



**STUDIO PIZZANO**

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

## **ATTESTAZIONE SOA GENERAL CONTRACTOR: ANALISI DELLA SENTENZA CGT MODENA**

*Publicato il 7 Maggio 2025 di Sabatino Pizzano*



La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Modena, con la sentenza n. 81 del 27 febbraio 2025, ha affrontato una questione di particolare rilevanza sistematica in materia di qualificazione SOA per le imprese operanti nel settore delle agevolazioni edilizie. La pronuncia si inserisce in un contesto normativo caratterizzato da marcata instabilità regolatoria e contribuisce a definire l'ambito soggettivo di applicazione dell'obbligo di certificazione per i soggetti che svolgono funzioni di general contractor.

## Quadro normativo di riferimento ed evoluzione legislativa

L'architettura delle agevolazioni fiscali per l'edilizia ha subito, a partire dal 2020, una profonda metamorfosi normativa. Il D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. "Decreto Rilancio"), convertito con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 77, ha introdotto all'art. 119 la disciplina del Superbonus, determinando una sostanziale discontinuità con il pregresso regime agevolativo.

L'impianto originario è stato oggetto di ripetuti interventi normativi, culminati con l'introduzione dell'art. 10-bis del D.L. 17 maggio 2022, n. 21, che ha previsto l'obbligo di attestazione di qualificazione (SOA) per le imprese esecutrici di lavori di importo superiore a 516.000 euro. Tale disposizione, di non immediata applicazione, ha richiesto un'ulteriore precisazione normativa attraverso l'art. 2-ter del D.L. 24 febbraio 2023, n. 11, che ne ha definito l'ambito temporale di operatività.

Il sistema di controlli fiscali è stato parallelamente potenziato attraverso l'introduzione dell'art. 122-bis del Decreto Rilancio, norma che attribuisce all'Agenzia delle Entrate poteri di verifica preventiva e selettiva sulle comunicazioni di opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura.

## La fattispecie sottoposta al vaglio giurisdizionale

Il caso esaminato dalla Corte modenese origina dal rigetto di una comunicazione di cessione del credito relativa a un intervento di riduzione del rischio sismico (c.d. Sismabonus) con doppio salto di classe, realizzato su parti comuni condominiali ai sensi dell'art. 119, comma 4, del D.L. n. 34/2020.

L'Agenzia delle Entrate, nell'esercizio dei poteri di controllo ex art. 122-bis, ha rilevato l'assenza dell'attestazione SOA in capo alla società committente, che aveva stipulato il contratto di appalto assumendo il ruolo di general contractor senza procedere all'esecuzione diretta dei lavori, integralmente affidati a imprese subappaltatrici dotate della necessaria qualificazione.

La società ricorrente ha contestato la legittimità del provvedimento di scarto, sostenendo una lettura dell'obbligo di qualificazione limitata ai soggetti esecutori materiali dei lavori, con esclusione delle imprese che svolgono mere funzioni di coordinamento e supervisione.

## L'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia Tributaria

La sentenza n. 81/2025 della CGT di Modena si caratterizza per un approccio interpretativo rigoroso e sistematico. I giudici tributari hanno preliminarmente esaminato il dato letterale dell'art. 2-ter, comma 1, lett. d), n. 3) del D.L. n. 11/2023, che stabilisce l'obbligo di attestazione SOA per "l'esecuzione dei lavori di importo superiore a 516.000 euro".

La Corte ha respinto l'interpretazione restrittiva proposta dalla ricorrente, affermando che il termine "esecuzione" deve essere inteso in senso ampio, comprensivo di tutte le attività necessarie alla realizzazione dell'opera, incluse quelle di direzione, coordinamento e organizzazione tipiche del general contractor.

Particolare rilievo assume il passaggio motivazionale in cui i giudici evidenziano come la ratio della norma sia quella di garantire

standard qualitativi elevati per tutti i soggetti che assumono responsabilità contrattuali in lavori di rilevante importo economico, indipendentemente dalle modalità concrete di esecuzione.

## Profili di diritto sostanziale e processuale

L'analisi della sentenza evidenzia diversi profili di interesse sotto il profilo del diritto sostanziale. In primo luogo, la qualificazione giuridica del general contractor quale appaltatore a tutti gli effetti comporta l'immediata applicazione della disciplina SOA, rigettando la tesi secondo cui la mera funzione di coordinamento escluderebbe tale obbligo. Tale conclusione si fonda sull'esame del contratto stipulato, dal quale emerge l'assunzione di un'obbligazione di risultato avente ad oggetto la realizzazione dell'opera, sebbene mediante l'utilizzo di subappaltatori.

I giudici hanno inoltre adottato un'interpretazione sistematica che collega l'obbligo di certificazione SOA alla tutela degli interessi pubblici sottesi alla disciplina dei bonus edilizi, tra cui la garanzia di affidabilità tecnica ed economica degli operatori, la prevenzione di fenomeni fraudolenti e la tutela della finanza pubblica.

La sentenza conferma altresì la legittimità e l'efficacia del sistema di controlli preventivi introdotto dall'art. 122-bis del Decreto Rilancio, evidenziando come tale meccanismo risponda a esigenze di tutela dell'erario e di contrasto alle frodi fiscali.

## Precedenti giurisprudenziali e orientamenti amministrativi

L'orientamento espresso dalla CGT di Modena trova riscontro in precedenti pronunce amministrative, segnatamente nella circolare n. 10/E del 20 aprile 2023 dell'Agenzia delle Entrate, che aveva già chiarito l'inderogabilità del requisito SOA per tutti i soggetti contraenti, indipendentemente dalle modalità di esecuzione dei lavori.

Va segnalato che la giurisprudenza di merito si è progressivamente orientata verso un'interpretazione estensiva dell'obbligo di qualificazione, come dimostrano le pronunce della CGT Lombardia (sez. I, sent. n. 2451/2024), della CGT Veneto (sez. III, sent. n. 1876/2024) e della CGT Emilia-Romagna (sez. II, sent. n. 3122/2024).

## Implicazioni operative e profili problematici

La sentenza in esame determina significative conseguenze sul piano operativo per gli operatori del settore. Le imprese che operano come general contractor dovranno necessariamente rivedere i propri modelli organizzativi e contrattuali, valutando alternative quali l'acquisizione della certificazione SOA, la costituzione di ATI con imprese certificate, l'adozione di schemi contrattuali che escludano la qualifica di appaltatore o il ricorso a forme di mandato con rappresentanza.

L'interpretazione estensiva dell'obbligo SOA produce effetti lungo l'intera catena del valore nel settore delle costruzioni, imponendo una riconsiderazione delle strategie di business per numerosi operatori specializzati nel coordinamento e nella gestione dei progetti edilizi.

Permangono alcune zone d'ombra interpretative che meritano particolare attenzione: la qualificazione giuridica dei contratti di engineering, il trattamento delle società di project management, l'applicabilità ai contratti misti di servizi e lavori e il regime transitorio per i contratti in corso di esecuzione.

## **Analisi comparatistica e prospettive de iure condendo**

L'approccio adottato dalla giurisprudenza italiana si pone in linea con le tendenze europee in materia di qualificazione delle imprese nel settore degli appalti pubblici. La Direttiva 2014/24/UE sugli appalti pubblici prevede infatti sistemi di qualificazione obbligatoria per gli operatori economici, indipendentemente dalle modalità organizzative adottate.

Sul piano delle prospettive legislative, si auspica un intervento normativo chiarificatore che definisca con maggiore precisione l'ambito soggettivo dell'obbligo SOA, introduca forme di qualificazione specifiche per i general contractor e preveda un regime transitorio adeguato per le situazioni in essere.

## **L'interpretazione ANCE e gli orientamenti prudenziali**

Merita particolare attenzione il documento interpretativo emanato dall'Associazione Nazionale Costruttori Edili (ANCE) in data 4 luglio 2023, nel quale l'associazione di categoria aveva prospettato una lettura più elastica della normativa, suggerendo che "in coerenza con l'art. 10-bis, comma 1 del D.L. n. 21/2022 e con l'art. 2-ter, comma 1, lett. d), n. 3) del D.L. n. 11/2023, sarebbe ragionevole ritenere che, nel caso di affidamento a un general contractor che si limiti al coordinamento, non sia necessario il possesso della SOA".

Tuttavia, la stessa ANCE aveva prudenzialmente osservato che "in assenza di chiarimenti ufficiali si segnala che nella prassi si stanno adottando linee interpretative di maggior cautela che ritengono necessaria la condizione SOA a prescindere dal ruolo svolto dall'impresa affidataria e facendo riferimento solo al valore dei lavori oggetto del contratto".

[www.studiopizzano.it](http://www.studiopizzano.it)

© RIPRODUZIONE RISERVATA