

*A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi*

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini

Reggio Emilia, li 17 dicembre 2014

Dott. Cristian Ficarelli
Dott.ssa Elisabetta Macchioni
Dott.ssa Sara Saccani
Dott.ssa Monica Pazzini

CIRCOLARE N. 51/2014

Oggetto: Responsabilità del committente e dell'appaltatore per i debiti fiscali, retributivi e contributivi - Novità 2014

INDICE

1 Responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore per i debiti retributivi e contributivi	2
1.1 Esclusione della responsabilità solidale.....	2
1.2 Decreto semplificazioni-integrazione dell'articolo 28	3
2 Responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore in ambito fiscale	3
2.1 Abrogazione del regime di responsabilità in relazione ai versamenti IVA	4
2.2 Abrogazione del regime di responsabilità in relazione alle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente - Decreto semplificazioni	4
2.2.1 Decorrenza ed effetti dell'abrogazione.....	5
3 Riepilogo	6

Sede legale
Via Emilia all'Angelo 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it

1 Responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore per i debiti retributivi e contributivi.

L'art. 29 del DLgs. 10.9.2003 n. 276, tutt'ora in vigore, stabilisce che, 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:

- a corrispondere ai lavoratori i trattamenti **retributivi, comprese le quote di trattamento di fine rapporto (TFR), nonché al versamento dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi dovuti in relazione al periodo di esecuzione del contratto di appalto**, restando invece escluso qualsiasi obbligo per le sanzioni civili di cui risponde solo il responsabile dell'inadempimento;
- entro il limite di **due anni** dalla cessazione dell'appalto (ovvero, in presenza di subappaltatori, dalla cessazione del subappalto).
- fa salve le "diverse disposizioni" dei contratti collettivi nazionali sottoscritti da associazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative del settore, che possono individuare "metodi e procedure di controllo e di verifica della regolarità complessiva degli appalti";
- sul piano processuale, prevede il "litisconsorzio necessario" tra committente, appaltatore ed eventuali subappaltatori e la possibilità, per il responsabile solidale convenuto in giudizio per il pagamento, di richiedere, nella prima difesa, che venga escusso prioritariamente il patrimonio del debitore principale inadempiente e che, solo in caso di insufficienza di quest'ultimo, l'azione esecutiva venga intentata nei suoi confronti.

Come chiarito dalla circ. INPS 10.8.2012 n. 106, la suddetta disciplina di responsabilità solidale tutela tutti i lavoratori, indipendentemente dalla tipologia contrattuale utilizzata, quindi non solo i lavoratori subordinati ma anche quelli impiegati nell'appalto con altre tipologie contrattuali (es. collaboratori a progetto), nonché quelli "in nero", purché impiegati direttamente nell'opera o nel servizio oggetto dell'appalto;

1.1 Esclusione della responsabilità solidale

La disciplina della responsabilità solidale in esame non trova applicazione solo qualora il committente sia una persona fisica che non esercita attività di impresa o professionale.

Sede legale
Via Emilia All'Angelo 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it

1.2 Decreto semplificazioni-integrazione dell'articolo 28

Con l'entrata in vigore del D.lgs 175 del 21/11/2014, Decreto legislativo sulle semplificazioni fiscali, e pertanto a partire dal 13.12.2014, l'art. 28 ha integrato l'art. 29 co. 2 del DLgs. 10.9.2003 n. 276. Per effetto delle modifiche, viene stabilito che il committente, convenuto in giudizio per il pagamento unitamente all'appaltatore e agli eventuali subappaltatori, qualora abbia eseguito il pagamento dei trattamenti retributivi ai lavoratori, sia tenuto, ove previsto, ad assolvere gli obblighi del sostituto d'imposta ai sensi del DPR 600/73, compreso quindi il versamento delle ritenute.

Verifica del DURC

Committenti ed appaltatori, per evitare di rispondere in solido dei mancati versamenti retributivi e contributivi, devono quindi continuare a richiedere il DURC per verificare la regolarità contributiva.

2 Responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore in ambito fiscale

L'art. 13-ter del DL 22.6.2012 n. 83, convertito nella L. 7.8.2012 n. 134, ha modificato la disciplina in materia di responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore in **ambito fiscale**, contenuta nell'art. 35 del DL 4.7.2006 n. 223 convertito nella L. 4.8.2006 n. 248, mediante:

- l'ulteriore sostituzione del co. 28 del suddetto art. 35;
- l'inserimento dei nuovi co. 28-bis e 28-ter.

Per effetto della nuova disciplina, viene stabilito che l'appaltatore risponde in solido con il sub-appaltatore del versamento all'Erario:

- delle **ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente;
- dell'**IVA** dovuta dal subappaltatore in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

Sede legale
Via Emilia All'Angelo 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it

Per effetto della disciplina prevista dall'art. 13-ter del DL 83/2012 convertito nella L. 134/2012, viene stabilito che il committente provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore previa esibizione da parte di quest'ultimo della documentazione attestante che i versamenti all'Erario delle **ritenute fiscali** sui redditi di lavoro dipendente e dell'**IVA**, già scaduti, sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore stesso e dagli eventuali subappaltatori.

Il committente può sospendere il pagamento del corrispettivo fino all'esibizione della predetta documentazione da parte dell'appaltatore, attestante la regolarità dei suddetti versamenti.

2.1 Abrogazione del regime di responsabilità in relazione ai versamenti IVA

L'art. 50 del DL 69/2013 (c.d. decreto "Fare"), in vigore dal 21 giugno 2013, è successivamente intervenuto:

- modificando l'art. 35 co. 28 del DL 223/2006 (conv. L. 248/2006) e **abrogando** il regime di responsabilità solidale negli appalti e subappalti in relazione ai **versamenti IVA**;
- ha mantenuto l'applicabilità delle disposizioni, contenute nel medesimo art. 35 co. 28, concernenti la solidarietà per il versamento delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente;
- non è intervenuto sul regime di responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore per i debiti retributivi, contributivi e assicurativi, disciplinato dall'art. 29 del DLgs. 276/2003, che è rimasto, quindi, invariato.

2.2 Abrogazione del regime di responsabilità in relazione alle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente - Decreto semplificazioni

Con l'entrata in vigore del D.lgs 175 del 21/11/2014, Decreto legislativo sulle semplificazioni fiscali, **e pertanto a partire dal 13.12.2014, l'art. 28 ha abrogato** i commi da 28 a 28-ter dell'articolo 35 del DL n. 223/06. I predetti articoli prevedevano che, in caso di appalto di opere o di servizi, l'appaltatore rispondesse in solido con il subappaltatore delle **ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente** dovute dal subappaltatore all'Erario in merito alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto.

Responsabilità ai fini fiscali dell'appaltatore

L'appaltatore cessa quindi di rispondere in solido con il subappaltatore del versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente:

- dovute in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto;
- nei limiti dell'ammontare del corrispettivo dovuto al subappaltatore;
- se provvede al pagamento del corrispettivo al subappaltatore senza verificare che i suddetti versamenti delle ritenute, già scaduti, siano stati correttamente eseguiti dal subappaltatore, acquisendo la relativa documentazione.

Responsabilità ai fini fiscali del committente

In capo al committente, invece, viene meno la sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000,00 a 200.000,00 euro, senza responsabilità solidale, se:

- provvede al pagamento del corrispettivo dovuto all'appaltatore, senza verificare che i versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, già scaduti, siano stati correttamente eseguiti dall'appaltatore stesso e dagli eventuali subappaltatori,
- in relazione alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di appalto/subappalto;
- tali versamenti non sono stati correttamente eseguiti dall'appaltatore o dal subappaltatore.

2.2.1 Decorrenza ed effetti dell'abrogazione

Il DLgs. 175/2014, in vigore dal 13.12.2014, non prevede però alcuna disposizione di decorrenza in relazione all'abrogazione delle suddette responsabilità ai fini dei versamenti delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente, né disciplina i relativi effetti in relazione al precedente periodo di applicazione.

Al riguardo, appare necessario distinguere la posizione del committente da quella dell'appaltatore, stante il diverso regime di responsabilità per essi previsto.

In relazione al committente, infatti, poiché alla suddetta sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000,00 a 200.000,00 euro deve attribuirsi carattere tributario, si applica l'art. 3 co. 2 del DLgs. 18.12.97 n. 472, il quale dispone che: *"Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato"* (c.d. *"favor rei"*).

Pertanto, poiché i mancati controlli da parte del committente, collegati all'omesso versamento delle ritenute da parte dell'appaltatore o dei subappaltatori, non costituiscono più una violazione punibile, deve ritenersi che la suddetta sanzione amministrativa pecuniaria non possa essere irrogata neppure in relazione alle violazioni commesse in precedenza.

Più delicata appare invece la posizione dell'appaltatore, il quale è soggetto ad un regime di responsabilità solidale con il subappaltatore.

Poiché tale regime di solidarietà non sembra qualificabile come una sanzione amministrativa tributaria ma come un'obbligazione solidale passiva ai sensi dell'art. 1292 c.c., il suddetto principio del *"favor rei"* non appare applicabile. Pertanto, l'appaltatore che abbia omesso i previsti controlli potrebbe essere chiamato a rispondere, quale obbligato solidale, anche in relazione agli omessi versamenti di

ritenute, da parte dei subappaltatori, intervenuti durante il pregresso periodo di applicazione della disciplina introdotta dall'art. 13-ter del DL 83/2012 (conv. L. 134/2012).

Al riguardo, si ricorda che, come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.10.2012 n. 40, la disciplina ora abrogata si è applicata:

- ai contratti di appalto/subappalto stipulati dal 12.8.2012;
- in relazione ai pagamenti dei corrispettivi effettuati dall'11.10.2012 al 12.12.2014.

3. Riepilogo

Riepilogando:

- la disciplina relativa alla responsabilità solidale tra committente, appaltatore e subappaltatore in **ambito fiscale** è stata applicata ai contratti di appalto/subappalto **stipulati dal 12.8.2012**;

- a partire **dal 21 giugno 2013** è stato abrogato il regime di responsabilità solidale negli appalti e subappalti in relazione **ai versamenti IVA**;

- a partire **dal 13 dicembre 2014** viene abrogato il regime di responsabilità solidale negli appalti e subappalti in relazione alle **ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente**;

- **ad oggi** rimane in vigore l'art. 29 del DLgs. 10.9.2003 n. 276 e pertanto risulta invariata la responsabilità solidale tra il committente, l'appaltatore e ciascuno degli eventuali subappaltatori, avente ad oggetto la corresponsione ai lavoratori dei trattamenti retributivi, comprese le quote di TFR, nonché il versamento dei contributi previdenziali e dei premi assicurativi dovuti in relazione al periodo di esecuzione dell'appalto/subappalto, entro il limite di due anni dalla cessazione del contratto.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti.

SGB & Partners - Commercialisti

Sede legale
Via Emilia All'Angelo 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
