

**Agenzia delle Entrate - Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 (Estratto)**

Oggetto: Commento alle novità fiscali - Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175. Primi chiarimenti.

*(omissis)*

**19. COORDINAMENTO, RAZIONALIZZAZIONE E SEMPLIFICAZIONE DI DISPOSIZIONI IN MATERIA DI OBBLIGHI TRIBUTARI (ARTICOLO 28)****19.1 ABROGAZIONE DELLA SOLIDARIETÀ PASSIVA IN MATERIA DI APPALTI**

Con l'art. 28 del decreto si è inteso superare, nell'ambito della razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni in materia di obblighi tributari, la disciplina relativa alla responsabilità solidale nell'ambito degli appalti di opere o di servizi – prevista dall'art. 35, commi da 28 a 28-ter, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 – relativa alle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente.

Già l'art. 50, comma 1, del d.l. n. 69 del 2013 (cd. decreto del "fare") aveva escluso l'IVA dall'ambito oggettivo di applicazione della disciplina, sia con riferimento al rapporto che intercorre tra il committente e l'appaltatore, sia riguardo agli eventuali rapporti di subappalto.

A seguito di tali modifiche, pertanto, sulla base della disciplina previgente rimaneva la responsabilità solidale dell'appaltatore per il versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dal subappaltatore in relazione ai dipendenti impiegati nell'ambito del contratto di subappalto.

Nel rapporto tra committente ed appaltatore, la norma prevedeva, in luogo della responsabilità solidale, l'applicazione di una sanzione da 5.000,00 a 200.000,00 euro, qualora il committente avesse pagato il corrispettivo del contratto di appalto senza aver ottenuto idonea documentazione circa la correttezza del versamento all'Erario delle ritenute fiscali sui redditi di lavoro dipendente dovute dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Tale disposizione ha destato molte criticità in capo ai soggetti operanti nell'ambito degli appalti, per i quali erano previsti adempimenti complessi, con rischi reali di blocco dei pagamenti tra i soggetti coinvolti nella filiera degli appalti.

Nell'incertezza della prova, infatti, taluni committenti/appaltatori hanno sospeso i pagamenti a favore di appaltatori/subappaltatori, aggravando così la situazione in cui si trovano le imprese, già molto colpite e messe in difficoltà dalla stretta creditizia e dalla recessione economica.

Tale effetto è apparso, peraltro, in netto contrasto con le finalità della Direttiva europea n. 7 del 2011, contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, recepita nel nostro ordinamento con il d.lgs. n. 192 del 2012.

Tanto premesso, con il comma 1 della novella normativa in esame è stata disposta l'abrogazione del richiamato art. 35, commi da 28 a 28-ter, del d.l. n. 223 del 2006, ossia degli adempimenti amministrativi sopra richiamati.

Tuttavia, al fine di contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale nell'ambito degli appalti, è stata prevista una corrispondente modifica all'art. 29, comma 2, del d.lgs. 10

settembre 2003, n. 276 (cd. legge Biagi), che prevede, in materia di appalti di opere o di servizi, una responsabilità solidale del committente imprenditore o datore di lavoro con l'appaltatore – ed eventuali subappaltatori – per la corresponsione ai lavoratori dei trattamenti retributivi, nonché dei contributi previdenziali e assicurativi dovuti in relazione al periodo di esecuzione del contratto di appalto.

In particolare, nella parte in cui viene previsto che il committente, che abbia eseguito il pagamento dei trattamenti retributivi dei lavoratori, può esercitare l'azione di regresso nei confronti del coobbligato, è stato inserito l'obbligo, per il committente, di assolvere, ove previsto, gli adempimenti del sostituto d'imposta, ai sensi delle disposizioni contenute nel DPR 29 settembre 1973, n. 600. Tale previsione ha natura confermativa di un principio di carattere generale, già risultante dall'applicazione delle ordinarie disposizioni in materia di sostituzione d'imposta previste dal citato DPR n. 600 del 1973 (cfr., ad esempio, la risoluzione n. 481/E del 2008 per la sussistenza dell'obbligo per il committente di assolvere gli adempimenti del sostituto d'imposta in relazione ai pagamenti effettuati ai dipendenti dell'appaltatore anche a seguito delle azioni proposte ai sensi dell'articolo 1676 del codice civile).

Con la stessa finalità, nel successivo comma 3 dell'articolo in commento, è stato introdotto l'obbligo per l'INPS di comunicare all'Agenzia delle entrate, con cadenza mensile, i dati relativi alle aziende, gestite dallo stesso Istituto previdenziale, nonché le posizioni contributive dei relativi dipendenti.

In attuazione del principio di legalità, di cui all'articolo 3 del D.Lgs. n. 472 del 1997 (c.d. favor rei), non trova applicazione la sanzione amministrativa pecuniaria (da euro 5.000 a euro 200.000) posta a carico del committente per le violazioni commesse prima del 13 dicembre 2014 e non ancora definitive alla medesima data.

Il medesimo principio non trova applicazione in relazione alla responsabilità solidale prevista in capo all'appaltatore per violazioni commesse dal subappaltatore entro la data di entrata in vigore della disposizione in esame, posto che il principio del favor rei trova applicazione con esclusivo riferimento alle fattispecie sanzionatorie rimanendo, per contro, regolata dal principio generale della successione delle leggi nel tempo (c.d. tempus regit actum) ed, in particolare, dal principio d'irretroattività, l'applicazione della norma precettiva, tra cui va annoverata quella costitutiva della responsabilità per l'imposta.

*(omissis)*