

Roma, 28/03/2008

***OGGETTO: Istanza di interpello - ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212 –
Reverse-charge - Interpretazione dell'art. 17, sesto comma, lett.
a), del D.P.R. n. 633 del 1972.***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 17 del DPR n. 633 del 1972 , è stato esposto il seguente

QUESITO

Con le Convenzioni sottoscritte in data ... , la ALFA s.p.a. ha affidato a BETA s.p.a. la progettazione esecutiva e la realizzazione delle tratte di linea ferroviaria ... e

In particolare, con dette convenzioni è stato stabilito che la BETA avrebbe adempiuto all'obbligo di far eseguire la progettazione esecutiva ed i lavori di realizzazione dell'opera mediante due costituendi consorzi che, a loro volta, avrebbero eseguito le opere mediante affidamenti diretti con il vincolo di affidare a soggetti terzi almeno il

40% delle infrastrutture.

Con la sottoscrizione delle Convenzioni, BETA ha assunto l'obbligo di consegnare l'opera perfettamente funzionante ed idonea all'uso cui è destinata.

La BETA è stata selezionata non perché in possesso di capacità tecniche specifiche, bensì per la riconosciuta solidità finanziaria necessaria per il rilascio delle garanzie bancarie e per la capacità manageriale di aggregare realtà imprenditoriali con capacità tecniche specifiche ma prive di analoghe capacità finanziarie.

Da ciò deriva il successivo affidamento da parte di BETA s.p.a. ai due consorzi, GAMMA e DELTA, che hanno garantito alla società istante di possedere le risorse, i mezzi, le competenze tecniche, patrimoniali e finanziarie necessarie per la realizzazione dell'opera.

Pertanto, con detti atti di affidamento, la BETA ha provveduto a nominare i consorzi in qualità di :

- appaltatori, per la realizzazione dell'opera e l'esecuzione di tutte le prestazioni ed attività previste a suo carico nelle convenzioni, nonché di tutte quelle attività, prestazioni ed obbligazioni il cui adempimento nelle convenzioni sia demandato alla BETA e di cui la BETA, in forza degli atti di affidamento, abbia affidato l'esecuzione ai consorzi;
- sub general contractors, relativamente all'impiantistica ed al 40% delle opere per la realizzazione delle infrastrutture in questione e l'esecuzione di tutte le prestazioni ed attività previste a suo carico nelle convenzioni nonché di tutte quelle attività, prestazioni ed obbligazioni il cui adempimento nelle convenzioni sia demandato alla BETA e di cui la BETA, in forza degli atti di affidamento, abbia affidato l'esecuzione ai consorzi.

L'art. 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), ha sostituito l'art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, estendendo, ai fini IVA, il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse-charge) anche a talune prestazioni di servizi rese nel settore edile.

In ragione di tale modifica normativa, debitore d'imposta nei confronti dell'erario, ai fini IVA, è il destinatario di dette prestazioni di servizi, purchè lo stesso sia soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.

In particolare, la disciplina dell'inversione contabile si applica al verificarsi delle seguenti condizioni:

- i servizi resi ai soggetti appaltatori o ad altri subappaltatori devono essere effettuati sulla base di un contratto riconducibile alla tipologia del subappalto;
- deve trattarsi di prestazioni rese nell'ambito del settore edile e, in particolare, riconducibili alla sezione F della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN.

Tutto ciò premesso, la società istante chiede di conoscere se nei rapporti tra la stessa ed i consorzi sopra menzionati siano ravvisabili entrambe le condizioni per l'applicazione del regime del reverse-charge previsto dall'art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante il regime dell'inversione contabile non si applica nei rapporti con i consorzi in quanto, nonostante la BETA s.p.a. operi anche con il codice attività rientrante nel settore F della tabella ATECOFIN, la società non possedeva all'epoca della stipula delle convenzioni con la ALFA s.p.a. e non possiede tuttora le risorse, le attrezzature, i mezzi e le competenze tecniche necessarie per la realizzazione delle infrastrutture oggetto delle citate convenzioni.

Infatti, stante la complessa e particolare struttura contrattuale, la BETA interviene esclusivamente in qualità di soggetto garante per la corretta realizzazione della commessa, con obblighi contrattualmente previsti di farla realizzare direttamente da terzi. In altre parole, la società istante ritiene che il consorzio non rivesta la figura di subappaltatore in quanto i rapporti tra la BETA e la ALFA non sono tecnicamente

riconducibili alla fattispecie del contratto di appalto, ma originano da una figura giuridica atipica e più complessa individuata da alcune pronunce del Consiglio di Stato, interpellato all'epoca della stipula delle convenzioni con la ALFA s.p.a.. Premesso che la figura giuridica del general contractor è una figura nuova nel nostro ordinamento giuridico, essendo stata esplicitamente introdotta dalla legge 21 dicembre 2001, n. 443, la società istante fa presente che all'epoca della stipula delle convenzioni si è fatto ricorso allo schema contrattuale del contraente generale, previo parere favorevole del Consiglio di Stato, in considerazione della complessità delle infrastrutture da realizzare (per dimensioni e caratteristiche tecniche) e della necessità di garantire al committente la consegna dell'opera nei tempi e con le qualità previste dal progetto. In particolare, il Consiglio di Stato, con un parere del 1991, ha qualificato il rapporto contrattuale tra ALFA e BETA-general contractor come contratto innominato di servizi e prestazioni ed il rapporto contrattuale tra BETA ed imprese terze come contratto di appalto. Con un parere successivo (1993), il Consiglio di Stato ha ulteriormente precisato che i contratti conclusi tra ALFA e general contractors *"hanno in effetti natura e contenuto complessi, nel senso che, mentre per le prestazioni che il general contractor è tenuto ad eseguire in proprio ricorrono gli elementi caratteristici del contratto di appalto, non altrettanto può dirsi per le prestazioni per le quali il general contractor ha assunto contrattualmente l'obbligo di farle eseguire a terzi. Qui si tratta, nei rapporti tra ALFA e general contractors, di un contratto di committenza, non previsto espressamente nel nostro ordinamento privatistico, ma tuttavia ammissibile quale espressione di autonomia privata per il perseguimento di interessi meritevoli di tutela: in virtù di esso il general contractor, ferma la sua responsabilità nei confronti della ALFA, pone in essere con le imprese terze dei veri e propri contratti di appalto"*.

La peculiarità dei rapporti contrattuali tra general contractor ed imprese terze è stata ribadita dal Consiglio di Stato in epoca più recente (parere del 2005), in risposta all'applicabilità o meno della garanzia di buona e

tempestiva esecuzione di cui all'art. 30 della legge n. 109/94 (c.d. legge quadro sui lavori pubblici, oggi sostituita dal Codice dei contratti pubblici di cui al D.lgs. n. 163 del 2006): *"il rapporto tra general contractor e singole imprese cui affidare una parte dei lavori si instaura sulla base di contratti di opere, non qualificabili come subappalti ma solo derivati dal rapporto tra ALFA e general contractor"*.

È di tutta evidenza, ad avviso della società istante, che il rapporto con la ALFA s.p.a. non rientri nell'ambito applicativo della citata legge n.109/94 (ora sostituita dal D.lgs. n. 163/2006) in quanto, la BETA s.p.a. ha assunto contrattualmente, già in sede di convenzione, l'obbligo di fare eseguire integralmente l'opera da soggetti terzi, senza, peraltro, farsi carico del finanziamento dell'opera che è, invece, onere del contraente generale.

Tutto ciò premesso, ad avviso della società istante, manca nel caso in esame, una delle condizioni per l'applicabilità del regime IVA del reverse-charge, in quanto i rapporti tra la società stessa ed i consorzi non sono contratti di subappalto, bensì contratti di appalto.

Inoltre, difetterebbe anche l'ulteriore condizione cui è subordinata l'applicazione del regime IVA suddetto (prestazioni rese nell'ambito del settore edile), in quanto la società istante fa presente che l'operatività della BETA nel settore edile ha carattere del tutto occasionale senza assumere le caratteristiche di vera e propria attività (professionalità ed abitualità).

Conseguentemente, la BETA s.p.a. ritiene che il meccanismo del reverse-charge non trovi applicazione con riferimento alle prestazioni di servizi rese dai consorzi in esecuzione dei contratti con la società medesima.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n.633/1972, come sostituito dall'art. 1 comma 44, della legge finanziaria per il 2007, ha esteso il regime IVA dell'inversione contabile anche a talune prestazioni di servizi rese nel settore edile, in particolare, detto regime "si applica alle prestazioni di servizi, compresa la

prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore".

Affinché il richiamato regime possa trovare applicazione devono ricorrere i seguenti presupposti:

- 1) esistenza di un rapporto di subappalto. Il regime si applica alle prestazioni rese da un soggetto subappaltatore nei confronti di un altro soggetto che a sua volta si pone quale appaltatore principale o subappaltatore;
- 2) appartenenza di entrambi i soggetti del rapporto al comparto dell'edilizia. Detto requisito sussiste qualora le attività svolte dai soggetti del rapporto siano riconducibili alle categorie di attività elencate nella sezione F ("Costruzioni") della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004.

Per quanto riguarda quest'ultimo requisito, si ritiene che lo stesso ricorra nel caso in esame, atteso che la BETA s.p.a. opera con un codice di attività compreso nella sezione F della tabella ATECOFIN 2004.

Per quanto concerne l'asserita occasionalità delle attività della BETA s.p.a. nell'edilizia che, ad avviso della società istante, escluderebbero l'applicabilità del reverse-charge, si esprime diverso avviso.

Si rammenta, infatti, che in base ad un consolidato orientamento della Corte di Cassazione, non può considerarsi occasionale un'attività che si protrae nel tempo per una durata apprezzabile, anche se finalizzata al compimento di un'unica operazione. Per quanto riguarda, invece, il primo dei richiamati requisiti, in relazione al caso di specie occorre verificare se il rapporto tra la BETA s.p.a. ed i costituenti consorzi concretizzi un contratto di subappalto.

A tale scopo si osserva, preliminarmente, che il contratto principale stipulato tra la BETA s.p.a. e la ALFA s.p.a., attribuisce testualmente alla BETA il ruolo di contraente generale.

Al riguardo, è opportuno rammentare che questa agenzia ha chiarito, con la risoluzione 5 luglio 2007, n. 155, che il regime del reverse-charge trova applicazione nei rapporti

tra un soggetto che riveste il ruolo di contraente generale, incaricato della realizzazione di un'opera, e le imprese alle quali egli affida, in tutto o in parte, l'esecuzione dei lavori.

La suddetta risoluzione ha preso in considerazione l'istituto del general contractor nella codificazione ad esso attribuita con il nuovo Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al D.lgs. 12 aprile 2006, n. 163.

Si rammenta che, in base al combinato disposto degli artt. 173 e 176 di detto Codice, con il "contratto di affidamento a contraente generale" per la realizzazione di infrastrutture, "il soggetto aggiudicatore affida ad un soggetto dotato di adeguata esperienza e qualificazione nella costruzione delle opere, nonché di adeguata capacità organizzativa, tecnico-realizzativa e finanziaria, la realizzazione con qualsiasi mezzo dell'opera, nel rispetto delle esigenze specificate nel progetto preliminare o nel progetto definitivo redatto dal soggetto aggiudicatore e posto a base di gara, contro un corrispettivo pagato in tutto o in parte dopo l'ultimazione dei lavori".

Il comma 2 del richiamato art. 176 elenca le attività demandate al general contractor, tra le quali sono ricomprese, tra l'altro, la progettazione esecutiva, l'esecuzione dei lavori e la loro direzione ed il prefinanziamento, parziale o totale, dell'opera da realizzare.

Il successivo comma 4, stabilisce che i rapporti tra soggetto aggiudicatore e contraente generale sono regolati, tra l'altro, dalle norme del codice civile regolanti l'appalto.

Dall'art. 3, comma 7, del medesimo Codice, si desume che il contratto di affidamento a contraente generale è una tipologia di contratto di appalto pubblico di lavori.

Sulla base delle norme richiamate, la scrivente ha precisato, con la risoluzione n. 155 del 2007, che il general contractor, all'interno di tale schema contrattuale, assume il ruolo di appaltatore con compiti e funzioni peculiari.

Inoltre, alla luce del disposto di cui al comma 7 dell'art. 176 del richiamato Codice dei contratti pubblici, il quale stabilisce che il contraente generale può eseguire i lavori direttamente oppure mediante affidamento a soggetti terzi, la scrivente ha

ulteriormente chiarito che i relativi rapporti contrattuali devono essere inquadrati nello schema del contratto di subappalto.

Per quanto concerne la fattispecie in esame, la società istante esprime l'avviso che il complesso delle disposizioni contrattuali recate dalle convenzioni stipulate con la ALFA s.p.a attribuisce alla BETA s.p.a. una funzione non riconducibile a quella svolta dalla figura del general contractor disciplinata dal codice dei contratti pubblici.

Al riguardo, dall'esame della documentazione sembrerebbero emergere, in effetti, degli elementi di differenziazione.

In particolare, sembra che la BETA non si faccia carico del prefinanziamento dell'opera e non provveda, neppure in parte, alla diretta realizzazione delle infrastrutture in questione, in quanto assume contrattualmente l'obbligo di fare eseguire integralmente l'opera da due costituenti Consorzi.

Saranno detti consorzi a curare la realizzazione dell'opera, posto che la BETA non possiede le capacità tecniche specifiche per provvedere direttamente all'esecuzione dell'opera stessa.

In questo senso, la BETA s.p.a. sembra carente di quella "adeguata esperienza e qualificazione nella costruzione di opere" che l'art. 176, comma 1, del Codice dei contratti pubblici, considera requisito essenziale del general contractor.

Pertanto, anche in considerazione del fatto che le parti contrattuali hanno fatto ricorso allo schema contrattuale del general contractor in un momento antecedente all'introduzione della disciplina del contraente generale intervenuta, per l'appunto, con il Codice dei contratti pubblici sopra richiamato, potrebbe ravvisarsi, nella fattispecie in esame, una figura atipica di contraente generale che, per il fatto di aver contrattualmente assunto l'obbligo di demandare interamente l'esecuzione dell'opera a soggetti terzi (i consorzi), non sarebbe equiparabile ad un appaltatore in senso tecnico.

In tal senso, si è espresso il Consiglio di Stato nei pareri richiamati dalla società istante, laddove si sottolineano le peculiarità e la complessità della vicenda contrattuale in esame e si afferma che il rapporto giuridico tra la BETA s.p.a.-contraente generale e la ALFA s.p.a sia più vicino ad un contratto atipico di

committenza in virtù del quale la BETA pone in essere con le imprese terze (i consorzi) dei veri e propri contratti di appalto.

Secondo tale ricostruzione giuridica, i contratti stipulati tra la BETA ed i costituenti consorzi non sono giuridicamente inquadrabili come contratti di subappalto, bensì come contratti di appalto; quindi, nei relativi rapporti non sarebbero ravvisabili i presupposti per l'applicazione del meccanismo di reverse-charge, previsto dall'art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Peraltro, per escludere in via definitiva la sussistenza dei presupposti per l'applicazione del reverse-charge, occorrerebbe valutare come si sia sviluppata in concreto l'esecuzione delle disposizioni recate dalle convenzioni in esame, attraverso indagini relative ad elementi fattuali che, come tali, non possono essere espletate in sede di risposta ad interpello.

Si rammenta, per completezza, che l'art. 1, comma 162, della legge finanziaria per il 2008 (legge n. 244 del 24 dicembre 2007) ha modificato l'art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, disponendo che, a decorrere dal 1° febbraio 2008, le prestazioni edili rese nei confronti del general contractor non sono più sottoposte all'applicazione dell'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile, per cui dovranno essere fatturate con le modalità ordinarie.

Inoltre, il comma 155 dell' art. 1 della legge finanziaria per il 2008 ha introdotto un regime sanzionatorio specifico in materia di reverse-charge, attraverso l'inserimento del comma 9-bis) nell'art. 6 del D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Il richiamato comma 9-bis) prevede, tra l'altro, al terzo periodo, che, ove in relazione ad una fattispecie astrattamente interessata dal reverse-charge, l'imposta sia stata assolta irregolarmente dal committente ovvero dal prestatore, si applica una sanzione attenuata, pari al 3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di euro 258 ed entro un limite massimo di 10.000 euro, quest'ultimo applicabile solo per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione della nuova disciplina sanzionatoria e, in applicazione del principio del *favor rei*, anche negli

anni precedenti al 2008, semprechè non siano intervenuti provvedimenti definitivi di irrogazione di sanzioni.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.