

IMPOSTE SUL REDDITO

Modifiche al regime della responsabilità solidale negli appalti

di Leonardo Pietrobon

Con [L'articolo 50 del D.L. n. 69/2013](#) il legislatore è intervenuto sopprimendo la responsabilità solidale negli appalti relativamente all'omesso versamento dell'Iva, introdotta, dapprima, con l'art. 35 commi da 28 a 28-ter del D.L. n.223/2006 e poi, modificata, con [l'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012](#). E' rimasta, invece, immutata la responsabilità solidale prevista per l'omesso versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente.

Con la modifica normativa il legislatore di fatto ha "parzialmente" eliminato un adempimento di nobile *ratio*, ma fonte di "pesanti" critiche, soprattutto legate alle difficoltà che ha generato per gli operatori ed al contrasto con le disposizioni di rango comunitario (si veda la [Denuncia n. 9 del 2013 dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti](#) e la circolare di Assonime n. 18 del 2013).

Il "nuovo" art. 35 commi da 28 a 28-ter del D.L. n. 223/2006 prevede:

- da un lato, una **responsabilità solidale "fiscale"**, stabilendo che l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, dell'omesso versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente maturate in relazione all'appalto e subappalto, se procede al pagamento del corrispettivo senza aver preventivamente verificato ed ottenuto la regolarità dei versamenti;
- dall'altro, una forma di **responsabilità "sanzionatoria"** in capo al committente, per un ammontare da € 5.000 ad € 200.000, nel caso in cui lo stesso proceda al pagamento del corrispettivo pattuito senza aver verificato ed ottenuto certificazione del regolare pagamento delle ritenute maturate.

Da un punto di vista **soggettivo**, la citata responsabilità solidale trova applicazione per i **soggetti iva** ed i **soggetti Ires**, di cui all'**art. 73 del D.P.R. n. 917/1986**, sprovvisti di partita Iva, quali ad esempio gli enti non commerciali, mentre ne risultano essere **esclusi i committenti persone fisiche, le stazioni appaltanti pubbliche, il condominio e le imprese estere**.

Per quanto concerne l'ambito "**oggettivo**", come chiarito dall'Agenzia delle entrate, con le [circolari n. 40 del 2012](#) e [n. 2 del 2013](#), il regime della responsabilità solidale trova applicazione in relazione ai contratti di **appalto e subappalto di opere e servizi**, a prescindere dal settore economico in cui operano le parti contraenti, stipulati a partire **dal 12 agosto 2012**,

i cui pagamenti sono effettuati a partire dall'11 ottobre 2012.

Sono esclusi dalla normativa in commento, invece, i contratti di **appalto di fornitura di beni**, i **contratti d'opera** di cui all'art. 2222 del Cod.Civ., i **contratti di trasporto** di cui all'art. 1678 del Cod.Civ., i **contratti di subfornitura** e le prestazioni rese nell'ambito del **rapporto consortile**.

La novella normativa – con riferimento all'art. 50 del D.L. n. 69/2013 - pone la questione circa **l'applicazione retroattiva** o meno della stessa, essendo il nuovo dettato normativo sicuramente più favorevole al contribuente rispetto al passato.

La soluzione a tale questione può essere ricercata analizzando quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella [C.M. n. 2/E/2013](#), secondo cui l'obbiettivo della normativa è quello di *"individuare quelle fattispecie al ricorrere delle quali siano applicabili nuove sanzioni amministrativo-tributarie"*. Il riferimento al concetto di *"sanzioni amministrative tributarie"* sembra rendere applicabile [l'art. 3 comma 2 del D.Lgs. n. 472/1997](#), in base al quale *"salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato"* (c.d. "principio del **favor rei**"). A tal proposito, appare ormai assodato che il legislatore, con il citato art. 3, comma 2 del D.Lgs. n. 472/1997, voglia comprendere sia le ipotesi nelle quali la legge posteriore avesse disposto l'abrogazione della sanzione, sia nelle ipotesi nelle quali fosse abrogato l'obbligo (sul punto si vedano l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 180 del 1998 e la Corte di Cassazione con le sentenze n. 4408 del 27/03/2001 e n. 9451 del 12/06/2003).

In altri termini, coordinando le citate disposizioni normative e le indicazioni delle Entrate e considerando che i mancati **controlli del committente**, in merito all'**omesso versamento dell'Iva** da parte dell'appaltatore o dei subappaltatori, **non costituiscono più una violazione** dell'art. 35, comma da 28 a 28-ter del D.L. n. 223/2006, sembra potersi ritenere che la suddetta sanzione amministrativa di tipo pecuniario – prevista in precedenza in capo al soggetto committente in misura pari da 5.000 euro a 200.000 euro – non possa essere irrogata neppure in relazione alle violazioni commesse in passato.

La soluzione del *favor rei*, invece, **non appare applicabile** in capo al soggetto appaltatore, in quanto, la tipologia di responsabilità solidale ad esso imputabile non sembra possa essere qualificata come una **sanzione amministrativa di tipo tributario**, bensì come **un'obbligazione solidale** passiva, di cui all'[art. 1292 Cod.Civ.](#) In altri termini, la normativa in commento secondo la precedente formulazione, che prevedeva la responsabilità in solidi anche ai fini Iva, non attribuiva delle responsabilità sanzionatorie, ma la possibilità per l'Agenzia delle entrate di rivendicare in capo all'appaltatore gli eventuali omessi versamenti di IVA del subappaltatore.

Pertanto, l'appaltatore che abbia omesso i previsti controlli potrebbe essere chiamato a rispondere, quale **obbligato in solidi**, anche in relazione agli **omessi versamenti IVA**, da parte

dei subappaltatori, intervenuti durante il pregresso periodo di applicazione della disciplina introdotta dall'art. 13-ter del D.L. n. 83/2012.

Sul punto, tuttavia, appare doveroso un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate.