

## IVA

---

### **Disciplina Iva delle prestazioni rese verso un general contractor**

di **Roberto Curcu**

Master di specializzazione

## SUPERBONUS E AGEVOLAZIONI EDILIZIE IN PRATICA

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Sempre più spesso, nei lavori privati, si sente parlare di opere realizzate da un **general contractor**, o **contraente generale**.

La stessa Agenzia delle Entrate, con riguardo alla detrazione del 110%, ha fornito due risposte ad interpello (la [n. 254/2021](#) e la [n. 480/2021](#)) con le quali si è occupata della **detraibilità** delle fatture emesse da soggetti che si qualificano come “**contraenti generali**”, in quanto impegnati alla **totale esecuzione dell’opera**, fermo restando che, come si legge in particolare nel quesito oggetto della [risposta n. 254/2021](#), in capo al **committente** restano i **servizi di coordinamento in materia di sicurezza e di salute, la direzione lavori, la contabilità dell’opera, l’asseverazione** del rispetto dei requisiti tecnici ed il **servizio di responsabile dei lavori**.

Questi servizi, si badi bene, vengono sì fatturati dal “**contraente generale**” al committente, ma di fatto non sono resi dal contraente generale, ma da **professionisti incaricati dal committente**.

Tali spese, essendo pagate dal “contraente generale”, sono poi **riaddebitate al committente**, ma con l’esclusione ai sensi dell’articolo 15, posto che **i professionisti incaricati di eseguire tali opere, avendo ricevuto l’incarico dal committente, hanno già emesso fattura nei confronti di quest’ultimo**; nella [risposta n. 480/2021](#), il “contraente generale” anticipa anche le somme relative alla fattura che il progettista ha emesso nei confronti del committente.

La presenza di un “**contraente generale**” crea delle difficoltà nella **fatturazione verso tale soggetto da parte dei suoi fornitori**, per via di una norma di dubbia applicazione con riguardo al tema del **reverse charge di cui all’articolo 17, comma 6, lettera a) del Decreto Iva**.

Nei lavori edili, infatti, possiamo distinguere **due diversi tipi di reverse charge**:

- quello disciplinato dalla **lettera a)**, per le prestazioni di servizi di **subappalto edile**,
- e quello disciplinato dalla **lettera a-ter)**, per le **prestazioni di demolizione, installazione**

**impianti e completamento di edifici.** Nel caso in cui le due fattispecie si sovrappongono, trova applicazione il **reverse charge di cui alla lettera a-ter).**

**Per quanto riguarda le prestazioni di servizi ricadenti nella lettera a-ter), la presenza di un “contraente generale” non modifica l’obbligo di applicare il reverse charge;** infatti, chi rende prestazioni di servizi di demolizione, installazione impianti e completamento, svolte su edifici, applica il *reverse charge* tutte le volte in cui il proprio cliente sia un soggetto passivo Iva (fatte salve **particolari eccezioni** individuate con circolare, non degne di nota a questi fini). L’idraulico, l’imbianchino, l’elettricista, il piastrellista, colui che fa **cappotti e cartongessi**, il muratore, applicheranno quindi sempre il *reverse charge* nelle fatturazioni verso il **“contraente generale”**.

**Nessun problema di fatturazione vi sarà per tutti i soggetti che cedono beni**, ancorché con la posa in opera. La qualificazione di un contratto come **cessione di beni**, nel quale la eventuale posa assume carattere accessorio, **fa escludere per definizione dall’applicazione del reverse charge**. In sostanza, il soggetto che dovesse **cedere, ad esempio, i serramenti, i parapetti, il materiale costruttivo, ecc.**, emetterà fattura con Iva al **“contraente generale”**.

Analogamente, **non vi saranno problemi per l’individuazione del regime Iva di quelle prestazioni di servizi che non sono qualificate edili**, quali quelle ad esempio di realizzazioni di manufatti ed installazione in cantiere, come le finestre su misura, i parapetti metallici, le scale a chiocciola, i lavori di sistemazione a verde, ecc... . Tali prestazioni di servizi, essendo qualificate **“manifatturiere”** e non **“edili”**, **sfuggono in ogni caso all’applicazione del reverse charge e vanno fatturate con Iva**.

Più complicato diventa l’inquadramento di quelle **prestazioni rese da soggetti che, pur qualificandosi edili, non ricadono nella sfera di applicazione del reverse charge di cui alla lettera a-ter), ma potenzialmente in quella di cui alla lettera a)**.

Si tratta, in particolare, di prestazioni relative a lavori che non interessano l’edificio o ciò che ne costituisce parte integrante (ad esempio la realizzazione di un impianto elettrico per degli esterni), e quelle **prestazioni di servizi edili non ricomprese specificamente nei codici Ateco richiamati dalla lettera a-ter), quali quelle di realizzazione di coperture, e la costruzione o ristrutturazione di edifici completi**.

Con riguardo a tale ultima fattispecie, il MEF, in una **risposta ad interpello**, richiamando le note introduttive dei codici Ateco, ebbe modo di precisare che **sfuggono all’applicazione del reverse charge solo le imprese che realizzano completamente un intervento di costruzione o di recupero**, eventualmente affidando l’opera in subappalto a terzi, e non quelle che eseguono solo parte dei lavori, quali ad esempio le sole opere murarie.

In sostanza, secondo il MEF, **se una impresa di costruzioni fatturasse al “contraente generale” solo le opere murarie**, perché quest’ultimo ha rapporti diretti con le altre imprese che realizzano l’intervento (impiantisti, serramentisti, ecc...), per tali lavorazioni la fatturazione

dovrebbe seguire il **regime del reverse charge**.

Fatte tali precisazioni, resta evidente che la **eventuale applicazione del reverse charge di cui alla lettera a) nei confronti del “contraente generale”** appare **abbastanza marginale**, in quanto sarebbe potenzialmente applicabile solo verso soggetti che realizzano **“altri lavori specializzati di costruzione”**, individuati dai codici Ateco 43.9, quali quelli di **realizzazione di coperture**.

In questi casi, l'applicazione del *reverse charge* di cui alla lettera a) è “eventuale”, in quanto l'ultimo periodo di tale norma prevede che **“La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori”**.

Tale norma fu inserita dalla L. 244/2007, come “risposta” del legislatore ad una **risposta ad interpello (R.M. 155/2007)** che prevedeva l'applicazione del *reverse charge* nella **fatturazione verso il “contraente generale”**, come individuato dalla normativa sui lavori pubblici. Con tale risoluzione, l'Agenzia qualificò il **rapporto tra il general contractor ed i suoi fornitori come “subappalto”**, mentre, per quanto riguarda la normativa sui contratti pubblici, detto rapporto viene visto come fosse un “appalto”, posto che il *general contractor*, ai fini di tale norma, si “sostituisce” alla stazione appaltante (il committente principale).

Fatta tale premessa, stante le difficoltà di interpretazione “ordinaria” della norma, a parere di chi scrive la volontà del legislatore era quella di **limitare l'applicazione del reverse charge di cui alla lettera a) alle sole casistiche di fatturazione verso un soggetto che ha la qualifica di “contraente generale”**, in quanto gli è stata attribuita a seguito dell'aggiudicazione di una **gara di appalto pubblica che qualifica in tale modo la sua prestazione**.

D'altronde, il legislatore, **se avesse voluto escludere dal reverse charge tutti i casi in cui “venga affidata dal committente la totalità dei lavori”**, non avrebbe necessariamente dovuto fare riferimento alle prestazioni rese verso il “contraente generale”, un termine che, da un punto di vista **normativo, ha una propria precisa qualificazione giuridica all'interno dell'ordinamento**.