
Responsabilità solidale negli appalti: i dubbi sull'IVA in relazione alla decorrenza delle nuove disposizioni

di [Sandro Cerato](#)

Pubblicato il 13 Settembre 2013

dopo l'approvazione del Decreto del Fare, in tema di responsabilità tributaria solidale nei contratti di appalto, dubbi sull'abrogazione della responsabilità ai fini dei versamenti IVA con riferimento al precedente periodo di applicazione delle normative sulla solidarietà

Come già commentato in un precedente intervento, l'art. 50 del decreto "Fare" ha cambiato, a decorrere dal 22 giugno 2013, la disciplina sulla responsabilità fiscale sugli appalti. Per effetto della modifica intervenuta, viene limitata la solidarietà tributaria, tra appaltatore e subappaltatore (nonché la sanzione per il committente), al solo caso di mancato versamento delle ritenute Irpef dovute sui redditi di lavoro dipendente: viene, in sostanza, eliminata la solidarietà per l'Iva dovuta da parte delle imprese appaltatrici o subappaltatrici di contratti di appalto (o di subappalto) di opere o servizi non rientranti tra gli appalti pubblici.

Tralasciando il dibattito intervenuto in corso di conversione in legge del decreto, in cui si era ventilata la possibilità di introdurre il Documento Unico di Regolarità Tributaria (cosiddetto DURT), successivamente eliminato, la versione finale post conversione è risultata immutata, con la conseguenza che la responsabilità solidale dell'appaltatore, o la sanzionabilità in capo al committente, rimane "limitata" alle sole ritenute sui redditi di lavoro dipendente.

Uno degli spetti più controversi non chiariti dalla legge di conversione del decreto Fare concerne la decorrenza delle nuove disposizioni: il DL n. 69/2013, in vigore dal 22 giugno 2013, non prevede, infatti, alcuna disposizione di decorrenza in relazione all'abrogazione della responsabilità ai fini dei versamenti IVA, né disciplina i relativi effetti con riferimento al precedente periodo di applicazione. In particolare, il dubbio concerne l'applicabilità del *favor rei* (art. 3 c. 2 D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472), in relazione agli inadempimenti posti in essere ai fini IVA, in assenza di autocertificazione, nel periodo compreso tra l'11 ottobre 2012 (data di effettiva efficacia della responsabilità solidale anche in ambito IVA) e il 22 giugno

2013 (data di effetto della modifica normativa che elimina la responsabilità solidale IVA).

In relazione agli effetti del DL n. 69/2013 sul periodo in esame, una prima corrente di pensiero ritiene opportuno distinguere la posizione dell'appaltatore da quella del committente, stante il diverso regime di responsabilità per essi previsto. Quanto alla figura del committente, può trovare applicazione il citato art. 3 comma 2 del DLgs. 18 dicembre 1997 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. “principio del favor rei”).

Le motivazioni della predetta interpretazione sono riconducibili al fatto che alla sanzione amministrativa pecuniaria prevista per il committente (da 5.000 a 200.000 euro) deve attribuirsi natura tributaria: la disciplina introdotta dall'art. 13-ter del DL n. 83/2012 ha l'obiettivo, infatti, *“di individuare quelle fattispecie al ricorrere delle quali siano applicabili nuove sanzioni amministrativo-tributarie”* (in tal senso C.M. n. 2/2013).

Più delicata appare essere, 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. Riassumendo, quindi, secondo il predetto orientamento dottrinale, l'applicazione del principio del *favor rei* (previsto in relazione alle sanzioni amministrative di carattere tributario) non pare essere sufficiente ad escludere che l'appaltatore, il quale abbia omesso i previsti controlli ai fini IVA, nelle more della previgente disciplina, possa essere chiamato a rispondere, quale obbligato solidale, anche in relazione agli omessi versamenti IVA, da parte dei subappaltatori.

Secondo altri esponenti della dottrina, invece, in attesa di un preciso chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate, si potrebbe estendere il principio del *favor rei* anche in capo all'appaltatore, facendo venire meno la sanzione costituita dalla responsabilità solidale, ancorché il principio in commento si riferisca alle sole sanzioni tributarie. Tale apertura si potrebbe pacificamente sostenere poiché l'obiettivo del legislatore è stato sostanzialmente quello di inserire un deterrente per evitare danni all'Erario, coinvolgendo in termini di responsabilità anche l'appaltatore, che può quindi essere parificato ad una sanzione. In secondo luogo, non sembra coerente, e come tale discriminatorio, esonerare da

responsabilità, nell'ambito del medesimo rapporto contrattuale, solamente il committente e non anche l'appaltatore in relazione ad una violazione tributaria posta in essere dal subappaltatore nel periodo antecedente alle modifiche apportate dal D.L. n. 69/2013.

Abbiamo dedicato un ebook al Decreto del Fare, clicca qui per maggiori informazioni...

13 settembre 2013

Sandro Cerato