

AG6-08

20 marzo 2008

Oggetto : Risoluzione n. 155/E del 5 luglio 2007. Agenzia delle Entrate

In relazione alla Risoluzione in oggetto, di cui questa Autorità è stata interessata da parte di soggetto operante nel settore degli appalti, in un'ottica di fattiva collaborazione fra istituzioni pubbliche, si trasmettono alcune considerazioni che hanno formato oggetto di esame da parte del Consiglio dell'Autorità nell'adunanza del 19-20 marzo 2008.

Nella citata Risoluzione, l'Agenzia ha ritenuto che la disciplina dell'art. 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. 633/1972, così come sostituito dal comma 44 dell'art.1, l. 27 dicembre 2006 n. 296, (secondo cui il meccanismo dell'inversione contabile del pagamento dell'IVA -reverse-change - si applica alle prestazioni di servizi rese, nel settore edile, da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione ovvero nei confronti dell'appaltatore principale), sia applicabile al caso di prestazione di servizi resi, nel settore edile, da soggetti terzi affidatari nei confronti del Contraente Generale.

Detta interpretazione poggia sulla considerazione che il contratto di affidamento a Contraente generale sia inquadrabile nella tipologia di contratto di appalto pubblico e che, conseguentemente, i contratti stipulati tra il Contraente Generale, in qualità di appaltatore, e i terzi, a cui viene affidata l'esecuzione di tutta o parte dell'opera, siano giuridicamente inquadrabili come contratti di subappalto. Da tale ricostruzione deriverebbe che, stante la presenza della catena di rapporti giuridici (committente-appaltatore-subappaltatore) richiesta dal legislatore, il regime del reverse-change si applica anche al caso di prestazioni nel comparto edile eseguite da terzi affidatari (subappaltatori) nei confronti del Contraente Generale.

Al riguardo si osserva quanto segue.

L'istituto del Contraente Generale, mutuato dal general contractor di tradizione anglosassone, di fatto già presente nella realtà economica italiana, è stato introdotto nell'ordinamento giuridico e specificatamente disciplinato con la legge delega 21 dicembre 2001 n. 443 ("legge obiettivo") e il successivo decreto di attuazione n. 20 agosto 2002 n. 190, che ha previsto l'affidamento "ad un soggetto dotato di adeguata esperienza e qualificazione nella costruzione di opere nonché di adeguata capacità organizzativa, tecnico-realizzativa e finanziaria [del]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" (art. 9, comma 1, D.lgs. 190/2002).

Il D.Lgs. n.163/2006 recante il Codice dei contratti pubblici ha confermato la disciplina dettata dal D.lgs. n. 190/2002 riproponendo nell'art. 176 la stessa definizione di cui al decreto di attuazione.

L'istituto in esame si caratterizza per la libertà di forme nella realizzazione dell'opera di cui il Contraente Generale - soggetto dotato di adeguata capacità organizzativa, tecnico realizzativa e finanziaria individuato a seguito di procedura ristretta - può disporre, oltre che per l'assunzione, da parte dello stesso, dell'onere relativo all'anticipazione temporale del finanziamento necessario nonché dell'obbligazione per il risultato complessivo dell'opera.

In particolare, al Contraente Generale viene affidata, oltre all'esecuzione con qualsiasi mezzo dell'opera, lo sviluppo del progetto definitivo, la progettazione esecutiva, il prefinanziamento totale o parziale, l'acquisizione delle aree di sedime, l'individuazione delle modalità gestionali dell'opera e di selezione dei soggetti gestori e l'indicazione, al soggetto aggiudicatore, del piano degli affidamenti, delle espropriazioni, delle forniture di materiale e di tutti gli elementi utili a prevenire le infiltrazioni della criminalità (art. 176, comma 2, D.lgs. n. 163/2006).

Per quanto attiene alla realizzazione dell'opera, i lavori possono essere eseguiti direttamente dal Contraente Generale, qualora sia dotato della richiesta qualificazione, oppure possono essere affidati a soggetti terzi, a loro volta debitamente qualificati, i quali possono ulteriormente subaffidarli nei limiti ed alle condizioni previste per gli appaltatori di lavori pubblici (art. 176, comma 7, D.lgs. n. 163/2006).

Come ritenuto nella Risoluzione n. 155/E, il corretto inquadramento della natura giuridica degli affidamenti a terzi, da cui dipende l'applicazione del regime di reverse-change dell'IVA, discende a sua volta dall'individuazione della natura dell'affidamento al Contraente Generale.

La difficoltà dell'operazione, cui la dottrina si è applicata giungendo a risultati diversi, deriva dalla complessità dell'istituto, caratterizzato dalla molteplicità nonché dalla differente natura delle prestazioni poste a carico del Contraente Generale. Come visto, infatti, al Contraente Generale spetta, oltre alla realizzazione con qualsiasi mezzo dell'opera, lo svolgimento di compiti autoritativi che sono tipici delle stazioni appaltanti, quali quelli di soggetto espropriante e di direttore dei

lavori. A ciò si aggiunge l'onere del prefinanziamento totale o parziale dell'opera da realizzare.

A fronte di tale disciplina, parte della dottrina, evidenziando la deroga alla disciplina sui lavori pubblici e la libertà organizzativa di cui gode il Contraente Generale, ritiene che l'operazione sia riconducibile al mandato senza rappresentanza (nel quale il Contraente Generale provvede in nome proprio a compiere una serie di atti giuridici i cui risultati saranno trasferiti in capo al soggetto aggiudicatore) e che, pertanto, la disciplina applicabile nella fase di scelta del Contraente Generale dovrebbe essere quella dell'appalto di servizi; secondo altri occorre condurre le varie prestazioni pattuite tra soggetto aggiudicatore Contraente Generale al fenomeno del collegamento negoziale; a parere di altra parte della dottrina si tratterebbe di un contratto misto caratterizzato da una sostanziale atipicità; infine, c'è chi, evidenziando la presenza in capo al Contraente Generale di alcune funzioni pubblicistiche analoghe a quelle proprie del concessionario di lavori pubblici, compresa quella di committenza a terzi, sottolinea proprio le similitudini dell'istituto in esame con la concessione di lavori pubblici e, in particolare, con la concessione di committenza.

A fronte di detto eterogeneo panorama dottrinale, che pur non fornendo risposte definitive ha il merito di evidenziare la complessità del problema, la riconduzione tout court dell'istituto in esame nell'alveo del contratto di appalto di lavori pubblici non sembra in grado di cogliere e spiegare tutti gli elementi peculiari che lo caratterizzano.

Come visto, infatti, la posizione del Contraente Generale va oltre quella di mero appaltatore, essendo investito di un ventaglio più ampio di funzioni e poteri (art. 176, comma 2, D.Lgs. n. 163/2006), alcuni dei quali tipici della stazione appaltante.

Tra questi poteri che, a parere della scrivente, differiscono da quelli propri dell'appaltatore, v'è quello di affidamento a terzi, in toto, della realizzazione dell'opera. Il contratto di appalto tipico consente il subappalto nei limiti del 30% (art. 118, comma 2, D.Lgs. n. 163/2006). Nel caso del Contraente Generale, l'affidamento, anche totale, a terzi dell'esecuzione dei lavori, senza necessità di rispettare le norme dell'evidenza pubblica, sembra rientrare piuttosto nel concetto di "esecuzione con qualsiasi mezzo" ed essere funzionale all'esigenza del legislatore di superare gli ostacoli giuridici e di realizzare concretamente e velocemente i progetti ritenuti strategici e di interesse nazionale che era alla base della "legge obiettivo" e del conseguente D.Lgs. n.190/2002. Conseguentemente, l'affidamento a terzi da parte del Contraente Generale sembra più correttamente assimilabile, su un piano sistematico, come evidenziato da parte della dottrina, all'esercizio di una funzione pubblicistica di individuazione del committente, in analogia a quanto previsto per la concessione di lavori pubblici.

Tale interpretazione sembra avvalorata dalla circostanza che il terzo affidatario può, a sua volta, subaffidare i lavori, nei limiti e alle condizioni previste per gli appaltatori di lavori pubblici (art. 176, comma 7, del D.Lgs. n. 163/2006). In sostanza, il terzo affidatario, più che come subappaltatore (che, in quanto tale, a norma dell'art. 118, comma 9, del D.Lgs. n. 163/2006, non potrebbe ulteriormente subappaltare) sembra qualificarsi come appaltatore, nei confronti del Contraente Generale, di tutta o parte dell'opera da realizzare.

Da ultimo, per completezza, si evidenzia che la problematica affrontata dalla citata Risoluzione sembra comunque essere stata superata a seguito dell'introduzione, nell'art. 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. 633/1972, in forza del comma 162 dell'art. 1 della l. n. 244/2007 ("finanziaria 2008"), della specificazione che la disposizione di inversione contabile "non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori", con decorrenza dal 1° febbraio 2008.

Il chiarimento introdotto dal legislatore, escludendo espressamente dall'applicazione del regime di reverse-change le prestazioni rese nei confronti del Contraente Generale, dovrebbe porre fine al dibattito sviluppatosi sul punto tra gli operatori.

Rimane un dubbio circa il significato da attribuire all'espressione "contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori", dato che, per definizione, l'affidamento al Contraente Generale è unitario (art. 173, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 163/2006). La precisazione del legislatore non sembra aggiungere nulla alla figura tipica del contraente generale e, quindi, non pare essere in grado di operare delle distinzioni tra le fattispecie.