



Responsabilità solidale negli appalti: la nuova disciplina

a cura di Vitantonio Lippolis – Responsabile U.O. Vigilanza 2 presso la DPL di Modena*

Esclusione dalla responsabilità fiscale a favore del committente ma con obbligo di controllo degli adempimenti sull'intera filiera dell'appalto. Sono queste le principali novità in tema di corresponsabilità fiscale introdotte dall'art.13-ter del D.L. n.83 del 22 giugno 2012 (c.d. Decreto crescita), convertito con modifiche dalla L. n.134 del 7 agosto 2012, in vigore dallo scorso 12 agosto.

Il regime di responsabilità solidale

Le aziende, soprattutto in questo momento di grandi incertezze, ricercano nella flessibilità lo strumento per adattarsi alle mutevoli condizioni del mercato di riferimento. Questa ricerca, sotto il profilo organizzativo, passa spesso attraverso un generoso ricorso alla pratica dell'esternalizzazione (c.d. *outsourcing*) che, relativamente al fattore produttivo umano, può essere regolata secondo diversi modelli contrattuali (es. distacco, lavorazione in conto terzi, ecc.) fra i quali il contratto d'appalto stipulato ai sensi dell'art.1655 c.c.¹ è quello forse più frequentemente praticato.

Da un punto di vista eziologico, la disciplina delle obbligazioni solidali in materia di appalti va fatta risalire all'esigenza di precostituire idonee garanzie per l'assolvimento, da parte dei soggetti operanti nella filiera degli appalti, degli obblighi relativi evitando la conseguente potenziale dispersione delle responsabilità connesse al meccanismo interpositorio che questo istituto consente di apprestare. Proprio per queste ragioni il Legislatore domestico ha sempre considerato il contratto d'appalto (soprattutto quello che implica un forte impiego di manodopera c.d. *labor intensive*) con estremo sospetto², portandolo così a creare una fitta rete di protezione dei soggetti da tutelare.

Allo stato, difatti, in tema di responsabilità solidale negli appalti si registra un vero e proprio zibaldone di discipline eterogenee, ciascuna delle quali copre un differente ambito applicativo. Fra queste si ricordano:

Art.1676 c.c.	riguardante gli obblighi solidaristici per quanto concerne il profilo retributivo dei dipendenti;
Art.29, co.2 del D.Lgs. n.276/03 (Decreto Biagi)	per quanto concerne la Solidarietà nell'ambito retributivo, contributivo e assicurativo;
Art.118, co.6 del D.Lgs. n.163/06, nonché artt. 4, co.2 e 5, del D.P.R. n.207/10 (Codice dei contratti pubblici di lavori, servizi e forniture e relativo Regolamento di attuazione)	per la tutela dei diritti patrimoniali - retributivi e contributivi - dei lavoratori impiegati negli appalti pubblici;

* Membro del gruppo nazionale di esperti del MLPS che si occupa di rispondere agli interpellati. Membro del gruppo nazionale del MLPS che risponde ai quesiti in materia di DURC e di LUL. Le seguenti considerazioni sono frutto esclusivo del pensiero dell'autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per l'Amministrazione.

¹ Art.1655 C.c.: L'appalto è il contratto col quale una parte (c.d. *appaltatore*) assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio (per conto di un committente) verso un corrispettivo in danaro.

² Cfr. art.2127 C.c. e Legge n.1369/60.

Art.26, co.4 del D.Lgs. n.81/08 (TUSIC)	per quanto attiene il risarcimento dei danni riportati dai lavoratori in conseguenza di eventuali infortuni sul lavoro non indennizzati dall'INAIL;
Art.35 del D.L. n.223/06 convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006 n.248 (c.d. Legge Bersani)	recante la disciplina della responsabilità solidale in ambito fiscale tra committente, appaltatore e subappaltatore.

Proprio a proposito di questo ultimo ambito il Legislatore, a distanza di pochi mesi dal precedente emendamento³, è intervenuto per l'ennesima volta riformulando in maniera radicale il co.28 e aggiungendo i commi 28-bis e 28-ter all'art.35 sopra citato. Analizziamo in dettaglio le novità.

⇒ *Ambito di applicazione della solidarietà fiscale*

Preliminarmente va detto che la nuova disciplina trova applicazione nell'ambito delle obbligazioni che scaturiscono dai contratti di appalto e subappalto⁴ di opere, forniture e servizi, stipulati:

- Dai soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini IVA (D.P.R. n.633/72);
- Dai soggetti passivi I.R.E.S., di cui all'art.73 e 74 del D.P.R. n.917/86 (TUIR).

SOGGETTI PASSIVI I.R.E.S. (Art.73 e 74, D.P.R. n.917/86)

Le S.p.A., le S.A.p.A., le S.r.L., le Soc. Coop. e di mutua assicurazione

Enti pubblici e privati diversi dalle società (*comprese le persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo*), nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

Enti pubblici e privati diversi dalle società (*comprese le persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo*), i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato.

Le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato

Per espressa previsione⁵, invece, **restano del tutto escluse dall'applicazione della disciplina solidaristica in esame le stazioni appaltanti** di cui all'art.3, co.33, del D.Lgs. n.163/06 (Codice dei contratti pubblici), e più precisamente:

- Amministrazioni dello Stato;
- Enti pubblici territoriali;

³ Cfr. art 2, co.5-bis, del D.L. n.16/12, convertito dalla Legge 26 aprile 2012 n.44.

⁴ Il Subappalto (cfr. art.1656 C.c.) è il contratto intercorrente tra l'appaltatore (*c.d. subappaltante*) ed un terzo (*c.d. subappaltatore*), avente ad oggetto l'esecuzione dell'opera o del servizio che il subappaltante si è obbligato a realizzare in esecuzione di un contratto di appalto. All'appaltatore non è consentito dare in subappalto l'esecuzione dell'opera o del servizio, se non è stato all'uopo autorizzato dal committente.

⁵ Cfr. il nuovo co.28-ter dell'art.35, della Legge n.223/06.

- Altri enti pubblici non economici;
- Organismi di diritto pubblico;
- Associazioni, unioni, consorzi, comunque denominati, costituiti da detti soggetti;
- Concessionari di lavori pubblici che non sono amministrazioni aggiudicatrici;
- Società con capitale pubblico che non sono organismi di diritto pubblico.

Non paiono, invece, potersi sottrarre alla disciplina *de quo* anche i rispettivi aventi causa (appaltatori e subappaltatori).

Sempre sotto il profilo soggettivo si rileva come la nuova regolamentazione solidaristica non coinvolga più il committente anche se egli (come meglio si dirà appresso) resta comunque attivamente e necessariamente coinvolto nelle verifiche degli adempimenti relativi. In pratica si verifica una sorta di “ritorno al passato” in quanto proprio in questi termini era modulata l’originaria disciplina dell’art.35 del Decreto Bersani. Questo fa sì che **oggi la responsabilità solidale in ambito fiscale riguardi unicamente l’appaltatore ed i suoi eventuali aventi causa (subappaltatori)**.

A questo riguardo, tuttavia, qualche perplessità ha destato la lettura della recente [Circolare n.40/E dell’8 ottobre 2012](#) con la quale l’Agenzia delle Entrate, nell’intento di fornire chiarimenti ed indicazioni sulle novità in parola, ha in maniera piuttosto ambigua affermato che *“La disposizione, in estrema sintesi, **prevede la responsabilità dell’appaltatore e del committente per il versamento all’Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell’imposta sul valore aggiunto dovuta dal subappaltatore e dall’appaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell’ambito del contratto.**”* In realtà, dalla lettura del nuovo co.28 dell’art.35, appare con sufficiente chiarezza il fatto che oggi la responsabilità solidale fiscale negli appalti sia elusivamente di secondo livello, con conseguente relativa esclusione del committente. D’altronde gli stessi lavori parlamentari di riferimento⁶ non paiono dare adito a dubbi di sorta.

L’oggetto della responsabilità solidale in ambito fiscale riguarda esclusivamente il versamento all’Erario delle seguenti somme:

- Ritenute fiscali operate dal datore di lavoro sui redditi di lavoro dipendente;
- IVA dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell’ambito del contratto di subappalto.

⇒ *Limiti alla responsabilità solidale dell’appaltatore.*

La previgente disciplina⁷ prevedeva, a carico del committente, la responsabilità solidale con l’appaltatore e con gli eventuali subappaltatori fino ai due anni successivi alla conclusione dell’appalto, senza che fosse delimitata nel suo ammontare. Il committente, inoltre in virtù della norma oggi abrogata, poteva andare esente da responsabilità solo dimostrando di avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l’inadempimento, senza che, tuttavia, tali cautele venissero individuate dal legislatore, così da lasciare alla discrezionalità dell’interprete, la determinazione caso per caso dell’idoneità o meno delle cautele adottate.

L’avvento della nuova disciplina modifica oggi in maniera considerevole tali limiti: estendendoli sotto il profilo temporale, ma nel contempo restringendoli dal punto di vista quantitativo.

Più precisamente, **l’appaltatore è obbligato in solido con il subappaltatore al versamento all’Erario delle somme sopra indicate nei limiti dell’ammontare del corrispettivo dovuto dall’appaltatore al subappaltatore**. Tale richiamo risulta essere, tuttavia, alquanto enigmatico: non si comprende esattamente, difatti, se il riferimento quantitativo previsto dall’attuale disposizione debba intendersi esteso all’intero

⁶ Cfr. Dossier Camera dei Deputati n.660/2 del 24 luglio 2012.

⁷ Cfr. art.2, co.5-bis del D.L. n.16/12.

corrispettivo contrattuale del subappalto (limitando così fortemente l'esposizione patrimoniale dell'appaltatore laddove l'inadempimento del subappaltatore agli obblighi tributari emerga sul finire del subappalto, allorché la gran parte del corrispettivo contrattuale è già stato liquidato) ovvero al corrispettivo ancora dovuto al momento dell'inadempimento del subappaltatore ai propri obblighi tributari (consentendo in tal modo all'appaltatore di cancellare le conseguenze patrimoniali della solidarietà trattenendo le somme dovute al subappaltatore). Valutando, tuttavia, con ragionevolezza la normativa e sulla base di un'interpretazione letterale dell'aggettivo "dovuto" utilizzato dal legislatore (in luogo ad esempio di "pattuito"), andrebbe senz'altro preferita la seconda interpretazione che, tuttavia nei confronti dell'Erario, avrebbe l'effetto di ridurre significativamente la garanzia apprestata dal vincolo di solidarietà nelle ultime fasi del subappalto.



Diversamente dalla previgente disciplina **non è previsto oggi, invece, un limite temporale specifico di operatività del vincolo solidaristico**. Tuttavia ciò non impedisce comunque che una delimitazione temporale (per quanto ampliata rispetto al passato) vada comunque circoscritta ai vigenti termini di prescrizione previsti in relazione alle obbligazioni tributarie.

⇒ *Esclusione della responsabilità solidale dell'appaltatore*

Una ragguardevole novità introdotta dalla L. n.134/12 (in precedenza esclusa) è la possibilità di limitare la responsabilità solidale dell'appaltatore. Affinché ciò si concretizzi, tuttavia, è necessario che egli ponga in essere una serie di controlli sulla correttezza degli adempimenti svolti dai propri aventi causa. In sostanza l'intento perseguito dal Legislatore pare quello di creare una sorta di controllo endogeno a catena nella filiera, per mezzo della responsabilizzazione dell'anello superiore rispetto agli adempimenti fiscali che debbono essere posti in essere dal livello inferiore.

La novella prevede, difatti, che la responsabilità solidale si estingua se l'appaltatore, prima del pagamento del corrispettivo dovuto, verifichi che i versamenti (delle ritenute fiscali operate dal datore di lavoro sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto di subappalto) già scaduti, siano stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.

Per effettuare tale verifica l'appaltatore può procedere seguendo due percorsi alternativi.

1. La prima possibilità è quella di acquisire un'**asseverazione**⁸ sul puntuale svolgimento degli adempimenti in parola rilasciata, a favore dell'appaltatore/subappaltatore, dai soggetti di cui all'art.35, co.1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, e all'art.3, co.3, lett.a), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n.322, ossia:

- a) Dagli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro;
- b) Dai soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- c) Dalle associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'art.32, co.1, lettere a), b) e c), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche;

⁸ L'asseverazione è un'attestazione rilasciata, su richiesta del contribuente, dagli organi abilitati a seguito di un'attività di controllo.

- d) Dai centri di assistenza fiscale (CAF) per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;
- e) Dagli altri incaricati individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (fra cui i notai ex provvedimento dell'11 giugno 2012).

2. La seconda possibilità è stata delineata dall'Agenzia delle Entrate nella Circ. n.40/E dell'8 ottobre 2012 e prevede che l'appaltatore/subappaltatore possa attestare l'avvenuto adempimento degli obblighi previsti dalla norma per mezzo di una mera **dichiarazione sostitutiva**⁹. Nel dettaglio (*vedi fac-simile pagina successiva*) tale dichiarazione dovrà riportare:

- L'indicazione del periodo nel quale l'IVA relativa alle fatture concernenti i lavori eseguiti è stata liquidata, specificando se dalla suddetta liquidazione è scaturito un versamento di imposta, ovvero se in relazione alle fatture oggetto del contratto è stato applicato il regime dell'IVA per cassa (art.7 del DL n.185 del 2008) oppure la disciplina del *reverse charge*;
- L'indicazione del periodo nel quale le ritenute sui redditi di lavoro dipendente sono state versate, mediante scomputo totale o parziale;
- Gli estremi del modello F24 con il quale i versamenti dell'IVA e delle ritenute non scomputate, totalmente o parzialmente, sono stati effettuati;
- L'affermazione che l'IVA e le ritenute versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto per il quale la dichiarazione viene resa.

Tale ulteriore opportunità individuata dalla prassi non va assolutamente trascurata in quanto risulta essere certamente meno onerosa rispetto a quella prevista dalla legge in ragione del fatto che la dichiarazione sostitutiva può agevolmente essere rilasciata direttamente dal titolare/legale rappresentante dell'appaltatore (o del subappaltatore) senza necessità alcuna di rivolgersi a soggetti terzi.

Nota bene

Si rimarca il fatto che, in mancanza dei suddetti controlli, l'appaltatore resta esposto solidalmente col subappaltatore per le somme (nell'ambito dei limiti sopra detti) da questi eventualmente dovute all'Erario.

Al fine di rafforzare il potere di verifica e renderlo così effettivo, la norma ha previsto che l'appaltatore possa sospendere i pagamenti nei confronti del subappaltatore fino all'esibizione della documentazione che attesti i corretti adempimenti fiscali.

Non è tuttavia chiara la sorte che le somme così trattenute dall'appaltatore (ma lo stesso discorso vale anche per il committente di cui si dirà appresso) debbono subire in caso di mancata presentazione della prescritta documentazione. Infatti - differentemente da quanto accade in caso d'inadempienza contributiva nell'ambito degli appalti pubblici¹⁰ ove la normativa stessa e la successiva prassi¹¹ hanno puntualizzato la destinazione e le modalità operativa con cui sbloccare le somme trattenute dalla committenza - nel caso in esame né la norma né (per il momento) l'Agenzia delle Entrate hanno fornito indicazioni operative al riguardo.

⁹ Ai sensi dell'art.46, del D.P.R. n.445/00 con la dichiarazione sostitutiva di certificazioni, il cittadino afferma e dà per vere alcune informazioni, delle quali egli è al corrente, relative a stati, fatti o qualità, risultanti nelle banche dati delle amministrazioni pubbliche, quali albi, elenchi, registri o fascicoli relative a singole procedure.

¹⁰ Cfr. art.4, co.2, D.P.R. n.207/10 secondo cui in caso di acquisizione di un Durc che segnali un'inadempienza contributiva relativa ad uno o più soggetti impiegati nell'appalto (appaltatore e/o subappaltatore), il responsabile del procedimento trattiene dal certificato di pagamento l'importo corrispondente all'inadempienza e lo versa direttamente agli enti previdenziali ed assicurativi creditori (ivi compresa, nei lavori, la Cassa edile).

¹¹ Cfr. Ministero del Lavoro, Circolare n.3/12; INAIL nota n.2019 del 21 marzo 2012; INPS Mess. n.4087 del 6 marzo 2012 e successiva Circolare n.54/12



preleva
il documento

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI CERTIFICAZIONE

(Artt. 46, D.P.R. n.445 del 28 dicembre 2000)

Ai sensi e per gli effetti di cui all'art.35 (commi 28, 28-bis e 28-ter), del D.L. n.223/06, convertito in L. n.248/06 e s.m.i., nonché della Circolare n.40/E emessa dall'Agenzia delle Entrate in data 8 ottobre 2012, il/la sottoscritto/a _____ nato/a a _____ il _____, (sesso: M F) , C.f. _____ residente in via/Piazza _____, n. _____ CAP _____ Comune _____ Prov. _____ (Stato _____) in qualità di (es.: titolare, legale rappresentante, amministratore) _____, della

Ditta

Denominazione o Ragione sociale: _____ con sede nel Comune di _____ Prov. _____ via/Piazza _____, n. _____ CAP _____ Telefono: _____; Partita IVA: _____; Cod.Fisc. (indicare solo se diverso dalla P.IVA): _____; Iscritta al Registro della C.C.I.A.A. di _____ al numero: _____ dal _____,

Con riferimento

al contratto di appalto/subappalto stipulato in data _____ con la Ditta (specificare la denominazione/ragione sociale del committente/appaltatore) _____ P.IVA/C.f. _____ avente ad oggetto l'esecuzione di (indicare sinteticamente le opere, forniture o servizi che formano oggetto del contratto di appalto/subappalto stipulato) _____,

DICHIARA

- a) Che l'IVA concernente i lavori eseguiti e più dettagliatamente riportati nella fattura di vendita n. _____ emessa in data _____ è stata liquidata il (indicare la data nella quale l'imposta è stata liquidata) _____;
- b) Che dalla suddetta liquidazione (specificare quale fra le sotto indicate ipotesi alternative in concreto ricorre, eliminando le restanti ipotesi):
 - ✓ è scaturito un versamento di imposta pari ad euro (specificare l'importo) _____;
 - ✓ è stato applicato, in relazione alle fatture oggetto del contratto sopra indicato, il regime dell'IVA per cassa (art.7, del D.L. n.185 del 2008);
 - ✓ è stata applicata, in relazione alle fatture oggetto del contratto sopra indicato, la disciplina del reverse charge;
- c) Che le ritenute sui redditi di lavoro dei dipendenti in forza sono state versate il (indicare la data nella quale le ritenute sono state versate) _____ mediante scomputo (specificare se si è trattato di scomputo "totale" o "parziale") _____;
- d) Che l'IVA e le ritenute sui redditi di lavoro dipendente non scomputate, totalmente o parzialmente, sono state versate per mezzo del seguente modello F24 (specificare gli estremi del modello con il quale sono stati effettuati tali versamenti) _____;
- e) Che l'IVA e le ritenute così versate includono quelle riferibili al contratto di appalto/subappalto sopra specificato.

Il sottoscritto dichiara di essere altresì consapevole delle conseguenze penali ed amministrative di cui agli artt. 75 e 76 del D.P.R. n.445/00 e s.m.i. per le ipotesi di falsità in atti e dichiarazioni mendaci.

Si autorizza il trattamento dei dati personali secondo quanto previsto dal D.Lgs. n.196/03.

Luogo e data: _____

Firma: _____

(per esteso e leggibile)

Allegati:

1. Copia del documento d'identità del sottoscrittore in corso di validità;
2. Altro (specificare).

⇒ *Obblighi e connesse responsabilità del committente*

Come innanzi accennato, l'attuale versione dell'art.35 della Legge Bersani taglia fuori il committente dalla responsabilità solidale. Egli, pertanto, non potrà più essere chiamato a rispondere delle inadempienze fiscali dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori.

Il Legislatore, tuttavia, ha inteso comunque lasciare in capo al vertice della filiera un obbligo di controllo sugli adempimenti posti in essere dai propri aventi causa. Difatti l'annesso co.28-bis prevede che il committente – analogamente all'operato svolto dell'appaltatore nei confronti del subappaltatore – provveda al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore non prima di aver verificato il corretto adempimento degli obblighi fiscali da parte dell'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori.

Le modalità per l'effettuazione delle verifiche da parte del committente sono le medesime già indicate per l'appaltatore.

Si rimarca come in questo caso il committente debba (e non possa, come nel caso dell'appaltatore) sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dei propri aventi causa. Difatti per quanto, come detto, non ricorra alcuna corresponsabilità nei confronti del creditore erariale, il committente - qualora non ponga in essere le prescritte verifiche - non resterà comunque immune da pesanti conseguenze patrimoniali.

Il Legislatore, appunto, ha previsto che, in presenza di eventuali irregolarità negli adempimenti fiscali da parte degli appaltatori/subappaltatori, il committente che non osservi le modalità di pagamento prescritte è soggetto ad una sanzione amministrativa pecuniaria che va da 5.000 fino a 200.000 euro.

La Super Sanzione negli appalti irregolari	
<i>Soggetto passivo</i>	Il committente di un appalto di opere, forniture o servizi che pone in essere la condotta colposa sanzionata
<i>Condotta colposa sanzionata</i>	Effettuare il pagamento del corrispettivo all'appaltatore senza aver preventivamente acquisito e verificato la documentazione dalla quale risulta che il medesimo (e gli eventuali subappaltatori) ha correttamente eseguito (alla data di pagamento del corrispettivo) il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e dell'IVA.

Presupposto	Gli adempimenti fiscali non devono essere stati correttamente eseguiti dall'appaltatore ovvero dagli eventuali subappaltatori.
Sanzione amministrativa pecuniaria	da euro 5.000 a euro 200.000
Competenza all'irrogazione della sanzione amministrativa	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Agenzia delle Entrate; ✓ Guardia di Finanza.

⇒ *Notifica degli atti*

La conseguenza del vincolo solidaristico che lega appaltatore e subappaltatore inadempiente è che gli atti (compresi i verbali di accertamento) soggetti alla notifica entro un termine di decadenza al subappaltatore, dovranno essere notificati - dagli organi preposti - entro lo stesso termine anche all'appaltatore.

⇒ *Entrata in vigore della nuova disciplina*

Una delle questioni maggiormente dibattute tra gli operatori immediatamente a ridosso dell'entrata in vigore della L. n.134/12, è quella di diritto intertemporale conseguente alla sostituzione della previgente disciplina solidaristica con la nuova contenuta nell'art.13-ter della suddetta legge.

Più precisamente, ci si è subito posti il problema di comprendere se anche i contratti in essere alla data d'entrata in vigore della disposizione rientrassero o meno nel perimetro applicativo della novella o se, al contrario, la nuova disciplina riguardasse esclusivamente i contratti stipulati successivamente a tale data. La questione è tutt'altro che marginale, sol che si pensi al fatto che è soltanto la nuova disciplina che consente di limitare - effettuando le prescritte verifiche sulla regolarità degli adempimenti fiscali - la corresponsabilità del committente/appaltatore.

Questi dubbi hanno trovato una risposta nella recente circolare n.40/E dell'8 ottobre 2012 emanata dall'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale normativa – nella quale è stato chiarito che:

- **Le disposizioni contenute nell'art.13-ter del D.L. n.83/12 trovano applicazione soltanto per i contratti di appalto/subappalto stipulati a decorrere dalla data di entrata in vigore della norma, ossia dal 12 agosto 2012;**
- La norma introduce, sia a carico dell'appaltatore che del subappaltatore, un adempimento di natura tributaria; pertanto l'Agenzia ritiene che, in base all'art.3, co.2, della L. n.212/00 (Statuto del contribuente)¹², tali adempimenti siano esigibili a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della norma, con la conseguenza che **la certificazione attestante il corretto adempimenti degli obblighi fiscali deve essere richiesta solamente in relazione ai pagamenti effettuati a partire dall'11 ottobre 2012, in relazione ai contratti stipulati a partire dal 12 agosto 2012.**

L'Agenzia delle Entrate giustifica tali interpretazioni affermando che *“la disposizione, intervenendo su un elemento fondamentale delle prestazioni contrattuali quale il pagamento del corrispettivo, potrebbe alterare il rapporto sinallagmatico relativo ai contratti già stipulati. La norma attribuisce, infatti, ad una delle parti*

¹² Nel quale si legge *“In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.”*

(appaltatore/committente) il diritto potestativo di sospendere la propria prestazione (il pagamento) in attesa che l'altra parte (appaltatore/subappaltatore) produca una documentazione attestante la regolarità degli adempimenti fiscali."

Conclusioni

Le repentine e continue inversioni di marcia che caratterizzano questa materia la rendono figurativamente paragonabile alla sorte che subiva la tela di Penelope di epica memoria; il risultato finale è quello di creare i presupposti per malaugurate incertezze operative e fatali difficoltà applicative che, in molti casi, provocano anche il deplorabile effetto di bloccare i pagamenti tra i vari operatori economici della filiera dell'appalto già sfiniti dalla negativa congiuntura economica che caratterizza l'attuale periodo. In soccorso degli operatori, inoltre, non arriva certamente la frammentazione della disciplina normativa che, come si è già detto, prevede obblighi ed effetti diversi a seconda dei diversi ambiti solidaristici in cui si verte (retribuzioni, contributi, tributi e chi più ne ha più ne metta).

In futuro risulta quindi altamente auspicabile che, da un lato, venga consentita una sedimentazione della normativa vigente evitando - almeno nel breve periodo - altri cambiamenti dettati da esigenze pseudo-congiunturali che producono l'unico effetto di frastornare gli operatori; *medio termine* l'omogeneizzazione, almeno parziale, delle differenti discipline solidaristiche, in modo da creare riferimenti monolitici e adempimenti comuni a favore di una necessaria chiarezza e della semplificazione operativa. In questa direzione una ghiotta opportunità è stata probabilmente persa quando, nel volgere di meno di un mese (periodo intercorso tra l'entrata in vigore della L. n.92/12 e la più recente L. n.134/12), il Legislatore ha profondamente modificato le due principali discipline di riferimento: l'art.29, co.2, del D.Lgs. n.276/03 e l'art.35, co.28, della L. n.248/06.

Responsabilità solidale negli appalti/subappalti - Disciplina Fiscale	
Campo di applicazione	Subappalto di opere, forniture o servizi conclusi da soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini IVA (DPR n.633/72) e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del TUIR (DPR n.917/86).
Soggetti Coinvolti	L'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore (<i>responsabilità di II livello</i>).
Oggetto e limiti della responsabilità solidale	Limitatamente all'ammontare del corrispettivo dovuto, l'appaltatore risponde del versamento all'erario delle seguenti somme: ✓ Ritenute fiscali operate dal datore di lavoro sui redditi di lavoro dipendente; ✓ IVA dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del contratto di subappalto;
Possibilità di Esonero	Viene meno se l'appaltatore verifica che gli adempimenti (scaduti alla data del versamento) sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.



Responsabilità solidale: istruzioni Inail con qualche sorpresa

a cura di Fabrizio Vazio – Esperto in materia previdenziale e assicurativa

Con una recente [circolare n.54 datata 11 ottobre 2012](#), l'Inail chiude il cerchio delle istruzioni amministrative in materia di responsabilità solidale. Infatti, dopo la [circolare n.106/12](#) dell'Inps e la [n.40/E dell'Agenzia Entrate](#), è la volta dell'Istituto Assicuratore a fornire chiarimenti sulla nuova disciplina che, almeno in ambito previdenziale, sembra definitivamente stabilizzata dopo il 29 aprile 2012 (data di entrata in vigore della L. n.44/12), ferme restando le ulteriori modifiche introdotte (ma non all'ambito della responsabilità) dalla riforma del lavoro.

Va notato che l'Inail non aveva mai rilasciato una circolare in materia, benchè l'art.29 del D.Lgs. n.276/03 sia ormai nel decimo anno di vita. Le attuali istruzioni, però, sono ricche di spunti di interesse e vale la pena di esaminarle con attenzione.

La responsabilità solidale sui premi Inail: ambito ed eccezioni

L'attuale art.29 del D.Lgs. n.276/03, che è ad oggi la norma su cui si regge l'intero apparato della responsabilità solidale in ambito contributivo, si compone sostanzialmente di tre parti:

- ambito della responsabilità;
- eccezione in caso di contrattazione collettiva
- disposizioni processuali.

⇒ *Ambito di applicazione della responsabilità*

Con riferimento all'assicurazione Inail, la responsabilità solidale opera nel caso di appalto di opere e servizi:

- ✓ per il committente imprenditore o datore di lavoro;
- ✓ per l'appaltatore,
- ✓ per ciascuno degli eventuali subappaltatori;
- ✓ entro 2 anni dalla cessazione dell'appalto.

Essa comprende:

- ✓ i premi assicurativi;
- ✓ gli interessi di mora;
- ✓ le sanzioni civili fino al 10 febbraio 2012.

? CHI È OBBLIGATO IN SOLIDO?

La responsabilità solidale, secondo l'Inail, riguarda solo i committenti privati, con l'esclusione delle "persone fisiche" che non esercitano attività d'impresa o professionale.

L'Inail ricorda che il Ministero, con risposta all'interpello n.35/09, ha precisato che il regime di responsabilità solidale non è applicabile al committente pubblico in quanto l'art.1, co.2, del D.Lgs. n.276/03 stabilisce che "il presente decreto non trova applicazione per le pubbliche amministrazioni e per il loro personale".

Gli ispettori Inail, pertanto, non effettueranno addebiti solidali nei confronti di committenti pubblici.

L'indicazione della circolare, pur pressochè obbligata, tenuto conto delle indicazioni ministeriali, desta qualche perplessità, tenuto conto anche del ruolo di controllo sulla regolarità del personale affidato, in definitiva, al committente. Per capirci: se il committente, per evitare addebiti in solido, controlla che il proprio appaltatore utilizzi personale regolarmente assunto, appare davvero bizzarro che l'unico a potersi disinteressare della regolarità dei lavoratori utilizzati nell'appalto (perché non rischia addebiti solidali) sia proprio il committente pubblico, che dovrebbe essere il primo garante della legalità.

Eguale perplessità desta il riferimento al D.Lgs. n.276/03, in quanto parrebbe che l'art.1 co.2 del decreto si riferisca alle Pubbliche Amministrazioni come datore di lavoro e tenda a precisare che la P.A. non può utilizzare le forme di lavoro ivi previste per i propri dipendenti, non possa cioè assumerli con lavoro ripartito o voucher, etc.. Nel caso dell'art.29, i lavoratori rimangono dipendenti dell'appaltatore e quindi la P.A. dovrebbe rispondere a titolo di responsabile solidale. Del resto non potrebbe rinvenirsi alcuna giustificazione, anche dal punto di vista costituzionale, in una differenziazione di trattamento tra imprenditore privato e pubblica amministrazione che opera non come datore di lavoro diretto ma come committente. (Così Tribunale di Pavia, sentenza del 29 4 2006, Tribunale Milano, Sez. Lav. 18 novembre 2008 n.4859. Si veda altresì più di recente, l'ampia trattazione contenuta in Tribunale di Milano sent. 317 del 22 gennaio 2010, che correttamente imputa l'onere alla P.A. in virtù del mancato controllo esercitato e che evidenzia come una lettura diversa sarebbe contraria ai principi costituzionali).

È pacifica invece, sulla base dell'art.29 co.3 D.Lgs. 276/03, l'esclusione dall'obbligo solidale, dei committenti "persone fisiche" che non esercitano attività d'impresa o professionale.

? PER QUANTO TEMPO RIMANE IL VINCOLO DI SOLIDARIETÀ?

Ad oggi, il vincolo della solidarietà viene meno dopo due anni dalla cessazione dell'appalto. In caso di subappalti che si susseguono, l'appaltatore è legato a ciascun subappaltatore per 2 anni dalla data in cui quest'ultimo ha terminato i lavori.

Va ricordato che, secondo la disciplina applicabile fino al 28 aprile 2012, il vincolo di solidarietà cui l'appaltatore era assoggettato non era invece soggetto al termine di decadenza di due anni, con conseguente applicazione dell'ordinario termine di prescrizione quinquennale.

? COSA RICHIEDE L'INAIL ALL'OBBLIGATO IN SOLIDO?

L'Istituto assicuratore, attraverso la complessa procedura costituita da un addebito ispettivo necessario per individuare gli elementi per il calcolo e dalla quantificazione effettuata dagli uffici amministrativi, richiede, come già precisato, i premi assicurativi dovuti in relazione al periodo oggetto dell'appalto e per i lavoratori ivi impegnati. L'Inail richiede altresì gli interessi di mora nonché le sanzioni civili ma solo se dovute per obblighi contributivi scadenti prima del 10 febbraio 2012.

In ambito Inail, quindi, non sarà possibile richiedere dette sanzioni sui premi 2011, dato che la loro scadenza è fissata al 16 febbraio 2012 (termine dell'autoliquidazione).

⇒ Eccezione in caso di contrattazione collettiva

L'Inail ricorda che l'attuale formulazione dell'art.29 dispone che la disciplina della responsabilità solidale operi "*salvo diversa disposizione dei contratti collettivi nazionali sottoscritti da associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative del settore che possono individuare metodi e procedure di controllo e di verifica della regolarità complessiva degli appalti*".

In virtù di tale norma, la circolare dispone che il funzionario di vigilanza verifichi, prima di redigere il verbale, che il contratto collettivo nazionale applicato contenga metodi e procedure di controllo e di verifica della regolarità complessiva degli appalti.

⇒ *Disposizioni processuali*

Dopo la riforma del lavoro, l'art.29 prevede che, in caso di inadempimento, il committente venga convenuto in giudizio per il pagamento unitamente all'appaltatore e con gli eventuali ulteriori subappaltatori.

La norma prevede la possibilità, per il committente, di richiedere la preventiva escussione del patrimonio dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori. In tal caso il giudice accerta la responsabilità solidale di tutti gli obbligati, ma l'azione esecutiva può essere intentata nei confronti del committente imprenditore o datore di lavoro solo dopo l'infruttuosa escussione del patrimonio dell'appaltatore e degli eventuali subappaltatori.

Infine, l'attuale formulazione dell'art.29 prevede la possibilità di regresso per il committente che abbia adempiuto in luogo dell'obbligato principale.

La circolare Inail ricorda che detto meccanismo opera solo in caso di giudizio, mentre il beneficio della preventiva escussione non opera stragiudizialmente.

L'Istituto dispone pertanto che, in sede di liquidazione del verbale ispettivo, le richieste vengano mandate contemporaneamente a tutti i coobbligati.

Non sfugge, peraltro, che le disposizioni citate costituiscano un disincentivo per il debitore solidale a pagare immediatamente. Qualora egli sappia, infatti, che l'obbligato principale sia solvibile, infatti, aspetterà certamente il giudizio e ne richiederà la preventiva escussione.

L'iter per gli addebiti solidali Inail: verbale ispettivo e richiesta amministrativa

Va in primis ricordato che i funzionari di vigilanza INAIL non quantificano direttamente nel verbale ispettivo i premi dovuti ma indicano tutti gli elementi per il calcolo (tariffa applicabile, lavorazioni svolte, imponibili omessi); stante la complessità del calcolo, atteso che il premio è soggetto a varie oscillazioni in virtù dell'andamento infortunistico e non solo, esso viene successivamente quantificato e richiesto dagli uffici amministrativi.

LA CIRCOLARE INAIL PREVEDE CHE L'ITER SIA IL SEGUENTE:

accertamento ispettivo nei confronti dell'obbligato principale con redazione e notifica di verbale nei suoi confronti;



stesura e notifica di una "comunicazione di responsabilità solidale" nei confronti di ciascun debitore in solido;



quantificazione e richiesta dei premi contemporanea a tutti i coobbligati da parte degli uffici amministrativi.

Con riferimento al debitore in solido, va notato che la "comunicazione di responsabilità" è in tutto simile ad un verbale perché contiene, oltre alla citazione della norma di legge che impone l'addebito, anche:

- i dati anagrafici, fiscali e assicurativi del soggetto ispezionato e del responsabile solidale;
- il luogo dell'accesso ispettivo;

- l'indicazione dell'oggetto dell'appalto di opere o servizi e la descrizione delle modalità di svolgimento della prestazione svolta dai lavoratori e dedotta nel contratto, corredata dalla data inizio e fine dell'appalto o del subappalto;
- i dati identificativi dei lavoratori (e delle relative tipologie di contratto) impiegati dal soggetto ispezionato, con i relativi periodi di impiego;
- l'esposizione dettagliata dei fatti presupposto dell'addebito;
- le retribuzioni imponibili evase relative ai lavoratori irregolari impiegati (con qualunque tipo di contratto, quindi non solo i dipendenti) nei lavori oggetto del contratto d'appalto (o di subappalto) per i periodi cui lo stesso si riferisce.

Occorre notare che la comunicazione deve essere redatta **sempre dopo** il verbale all'obbligato principale, diversamente dalla richiesta di premio effettuata dagli uffici amministrativi che è, come detto, contemporanea per tutti i debitori.

L'Inail ricorda giustamente, che, allo scopo di tutelare la trasparenza ma anche la riservatezza di tutti i soggetti coinvolti, nella predetta comunicazione per il responsabile in solido non dovranno essere riportate le irregolarità di cui risponde esclusivamente l'obbligato principale.

La scelta da parte dell'Istituto di non inviare un verbale al debitore in solido (o di chiamarlo diversamente perché, come detto, il contenuto è simile) ma di redigere un diverso documento ha grande importanza dal punto di vista della ricorribilità, come si vedrà al punto successivo.

Le incombenze degli uffici amministrativi sono limitate al calcolo del dovuto e all'invio del provvedimento di richiesta.

Va notato che gli obbligati solidali non riceveranno un documento simile a quelli consueti, perché l'Inail, ad oggi, non è dotato di una procedura informatica per la gestione degli addebiti solidali. Si tratterà pertanto di una richiesta manuale, che peraltro dovrà contenere espresso riferimento alla comunicazione di responsabilità solidale già notificata dal personale ispettivo all'obbligato in solido, oltre a tutti gli elementi idonei a individuare i premi assicurativi oggetto della richiesta di pagamento, compreso il numero di riferimento che l'obbligato in solido deve indicare nel modello F24.

I ricorsi contro l'addebito solidale

Contro un addebito solidale, è possibile in primis contestare di essere tenuti all'obbligo. È il caso, frequente, in cui si contesta che il contratto sottostante sia realmente un appalto.

Non a caso, il Ministero ha sentito la necessità di diffondere la circolare n.17/12 intitolata "Contratto di trasporto e altre tipologie contrattuali - applicazione del regime di responsabilità solidale di cui all'art.29, co.2 del D.Lgs. n.276/03", atteso il rilevante contenzioso nato nel settore dell'autotrasporto.

Tuttavia, stante che la posizione dell'obbligato solidale e del debitore principale è analoga, sembra possibile anche instaurare un contenzioso amministrativo sul merito degli addebiti rivolti all'obbligato principale.

Caso

Pensiamo al seguente caso:

appalto di opere in edilizia. Nel cantiere A opera la committente B, l'appaltatore C e il subappaltatore D. Alcuni contratti a progetto stipulati dal subappaltatore D sono ritenuti falsi, perché mascherano un rapporto di lavoro subordinato.

Oltre al verbale nei confronti di D, viene redatto anche addebito solidale per C e B.

Hanno titolo questi ultimi a contestare che la qualificazione del rapporto di lavoro è erronea?

Si tenga presente che se la riqualificazione è basata sulle concrete modalità di espletamento del rapporto, B e C, che hanno proprio personale in cantiere, ben conoscono le circostanze e possono contestare le conclusioni ispettive.

B e C, quindi, analogamente a D, potrebbero presentare ricorso al Comitato Regionale per i rapporti di lavoro ex art.17 D.Lgs. n.124/04, che esamina il contenzioso in materia di sussistenza e qualificazione dei rapporti di lavoro, anche perché la loro posizione, come debitori solidali, è analoga a quella del debitore principale.

Secondo la circolare Inail, tale possibilità di ricorso amministrativo per i debitori solidali è esclusa.

Tale conclusione è peraltro coerente con il tipo di documento scelto per notificare l'obbligo solidale. Non si tratta infatti, come detto, di un verbale ma di una "comunicazione" e l'art.17 D.Lgs. n.124/04 prevede la ricorribilità amministrativa davanti al Comitato "avverso i **verbali** di accertamento degli istituti previdenziali e assicurativi che abbiano ad oggetto la sussistenza o la qualificazione dei rapporti di lavoro".

In linea con tale scelta, la circolare Inail prevede che la comunicazione redatta dagli ispettori non sia impugnabile amministrativamente e riporti l'avvertenza che **avverso il provvedimento di richiesta di premi, emesso successivamente dalla Sede** è ammesso ricorso all'Autorità giudiziaria ordinaria ai sensi degli artt.442 e segg. c.p.c., in quanto trattasi di controversia in materia di previdenza ed assistenza.

Tale scelta è peraltro parzialmente contrastante con quella contenuta nella circolare Inps. Tale Ente infatti prevede che all'obbligato solidale venga notificato un verbale per estratto, riportante gli addebiti che lo riguardano, con congrua motivazione.

Ad oggi, all'obbligato solidale viene indirizzato dai funzionari di vigilanza dell'Inps un verbale unico che contiene la sezione dedicata agli strumenti di tutela, con indicazione della possibilità di interporre ricorso amministrativo.

Ad oggi quindi:

- quando è l'Inps ad operare, l'ispettore redige un verbale (per estratto) che è impugnabile in via amministrativa;
 - quando ad effettuare l'addebito solidale è l'Inail, il funzionario di vigilanza redige una comunicazione, in tutto simile ad un verbale, che non è però ricorribile in via amministrativa. L'azienda dovrà rivolgersi direttamente al giudice, impugnando il successivo provvedimento con la richiesta dei premi emesso dagli uffici della sede Inail.
- Va comunque notato che un eventuale accoglimento del ricorso ex art.17 presentato dal debitore principale avrà effetto anche a favore del debitore solidale.

Infine...

La circolare ricorda che il datore di lavoro, anche qualora sia stato destinatario di un addebito solidale può ottenere il Durc, purchè per il resto abbia una posizione del tutto regolare nei confronti dell'Inail,

Ad oggi mancano ancora disposizioni complessive per il Settore Navigazione, ormai di competenza Inail dopo l'incorporazione dell'Ipsema: l'Istituto si riserva di approfondire tale specifico tema in una successiva comunicazione sull'argomento.