

Risposta n. 104

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Contratto Continuativo di Cooperazione Quadro - Trattamento IVA - Reverse Charge

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.p.A. (di seguito, "Istante" o "Società") svolge attività di costruzioni generali prevalentemente in ambito di appalti pubblici.

L'Istante riferisce di aver stipulato ad aprile 2019 un Contratto Continuativo di Cooperazione Quadro (di seguito "Contratto Quadro"), ai sensi dell'articolo 105, comma 3, lettera c-*bis*), del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (in breve "Codice degli Appalti Pubblici"), con la ditta Teta (di seguito "Cooperatore"), un operatore locale di comprovata affidabilità ed esperienza con il quale collaborare in caso di aggiudicazione di commesse nell'area geografica sopra menzionata. Tale ultima azienda è iscritta alla locale CCIAA per le attività identificate ai fini statistici dal codice ATECO 42.21 - costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto liquidi, nella sezione F della relativa tabella.

Il Contratto Quadro stipulato dalle anzidette parti, allegato all'istanza:

- ha come oggetto lavori di movimento terra; scavi in sezione o di sbancamento,

comprensivi di trasporto materiale di risulta e rifiuti a pubblica discarica, per posa tubazioni di sottoservizi da eseguirsi sia in suolo pubblico che privato per conto sia di committenti pubblici che privati; rinterri in terreno di qualsiasi natura, messa in sicurezza cantieri, lavori stradali; esecuzione e ripristino di pavimentazioni, sistemazione verde; opere civili ed opere complementari ed accessorie alle stesse da eseguirsi nel territorio di Genova e provincia;

- prevede che i lavori siano eseguiti dal Cooperatore in piena autonomia organizzativa, con propria attrezzatura, assumendo pienamente e in proprio il rischio imprenditoriale, anche sotto il profilo della normativa in tema di sicurezza sul lavoro e tutela ambientale, nonché l'esclusiva responsabilità per i danni eventualmente arrecati dallo stesso;

- stabilisce che le singole prestazioni saranno di volta in volta conferite con separati atti scritti che conterranno sia l'oggetto che il corrispettivo specificamente pattuito in linea con le previsioni dell'accordo stesso.

Successivamente alla registrazione del Contratto Quadro, l'Istante riferisce di avere partecipato alla procedura di aggiudicazione di gara pubblica indetta da Iota Spa (di seguito "Stazione appaltante") con bando pubblicato a settembre 2019 e avente ad oggetto: "*Lavori di estendimento, allacciamento e manutenzione su reti e impianti acqua, gas e fognature*". Più precisamente, la Società ha partecipato alla gara di appalto per l'aggiudicazione di 2 lotti tramite un costituendo Raggruppamento Temporaneo di Imprese, presentando l'offerta tramite la Capogruppo mandataria. Le lavorazioni oggetto dell'appalto Iota sono riconducibili alle seguenti macro-tipologie:

- a) manutenzione ordinaria delle reti acquedotto, fognatura e dei relativi impianti;
- b) allacciamenti alle reti acquedotto, fognatura e gas;
- c) manutenzione straordinaria, estendimenti e nuove realizzazioni delle reti e degli impianti per gas, acquedotto, fognatura e depurazione. L'Istante chiede, quindi, di sapere se, in caso di aggiudicazione dei lavori (non ancora avvenuta), il Cooperatore, a fronte dell'esecuzione di una parte di detti lavori in forza del Contratto

Quadro, dovrà emettere fattura nei confronti della Società applicando il regime IVA ordinario o il regime di inversione contabile proprio dei subappalti del settore edile previsto dall'articolo 17, comma 6, lettera *a)*, del decreto del Presidente della Repubblica 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che il Cooperatore, per i lavori eseguiti in forza dell'eventuale aggiudicazione da parte della prima dell'appalto in argomento e in attuazione del Contratto Quadro, dovrà emettere fattura con applicazione del regime IVA ordinario, non essendo applicabile, a suo avviso, il regime di inversione contabile di cui all'articolo 17, comma 6, lettera *a)*, del Decreto IVA, che dovrebbe riguardare solo i rapporti inquadrabili nella fattispecie del subappalto.

A tal fine, l'Istante cita l'articolo 105 del d. lgs. n. 50 del 2016, che, al comma 3, stabilisce che le prestazioni rese dai soggetti affidatari in forza di contratti continuativi di cooperazione sottoscritti in epoca anteriore alla indizione della procedura finalizzata all'aggiudicazione dell'appalto non si configurano come attività affidate in subappalto. A sostegno della propria tesi, la Società richiama, inoltre, la sentenza del Consiglio di Stato, sezione III, n. 5068 del 18 luglio 2019.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 17, comma 6, lettera *a)*, del Decreto IVA prevede l'applicazione del regime di "inversione contabile" (in seguito anche "*reverse charge*") "*alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter*" - che hanno ad oggetto i servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relativi a edifici - , "*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".

Come chiarito con costante prassi, l'applicazione del predetto regime è subordinata al ricorrere delle seguenti condizioni:

1. appartenenza di entrambi i soggetti al comparto dell'edilizia. Questo requisito sussiste quando le attività effettivamente svolte dai contraenti sono riconducibili alle categorie di attività elencate nella sezione F (Costruzioni) della Tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007;

2. esistenza di un rapporto di subappalto in quanto il *reverse charge* si applica alle prestazioni rese dal subappaltatore nei confronti di un altro soggetto che si pone quale appaltatore principale o subappaltatore (cfr. circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 e risoluzione n. 432/E del 12 novembre 2008).

Per quanto riguarda il primo requisito, si precisa che la presente risposta è fornita nel presupposto che, come dichiarato nell'istanza, entrambe le parti operino nel comparto dell'edilizia e le attività affidate al cooperante siano effettivamente riconducibili nella sezione F della tabella ATECO 2007, fermo restando ogni potere di controllo dell'Amministrazione fiscale al riguardo.

La verifica di tali condizioni richiederebbe, infatti, indagini relative ad elementi fattuali che, come tali, non possono essere espletate in sede di interpello, anche considerato, peraltro, che l'accordo stipulato rappresenta solo un Contratto Quadro al quale dovrà seguire, in caso di aggiudicazione dell'appalto con la stazione appaltante, la stipula di ulteriori contratti per individuare le specifiche prestazioni da realizzare e il relativo compenso.

Con riferimento al secondo requisito (*i.e.* esistenza di un contratto di subappalto), si osserva che per qualificare un rapporto giuridico come contratto d'appalto, prestazione d'opera o fornitura con posa in opera rileva non il *nomen iuris* attribuito dalle parti al contratto, bensì gli effetti da questo prodotti in base alla comune intenzione delle stesse, espressa dalle clausole contrattuali (cfr. risoluzione n. 246/E

del 16 giugno 2008).

In relazione al caso di specie, occorre quindi verificare se le prestazioni che il Cooperatore dovrà rendere all'Istante in base al contratto-quadro concretizzano prestazioni effettuate da subappaltatori ai fini dell'applicazione del *reverse charge* di cui all'articolo 17, sesto comma, lettera *a*), del Decreto IVA.

In base all'articolo 105 del Codice degli Appalti Pubblici, il contratto continuativo di cooperazione è una modalità che consente all'affidatario di far eseguire a terzi le prestazioni oggetto di un contratto di appalto pubblico senza dover rispettare i limiti e le condizioni previsti dallo stesso Codice per il contratto di subappalto.

Non è stata prevista, tuttavia, allo stato attuale alcuna disciplina specifica in merito ai requisiti e al funzionamento di detto istituto: gli unici requisiti richiesti sono la sottoscrizione dello stesso in epoca anteriore all'indizione della procedura di gara e il suo deposito presso la stazione appaltante prima o contestualmente alla sottoscrizione del contratto d'appalto.

Le prestazioni oggetto del contratto continuativo di cooperazione - come ammesso dall'Istante - possono coincidere con le attività oggetto del contratto principale così come avviene per i contratti di subappalto.

Anzi nel contratto continuativo di cooperazione è ravvisabile la volontà dell'affidatario di legare a sé in maniera stabile e continuativa un'altra impresa alla quale affidare l'esecuzione di determinati lavori relativi all'appalto principale, di volta in volta oggetto di apposito contratto.

Tutto ciò premesso, si ritiene che il regime dell'inversione contabile di cui all'articolo 17, sesto comma, lettera *a*), del Decreto IVA debba trovare applicazione con riferimento alle prestazioni oggetto del contratto continuativo di cooperazione coincidenti anche in parte con quelle del contratto principale di appalto (ancora da stipulare).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)