@bollettinoADAPT, 1° dicembre 2014

Appalti: la responsabilità solidale fiscale dopo il c.d. decreto semplificazioni fiscali

di Andrea Asnaghi e Giulia Tolve

Tag: *#appalti #responsabilitàsolidale #semplificazionifiscali #ritenutefiscali #sostitutodiimposta*

L'art. 28 del d.lgs. Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata, n. 175 del 21 novembre 2014, pubblicato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 28 novembre, introduce un importante intervento in tema di responsabilità fiscale nell'ambito dei rapporti di appalto e subappalto abrogando i commi da 28 a 28-*ter* dell'art. 35 del d.l. n. 223/2006 (convertito dalla l. n. 248/2006).

Tali disposizioni (come novellate dal d.l. n. 83/2012, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 134/2012) prevedevano che in caso di appalto di opere o servizi, l'appaltatore rispondesse in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

La responsabilità solidale veniva meno nel caso in cui l'appaltatore ponesse in atto specifici controlli ed adempisse a determinati oneri burocratici (definiti dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 40-E, 8 ottobre 2012). In particolare, l'appaltatore, al fine di escludere la propria responsabilità solidale, era chiamato ad acquisire, prima del versamento del corrispettivo, la documentazione attestante l'esecuzione degli adempimenti sopracitati, scaduti alla data del versamento. L'appaltatore poteva inoltre sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore.

Stessi oneri incombevano in capo al committente che doveva provvedere al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore solo previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante gli adempimenti di cui sopra, da parte dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori.
Anche il committente poteva sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della documentazione. L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente era però punita con una sanzione amministrativa pecuniaria il cui importo poteva variare da euro 5.000 a euro 200.000, se il versamento delle ritenute non era stato correttamente effettuato dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Questo intervento elimina definitivamente dal nostro ordinamento l'autonomia della responsabilità solidale in materia fiscale nell'ambito di appalti e subappalti. In questo senso infatti già si era mosso il d.l. n. 69/2013 che aveva modificato l'art. 35 del d.l. n. 223/2006

eliminando l'analogo obbligo esistente in capo a committente ed appaltatore (nei confronti dei subappaltatori) con riferimento al versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Può pertanto affermarsi che i pagamenti da effettuare in seguito al 13 dicembre 2014, (data di entrata in vigore del d.lgs. n. 175/2014) saranno liberati dagli oneri burocratici sopra descritti. Più problematico è invece stabilire la sorte di eventuali violazioni che siano state già commesse, ma non ancora accertate.

Per quanto riguarda la posizione del committente, l'inosservanza delle norme relative agli obblighi di acquisizione documentale dava luogo all'irrogazione di una sanzione, cui la circolare della Agenzia delle entrate n. 2/E/2013, aveva riconosciuto natura amministrativo-tributaria. Pertanto, rilevato tale carattere della sanzione, non si può che osservare che, in base al principio del *favor rei* di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 472/1997, il committente non potrà più essere assoggettato ad una sanzione che, secondo una legge posteriore, non costituisce più infrazione punibile. Inoltre, sempre in base alla stessa norma, se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito si estingue, quando non ancora regolarizzato. A pagamento avvenuto non è invece possibile ottenere la ripetizione di quanto versato.

Differente è invece la situazione dell'appaltatore, il quale secondo la previgente normativa non era assoggettato a sanzione, ma a responsabilità solidale per il versamento di quanto dovuto all'Erario dai subappaltatori. In tale seconda fattispecie pertanto è difficile immaginare l'operatività del principio summenzionato e sarebbe di conseguenza auspicabile un intervento interpretativo dell'Agenzia delle Entrate, posto che verosimilmente il problema diventerà a breve assai rilevante.

Ulteriore intervento contenuto nel decreto semplificazioni riguarda invece l'art. 29 del d. l.gs. 276/2003, che disciplina la responsabilità solidale in materia retributiva, contributiva ed assicurativa. Tale norma, come è noto, prevede la responsabilità solidale tra committente, appaltatore ed eventuali subappaltatori con riferimento alle retribuzioni, ai contributi previdenziali ed ai premi assicurativi dovuti ai lavoratori impiegati nella esecuzione del contratto di appalto. Restano escluse dalla responsabilità – che opera entro il limite di due anni dalla data di cessazione dell'appalto – le sanzioni civili, per le quali risponde solo il soggetto inadempiente.

Secondo quanto previsto dall'art. 29, il committente è convenuto in giudizio per il pagamento unitamente all'appaltatore e con gli eventuali ulteriori subappaltatori, ma può eccepire nella prima difesa utile il *beneficium excussionis*. Nonostante il giudice accerti la responsabilità solidale di tutti gli obbligati, il principio impone al creditore di rivalersi in primo luogo sul patrimonio del debitore principale e solo in caso di infruttuosa escussione di quest'ultimo, sul patrimonio degli obbligati in solido. L'intervento modificativo attuato dal secondo comma dell'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014, prevede che, nei casi in cui il committente provveda al pagamento, questi sia tenuto, ove previsto, ad assolvere gli obblighi del sostituto di imposta.

Rispetto alle modifiche, più incisive, che hanno recentemente interessato la disciplina della responsabilità solidale di cui all'art. 29, comma 2, del d.lgs. n. 276/2003, l'intervento in commento è in linea con quanto già previsto dalla prassi amministrativa e pertanto lascia sostanzialmente invariata la disciplina.

Infatti sull'onere in capo al committente di svolgere le funzioni del sostituto di imposta, già si era pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 481/E del 19 dicembre 2008 che aveva affermato l'applicabilità dell'art. 23 del dPR n. 600/1973 anche ove il committente avesse corrisposto, a titolo di responsabile in solido, redditi di lavoro ai lavoratori dell'appaltatore. Ora il principio viene rafforzato a livello normativo ed è funzionale a specificare l'obbligo a carico del

committente/coobbligato di applicare le ritenute fiscali a quegli importi corrisposti ai lavoratori ai sensi dell'art. 29, comma 2, del d.lgs. n. 276/2003 e di svolgere direttamente le funzioni del sostituto di imposta.

Si rileva tuttavia, almeno in sede di primo commento, che non appaiono chiare le modalità di effettuazione delle ritenute da parte del coobbligato. Il committente infatti non ha alcun rapporto diretto con il lavoratore (dipendente dell'appaltatore o addirittura autonomo) né quindi possiede alcun elemento utile per poter effettuare le operazioni più tipiche del sostituto di imposta (conguagli, detrazioni, compensazioni da 730, detassazione, addizionali, etc.).

Il committente si trova poi a dovere intervenire, nella maggioranza dei casi, dopo il termine del periodo di imposta. Sul punto la manovra appare pertanto una semplificazione a metà, che si muove su un piano sostanzialmente teorico lasciando insoddisfatte alcune delle esigenze pratiche degli attori.
Sarebbero auspicabili soluzioni di portata pratica, volte a permettere l'adempimento di tali obblighi in una prospettiva di certezza e reale semplificazione. Ci si riferisce, ad esempio, all'opportunità di stabilire un codice di versamento a parte, con un'aliquota unica e fissa operata a titolo di acconto (ad es. il 23%, aliquota minima), senza l'onere di operare detrazioni nonché una procedura semplificata di certificazione ed esposizione sul mod. 770.

Si segnala infine che per il committente che provveda al pagamento è sempre possibile esercitare l'azione di regresso nei confronti dell'appaltatore, secondo le regole generali.

Andrea Asnaghi
ADAPT professional fellow

@AsnaghiAndrea

Giulia Tolve
Scuola internazionale di dottorato in Formazione della persona e mercato del lavoro
ADAPT-CQIA, Università degli Studi di Bergamo

@GiuliaTolve