

Un'obbligazione elastica La mutevole essenza dell'obbligazione solidale del committente/appaltatore

di Giovanna Carosielli

La recente circolare n. 2/E emanata il 1° marzo 2013 dall'Agenzia delle entrate, nel fornire chiarimenti ermeneutici alla recente modifica dell'obbligazione in solido in ambito fiscale del committente/appaltatore ed alla propria circolare emessa nelle immediatezze della novella – la n. 40/E dell'8 ottobre 2012 – ha scritto un nuovo capitolo dell'ormai infinito libro sull'obbligazione in solido del committente/appaltatore, prevista dai commi 28, 28-bis e 28-ter dell'art. 35, l. n. 248/2006, recentemente modificata dalla l. n. 134/2012.

A voler sintetizzarne la trama, verrebbe da dire che a norme progressivamente modificate fino quasi a sovrapporsi, hanno fatto seguito circolari ministeriali quasi divergenti, con aumento del già alto livello di incertezza, declinabile a buon diritto in autentica confusione, che dagli Enti preposti all'applicazione delle norme non può non ricadere su chi deve avvalersene nella quotidianità lavorativa.

Infatti, l'obbligazione solidale gravante sul committente/appaltatore per i trattamenti retributivi, contributivi, nonché le ritenute fiscali sui redditi da lavoro dipendente ed il versamento dell'IVA, alla luce delle numerose modifiche normative verificatesi nell'ultimo decennio, conosce ambiti esecutivi per così dire elastici in ragione dell'Ente pubblico chiamato ad applicarle.

L'ultimo soggetto per ordine di tempo ad essersi pronunciato in argomento è l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 2/E, il cui non celato obiettivo principale è di «...evitarne [dei commi 28 ss. del predetto art. 35, ndr] interpretazioni di tipo estensivo» (pag. 5 circ. cit.), fornendo ulteriori chiarimenti ermeneutici alle norme *de quibus* ed alle problematiche applicative scaturenti dalla precedente circolare n. 40/E.

A tal proposito, diverse sono le rilevanti interpretazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, di cui la prima è contenuta nella premessa della circolare, laddove è chiarito che l'obbligazione solidale del committente si configura solo nel caso in cui, ad onta dell'omessa esibizione della documentazione in capo all'appaltatore/subappaltatore, i versamenti fiscali non risultino esser stati eseguiti dai soggetti tenuti ad effettuarli.

La precisazione in parola ha forse perso l'occasione per definitivamente chiarire se sul committente gravi o meno l'obbligazione solidale in aggiunta all'applicazione della sanzione pecuniaria per omessa modalità di pagamento, introdotta dal comma 28-bis dell'articolo 35. La questione è intuitivamente non di poco conto, ove venga considerato l'impatto economico che una sanzione pecuniaria di quell'entità avrebbe se affiancata all'obbligazione in solido: stante l'intento restrittivo della circolare, tuttavia, è auspicabile che il chiarimento ivi contenuto – e cioè che «... responsabilità è comunque limitata all'ipotesi in cui ... tali versamenti non risultino eseguiti dall'appaltatore o dall'eventuale subappaltatore» – si riferisca all'applicazione della sanzione e non già all'obbligazione in solido.

Invero, il passaggio in parola («In capo al committente, è stata introdotta una sanzione amministrativa.... Tale responsabilità, comunque, è limitata...») sembra non sfuggire ad una certa

confusione, essendo stati impiegati termini (sanzione amministrativa e responsabilità) che, appunto, afferiscono ad istituti giuridici del tutto differenti tra loro.

Se così fosse, la responsabilità (*rectius*: la sanzione amministrativa) scatterebbe a carico del committente/appaltatore non già alla mera inosservanza delle modalità di pagamento, bensì alla verifica del mancato versamento delle ritenute fiscali e dell'IVA, preservando quindi la posizione di chi affida l'esecuzione dei lavori ad un appaltatore/subappaltatore.

La seconda rilevante novità interpretativa – di portata ugualmente restrittiva – offerta dalla circolare in commento attiene alla sfera oggettiva di operatività dell'obbligazione in solido, esplicitamente riferita ai soli contratti di appalto di opere e servizi disciplinati dall'art. 1655 c.c. non soltanto nell'edilizia, ma in tutti i settori produttivi, con espressa esclusione degli appalti di fornitura di beni, nonché dei contratti d'opera (art. 2222 c.c.), di trasporto (art. 1678 c.c.), di subfornitura (l. n. 192/1998) e le prestazioni rese in ambito di rapporto consortile.

Il terzo chiarimento dell'Agenzia delle entrate, con riferimento ai contratti in essere al momento di entrata in vigore della normativa, parifica il mero rinnovo del contratto alla nuova stipula del medesimo, dovendo esser implicitamente incluso anche il rinnovo tacito del negozio, considerata l'assenza della forma scritta per la validità del contratto di appalto.

Le ulteriori precisazioni afferiscono ai soggetti per i quali è configurabile l'obbligazione in solido, con espressa esclusione delle persone fisiche e delle stazioni appaltanti previste nei contratti pubblici, ed al momento di validità dell'attestazione degli avvenuti versamenti ad opera dell'appaltatore/subappaltatore, essendo stato chiarito che la regolarità dei versamenti fiscali scaduti coincide con il momento della disposizione bancaria operata dal committente, non essendogli quindi addebitabili gli omessi versamenti scaduti nel tempo tecnicamente necessario per l'accredito della somma oggetto di bonifico ovvero di assegno bancario.

Non da ultimo, l'Agenzia delle entrate ha risolto un dubbio in merito all'eventuale cessione del credito ad opera dell'appaltatore/subappaltatore, mediante un'estensione interpretativa delle disposizioni previste per le pubbliche Amministrazioni per pagamenti superiori a diecimila euro, chiarendo quindi che la regolarità fiscale dei rapporti inerenti i crediti oggetto di cessione va temporalmente fissata al momento in cui il cedente (appaltatore/subappaltatore) informa il proprio debitore (committente/appaltatore) della cessione.

Orbene, a prescindere dalla condivisibilità o meno delle succintamente riportate interpretazioni dell'Agenzia delle entrate, è fuori di dubbio che, consideratane la portata, sarebbe stato preferibile un coordinamento con quanto già sostenuto dal Ministero del lavoro che, con atti precedenti – e nel dettaglio: circolare n. 5/2011, interpello n. 2/2012, risposta al quesito del 19/03/2012 e circolare n. 17/2012, cui vanno aggiunte, per completezza, le circolari n. 106 del 10 agosto 2012 dell'Inps e la n. 54 dell'11 ottobre 2012 dell'Inail – nel far proprio un orientamento curiale ormai consolidatosi in materia di obbligazione solidale nei contratti di servizi, aveva chiaramente espresso una posizione di apertura verso il riconoscimento dell'obbligazione in solido oltre il dettato normativo dell'art. 29, comma 2, d.lgs. n. 276/2003, comprendendovi tutte le ipotesi negoziali, comunque nominate dalle parti, in cui dall'accertamento ispettivo fossero emerse evidenze che permettevano di applicare estensivamente la *ratio* della tutela prevista per i lavoratori impiegati nell'appalto.

Infatti, l'innegabile discostamento interpretativo di una medesima norma fra due soggetti pubblici incaricati di delinearne la portata applicativa nei rispettivi ambiti di competenza, oltre a palesare un mancato coordinamento nell'elaborazione delle disposizioni normative, sembra configurare una differente scala di tutela di interessi giuridici che, al contrario, riferendosi a versamenti erariali a titolo di trattamento contributivo, fiscale o di IVA, non giustificano una declinazione concreta disomogenea, essendo giuridicamente insostenibile, prima che scongiurabile sotto il profilo del buon senso, che un committente, stipulato un contratto di trasporto per esempio, venga paradossalmente chiamato a rispondere per l'omesso versamento dei trattamenti contributivi e retributivi, ma non delle ritenute fiscali da lavoro dipendente.

Occorre pertanto confidare che il libro sull'obbligazione solidale del committente/appaltatore si arricchisca di un altro capitolo che, magari prevedendo un'unica norma, offra criteri interpretativi indubbi e coerenti con i beni giuridici e/o gli obiettivi pubblicistici che si vogliono tutelare.

Giovanna Carosielli
Direzione territoriale del lavoro di Bologna

* Si segnala che le considerazioni contenute nel presente intervento sono frutto esclusivo del pensiero dell'Autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per l'amministrazione di appartenenza.