

Abrogata la responsabilità solidale fiscale negli appalti (*)

Antonino Longo

Professore Associato di "Diritto Urbanistico" e "Geografia e Sociologia Urbana" nell'Università degli Studi di Catania

Enrico Canzonieri

Dottore presso la Cattedra di "Diritto Urbanistico" del Dipartimento di Ingegneria Civile ed Architettura nell'Università degli Studi di Catania

Sommario: 1. L'evoluzione della disciplina della responsabilità solidale fiscale dal d.l. n. 223/2006 ad oggi - 2. I caratteri peculiari della normativa abrogata - 3. Le critiche al regime di responsabilità solidale in materia fiscale - 4. L'intervento abrogativo e le sue conseguenze

L'art. 28, d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 sulle semplificazioni fiscali, entrato in vigore in data 13 dicembre 2014, ha provveduto ad abrogare il regime di responsabilità solidale dell'appaltatore e quello di responsabilità sanzionatoria del committente in materia fiscale negli appalti di lavori e servizi, sopprimendo i commi 28, 28-*bis* e 28-*ter* dell'art. 35, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella l. n. 248/2006.

Il Governo, in attuazione della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, ha posto fine alla controversa disciplina normativa riguardante la responsabilità solidale dell'appaltatore con i subappaltatori relativamente al versamento all'erario delle ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente afferenti ai subappalti. Un intervento legislativo richiesto da tempo e con insistenza dagli operatori del settore, che ritenevano la disciplina vigente oltremodo penalizzante, tanto sotto il profilo dei costi amministrativi correlati al rispetto alla stessa, quanto sotto quello degli effetti negativi cagionati al funzionamento e alla speditezza dei rapporti economici intercorrenti fra le imprese. La cancellazione della responsabilità solidale fiscale trova, comunque, un contrappeso normativo nell'adozione di taluni rimedi volti a garantire allo Stato - sebbene *ex post* - il corretto versamento degli oneri fiscali da parte degli operatori economici.

1. L'evoluzione della disciplina della responsabilità solidale fiscale dal d.l. n. 223/2006 ad oggi

La responsabilità solidale fiscale ¹ in materia di appalti veniva introdotta, per la prima volta, nell'ordinamento italiano con il c.d. "decreto Bersani-Visco" (d.l. n. 223/2006), recan-

* Il commento, benché frutto di un lavoro congiunto dei due autori, è imputabile, quanto ai paragrafi 1 e 2 ad Antonino Longo e, quanto ai paragrafi 3 e 4, ad Enrico Canzonieri.

¹ A norma dell'art. 1292 c.c., ciascuno dei debitori può essere obbligato all'adempimento per la totalità della prestazione e, in tal caso, l'adempimento da parte di un coobbligato libera tutti gli altri. Il debitore che ha paga-

te *“Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all’evasione fiscale”*, convertito, con modificazioni, nella l. n. 248/2006.

Specificamente, i commi da 28 a 34 dell’art. 35 del predetto decreto ², rubricato *“Misure di contrasto dell’evasione e dell’elusione fiscale”*, introducevano non soltanto una responsabilità solidale dell’appaltatore con i subappaltatori per il versamento degli oneri fiscali connessi con l’esecuzione del contratto d’appalto, ma anche una significativa sanzione per il committente nell’ipotesi di omesso o carente controllo sulla regolare attuazione degli adempimenti indicati dalla norma, da parte delle imprese incaricate di eseguire i lavori, i servizi o le forniture.

La dichiarata finalità dell’articolo in esame, introdotto in via d’urgenza dal *“Il Governo Prodi”*, era quella di contrastare i fenomeni di frode e di evasione fiscale riscontrati nell’e-

to l'intero debito può rivalersi verso gli altri condebitori, sperando l'azione di regresso. La finalità della responsabilità solidale è quella di rafforzare il credito attribuendo al creditore la facoltà di chiedere l'integrale adempimento della prestazione ad uno qualunque dei condebitori.

2 Si riporta, di seguito, la versione originaria dei commi da 28 a 34 dell’art. 35, d.l. n. 223/2006:

28. *L'appaltatore risponde in solido con il subappaltatore della effettuazione e del versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente e del versamento dei contributi previdenziali e dei contributi assicurativi obbligatori per gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dei dipendenti a cui è tenuto il subappaltatore.*

29. *la responsabilità solidale viene meno se l'appaltatore verifica, acquisendo la relativa documentazione prima del pagamento del corrispettivo, che gli adempimenti di cui al comma 28 connessi con le prestazioni di lavoro dipendente concernenti l'opera, la fornitura o il servizio affidati sono stati correttamente eseguiti dal subappaltatore.*

L'appaltatore può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione da parte del subappaltatore della predetta documentazione.

30. *Gli importi dovuti per la responsabilità solidale di cui al comma 28 non possono eccedere complessivamente l'ammontare del corrispettivo dovuto dall'appaltatore al subappaltatore.*

31. *Gli atti che devono essere notificati entro un termine di decadenza al subappaltatore sono notificati entro lo stesso termine anche al responsabile in solido. La competenza degli uffici degli enti impositori e previdenziali è comunque determinata in rapporto alla sede del subappaltatore.*

32. *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 comma 28 connessi con le prestazioni di lavoro dipendente concernenti l'opera, la fornitura o il servizio affidati sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore.*

33. *L'inosservanza della modalità di pagamento previste al comma precedente punita con la sanzione amministrativa da euro 5.000 a euro 200.000 se gli adempimenti di cui al comma 28 connessi con le prestazioni di lavoro dipendente concernenti l'opera, la fornitura o il servizio affidati non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dagli eventuali subappaltatori. Ai fini della presente sanzione si applicano le disposizioni previste per la violazione commessa dall'appaltatore. La competenza dell'ufficio che irroga la presente sanzione è comunque determinata in rapporto alla sede dell'appaltatore.*

34. *Le disposizioni di cui ai commi da 28 a 33 si applicano, in relazione ai contratti di appalto e subappalto di opere, forniture e servizi conclusi successivamente all'entrata in vigore del presente decreto, ai soggetti che stipulano i predetti contratti nell'ambito di attività rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e, in ogni caso, ai soggetti di cui agli articoli 73 e 74 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.*

sperienza operativa (ad es., utilizzo di lavoratori “in nero”), demandando direttamente a committente e appaltatore il controllo sul corretto espletamento, da parte delle imprese loro “sottoposte”, degli adempimenti fiscali correlati al contratto d'appalto.

Il contenuto originario dell'art. 35, d.l. n. 223/2006 - che, come si vedrà, aveva sostanzialmente costituito l'impianto di base della disciplina appena abrogata ³ - conteneva diversi profili di interesse, che meritano, in questa sede, di essere brevemente accennati.

In primo luogo, la responsabilità solidale tra appaltatore e subappaltatori veniva prevista non soltanto con riferimento al versamento delle ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente, ma anche con riguardo alla corresponsione dei contributi previdenziali e assicurativi obbligatori relativi al contratto d'appalto.

La responsabilità in questione operava, altresì, tanto in relazione agli appalti di opere e servizi, quanto a quelli di forniture, e trovava un espresso limite quantitativo nell'ammontare del corrispettivo ancora dovuto dall'appaltatore nei confronti dei subappaltatori.

Altri spunti di sicura rilevanza della disciplina erano, ancora, rappresentati dall'esonero di responsabilità dell'appaltatore nell'ipotesi di “acquisizione”, effettuata in epoca anteriore al pagamento del corrispettivo, della documentazione attestante il regolare adempimento da parte dei subappaltatori, nonché la possibilità prevista, sempre in capo all'appaltatore, di sospendere i pagamenti in caso di mancata esibizione della predetta documentazione.

L'art. 35, nella formulazione ora in esame, prevedeva, infine, per il committente, oltre all'esonero da responsabilità e alla possibilità di sospensione dei pagamenti nelle medesime ipotesi ora descritte, anche una consistente sanzione amministrativa, compresa fra euro 5.000 ed euro 200.000, in caso di irregolare versamento, da parte di appaltatore e subappaltatori, degli oneri fiscali, previdenziali e assicurativi connessi con l'appalto.

Esaminati gli aspetti maggiormente rilevanti del dettato originario dell'art. 35, d.l. n. 223/2006, appare, tuttavia, doveroso precisare come tale versione della disciplina in materia di responsabilità solidale fiscale non sia stata mai effettivamente attuata. Ciò in ragione del fatto che pochi giorni prima della data fissata (15 giugno 2008) dal d.m. n. 74/2008 per l'entrata in vigore della normativa contenuta nel d.l. n. 223/2006, il d.l. n. 79/2008 provvedeva a porre nel nulla l'intervento normativo, abrogando non soltanto i commi da 29 a 34 dell'articolo 35, ma anche il citato decreto di attuazione (d.m. n. 74/2008). Restava, pertanto, in vigore esclusivamente il comma 28 dell'art. 35, d.l. n. 223/2006 il quale costituiva, da

³ Una differenza fondamentale tra la disciplina originaria dell'art. 35, d.l. n. 223/2006 e quella risultante dalle modifiche apportate con d.l. n. 83/2012 riguarda l'ambito soggettivo di applicazione. Con l'art. 13-ter, d.l. n. 83/2012, veniva, infatti, esclusa l'applicabilità della normativa in esame alle “*stazioni appaltanti di cui all'articolo 3, comma 33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163*”.

solo, normativa insufficiente e lacunosa, evidentemente inidonea a disciplinare in maniera esaustiva un istituto di pregnante rilievo quale quello della responsabilità solidale negli appalti di lavori, servizi e forniture.

La responsabilità solidale fiscale negli appalti veniva, in seguito, reintrodotta con il c.d. “decreto semplificazione tributaria” (d.l. n. 16/2012), all’interno del quale, in sede di conversione nella l. n. 44/2012, veniva aggiunto il comma 5-*bis* dell’art. 2⁴. Tale comma riscriveva integralmente, sostituendolo, il comma 28 dell’art. 35, d.l. n. 223/2006 (unico comma superstite), configurando una disciplina della responsabilità solidale fiscale ben diversa da quella introdotta dal legislatore del 2006.

Numerose e rilevanti sono, infatti, le differenze riscontrabili dalla comparazione fra la disciplina del 2006 e quella del d.l. 16/2012.

In primo luogo, venivano esclusi dall’ambito di applicazione della normativa tanto i versamenti di natura contributiva, quanto quelli di natura assicurativa, restando, pertanto, limitata la responsabilità solidale esclusivamente all’area fiscale. L’estensione di tale ultima veniva, di contro, ampliata notevolmente, giacché il regime solidaristico riguardava non più soltanto i versamenti per ritenute fiscali su redditi da lavoro dipendente, ma anche quelli dell’IVA scaturenti dalle fatture relative alle prestazioni effettuate nell’ambito dell’appalto.

La responsabilità solidale veniva, altresì, estesa anche al committente, che nella formulazione originaria era solamente destinatario di una sanzione, e limitata entro il periodo di due anni dalla cessazione dell’appalto.

Il regime di esonero da responsabilità veniva, infine, disciplinato in maniera del tutto nuova rispetto al passato, prevedendosi l’onere, in capo a committente e appaltatore, di dimostrare “*di avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l’inadempimento*” da parte dell’impresa esecutrice dei lavori.

Non ci si può, a tal riguardo, esimere dal rilevare come la formulazione della clausola di esonero da responsabilità contenuta nel d.l. 16/2012 risultasse, probabilmente, eccessivamente generica e priva di contenuti concreti⁵.

⁴ L’art. 2, d.l. n. 16/2012, rubricato “Comunicazioni e adempimenti formali”, al comma 5-*bis* così dispone: “5-*bis*. Il comma 28 dell’articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, è sostituito dal seguente:

28. 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, al versamento all’erario delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e dell’imposta sul valore aggiunto scaturente dalle fatture inerenti alle prestazioni effettuate nell’ambito dell’appalto, ove non dimostri di avere messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l’inadempimento”.

⁵ Cfr. in tal senso, anche G. ZAMBON, *La solidarietà passiva tributaria negli appalti*, in <http://www.altalex.com/index.php?idnot=62295>, 2013.

Appare, infatti, di difficile comprensione quale fosse l'effettiva consistenza di *"tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento"*, il cui rispetto era indicato dalla norma quale criterio di valutazione dell'operato di committente e appaltatore; si trattava di un'ambiguità inaccettabile che avrebbe determinato, da parte degli operatori, un'ipertrofica quantità di controlli finalizzata alla tutela della propria posizione, nonché la persistente esposizione degli stessi al rischio che l'attività espletata potesse essere considerata, *ex post*, comunque insufficiente.

Anche la disposizione introdotta con il d.l. 16/2012 era, comunque, destinata ad avere vita breve. Solamente tre mesi dopo la sua entrata in vigore (avvenuta in data 29 aprile 2012), infatti, il c.d. "decreto sviluppo" (d.l. n. 83/2012) provvedeva - con l'art. 13-ter aggiunto in sede di conversione in legge (l. n. 134/2012) - a riscrivere nuovamente *in toto* la disciplina della responsabilità solidale fiscale negli appalti, modificando il comma 28 dell'art. 35, d.l. n. 223/2006 ed interpolando i commi 28-bis e 28-ter⁶.

⁶ L'art. 13-ter, d.l. n. 83/2012, rubricato "Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore", così dispone:

"1. Il comma 28 dell'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, è sostituito dai seguenti:

"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, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e all'articolo 3, comma 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 comma 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 comma 28 non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore e dal subappaltatore. Ai fini della predetta 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, comma 33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163".

L'impianto normativo introdotto con il decreto in esame rappresentava, di fatto, la pressoché fedele riproduzione dell'originaria disciplina dell'art. 35, d.l. 223/2006.

Rispetto alla prima versione legislativa della responsabilità (datata luglio 2006), i tratti salienti delle disposizioni in questione erano senz'altro rappresentati dalla previsione della responsabilità solidale anche per i versamenti IVA relativi al contratto d'appalto ⁷ (ma non più per contributi previdenziali e assicurativi), e dalla previsione della possibilità, per committente e appaltatore, di attestare l'avvenuto adempimento degli obblighi di controllo per mezzo di un'asseverazione rilasciata da determinati soggetti all'uopo indicati ⁸.

Ai citati profili va, però, aggiunta un'altra novità di evidente rilievo, vale a dire l'esclusione, dal novero dei soggetti destinatari della disciplina, delle *“stazioni appaltanti di cui all'articolo 3, comma 33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163”* ⁹.

Il relativo inciso normativo, che per la brevità e collocazione potrebbe sembrare di marginale rilevanza, determinava invece il fondamentale risultato di escludere dall'applicazione delle disposizioni in esame tutte le c.d. “stazioni appaltanti”, definizione di estrema ampiezza utilizzata dal d.lgs. n. 163/2006 per ricomprendere enti pubblici, società partecipate, ma anche soggetti privati che affidino i lavori contemplati dall'art. 32 del Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture.

Anche la normativa introdotta con il c.d. “decreto sviluppo” veniva, da ultimo, modificata (circa un anno dopo) con l'art. 50 del c.d. “decreto del fare” ¹⁰ (d.l. n. 69/2013), il quale semplificava il regime della solidarietà fiscale con la cancellazione della responsabilità riguardante l'IVA dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni rese nell'ambito del contratto di subappalto.

All'esito del complesso e travagliato *iter* normativo descritto, la disciplina afferente alla responsabilità solidale fiscale negli appalti di cui ai commi 28, 28-*bis* e 28-*ter* dell'art. 35 del

⁷ Misura già introdotta con il decreto semplificazione tributaria n. 16/2012.

⁸ Si tratta, a norma del comma 28 della versione in esame, dei soggetti di cui all'articolo 35, comma 1, d.lgs. n. 241/1997 e all'articolo 3, comma 3, lett. a), regolamento di cui al d.P.R. n. 322/1998, vale a dire i responsabili dell'assistenza fiscale dei C.A.F., le imprese e gli iscritti nell'albo unico dei dottori commercialisti ed esperti contabili e dei consulenti del lavoro.

⁹ L'art. 3 d.lgs. n. 163/2006, rubricato “Definizioni”, al comma 33 così recita:

“33. L'espressione «stazione appaltante» (...) comprende le amministrazioni aggiudicatrici e gli altri soggetti di cui all'articolo 32”.

¹⁰ L'art. 50, d.l. n. 69/2013 (convertito, con modificazioni, nella l. n. 98/2013), rubricato “Modifiche alla disciplina della responsabilità fiscale negli appalti” così dispone:

“1. Al comma 28, dell'articolo 35, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, le parole “e del versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta” sono sostituite dalla seguente: “dovute”.

“decreto Bersani-Visco” - ora abrogata dall’art. 28 del d.lgs. n. 175/2014 - risultava, in definitiva, la seguente:

“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’era - rio delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore all’era - rio in relazione alle prestazioni effettuate nell’ambito del rapporto di subappalto. La responsabilità solidale viene meno se l’appaltatore verifica, acquisendo la documentazio - ne prima del versamento del corrispettivo, che gli adempimenti di cui al periodo prece - dente, scaduti alla data del versamento, sono stati correttamente eseguiti dal subappal - tatore. 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, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e all’articolo 3, comma 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 notifi - cati entro un termine di decadenza al subappaltatore sono notificati entro lo stesso termi - ne anche al responsabile in solido.

28-bis. Il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all’appaltato - re previa esibizione da parte di quest’ultimo della documentazione attestante che gli adempimenti di cui al comma 28, scaduti alla data del pagamento del corrispettivo, sono stati correttamente eseguiti dall’appaltatore e dagli eventuali subappaltatori. Il committen - te può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all’esibizione della predetta docu - mentazione da parte dell’appaltatore. L’inosservanza delle modalità di pagamento previ - ste 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 comma 28 non sono stati correttamen - te eseguiti dall’appaltatore e dal subappaltatore. Ai fini della predetta sanzione si applica - no 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 contrat - ti 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 appal - tanti di cui all’articolo 3, comma 33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163”.

2. I caratteri peculiari della normativa abrogata

Al fine di comprendere l'effettiva portata dell'intervento abrogativo posto in essere con l'art. 28 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175 sulle semplificazioni fiscali, risulta a questo punto opportuno procedere ad una disamina più dettagliata della disciplina legislativa afferente alla responsabilità solidale fiscale negli appalti, così come risultante all'esito di tutte le modifiche ed integrazioni legislative intervenute dal 2006 al 2013 e specificamente ripercorse nel precedente paragrafo.

A tal proposito, non può tuttavia prescindere da un preliminare inquadramento dell'ambito di operatività della stessa disciplina - sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo - che appare indispensabile al fine di procedere, con maggiore contezza, all'esame della fattispecie soppressa.

Numerose sono, peraltro, le questioni interpretative sorte, in tema, dall'applicazione pratica della disciplina introdotta con il "decreto sviluppo"; questioni che l'Agenzia delle Entrate ha, di volta in volta, tentato di risolvere tramite l'emanazione di circolari chiarificatrici ¹¹.

Prendendo, dunque, le mosse dall'ambito oggettivo di applicazione delle norme in questione, risulta innanzitutto necessario individuare, in maniera precisa, a quali tipologie di appalti fossero destinate le disposizioni di recente abrogate.

La questione non è peregrina, in quanto se, da un lato, l'*incipit* del comma 28 dell'art. 35 testualmente statuiva "*In caso di appalto di opere o di servizi (...)*", sembrando, pertanto, escludere la configurabilità di una responsabilità solidale fiscale per gli appalti di forniture, dall'altro, il successivo comma 28-ter disponeva, invece, che "*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 (...)*".

Residuava, quindi, il dubbio circa l'applicabilità o meno della solidarietà fiscale agli appalti di forniture; dubbio che la dottrina, nell'ottica di una visione sistematica dell'intervento legislativo in materia, tendeva a risolvere in senso negativo.

Per tale interpretazione deponevano, difatti, non solo l'estrema chiarezza del comma 28, ma anche e soprattutto la circostanza che, già a partire dall'intervento legislativo del d.l. n. 16/2012, gli appalti di forniture fossero stati del tutto esclusi dall'ambito di operatività della responsabilità solidale ¹².

¹¹ Specificamente, circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012 e circolare n. 2/E dell'1 marzo 2013.

¹² Cfr. ancora, in tal senso, G. ZAMBON, *La solidarietà passiva tributaria negli appalti*, in <http://www.altalex.com/index.php?idnot=62295>, 2013. In questo senso, si consideri poi come il comma 28-ter dell'art. 35, d.l. n. 223/2006 risultasse pressoché ripreso dal comma 34 della versione originaria della norma, ciò che faceva propendere più per un errore di carattere materiale consistito nella mancata cancellazione della menzione riguardante gli appalti di forniture.

La prevalente opinione dottrinale veniva, peraltro, successivamente accolta anche da parte dell'Agenzia delle Entrate che, con circolare n. 2/E dell'1 marzo 2013 ¹³, dichiarava chiusa la questione, precisando come gli appalti di forniture di beni fossero estranei alla normativa in esame ¹⁴.

Ulteriore questione interpretativa, anch'essa connessa con l'ambito oggettivo di applicazione, era quella relativa al settore economico di riferimento della normativa.

L'ultima formulazione dei commi 28 e ss., art. 35, d.l. n. 223/2006 era stata, infatti, inserita con l'art. 13-ter, d.l. 83/2012, collocato nel Titolo I del "decreto sviluppo", rubricato "*Misure per l'edilizia*". Ciò che aveva indotto buona parte degli interpreti a ritenere che l'applicazione della nuova normativa sulla responsabilità solidale fiscale negli appalti fosse, pertanto, limitata al solo settore economico dell'edilizia.

In senso contrario, si era tuttavia sostenuto, da un lato, che l'art. 13-ter fosse rubricato semplicemente "*Disposizioni in materia di responsabilità solidale dell'appaltatore*", e che, al fine dell'individuazione del settore di riferimento, non si dovesse guardare tanto all'art. 13-ter, quanto piuttosto alla norma interpolata (art. 35, d.l. n. 223/2006), la quale risultava rubricata, in maniera generica e omnicomprensiva, "*Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale*".

Anche nel caso in esame interveniva, infine, l'Agenzia delle Entrate che, con circolare n. 2/E dell'1 marzo 2013, accoglieva le argomentazioni da ultimo riportate, precisando come l'applicazione della responsabilità solidale fiscale negli appalti fosse generalizzata a tutti i settori economici.

13 La circolare in questione escludeva, altresì, del tutto la possibilità di interpretazione estensiva della nozione di contratto d'appalto contenuta nella norma, ritenendo che:

"Per quanto concerne la tipologia di contratti interessati dall'articolo 35, commi 28, 28-bis e 28-ter in esame, si ritiene, sulla base della formulazione 5 del dettato normativo, che la norma sia riferita alle sole fattispecie riconducibili al contratto di appalto come definito dall'articolo 1655 del codice civile, secondo cui l'appalto è "... il contratto col quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di una opera o di un servizio verso un corrispettivo in danaro". La novella normativa in esame, infatti, ha l'obiettivo di individuare quelle fattispecie al ricorrere delle quali siano applicabili nuove sanzioni amministrativo-tributarie. Ciò rende indispensabile definire con chiarezza l'ambito di applicazione della norma in base al suo contenuto letterale al fine di evitarne interpretazioni di tipo estensivo".

14 Nella citata circolare dell'Agenzia delle Entrate si legge testualmente:

"Dall'esame dei commi 28, 28-bis e 28-ter dell'articolo 35 deriva che sono escluse dal loro campo di applicazione le tipologie contrattuali diverse dal contratto di appalto di opere e servizi quali, ad esempio:

- a) gli appalti di fornitura dei beni. Tale tipologia contrattuale sebbene richiamata dal comma 28-ter, non è prevista nelle disposizioni recate dagli altri commi 28 e 28-bis che, invece, richiamano esclusivamente l'appalto di opere o servizi;*
- b) il contratto d'opera, disciplinato dall'articolo 2222 c.c.;*
- c) il contratto di trasporto di cui agli articoli 1678 e seguenti del c.c.;*
- d) il contratto di subfornitura disciplinato dalla legge 18 giugno 1998, n. 192;*
- e) le prestazioni rese nell'ambito del rapporto consortile".*

Passando, poi, all'ambito soggettivo di applicazione della disciplina in questione (comma 28-ter), si è già in precedenza rilevato come, a partire dalle modifiche effettuate ad opera del d.l. n. 83/2012, le stazioni appaltanti fossero escluse dall'area di operatività della responsabilità solidale fiscale, risultando così di fatto estraneo alla stessa tutto il "mondo pubblico" ¹⁵.

Giova ancora rilevare in questa sede come, in linea generale, la normativa in questione si applicasse a tutti quei soggetti che avessero stipulato i contratti in questione nell'ambito di attività rilevanti ai fini IVA ¹⁶.

Sciolti, pertanto, i principali dubbi interpretativi in ordine all'ambito di operatività della disciplina in esame, riguardante esclusivamente i soggetti privati interessati da contratti d'appalto di opere e servizi stipulati in tutti i settori economici ex art. 1655 c.c., si può dunque procedere all'individuazione dei punti-cardine dell'ultima versione della fattispecie di responsabilità solidale di cui all'art. 35, commi 28 ss., d.l. n. 223/2006.

Specificamente, il comma 28, riproponendo in gran parte il contenuto della formulazione originaria della norma, configurava una responsabilità solidale dell'appaltatore (non, invece, del committente) nei confronti dei subappaltatori per il versamento all'erario delle sole ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente dovute in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del subappalto.

Tale responsabilità - senza limiti temporali, se non quelli fissati dalla prescrizione dei tributi - operava, tuttavia, entro il limite quantitativo dei corrispettivi ancora dovuti da parte dell'appaltatore al subappaltatore, e salvo che l'appaltatore avesse verificato, acquisendo idonea documentazione in epoca anteriore al versamento del corrispettivo, che tutti gli adempimenti fiscali già scaduti relativi alle ritenute fossero stati regolarmente eseguiti.

La predetta verifica poteva anche avvenire, come già precisato al precedente paragrafo in merito alle novità introdotte con il "decreto sviluppo", tramite asseverazioni di specifici soggetti indicati dalla norma, nonché attraverso una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà sottoscritta dal subappaltatore ai sensi e per gli effetti del d.P.R. n. 445/2000.

Tale facoltà era stata, infatti, concessa dall'Agenzia delle Entrate che - forzando il tenore letterale della disposizione legislativa - con circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012, ammetteva "... il ricorso ad ulteriori forme di documentazione idonee a tale fine ..." tra cui

¹⁵ L'art. 35, comma 28-ter, d.l. n. 223/2006 disponeva, infatti, all'ultimo periodo, che: "Sono escluse dall'applicazione delle predette disposizioni le stazioni appaltanti di cui all'articolo 3, comma 33, del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163".

¹⁶ L'art. 35, comma 28-ter, d.l. n. 223/2006 estendeva, inoltre e in ogni caso, l'applicabilità della disciplina ai "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".

anche “... una dichiarazione sostitutiva - resa ai sensi del DPR n. 445 del 2000 - con cui il subappaltatore attesta l'avvenuto adempimento degli obblighi richiesti dalla disposizione”.

Sempre in merito alla fattispecie di responsabilità riguardante l'appaltatore, il comma 28, in ossequio alla *ratio* dell'intera disposizione legislativa, concedeva, infine, la facoltà di sospendere il pagamento del corrispettivo dovuto ai subappaltatori fintanto che tali ultimi non avessero esibito la documentazione comprovante la propria regolarità fiscale.

Parallelamente alla fattispecie di responsabilità solidale dell'appaltatore, il comma 28-*bis* dell'articolo in esame introduceva, altresì, una serie di oneri di controllo in capo al committente, la cui inosservanza era punita con una sanzione amministrativa di importo variabile (da euro 5.000 a euro 200.000).

In particolare, era previsto che il committente dovesse provvedere al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore esclusivamente a seguito della ricezione della documentazione attestante l'avvenuto versamento, da parte di appaltatore e subappaltatori, di tutte le ritenute fiscali relative a redditi da lavoro dipendente inerenti l'appalto per le quali il termine di corresponsione fosse già scaduto.

Il comma 28-*bis*, così come il precedente, attribuiva, inoltre, al committente la facoltà di sospendere il pagamento in caso di mancata esibizione.

La violazione delle modalità di pagamento appena descritte determinava la sottoposizione del committente alla suddetta sanzione amministrativa, ma esclusivamente per l'eventualità di accertamento di irregolarità del versamento delle ritenute da parte di appaltatore e subappaltatori.

Appare evidente come il livello di responsabilità del committente, che in materia di versamenti retributivi e contributivi risulta parificato a quello dell'appaltatore¹⁷, retrocedesse di fronte alle obbligazioni di natura fiscale¹⁸, degradando da solidarietà passiva a mera responsabilità sanzionatoria.

Ciò, probabilmente, non tanto in ragione di una presunta diversità tipologica tra contratto di appalto e subappalto¹⁹ o di una discutibile diversità ontologica tra obbligazioni retributive e di natura fiscale, quanto piuttosto per uno scarso coordinamento legislativo²⁰.

Dall'esame della disciplina di cui all'art. 35, commi 28 e ss., d.l. n. 223/2006 emerge, in definitiva, come le responsabilità previste in capo ad appaltatore e committente - il quale,

¹⁷ Gli artt. 1676 c.c. e 29, d.lgs. n. 276/2003 prevedono, infatti, la responsabilità solidale del committente con appaltatore e subappaltatori in merito al versamento dei trattamenti retributivi, previdenziali e assicurativi.

¹⁸ Cfr. F. CAPURRO, *Appalto e subappalto*, in *D. & L. - Riv. Crit. Dir. Lav.*, 2008, n. 2, pag. 412 e ss. e A. BRIGNONE, *La responsabilità solidale nelle esternalizzazioni*, Milano, 2012, pag. 45 e ss..

¹⁹ Diversità insussistente; cfr. Cass. Civ. 9 agosto 2003, n. 12048, in *Giust. Civ. Mass.*, 2003, pag. 7 e ss..

²⁰ Cfr. A. BRIGNONE, *La responsabilità solidale nelle esternalizzazioni*, Milano, 2012, pag. 46 e ss..

pur non essendo gravato responsabilità solidale, avrebbe potuto essere destinatario di significative sanzioni - oltre a risultare particolarmente incisive, determinassero non soltanto un ostacolo al regolare funzionamento dei rapporti tra imprese, ma anche e soprattutto una vera e propria attribuzione, in capo ai “controllori”, di obblighi di verifica in linea di principio di pertinenza dell’amministrazione finanziaria dello Stato.

3. Le critiche al regime di responsabilità solidale in materia fiscale

Fin dalla sua introduzione, ma soprattutto in seguito alla riformulazione avvenuta con il d.l. n. 83/2012 (c.d. “decreto sviluppo”) il regime della responsabilità solidale fiscale in materia di appalti è stato oggetto di aspre e diffuse critiche da parte degli operatori del settore e delle principali associazioni di categoria ²¹.

Le disposizioni contenute nei commi 28 e seguenti dell’art. 35, d.l. n. 223/2006 - le quali istituivano una sorta di responsabilità “collettiva” in materia fiscale negli appalti ²² (ponendo a carico delle imprese obblighi di controllo di pertinenza del fisco) - venivano, infatti, considerate non soltanto eccessivamente penalizzanti nei confronti delle imprese operanti nel settore, ma anche irrispettose di fondamentali principi di matrice comunitaria.

Fra le numerose ragioni poste a sostegno dell’abrogazione della solidarietà fiscale militava, in primo luogo, la circostanza che la normativa in esame ostacolasse il regolare funzionamento dei rapporti economici tra le imprese, generando una spropositata proliferazione di adempimenti amministrativi ed influenzando negativamente sul sistema economico generale.

La necessità, per appaltatori e committenti, di acquisire la documentazione attestante la regolarità fiscale delle imprese prima di procedere ai pagamenti, determinava indubbiamente un rallentamento nel meccanismo operativo degli appalti, con l’ulteriore conseguenza dell’impossibilità di incassare i corrispettivi dovuti nell’ipotesi di ritardo nel conseguimento dell’attestazione o di irregolarità, anche lievi, nei versamenti.

Il meccanismo di asseverazione introdotto con il d.l. n. 83/2012 aveva rivelato, peraltro, diverse problematiche applicative che lo rendevano di non facile e immediata applicazione.

Risultava, infatti, particolarmente complesso abbinare correttamente con il singolo appalto il versamento dell’IVA pagata con riferimento a determinate forniture, così come anche le ritenute corrisposte con riferimento a lavoratori che avrebbero potuto essere - ipotesi molto frequente - impegnati in più appalti.

²¹ L’ANCE (Associazione Nazionale Costruttori Edili), ha manifestato in più occasioni la propria preoccupazione in relazione agli effetti negativi prodotti dalla responsabilità solidale fiscale sugli appalti del settore edile.

²² Cfr. S. CINIERI, *Semplificazioni fiscali*, Milano, 2014, pag. 71 e ss., laddove, nel fare riferimento a tale responsabilità “collettiva”, prende in considerazione anche la disciplina della responsabilità solidale in ambito retributivo, previdenziale e assicurativo.

Ma ai problemi di carattere pratico si aggiungevano quelli di carattere economico, in ragione dei significativi oneri economici posti a carico delle imprese a cagione degli adempimenti amministrativi connessi con la responsabilità solidale fiscale ²³.

Per ovviare a tali inconvenienti l'Agenzia delle Entrate aveva ammesso, con la circolare n. 40/E dell'8 ottobre 2012, il ricorso, da parte delle imprese, alle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà volte all'attestazione della regolarità fiscale. Senonché questo rimedio, sebbene destinato a ridurre le problematiche derivanti dalla pratica acquisizione dei documenti attestanti il corretto versamento, finiva per vanificare la funzione della norma, rendendo di fatto inesistente il controllo terzo sui documenti contabili e fiscali, che la norma prescriveva.

Peraltro, se la funzione della solidarietà passiva in ambito fiscale era effettivamente quella di contrastare le cosiddette "frodi carosello", è facile immaginare come la responsabilità penale conseguente alla sottoscrizione di una falsa autocertificazione non risultasse, in tutta evidenza, un deterrente idoneo a distogliere le imprese in mala fede dalla partecipazione al circuito fraudolento.

Già sotto questo profilo, insomma, il legislatore, nel tentativo di fornire maggiori tutele e garanzie ai lavoratori impiegati nel processo produttivo oggetto dell'appalto, era finito, in realtà, per conseguire il risultato opposto, ostacolando e rendendo oltremodo farraginoso il meccanismo dei rapporti economici intercorrenti fra imprese operanti all'interno del medesimo appalto.

Un'ulteriore ragione di criticità nei confronti delle disposizioni regolanti la responsabilità solidale fiscale era, poi, quello connesso alla violazione dei principi di matrice comunitaria di proporzionalità, certezza del diritto e parità di trattamento tra Stati comunitari.

Sotto il primo aspetto, si era rilevato in particolare come la solidarietà passiva fiscale, insorgendo indipendentemente dall'effettiva sussistenza di un quadro frodatorio noto all'appaltatore, finisse per violare il principio di proporzionalità, il quale avrebbe, di converso, imposto la configurazione di una responsabilità dell'appaltatore correlata ad un effettivo concorso nelle violazioni.

²³ In merito, il Centro studi CNA (Confederazione Nazionale dell'Artigianato e della Piccola e Media Impresa) ha elaborato una stima degli oneri amministrativi sostenuti dalle imprese italiane in relazione alla responsabilità solidale negli appalti, sin dalla sua introduzione. I dati emersi rappresentano un indice capace di comprendere l'effetto negativo prodotto nei confronti degli operatori del settore dalla mole degli adempimenti in questione: le imprese interessate sono state quantificate in 3.882.216, mentre gli oneri complessivi sostenuti ammonterebbero ad oltre un miliardo di euro (euro 1.230.823.530). Da ultimo, appare ancora opportuno rilevare come il settore maggiormente interessato sarebbe stato quello delle costruzioni, con un esborso complessivo pari ad euro 581.294.124,00.

Anche la severità della sanzione prevista per il committente, del tutto sganciata da collegamenti con l'entità delle violazioni commesse da appaltatore e subappaltatori, costituiva un ulteriore elemento di frizione con il principio di proporzionalità.

Per quanto attiene, poi, al principio di certezza del diritto, da più parti si era rilevata la sua grave violazione nell'ipotesi in cui l'appaltatore eventualmente convenuto in giudizio (in quanto responsabile in solido) si fosse trovato nell'impossibilità di esercitare un'adequata difesa, non avendo avuto accesso a tutta la documentazione necessaria alla dimostrazione della regolarità dei versamenti fiscali effettuati dai subappaltatori ²⁴.

Infine, con riferimento al principio di parità di trattamento, le associazioni di categoria avevano denunciato come la disciplina della responsabilità solidale per i versamenti dell'IVA comportasse un indebito svantaggio per le imprese italiane, rappresentato dal diverso regime di controllo dei versamenti rispetto a quanto previsto negli altri Stati membri.

Proprio sulla scorta di tutte le esposte argomentazioni, nel corso dei primi mesi del 2013, sia Confindustria che l'Associazione Italiana dei dottori commercialisti di Milano avevano presentato denuncia formale (*complaint*) alla Commissione europea, con la quale si era lamentata l'incompatibilità con il diritto comunitario della normativa sulla responsabilità solidale in materia di IVA.

Il fine perseguito era chiaramente quello di provocare l'apertura di una procedura di infrazione nei confronti dell'Italia, obbligando così il legislatore nazionale ad un ripensamento della disciplina vigente.

L'operazione veniva esitata con successo e, con l'art. 50 del c.d. "decreto del fare" (d.l. n. 69/2013), la responsabilità solidale fiscale in materia di versamenti IVA veniva espunta dai commi 28 e ss., art. 35, d.l. n. 223/2006 ²⁵.

Un intervento normativo, dunque, soltanto parziale, che lasciava in vita la responsabilità solidale in materia di versamento delle ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente, e che tentava, in sostanza, di contemperare, da un lato, le esigenze del settore industriale e, dall'altro, le istanze di tutela dei lavoratori impiegati nell'appalto e l'interesse dello Stato al versamento delle imposte dovute ²⁶.

²⁴ Cfr. G. ZAMBON, *La solidarietà passiva tributaria negli appalti*, in <http://www.altalex.com/index.php?idnot=62295>, 2013.

²⁵ Nella relazione illustrativa al d.l. n. 69/2013, si legge espressamente: "Si segnala, al riguardo, che Confindustria ha presentato nel marzo 2013 una formale denuncia (*complaint*) alla Commissione europea per sostenere l'incompatibilità con il diritto comunitario delle regole che riguardano nello specifico la responsabilità solidale dell'appaltatore per quanto riguarda il versamento all'erario dell'IVA dovuta dal subappaltatore. Analoga denuncia è stata presentata dall'Associazione Italiana dei dottori commercialisti di Milano".

²⁶ Cfr. P. STERN, a cura di, *Le novità sugli appalti*, Rimini, 2013, pag. 50 e ss..

Nell'ultimo anno, tuttavia, anche sulla scia dell'intervento abrogativo del 2013, si è assistito ad una ferma opposizione e ad un'aspra critica da parte delle imprese che avevano denunciato, anche con riferimento alla disciplina superstita, l'eccessiva gravosità degli adempimenti posti a carico di committenti e appaltatori, nonché la possibile contrarietà al diritto comunitario.

E' così che, con l'art. 28, d.lgs. n. 175/2014, il Governo ha provveduto ad abrogare del tutto la responsabilità solidale fiscale in materia di appalti disciplinata dai commi 28 e ss. dell'art. 35, d.l. n. 223/2006.

4. L'intervento abrogativo e le sue conseguenze

All'esito di un percorso che non si può certo definire scevro da contraddizioni e ripensamenti, il legislatore, con il c.d. "decreto semplificazioni fiscali" (d.lgs. n. 175/2014) ha posto fine alla disciplina della responsabilità solidale fiscale negli appalti, di cui all'art. 35, d.l. n. 223/2006.

La *ratio* dell'intervento è stata spiegata dallo stesso Governo che, in seno alla Relazione illustrativa al decreto, ha così giustificato l'abrogazione: *"La disciplina che la presente disposizione intende superare, pur perseguendo l'obiettivo di contrastare l'evasione fiscale, ha previsto oneri amministrativi sulle imprese che si sono rivelati non proporzionati rispetto all'esigenza di contrastare i fenomeni di frode e di evasione fiscale riscontrati nell'esperienza operativa da parte di coloro che utilizzano lavoratori in nero"*.

Con riferimento più specifico al dettato normativo, l'art. 28 d.lgs. n. 175/2014, rubricato *"Coordinamento, razionalizzazione e semplificazione di disposizioni in materia di obblighi tributari"*, così dispone:

"1. All'articolo 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, i commi da 28 a 28-ter sono abrogati.

2. All'articolo 29, comma 2, ultimo periodo, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, dopo le parole: «Il committente che ha eseguito il pagamento» sono inserite le seguenti: «è tenuto, ove previsto, ad assolvere gli obblighi del sostituto d'imposta ai sensi delle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e».

3. Al fine di potenziare le attività di controllo sul corretto adempimento degli obblighi fiscali in materia di ritenute ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, l'Istituto nazionale della previdenza sociale rende disponibile all'Agenzia delle entrate, con cadenza mensile, i dati relativi alle aziende e alle posizioni contributive dei relativi dipendenti gestite dall'Istituto stesso.

4. Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, con - tenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di can - cellazione del Registro delle imprese. (...)".

Dalla lettura del testo sopra riportato emerge come l'intervento abrogativo sul d.l. n. 223/2006 sia stata accompagnato, nel decreto legislativo, da una serie di altri aggiustamenti normativi anch'essi afferenti alla responsabilità fiscale delle imprese.

La finalità è, in tutta evidenza, quella di eliminare le aporie del sistema pur mantenendo la massima protezione possibile non soltanto dell'interesse dello Stato alla corretta riscossione dei tributi, ma anche dei diritti dei lavoratori.

Proprio in merito alla tutela del diritto dei lavoratori a percepire dai datori di lavoro quanto dovuto, appare in questa sede opportuno precisare come la responsabilità solidale fiscale non costituisca né l'unica ipotesi di responsabilità solidale in materia di appalti, né tantomeno la più rilevante.

L'ordinamento italiano contiene, infatti, diverse norme che, con presupposti applicativi e limiti temporali differenti, mirano a garantire che nell'ambito dei contratti d'appalto tanto pubblici quanto privati, tutti i lavoratori coinvolti possano ottenere, per quanto possibile, l'integrale corresponsione dei trattamenti retributivi, previdenziali e assicurativi agli stessi spettanti.

Le principali disposizioni normative in materia sono rappresentate dagli artt. 1676 c.c. e 29 d.lgs. n. 276/2003, nonché dall'art. 118, d.lgs. n. 163/2006.

Il primo di tali riferimenti normativi, contenuto nel codice civile e applicabile a tutti gli appalti, disciplina una responsabilità diretta del committente nei confronti dei dipendenti dell'appaltatore e dei subappaltatori i quali, entro i termini di prescrizione previsti dalla legge e con il limite del debito del committente ancora sussistente, possono agire per conseguire tutto quanto loro ancora dovuto dai datori di lavoro.

L'art. 29 d.lgs. n. 276/2003, poi, contenuto nel c.d. "decreto Biagi" e riguardante esclusivamente gli appalti privati di opere e servizi, prevede un'ipotesi di responsabilità solidale del committente con l'appaltatore e i subappaltatori, con il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto, per il versamento dei trattamenti retributivi, previdenziali e assicurativi nei confronti dei lavoratori sia dipendenti che autonomi.

Infine, l'art. 118, d.lgs. n. 163/2006 prevede, in materia di appalti pubblici, la responsabilità solidale dell'affidatario con i subappaltatori in merito al riconoscimento, nei confronti dei lavoratori impiegati nell'appalto, di tutti i trattamenti contributivi e retributivi previsti dai contratti collettivi (nazionali e territoriali).

Tanto precisato con riferimento alle diverse ipotesi di responsabilità solidale previste in materia di appalti, e tornando, dunque, all'analisi degli interventi "satellite" posti in essere dal legislatore con l'art. 28, d.lgs. n. 175/2014, particolare attenzione merita senz'altro il comma 2 della disposizione in esame. Tale comma interviene proprio su una delle fattispecie appena richiamate, vale a dire l'art. 29 del d.lgs. n. 276/2003, prevedendo al comma 2 dello stesso come, nell'ipotesi in cui il committente, convenuto in giudizio con l'appaltatore, abbia eseguito il pagamento ai lavoratori dei trattamenti retributivi loro spettanti, egli risulti altresì tenuto, ove previsto, ad assolvere gli obblighi del sostituto d'imposta ai sensi del d.P.R. n. 600/1973, ivi compreso il versamento delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente.

Ebbene, risulta di estrema evidenza, nell'intervento in esame, la volontà normativa di prevedere, seppure a posteriori, uno strumento finalizzato a garantire allo Stato la riscossione dei tributi attinenti alle prestazioni lavorative rese nell'ambito dei contratti d'appalto. Volontà, peraltro, manifestata dallo stesso legislatore, che nella Relazione illustrativa al decreto giustifica l'interpolazione così esprimendosi: *"Tale previsione, evita, da una parte, qualunque 'intromissione' nell'autonomia contrattuale delle parti e, dall'altra, si pone a presidio, nelle suddette ipotesi, dell'evasione fiscale connessa all'utilizzo dei lavoratori in nero"*.

Un'ulteriore modifica introdotta con l'art. 28, d.lgs. n. 175/2014, finalizzata anch'essa a controbilanciare l'abrogazione della responsabilità solidale fiscale e ad evitare che le azioni di recupero poste in essere dagli enti creditori possano risultare frustrate ²⁷, consiste, ancora, nella previsione che, ai fini della liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi, contributi, sanzioni e interessi di società cancellate dal registro delle imprese, l'estinzione delle stesse abbia effetto soltanto dopo cinque anni dall'atto della cancellazione stessa.

Infine, con il comma 3 dell'art. 28, è stato previsto che l'INPS, *"al fine di potenziare le attività di controllo sul corretto adempimento degli obblighi fiscali in materia di ritenute ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"* dovrà rendere mensilmente disponibile all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle aziende e alle posizioni contributive dei relativi dipendenti gestite dall'Istituto.

In conclusione, l'esame parallelo della disciplina sulla responsabilità solidale fiscale negli appalti e del contenuto dell'art. 28 del decreto sulle semplificazioni fiscali (d.lgs. n. 175/2014), consente di effettuare una valutazione complessiva circa l'effettiva portata dell'intervento legislativo recentemente posto in essere dal Governo.

L'abrogazione, per i soggetti privati interessati da contratti d'appalto di opere e servizi, del vituperato regime di solidarietà passiva relativo alle ritenute fiscali sui redditi da lavoro

²⁷ Cfr. S. CINIEMI, *Semplificazioni fiscali*, Milano, 2014, pag. 70 e ss..

ro dipendente dev'essere senz'altro accolto con favore da operatori del settore e associazioni di categoria, che a lungo avevano reclamato una simile misura.

Il venir meno degli adempimenti amministrativi connessi al rispetto della disciplina di cui al d.l. n. 223/2006 dovrebbe, infatti, verosimilmente determinare una velocizzazione nei rapporti economici fra committenti, appaltatori e subappaltatori, contribuendo al tempo stesso all'abbattimento dei costi amministrativi connessi con l'esecuzione dei contratti d'appalto.

Non può non rilevarsi, peraltro, nel caso in esame come il legislatore abbia mostrato una sensibilità inusuale nel prevedere una serie di ulteriori interventi correttivi che, complessivamente considerati, dovrebbero compensare - perlomeno in parte - il venir meno della responsabilità solidale fiscale.

Spetterà, adesso, all'applicazione pratica delle novità normative esprimere quanto le aspettative delle imprese, in un periodo di profonda crisi economica quale quello attuale, potranno essere effettivamente rispettate.