



Appalti: la solidarietà fiscale non trova pace

a cura di Andrea Asnaghi - Consulente del lavoro in Milano

L'Agenzia delle Entrate interviene nuovamente in merito alla responsabilità solidale delle poste fiscali (IVA e ritenute sui redditi di lavoro dipendente) nei contratti di appalto, con la propria [circolare n.2/E del 1 marzo 2013](#). La stessa infatti segue la precedente circolare dell'[Agenzia n.40/E/12](#), dopo che la norma novellata e la prima circolare avevano avuto effetti paralizzanti rispetto ai pagamenti nei circuiti degli appalti.

La "lunga marcia" della responsabilità solidale nel 2012

Volendo fare un sintetico passo indietro, si ricorderà come il 2012 è stato interessato a più riprese dalle modifiche intervenute in tema di responsabilità solidale negli appalti: le due norme di riferimento (l'art.29 co.2 del D.Lgs. n.276/03 c.d. Legge Biagi e l'art.35 c. 28 del c.d. Decreto Bersani) infatti sono state rivisitate a più riprese.

L'art.29 co.2 della L. n.248/06 c.d. Legge Biagi veniva infatti modificato più volte, dapprima dall'art.21 della L. n.35/12, il quale aveva il merito di precisare l'oggetto della responsabilità solidale in appalto, sia pure sulla scorta di elaborazioni dottrinali e sentenze giudiziali (in buona sostanza: per l'**aspetto retributivo, veniva precisato che la responsabilità solidarietà comprendeva anche le quote di tfr, mentre sotto il profilo contributivo, anche i premi assicurativi venivano coperti dallo scudo della solidarietà**). Altri meritevoli interventi riguardano l'introduzione del "*beneficium excussionis*" (cioè la possibilità per gli obbligati in solido di chiedere che l'azione del debitore venga rivolta primariamente verso il debitore originario) e la limitazione della responsabilità solidale alla sola quota capitale, con espressa esclusione delle sanzioni civili (si ricordi in merito il precedente contrario orientamento del Ministero del Lavoro, espresso nella circolare n.5/11). La Riforma Fornero modificava ancora la norma, tuttavia nel solco della modifica appena ricordata, con due significativi interventi:

- razionalizzava in modo coerente il meccanismo dell'escussione del debitore originario (la norma precedentemente ricordata aveva individuato una via piuttosto farraginoso, soprattutto in termini processuali);
- prevedeva che la contrattazione collettiva nazionale di maggior rappresentatività potesse individuare metodi di controllo della regolarità degli appalti, sostanzialmente ipotizzando la realizzazione di buone prassi (o, se si vuole, una sorta di *due diligence*) a cura delle Parti Sociali⁹.

Questo è pertanto l'assetto dell'art.29 co.2 del D.Lgs. n.276/03 nell'ultima versione:

2. Salvo diversa disposizione dei contratti collettivi nazionali sottoscritti da associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative del settore

⁹ Tale prerogativa peraltro, non deve essere confusa con la facoltà prevista dall'art.8 della "Manovra di Ferragosto" del 2011 (D.L. n.138/11, conv. nella L. n.148/11), la quale ha conferito ampie facoltà alla c.d. "contrattazione di prossimità" (anche su base territoriale o aziendale); sulla scorta di precise e fondate ragioni quali ad esempio l'emersione dei contratti atipici o la difesa dei posti di lavoro la norma in argomento concede alle Parti Sociali, mediante appunto la contrattazione di secondo livello (e solo essa), di derogare persino alle norme nazionali (purchè nel rispetto dei principi costituzionali e comunitari) su determinati aspetti specifici fra cui (co.2 lett. c) il "regime della solidarietà negli appalti". Trattasi, come è evidente, di una facoltà ben più ampia di quella considerata alla L. n.92/12, che è una mera individuazione di prassi di controllo, e che è tuttora attiva e vigente (anche se sul punto non sono noti particolari spunti da parte della contrattazione di prossimità – così come, bisogna rilevare, anche da parte della contrattazione collettiva nazionale, oggetto di importanti rinnovi post-Riforma, la ideazione di tali buone prassi ha lasciato piuttosto a desiderare).

che possono individuare metodi e procedure di controllo e di verifica della regolarità complessiva degli appalti, in caso di appalto di opere o di servizi, il committente imprenditore o datore di lavoro è obbligato in solido con l'appaltatore, nonché con ciascuno degli eventuali subappaltatori entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi, comprese le quote di trattamento di fine rapporto, nonché i contributi previdenziali e i premi assicurativi dovuti in relazione al periodo di esecuzione del contratto di appalto, restando escluso qualsiasi obbligo per le sanzioni civili di cui risponde solo il responsabile dell'inadempimento.

Il committente imprenditore o datore di lavoro è convenuto in giudizio per il pagamento unitamente all'appaltatore e con gli eventuali ulteriori subappaltatori. Il committente imprenditore o datore di lavoro può eccepire, nella prima difesa, il beneficio della preventiva escussione del patrimonio dell'appaltatore medesimo 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. Il committente imprenditore o datore di lavoro che ha eseguito il pagamento può esercitare l'azione di regresso nei confronti del coobbligato secondo le regole generali.

Ma oltre alla Biagi la responsabilità solidale aveva visto nascere nel 2006 una norma "parallela" (art.35 co.28 L. n.248/06, meglio noto come "Decreto Bersani"), rivolta ai medesimi contenuti (con l'aggiunta delle ritenute fiscali) ma verso soggetti in parte differenti e con casistiche proprie, con il risultato di una stratificazione normativa con concetti, adempimenti e termini sovrapposti.

Anche in tal caso la norma originaria prevedeva una serie di adempimenti onerosi al limite dell'impossibile¹⁰ poi abrogati prima della effettiva applicazione.

Una modifica di notevole rilievo ed assolutamente meritevole di miglior fortuna perveniva a tale fonte normativa dall'art.2, co.5/bis, del D.L. n.16/12 (aggiunto in sede di conversione nella L. n.44/12) che andava a modificare il co.28 dell'art.35 provvedendo a:

- allinearsi sostanzialmente, quanto ai soggetti ed alla catena della responsabilità solidale, con la legge Biagi¹¹;
- unificare, sempre rispetto alla Biagi, il termine di decadenza della azione di responsabilità solidale, portandolo a due anni dalla data di cessazione dell'appalto;
- distinguere radicalmente (e questo è il fattore novità che è rimasto tuttora) l'oggetto della responsabilità solidale sotteso dalle due norme, prevedendo che il rinnovato decreto Bersani si occupasse unicamente delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell'imposta sul valore aggiunto per le prestazioni fatturate nell'ambito dell'appalto (quasi una separazione, quindi, fra versante giuslavoristico e fiscale).

L'allineamento delle due norme, che era quanto mai opportuno a parere di chi scrive¹², era tuttavia destinato a durare solo pochissimi mesi (nemmeno il tempo per vederlo attuato in concreto), in quanto con la conversione in L. n.134/12 del D.L. n.83/12 (cd. Decreto Sviluppo) venne ristabilito – per la parte fiscale – un ritorno al passato,

¹⁰ Chi non ricorda ad esempio, l'obbligo (fortunatamente mai decollato, ma previsto originariamente dalla norma in questione) di effettuare un mod. F/24 distinto per singolo appalto?

¹¹ Salvo alcune differenze marginali, per quanto significative dell'incapacità del legislatore di concepire una norma che necessariamente dovrebbe essere unitaria.

¹² Opinione sostanzialmente condivisa da chi ha a cuore la trasparenza e la linearità normativa: si veda in proposito il contributo di G. CARSELLI, *Un'obbligazione elastica. La mutevole essenza dell'obbligazione solidale del committente/appaltatore*, in *Boll. Adapt* 11 marzo 2013, rinvenibile sul sito www.bollettinoadapt.it.

riscrivendo un'altra volta la norma con criteri del tutto differenti ed in parte incompatibili con l'aspetto lavoristico, i cui aspetti più salienti sono:

- ⇒ la liberazione del solo committente dal vincolo della responsabilità solidale per ritenute ed IVA (solidarietà che invece permane per l'appaltatore verso le eventuali relative inadempienze dei subappaltatori);
- ⇒ l'onere a carico del committente di operare puntuali controlli su tutta la catena dell'appalto prima di procedere a pagare l'appaltatore, rimanendo passibile di sanzioni gravissime¹³ se non controlla);
- ⇒ la prescrizione ordinaria (cinque in luogo del termine ridotto di due anni) per l'esercizio della responsabilità solidale;
- ⇒ il contenimento della responsabilità solidale nei limiti di quanto dovuto per l'appalto;
- ⇒ un meccanismo di asseverazione degli oneri con cui il committente(e appaltatore) possono considerare di avere reciprocamente assolto l'onere di controllo/documentazione;
- ⇒ l'esclusione dell'applicazione della norma in questione negli appalti pubblici (già normati con legge speciale, D.Lgs. n.163/06)¹⁴.

Questo il testo della responsabilità fiscale, art.35 co.28 della L. n.223/06 come modificato dall'art.13/ter della predetta L. n.134/12.

28. In caso di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto, del versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dal subappaltatore all'erario in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto. La responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la documentazione prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti di cui al periodo precedente, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore. L'attestazione dell'avvenuto adempimento degli obblighi di cui al primo periodo può essere rilasciata anche attraverso un'asseverazione dei soggetti di cui all'articolo 35, co.1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, e all'articolo 3, co.3, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n.322. L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte del subappaltatore. Gli atti che devono essere notificati entro un termine di decadenza al subappaltatore sono notificati entro lo stesso termine anche al responsabile in solido.

28-bis. Il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui al co.28, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori. Il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore. L'inosservanza delle modalità di pagamento previste a carico del committente è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 5.000 a euro 200.000 se gli adempimenti di cui al co.28 non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore. Ai fini della predetta

¹³ Da 5.000 a 200.000 euro: come si vede, per appalti di piccolo cabotaggio, la sanzione per il committente (libero dalla vera e propria solidarietà) rischia di essere esorbitante rispetto allo stesso contenuto della responsabilità solidale, che comunque in questo passaggio normativo resta contenuta nei limiti del corrispettivo dovuto

¹⁴ Si lasci osservare che il passaggio normativo in commento (quello del Decreto Sviluppo) sembra segnare un'involuzione della norma complessiva per diversi aspetti: oltre a riproporre una dicotomia (fra fisco e lavoro) che, come vedremo, disorienta gli operatori per i differenti concetti applicati, appare privilegiare enormemente l'attenzione verso i crediti "dello Stato" piuttosto che a quelli dei lavoratori. Inoltre lo Stato, attraverso l'esclusione delle proprie Stazioni Appaltanti, mostra di declinare oneri ed impegni che invece vengono posti in capo ai committenti del settore privato.

sanzione si applicano le disposizioni previste per la violazione commessa dall'appaltatore.

28-ter. Le disposizioni di cui ai commi 28 e 28-bis si applicano in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi conclusi da soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e, in ogni caso, dai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, e successive modificazioni. Sono escluse dall'applicazione delle predette disposizioni le stazioni appaltanti di cui all'articolo 3, co.33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163.

Agenzia delle Entrate, come detto, era già intervenuta in chiave semplificatrice con la propria circolare n.40/E/12, in cui i passaggi più salienti erano:

- l'applicabilità della norma solo ai contratti stipulati dal 12 agosto 2012¹⁵;
- la possibilità, in luogo dell'asseverazione, di ottenere una dichiarazione sostitutiva (autocertificazione ai sensi del DPR n.445/00) con cui l'appaltatore (e/o gli eventuali subappaltatori) attestassero l'avvenuto pagamento di quanto previsto dalla norma.

In particolare, tale autocertificazione doveva indicare:

- il fatto che gli importi autocertificati erano quelli inerenti ai contratti di appalto;
- indicare con precisione periodo e caratteristiche relative ai versamenti IVA e alle ritenute fiscali sui dipendenti;
- riportare gli estremi di versamento relativi al/ai mod. F/24 di versamento¹⁶.

A conclusione di tale carrellata, è opportuno presentare un breve quadro riepilogativo della responsabilità solidale negli appalti:

Oggetto della solidarietà	Ciclo/ soggetti della solidarietà	Decadenza e limiti dell'azione	Asv *	Esc **	Tipo ***	Norma
Lavoro						
Retribuzioni Tfr Contributi Premi assicurativi	Committente ↓ Appaltatore ↓ Subappaltatori	Due anni dalla cessazione di appalto o subappalto. Illimitata	NO (Solo Ccnl)	SI	Imprenditore o datore di lavoro tranne persona fisica non imprenditore	D.Lgs. n.276/03 Art.29 co.2
Retribuzioni (Tfr – Contributi Premi assicurativi?)	Committente ↓ Appaltatore ↓ Subappaltatori	5 anni Nei limiti di quanto non ancora corrisposto	NO	NO	Tutti (anche privati e appalti pubblici)	Cod. Civ. Art.1676
note:						
* Asv: =Possibilità di asseverazione (Solo Ccnl = eventuali controlli da individuare dalla contrattazione collettiva)						
** Esc= Escussione obbligatoria dell'obbligato principale						
*** Non applicabile settore appalti pubblici (controverso per lavoro)						

¹⁵ Al contrario, sia pure in ambito lavoristico, alcune sentenze di merito (ad es. Trib. Terni, ord. 25 febbraio 2013) hanno ipotizzato l'applicabilità immediata in ambito processuale delle nuove disposizioni sulla responsabilità solidale, anche per contratti o rapporti posti in essere in data anteriore alla norma.

¹⁶ Come si può notare, a parere di chi scrive Agenzia delle Entrate "annacqua" il contenuto normativo con una autocertificazione alla quale, è bene precisarlo, non deve essere allegato alcun documento probante. In tal modo, infatti, si affievolisce il concetto "verifica, acquisendo la documentazione" contenuto nella norma in argomento. Tenendo presente, e non è precisazione da poco, che la verifica effettuata *esclude* la responsabilità solidale.

Oggetto della solidarietà	Ciclo/ soggetti della solidarietà	Decadenza e limiti dell'azione	Asv *	Esc **	Tipo *** Committente	Norma
Fisco						
Ritenute Irpef Iva (su appalto)	Appaltatore  Subappaltatori *****	Prescriz. Ordinaria (5 anni) Nei limiti del valore dell'appalto	SI *****	NO	Imprenditore o datore di lavoro ***** NO per: appalti pubblici, soggetti privati, condominio	L. n.248/06 Art.35 co.28
note:						
* Asv: =Possibilità di asseverazione (Solo Ccnl = eventuali controlli da individuare dalla contrattazione collettiva)						
** Esc= Escussione obbligatoria dell'obbligato principale						
*** Non applicabile settore appalti pubblici (controverso per lavoro)						
**** Possibile dich. sostitutiva di appaltatore e subappaltatori						
***** Committente sanzionato se non effettua i controlli sull'appaltatore						

La circolare 2/E 2013

Con la [circolare n.2/13 dell'Agenzia delle Entrate](#) continua l'opera di chiarificazione e semplificazione già iniziata con la precedente circolare. È evidente e dichiarato lo scopo, forse anche per quanto si dirà in seguito, di limitare la portata e l'onerosità della norma, rischiando però di lasciare sul campo importanti riflessioni.

- ⇒ La prima importante precisazione riguarda il committente, verso cui sarà applicabile la pesante sanzione sopra esposta (in caso di mancato controllo degli adempimenti dell'appaltatore e subappaltatori per IVA e ritenute) solo nel caso in cui risulti *ex post* l'omissione effettiva dei versamenti in questione: pertanto in caso di regolarità dei versamenti, il committente "andato sulla fiducia" non subirà alcuna conseguenza (la circolare parla di "responsabilità", ma è ovvio che essendo stati fatti i versamenti nemmeno possa sussistere una qualsiasi solidarietà). Sembra (qui AE perde una favorevole occasione per chiarirlo definitivamente) inoltre da escludersi che in caso di mancati versamenti il committente sia gravato, oltre che dalla sanzione, anche a sua volta dalla responsabilità solidale specifica, che invece permane solo in capo all'appaltatore e via via a scendere all'intera catena del subappalto,
- ⇒ Importanti chiarimenti anche sul fronte dell'ambito di applicazione. Quasi scontato che, benchè il provvedimento fosse inserito in un pacchetto di norme rubricato "Misure per l'edilizia", l'applicabilità della legge dovesse estendersi all'appalto e subappalto in genere e non solo a quelli esercitati in quel determinato settore.
- ⇒ È invece da registrare una rilevante interpretazione restrittiva, laddove Agenzia delle Entrate afferma che le nuove sanzioni amministrative (ma, malgrado la confusione terminologica, appare chiaro come ciò debba intendersi riportato anche alla responsabilità solidale) in ambito fiscale siano da applicarsi soltanto in caso di appalto e subappalto, come esattamente definiti dall'art.1655 del Codice Civile, evitando qualsiasi interpretazione di tipo estensivo. In particolare, ma l'elenco è solo in via esemplificativa e quindi non è tassativo, Agenzia delle Entrate ritiene che le disposizioni in argomento non si applichino:
 - a) agli appalti di fornitura di beni;
 - b) al contratto d'opera (e quindi estensivamente, diremmo noi, anche a contratti di natura professionale);

- c) al contratto di trasporto¹⁷;
 - d) alla subfornitura, come disciplinata dalla L. n.192/1998;
 - e) alle prestazioni rese in ambito consortile.
- ⇒ Viene chiarito che le attività di controllo da parte del committente devono essere effettuate anche in assenza di subappalti (esse pertanto riguarderanno gli adempimenti “fiscali” dell’appaltatore).
- ⇒ La decorrenza delle disposizioni, 12 agosto 2012 secondo AE, interviene non solo in caso di nuovo contratto ma anche a eventuali rinnovi (taciti o meno che siano, aggiungerei noi), e pertanto dalla data del rinnovo tali contratti di appalto saranno inseriti nell’applicazione della norma¹⁸.
- ⇒ Altra importante precisazione riguarda i soggetti interessati alle disposizioni in esame, che si applicano nell’ambito di attività rilevanti ai fini dell’Iva e in ogni caso, dai soggetti individuati dagli art.73 e 74 del Tuir. Sono pertanto esclusi dall’applicabilità della norma:
- le stazioni appaltanti (l’esclusione riguarda l’intero settore pubblico ed è sancita dall’ultimo periodo del co.28-ter);
 - i privati persone fisiche (quindi sono comunque da intendersi inclusi e soggetti alla responsabilità imprenditori individuali e professionisti);
 - il condominio.
- ⇒ In caso di diversi appalti correnti fra i medesimi soggetti, la certificazione attestante la regolarità può essere resa in modo unitario¹⁹. Essa inoltre può essere anche fornita con carattere periodico, purchè alla fine dell’appalto (*rectius*, al momento del pagamento) tutti i periodi interessati risultino coperti da documentazione probante.
- ⇒ Infine, importante anche la precisazione in merito al momento preciso in cui il committente è tenuto ad effettuare il controllo (che, si ricordi, deve essere precedente al pagamento per evitare la sanzione). L’Agenzia prende in considerazione due casistiche tutt’altro che inconsuete: il pagamento mediante bonifico bancario o altri strumenti che dilazionano l’effettiva disponibilità delle somme in capo al beneficiario e la cessione del credito. In entrambi i casi il momento da prendere in considerazione è quello in cui si concretizza la decisione di pagamento (nel primo caso, quello in cui si effettua la disposizione bancaria, nel secondo quello in cui il committente riceve notizia della cessione del credito) e non invece quello della materiale esecuzione del trasferimento dell’importo al debitore, che può essere successiva. Così, da un lato, il committente e l’appaltatore sono esonerati da responsabilità in merito a futuri inadempimenti dei propri “sottoposti” non accertabili alla data di decisione del pagamento; contemporaneamente, sarebbe escluso un possibile “ravvedimento operoso” in corso d’opera, in quanto l’accertamento della regolarità deve avvenire in quel preciso momento (fermo restando che, come detto all’inizio, in caso di versamenti regolari - o regolarizzati – nessuna responsabilità o sanzione parrebbe comunque applicabile).

¹⁷ Resterebbe da chiarire tuttavia, ad avviso di chi scrive, se l’esclusione prevista da AE riguardi solo il contratto di singolo trasporto oppure anche un ciclo integrato di prestazioni di trasporto e logistica, come puntualmente analizzato da Min. lavoro nella circ. 17 dell’11 luglio 2012.

¹⁸ Sotto un profilo eminentemente pratico, in caso di rinnovo si pone in carico ai contraenti (ed *in primis* al committente o sub committente) l’opportunità di rivedere le clausole contrattuali in ordine all’esibizione obbligatoria di documentazione 7° all’individuazione degli adempimenti amministrativi o documentali da parte di appaltatore e subappaltatori.

¹⁹ A parere di chi scrive, anche in presenza di committenti diversi, l’appaltatore o il sub-appaltatore può organizzarsi per realizzare e fornire una certificazione unitaria attestante la regolarità integrale dei propri pagamenti per il periodo considerato, senza doverli necessariamente riferire al singolo appalto. Si noti peraltro come le disposizioni in materia di Iva e ritenute prevedono conguagli, compensazioni e versamenti di carattere trasversale ed unitario, e pertanto difficilmente possono essere estrapolati in relazione ad un singolo appalto (ad esempio, in caso di versamento in misura minore al dovuto, nell’ipotesi tutt’altro che remota di più appalti o più lavori eseguiti dallo stesso appaltatore resterebbe quasi impossibile stabilire che tale diminuzione non inerisce alle poste relative ad uno specifico appalto). In merito all’universalizzazione della certificazione e all’adozione di standard operativi, si veda M FERRARIS, *Appalti e responsabilità solidale, l’Agenzia semplifica l’adempimento*, in Guida Lavoro n.12/13 pag. 34.

Categorie sul piede di guerra

Probabilmente l'atteggiamento estremamente semplificatorio tenuto da Agenzia delle Entrate non è estraneo ad alcune iniziative promosse di recente da Confindustria (formale denuncia di infrazione alla Commissione Europea) e dall'Associazione dei Dottori Commercialisti (AIDC, [denuncia n.9 del marzo 2013](#)), secondo le quali le disposizioni nazionali in esame sarebbero incompatibili con la disciplina comunitaria.

Le iniziative presentano caratteristiche comuni e si relazionano alle disposizioni della direttiva n.2006/112/CE, la quale (in ogni caso) prevede che gli Stati membri possano stabilire responsabilità in solido per gli assolvimenti dell'IVA, stabilirne le misure necessarie e prevedere altri obblighi ritenuti necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA.

Per AIDC, in estrema sintesi, rispetto alla disposizioni comunitarie sarebbero stati violati (nel quadro normativo italiano sopra analizzato) i generali principi di proporzionalità, certezza del diritto e legittimo affidamento, in quanto la solidarietà insorgerebbe a prescindere dall'esistenza di un effettivo intento frodatario, così discostandosi dalle intenzioni della normativa comunitaria. In particolare, la sanzione incomberebbe sul committente anche solo in caso di mancata verifica, pur senza alcuna riferimento all'evasione effettiva²⁰.

Inoltre, **non sussisterebbe una precisa correlazione tra la solidarietà e l'(in)adempimento, poiché la violazione effettiva potrebbe emergere solo in seguito all'accertamento ed alla relativa contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria** (quindi in momento senz'altro successivi, ed anche parecchio distanti, rispetto al pagamento da parte del committente).

L'AIDC segnala infine, condivisibilmente, la sproporzione dell'impianto sanzionatorio e la complessità (al limite dell'impossibilità, aggiungerei) di una verifica effettiva, che coinvolge aspetti legati ad una serie di fatti aziendali e a relative valutazioni di merito davvero di accertamento molto difficoltoso (e legate, aggiungerei ancora, a discrezionalità giuridiche ed operative su cui resta impossibile per un terzo sindacare).

Analoghe considerazioni sono offerte da Confindustria, che lamenta inoltre come lo Stato italiano trasferisca sulle imprese l'onere improprio di controllare la regolarità fiscale dei soggetti coinvolti nell'appalto (compito invece spettante all'amministrazione finanziaria) moltiplicando ingiustamente costi e rischi delle stesse.

Osservazioni e conclusioni

Diverse sono le osservazioni che, ad avviso di chi scrive, è necessario mettere in campo, sia pure in modo molto sintetico.

1) La prima, in assoluto, riguarda la **necessità di controllo delle attività in appalto e subappalto**, anche attraverso il meccanismo della responsabilità solidale. È infatti palese che, detto in modo molto obiettivo, una buona parte delle esternalizzazioni non viene effettuata solo per motivazioni di carattere organizzativo e produttivo (che comunque permangono come motore principale dell'esternalizzazione produttiva) ma per un mero risparmio economico, ove via via nella catena dell'appalto si tentano di eliminare o perdere per strada vincoli giuridici, di tutela ed economici. E ciò (ancorchè non automaticamente) risulta estremamente e perniciosamente contiguo, anche negli appalti pubblici, a fenomeni e pratiche di carattere elusivo, finanche in modo massiccio e scientificamente organizzato.

²⁰ Osservazione a cui probabilmente non è estraneo – e in certo senso risponde - l'orientamento espresso sul punto da Agenzia delle Entrate nella circolare qui in commento, quando rileva l'assenza di sanzionabilità in presenza comunque di versamento .

2) Apparsa la responsabilità solidale in ambito lavoristico, ove permangono tuttora diverse aree di elusione e perdita di tutele, i controlli che i numerosi Istituti ed Enti (anche bilaterali) preposti in questi campi hanno effettuato (unite a prassi operative consolidate: si pensi al Durc) hanno **fatto sì che l'elusione si spostasse su settori meno controllati, quale quello fiscale, e soprattutto non esposti alla responsabilità solidale** (cosicché il committente realizza comunque, attraverso l'elusione del sottoposto, un "risparmio" senza alcuna esposizione diretta). Da questo punto di vista una maggiore attenzione appariva obiettivamente necessaria.

3) La stagione della razionalità normativa, **che avrebbe dovuto prevedere la realizzazione di un'unica norma di riferimento** (fiscale e lavoristica) sulla responsabilità solidale in appalto, coordinando forze, esperienze e competenze ed eliminando stratificazioni normative pessime e di discutibile efficacia non è mai iniziata (salvo un brevissimo periodo di tentativo di allineamento nel 2012). Pertanto oggi ci troviamo di fronte ad un'Amministrazione finanziaria che (ad esempio in ordine all'ambito soggettivo di applicazione della solidarietà) prende una posizione diametralmente opposta a quella del Ministero del Lavoro²¹. Non vi è chi non veda che la diversità di atteggiamento di due importanti soggetti pubblici rispetto ad argomenti analoghi finisce per determinare la debolezza di entrambe interpretazioni, favorendo una confusione operativa e giuridica in cui, è bene ricordarlo, chi vuole veramente e scientemente eludere, sguazza confortevolmente.

4) Parimenti, è indubbio che l'onerosità di determinati controlli, ed in alcuni casi l'impossibilità logica di effettuarli (così come più volte sopra evidenziata) **finisce per essere un rallentamento ed un aggravio non indifferente e talvolta troppo pesante**, oltre che inutile. D'altronde gli alleggerimenti posti in essere da Agenzia delle Entrate rischiano, ancora una volta, di svuotare la norma di contenuto. Ad esempio, la semplice autodichiarazione può essere resa dalla cosiddetta "testa di legno", magari improbabile figura di settantenne di lontana estrazione geografica messo a capo di importanti catene elusive, probabilmente poco sensibile a futuri aspetti di carattere penale. Così, ancora, l'attuale esclusione di tutti i contratti "simili" all'appalto presta il fianco (e già succede) alla realizzazione di contratti solo nominalmente diversi ma dietro cui si può celare un banalissimo affidamento di servizio o di realizzazione di opere.

5) Da ultimo, bisogna attentamente considerare se le rimostranze, per quanto in buona parte condivisibili, delle categorie sopra ricordate non corrano il rischio di un clamoroso autogol: è infatti interesse di tali categorie, **sembra a chi scrive, la promozione di catene di lavorazione sane e realmente produttive, ove al contrario, la carenza di controlli e solidarietà comincia con la deresponsabilizzazione della filiera produttiva ma termina con l'eliminazione (o la sofferenza) dei soggetti "sani" dalla filiera**, con tutte le conseguenze del caso, a cui le organizzazioni professionali ed imprenditoriali non possono restare indifferenti, fosse solo perchè a loro volta ne subiscono pesanti effetti.

Certo, il tema è complesso e di difficile soluzione, in quanto si tratta di trovare una giusta calibrazione fra esigenze di controllo rigoroso e scioltezza e leggerezza delle prassi operative.

Vale la pena, a tal proposito, di ricordare che, pur dando conto della estrema complessità del problema, chi scrive²², e molto più significativamente un autorevole Centro Studi di

²¹ Si confrontino, in proposito alla diversa posizione del Ministero del lavoro, la circolare 5/11 e 17/12, oltre all'interpello n.2/12.

²² Crf. P. RAUSEI, A. ASNAGHI, *Asseverazione: peculiarità e funzioni*, in Dir. Prat. Lav. n.32/11, pagg. 1845 e segg.

categoria²³ avevano individuato come possibile soluzione quella del rilancio dell'asseverazione professionale, peraltro prevista anche dalla norma in argomento ma subito "disarmata" dall'Amministrazione Finanziaria.

Ma di certo è necessaria la collaborazione istituzionale e delle categorie professionali e produttive per la soluzione di un problema che non può essere sistemato né in chiave pesantemente burocratica, né tantomeno con letture ipersemplicitistiche²⁴ delle norme che rischiano, anche del tutto involontariamente, di svuotarne intenti e contenuto.

SEMINARI
Aprile 2013

Centro Studi Lavoro e Previdenza* | Gruppo EUROCONFERENCE*

Seminario Specialistico - mezza giornata
CONTRATTAZIONE AZIENDALE, ENTI BILATERALI E FONDI DI ASSISTENZA SANITARIA **NUOVE DATE**
MILANO 18 aprile 2013 UDINE 23 aprile 2013 **ACCEDE AL SITO**

Seminario Specialistico - 1 giornata
IL CONTROLLO DEI LAVORATORI E SANZIONI DISCIPLINARI **NUOVE DATE**
MILANO 11 aprile 2013 BOLOGNA 12 aprile 2013 **ACCEDE AL SITO**

Seminario Specialistico - mezza giornata
IL TRASFERIMENTO D'AZIENDA E LE OPERAZIONI STRAORDINARIE
FIRENZE 17 aprile 2013 UDINE 19 aprile 2013 MILANO 16 maggio 2013
TORINO 23 aprile 2013 ANCONA 15 aprile 2013 **ACCEDE AL SITO**

Seminario Specialistico - mezza giornata
IL RAPPORTO DI LAVORO NEL SETTORE DELL'AUTOTRASPORTO
MILANO 22 aprile 2013 BOLOGNA 17 aprile 2013 FIRENZE 23 aprile 2013 VENEZIA 19 aprile 2013 **ACCEDE AL SITO**

Per ulteriori informazioni contatta il numero 045.506199 e_mail formazione@cslavoro.it www.cslavoro.it

²³ Stiamo parlando del Centro Studi e Ricerche unificato dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro e dell'Ancl di Milano. Le proposte in merito sono reperibili nel quaderno monografico "[L'appalto](#)" a cura del Centro Studi suddetto, reperibile sul sito istituzionale www.consulentidellavoro.mi.it, e sono state presentate in un importante convegno pubblico nell'ottobre 2011 ed anche al Festival del Lavoro 2012, riscuotendo notevole interesse.

²⁴ Letture magari proposte dai soggetti pubblici che invece dovrebbero presidiare gli scopi legislativi.