
- certificare al creditore pignoratizio le somme erogate e le ritenute operate
- indicare nel mod. 770 i dati relativi al debitore e al creditore pignoratizio, nonché le somme erogate e le ritenute operate (l'adempimento va effettuato anche se non sono state operate ritenute)

#### **Creditore pignoratizio**

E' tenuto a indicare le somme nella propria dichiarazione dei redditi anche se si tratta di redditi soggetti a tassazione separata

#### **Debitore esecutato**

- indicare nel mod. 770 i dati del creditore pignoratizio e la natura delle somme oggetto del debito
- non è tenuto ad effettuare le operazioni di conguaglio in relazione alle somme corrisposte dal terzo erogatore

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI

### I CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE 8/E/11

#### **Fattispecie di applicazione**

- Rileva in ogni caso la natura oggettiva del reddito e quindi la ritenuta deve essere applicata anche se il debitore esecutato non l'avrebbe applicata in quanto non è sostituto d'imposta
- La ritenuta deve essere operata anche per le casistiche di cui alla L. 413/91 per i casi di procedure espropriative
- La ritenuta deve essere applicata solo se il creditore pignoratizio è soggetto Irpef (persona fisica e società di persone) ma non se è soggetto Ires (società/ente); in ogni caso però deve essere compilato il mod. 770, quadro SY
- La ritenuta deve sempre essere applicata a meno che il creditore pignoratizio rilasci dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con cui attesta la diversa natura delle somme percepite; nelle stesse forme, il creditore può indicare la composizione delle somme affinché la ritenuta sia applicata solo sulla parte di esse che ha qualificazione tale per cui il Dpr 600/73 prevede la ritenuta
- IVA : non va assoggettato a ritenuta il relativo importo se il creditore pignoratizio lo dichiara nelle forme di cui sopra

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI

### I CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE 8/E/11

#### **Doppia ritenuta**

Viene confermato che si può verificare nel caso in cui anche le somme di originaria spettanza del debitore esecutato prevedessero ritenuta ordinaria

#### **Comunicazione da parte del terzo erogatore al creditore pignoratizio**

- deve essere resa in forma libera, entro il 28 febbraio dell'anno successivo, anche in forma cumulativa; nel caso di creditore lavoratore dipendente, a richiesta, deve essere resa entro il 12 gennaio
- deve essere resa anche se non è stata operata ritenuta

#### **Comunicazione da parte del terzo erogatore al debitore esecutato**

- deve essere resa in forma libera, in tempo utile per 730/Unico, ma senza tempistica codificata
- deve essere resa anche se non è stata operata ritenuta
- è aggiuntiva rispetto all'eventuale ordinaria certificazione

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI

### I CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE 8/E/11

#### **Lavoro dipendente**

Il creditore pignoratizio che riceva somme in qualità di lavoratore dipendente, può chiedere al proprio datore di considerarle in sede di conguaglio, producendogli entro il 12 gennaio la certificazione rilasciatagli dal terzo erogatore

#### **Spese legali**

Se l'avvocato del creditore pignoratizio ha chiesto ed ottenuto l'assegnazione separata delle somme ad esso spettanti, la ritenuta deve essere separatamente operata anche su di esse

#### **Pluralità di creditori pignoratizi**

- deve essere valutata ed operata ritenuta distintamente per ciascuno
- deve essere rilasciata separata certificazione per ciascun creditore

## RITENUTE NEL CASO DI PIGNORAMENTI

### I CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE 8/E/11

#### Assegni al coniuge

- nel caso non sia nota la composizione dell'assegno (quota mantenimento figli e quota coniuge), non deve essere operata ritenuta, a prescindere da eventuale dichiarazione resa dal percipiente; se invece il terzo erogatore conosce la composizione, la ritenuta deve essere operata solo sull'assegno di mantenimento del coniuge
- in ogni caso deve essere rilasciata certificazione e compilato il quadro SY del mod. 770

#### Procedure Equitalia

- per le procedure azionate dall'Agente della riscossione non deve essere effettuata mai ritenuta né deve essere rilasciata certificazione né va compilato il mod. 770 quadro SY
- quanto sopra anche con riferimento ai versamenti a seguito di pignoramenti azionati a seguito delle verifiche telematiche effettuate presso Equitalia servizi spa.

## I RAPPORTI CON LE PERSONE FISICHE NON RESIDENTI

## NORMATIVA DI RIFERIMENTO



LA RESIDENZA FISCALE : ART. 2 DEL DPR 917/86

La persona fisica è considerata **fiscalmente residente** in Italia se realizza, per la maggior parte del periodo d'imposta una di tre condizioni

- iscrizione all'anagrafe della popolazione residente,
- dimora abituale in Italia,
- domicilio, inteso come centro principale dei propri affari ed interessi, in Italia

E' considerata **fiscalmente non residente** la persona fisica che non realizza nessuno dei tre suindicati presupposti per la maggior parte del periodo d'imposta

## NORMATIVA DI RIFERIMENTO



LA TASSAZIONE DEL REDDITO MONDIALE

La persona fisica **fiscalmente residente** in Italia è tassata in Italia per i redditi ovunque prodotti

La persona fisica **fiscalmente non residente** in Italia è tassata in Italia solo per i redditi prodotti in Italia

Il sostituto d'imposta ha obblighi solo se eroga somme che devono essere tassate in Italia

## NORMATIVA DI RIFERIMENTO



### IL LUOGO DI PRODUZIONE DEL REDDITO

**Norma di riferimento è l'art. 23 del Dpr 917/86 :**

*Regola generale (art. 23 co. 1) : luogo di svolgimento dell'attività*

*Deroghe (art. 23 co. 2) : talune fattispecie reddituali (ad esempio co.co.co., borse di studio, diritti d'autore) si considerano sempre redditi prodotti in Italia se chi eroga è un soggetto residente in Italia*

## NORMATIVA DI RIFERIMENTO



### GLI OBBLIGHI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

**Norma di riferimento è il Dpr 600/73, articoli da 23 a 30 :**

*Gli obblighi sussistono se si tratta di reddito prodotto in Italia*

*Se il Dpr 600 detta regole particolari per le somme erogate a non residenti, occorre applicarle (è il caso, ad esempio, della ritenuta d'imposta del 30% per lavoro autonomo abituale e occasionale, per co.co.co. per diritti d'autore)*

*Se il Dpr 600 non detta regole specifiche, occorre applicare le regole generali previste per le somme erogate ai residenti (è il caso, ad esempio, del lavoro dipendente e delle borse di studio) salvo considerare le regole specifiche di cui all'art. 24 del Dpr 917/86*

## LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI



### GLI OBBLIGHI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA

*Il sostituto d'imposta non è obbligato ad applicare le Convenzioni*

*L'applicazione della più favorevole regola convenzionale è una facoltà che il sostituto attiva sotto la propria responsabilità*

*Attenzione : le singole Convenzioni devono essere sempre analizzate, non potendosi fare riferimento generico al modello OCSE*

*Normalmente occorre acquisire certificazione della competente autorità fiscale estera che attesti lo status di soggetto fiscalmente residente nell'altro Paese in capo al percettore delle somme*

## LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI



### NOVITA' 2013

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2013/84404 del 10 luglio 2013 approva tutta una serie di modelli che i soggetti fiscalmente non residenti in Italia devono produrre per ottenere l'applicazione della Convenzione contro le doppie imposizioni e dunque non subire (talora parzialmente) ritenute in Italia ovvero chiedere il rimborso di esse.

In particolare, per i rapporti con professionisti ed occasionali, viene ribadito che il sostituto d'imposta ha mera facoltà – e non obbligo – di applicare il più favorevole regime convenzionale.

Per l'applicazione, però, occorre acquisire il modello "D" (allegato al Provvedimento), sottoscritto dal percipiente e corredato in ogni caso da attestazione di residenza fiscale sottoscritta dall'Autorità fiscale estera.

## LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

*NOVITA' 2013*

Cessa il “fai da te” che i singoli sostituti d’imposta dovevano attivare per decidere se applicare o meno il più favorevole regime convenzionale per le somme erogate a professionisti ed occasionali fiscalmente non residenti in Italia.

Per poter dare applicazione a tali agevolazioni, ove esistenti e dopo averne verificato l’applicabilità al caso specifico – il sostituto deve acquisire e conservare un modello standard (allegato “D” al Provvedimento citato, approvato anche in lingua inglese e francese con le relative istruzioni) firmato dal percipiente e timbrato dall’Autorità fiscale estera.

In assenza di esso, il sostituto deve applicare il regime delle ritenute previsto dal Dpr 600/73 (normalmente il 30%); sarà poi il percipiente a dover chiedere il rimborso al Centro Operativo di Pescara (peraltro utilizzando lo stesso modello “D”) oppure a fruire del credito d’imposta eventualmente previsto nel proprio Paese.

## IL D.U.R.C. Stato dell’arte e novità

**LE NOVITA' DEL DL 69 DEL 21 GIUGNO 2013  
ARTICOLO 31 post conversione (L. 98 in G.U. 20.08.13)**

*Viene riscritta identicamente la parte dell'art. 6 del Dpr 207/10 che indica le fasi in cui va richiesto il DURC:*

- a) per la verifica della dichiarazione sostitutiva relativa al requisito di cui all'articolo 38, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163;
- b) per l'aggiudicazione del contratto ai sensi dell'articolo 11, comma 8, del decreto legislativo n. 163 del 2006;
- c) per la stipula del contratto;
- d) per il pagamento degli stati avanzamento lavori o delle prestazioni relative a servizi e forniture;
- e) per il certificato di collaudo, il certificato di regolare esecuzione, il certificato di verifica di conformita', l'attestazione di regolare esecuzione, e il pagamento del saldo finale.

**LE NOVITA' DEL DL 69 DEL 21 GIUGNO 2013  
ARTICOLO 31 post conversione (L. 98 in G.U. 20.08.13)**

*I tre tempi del DURC:*

- a) **FASE PRE-CONTRATTUALE :**  
per la verifica della dichiarazione sostitutiva resa in sede di offerta; per l'aggiudicazione del contratto; per la stipula del contratto;
- b) **PAGAMENTI :**  
per il pagamento degli stati avanzamento lavori o delle prestazioni relative a servizi e forniture; per il certificato di collaudo, il certificato di regolare esecuzione, il certificato di verifica di conformita', l'attestazione di regolare esecuzione;
- c) **SALDO FINALE :**  
per il pagamento del saldo finale.

### LE NOVITA' DEL DL 69 DEL 21 GIUGNO 2013 ARTICOLO 31 comma 5 post conversione

*Viene fissata in 120 gg la validità temporale e precisato, conformemente a prassi del MInLavoro, che il DURC utilizzato per il contratto non può essere utilizzato per i pagamenti:*

Il DURC rilasciato per i contratti pubblici di lavori, servizi e forniture ha validità di centoventi giorni dalla data di rilascio.

Le Amministrazioni aggiudicatrici utilizzano il DURC in corso di validità, acquisito per l'ipotesi di cui al comma 4, lettera a), anche per le ipotesi di cui alle lettere b) e c) del medesimo comma **nonché per contratti pubblici di lavori, servizi e forniture diversi da quelli per i quali è stato espressamente acquisito.**

Dopo la stipula del contratto, acquisiscono il DURC ogni centoventi giorni e lo utilizzano per le finalità di cui al comma 4, lettere d) ed e), del presente articolo, fatta eccezione per il pagamento del saldo finale per il quale è in ogni caso necessaria l'acquisizione di un nuovo DURC..

### LE NOVITA' DEL DL 69 DEL 21 GIUGNO 2013 ARTICOLO 31 comma 7

*Documentazione obbligatoria:*

Nei contratti pubblici di lavori, servizi e forniture,

ai fini della verifica amministrativo-contabile,

i titoli di pagamento devono essere corredati

dal documento unico di regolarità contributiva (DURC) anche in formato elettronico

### ARTICOLO 31 commi 8bis ss (aggiunti in conversione)

#### *DURC per i finanziamenti:*

Alle erogazioni di sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari e vantaggi economici di qualunque genere, da parte di amministrazioni pubbliche per le quali è prevista l'acquisizione del DURC, si applica, in quanto compatibile, il comma 3 dell'art. 31 DL 69.

Ai fini della fruizione dei benefici normativi e contributivi in materia di lavoro e legislazione sociale e per finanziamenti e sovvenzioni previsti dalla normativa dell'Unione europea, statale e regionale, il DURC ha validità di 120 giorni dalla data del rilascio.

Ai fini dell'ammissione delle imprese di tutti i settori ad agevolazioni oggetto di cofinanziamento europeo finalizzate alla realizzazione di investimenti produttivi, le pubbliche amministrazioni procedenti anche per il tramite di eventuali gestori pubblici o privati dell'intervento interessato sono tenute a verificare, in sede di concessione delle agevolazioni, la regolarità contributiva del beneficiario, acquisendo d'ufficio il DURC.

La concessione delle agevolazioni di cui al comma precedente è disposta in presenza di un DURC rilasciato in data non anteriore a 120 gg.

### D.L. 69/13 : l'interpretazione del Ministero del Lavoro

#### Circolare 36 del 6 settembre 2013:

#### **Regime transitorio**

La validità di 120 gg. si applica solo ai Durc rilasciati a partire dal 22.08.13.

Per quelli rilasciati precedentemente, rimane di 90 giorni

#### **Durc ante contratto**

Il Durc richiesto ai fini della verifica della dichiarazione sostitutiva resa in sede di offerta vale 120 gg dalla data della dichiarazione medesima e non da quella del rilascio

#### **Durc in fase di pagamento**

Non è necessaria la richiesta ogni 120 gg, ma solo se vi è la necessità per effettuare pagamenti.

Viene caducata la posizione secondo la quale ogni SAL doveva avere un Durc specificamente richiesto per esso

## D.L. 69/13 : le prime note dell'INAIL

### Nota n. 5727 del 20 settembre 2013:

#### **Durc per soggetto e non per contratto**

Testualmente si ricorda : «Le nuove disposizioni, infine, hanno stabilito che le stazioni appaltanti pubbliche devono utilizzare il DURC rilasciato per i contratti pubblici in corso di validità e acquisito d'ufficio per la verifica della dichiarazione sostitutiva anche per l'aggiudicazione e la stipula del contratto **nonché** per contratti diversi da quelli per i quali è stato espressamente acquisito.»

#### **Nuove indicazioni operative**

Indicare le procedure per la richiesta nelle diverse fasi e nelle diverse casistiche.

Modificato il dato relativo alla validità temporale: 120 gg.

#### **Istruzioni operative del 3 ottobre 2013**

Nuovo modello per la comunicazione preventiva da trasmettere via PEC all'Inail

Nuovo modello che Inail trasmette per comunicare importi e codici di versamento

Studio Tributario Paolo Parodi

85

## IL DECRETO SVILUPPO 2011

### **D.L. 70/11, ART. 4 CO. 14-BIS, INSERITO IN SEDE DI CONVERSIONE (L. 106 IN G.U. 160 DEL 12.07.11), IN VIGORE DAL 13.07.11**

Per i contratti di forniture e servizi fino a 20.000 euro **stipulati** con la pubblica amministrazione e con le società in house, i soggetti contraenti possono produrre una dichiarazione sostitutiva ai sensi dell'articolo 46, comma 1, lettera p), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n.445, in luogo del documento di regolarità contributiva.

Le amministrazioni procedenti sono tenute ad effettuare controlli periodici sulla veridicità delle dichiarazioni sostitutive, ai sensi dell'articolo 71 del medesimo testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 2000.

Studio Tributario Paolo Parodi

86

## MINISTERO INFRASTRUTTURE

### **Lettura aperta del D.L. 70/11, ART. 4 CO. 14-BIS con circolare 30 ottobre 2012 n. 4536**

Pur ribadendo che il termine **stipulati** presupponga l'esistenza del contratto, per la stipula del quale dunque non dovrebbe valere la dichiarazione sostitutiva a prescindere dall'importo, giunge ad affermare (in guisa non del tutto condivisibile) che la ratio della norma consentirebbe (sempre nel limite dei 20.000 euro e per forniture e servizi, ovviamente) di acquisire dichiarazione sostitutiva anche per la stipula del contratto.

## DURC IRREGOLARE



**Il Durc irregolare è sufficiente per determinare l'esclusione dalle gare ed il committente pubblico non ha alcun dovere di svolgere accertamenti in ordine all'entità ed alla natura delle irregolarità contributive (Consiglio di Stato, decisione n. 5936/2010 del 24 agosto 2010).**

## DURC IRREGOLARE : determinazione AVCP n.1/2012

In materia di violazioni contributive, il legislatore riconduce la **gravità** ad ogni violazione ostantiva al rilascio del D.U.R.C.

Di fatto, l'emissione di un **D.U.R.C. irregolare equivarrebbe ex se alla sussistenza di una grave irregolarità**, accertata, a monte, dall'ente previdenziale, senza che a riguardo residui alcun margine di discrezionalità in capo alla stazione appaltante.

In linea con quanto affermato dall'Autorità nella determinazione n. 1/2010, il rapporto tra D.U.R.C. e valutazione finale circa il possesso del requisito generale di partecipazione è stabilito nel senso **che la stazione appaltante è comunque vincolata alle risultanze del D.U.R.C.** (cfr. sul punto ex multis, Consiglio di Stato, sez. V, n. 6072 del 18.11.2011, Consiglio di Stato, sez. V, n. 5936 del 24.08.2010, Consiglio di Stato, sez. VI, n. 1930 del 06.04.2010).

Studio Tributario Paolo Parodi

89

## RITENUTA 0,50%



REGOLAMENTO ATTUATIVO DEL CODICE DEGLI APPALTI : DPR 207/10 in GU n. 288  
10.12.10 – s.o. n. 270  
Art. 4

In ogni caso sull'importo netto progressivo delle prestazioni e' operata una ritenuta dello 0,50 per cento; le ritenute possono essere svincolate soltanto in sede di liquidazione finale, dopo l'approvazione da parte della stazione appaltante del certificato di collaudo o di verifica di conformita', previo rilascio del documento unico di regolarita' contributiva.

Studio Tributario Paolo Parodi

90

## RITENUTA 0,50%

**REGOLAMENTO ATTUATIVO DEL CODICE DEGLI APPALTI : DPR 207/10 in GU n. 288  
10.12.10 – s.o. n. 270 Art. 4**

La ritenuta si applica anche a forniture e servizi.

Nonostante opinioni non uniformi, si applica anche ai contratti sottosoglia per i quali non è prevista una procedura di collaudo né di verifica di conformità.

In tali situazioni, si dovrebbe avere come riferimento l'attestazione di regolare esecuzione ex art. 325 del Dpr 207/10.

Poste le incertezze normative, è fondamentale inserire specifica pattuizione contrattuale.

Per AVCP (**Parere10/12 del 11.07.12**), la ritenuta si applica anche ai contratti di fornitura di acqua, energia elettrica, gas naturale e di assicurazione.

Con lo stesso parere, AVCP ritiene la ritenuta applicabile ai contratti di cui sopra anche qualora gli stessi abbiano come contraenti della pubblica amministrazione aziende interamente pubbliche che operano in regime di esclusiva (la posizione contrasta con i principi affermati dalla det. 4/11 resa in materia di tracciabilità).

Per AVCP (parere 157/12), la ritenuta si applica altresì nel caso di contratti di somministrazione di lavoro e non limitatamente al compenso spettante alla società

Studio Tributario Paolo Parodi

91

## RITENUTA 0,50% : ESEMPI NUMERICI

### PRESTAZIONI DI SERVIZI (lavori e servizi)

#### Ipotesi A)

Corrispettivo maturato	1.000
Iva 22%	220
<b>Totale fattura</b>	<b>1.220</b>
a dedurre ritenuta 0,50%	5
<b>Netto a pagare</b>	<b>1.215</b>

In sede di svincolo, non sarà emessa alcuna fattura

#### Ipotesi B)

Corrispettivo maturato	1.000
a dedurre ritenuta 0,50%	5
Imponibile Iva	995
Iva 22%	218,90
<b>Totale fattura</b>	<b>1.213,90</b>
Importo da pagare	1.213,90

In sede di svincolo, dovrà emessa fattura come segue.

Imponibile per svincolo ritenute	5
Iva 22%	1,10
<b>Totale fattura</b>	<b>6,10</b>

Studio Tributario Paolo Parodi

92

## RITENUTA 0,50% : ESEMPI NUMERICI

### ACQUISTO DI BENI (forniture)

**Unica ipotesi possibile poichè la fattura deve essere emessa in sede di consegna dei beni**

Corrispettivo maturato	1.000
Iva 22%	220
<b>Totale fattura</b>	<b>1.220</b>

a dedurre ritenuta 0,50%	5
--------------------------	---

<b>Netto a pagare</b>	<b>1.215</b>
-----------------------	--------------

In sede di svincolo, non sarà emessa alcuna fattura

## DURC IRREGOLARE : EFFETTI



### REGOLAMENTO ATTUATIVO DEL CODICE DEGLI APPALTI : DPR 207/10 in GU n. 288 10.12.10 – s.o. n. 270

#### Art. 4

In caso di ottenimento da parte del responsabile del procedimento del documento unico di regolarità contributiva che segnali un'inadempienza contributiva relativa a uno o più soggetti impiegati nell'esecuzione del contratto, il medesimo **trattiene dal certificato di pagamento l'importo corrispondente all'inadempienza.**

**Il pagamento** di quanto dovuto per le inadempienze accertate mediante il documento unico di regolarità contributiva **e' disposto dalle stazioni appaltanti, direttamente agli enti previdenziali e assicurativi, compresa, nei lavori, la cassa edile.**

In ogni caso sull'importo netto progressivo delle prestazioni e' operata una ritenuta dello 0,50 per cento; le ritenute possono essere svincolate soltanto in sede di liquidazione finale, dopo l'approvazione da parte della stazione appaltante del certificato di collaudo o di verifica di conformità, previo rilascio del documento unico di regolarità contributiva.

## DURC IRREGOLARE : EFFETTI CIRCOLARE MIN.LAVORO N. 3 DEL 16.02.12

### Intervento sostitutivo della stazione appaltante ex art. 4 Dpr 207/10

L'**intervento sostitutivo** opera sulla parte che eccede la ritenuta 0,50%

L'intervento sostitutivo opera anche se il debito verso l'appaltatore è inferiore alla copertura risultante da DURC o da comunicazione resa dagli Istituti

La stazione appaltante deve effettuare una «**comunicazione preventiva**» agli Istituti (Inps, Inail e Cassa edile), contenente manifestazione di intenzione di sostituirsi al debitore principale, attraverso un «**preavviso di pagamento**»

Se il DURC non indica l'ammontare del debito ma solo una segnalazione di irregolarità, la stazione appaltante deve attivarsi per chiederne comunicazione da parte degli Enti che hanno attestato le irregolarità

Studio Tributario Paolo Parodi

95

## DURC IRREGOLARE : EFFETTI CIRCOLARE MIN.LAVORO N. 3 DEL 16.02.12

### Intervento sostitutivo della stazione appaltante ex art. 4 Dpr 207/10

A fronte della ricezione del «preavviso di pagamento», gli Istituti possono rimodulare l'ammontare delle scoperture, in presenza di una pluralità di preavvisi.

La stazione appaltante è poi tenuta a comunicare tempestivamente i pagamenti eseguiti, al fine di consentire l'aggiornamento delle posizioni delle imprese

Se il debito della stazione appaltante verso l'appaltatore è inferiore ai debiti dell'appaltatore verso gli Istituti, i **pagamenti** devono avvenire a favore dei creditori (Inps, Inail, Cassa edile) **in maniera proporzionale**, a prescindere dai diversi gradi di privilegio.

Esempio : debito verso Inps : 5.000	all'Inps il 50%
debito verso Inail : 3.000	all'Inail il 30%
debito verso C.ed. : 2.000	alla Cassa edile il 20%

Studio Tributario Paolo Parodi

96

## DURC IRREGOLARE : EFFETTI PAGAMENTO A MEZZO MODELLO F24

**Intervento sostitutivo della stazione appaltante ex art. 4 Dpr 207/10 :  
risoluzione 34/E del 11.04.12**

L'Agenzia delle Entrate detta le modalità per la compilazione del modello di versamento :

- Nelle prima fase, occorre utilizzare sempre il modello F24, anche da parte di chi normalmente utilizza il modello F24EP
- Nella sezione «Contribuente» .
  - il campo relativo al codice fiscale dell'intestatario della delega deve contenere il codice fiscale del soggetto responsabile dell'inadempimento
  - Occorre compilare il campo «codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare con il codice fiscale della stazione appaltante che opera l'intervento sostitutivo
  - Il campo «codice identificativo» deve essere valorizzato con il codice «51»

Studio Tributario Paolo Parodi

97

## DURC IRREGOLARE : EFFETTI PAGAMENTO A MEZZO MODELLO F24EP

**Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2012/140335 del 9 ottobre 2012**

Vengono approvate nuove specifiche tecniche per il modello F24EP

La nuova versione deve essere utilizzata a partire dal 22 ottobre 2012

Sono previsti campi specifici per i versamenti effettuati in nome e per conto di altri, quali coobbligati

Con successiva risoluzione n. 10/E del 8.2.13, l'Agenzia ha introdotto il codice «51» anche per il mod. F24EP

E' quindi possibile l'utilizzo per i versamenti in esecuzione dell'intervento sostitutivo in caso di DURC irregolare

Studio Tributario Paolo Parodi

98

## DURC IRREGOLARE : EFFETTI MODALITA' DI PAGAMENTO

### **Intervento sostitutivo della stazione appaltante ex art. 4 Dpr 207/10 : circolare INPS n. 54 del 13.04.12**

L'Inps conferma le posizione del Ministero Lavoro (circ. 3/12) e ulteriormente precisa :

- La comunicazione preventiva deve essere resa a mezzo PEC della sede Inps che ha accertato l'inadempienza contributiva, secondo un modello di cui all'allegato 3 alla circolare medesima;
- Il pagamento deve avvenire a mezzo modello F24, secondo le modalità indicate da AGE con risoluzione 34/E/12 e con i codici che saranno indicati da Inps;
- Il pagamento deve avvenire entro 30 giorni dalla ricezione della conferma importi da Inps e deve essere confermato a mezzo PEC alla medesima sede Inps che aveva accertato l'inadempienza;
- In caso di pagamenti in eccesso, Inps provvederà alla tempestiva restituzione dei maggiori importi alla stazione appaltante

## DURC IRREGOLARE : EFFETTI MODALITA' DI PAGAMENTO

### **Intervento sostitutivo della stazione appaltante ex art. 4 Dpr 207/10 : circolare INPS n. 54 del 13.04.12 – allegato 3 : contenuti della comunicazione preventiva**

Il RUP della stazione appaltante

«comunica di voler attivare nei confronti dell'Inps l'intervento sostitutivo previsto dalla legge (articolo 4, co.2, del D.P.R. n. 207/2010) per l'irregolarità segnalata nel DURC in oggetto per l'importo pari a **euro** \_\_\_\_\_, determinato in base ai criteri fissati dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali con la Circolare n. 3/2012.

Il sottoscritto si impegna ad effettuare tempestivamente il pagamento (entro 30 giorni dalla ricezione della comunicazione di conferma del debito comunicato nel Durc) e ad inviare alla Sede copia della ricevuta di versamento.

A tal fine chiede di conoscere gli estremi per effettuare il relativo versamento.

Per eventuali comunicazioni, si forniscono i seguenti recapiti:»

## DURC IRREGOLARE : EFFETTI MODALITA' DI PAGAMENTO

**Intervento sostitutivo della stazione appaltante ex art. 4 Dpr 207/10 :  
nota INAIL n. 2029 del 21.03.12**

Anche l'INAIL conferma le posizioni del Ministero Lavoro (circ. 3/12) e ulteriormente precisa :

- La necessità della comunicazione preventiva deve essere resa a mezzo PEC (o anche semplice posta elettronica) della sede INAIL che ha accertato l'inadempienza, tramite fac – simile allegato alla nota medesima (conforme a quello INPS);
- Il pagamento deve avvenire a mezzo modello F24, secondo le modalità poi indicate da AGE con risoluzione 34/E/12 e con i codici che saranno indicati da INAIL;
- Il pagamento deve avvenire con la massima tempestività e devono essere comunicati gli estremi del pagamento alla medesima sede INAIL che aveva comunicato l'importo dell'inadempienza

101

## DURC IRREGOLARE : EFFETTI CIRCOLARE MIN.LAVORO N. 3 DEL 16.02.12

**Intervento sostitutivo della stazione appaltante ex art. 4 Dpr 207/10**

**In caso di subappalto**, il vincolo solidaristico di cui all'art. 1676 CC e art. 118 co. 6 del D.lgs. 163/06 fa riferimento al solo personale impiegato nell'appalto.

Con riferimento all'intervento sostitutivo ex art. 4 del Dpr 207/10, esso:

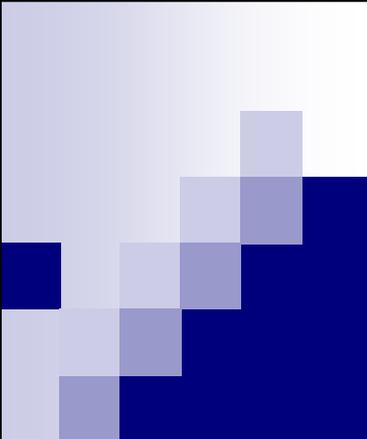
- deve aversi solo a seguito di somme residue dopo che sono stati effettuati versamenti per intervento sostitutivo su scoperture dell'appaltatore,
- non può eccedere il valore del debito che l'appaltatore ha nei confronti del subappaltatore alla data di emissione del DURC irregolare,
- se l'irregolarità è del solo subappaltatore e le somme a lui dovute non sono sufficienti a coprire integralmente le scoperture da DURC irregolare, l'intervento sostitutivo fino a capienza svincola comunque le somme dovute a favore dell'appaltatore.

**Rapporti con le verifiche Equitalia ex art. 48-bis del Dpr 602/73**

L'art. 4 del Dpr 207/10 è di prioritaria applicazione

Studio Tributario Paolo Parodi

102



# La tracciabilità dei pagamenti

Studio Tributario Paolo Parodi 103

## QUADRO NORMATIVO



**Legge 13 agosto 2010, n. 136 (in vigore dal 7 settembre 2010), articoli 3 e 6 e D.L. 187/10 conv. L. 217 del 17.12.10 in G.U. n. 295 del 18.12.10**

Finalità della norma  
Dettare regole di ordine pubblico, volte a combattere infiltrazioni criminali nella sfera degli interessi pubblici con particolare riferimento al settore delle commesse pubbliche.

Assicurare la tracciabilità dei flussi finanziari connessi a commesse pubbliche ed a finanziamenti pubblici

Studio Tributario Paolo Parodi 104

**QUADRO INTERPRETATIVO**

↓

**TRE DETERMINAZIONI AVCP :**

**Determinazione n. 8 del 18.11.10**

**Determinazione n. 10 del 22.12.2010**

**Determinazione n. 4 del 07.07.11 : sostitutiva delle precedenti**

**Raccolta FAQ sul sito AVCP**

Studio Tributario Paolo Parodi 105

**CONTENUTI DELLA NORMA (comma 1)**

**Gli appaltatori, i subappaltatori e i subcontraenti della filiera** delle imprese nonché i concessionari di finanziamenti pubblici anche europei a qualsiasi titolo interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici

**devono utilizzare**

uno o più conti correnti bancari o postali, accesi presso banche o presso la società Poste italiane Spa,  
**dedicati, anche non in via esclusiva,** alle commesse pubbliche.

**Tutti i movimenti finanziari** relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture pubblici nonché alla gestione dei finanziamenti

**devono essere registrati sui conti correnti dedicati**

e, salvo talune eccezioni, devono essere effettuati esclusivamente tramite lo strumento del bonifico bancario o postale ovvero con strumenti di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni.

Studio Tributario Paolo Parodi 106

### CONTENUTI DELLA NORMA (comma 5)

Le Amministrazioni pubbliche devono effettuare i versamenti a favore dell'appaltatore mediante lo strumento del bonifico bancario o postale

Il bonifico (o l'alternativo strumento tracciabile) deve riportare, in relazione a ciascuna transazione,

- il **CIG** (codice identificativo gara attribuito dall'AVCP su richiesta della stazione appaltante)
- il **CUP** (codice unico di progetto) relativo all'investimento pubblico sottostante (ove obbligatorio ai sensi dell'art. 11 della L. 3/2003).

### PROFILI CONTRATTUALI : art. 3 commi 8 e 9bis della L. 136/2010

#### **CLAUSOLA DA INSERIRE A PENA DI NULLITA' ASSOLUTA DEL CONTRATTO**

La stazione appaltante, nei contratti sottoscritti con gli appaltatori relativi ai lavori, ai servizi e alle forniture di cui al comma 1, inserisce, a pena di nullità assoluta, un'apposita clausola con la quale essi assumono gli obblighi di tracciabilità dei flussi finanziari di cui alla legge 136/10.

#### **RISOLUZIONE DI DIRITTO DEL CONTRATTO**

La prima versione della norma prevedeva che il contratto dovesse essere munito, altresì, della clausola risolutiva espressa da attivarsi in tutti i casi in cui le transazioni sono state eseguite senza avvalersi di banche o della società Poste italiane Spa.

Con il decreto correttivo (nuovo co. 9-bis dell'art. 3), viene invece previsto che la violazione degli obblighi di cui alla legge in esame determina la risoluzione di diritto del contratto.

## PROFILI CONTRATTUALI

### **CLAUSOLA DA INSERIRE A PENA DI NULLITA' ASSOLUTA DEL CONTRATTO**

Attenzione ai buoni d'ordine, con soluzioni alternative :

- Il preventivo contiene l'impegno di controparte
- Il buono d'ordine viene controfirmato
- La comunicazione di conto dedicato contiene impegno specifico

### **CLAUSOLA DA INSERIRE A PENA DI NULLITA' ASSOLUTA DEL CONTRATTO**

Diviene obbligazione contrattuale cogente anche per gli stranieri

## Rapporti con operatori non stabiliti in Italia

Gli obblighi di tracciabilità hanno natura imperativa e sono disposizioni di applicazione necessaria, anche alla luce delle regole di diritto internazionale privato.

Sul piano sanzionatorio, però, il principio di territorialità sembra escludere l'assoggettabilità all'art. 6 dell'operatore economico straniero; eventuali inadempimenti avranno valenza solo contrattuale.

## Rapporti con operatori non stabiliti in Italia

In caso di rifiuto dell'operatore straniero a sottoscrivere la clausola di tracciabilità, la stazione appaltante ha onere di :

- motivare l'assenza di altri operatori idonei
- conservare documentazione per dimostrare di essersi attivata richiedendo l'applicazione della tracciabilità
- applicare tutte le disposizioni che prescindono dalla volontà di controparte (ad esempio : richiesta CIG).

Esempi :

Utenze per consultazioni tramite rete di riviste scientifiche  
 Acquisto di pubblicazioni  
 Acquisto di attrezzature mediche o farmaci salvavita

## PROFILI CONTRATTUALI : le verifiche a valle

### OBBLIGHI DELLA STAZIONE APPALTANTE

L'art. 3 co.9 della L. 136/10 dispone che la stazione appaltante deve verificare che nei contratti stipulati fra appaltatore e subappaltatore e subcontraenti della filiera sia inserita, a pena di nullità assoluta, la clausola di tracciabilità.

I soggetti tenuti al rispetto della 136/10 devono quindi trasmettere alla stazione appaltante copia di tutti i contratti sottoscritti con i subappaltatori e i subcontraenti.

La trasmissione può anche avvenire per estratto (mediante invio della singola clausola ed evidenza della sottoscrizione) o essere sostituita da dichiarazione sostitutiva con cui le parti danno atto dell'avvenuta sottoscrizione degli obblighi di tracciabilità (dichiarazioni che la stazione appaltante deve verificare a campione) : in tal senso, det. AVCP 4/11 par.9

## PROFILI OPERATIVI : il conto dedicato

I conti correnti dedicati, ma non in via esclusiva, da utilizzare per la gestione dei movimenti finanziari relativi alle commesse o finanziamenti pubblici possono essere attivati presso le banche o la società Poste Italiane Spa.

E' possibile scegliere, alternativamente, di attivare:

- un unico conto corrente (i dati dei bonifici ivi affluiti riporteranno elementi distintivi dettagliati delle diverse transazioni);
- più conti correnti (sulla base dell'organizzazione ottimale del soggetto);
- più conti correnti per la stessa commessa pubblica.

La norma non prescrive alcuna necessità di dedicare un conto corrente bancario o postale per ciascuna delle amministrazioni pubbliche con cui il soggetto si trova a dover interagire

## PROFILI OPERATIVI : il conto dedicato

### Le comunicazioni

La comunicazione deve essere sottoscritta dal legale rappresentante dell'impresa ma non è prescritta una formalità specifica (vedasi det. AVCP n. 4/11)

Non è indispensabile che per ciascuna commessa pubblica sia effettuata la comunicazione, ben potendo essere effettuata comunicazione "cumulativa" a valere per tutte le commesse in corso e per quelle future, fino a comunicazione di variazione.

L'indicazione in fattura di un conto corrente su cui effettuare il bonifico non può tener luogo di comunicazione di conto dedicato.

Le comunicazioni operate dagli istituti di credito a fronte di «canalizzazioni di credito» non possono tener luogo di comunicazione di conto dedicato.

## PROFILI OPERATIVI : il conto dedicato

### Determinazione AVCP n. 10/10

Considerato che un fornitore può avere una molteplicità di contratti stipulati con la medesima stazione appaltante, è ammissibile che lo stesso comunichi il "conto corrente dedicato" una sola volta valevole per tutti i rapporti contrattuali.

Con tale comunicazione l'appaltatore deve segnalare che, per tutti i rapporti giuridici che verranno instaurati con la medesima stazione appaltante (presenti e futuri), si avvarrà - fatte salve le eventuali modifiche successive - di uno o più conti correnti dedicati (indicandone puntualmente gli estremi identificativi) senza necessità di formulare apposite comunicazioni per ciascuna commessa.

Tale forma di comunicazione può essere effettuata sia per le eventuali commesse precedenti al 7 settembre 2010 che per le commesse successive.

## PROFILI OPERATIVI : il conto dedicato

### Precisazioni con art. 7 del D.L. 187/10

La comunicazione da rendere può riguardare :

- accensione di conto dedicato : da effettuarsi entro 7 giorni dall'accensione;
- prima utilizzazione per commessa pubblica di conto già in essere : da effettuarsi sempre entro 7 giorni dalla decisione;
- qualsiasi modifica relativa ai dati trasmessi, ivi compresa la situazione di variazione di istituto di credito con accensione/utilizzo di nuovo conto dedicato (in tale ultima ipotesi, è fondamentale che i trasferimenti di somme avvengano sempre in maniera pienamente tracciabile e per l'intero saldo esistente, in relazione alla specifica commessa pubblica, al momento della comunicazione)

## CUP e CIG

I due codici rispondono ad esigenze diverse.

**Il CIG rappresenta il codice che identifica il singolo rapporto contrattuale/flusso finanziario**, a fronte del quale si esegue il pagamento; esso diviene codice identificativo del flusso finanziario.

**Il CUP è necessario** per assicurare la funzionalità della rete di monitoraggio degli investimenti pubblici, **in riferimento ad ogni nuovo progetto di investimento pubblico**.

Nell'ambito di un progetto di investimento pubblico, avremo un CUP ed una pluralità di CIG, ciascuno dei quali sarà relativo al singolo rapporto contrattuale instaurato per la realizzazione del progetto.

## Il codice unico di progetto

### ESEMPI DI INTERVENTI DI SVILUPPO

Acquisizione di terreni (esclusi i trasferimenti fra enti pubblici)
Acquisizione, realizzazione e manutenzione straordinaria di :
- infrastrutture scolastiche,
- infrastrutture telematiche,
- impianti sportivi,
- verde pubblico,
- opere di urbanizzazione primaria e secondaria,
- impianti ed attrezzature,
- software
Acquisizione e manutenzione straordinaria di :
- mezzi di trasporto,
- mobili, arredi, dotazioni scolastiche
Acquisizione di :
- opere artistiche,
- opere dell'ingegno, brevetti, diritti d'autore
Acquisizione e mantenimento certificazioni ISO
Acquisto di partecipazioni azionarie e conferimenti di capitale
Corsi di formazione, manifestazioni e congressi con finalità di sviluppo
Studi, consulenze e indagini finalizzati alla realizzazione di un progetto di investimento

## Il codice identificativo gara post L. 136/10

### Determinazione AVCP n. 8/10.

Il CIG è divenuto obbligatorio in relazione a ciascun contratto pubblico, **a prescindere dall'importo e dalla procedura di affidamento prescelta.**

Il CIG deve essere richiesto dal RUP in un momento antecedente all'indizione della procedura di gara, in quanto :

- deve essere indicato nel bando, oppure
- nella lettera di invito a presentare l'offerta nel caso di procedure senza previa pubblicazione di bando.

Il CIG deve essere inserito nella richiesta di offerta comunque denominata e negli ordinativi di pagamento.

Non è obbligatorio indicare il CIG in fattura : AVCP, det. 4/11, par 6.2

## CASISTICHE PARTICOLARI

### DETERMINAZIONE AVCP N. 8/10

#### **Cessioni di credito**

Il cessionario deve indicare il CUP/CIG e pagare il cedente con strumento pienamente tracciabile e sul conto dedicato.

#### **Mercato assicurativo**

E' consentito al broker incassare per il tramite del proprio conto separato ex art. 117 del Codice assicurazioni (D.Lgs. 209/05) indicato come "dedicato"; altrimenti, valgono le regole generali, CIG compreso

## CASISTICHE PARTICOLARI

### Cessioni di credito

Si ricorda preliminarmente che i contratti di cessione di credito, per essere opponibili ad una amministrazione pubblica, devono essere stipulati mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata e devono essere notificati all'amministrazione debitrice.

In materia di contratti pubblici, occorre poi ricordare le previsioni di cui all'art. 117 del D.lgs. 163/06.

Con riferimento alle regole di tracciabilità ed alle modalità di applicazione alle casistiche di cessione accettata, è utile la lettura del paragrafo 4.9 della determinazione AVCP n. 4/11, della quale nel seguito si espongono le linee essenziali.

## CASISTICHE PARTICOLARI : le cessioni di credito

### ***Rapporti cessionario – cedente :***

Il cedente del credito, creditore di stazione appaltante a fronte di contratto di appalto pubblico, deve :

- comunicare al cessionario il proprio conto dedicato, già oggetto di comunicazione alla stazione appaltante,
- comunicare al cessionario il CUP ed il CIG già comunicatigli dalla stazione appaltante in relazione al contratto cui afferisce il credito ceduto,
- non interrompere il flusso della tracciabilità, conservando inalterati i propri obblighi in sede di pagamenti a favore dei propri subcontraenti di filiera.

Il cessionario del credito deve :

- effettuare il versamento a favore del cedente sul conto dedicato comunicatogli,
- mediante bonifico con CIG e CUP comunicatigli dal cedente.

## CASISTICHE PARTICOLARI : le cessioni di credito

### ***Rapporti stazione appaltante – cessionario del credito***

Il cessionario del credito deve :  
comunicare alla stazione appaltante il proprio conto dedicato,  
secondo le regole ed i contenuti esposti

La stazione appaltante deve :

- acquisire la comunicazione di conto dedicato da parte del cessionario,
- effettuare il pagamento a favore del cessionario sul conto dedicato,
- mediante bonifico con CIG e CUP già acquisiti in relazione al contratto cui afferisce il credito ceduto.

## AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE



### Definizione normativa

Lavori, servizi e forniture pubblici  
Finanziamenti pubblici anche europei

### Prima definizione del perimetro (AVCP, det. N. 8/10)

- Contratti di appalto di lavori servizi e forniture pubblici, ivi compresi quelli esclusi in tutto o in parte dall'applicazione del D.Lgs. 163/06 di cui al titolo II (ivi compresi i servizi di cui all'allegato II B);
- concessioni di lavori pubblici e concessioni di servizi ex art. 30;
- contratti di partenariato pubblico – privato, ivi compresi i contratti di locazione finanziaria;
- contratti di subappalto e subfornitura;
- contratti in economia, ivi compresi gli affidamenti diretti

## AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

### Determinazione AVCP n. 10/10

L'articolo 3, comma 1, della legge n. 136/2010 stabilisce che le norme sulla tracciabilità dei flussi finanziari si applicano agli appaltatori, subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese, pertanto, assume fondamentale importanza la **nozione di appalto** (e, di riflesso, quella di appaltatore).

**Nel codice civile**, all'articolo 1655, il contratto di appalto è definito come *“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”*.

**Nel Codice dei contratti**, all'articolo 3, comma 6, accogliendo la nozione di derivazione comunitaria, l'appalto pubblico è definito come il **contratto a titolo oneroso, stipulato per iscritto tra una stazione appaltante o un ente aggiudicatore e uno o più operatori economici, avente per oggetto l'esecuzione di lavori, la fornitura di prodotti, la prestazione di servizi** come definiti dal codice stesso.

## I CONTRATTI ESCLUSI IN TUTTO O IN PARTE DALLA DISCIPLINA DEL D.LGS. 163/06 (parte I, titolo II)

### Determinazione AVCP n. 10/10

#### Principio generale

La normativa sulla tracciabilità trova applicazione anche con riguardo ai contratti esclusi di cui al Titolo II, parte I, del Codice dei contratti, purché gli stessi siano riconducibili alla fattispecie dell'appalto.

Ad esempio, sono da ritenersi sottoposti alla disciplina sulla tracciabilità gli appalti previsti dagli articoli 16 (contratti relativi alla produzione e al commercio di armi, munizioni e materiale bellico), 17 (contratti secretati o che si esigono particolari misure di sicurezza) e 18 (contratti aggiudicati in base a norme internazionali).

Parimenti, devono ritenersi sottoposti alla disciplina sulla tracciabilità gli appalti di servizi non prioritari compresi nell'allegato II B a cui, come sancito dall'art. 20 del Codice, si applicano, solo alcune disposizioni del Codice dei contratti.

## D.LGS. 163/06 – ALLEGATO IIB



### SERVIZI DI CUI ALL'ALLEGATO II B :

- Servizi alberghieri e di ristorazione
- servizi di trasporto per ferrovia
- servizi di trasporto per via d'acqua
- servizi di supporto e sussidiari per il settore dei trasporti
- servizi legali
- servizi di collocamento e reperimento di personale
- servizi di investigazione e sicurezza, eccettuati i servizi con furgoni blindati
- servizi relativi all'istruzione, anche professionale
- servizi sanitari e sociali
- servizi ricreativi, culturali e sportivi
- altri servizi (non compresi né nell'allegato II A né nel II B)

## I CONTRATTI ESCLUSI IN TUTTO O IN PARTE DALLA DISCIPLINA DEL D.LGS. 163/06 (parte I, titolo II)

### **Determinazione AVCP n. 10/10**

**Casistica specifica** : acquisto da parte di una stazione appaltante di **corsi di formazione per il proprio personale**

Configura un appalto di servizi, rientrante nell'allegato II B, categoria 24 e, pertanto, comporta l'assolvimento degli oneri relativi alla tracciabilità.

Il rapporto tra l'operatore economico che organizza i corsi formativi ed i docenti esterni coinvolti, a seguito di contratti d'opera per prestazioni occasionali, invece, è assimilabile all'ipotesi prevista dall'articolo 3, comma 2 della legge n. 136/2010.

Ne discende che :

- i trasferimenti di denaro conseguenti possono essere esentati dall'indicazione del CIG e del CUP, ferma restando l'osservanza delle altre disposizioni
- la stazione appaltante non ha obbligo di verificare il contratto stipulato dalla società/ente di formazione con i docenti.

**AVCP, det. 4/11, par. 3.9** : la mera partecipazione di un dipendente di una stazione appaltante ad un seminario o convegno non integra la fattispecie di appalto di servizi di formazione

## INCARICHI DI COLLABORAZIONE : ESCLUSIONE

### DETERMINAZIONE AVCP N. 10/10 :

Nonostante quanto affermato sui servizi di cui all'allegato IIB, AVCP ritiene non soggetti agli obblighi di tracciabilità gli incarichi di collaborazione ex articolo 7, comma 6, del decreto legislativo 30 marzo 2001 n. 165.

Tale disposizione consente, in presenza di determinati presupposti di legittimità, di ricorrere ad incarichi individuali di natura occasionale e coordinata e continuativa per esigenze cui non si possa far fronte con personale in servizio.

Si tratta di contratti d'opera, previsti dall'articolo 2222 c.c. - che hanno ad oggetto un *facere* a favore del committente, senza vincolo di subordinazione - e con lavoro prevalentemente proprio. Sono come attività temporanee, altamente qualificate, da porsi in essere in esplicitazione delle competenze istituzionali dell'ente e per il conseguimento di obiettivi e progetti specifici; pertanto, di regola, le collaborazioni esterne operano nell'ambito della c.d. attività di amministrazione attiva tesa a perseguire le finalità proprie dell'ente che, altrimenti, per l'assenza di adeguata professionalità, sarebbe impossibile raggiungere.

Non è tuttavia univoca la distinzione rispetto alle prestazioni di servizi.

La stessa AVCP afferma : "Data la contiguità delle fattispecie contrattuali in esame ed al fine di evitare elusioni della normativa, si raccomanda alle stazioni appaltanti di porre particolare attenzione nell'operare la distinzione tra contratto di lavoro autonomo - la cui disciplina si rinviene nel citato decreto n. 165/2001 - e il contratto di appalto di servizi - disciplinato dal Codice dei contratti e soggetto alle regole di tracciabilità."

## LAVORO AUTONOMO – APPALTO DI SERVIZI

L'AVCP, nella determinazione n. 10/10, esclude dagli obblighi di tracciabilità gli incarichi conferiti ai sensi dell'art. 7 co. 6 del D.Lgs. 165/01, in quanto configurano contratto d'opera ex artt. 2222 ss. C.C. e non contratto di appalto.

Nello stesso tempo, però, AVCP sottolinea come occorra prestare molta attenzione alla sottile (e spesso non univocamente interpretabile) linea di demarcazione che esiste fra tali tipologie contrattuali e l'appalto di servizi.

L'appalto di servizi richiede un «quid pluris» per prestazione o modalità organizzativa.

In merito al «servizio legale», sulla distinzione fra contratto ex artt. 2222 ss. CC e appalto di servizi non prioritari di cui all'allegato IIB al D.Lgs. 163/06, si veda Corte dei Conti Basilicata, del. 19/2009/PAR.

Le procedure per la scelta del contraente da attivare sono ovviamente diverse nelle due situazioni : D.Lgs. 163/06 e regolamento nel caso di appalto, D.Lgs. 165/01 per l'incarico di lavoro autonomo

### **LAVORO AUTONOMO – APPALTO DI SERVIZI : il caso della formazione**

L'attività di formazione, in linea generale, è chiaramente ricompresa fra le prestazioni di servizi di cui all'allegato IIB al D.Lgs. 163/06 e conseguentemente è soggetta agli obblighi di tracciabilità; di ciò si ha conferma nella stessa determinazione n. 10/10 dell'AVCP.

Tuttavia, nel caso di attività di formazione organizzata internamente, si può presentare la difficoltà di distinguere l'incarico di lavoro autonomo (contratto d'opera intellettuale e x artt. 2222 ss. C.C.) dal contratto di servizi (contratto di appalto ai sensi dell'all. IIB al D.Lgs. 163/06).

Rileva l'oggetto del contratto e non il soggetto contraente.

Studio Tributario Paolo Parodi

### **LAVORO AUTONOMO – APPALTO DI SERVIZI : il caso della formazione (seguito)**

Rileva l'oggetto del contratto e non la natura del soggetto contraente.

Tuttavia la figura del contraente – pur non determinante in senso assoluto - è comunque importante : è più facile che si configuri contratto d'opera se il contraente è persona fisica (o associazione professionale), mentre è assai difficile se il contraente è una persona giuridica (spa, srl, consorzio, cooperativa, associazione culturale e simili).

Con le nuove STP costituite in forma di società commerciali (L. 183/11), si potranno avere incarichi di lavoro autonomo, contrattualizzati però con una STP

Ai fini della successiva gestione degli adempimenti di tracciabilità, è determinante la procedura adottata per la scelta del contraente: non si avrà contratto d'opera ma appalto di servizi se non sono state adottate le procedure per il conferimento d'incarico ex art. 7 co. 6 del D.Lgs. 165/01.

Studio Tributario Paolo Parodi

## I CONTRATTI ESCLUSI IN TUTTO O IN PARTE DALLA DISCIPLINA DEL D.LGS. 163/06 (art. 19)

### Determinazione AVCP n. 10/10

L'art. 19 contempla una molteplicità di figure contrattuali eterogenee, non tutte qualificabili come contratti d'appalto, e sulle quali AVCP assume posizioni diversificate.

### Fattispecie escluse dalla tracciabilità

- contratti aventi ad oggetto **l'acquisto o la locazione di terreni, fabbricati** esistenti o altri beni immobili o riguardanti diritti su tali beni (articolo 19, comma 1, lett. a),
- servizi di arbitrato e conciliazione (articolo 19, comma 1, lett. c).
- contratti di lavoro conclusi dalle stazioni appaltanti con i propri dipendenti (articolo 19, comma 1, lett. e) ed alle figure agli stessi assimilabili (ad esempio, la somministrazione di lavoro con le pubbliche amministrazioni, disciplinata dagli articoli 20 e ss. del decreto legislativo del 10 settembre 2003 n. 276, così come il lavoro temporaneo ai sensi della legge 24 giugno 1997 n. 196).

## I CONTRATTI ESCLUSI IN TUTTO O IN PARTE DALLA DISCIPLINA DEL D.LGS. 163/06 (art. 19)

### Determinazione AVCP n. 10/10

### Ulteriori fattispecie escluse dalla tracciabilità

Il secondo comma dell'articolo 19 esclude l'applicazione del Codice dei contratti agli *"appalti pubblici di servizi aggiudicati da un'amministrazione aggiudicatrice o da un ente aggiudicatore ad un'altra amministrazione aggiudicatrice o ad un'associazione o consorzio di amministrazioni aggiudicatrici, in base ad un diritto esclusivo di cui esse beneficiano in virtù di disposizioni legislative, regolamentari o amministrative pubblicate, purché tali disposizioni siano compatibili con il trattato"*.

In considerazione della *ratio* della legge n. 136/2010, per AVCP detti appalti non sono soggetti agli obblighi di tracciabilità in quanto contenuti in un perimetro pubblico, ben delimitato da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative, tali da rendere *ex se* tracciati i rapporti, anche di natura finanziaria, intercorrenti tra le amministrazioni aggiudicatrici.

## AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

### Determinazione AVCP n. 10/10

Deve ritenersi **escluso dell'ambito di applicazione della tracciabilità il trasferimento di fondi da parte delle amministrazioni dello Stato in favore di soggetti pubblici (anche in forma societaria) per la copertura di costi relativi all'attività espletate in funzione del ruolo istituzionale da essi ricoperto *ex lege***, anche perché tale trasferimento di fondi è comunque tracciato.

Per quanto riguarda i corrispettivi incassati dai concessionari di servizio pubblico, corrisposti dagli utenti (ad esempio TAR SU), gli stessi possono essere versati con qualsiasi strumento di pagamento, ivi incluso il contante. Detti pagamenti devono, comunque, essere effettuati sul conto corrente dedicato, indicato dal concessionario al committente.

## SINTESI

### TAVOLA SINOTTICA RIEPILOGATIVA PER I CONTRATTI

Fattispecie soggette a tracciabilità	Fattispecie escluse da tracciabilità
Appalti di lavori servizi e forniture pubblici	Contratti d'opera ex artt. 2222 ss. C.C.
Appalti di servizi di cui all'allegato II B	Contratti di lavoro dipendente ed assimilati
Concessioni di lavori e di servizi pubblici	
Contratti di project financing	Servizi di arbitrato e conciliazione
Contratti con professionisti per appalti di servizi	Indennità, indennizzi, risarcimenti
Contratti di ricerca e sviluppo	Appalti fra enti pubblici ex lege
Servizi finanziari	Trasf. da enti pubbl. a copertura costi ex lege
Contratti con spa miste	Cessione e locazione di beni immobili
Servizi di ingegneria e architettura	Affidamenti di servizi a "società in house"
Appalti (a mercato) fra enti pubblici	Servizi sanitari in convenzione

## I RAGGRUPPAMENTI TEMPORANEI DI IMPRESE

### Determinazione AVCP n. 10/10

In base alla definizione di cui all'articolo 3, comma 20, del Codice dei contratti, si intende per "raggruppamento temporaneo" un insieme di imprenditori, o fornitori, o prestatori di servizi, costituito, anche mediante scrittura privata, allo scopo di partecipare alla procedura di affidamento di uno specifico contratto pubblico, mediante presentazione di una unica offerta. Da un punto di vista negoziale, alla base della costituzione dei raggruppamenti vi è un contratto di mandato che gli operatori economici (mandanti) conferiscono ad uno di essi, detto mandatario.

Ciascun componente del raggruppamento è tenuto ad osservare, in proprio e nei rapporti con eventuali subcontraenti, gli obblighi derivanti dalla legge n. 136/2010, anche al fine di non interrompere la concatenazione di flussi tracciati tra stazione appaltante e singoli subcontraenti.

Pertanto, la mandataria dovrà rispettare nei pagamenti effettuati verso le mandanti le clausole di tracciabilità che andranno, altresì, inserite nel contratto di mandato.

Le medesime considerazioni valgono in relazione ai **consorzi ordinari di concorrenti** di cui all'articolo 34, comma 1, lett. e) del Codice dei contratti.

Si ritiene che siano sottoposti a tracciabilità anche i flussi finanziari nell'ambito delle società tra imprese riunite a valle dell'aggiudicazione ex articolo 96 del d.P.R. 21 dicembre 1999, n. 554 (articolo 93 d.P.R. 5 ottobre 2010, n. 207).

Studio Tributario Paolo Parodi

137

## PROFILI OPERATIVI : deroghe all'obbligo di bonifico

### **Pagamenti degli enti pubblici con la cassa economale**

L'AVCP (det. 8/10) esclude dalla disciplina in esame le spese sostenute dai cassieri, utilizzando il fondo economale, non a fronte di contratti di appalto.

### **Utilizzo cassa economale**

Se per motivi di urgenza non è possibile provvedervi con mandato tratto sull'Istituto cassiere, possono essere pagati per contanti o con carta di credito, a titolo esemplificativo :

- imposte, tasse e altri diritti erariali, valori bollati, spese postali,
- anticipi per missioni del personale, biglietti per mezzi di trasporto,
- acquisto materiali di modesta entità e di facile consumo,
- giornali e pubblicazioni periodiche, libri,
- piccole manutenzioni e riparazioni urgenti,
- spese di funzionamento automobili

Studio Tributario Paolo Parodi

138

## FONDO ECONOMALE

### **Determinazione AVCP n. 10/10**

Si tratta delle spese che ciascuna amministrazione disciplina in via generale con un provvedimento interno.

Il regolamento deve contenere un'elencazione esemplificativa degli acquisti di beni e servizi che rientrano nelle spese minute e di non rilevante entità, necessarie per sopperire con immediatezza ed urgenza ad esigenze funzionali dell'ente (non compatibili con gli indugi della contrattazione e l'emanazione di un provvedimento di approvazione), entro un limite di importo fissato, anch'esso, nel medesimo regolamento.

La gestione di tali spese, superando il rigido formalismo delle procedure codificate, avviene secondo modalità semplificate sia per quanto riguarda il pagamento (per pronta cassa), contestuale all'acquisto indifferibile del bene o servizio, sia per quanto concerne la documentazione giustificativa della spesa.

Le spese ammissibili devono essere, quindi, tipizzate dall'amministrazione mediante l'introduzione di un elenco dettagliato all'interno di un proprio regolamento di contabilità ed amministrazione.

La corretta qualificazione della singola operazione, da effettuarsi a seconda delle specificità del caso concreto ed alla luce degli ordinari criteri interpretativi, rientra nella responsabilità della stazione appaltante procedente.

## FONDO ECONOMALE

### **Determinazione AVCP n. 10/10**

A titolo esemplificativo, l'AVCP richiama quanto stabilito dal D.P.R. 4 settembre 2002 n. 254, concernente le gestioni dei consegnatari e dei cassieri delle amministrazioni dello Stato, il quale contempla le disposizioni che il regolamento di ciascun ente deve specificare riguardo la gestione delle spese di modesta entità, contenute entro importi certi e prefissati.

Tale regolamento, in particolare, prevede che il cassiere provveda, su richiesta dei competenti uffici, al pagamento delle spese contrattuali e dei sussidi urgenti, nonché delle minute spese di ufficio, nei limiti delle risorse finanziarie.

Anche in questo caso, pertanto, le spese ammissibili devono essere tipizzate dall'amministrazione mediante l'introduzione di un regolamento interno, nel rispetto dei propri limiti di spesa ed all'infuori dei contratti di appalto.

## AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE : I FINANZIAMENTI PUBBLICI

### **Determinazione AVCP n. 8/10, par. 3, penultimo comma**

#### Soggetti ricompresi in generale

Concessionari di finanziamenti pubblici, anche europei

#### Soggetti compresi in particolare

Soggetti, anche privati, che stipulano appalti per la realizzazione dell'oggetto del finanziamento indipendentemente dall'importo

#### Obblighi

Il CUP/CIG deve essere riportato nei mandati di pagamento al concessionario di finanziamento pubblico (det. 8/10, par. 4 p.to 3), ma diversa interpretazione si potrebbe avere sul CIG

## I FINANZIAMENTI PUBBLICI

### **Determinazione AVCP n. 4/11, par. 3.3**

#### Interpretazione letterale della norma

I soggetti beneficiari di finanziamenti sono soggetti agli obblighi di tracciabilità solo se sono «a qualsiasi titolo interessati ai lavori, ai servizi ed alle forniture pubblici».

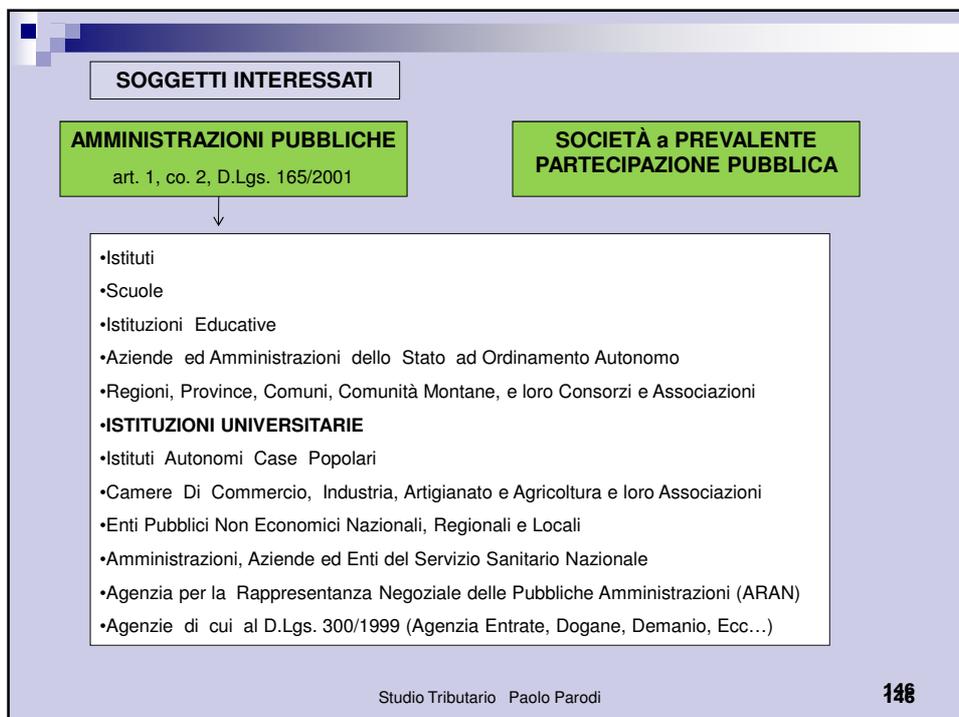
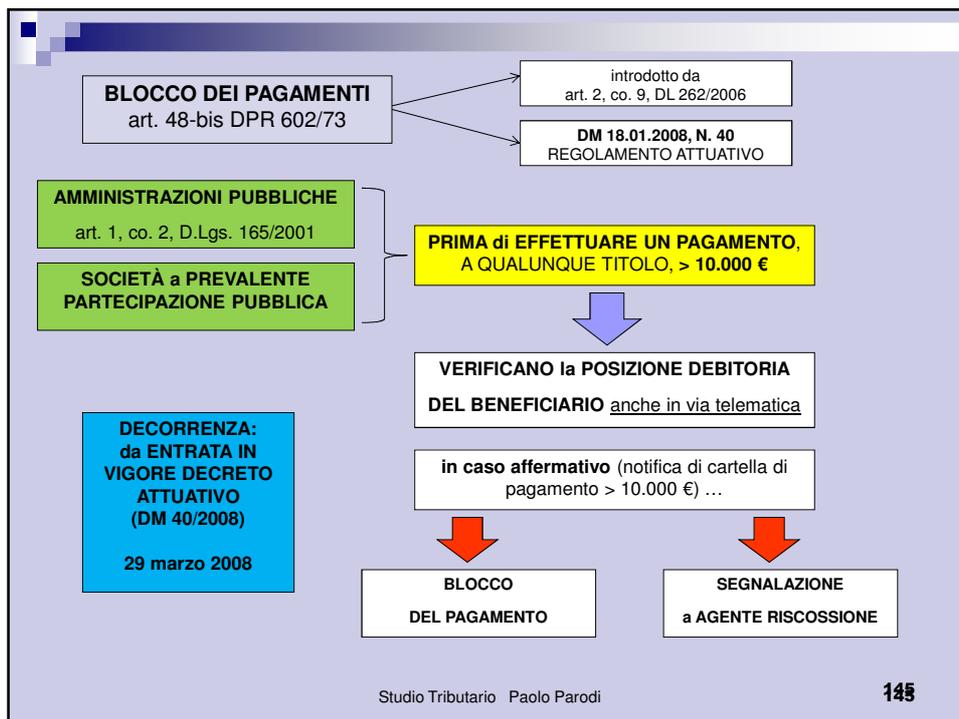
Quindi se sono soggetti, anche privati, tenuti all'applicazione delle regole del codice dei contratti pubblici (D.Lgs. 163/06) e stipulano appalti per la realizzazione dell'oggetto del finanziamento

## I FINANZIAMENTI PUBBLICI

TAVOLA SINOTTICA RIEPILOGATIVA PER I FINANZIAMENTI

Fattispecie soggette a tracciabilità	Fattispecie escluse da tracciabilità
Fin.to a spa totalmente pubblica	Fin.to a soggetto che non deve applicare DLgs 163/06
Fin.to a spa concessionaria di lavori/servizi	Borse distudio/lavoro
Fin.to x costruzione scuole, ospedali, ecc	Erogazioni liberali agli indigenti
Fin.ti associazioni > 1mil. e al 50% dei lavori	Contributi (non corrispettivi) a società sportive

## Le verifiche telematiche



DM. 18.01.2008, n. 40 → art .1

**DM 40/2008 RIGUARDA SOLAMENTE LE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE**  
(con altro DM, disciplina per società a prevalente partecipazione pubblica)

**DEFINIZIONI**

<b>BENEFICIARIO</b>	il destinatario di un pagamento, a qualunque titolo, di una somma superiore a 10.000 euro da effettuarsi da parte dei soggetti pubblici
<b>AGENTI DELLA RISCOSSIONE</b>	Equitalia S.p.A. e le società dalla stessa partecipate
<b>SISTEMA INFORMATIVO</b>	insieme delle informazioni relative ai beneficiari che risultano inadempienti, contenute nelle banche dati condivise tra gli agenti della riscossione, <b>con gestione delle attività informatiche</b> da parte di Equitalia Servizi S.p.A., e delle <b>procedure di interrogazione</b> di tali banche dati e di <b>comunicazione delle relative informazioni</b>

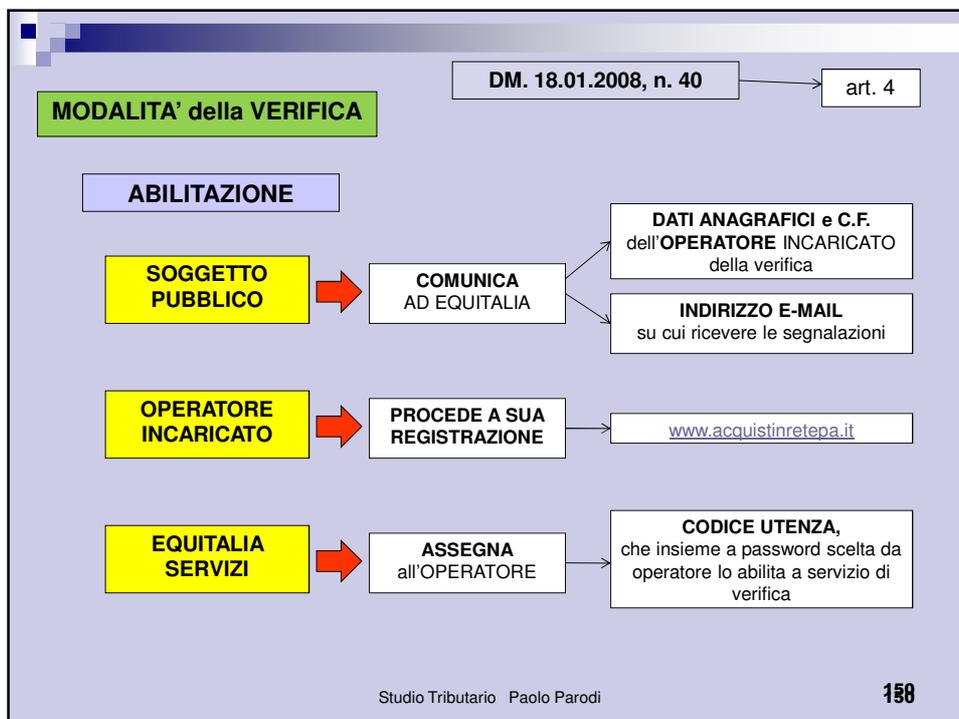
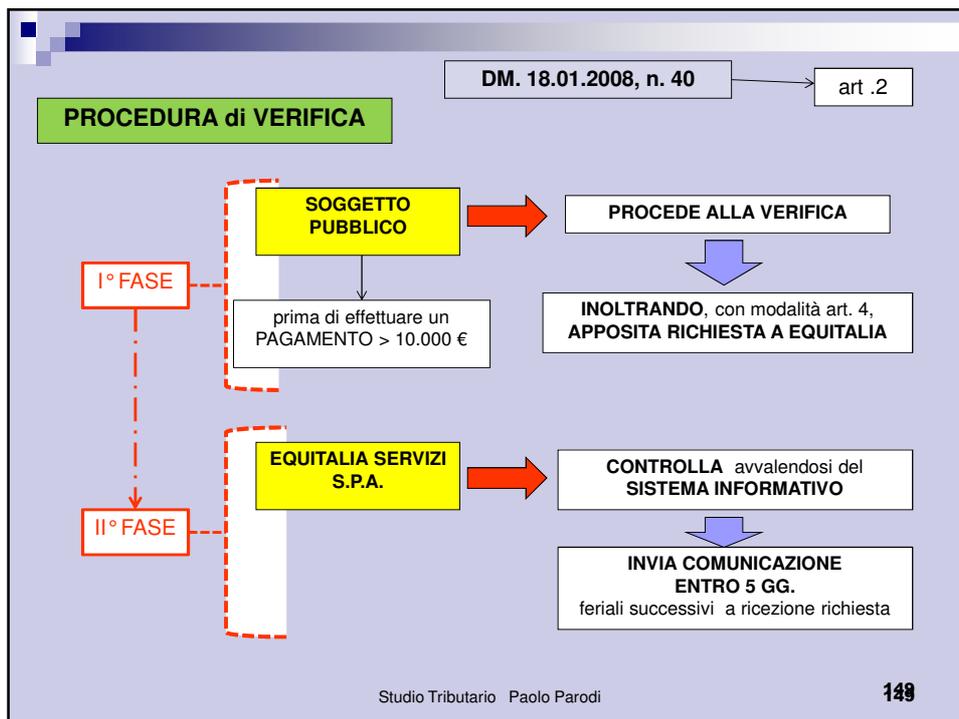
Studio Tributario Paolo Parodi 147

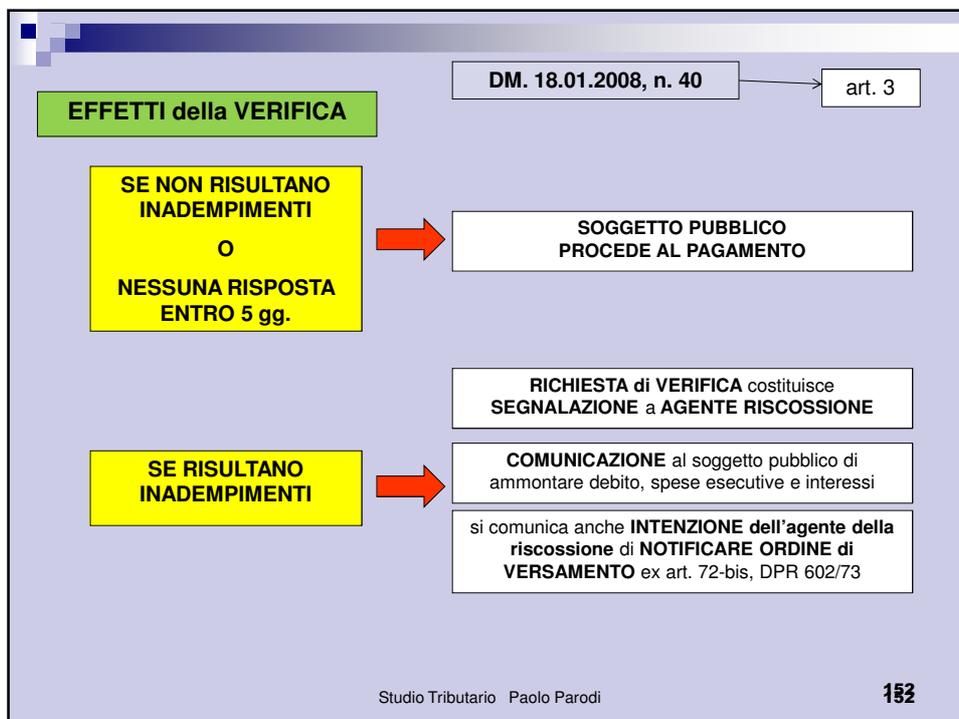
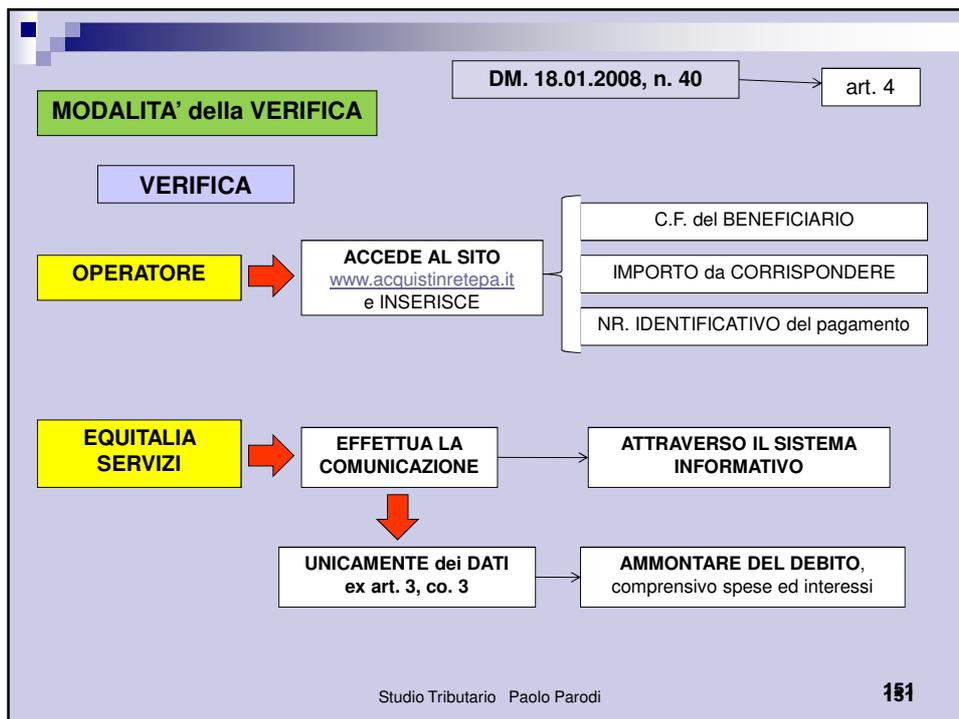
DM. 18.01.2008, n. 40 → art .1

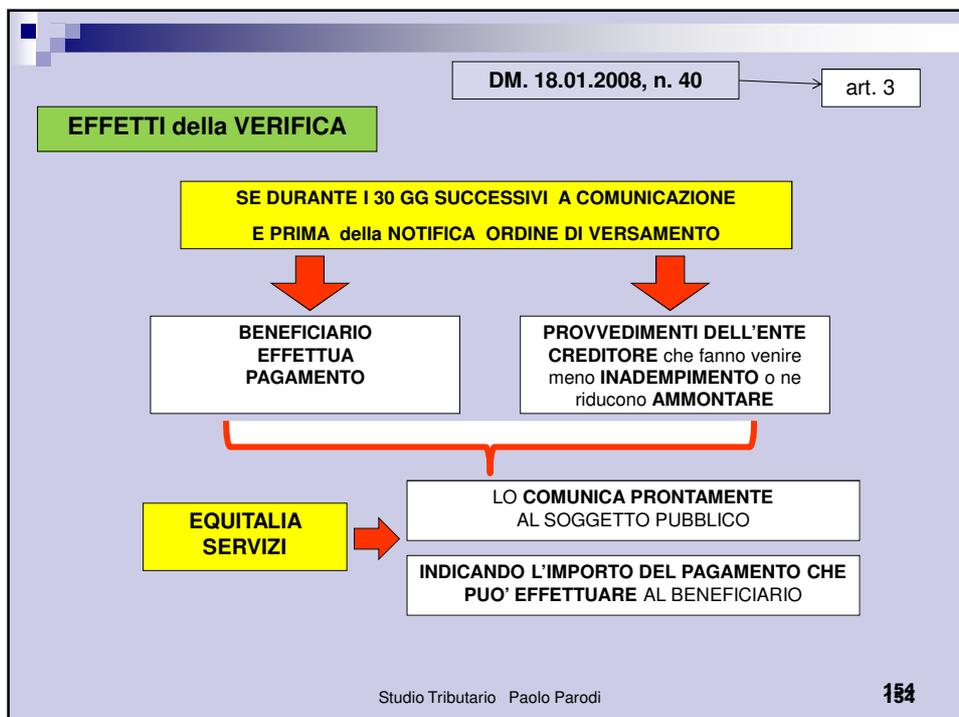
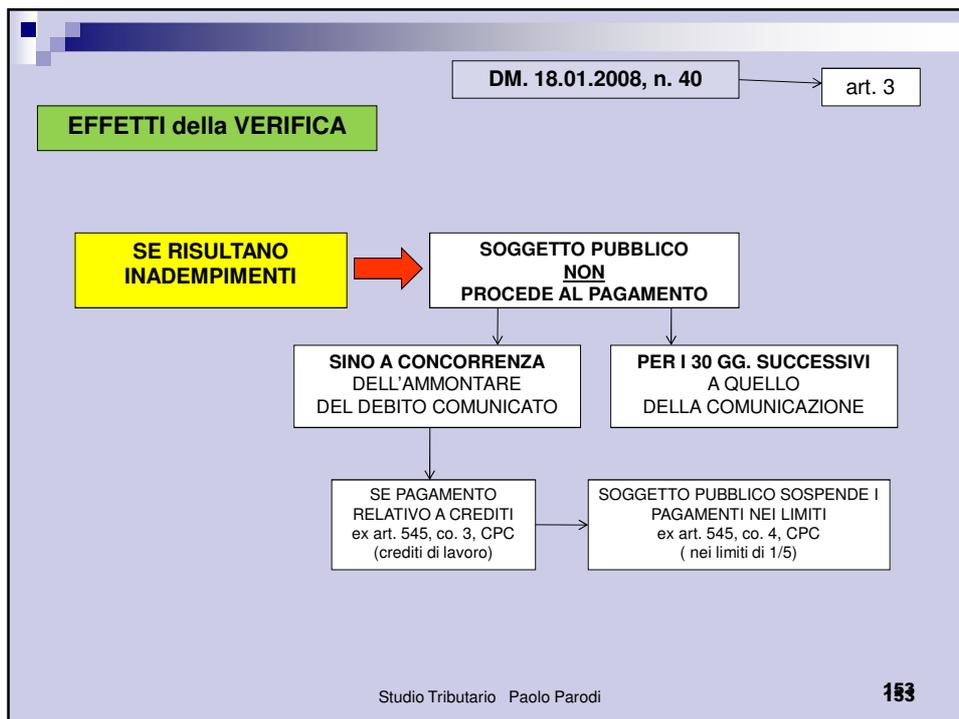
**DEFINIZIONI**

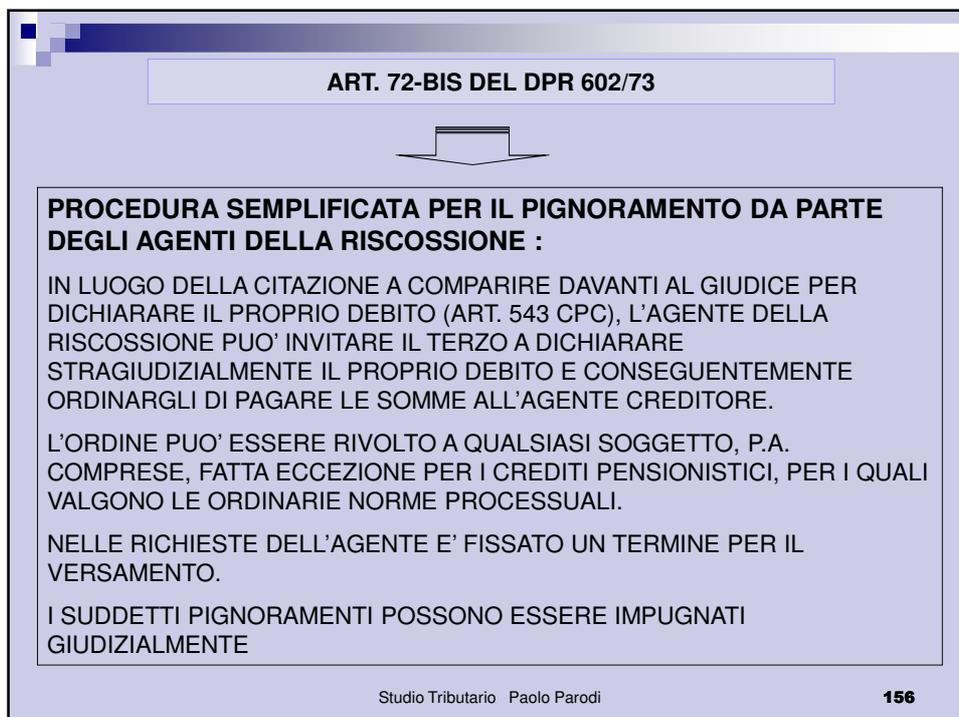
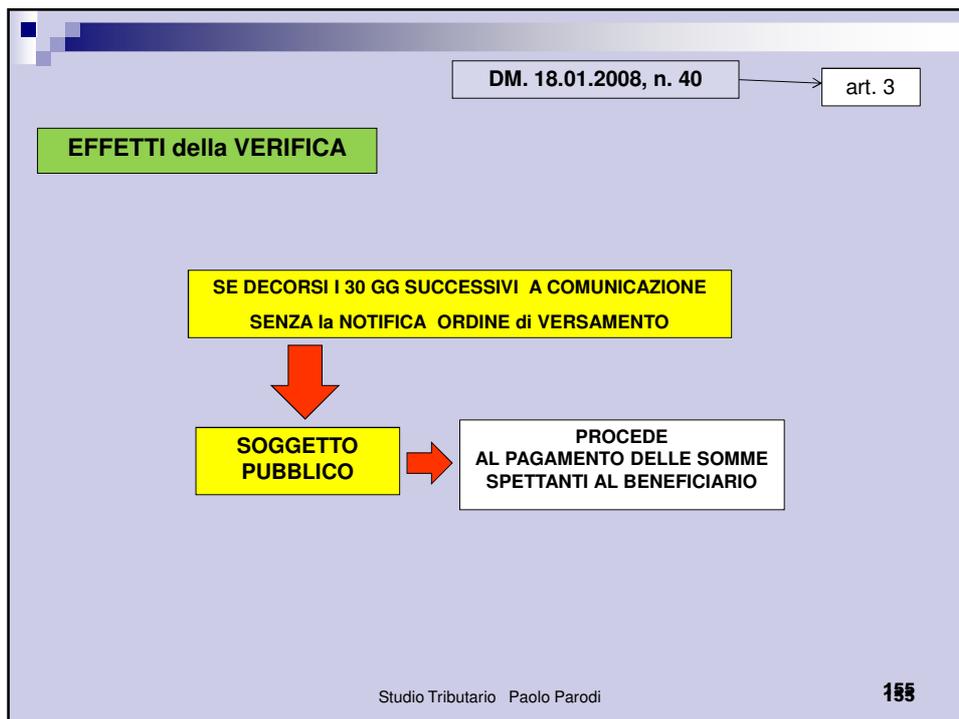
<b>INADEMPIMENTO</b>	mancato assolvimento da parte del beneficiario, nel termine di 60 gg. ex art. 25, co. 2, DPR 602/73, dell'obbligo di versamento di un ammontare complessivo pari almeno a 10.000 €, derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, relative a ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1.1.2000
<b>VERIFICA</b>	controllo che i soggetti pubblici devono effettuare prima di effettuare il pagamento, per accertare se sussiste un inadempimento da parte del beneficiario
<b>OPERATORE</b>	persona fisica incaricata dal soggetto pubblico di effettuare la verifica
<b>COMUNICAZIONE</b>	risposta con cui Equitalia Servizi S.p.A. informa che non risulta ovvero risulta un inadempimento da parte del beneficiario

Studio Tributario Paolo Parodi 148









## ART. 72-BIS DEL DPR 602/73 : IMPUGNAZIONI



### **PROCEDURA SEMPLIFICATA PER IL PIGNORAMENTO DA PARTE DEGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE : IMPUGNATIVE**

CON DIRETTIVA 12/2010, EQUITATIVA SPOSTA DA 15 A 60 GIORNI I TERMINI PER IMPUGNARE GLI ORDINI DI VERSAMENTO EX ART. 72-BIS

VIENE APPROVATA UNA NUOVA MODULISTICA PER LE PROCEDURE ESECUTIVE DA PARTE DEGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE

## RAGIONERIA GENERALE : CIRCOLARE 22/08



### **RAPPORTI ALL'INTERNO DELLE P.A. :**

NESSUNA VERIFICA PER I PAGAMENTI A FAVORE DEI SOGGETTI COMPRESI NELL'ELENCO ANNUALMENTE PREDISPOSTO DALL'ISTAT

NESSUNA VERIFICA PER I PAGAMENTI A FAVORE DI SOCIETA' A TOTALE PARTECIPAZIONE PUBBLICA

#### **DEFINIZIONI**

PAGAMENTO = VERSAMENTO A FRONTE DI UN'OBBLIGAZIONE CONTRATTUALE

#### **ESCLUSIONI :**

TRASFERIMENTI, PROGETTI COMUNITARI, ECC

DIRITTI FONDAMENTALI COSTITUZIONALMENTE PROTETTI

RIMBORSO MUTUI

### RAGIONERIA GENERALE : CIRCOLARE 22/08



#### IMPORTI DA VERIFICARE :

PAGAMENTI SUI QUALI OCCORRE OPERARE RITENUTA (STIPENDI, LAVORO AUTONOMO) : RILEVA IL NETTO A PAGARE

DIVIETO DI ARTIFICIOSO FRAZIONAMENTO : RILEVANO LE SCADENZE CONTRATTUALI

#### CESSIONI DI CREDITO E FACTORING

VERIFICARE IL CEDENTE

#### ATI

VERIFICARE MANDATARIA E MANDANTI

#### SOGGETTI ESTERI

VERIFICARE SOLO SE IN POSSESSO DI CODICE FISCALE ITALIANO

### RAGIONERIA GENERALE : CIRCOLARE 29/09



#### Pagamento concomitante di più fatture:

nel caso di emissione di unico mandato di pagamento a fronte di una pluralità di fatture emesse da uno stesso fornitore ma in esecuzione di obblighi contrattuali distinti (distinti contratti ovvero scadenze diverse), la verifica non deve essere operata se le singole fatture sono di importo inferiore a 10.000 euro anche se l'importo complessivo è superiore;

#### Raggruppamenti temporanei di imprese:

le verifiche telematiche devono essere operate nei confronti delle singole imprese ed in proporzione alle quote di partecipazione anche nel caso in cui il mandato di pagamento sia intestato alla mandataria

## RAGIONERIA GENERALE : CIRCOLARE 29/09



### Errata attivazione della procedura:

la P.A. deve comunque procedere al pagamento senza attendere i 30 giorni e darne immediata comunicazione a Equitalia servizi spa;

### Trattamento di fine rapporto:

per indennità di mancato preavviso, TFR e TFS gli eredi acquisiscono il diritto alla percezione *iure proprio*; conseguentemente, la verifica deve essere condotta esclusivamente nei loro confronti e per le parti a ciascuno spettanti.

Due gli aspetti trattati dalla circolare sui quali permangono perplessità interpretative e dubbi applicativi: i contratti di leasing e le cessioni di credito.

### Contratti di leasing:

viene espressamente escluso l'obbligo di verifica in caso di pagamento di canoni a fronte di contratti di leasing, ma non viene però detto nulla di esplicito circa il riscatto. Nel motivare la non effettuazione delle verifiche, però, viene tra le altre cose richiamato l'interesse della Amministrazione Pubblica al godimento ed alla acquisizione (con il riscatto) di un bene la cui utilità concorre a soddisfare un interesse pubblico. Si può pertanto ritenere che, ancorché ciò non derivi dal dato testuale dell'art. 48-bis del Dpr 602/73, si possa non effettuare la verifica telematica.

## RAGIONERIA GENERALE : CIRCOLARE 29/09

### Cessioni di credito:

viene maggiormente articolata la rigida posizione assunta con circolare 22/08 circa l'obbligo di verifica sul cedente. Vengono esemplificate diverse situazioni :

- cessione avvenuta senza il consenso espresso del soggetto pubblico (debitore ceduto): indipendentemente dalla eventuale conoscenza o semplice notificazione della cessione, la verifica deve essere operata solo nei confronti del cedente;
- notificazione della cessione con richiesta di accettazione: la P.A. esegue verifica istantanea sul cedente, previa acquisizione di apposito modello autorizzativi secondo lo schema di cui all'allegato "A" alla circolare. Si potranno verificare due casi :
  - 1) il cedente risulta soggetto non inadempiente: la P.A. rilascia espressa accettazione alla cessione; alla scadenza del debito, la verifica dovrà essere condotta nei confronti del solo cessionario;
  - 2) il cedente risulta inadempiente: il concessionario della riscossione non potrà attivarsi in quanto il credito non è scaduto, ma la P.A. non renderà esplicito consenso alla cessione; tornerà dunque ad effettuare la verifica sul cedente al momento del pagamento.

Analoghe procedure vengono dettate nel caso di cessione di crediti derivanti da contratti di servizi, forniture e lavori di cui al D.Lgs. 163/06.

### CESSIONE CREDITI VERSO P.A. CERTIFICATI

Con il DM 22 maggio 2012, in Gazzetta ufficiale n. 143 del 21 giugno 2012, è possibile, per i creditori delle amministrazioni statali e degli enti pubblici nazionali, ottenere la certificazione dei propri crediti

La certificazione presuppone una preventiva verifica telematica presso Equitalia servizi spa secondo quanto disposto dall'art. 48-bis del Dpr 602/73; conseguentemente, in presenza di certificazione, se il creditore cede tale credito a terzi, il cessionario è liberato da eventuale insolvenza sopravvenuta in capo al cedente.

Non solo: il comma 6 dell'art. 3 del DM 22.05.12 dispone che *“Le cessioni dei crediti certificati in modalità telematica sono comunicate all'amministrazione ceduta attraverso la piattaforma: tale comunicazione assolve al requisito di cui all'art. 117, commi 2 e 3 del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163 e all'obbligo di notificazione.”*

Rimangono peraltro fermi tutti gli obblighi in materia di tracciabilità dei pagamenti di cui all'art. 3 della L. 136/10

### RAGIONERIA GENERALE : CIRCOLARE 27/11

#### Pagamenti a seguito di sentenza :

E' possibile che l'obbligazione del pagamento nasca non da contratto, ma anche – in base al principio della atipicità delle fonti dell'obbligazione, sancito dall'ultima parte dell'articolo 1173 c.c. – da altro atto o fatto idoneo a produrla, in conformità dei principi dell'ordinamento giuridico.

L'obbligo di pagamento posto a carico dell'Amministrazione può derivare anche dal dispositivo di una sentenza passata in giudicato o, comunque, da un provvedimento giurisdizionale esecutivo con cui il giudice ha determinato concretamente l'esistenza e la misura del diritto di credito vantato dal beneficiario nei confronti della Pubblica Amministrazione soccombente.

### RAGIONERIA GENERALE : CIRCOLARE 27/11

#### Pagamenti a seguito di sentenza :

RGS reputa del tutto coerente che un provvedimento giurisdizionale definitivo avente efficacia esecutiva e contenente la condanna della Pubblica Amministrazione al pagamento di una somma pecuniaria possa essere adempiuto non solo mediante il materiale trasferimento di denaro al soggetto beneficiario, ma anche attraverso una compensazione – volontaria o legale – tra il debito e l'eventuale credito dell'Amministrazione nei confronti dello stesso beneficiario.

Pur considerando la non completa sovrapposibilità della normativa generale della compensazione con la disciplina specifica recata dall'articolo 48-*bis* – che, comunque innegabilmente mostra alcuni tratti affini – si è dell'avviso che ragioni di carattere logico e di coerenza sistematica conducano egualmente a far ritenere come in presenza di un obbligo di pagamento scaturente da un provvedimento giurisdizionale esecutivo, anche non definitivo, vada effettuata la verifica di cui al più volte richiamato articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602/1973, fatte salve, ovviamente, le esclusioni sancite dalla legge o comunque derivanti dalla particolare natura del credito

Studio Tributario Paolo Parodi

165

### RAGIONERIA GENERALE : CIRCOLARE 27/11

#### Pagamenti a seguito di pignoramento :

L'Amministrazione debitrice non può liberamente disporre delle somme in questione : RGS ritiene quindi che nei confronti del creditore originario non possa essere attivata la procedura di verifica prevista ai sensi dell'articolo 48-*bis*, in quanto, pur nell'ipotesi di un'eventuale inadempienza, l'agente della riscossione si vedrebbe preclusa, di fatto, la possibilità di pignorare le somme già vincolate dal provvedimento emesso dal giudice dell'esecuzione.

Quanto al creditore assegnatario – anche alla luce delle considerazioni svolte relativamente all'obbligo di pagamento scaturente da un provvedimento esecutivo – non si ravvisano elementi giuridici idonei a giustificare un'eventuale mancata attivazione della verifica nei suoi confronti in occasione dell'effettuazione del pagamento.

Studio Tributario Paolo Parodi

166

## RAGIONERIA GENERALE : CIRCOLARE 27/11

### Incentivi e finanziamenti alle imprese:

Confermata l'esclusione dagli obblighi di verifica

### Trattamento delle irregolarità e segnalazioni :

Il Procuratore Generale presso la Corte dei Conti ha sottolineato come il dovere di denuncia sia escluso per *"fatti aventi solo una potenzialità lesiva"* aggiungendo, tuttavia, che *"in tali ipotesi si richiede una vigilante attenzione, da parte delle amministrazioni, in modo da operare le necessarie correzioni idonee ad evitare il danno"* (Nota interpretativa in materia di denunce di danno erariale ai Procuratori regionali presso le Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti, n. P.G. 9434/2007P, del 2 agosto 2007).

Allorché uno dei soggetti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, deputati al controllo di regolarità amministrativa e contabile, rilevi l'omissione della verifica prescritta dall'articolo 48-bis e non ricorra una delle fattispecie di esclusione della stessa, l'Amministrazione dovrà essere invitata ad effettuare – entro un termine che può utilmente essere fissato in dieci giorni – un accertamento volto a riscontrare se la mancata verifica in discorso abbia aggravato o compromesso per l'agente della riscossione la possibilità di recuperare quanto dovuto dal beneficiario per cartelle di pagamento scadute e inevase.

Studio Tributario Paolo Parodi

167

## RAGIONERIA GENERALE : CIRCOLARE 27/11

### Trattamento delle irregolarità e segnalazioni :

Equitalia Servizi S.p.A. accerterà se il beneficiario del pagamento si trova attualmente in posizione di e, nel solo caso affermativo, se tale posizione di inadempienza era già esistente, sulla base dell'obbligo derivante dalle medesime cartelle, all'epoca in cui è stato effettuato il pagamento.

Laddove l'esito dell'accertamento palesi un perdurante stato di inadempimento a carico del beneficiario, i soggetti tenuti all'obbligo di denuncia ovvero, in caso di loro inerzia, gli uffici riscontranti e gli organi di controllo di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 286/1999 provvederanno a trasmettere apposita segnalazione alla competente Procura Regionale della magistratura contabile.

In presenza della specifica richiesta del soggetto o dei soggetti preposti al controllo di regolarità amministrativo-contabile, qualora l'Amministrazione non provveda ad effettuare, secondo il procedimento delineato, il dovuto accertamento presso Equitalia Servizi S.p.A., inevitabilmente, dovrà essere inoltrata, a causa del contegno omissivo, la relativa segnalazione alla magistratura contabile.

Studio Tributario Paolo Parodi

168

## RAGIONERIA GENERALE : CIRCOLARE 29/09



### **Momento di effettuazione della verifica:**

salvo casi eccezionali da motivare, la verifica deve essere condotta a ridosso dell'emissione del mandato di pagamento.

Ciò implica che la struttura deputata alle verifiche telematiche dovrebbe opportunamente essere quella che provvede all'emissione del mandato e non quella che procede alla "liquidazione" delle fatture, specie nei casi in cui le procedure interne richiedano tempi non brevissimi tra la fase della "liquidazione" e quella del "pagamento".

### **Validità della liberatoria:**

nel caso di pluralità di pagamenti nei confronti dello stesso beneficiario, fatte salve le ipotesi di contestualità, un'unica liberatoria non è in grado di soddisfare i requisiti di cui all'art. 48-bis) del Dpr 602/73.

## DI 16/2012, come modificato in sede di conversione



### **Art. 1 commi da 4-bis a 4-quater:**

In presenza di segnalazione ex art. 48-bis del Dpr 602/73, il soggetto pubblico è comunque tenuto ad eseguire il pagamento delle somme che eccedono l'ammontare del debito per cui si è verificato l'inadempimento

Costituisce violazione dei doveri d'ufficio :

- Il mancato pagamento delle somme «libere» di cui al paragrafo precedente
- Il mancato pagamento delle somme bloccate delle quali si abbia dal concessionario successivamente notizia di intervenuto pagamento a cura del debitore
- Il mancato pagamento scaduti i 30 gg senza che sia stato notificato pignoramento

## **RISCOSSIONE COATTIVA : direttiva Equitalia n.10/2010**

### **Situazioni in cui viene disposta la sospensione dell'attività esecutiva o cautelare.**

Se la sospensione non risulta ancora a Equitalia, il debitore può richiedere comunque a Equitalia la sospensione della riscossione mediante autodichiarazione – resa su apposito modulo – da cui risultino (alternativamente):

- il provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore,
- il provvedimento di sospensione amministrativa
- la decisione della Magistratura
- la prova documentale del pagamento.

A fronte dell'autodichiarazione, Equitalia procederà, entro 10 giorni, a trasmettere all'ente creditore affinché questo confermi la situazione autodichiarata

## **Ritardi nei pagamenti, certificazione, cessione crediti**

## I RITARDI NEI PAGAMENTI E IL D.LGS. 231/02



Ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo in una transazione commerciale si applicano le disposizioni dettate dal D.Lgs. 231/02.

Il decreto legislativo 192/12 interviene, per i contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2013, a modificare le regole di cui al D.Lgs. 231/02, rendendole maggiormente stringenti soprattutto nei rapporti ove sia parte una Amministrazione pubblica

Le norme in discorso si applicano ai contratti comunque denominati fra imprese e fra imprese e pubbliche amministrazioni, dove per impresa si intende ogni attività economica organizzata ovvero libera professione.

L'art. 3 del D.Lgs. 231/02 sancisce il principio secondo il quale **il creditore ha diritto alla corresponsione degli interessi moratori secondo regole specifiche se viene pagato in ritardo**, salvo che il debitore dimostri che il ritardo è dipeso da cause a lui non imputabili.

## LE DEFINIZIONI NORMATIVE : art. 2



**"transazioni commerciali"**: i contratti, comunque denominati, tra imprese ovvero tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo;

**"pubblica amministrazione"**: le amministrazioni di cui all'articolo 3, comma 25, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e ogni altro soggetto, allorché svolga attività per la quale è tenuto al rispetto della disciplina di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163;

**"interessi moratori"**: interessi legali di mora ovvero interessi ad un tasso concordato tra imprese;

**"interessi legali di mora"**: interessi semplici di mora su base giornaliera ad un tasso che è pari al tasso di riferimento maggiorato di otto punti percentuali;

**"tasso di riferimento"**: il tasso di interesse applicato dalla Banca centrale europea alle sue più recenti operazioni di rifinanziamento principali

## LE DEFINIZIONI NORMATIVE : art. 2



### «Pubblica amministrazione»:

Il riferimento alle amministrazioni di cui all'articolo 3, comma 25, del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, coinvolge tutti i soggetti che rientrano nella definizione di «amministrazioni aggiudicatrici».

Si tratta di :

- le amministrazioni dello Stato;
- gli enti pubblici territoriali;
- gli altri enti pubblici non economici;
- gli organismi di diritto pubblico;
- le associazioni, unioni, consorzi, comunque denominati, costituiti da detti soggetti.

## I TERMINI DI PAGAMENTO : Art. 4

Gli interessi moratori decorrono, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento.

Per regola generale, ai fini della decorrenza degli interessi moratori si applicano i seguenti termini:

- a) trenta giorni dalla data di ricevimento da parte del debitore della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente;
- b) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla data di prestazione dei servizi, quando non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta equivalente di pagamento;
- c) trenta giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione dei servizi, quando la data in cui il debitore riceve la fattura o la richiesta equivalente di pagamento è anteriore a quella del ricevimento delle merci o della prestazione dei servizi;
- d) trenta giorni dalla data dell'accettazione o della verifica eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura o la richiesta equivalente di pagamento in epoca non successiva a tale data.

## I TERMINI DI PAGAMENTO : deroghe

### Nuovo art. 4 del D.Lgs 231

Deroghe ai termini ordinari di pagamento :

#### Nelle transazioni fra imprese :

- È possibile pattuire termini di pagamento superiori, ma, se superiori a 60 gg, non devono essere gravemente iniqui ai sensi dell'art. 7 (vedasi infra)
- La clausola deve essere provata per iscritto

#### Nelle transazioni con le P.A. :

- In ogni caso il termine max è 60 gg
- Pattuizioni superiori a 30 gg sono possibili, purchè effettuate in modo espresso, solo se ciò è «giustificato dalla natura o dall'oggetto del contratto o dalle circostanze esistenti al momento della sua conclusione»
- Il termine è 60 gg per le imprese pubbliche che sono tenute al rispetto dei requisiti di trasparenza di cui al D.lgs. 333/03 e per gli enti pubblici che forniscono assistenza sanitaria riconosciuti

In ogni caso è possibile pattuire termini di pagamento a rate

## IL SAGGIO DI INTERESSE : art. 5



Gli interessi moratori sono determinati nella misura degli interessi legali di mora. Nelle transazioni commerciali tra imprese è consentito alle parti di concordare un tasso di interesse diverso, nei limiti previsti dall'articolo 7.

Il tasso di riferimento è così determinato:

- a) per il primo semestre dell'anno cui si riferisce il ritardo, è quello in vigore il 1° gennaio di quell'anno;
- b) per il secondo semestre dell'anno cui si riferisce il ritardo, è quello in vigore il 1° luglio di quell'anno.

Il Ministero dell'economia e delle finanze dà notizia del tasso di riferimento, curandone la pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana nel quinto giorno lavorativo di ciascun semestre solare. A tale tasso si applica la maggiorazione di 8 punti percentuali ( ex art.3 co. 3 L. 192/98)

Con [comunicato](#) in G.U. n. 166 del 17.07.13 il Ministero dell'economia e delle finanze ha fissato il saggio degli interessi di cui al presente articolo allo 0,50% per il II semestre 2013 (era 0,75 per cento per il periodo 1° gen – 30 giu. 2013)

## GLI INTERESSI MORATORI E LE SPESE

### **Nuovo art. 5 del D.Lgs 231**

Saggio di interesse:

#### **Nelle transazioni fra imprese :**

- È possibile pattuire tassi inferiori a quelli legali di mora, ma nei limiti previsti dall'art. 7 (vedasi infra)

#### **Nelle transazioni con le P.A. :**

- In ogni caso il tasso è il tasso fissato dal MEF + 8%

**Modalità di calcolo :** in ogni caso è esclusa la possibilità di calcoli anatocistici

### **Nuovo art. 6**

Il creditore ha diritto al rimborso dei costi sostenuti per il recupero delle somme pagate in ritardo

Al creditore spetta in ogni caso un importo forfettario di 40 euro a titolo di risarcimento del danno, fatta salva la prova del maggior danno, che può comprendere i costi per l'assistenza nel recupero del credito

## DECRETO LEGISLATIVO MODIFICATIVO DEL DLGS231/02

### **Nuovo art. 7 del D.Lgs 231**

Nullità clausole:

- Le clausole relative a termini, interessi e risarcimento, a qualunque titolo introdotte o previste nel contratto, sono nulle quando risultano gravemente inique; si applicano gli artt. 1339 e 1419 C.C.(\*)
- Il giudice dichiara la nullità avuto riguardo a :
  - gravi scostamenti dalla prassi commerciale in contrasto con buona fede e correttezza,
  - Natura del bene/servizio
  - Esistenza di motivi oggettivi per derogare
- Si considera sempre gravemente iniqua la clausola che esclude l'applicazione degli interessi

(\* Art. 1419 La nullità parziale di un contratto o la nullità di singole clausole importa la nullità dell'intero contratto, se risulta che i contraenti non lo avrebbero concluso senza quella parte del suo contenuto che è colpita dalla nullità. La nullità di singole clausole non importa la nullità del contratto, quando le clausole nulle sono sostituite di diritto da norme imperative.

#### **Nelle transazioni con le P.A. :**

- In ogni caso è nulla la clausola che ha per oggetto la predeterminazione o la modifica della data di ricevimento fattura
- Non è consentito pattuire tassi inferiori a quello legale di mora

## I RITARDI NEI PAGAMENTI E IL D.LGS. 231/02



L'accordo sulla data del pagamento, o sulle conseguenze del ritardato pagamento, è nullo se, avuto riguardo alla corretta prassi commerciale, alla natura della merce o dei servizi oggetto del contratto, alla condizione dei contraenti ed ai rapporti commerciali tra i medesimi, nonchè ad ogni altra circostanza, risulti gravemente iniquo in danno del creditore.

Si considera, in particolare, gravemente iniquo l'accordo che, senza essere giustificato da ragioni oggettive, abbia come obiettivo principale quello di procurare al debitore liquidità aggiuntiva a spese del creditore, ovvero l'accordo con il quale l'appaltatore o il subfornitore principale imponga ai propri fornitori o subfornitori termini di pagamento ingiustificatamente più lunghi rispetto ai termini di pagamento ad esso concessi.

Il giudice, anche d'ufficio, dichiara la nullità dell'accordo e, avuto riguardo all'interesse del creditore, alla corretta prassi commerciale ed alle altre circostanze di cui al comma 1, applica i termini legali ovvero riconduce ad equità il contenuto dell'accordo medesimo.

## MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO

### Nota prot. N. 0001293 del 23 gennaio 2013

Le regole di cui al novellato D.Lgs. 231/02 si applicano anche al settore edile nonché a quello dei lavori pubblici ed a tutti i contratti disciplinati dal D.lgs. 163/06

Le regole di cui al D.Lgs. 231/02 prevalgono, laddove più favorevoli al creditore, su quelle di cui al Codice Civile, al D.lgs. 163/06 o ad altre norme di carattere speciale, salvo che queste derogino espressamente.

Con riferimento ai termini di cui all'art. 143 del D.Lgs. 163/06, risultano incompatibili – devono pertanto intendersi ridotti – con il D.Lgs. 231/02 le seguenti norme :

- art. 143 co. 1 : il termine di 45 giorni per l'emissione dei certificati di pagamento relativi ai SAL deve intendersi ridotto a 30 salvo che non sia espressamente indicato nel bando;
- art. 141 co. 9 e 143 co. 2: il termine di 90 giorni per il saldo dopo il collaudo deve intendersi ridotto a 30 a meno che nel contratto sia previsto un termine maggiore, ma comunque con il massimo di 60 gg
- art. 141 co. 1 e 143 co. 3: i termini di 6 mesi per il certificato di collaudo e di 3 mesi per il certificato di regolare esecuzione risultano applicabili laddove previsti nei documenti di gara

## TEMPISTICHE NEI LAVORI PUBBLICI

**REGOLAMENTO ATTUATIVO DEL CODICE DEGLI APPALTI : DPR 207/10 in GU n. 288  
10.12.10 – s.o. n. 270**

### **Art. 143**

Il termine per l'emissione dei certificati di pagamento relativi agli acconti del corrispettivo di appalto non può superare i quarantacinque giorni a decorrere dalla maturazione di ogni stato di avanzamento dei lavori a norma dell'articolo 194.

Il termine per disporre il pagamento degli importi dovuti in base al certificato non può superare i trenta giorni a decorrere dalla data di emissione del certificato stesso.

Il termine di pagamento della rata di saldo e di svincolo della garanzia fidejussoria non può superare i novanta giorni dall'emissione del certificato di collaudo provvisorio o del certificato di regolare esecuzione ai sensi dell'articolo 141, comma 9, del codice.

Nel caso l'esecutore non abbia preventivamente presentato garanzia fidejussoria, il termine di novanta giorni decorre dalla presentazione della garanzia stessa.

I capitolati speciali e i contratti possono stabilire termini inferiori.

Resta fermo quanto disposto dall'articolo 6, commi 3, 4 e 5 in tema di DURC

## RITARDI NEI PAGAMENTI AL PERSONALE NEI LAVORI PUBBLICI

**REGOLAMENTO ATTUATIVO DEL CODICE DEGLI APPALTI : DPR 207/10 in GU n. 288  
10.12.10 – s.o. n. 270**

### **Art. 5**

Per i contratti relativi a lavori, servizi e forniture, in caso di ritardo nel pagamento delle retribuzioni dovute al personale dipendente dell'esecutore o del subappaltatore, il responsabile del procedimento invita per iscritto il soggetto inadempiente a provvedervi entro i successivi quindici giorni.

Decorso infruttuosamente il suddetto termine e ove non sia stata contestata formalmente e motivatamente la fondatezza della richiesta entro il termine sopra assegnato, le stazioni appaltanti possono pagare anche in corso d'opera direttamente ai lavoratori le retribuzioni arretrate detraendo il relativo importo dalle somme dovute all'esecutore del contratto ovvero dalle somme dovute al subappaltatore inadempiente nel caso in cui sia previsto il pagamento diretto

## CESSIONI DI PRODOTTI AGROALIMENTARI

Dal 24 ottobre 2012 sono entrate in vigore le norme contenute nell'Art.62 del DL 1/12 (c.d. decreto liberalizzazioni).

La predetta norma disciplina le modalità di redazione dei contratti aventi ad oggetto prodotti agricoli ed alimentari nonché i termini di pagamento dei contratti medesimi, nei rapporti tra operatori economici.

Per le inosservanze sono previste severe sanzioni.

I contratti devono essere stipulati in forma scritta e contenere le seguenti indicazioni:

- durata;
- quantità e caratteristiche dei prodotti venduti;
- prezzo;
- modalità di consegna;
- modalità di pagamento.

L'art. 36-bis del D.L. 179/12 ha abolito la pena di nullità del contratto in mancanza della forma scritta, già dettata dall'art. 62 del D.L. 1/12

## CESSIONI DI PRODOTTI AGROALIMENTARI

Il DM 199/12 in G.U. 274 del 23.11.12 specifica i seguenti concetti:

- La forma scritta è qualsiasi mezzo di comunicazione, anche mail, anche senza sottoscrizione, in grado di manifestare la volontà delle parti;
- Gli elementi essenziali possono essere indicati anche nei documenti di trasporto e/o nelle fatture;
- Gli elementi essenziali possono essere indicati anche negli ordini di acquisto (in forma scritta).
- La forma scritta non è obbligatoria nei rapporti con i privati consumatori e nei contratti "istantanei", cioè con pagamento contestuale al ritiro della merce.

Nei contratti è vietato:

- Imporre condizioni ingiustificatamente gravose, o condizioni extra-contrattuali o retroattive;
- Applicare condizioni diverse per prestazioni equivalenti;
- Subordinare la conclusione e la continuità dei contratti a particolari prestazioni che non abbiano alcuna connessione con l'oggetto del contratto

## CESSIONI DI PRODOTTI AGROALIMENTARI

Per tali contratti i termini di pagamento sono i seguenti:

- 30 gg a far data dall'ultimo giorno del mese di ricevimento della fattura in presenza di prodotti deteriorabili (prodotti anche confezionati con scadenza inferiore a 60 gg);
- 60 gg a far data dall'ultimo giorno del mese di ricevimento della fattura per tutte le altre tipologie di prodotti alimentari

Devono essere emesse fatture separate per beni soggetti a termini di pagamenti differenti.

In caso di tardivo pagamento automaticamente decorrono gli interessi al tasso degli interessi legali di mora maggiorato di ulteriori due punti (nel II semestre 2013 10,50 %), a meno di concordare un altro tasso che però non sia iniquo per il creditore.

## CESSIONI DI PRODOTTI AGROALIMENTARI

### D.L. 179/12, art. 36 :

Vengono integrati i casi di esonero dall'obbligo di contratto in forma scritta, casi che attualmente sono:

- Vendite di prodotti agricoli ed alimentari fra produttori agricoli
- Cessioni nei confronti di consumatori finali
- Cessioni istantanee di prodotti con contestuale consegna e pagamento del prezzo
- Conferimenti di prodotti agricoli ed alimentari effettuati da imprenditori agricoli soci alle cooperative agricole
- Passaggi dei prodotti agricoli alle organizzazioni di produttori
- Conferimenti di prodotti ittici tra imprenditori ittici

## CESSIONI DI PRODOTTI AGROALIMENTARI

**Ministero dello Sviluppo economico, nota prot. 0005401 del 26.03.12 :**

A fronte di quesito di Confindustria, con tesi opinabile, afferma:

- La disciplina in materia di ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali è regolata dal D.Lgs. 231/02 come rimodulato a decorrere dal 1° gennaio 2013
- Tale disciplina, essendo di derivazione comunitaria e comunque successiva al D.L. 1/12, ha implicato la tacita abrogazione dell'art. 62 del D.L. 1/12 medesimo

## Certificazione e cessione crediti

## CERTIFICAZIONE DELLE AMMINISTRAZIONI CENTRALI

(Ragioneria Generale dello Stato - [Circolare n. 35 del 27 novembre 2012](#)).

Viene precisato l'elenco dei **soggetti obbligati/ammessi** alla certificazione, come da allegato 1 alla circolare; fra essi : tutte le Università statali, le Autorità Portuali, gli Istituti e le scuole di ogni ordine e grado

Viene precisato l'elenco dei **soggetti esclusi** dalla certificazione; fra essi : le Camere di Commercio, gli enti pubblici economici, le società a partecipazione pubblica

**Oggetto di certificazione** è ogni credito scaturente da un contratto avente per oggetto somministrazioni, forniture ed appalti secondo le definizioni del D.Lgs. 163/06; è da escludere la certificazione per i crediti da interessi moratori:

Studio Tributario Paolo Parodi

191

## CERTIFICAZIONE DELLE AMMINISTRAZIONI CENTRALI

Prima di rilasciare la certificazione, per i crediti di importo superiore a diecimila euro, l'amministrazione o ente debitore procede, ricorrendone i presupposti, alla verifica prescritta dall'articolo 48-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Nel caso di accertata inadempienza all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento, la certificazione ne dà atto e viene resa al lordo delle somme ancora dovute, il cui importo viene comunque indicato nella certificazione medesima.

Nel caso di esposizione debitoria del creditore nei confronti della stessa amministrazione, il credito può essere certificato, e conseguentemente ceduto o oggetto di anticipazione, al netto della compensazione tra debiti e crediti del creditore istante opponibile esclusivamente da parte dell'amministrazione debitrice.

Con la certificazione di cui al decreto in esame, l'amministrazione o ente debitore accetta preventivamente la possibilità che il credito venga ceduto a banche o intermediari finanziari abilitati ai sensi della legislazione vigente.

Studio Tributario Paolo Parodi

192

## CERTIFICAZIONE DELLE AMMINISTRAZIONI CENTRALI

(Ragioneria Generale dello Stato - [Circolare n. 35 del 27 novembre 2012](#)).

**DURC:** non deve essere richiesto prima di emettere la certificazione perché non incide su certezza, liquidità ed esigibilità del credito (tesi che dà origine a dubbi, anche in relazione alle operazioni di cessione di credito);

**Cessione dei crediti certificati:** definite le procedure applicative;

**Pagamento dei crediti certificati:** la certificazione deve contenere la data prevista per il pagamento, la quale non può mai essere superiore a 12 mesi dalla presentazione dell'istanza; le amministrazioni devono predisporre un cronoprogramma mensile di pagamenti soggetto a monitoraggio;

In sede di pagamento, non deve essere effettuata la verifica telematica Equitalia ex art. 48-bis

## CERTIFICAZIONE E CESSIONI CREDITO

**I DM sulle certificazioni dispongono :**

- con la certificazione, il debitore accetta preventivamente che il credito venga ceduto
- le cessioni di crediti certificati in modalità telematica sono comunicate all'amministrazione ceduta attraverso la piattaforma telematica
- tale comunicazione assolve al requisito di cui all'art. 117 co. 2 e 3 del D.lgs. 163/06 ed all'obbligo di notificazione.

**Problemi applicativi**

Quanto sopra può significare che il credito certificato può essere opponibile alla P.A. anche se ceduto senza la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata?

Letteralmente sì, ma permangono forti perplessità in ordine alla gerarchia delle fonti, posto che trattasi di previsione di un decreto ministeriale in contrasto con quella di un decreto legislativo

## LE CESSIONI DEI CREDITI

### Cessione di credito da parte di lavoratore autonomo

L'art. 25 del Dpr 600/73 obbliga il sostituto d'imposta ad operare la ritenuta d'acconto del 20% quando corrisponde somme che abbiano natura di redditi di lavoro autonomo ex art. 53 del Dpr 917/86.

L'obbligo di ritenuta nasce in relazione alla natura oggettiva delle somme erogate, a prescindere dall'esistenza di rapporto contrattuale sottostante.

Nel caso in cui un professionista, creditore dell'Ente, ceda pro-soluto il proprio credito ad una banca, il soggetto che materialmente eroga le somme aventi natura oggettiva di redditi di lavoro autonomo è proprio la banca.

A fronte di ciò, gli esposti principi di cui al Dpr 600/73 portano alla considerazione che è l'istituto di credito – non l'ente pubblico – a dover operare, versare, certificare e dichiarare (nel proprio mod. 770) la ritenuta nei confronti del professionista.

Il professionista dovrà emettere fattura nei confronti del l'Ente pubblico (con indicazione dell'avvenuta cessione di credito), poiché l'art. 21 del Dpr 633/72 obbliga ad indicare in fattura il committente del servizio.

L'Ente pubblico dovrà certificare il credito per un importo corrispondente al totale fattura (dunque al lordo della ritenuta Irpef).

La banca cessionaria effettuerà il pagamento, trattenendo e versando la ritenuta Irpef 20%.

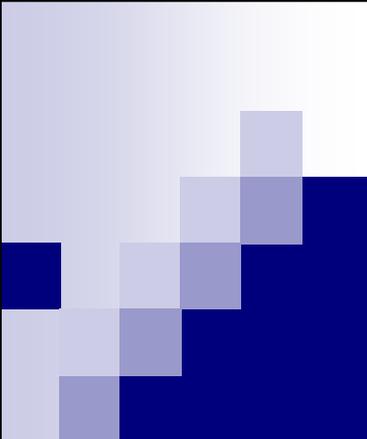
## CESSIONE DEI CREDITI VERSO LE P.A.

### D.L. 163/06 art. 117

Ai fini dell'opponibilità alle stazioni appaltanti che sono amministrazioni pubbliche, le cessioni di crediti devono essere stipulate mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata e devono essere notificate alle amministrazioni debtrici.

Le cessioni di crediti da corrispettivo di appalto, concessione, concorso di progettazione, sono efficaci e opponibili alle stazioni appaltanti che sono amministrazioni pubbliche qualora queste non le rifiutino con comunicazione da notificarsi al cedente e al cessionario entro **quarantacinque giorni** dalla notifica della cessione.

Le amministrazioni pubbliche, nel contratto stipulato o in atto separato contestuale, possono preventivamente accettare la cessione da parte dell'esecutore di tutti o di parte dei crediti che devono venire a maturazione. In ogni caso l'amministrazione cui è stata notificata la cessione può opporre al cessionario tutte le eccezioni opponibili al cedente in base al contratto relativo a lavori, servizi, forniture, progettazione, con questo stipulato.



# II D.L. 35/2013

Studio Tributario Paolo Parodi

197

**D.L. 35/2013 in vigore dal 9 aprile 2013**

## **ARTICOLAZIONE DEL PROVVEDIMENTO**

**Disposizioni riservate a talune tipologie di Enti Pubblici**

- Enti Locali
- Regioni e Province Autonome
- Enti del servizio sanitario nazionale
- Amministrazioni dello Stato

**Disposizioni in materia di certificazione e cessione dei crediti delle Amministrazioni pubbliche**

**Disposizioni in materia di TARES/TARSU/TIA**

Studio Tributario Paolo Parodi

198

## Disposizioni riservate a talune tipologie di enti

### Enti locali (art. 1)

Il pagamento dei debiti, per parte capitale, certi liquidi ed esigibili al 31.12.12 è escluso dai vincoli del patto di stabilità per complessivi 5 milioni di euro  
Entro il 30.04.13 gli enti devono comunicare a RGD gli spazi finanziari di cui necessitano

Con decreto MEF, entro 15.05.13, vengono determinati i limiti massimi per ciascun ente

La mancata richiesta degli spazi e la mancata effettuazione dei pagamenti implica sanzione pari a 2 mensilità per il responsabile del servizio finanziario

Nelle more del decreto MEF: pagamenti nel limite del 13% delle disponibilità liquide presso la Tesoreria dello Stato al 31.03.13, ma con un massimo del 50% degli spazi richiesti entro il 30 aprile

### Regioni e Province autonome (art. 2)

Se non possono far fronte a pagamenti diversi da quelli finanziari e sanitari per carenze di liquidità. Chiedono entro 30.04.13 anticipazione al MEF secondo procedure codificate

### Enti del SSN (art. 3)

Lo Stato è autorizzato ad effettuare entro 15.05.13 anticipazioni di liquidità alle Regioni ed alle Province autonome secondo regole determinate

## Disposizioni per certificazione e cessione crediti

### Ambito di applicazione (art. 7)

Debiti delle Amministrazioni Pubbliche per somministrazioni, forniture e appalti secondo le definizioni del D.Lgs. 163/06

### Piattaforma telematica per la certificazione dei crediti

Obbligo di registrazione entro 29.04.13

La mancata registrazione incide sulla valutazione delle performance, è causa di responsabilità dirigenziale e disciplinare e genera la sanzione di euro 100 per giorno di ritardo

La certificazione dei crediti può avvenire solo per il tramite della piattaforma

Tutte le P.A., a prescindere dalla richiesta di certificazione, devono comunicare entro 15.09.13 a mezzo della piattaforma l'ammontare dei debiti certi liquidi ed esigibili al 31.12.12, distintamente per ciascun creditore; tale comunicazione equivale a certificazione del credito

### Cessioni di credito

Gli atti di cessione di crediti certi liquidi ed esigibili al 31.12.12 per somministrazioni, forniture e appalti sono esenti da imposte, tasse e diritti, fatta eccezione dell'Iva

L'autentica delle firme può essere fatta dall'ufficiale rogante dell'Amministrazione debitrice

Entro 31.07.13 avrebbero dovuto essere fissate le modalità per la stipula a mezzo piattaforma telematica

## Disposizioni per tutte le P.A.

### Ambito di applicazione (art. 7 co. 4 e 4bis)

Le pubbliche amministrazioni debtrici comunicano a partire dal 1° giugno 2013 ed entro il termine del 15 settembre 2013, utilizzando la piattaforma elettronica per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni, l'elenco completo dei debiti certi, liquidi ed esigibili, maturati alla data del 31 dicembre 2012, che non risultano estinti alla data della comunicazione stessa, con l'indicazione dei dati identificativi del creditore.

La comunicazione avviene sulla base di un apposito modello scaricabile dalla piattaforma elettronica, nel quale è data separata evidenza ai crediti già oggetto di cessione o certificazione.

Il creditore può segnalare all'amministrazione pubblica debitrice, in tempo utile per il rispetto del termine di cui al primo periodo, l'importo e gli estremi identificativi del credito vantato nei confronti della stessa.

A decorrere dal 1° gennaio 2014, le comunicazioni di cui al comma 4, relative all'elenco completo dei debiti certi, liquidi ed esigibili alla data del 31 dicembre di ciascun anno, sono trasmesse dalle amministrazioni pubbliche per il tramite della piattaforma elettronica entro il 30 aprile dell'anno successivo

Studio Tributario Paolo Parodi

201

## Disposizioni procedurali : circ. RGS 19/13

### Abilitazione sulla piattaforma telematica

Le sanzioni per la mancata abilitazione colpiranno i responsabili dei servizi finanziari in Regioni, Province e Comuni (salvo che l'Ente indichi una diversa figura) ed i D.G. in sanità.

Dopo l'abilitazione, saranno indicati i dirigenti abilitati a rilasciare le certificazioni

Anche le Regioni con piano di rientro approvato e gli enti del SSN devono abilitarsi

### Piattaforma telematica per la certificazione dei crediti

Nella successiva fase della iscrizione dei debiti sulla piattaforma, le sanzioni colpiranno i singoli responsabili abilitati

Studio Tributario Paolo Parodi

202

## COMPENSAZIONI CON CREDITI CERTIFICATI

Il decreto **14 gennaio 2014** detta le regole per la compensazione di crediti con somme dovute in base agli istituti definatori della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso tributario.

I crediti utilizzabili sono i "**crediti certificati**", non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati **al 31 dicembre 2012** nei confronti dello Stato, degli enti pubblici nazionali, delle regioni e delle province autonome di Trento e Bolzano, degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, per somministrazioni, forniture e appalti e prestazioni professionali.

E' stato approvato uno specifico «Modello F24 crediti PP.AA.»

Studio Tributario Paolo Parodi

203

## COMPENSAZIONI CON CREDITI CERTIFICATI

### Circ. RGS 35 del 27.11.12

L'articolo 1, comma 1, del D.M. certificazione, nel definirne l'ambito di applicazione, fa riferimento ai crediti per somme dovute per somministrazioni, forniture e appalti da parte delle amministrazioni statali e degli enti pubblici nazionali.

Rientrano tra le amministrazioni dello Stato anche gli Istituti e scuole di ogni ordine e grado, le Istituzioni educative e le Istituzioni dell'alta formazione artistica, musicale e coreutica, le soprintendenze speciali dotate di autonomia gestionale e gli Istituti dotati di autonomia speciale ai sensi dell'articolo 15 del D.P.R. 26 novembre 2007, n. 233.

Il predetto D.M. non trova applicazione nei confronti degli organi costituzionali e a rilevanza costituzionale, in virtù della speciale autonomia di cui gli stessi sono dotati.

Relativamente all'ambito di applicazione della normativa di cui trattasi, sono da intendersi "**enti pubblici nazionali**", di cui all'allegato elenco n. 1, i soggetti istituiti o riconosciuti per legge, a carattere nazionale, nonché le Università e le Autorità Portuali. Sono, invece, da ritenere non incluse le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura.

Studio Tributario Paolo Parodi

204

## COMPENSAZIONI CON CREDITI CERTIFICATI

Si possono compensare solo i debiti relativi agli istituti definatori della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso tributario in base all'articolo 28-quinquies del Dpr 602/1973.

Si tratta dei debiti da accertamento tributario, e cioè delle somme dovute a seguito di:

- accertamento con adesione;
- definizione mediante adesione all'invito a comparire dell'ufficio in materia di imposte dirette, Iva e Irap;
- adesione al contenuto del processo verbale di constatazione;
- definizione mediante adesione all'invito a comparire dell'ufficio in materia di altre imposte indirette;
- acquiescenza nel caso di omessa impugnazione dell'atto di accertamento;
- definizione agevolata delle sanzioni;
- conciliazione giudiziale e mediazione.

## COMPENSAZIONI CON CREDITI CERTIFICATI: IL PAGAMENTO DELLA P.A.

Entro 60 giorni dalla data prevista per il pagamento del credito, indicata nella certificazione, le pubbliche amministrazioni, diverse dallo Stato, versano nella c.s. 1778 l'importo del credito utilizzato in compensazione.

Il versamento è effettuato attraverso il sistema dei versamenti unitari di cui all'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con esclusione della compensazione di eventuali crediti, oppure attraverso il modello «F24 enti pubblici», di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 giugno 2013.

Con risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 16 del 4 febbraio 2014 sono stati istituiti i codici per effettuare tali versamenti ed impartite le necessarie istruzioni.

## COMPENSAZIONI CON CREDITI CERTIFICATI: IL MANCATO PAGAMENTO DELLA P.A.

Nel caso in cui le pubbliche amministrazioni, diverse dallo Stato, non effettuino i versamenti, la struttura di gestione trattiene l'importo del credito certificato, utilizzato in compensazione, dalle entrate spettanti a tali enti a qualsiasi titolo.

Le eventuali somme non recuperate sono iscritte a ruolo, affinché il recupero venga effettuato dagli agenti della riscossione competenti per territorio, in ragione della sede della pubblica amministrazione inadempiente.

## COMPENSAZIONI CARTELLE CON CREDITI CERTIFICATI

### **D.L. 145/13 art. 12 co. 7-bis (in vigore da 22.2.14)**

*Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, sono stabilite le modalita' per la compensazione, **nell'anno 2014**, delle cartelle esattoriali in favore delle imprese titolari di crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, per somministrazione, forniture, appalti e servizi, anche professionali, maturati nei confronti della pubblica amministrazione e certificati secondo le modalita' previste dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze 22 maggio 2012 e 25 giugno 2012, pubblicati, rispettivamente, nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 21 giugno 2012 e nella Gazzetta Ufficiale n. 152 del 2 luglio 2012, qualora la somma iscritta a ruolo sia inferiore o pari al credito vantato.*

*Con il medesimo decreto sono individuati gli aventi diritto, nonche' le modalita' di trasmissione dei relativi elenchi all'agente della riscossione.*