

RISOLUZIONE N. 155/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 05 luglio 2007

***OGGETTO: Istanza di interpello - ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.
ALFA S.P.A.
Interpretazione dell'art. 17, sesto comma, del D.P.R. 26 ottobre
1972, n. 633 - Applicazione del regime di reverse-charge
nell'ipotesi di affidamento dei lavori conferito ad un
Contraente Generale.***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 17 comma 6 del DPR n. 633 del 1972 , è stato esposto il seguente

QUESITO

Con il contratto stipulato con ANAS per la realizzazione della tratta autostradale XX-YY la ALFA s.p.a. ha assunto la qualifica di general contractor.

L'attività cui è tenuta, in base al predetto contratto, l'Impresa istante è classificata tra le attività di "Costruzioni" di cui alla sezione F della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 2004.

L'art. 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il

2007), ha sostituito l'art. 17, sesto comma, 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.

Premesso che il contraente generale può eseguire i lavori direttamente oppure mediante affidamento a soggetti terzi, l'Impresa istante chiede di conoscere se il regime del reverse-charge deve essere applicato in relazione alle prestazioni di servizi rese dai soggetti affidatari nei confronti del general contractor.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della ALFA s.p.a., il meccanismo dell'inversione contabile si applica alle prestazioni di servizi rese, nel settore edile, dai soggetti terzi affidatari nell'ambito dei contratti stipulati con la medesima impresa, in qualità di contraente generale.

Pertanto, le fatture relative a dette prestazioni devono essere emesse dagli affidatari senza addebito dell'IVA e l'Impresa è tenuta ad integrare le fatture con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta.

L'istante esprime, invece, le proprie perplessità in merito alla posizione assunta al riguardo dall'ANCE con la circolare n. 280 del 2007.

In particolare, secondo i chiarimenti forniti dall'ANCE, l'inversione contabile non trova applicazione nelle ipotesi di affidamento dei lavori ad un General Contractor, in quanto, relativamente alla parte dei lavori affidati a terzi, si ravvisano gli estremi di un contratto di appalto in senso stretto e non di subappalto, in quanto, in questa specifica funzione, il General Contractor è destinatario di funzioni proprie dell'ente appaltante.

Al riguardo, l'istante osserva che la circostanza che il Contraente Generale svolga

funzioni che sono proprie dell'ente appaltante non vale a modificarne la natura giuridica, in quanto il General Contractor continua ad essere un'impresa dotata di adeguata esperienza nel settore delle costruzioni, la cui obbligazione consiste nella realizzazione con qualsiasi mezzo dell'opera.

Inoltre, ad avviso dell'istante la tesi restrittiva sostenuta dall'ANCE contrasta con la finalità sottesa all'estensione del reverse-charge alle prestazioni di servizi rese nel settore dell'edilizia, che è quella di contrastare alcuni fenomeni evasivi particolarmente diffusi in detto settore.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di rendere una corretta soluzione alla questione interpretativa prospettata, è necessario classificare, preliminarmente, il rapporto contrattuale che si instaura tra la ALFA, contraente generale, ed i terzi affidatari dei lavori, in quanto dall'inquadramento di detto rapporto deriva il regime applicabile ai fini IVA.

In particolare, qualora detto rapporto corrisponda allo schema contrattuale del subappalto, troverà applicazione il regime del reverse-charge di cui all'art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Infatti, detto regime è stato esteso dall'art. 35, comma 5, del decreto-legge n. 223 del 2006, ripreso dall'art. 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, anche *"alle prestazioni di servizi, compresa la 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"*.

Per quanto concerne la figura giuridica del contraente generale, si rammenta che la stessa ha ricevuto una definitiva codificazione con il nuovo Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture, di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163.

In particolare, secondo il 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"*.

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.

Quindi, il general contractor, all'interno di tale schema contrattuale, assume il ruolo di appaltatore, con compiti e funzioni peculiari.

In particolare, fanno capo al contraente generale il prefinanziamento dell'opera, la progettazione, nonché la direzione dei lavori.

A conforto della tesi che qualifica il contraente generale come appaltatore, si può richiamare l'art. 176, comma 4, del Codice dei contratti pubblici, in base al quale i rapporti tra soggetto aggiudicatore e contraente generale sono regolati, tra l'altro, dalle norme del codice civile regolanti l'appalto.

In base al richiamato articolo 176, comma 7, il contraente generale può eseguire i lavori direttamente oppure mediante affidamento a soggetti terzi ed, in tal caso, i relativi rapporti contrattuali devono essere inquadrati nello schema del contratto di subappalto.

In sostanza, dal contratto di appalto principale che si instaura tra il soggetto aggiudicatore-committente ed il contraente generale-appaltatore derivano gli eventuali contratti di subappalto con i quali il contraente generale affida a terzi l'esecuzione di tutta o parte dell'opera ad esso affidata dal committente.

Alla luce di tali considerazioni, i contratti stipulati tra l'impresa istante ed i soggetti terzi affidatari dei lavori sono giuridicamente inquadrabili come contratti di

subappalto.

Infatti, detti contratti hanno per oggetto la realizzazione dei lavori di cui la ALFA risulta affidataria, nella veste di appaltatore-general contractor, in base al contratto di appalto principale stipulato con il committente (ANAS), ai sensi dell'art. 176 del Codice dei contratti pubblici.

Pertanto, ad avviso della scrivente, nella fattispecie rappresentata dall'impresa istante sussistono tutti gli elementi richiesti dall'art. 17, sesto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, per l'applicazione del meccanismo di reverse-charge.

In sostanza, nel caso di specie si ravvisa quella "catena" di rapporti giuridici (committente-appaltatore-subappaltatore) presa in considerazione dalla norma ai fini dell'estensione dell'inversione contabile alle prestazioni rese nel settore dell'edilizia. Infatti, come precisato da questa Agenzia con la circolare 29 dicembre 2006, n. 37, considerato il tenore letterale della norma, il regime del reverse-charge si applica nei casi in cui soggetti subappaltatori rendono servizi ad imprese nel comparto dell'edilizia che si pongono quali appaltatori o, a loro volta subappaltatori, in relazione alla realizzazione dell'intervento edilizio.

Tale soluzione interpretativa è avvalorata anche dalle indicazioni rese nella relazione governativa al decreto-legge n. 223 del 2006 secondo le quali la finalità dell'estensione della disciplina del reverse-charge alle prestazioni rese nel settore dell'edilizia è quella di contrastare fenomeni fraudolenti, pertanto, *"l'attribuzione della qualità di debitore d'imposta al soggetto capofila, sia esso un costruttore o un general contractor, garantisce adeguata tutela all'erario attesa la normale affidabilità dei contribuenti maggiori"*.

Pertanto, i terzi affidatari dei lavori sono tenuti ad emettere fattura senza addebito d'imposta per le prestazioni rese nei confronti della ALFA, contraente generale, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972, indicando la norma che prevede l'applicazione del reverse-charge (art. 17, sesto comma, del medesimo decreto).

La ALFA, contraente generale, dovrà, infine, provvedere ad integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta .

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata dalla Direzione regionale , viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.