



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## Il “Decreto Semplificazioni Fiscali” e le modifiche in materia di solidarietà passiva nei contratti di appalto e subappalto\*

di Laura Letizia\*

### ABSTRACT

*According to new provisions added to art. 28 of the legislative decree n.175/2014 the joint liability tax client contractor and contractors (or subcontractors) for the payments of withholding income tax in relation to the services provided under the subcontracting relationship was repealed.*

*Furthermore the decree included some important provisions on the accountability of the prime contractor which is now removed of the responsibility of verifying and checking the regularity of those tax payments made by subcontractors.*

*Finally, the burden is now on the part of the client to perform the functions of the withholding agent on those amounts paid to the workers of the contractor.*

### Sintesi

*Il d.lgs. n. 175/2014, ha introdotto **significative novelle in materia di solidarietà nei contratti di appalto e di subappalto di cui all’art. 1665 c.c.** In primo luogo, l’art. 28 al c.1 ha disposto **l’abrogazione della solidarietà in materia fiscale dell’appaltatore per il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dovute dal subappaltatore ai lavoratori impiegati nel subappalto, nonché della sanzione amministrativa tributaria a carico del committente che provvedeva al pagamento del corrispettivo senza preventivamente verificare la regolarità fiscale dei versamenti all’Erario delle ritenute dovute dall’appaltatore e dal subappaltatore.** In secondo luogo, il c. 2 della medesima norma ha modificato, nuovamente, una previsione della “Legge Biagi” e disposto che **il committente, insieme all’appaltatore e ciascuno degli eventuali subappaltatori, in virtù del vincolo di solidarietà, deve assolvere gli obblighi del sostituto d’imposta quando esegue il pagamento dei trattamenti retributivi e contributivi dovuti ai lavoratori.** Permangono, pertanto, oneri fiscali in capo al committente che,*

\* Ricercatore di Diritto Tributario – Seconda università di Napoli

\* Articolo sottoposto a revisione

*insieme all'appaltatore, per evitare di rispondere in solido dei mancati versamenti, deve continuare a richiedere il rilascio del DURC per verificare la regolarità contributiva. Tuttavia, rispetto alla previgente disciplina, se è convenuto in giudizio può eccepire, in prima difesa, la preventiva escussione del patrimonio dell'appaltatore/obbligato principale, rimanendo responsabile in solido in caso di sua infruttuosa escussione.*

SOMMARIO: 1. L'abrogazione della "solidarietà fiscale" tra appaltatore e subappaltatore – 2. Il responsabile d'imposta nella disciplina previgente – 3. Il sostituto d'imposta nella disciplina attuale – 4. Conclusioni

### **1. L'abrogazione della "solidarietà fiscale" tra appaltatore e subappaltatore**

Nel corso degli ultimi anni articolati e, per molti aspetti, problematici, interventi legislativi hanno interessato il regime della c.d. "solidarietà fiscale" relativamente ai contratti di appalto e subappalto di opere, servizi e forniture.

Da ultimo, l'art. 28 del d.lgs. n. 175/2014, primo provvedimento attuativo della delega in materia di riforma fiscale, posto nel Capo 5 e rubricato "Eliminazione di adempimenti superflui", ha abrogato i commi da 28 a 28-ter dell'art. 35 del "Decreto Visco-Bersani"<sup>1</sup> come novellati dal d.l. n. 83/2012<sup>2</sup>.

La disciplina previgente<sup>3</sup> - applicabile ai contratti conclusi da soggetti IVA ed «in ogni caso, da contribuenti IRES» ex artt. 73 e 74 TUIR - disponeva che l'appaltatore ed il subappaltatore fossero solidalmente obbligati, nei limiti dell'ammontare del corrispettivo che il primo doveva al secondo, per il versamento all'Erario delle ritenute IRPEF sui redditi di lavoro dipendente con riferimento alle prestazioni effettuate nell'ambito del rapporto di subappalto.

<sup>1</sup> D.l. n. 223/2006 conv., con modif., in l. n. 248/2006.

<sup>2</sup> Conv., con modif., in l. n. 134/2012.

<sup>3</sup> Sulla norma, peraltro, era già intervenuto l'art. 50 del "Decreto del Fare" che aveva escluso dall'ambito oggettivo di applicazione dei contratti in argomento l'IVA modificando l'art. 13-ter del d.l. n. 83/2012 che, a sua volta, l'aveva reintrodotta richiamando quanto previsto dal d.l. n. 223/2006. Il committente era, dunque, obbligato in solido con l'appaltatore e ciascun subappaltatore, entro il limite di due anni dalla cessazione del contratto di appalto, per il versamento all'Erario anche dell'IVA a meno che non dimostrava «di aver messo in atto tutte le cautele possibili per evitare l'inadempimento» (art. 2, c. 5-bis).

Questo tipo di solidarietà non operava, tuttavia, se il subcommittente verificava prima del pagamento del corrispettivo il puntuale adempimento degli obblighi fiscali da parte del subappaltatore *potendo* sospenderlo sino a quando ciò non si realizzasse<sup>4</sup>.

Quanto al committente, anch'egli doveva corrispondere il dovuto all'appaltatore solo previa esibizione della documentazione attestante l'osservanza corretta dei detti adempimenti e parimenti scaduti alla data del versamento posti in essere, però, anche dagli eventuali subappaltatori e *doveva* sospendere il pagamento sino a tanto. Se, invece, provvedeva in carenza di adempimento delle controparti, a suo carico era posta una sanzione amministrativa pecuniaria (da euro 5.000,00 ad euro 200.000,00).

La non più vigente responsabilità solidale è stata, comunque, “mitigata”.

Infatti, ai fini della liquidazione, dell'accertamento, del contenzioso e della riscossione dei tributi e contributi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 c.c. ha effetto decorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle Imprese per evitare che le stesse “spariscano”, si appropino delle ritenute dovute ai lavoratori impiegati nei contratti di che trattasi, impediscano eventuali **azioni di recupero** degli enti creditori.

Peraltro, anche alla luce di un consolidato orientamento giurisprudenziale<sup>5</sup>, la cancellazione della società dal Registro ha natura costitutiva e, pertanto, da siffatta data consegue l'estinzione delle società di capitali indipendentemente da crediti o debiti insoddisfatti e/o rapporti non ancora definiti<sup>6</sup>.

Infine, per quanto riguarda l'applicazione retroattiva delle disposizioni occorre compiere un distinguo in ragione dei differenti effetti che producevano sulle parti contrattuali interessate.

Se, infatti, l'inosservanza determinava in capo all'appaltante l'irrogazione della specificata sanzione, l'Agenzia delle Entrate, con conferma recente<sup>7</sup>, ne ha esplicitato la natura amministrativo-tributaria<sup>8</sup> e, richiamando il principio del *favor rei* ex art. 3, d.lgs. n. 472/1997,

<sup>4</sup> L'ultimo periodo del c. 28 dell'art. 35 del d.l. abrogato, così come sostituito dall'art. 13-ter del d.l. n. 83 cit., disponeva, infine, che gli atti da notificare al subappaltatore entro un termine di decadenza dovevano essere notificati in pari termine anche al responsabile in solido.

<sup>5</sup> Cfr. Cass., SS. UU., sent. nn. 4060,4061 e 4062 del 22 febbraio 2010.

<sup>6</sup> Per ampliare l'efficacia della riscossione dei crediti nei confronti dei detti soggetti è previsto, ulteriormente, che i liquidatori dei soggetti IRES che non adempiono all'obbligo di pagare con le attività della liquidazione le imposte dovute per il periodo della liquidazione stessa e per quelli anteriori ne rispondono in proprio, a meno che non provino di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione dei beni ai soci od associati, ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione dai soci associati, avuto riguardo al patrimonio della società all'inizio della liquidazione, si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva prova contraria.

<sup>7</sup> Circ. n. 31/E/2014.

<sup>8</sup> Circ. n. 40/E/ 2012.

ne ha affermato la non applicabilità per le violazioni commesse e non ancora definite alla data di entrata in vigore del decreto, ossia entro il 13 dicembre 2014.

Il c. 2 della norma indica, più in dettaglio, la “non sanzionabilità” per le fattispecie in cui intervega una legge posteriore che dichiari, espressamente, la non punibilità di un fatto e, dunque, per il caso di specie, se la sanzione è stata già irrogata con provvedimento definitivo, il debito si estinguerebbe senza poter ottenere la ripetizione di quanto pagato. A sua volta, il c. 3 della stessa fa riferimento alla legge più favorevole e limita l’applicazione del principio ai provvedimenti non definitivi.

L’intervento contenuto nel d.l. n. 175/2014, invero, più che ad una successione di norme fa riferimento, come detto, ad un’abrogazione e, pertanto, apparebbe preferibile il richiamo al c. 2 dell’articolo cit., con conseguente estinzione anche dei primi provvedimenti sanzionatori, fatta salva l’irripetibilità di quanto pagato.

Il *favor rei* non interviene, invece, per l’appaltatore rispetto alle violazioni poste in essere dai subappaltatori. La sua responsabilità solidale, infatti, era prevista in una norma precettiva, costitutiva di una fattispecie di responsabilità d’imposta e, pertanto, occorre aver riguardo al diverso principio della successione delle leggi nel tempo ed, in particolare, a quello d’irretroattività<sup>9</sup>.

## 2. Il responsabile d’imposta nella disciplina previgente

Nell’abrogata disciplina l’obbligo del subappaltatore-debitore principale di versare le ritenute IRPEF sui redditi dei lavoratori impiegati nel relativo contratto era posto - come anticipato - anche sull’appaltatore «nei limiti del corrispettivo» che al primo doveva.

Ci si trovava in presenza, dunque, di un’applicazione dello schema tipico della solidarietà civilistica con estensione agli obblighi tributari del principio generale posto dall’art. 1272 c.c..

Più precisamente, sorgeva una fattispecie di responsabilità tributaria per debito altrui ove l’appaltatore, in applicazione dell’art. 64, c. 3, d.P.R. n. 600/1973, svolgeva le funzioni del responsabile d’imposta essendo obbligato insieme a coloro che assumevano il subappalto a versare le ritenute «per fatti o circostanze» esclusivamente a loro «riferibili».

Resta da chiarire, tuttavia, se nell’esercizio di queste funzioni l’appaltatore era anche un

<sup>9</sup> Con riferimento ai periodi pregressi, la responsabilità solidale opera sia per le ritenute fiscali sia per l’IVA per i pagamenti effettuati dall’11 ottobre 2012 al 22 giugno 2013 in relazione ai contratti stipulati o rinnovati a decorrere dal 12 agosto 2012. Per quelli effettuati dall’11 ottobre 2012 al 13 dicembre 2014 la solidarietà fiscale opera, invece, solo per le ritenute IRPEF rispetto ai contratti stipulati o rinnovati dal 12 agosto 2012.

soggetto passivo dell'obbligazione tributaria<sup>10</sup>.

Infatti, mentre una ricostruzione dottrinale valorizza la circostanza che, al pari del contribuente, il responsabile d'imposta lo sia ed entrambi assumano, in ragione del vincolo solidale, un'uguale posizione nei confronti del creditore pur differenziandosi nelle posizioni relative ad i loro rapporti interni<sup>11</sup>, un'altra pone quale criterio discretivo soggettivo la relazione di ciascun coobbligato con il presupposto di fatto del tributo e, per tale via, distingue il soggetto passivo dell'imposta dal soggetto passivo dell'obbligazione.

Il responsabile d'imposta, in quest'ultima interpretazione, pur essendo tenuto all'adempimento insieme a colui che è direttamente inciso dal tributo, resta estraneo alla situazione di fatto che ne integra il relativo presupposto e, pertanto, non è incluso tra i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria<sup>12</sup>.

La situazione sostanziale che si produce in capo al debitore originario, in estrema sintesi, non è alterata dalla "sostituzione" ed, in quanto unico titolare della capacità contributiva incisa dal tributo, la partecipazione alle spese pubbliche va posta su di lui.

La norma previgente, pertanto, prevedeva che l'appaltatore - soggetto passivo della coobbligazione tributaria solidale "dipendente" e "limitata" - era estraneo al profilo d'imputazione soggettiva della prestazione impositiva seppur sottoposto al potere di riscossione al fine di ampliare la realizzazione soddisfacente della pretesa fiscale.

Non realizzava il presupposto di fatto del tributo poiché non manifestava alcuna capacità contributiva rispetto ad esso che era (è) riferibile al subappaltatore su cui *poteva* esercitare diritto di rivalsa<sup>13</sup> per ristabilire l'equilibrio patrimoniale alterato dall'ampliamento soggettivo nel lato passivo previsto *ex lege*.

Proprio la rivalsa delinea, tra l'altro, uno dei profili che differenziano il responsabile d'imposta rispetto ad un'altra forma di coinvolgimento di terzi nell'attuazione dei tributi,

disciplinata al c. 1 dello stesso art. 64 cit., ossia la sostituzione a titolo d'imposta o d'acconto sebbene sul sostituto "incomba" un obbligo in tal senso a meno che non sia diversamente

<sup>10</sup> Sulle obbligazioni solidali tributarie v., per tutti, A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario diretto da Amatucci*, vol. II, *Il rapporto giuridico tributario*, Padova, 1994, p. 454 ss. e S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, IV, Torino, 2012, p. 244 ss..

<sup>11</sup> Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, p. 143 ss..

<sup>12</sup> V. A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fn. sc. fn.*, 1969, I, p. 25 ss..

<sup>13</sup> Su tale diritto, reputato non elemento costitutivo della responsabilità d'imposta ma, piuttosto, un suo effetto, v. A. PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, cit., p. 407 ss..

disposto in modo espresso<sup>14</sup>.

Quest'ultimo aspetto fornisce l'occasione per considerare un'ulteriore modifica apportata dal "Decreto Semplificazioni" in materia di appalti e che ha espressamente qualificato quale sostituto d'imposta il committente/datore di lavoro.

### 3. Il sostituto d'imposta nella disciplina attuale

L'art. 28, c. 2, del d.l. n. 165/2014 è intervenuto, infatti, sull'art. 29 della "Legge Biagi"<sup>15</sup>, norma che, nel testo in vigore dopo la "Riforma Fornero", prevede che il committente «salvo disposizione contraria contenuta nei contratti collettivi nazionali sottoscritti da associazioni di datori di lavoro e lavoratori comparativamente più rappresentativi del settore» - è obbligato in solido con l'appaltatore e ciascuno degli eventuali subappaltatori, entro il limite di due anni dalla cessazione dell'appalto<sup>16</sup>, a corrispondere ai lavoratori i trattamenti retributivi, comprese le quote di T.F.R., nonché i contributi previdenziali ed i premi assicurativi, dovuti per il periodo di esecuzione del contratto.

L'ampia corresponsabilità indicata incontra, tuttavia, il limite nell'obbligo connesso al pagamento delle sanzioni civili di cui risponde in via esclusiva solo colui che non ha provveduto all'adempimento<sup>17</sup>.

Tutti i soggetti parte dell'appalto presso cui risultano impiegati i prestatori di lavoro rispondono, così, solidalmente di quanto loro non corrisposto, ma il committente può eccepire, in prima difesa, il *beneficium excussionis*. Il lavoratore, pertanto, dovrà rivalersi *in primis* sul patrimonio dell'appaltatore e dei subappaltatori - debitori principali - e, solo in caso d'infruttuosa escussione - su quello dell'appaltante che, se esegue il pagamento, può esercitare

<sup>14</sup> L'istituto della "sostituzione" in generale risponde a criteri di "tecnica tributaria" basati sulla finalità di agevolare l'accertamento e la riscossione dei tributi. Così Corte cost., sent. n. 92/1972. Sul punto v. E. DE MITA, *Capacità contributiva*, voce del *Digesto IV - Discipline privatistiche, sez. commerciale*, II, Torino, 1987, p. 158 ss., il quale ha osservato, tra l'altro, che «rivalsa facoltativa vuol dire credito negoziabile; rivalsa obbligatoria vuol dire divieto di patti a negoziarla e, quindi, nullità degli stessi». Per una diversa visione, A. FEDELE - V. MASTROIACOVO - S. CANNIZZARO, *Autonomia privata e "distribuzione" dell'onere del tributo*, in C.N.N., *Studi e Materiali*, I, 2007, p. 429 ss..

<sup>15</sup> **D.l.gs. n. 276/2003** recante "Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla l. n. 30/2003". La norma indicata nel testo ha subito, nel tempo, molte modifiche, apportate dall'art. 21 del d.l. n. 5/2012, dall'art. 4, c. 31, della "Riforma Fornero", dall'art. 9, c. 1, del "Decreto del Fare". L'art. 9 del "Decreto Lavoro" ne ha ampliato, peraltro, l'ambito oggettivo estendendolo ai compensi ed agli obblighi di natura previdenziale ed assicurativa dovuti ai lavoratori con contratti di lavoro autonomo. Il Ministero del Lavoro con circolare 29 agosto 2013, n. 35 ha chiarito che quest'estensione opera solo per i lavoratori "parasubordinati" essendo gli unici soggetti per i quali sono poste a carico del committente le obbligazioni di natura contributiva ed assistenziale.

<sup>16</sup> Nel caso di subappalto, i due anni decorrono dalla data di cessazione del subappalto. Cfr. Ministero del Lavoro, nota n. 7140 del 13 aprile 2012.

<sup>17</sup> Tale previsione è stata introdotta dall'art. 21, c. 1, d.l. n. 5/2012.

azione di regresso nei confronti dei coobbligati secondo le regole generali del c.c.<sup>18</sup>.

Su questa norma, come anticipato, è intervenuto il decreto in commento ed ora il committente/datore di lavoro che esegue il pagamento assolve in maniera espressa agli obblighi del sostituto d'imposta; per cui, se l'appaltatore e/o il subappaltatore non corrispondono il dovuto ai propri lavoratori, non solo dovrà provvedervi ma, altresì, effettuare le ritenute fiscali sulle retribuzioni erogate<sup>19</sup>, versarle all'Erario, certificarle e dichiararle<sup>20</sup>.

Nella sostituzione, come è noto, il presupposto d'imposta si realizza in capo al sostituto ma la fonte dell'obbligo di pagamento non risiede nella sua capacità contributiva quanto, piuttosto, in una norma finalizzata ad assicurare la certezza di gettito.

L'elemento che qualifica e contraddistingue il sostituto rispetto al responsabile d'imposta è che l'obbligazione di pagamento del tributo è posta su di lui «in luogo di altri», «per fatti o situazioni» a loro riferibili<sup>21</sup>, potendo avvenire anche a titolo d'acconto, con obbligo di rivalsa salvo che sia diversamente previsto in modo espresso. Si fa riferimento, pertanto, ai casi di ritenuta alla fonte di cui il sostituto è obbligato o che ha la facoltà di effettuare nei confronti del contribuente di diritto versandone l'importo all'Erario.

Nella ritenuta a titolo d'imposta il sostituto, attraverso essa, adempie appieno all'obbligo fiscale gravante su un dato provento ed estingue l'obbligazione tributaria anche del sostituto estromettendolo dall'attuazione del prelievo. Se, però, non opera la ritenuta e non versa, il Fisco può recuperare l'importo anche da lui che diviene un coobbligato solidale dipendente insieme al contribuente di diritto ex art. 35, d.P.R. n. 602/1973.

Nella c.d. sostituzione impropria, invece, il sostituto trattiene dai proventi erogati al sostituto un mero acconto sull'imposta complessiva che quest'ultimo deve, non esauendo il prelievo e non estromettendolo dalla sua definitiva attuazione.

La ritenuta non sostituisce l'ordinaria imposizione sui redditi ed il sostituto rimane

<sup>18</sup> L'art. 1676 c.c. riconosce, peraltro, ai dipendenti dell'appaltatore la facoltà di agire contro il committente per ottenere le retribuzioni senza alcun limite temporale e fino a concorrenza del *quantum debeatur* pur non trattandosi di responsabilità solidale. La norma, secondo un indirizzo consolidato, troverebbe applicazione anche nel subappalto sul presupposto che esso non configurerebbe un'autonoma tipologia contrattuale.

<sup>19</sup> Si tratta delle «somme e valori» di cui all'art. 23 TUIR in relazione al rapporto di lavoro ex art. 51 dello stesso T.U..

<sup>20</sup> I c. 3 e 4 dell'art. 28 del decreto hanno previsto, ulteriormente, un nuovo meccanismo di comunicazione-controllo sul corretto adempimento degli obblighi fiscali in materia di ritenute ai sensi del d.P.R. n. 600/1973, nonché un maggior termine ex c. 3, art 2495 c.c.. Nel primo caso, l'INAIL deve rendere disponibile all'Agenzia delle Entrate, con cadenza mensile, i dati delle aziende e delle posizioni contributive dei dipendenti gestite dall'Istituto stesso. Per quanto riguarda il secondo si rinvia al primo paragrafo.

<sup>21</sup> Art. 64, c. 1, cit..



obbligato nei confronti dell'Erario<sup>22</sup>.

Il coinvolgimento del terzo nell'attuazione del prelievo rispetto alla manifestazione di ricchezza che lo giustifica si realizza, pertanto, attraverso un meccanismo di sostituzione - totale o parziale - che *ope legis* devia l'imputazione dell'obbligazione tributaria con l'effetto che quest'ultima è posta in capo al sostituto tenuto ad effettuare la rivalsa nei confronti del sostituto perchè funzionale a far gravare, anche in una prospettiva di legittimità costituzionale, l'onere tributario su colui che ne ha realizzato il presupposto<sup>23</sup>.

Non è questa la sede per ripercorrere le diverse interpretazioni dottrinali che, in taluni casi, collocano l'istituto sul piano dell'imputazione soggettiva dell'effetto collegato dalla norma al realizzarsi della fattispecie impositiva ed, in altri, su quello dell'attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta.

Ciò che appare più confacente è che il sostituto sia titolare in proprio di un'obbligazione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e che essa è autonoma rispetto a quella d'imposta, pur avendo identico oggetto ed a cui è funzionalmente e strumentalmente legata da un vincolo di pregiudizialità-dipendenza. L'obbligazione tributaria del sostituto, quale effetto della fattispecie impositiva, è elemento costitutivo della fattispecie da cui scaturisce l'obbligazione del sostituto<sup>24</sup>.

Se si ha riguardo, poi, tra le varie tipologie di ritenuta a titolo d'acconto, quelle effettuate<sup>25</sup> sia sui compensi e le altre somme che costituiscono reddito di lavoro dipendente per i percipienti sia sui compensi erogati ai residenti per le prestazioni di lavoro autonomo<sup>26</sup> - proprio come indicate dall'art. 29 della "Legge Biagi" - emerge, in primo luogo, che il sostituto è gravato da tutti gli obblighi strumentali che normalmente incombono sul soggetto passivo d'imposta e, pertanto, è soggetto parte del rapporto impositivo a cui rimane sottoposto tanto nel caso in cui non subisca la ritenuta tanto quando la stessa non copre integralmente il debito d'imposta gravante sul relativo presupposto in cui confluisce anche il reddito assoggettato al prelievo alla fonte. Ancora, se egli eventualmente nulla "deve" ciò non dipende tanto dalla circostanza che non è un soggetto passivo dell'obbligazione tributaria ma, piuttosto, dal fatto che ha già assolto al suo debito "dal punto di vista economico" attraverso la ritenuta<sup>27</sup>.

<sup>22</sup> Cfr. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 240.

<sup>23</sup> V., ancora A. FEDELE, *ult. cit.*, p. 242, nonché V. FICARI, *Sostituto e responsabile d'imposta*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, VI, 2006, p. 5639.

<sup>24</sup> COSÌ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, p. 170.

<sup>25</sup> Dai soggetti di cui all'art. 23, c. 1, d.P.R. n. 600/1973.

<sup>26</sup> In virtù dell'art. 25, c. 1, d.P.R. n. 600 cit..

<sup>27</sup> Ancora P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, pp. 174 -175.

#### 4. Conclusioni

Dalla disamina delle novelle rapidamente osservate si è pervenuti, dunque, alla specificata abrogazione della responsabilità solidale in materia fiscale tra appaltatore e subappaltatore nonché alla chiara attribuzione delle funzioni di sostituto d'imposta sul committente con invarianza della sua corresponsabilità solidale nei riguardi degli altri soggetti coinvolti nei contratti di appalto e subappalto per gli aspetti segnalati.

Riguardo al primo intervento, la disciplina rinnovata è da accogliere con estremo favore.

Si è posto fine, infatti, ai gravosi oneri posti a carico delle imprese che si erano dimostrati del tutto inadeguati nel contrastare fenomeni di evasione fiscale non avendo impedito l'impiego di lavoratori "in nero" in danno all'Erario attraverso "compressioni" del costo del lavoro, "agevolate" dalla possibilità di presentare dichiarazioni sostitutive attestanti l'avvenuto adempimento degli obblighi fiscali ricorrendo ad autocertificazioni fraudolente<sup>28</sup>.

Ancora, con la stessa si dà un freno al fenomeno dei ritardi nei pagamenti dei corrispettivi spettanti agli operatori impegnati nella filiera degli appalti. Infatti, i soggetti specificati - nell'attesa di ricevere le attestazioni di regolarità fiscale - non adempivano e non rispettavano i principi indicati dalla Direttiva 2011/7/UE in materia di transazioni commerciali<sup>29</sup>.

Infine, si è preclusa la possibilità di porre in essere fattispecie distorsive della concorrenza nel mercato U.E. poichè la verifica della regolarità fiscale non era richiesta ai committenti ed appaltatori "non residenti".

Quanto al secondo intervento, il committente imprenditore/datore di lavoro svolge direttamente le funzioni di sostituto d'imposta sì da evitare, il più possibile, il manifestarsi di ipotesi di lavoro "nero" nella struttura ad anelli intersecati tipica degli appalti<sup>30</sup>.

L'attribuzione di tali funzioni, tuttavia, non è del tutto nuova poichè l'Agenzia delle Entrate già si era pronunciata sull'applicabilità dell'art. 23, d.P.R. n. 600/1973 nei casi in cui il predetto corrispondesse redditi di lavoro, a titolo di responsabile in solido, ai dipendenti dell'appaltatore

---

<sup>28</sup> L'appaltatore ed il subappaltatore, infatti, potevano presentare anche un'asseverazione redatta ai sensi del d.P.R. n. 445/2000, rilasciata dal responsabile dell'assistenza fiscale di un CAF Imprese ovvero da uno dei soggetti indicati dagli artt. 35, c. 1, d.lgs. n. 241/1997 e 3, c. 3, lett. a), del reg. del d.P.R. n. 322/1998. L'Agenzia delle Entrate, peraltro, aveva ammesso anche la presentazione di una dichiarazione sostitutiva attestante l'avvenuto adempimento degli obblighi di versamento. V. circ. nn. 40/E/2012 e 2/E/2013.

<sup>29</sup> Recepita nel nostro ordinamento dal d.lgs. n. 267/2012.

<sup>30</sup> Cfr. la Relazione illustrativa al decreto.

impiegati nell'esecuzione del contratto<sup>31</sup>.

Tanto, dunque, risulta ora “rinforzato“ in una specifica norma, pur se non appaiono limpide le modalità con cui il committente può concretamente effettuare le ritenute: non ha, infatti, alcun rapporto diretto con i lavoratori e non possiede alcun elemento per compiere le operazioni che usualmente ne tipizzano l'istituto.

<sup>31</sup> V. Risol. n. 481/E/2008.