

LAVORO E PREVIDENZA

Solidarietà fiscale in materia di appalto e diritto intertemporale

di Luca Vannoni

Il decreto semplificazioni, il D.Lgs. 175/14, ha introdotto **due importanti modifiche in materia di solidarietà negli appalti**, contenute nel Capo 5 rubricato come “Eliminazione di adempimenti superflui”.

In primo luogo, il comma 1 dell’art. 28 del D.Lgs. n. 175/2014 ha disposto **l’abrogazione dei commi da 28 a 28-ter dell’art. 35, del D.L. n. 223/2006** (il c.d. Decreto Bersani, convertito in L. n. 248/2006), relativi alla solidarietà in materia fiscale, in particolare per quanto riguarda il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore in relazione ai dipendenti impiegati nel subappalto. **L’abrogazione della solidarietà fiscale cancella** anche la disposizione che prevedeva l’applicazione della abnorme sanzione amministrativa **da 5.000 a 200.000 euro**, nel caso in cui il committente avesse proceduto con i pagamenti del corrispettivo per il contratto di **appalto senza la verifica, mediante apposita documentazione**, della correttezza dei versamenti all’Erario delle ritenute dovute dall’appaltatore e dal subappaltatore.

In secondo luogo, il Decreto Semplificazioni, sempre all’art. 28, comma 2, ha modificato l’art. 29, comma 2, del D. Lgs. n. 276/2003 – a titolo di cronaca, è la sesta modifica apportata a tale norma in poco più di 10 anni -, prevedendo che **il committente, o l’appaltatore in caso di subappalto, debbano assolvere agli obblighi del sostituto di imposta ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, nel caso in cui abbiano eseguito il pagamento dei trattamenti retributivi in virtù del vincolo di solidarietà**. È evidente, quindi, in virtù di tale disposizione, che l’abrogazione della solidarietà ex D.L. n. 223/2006 non ha dissolto completamente gli oneri fiscali in capo al committente: tuttavia, rispetto alla disciplina previgente, le disposizioni di natura fiscale dell’art. 29, comma 2, D. Lgs. n. 276/2003, rivestono la natura di obbligazione sussidiaria, nella forma dell’acollo, in virtù del beneficio di escusione, sempre contenuto nell’art. 29. Il committente convenuto in giudizio, infatti, in relazione alla solidarietà ben può, nella prima difesa, eccepire la preventiva escusione nei confronti dell’appaltatore e, solo in caso di infruttuosa esecuzione dell’obbligato in via principale, si attiverà la responsabilità per solidarietà in capo al committente.

Come ricorda la stessa [**Circolare n. 31/E/2014**](#), il nuovo art. 29, comma 2, del D.Lgs. n. 276/2003, recepisce sostanzialmente principi e indicazioni già affermate, in via di prassi, dall’Agenzia delle entrate con la Risoluzione n. 481/E/2008.

Analizzata in estrema sintesi la novella normativa, ora è opportuno verificare in che termini le novità vanno a incidere sui rapporti giuridici preesistenti.

Innanzitutto, l'Agenzia delle entrate, con la Circolare n. 31/E/2014, evidenza come la sanzione amministrativa per mancata verifica, quella da 5.000 a 200.000 euro in riferimento al committente, **non risulta applicabile alle violazioni commesse prima del 13.12.2014 e “non ancora definite alla medesima data in virtù del principio del favor rei”**. Essendo una sanzione di carattere tributario, risulta infatti applicabile l'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997.

Tale passaggio non convince pienamente.

Analizzando l'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997, il 2° comma afferma la non sanzionabilità in caso di legge posteriore che dichiara la non punibilità di un fatto: **se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo, il debito residuo si estingue (ma senza la ripetizione di quanto pagato).**

Questa sembrerebbe la disposizione applicabile, in quanto il Decreto Semplificazioni ha abrogato la sanzione amministrativa in commento.

Il comma terzo, che fa riferimento alla legge più favorevole, limita l'applicazione di tale principio ai provvedimenti di irrogazione non definitivi.

È del tutto evidente che l'intervento effettuato dal Decreto Semplificazioni, **più che una successione di norme dal carattere sanzionatorio, è una semplice e diretta abrogazione**. Pertanto, la soluzione interpretativa maggiormente conforme al dato normativo dovrebbe essere contenuta nel comma 2 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 72/1997, con l'estinzione anche dei provvedimenti sanzionatori definitivi, fatto salvo l'irripetibilità di quanto pagato.

Riguardo al contenuto della solidarietà fiscale, e in particolare alle ritenute effettuate (l'ultimo periodo temporale coinvolto da tale forma di responsabilità riguarda ottobre 2014), la circolare dell'Agenzia delle **entrate esclude, correttamente, l'applicabilità** del principio del *favor rei*, in quanto tale principio si riferisce esclusivamente a fattispecie sanzionatorie. Pertanto, in luogo del principio del *favor rei*, risulta applicabile la regola del "*tempus regit actum*", con ovvio riferimento non tanto al momento della stipulazione del contratto di appalto, ma al momento in cui gli inadempimenti commessi hanno fatto scattare la solidarietà.

In conclusione, **non resta che apprezzare con entusiasmo l'abrogazione di una disposizione**, il Decreto Bersani, che ha manifestato sin dalla sua emanazione la difficoltà nel perseguire i suoi obiettivi, e cioè contrastare comportamenti elusivi nelle catene di appalto.