

Normativa e prassi

Reverse charge in edilizia e general contractor. L'Agenzia tiene alto il livello di guardia

31 Marzo 2008

Ambito applicativo del meccanismo e soggetti obbligati, alla luce delle novità della Finanziaria 2008



La **risoluzione n. 111/E** del 28 marzo definisce quale sia l'ambito applicativo del meccanismo noto come *reverse charge* nel settore dell'edilizia e indica quali siano le novità introdotte dal legislatore della Finanziaria 2008 relativamente alle prestazioni edili rese dal *general contractor*, nonché il nuovo regime sanzionatorio Iva in materia.

Il contenuto del quesito offre, dunque, lo spunto non solo per chiarire quale siano le condizioni perché possa trovare applicazione l'inversione contabile ma anche i limiti e le possibili estensioni del meccanismo, la cui funzione è quella di contrastare, nella *ratio* della norma introduttiva (articolo 1, comma 44, legge finanziaria 2007), l'evasione fiscale in edilizia inibendo che il subappaltore non versi l'Iva incassata dall'impresa subappaltante.

Prima di entrare nel merito del contenuto della nota di prassi, cerchiamo di chiarire quale siano le problematiche oggetto del quesito e, ancor prima, l'istituto giuridico e la natura dei contratti che vengono chiamati in causa dal contribuente.

Il meccanismo del *reverse charge*

In vigore dal 1° gennaio 2007, il *reverse charge* si applica in caso di rapporti di subappalto o d'opera e comporta che le prestazioni di servizi e di mano d'opera siano rese nei confronti di imprese edili che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili e per i quali deve esistere un contratto di subappalto.

Per l'applicazione dell'inversione contabile, è necessaria l'esistenza di un contratto di subappalto tra l'impresa appaltatrice dell'appalto principale e chi esegue determinate prestazioni nell'ambito dell'edilizia.

E' imprescindibile, dunque, l'esistenza di due contratti a cui sono legati committente, appaltatore (o impresa appaltatrice), subappaltatore.

Un primo contratto di appalto tra il committente e l'appaltatore, un secondo contratto di subappalto tra l'appaltatore, divenuto impresa subappaltante, e il subappaltatore.

Nel meccanismo, dunque, entrano in gioco tre attori:

- committente: è la parte che mette a disposizione il denaro per la realizzazione di un'opera o un servizio, affidando l'incarico a una seconda parte
- appaltatore (o impresa appaltatrice): è la parte che si assume l'incarico, nonché la responsabilità, di realizzare l'opera o il servizio a fronte di un pagamento in denaro, mettendo a disposizione i propri mezzi. A sua volta, l'appaltatore potrà, con un contratto di subappalto, affidare la realizzazione di una parte del contratto principale a una terza parte a fronte di un pagamento in denaro
- subappaltatore: è la terza parte che, a fronte di un contratto di subappalto, potrà mettere a disposizione il proprio capitale intellettuale e materiale per la realizzazione di un'opera o servizio, assumendosi la propria responsabilità nei confronti dell'impresa subappaltante.

Per delimitare sulla base di criteri oggettivi le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del *reverse charge*, occorre fare riferimento alle tabelle di classificazione delle attività economiche Atecofin 2004, che devono essere utilizzate dai contribuenti negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'agenzia delle Entrate. In particolare, la sezione F indica i codici riferiti alle attività di costruzione.

La figura del *general contractor*

La qualificazione della figura giuridica del general contractor è importante, come vedremo nel riportare l'esposizione dei fatti, ai fini dell'applicazione del meccanismo e su di essa s'incentra il chiarimento fornito dall'Agenzia.

Si tratta di una figura nuova nel nostro ordinamento giuridico (introdotta dalla legge 443/2001) e a

essa ha fatto ricorso la società istante.

Qualificato dal Consiglio di Stato come 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, è stato oggetto di analisi da parte dell'agenzia delle Entrate in passato. L'Agenzia, infatti, con la risoluzione 155/2007, si è pronunciata, precisando che il regime di inversione contabile si applica 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 risoluzione ha, in buona sostanza, preso in considerazione l'istituto e le attività - la progettazione esecutiva, l'esecuzione dei lavori e la loro direzione e il prefinanziamento, parziale o totale, dell'opera da realizzare - demandate al *general contractor* nella codificazione a esso attribuita con il nuovo Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, il quale prevede che con il "*contratto di affidamento a contraente generale*" (che costituisce una tipologia di contratto di appalto pubblico di lavori) 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*".

Richiamando la risoluzione 155/2007, l'Agenzia ribadisce che il *general contractor*, all'interno di tale schema contrattuale, assume il ruolo di appaltatore con compiti e funzioni peculiari, tra i quali è annoverabile la possibilità di eseguire i lavori direttamente oppure mediante affidamento a soggetti terzi, ossia i rapporti contrattuali riconducibili nello schema del contratto di subappalto.

La fattispecie e la soluzione interpretativa offerta dal contribuente

Una Spa (Alfa) ha affidato a Beta Spa la progettazione esecutiva e la realizzazione delle tratte di linea ferroviaria pattuendo che la Beta avrebbe adempiuto all'obbligazione di far eseguire la progettazione esecutiva e 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 e idonea all'uso cui è destinata.

La Beta sarebbe stata selezionata non perché in possesso di capacità tecniche specifiche, bensì per la riconosciuta solidità finanziaria e per la capacità manageriale di aggregare realtà imprenditoriali

con capacità tecniche specifiche.

Da ciò deriva il successivo affidamento da parte di Beta Spa ai due consorzi, Gamma e Delta, che hanno garantito alla società istante di possedere 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 e attività connesse
- *sub general contractors*, relativamente all'impiantistica e al 40 per cento delle opere per la realizzazione delle infrastrutture in questione e l'esecuzione di tutte le prestazioni e attività previste a suo carico nelle convenzioni nonché di tutte quelle attività, prestazioni e 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.

Tutto ciò premesso, la società sostiene che nei rapporti tra la stessa e i consorzi sopra menzionati manca una delle condizioni per l'applicabilità del regime Iva del *reverse charge*, in quanto i rapporti tra la società stessa e 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 e abitualità).

Conseguentemente, la Beta Spa 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.

Il parere dell'agenzia delle Entrate

L'Agenzia inquadra il problema nei parametri normativi vigenti e fornisce, come di rito, tutte le argomentazioni, anche supportate dalla giurisprudenza, necessarie per fugare dubbi di impropria applicazione della disciplina del *reverse charge*, i cui contenuti sono stati illustrati in abbrivio.

In particolare, viene evidenziato che è inaccoglibile l'assunto della società istante che esprime l'avviso che il complesso delle disposizioni contrattuali recate dalle convenzioni stipulate con la Alfa Spa attribuisce alla Beta Spa una funzione non riconducibile a quella svolta dalla figura del *general contractor*, perché quest'ultima (Beta) non si fa carico del prefinanziamento dell'opera e non provvede, neppure in parte, alla diretta realizzazione delle infrastrutture che fa eseguire integralmente da due costituendi consorzi.

Sostiene l'Agenzia che, seppure le parti contrattuali abbiano 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), non può escludersi la configurabilità, nella fattispecie, di una figura atipica di contraente generale il quale - si legge nella nota di prassi - *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.*

L'atipicità della committenza condurrebbe, dunque, a inquadrare i contratti stipulati tra la Beta e i costituendi consorzi non come contratti di subappalto, bensì come contratti di appalto, con la conseguenza che nei relativi rapporti non sarebbero ravvisabili i presupposti per l'applicazione del meccanismo di *reverse charge*.

A tale considerazione va aggiunto che l'articolo 1, comma 162, della legge finanziaria per il 2008 è intervenuto sulla disciplina antecedente 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.

La risoluzione fa poi riferimento anche al nuovo regime sanzionatorio specifico in materia di *reverse charge*. Viene, infatti, precisato che la Finanziaria 2008 (articolo 1, comma 155) prevede, tra l'altro, che, ove in relazione a 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 258 euro ed entro un limite massimo di 10mila 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, sempre che non siano intervenuti provvedimenti definitivi di irrogazione di sanzioni.

di

Antonina Giordano

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/reverse-charge-edilizia-e-general-contractor-lagenzia-tiene>