

LA RESPONSABILITA' SOLIDALE NEI CONTRATTI DI APPALTO

In questa Circolare

- 1. Premessa**
- 2. La responsabilità solidale fiscale**
- 3. La responsabilità solidale retributiva / contributiva**

1. PREMESSA

Come noto il Legislatore ha introdotto e disciplinato con:

- l'art. 35, commi da 28 a 28-ter, DL n. 223/2006 la **responsabilità solidale fiscale**;
 - l'art. 29, comma 2, D.Lgs. n. 276/2003 la **responsabilità solidale retributiva / contributiva**;
- nell'ambito dei contratti di appalto e subappalto.**

2. LA RESPONSABILITA' SOLIDALE FISCALE

La "discussa" normativa relativa alla **responsabilità solidale fiscale** è stata oggetto di ripetuti interventi nel corso del tempo. In particolare si rammenta che:

- a seguito delle modifiche apportate, prima dal DL n. 16/2012 e successivamente dal DL n. 83/2012, il quadro normativo risultante individua(va) una **responsabilità differenziata** per il committente e per l'appaltatore prevedendo che:

– l'**appaltatore è solidalmente responsabile con il subappaltatore** per gli adempimenti tributari (**versamento delle ritenute IRPEF e dell'IVA**) riguardanti il contratto di subappalto nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto.

L'appaltatore, per **evitare la responsabilità solidale**, deve verificare che detti versamenti **scaduti alla data di pagamento del corrispettivo** siano stati **regolarmente effettuati**. A tal fine lo stesso deve acquisire, **prima del pagamento del corrispettivo**, la **documentazione** comprovante tale regolarità (anche tramite asseverazione di un CAF / professionista abilitato);

– il **committente** è tenuto a **verificare, prima di pagare** la fattura, che l'appaltatore (e gli eventuali subappaltatori) abbia effettuato i suddetti adempimenti.

Nel caso in cui l'appaltatore non abbia regolarmente versato le ritenute, al committente che abbia pagato senza richiedere detta documentazione attestante la regolare effettuazione dei versamenti fiscali è applicabile la **sanzione da € 5.000 a € 200.000**.

Il committente non è quindi obbligato solidalmente;

- con l'art. 50, DL n. 69/2013 è stata **abrogata la responsabilità solidale fiscale per il versamento dell'IVA**. Conseguentemente, la responsabilità solidale fiscale ed il conseguente obbligo di verifica in capo al committente riguarda(va)no **solo il versamento delle ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente.

Si evidenzia che contestualmente è stato altresì **soppresso il DURT**, ossia il documento unico di regolarità tributaria la cui ratio era quella di "scaricare" la responsabilità dell'appaltatore / committente in possesso di tale documento rilasciato dall'Agenzia delle Entrate.

In merito all'**ambito di applicazione** della responsabilità fiscale si rammenta che l'Agenzia delle Entrate nelle Circolari 8.10.2012 n. 40/E e 1.3.2013, n. 2/E ha fornito i chiarimenti di seguito riportati:

Ambito soggettivo	<p>La disciplina in esame:</p> <ul style="list-style-type: none"> • è applicabile ai contratti di appalto / subappalto conclusi: <ul style="list-style-type: none"> – da soggetti che stipulano tali contratti nell'ambito di un'attività rilevante ai fini IVA; – in ogni caso, dai soggetti di cui agli artt. 73 e 74, TUIR (società di capitali, cooperative, Enti pubblici, ecc.); • non è applicabile: <ul style="list-style-type: none"> – alle "stazioni appaltanti" ex art. 3, comma 33, D.Lgs. n. 163/2006; – ai privati; – ai condomini (non riconducibili fra i soggetti di cui agli artt. 73 e 74, TUIR). Ancorché in caso di appalto tra committente privato e impresa la responsabilità solidale non trovi applicazione, qualora l'appaltatore si avvalga di uno o più subappaltatori, per i contratti tra tali soggetti la stessa trova applicazione.
------------------------------	---

Ambito oggettivo	<p>La disciplina in esame non è limitata al settore edile ma è applicabile, più in generale, alla tipologia contrattuale rientrante nell'appalto ex art. 1665, C.c..</p> <p>A tal fine non è necessaria la presenza di almeno 3 soggetti (committente / appaltatore / subappaltatore), ma è sufficiente che ci siano committente / appaltatore e che <i>"l'appaltatore provveda direttamente alla realizzazione dell'opera affidatagli dal committente"</i>.</p> <p>Sono escluse le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto di opere o servizi quali, ad esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> - gli appalti di fornitura di beni; - il contratto d'opera, ex art. 2222, C.c.. Sono quindi escluse le prestazioni professionali e dei piccoli artigiani senza organizzazione di mezzi; - il contratto di trasporto, ex art. 1678 e seguenti, C.c.; - il contratto di subfornitura, ex Legge n. 192/98; - le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile.
-----------------------------	---

In merito alla **regolarità dei versamenti**, nelle citate Circolari nn. 40/E e 2/E è stato altresì precisato che:

- l'attestazione della **regolarità dei versamenti** effettuati dall'appaltatore / subappaltatore può essere resa anche **direttamente dall'appaltatore / subappaltatore** tramite una **dichiarazione** ai sensi del DPR n. 445/2000;
- in presenza di **più contratti di appalto / subappalto tra le medesime parti** detta attestazione può essere **rilasciata in "modo unitario"**;
- se i pagamenti all'appaltatore / subappaltatore sono effettuati mediante **bonifico bancario** "o altri strumenti che **non consentono al beneficiario l'immediata disponibilità della somma versata a suo favore**" l'attestazione della regolarità dei versamenti fiscali va riferita a quelli scaduti al momento in cui il committente / appaltatore **effettuano la disposizione bancaria e non al momento del successivo accreditamento sul c/c del beneficiario (appaltatore / subappaltatore)**. Ciò per evitare che l'attestazione abbia **"ad oggetto fatti successivi al suo rilascio"**;
- la richiesta della documentazione attestante la regolarità dei suddetti versamenti effettuati dall'appaltatore / subappaltatore riguarda soltanto le prestazioni rese nell'ambito di **contratti stipulati dal 12.8.2012**.

LE MODIFICHE APPORTATE DAL DECRETO "SEMPLIFICAZIONI"

L'art. 28, comma 1, D.Lgs. n. 175/2014, Decreto "Semplificazioni", ha abrogato i citati commi da 28 a 28-ter dell'art. 35, DL n. 223/2006 e quindi ha **eliminato la responsabilità solidale fiscale negli appalti**.

Decorrenza

Il citato art. 28 non prevede una decorrenza specifica e quindi la responsabilità solidale fiscale risulta soppressa **a decorrere dal 13.12.2014** (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 175/2014).

Sul punto l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 30.12.2014, n. 31/E ha precisato che:

*"in attuazione del principio di legalità, di cui all'articolo 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (c.d. "favor rei), **non trova applicazione la sanzione amministrativa pecuniaria** (da euro 5.000 a euro 200.000) posta a carico del committente **per le violazioni commesse prima del 13 dicembre 2014 e non ancora definite** alla medesima data.*

Il medesimo principio non trova applicazione in relazione alla responsabilità solidale prevista in capo all'appaltatore per violazioni commesse dal subappaltatore entro la data di entrata in vigore della disposizione in esame, posto che il principio del favor rei trova applicazione con esclusivo riferimento alle fattispecie sanzionatorie ..."

In altre parole quindi, in caso di omesso / irregolare versamento delle ritenute:

- la **mancata verifica da parte del committente del regolare versamento delle ritenute** da parte dell'appaltatore prima del pagamento dello stesso **non può essere sanzionata anche se precedente al 13.12.2014**;
- l'**appaltatore continua ad essere obbligato in solido con il subappaltatore con riferimento agli adempimenti**

scaduti entro il 13.12.2014.

A seguito dell'eliminazione della responsabilità solidale fiscale, il comma 3 dell'art. 28 in esame dispone il **potenziamento dell'attività di controllo** prevedendo che l'INPS fornisca "all'Agenzia delle entrate, con cadenza mensile, i dati relativi alle aziende e alle posizioni contributive dei relativi dipendenti gestite dall'Istituto stesso".

3. LA RESPONSABILITA' SOLIDALE RETRIBUTIVA / CONTRIBUTIVA

Come sopra accennato, l'art. 29, comma 2, D.Lgs. n. 276/2003 ha introdotto e disciplinato la **responsabilità solidale retributiva / contributiva** in base alla quale, **committente** (imprenditore / sostituto d'imposta), **appaltatore e subappaltatore** sono **solidalmente responsabili** per il regolare versamento di **retribuzioni, comprese le quote TFR, contributi previdenziali e premi assicurativi dovuti per il periodo di esecuzione del contratto di appalto**.

Tale responsabilità solidale in capo al committente trova applicazione **nel limite di 2 anni dalla cessazione del contratto di appalto**.

Con riferimento ai contributi, ciò significa che l'INPS può richiedere il "recupero" dei contributi al responsabile solidale (committente) entro 2 anni dalla fine del contratto di appalto fermo restando il termine ordinario di 5 anni per il recupero contributivo nei confronti del sostituto d'imposta inadempiente (appaltatore / subappaltatore).

Va peraltro evidenziato che:

- in caso di irregolare versamento, **il committente**, in sede processuale, **può avvalersi della escussione del patrimonio dell'appaltatore / subappaltatore** e quindi l'azione esecutiva nei confronti dello stesso potrà essere intentata solo in caso di escussione infruttuosa nei confronti dell'appaltatore / subappaltatore;
- tramite la **contrattazione collettiva nazionale (CCN)** è possibile fissare metodi e procedure con le quali il committente può **esercitare un controllo sui comportamenti dell'appaltatore** e, conseguentemente, **limitare la responsabilità solidale** relativa al versamento delle retribuzioni, dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi.

La disciplina in esame **non trova applicazione**:

- se il committente è una persona fisica "privato";
- con riferimento ai contratti di appalto stipulati dalle Pubbliche Amministrazioni.

LE MODIFICHE APPORTATE DAL DECRETO "SEMPLIFICAZIONI"

L'art. 28, comma 2, D.Lgs. n. 175/2014 ha modificato il citato art. 29, comma 2, D.Lgs. n. 276/2003 disponendo che:

"il committente che ha eseguito il pagamento è tenuto, ove previsto, ad assolvere gli obblighi del sostituto d'imposta ai sensi delle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

A seguito di tale modifica, quindi, il **committente** riconosciuto solidalmente responsabile che **provvede al pagamento** dei trattamenti retributivi, dei contributi previdenziali e/o dei premi assicurativi dovuti dall'appaltatore **assume la qualifica di sostituto d'imposta** e come tale è tenuto ad assolvere i relativi adempimenti di cui al DPR n. 600/73 (versamento delle ritenute alla fonte, presentazione della CU e del mod. 770, ecc.).

Come in passato, resta fermo che, in tali casi, il committente potrà "rifarsi" sul coobbligato ex art. 1299, C.c..

In merito, nella citata Circolare n. 31/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

"tale previsione ha natura confermativa di un principio di carattere generale, già risultante dall'applicazione delle ordinarie disposizioni in materia di sostituzione d'imposta (... ad esempio, la risoluzione n. 481/E del 2008 per la sussistenza dell'obbligo del committente di assolvere gli adempimenti del sostituto d'imposta in relazione ai pagamenti effettuati ai dipendenti dell'appaltatore anche a seguito delle azioni proposte ai sensi dell'articolo 1676 del codice civile)."

Si evidenzia infine che, come in passato:

- il **committente** (imprenditore / sostituto d'imposta) rimane comunque **escluso da ogni responsabilità solidale in ordine alle sanzioni civili**, delle quali risponde esclusivamente il responsabile dell'inadempimento (appaltatore / subappaltatore);
- il debito contributivo derivante dalla responsabilità solidale in esame non pregiudica il rilascio del DURC "regolare".

Studio Dott. Begni & Associati