



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.