

**ACCERTAMENTI NEI CONFRONTI  
DEL GENERAL CONTRACTOR PER  
LAVORI AGEVOLATI CON IL  
SUPERBONUS**

**FEBBRAIO 2026**

## Sommario

|                                                                                          |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <i>Il ruolo del General Contractor nel Superbonus.....</i>                               | <b>3</b>  |
| <i>La prassi ufficiale dell’Agenzia delle Entrate sul General Contractor .....</i>       | <b>7</b>  |
| <i>I rilievi elevati nei confronti di imprese appaltatrici General Contractor .....</i>  | <b>10</b> |
| <i>In particolare sul rilievo per realizzo delle opere mediante subappalto .....</i>     | <b>11</b> |
| <i>In particolare sul rilievo per mancato addebito di corrispettivi da General .....</i> | <b>13</b> |

Come rappresentanza del settore delle costruzioni, l'ANCE è venuta a conoscenza dell'espandersi dell'attività degli Uffici Controlli di talune Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle Entrate, con l'avallo e il coordinamento delle rispettive Direzioni Regionali territorialmente competenti, nei confronti delle imprese esecutrici di appalti commissionati da condomini che hanno fruito del *Superbonus*, per lo più, sotto forma di sconto in fattura ai sensi dell'art.121 del DL 34/2020 – legge 77/2020.

Si tratta, più nello specifico, di **imprese di costruzioni** che, oltre ad assumere la veste di **appaltatrici** degli interventi agevolati, hanno assunto il ruolo di **mandatari del committente (con o, più frequentemente, senza rappresentanza)** per gestire i rapporti (contrattuali e/o di pagamento):

- **sia con i vari professionisti coinvolti nei lavori**, che, nel contesto operativo “ordinario” (ossia senza *Superbonus* e senza sconto in fattura), vengono direttamente contrattualizzati e/o pagati dal committente (quali, ad esempio, il progettista, il direttore dei lavori, il collaudatore, il responsabile della sicurezza, ecc.);
- **sia con i vari professionisti chiamati a svolgere prestazioni professionali direttamente funzionali alla possibilità per il committente di beneficiare sui lavori del Superbonus e di fruirne secondo le modalità opzionali dello sconto sul corrispettivo e della cessione del credito** ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020 – legge 77/2020 (quali, tipicamente, gli asseveratori dei requisiti tecnici degli interventi e della congruità delle spese, nonché i professionisti incaricati del rilascio del visto di conformità della documentazione).

Nell'affiancare, al loro classico ruolo di imprese appaltatrici, quello di mandatario del committente per il mero coordinamento dei predetti professionisti, queste imprese si sono **sovente definite, nella loro proposizione commerciale e contrattuale ai committenti**, quali “**General contractor Superbonus**”, al precipuo fine di valorizzare la natura integrata della loro offerta: non solo quella di realizzo in appalto dei lavori ad esse affidati, con applicazione in fattura dello sconto sul corrispettivo sulle spese addebitate per le prestazioni proprie, ma anche quella di coordinamento di tutti i professionisti le cui prestazioni sono funzionali alla progettazione, esecuzione e ultimazione dei lavori e/o alla maturazione in relazione ad essi del *Superbonus* e alla sua fruizione mediante opzione per lo sconto sul corrispettivo e la cessione del credito, con applicazione in fattura dello sconto sul corrispettivo anche sulle spese da essi addebitate per le loro prestazioni.

La prassi ufficiale dell'Agenzia delle Entrate, prima pubblicando alcune risposte a specifiche istanze di interpello presentate da contribuenti, poi generalizzando in una circolare le indicazioni operative rinvenienti dalle predette risposte, ha espressamente affrontato, già a cavallo tra il 2021 e il 2022, le implicazioni ai fini del *Superbonus* di questa diffusa prassi commerciale e contrattuale, dando ai propri uffici precise indicazioni, che sono state evidentemente prese a riferimento operativo anche dalla generalità delle imprese di costruzioni che hanno scelto di proporsi ai committenti quali “**General contractor Superbonus**”, anziché limitarsi a realizzare i lavori ad esse affidate in appalto dai committenti.

Nel corso del 2025, con una intensità casistica e una diffusione territoriale ancora limitata, ma crescente, gli Uffici Controlli di talune Direzioni Provinciali dell'Agenzia delle Entrate, con l'avallo e il coordinamento delle rispettive Direzioni Regionali territorialmente competenti, stanno elevando rilievi nei confronti di imprese di costruzione, che hanno così operato negli anni tra il 2020 e il 2023, seguendo una linea accertativa che non trova riscontri non solo nelle norme, ma neppure nelle indicazioni di prassi ufficiale diramate dall'Agenzia delle Entrate a livello centrale.

### ***Il ruolo del General Contractor nel Superbonus***

Per tutti i potenziali committenti, il vantaggio di beneficiare del “superbonus 110%” direttamente in fattura, nella forma “opzionale” di sconto del 100% delle spese detraibili, è talmente più appetibile del vantaggio di beneficiarne nella forma “ordinaria” di detrazione lungo un arco temporale di quattro o cinque anni (perché con lo “sconto” non si verifica l'anticipazione finanziaria del pagamento delle spese al fornitore, prima del loro recupero sotto forma di minori imposte sul reddito, né si verifica il rischio

che il vantaggio possa in tutto o in parte non essere concretamente fruito per “incapienza” delle future imposte sui redditi lorde da cui scorporare la detrazione) che, sin dalla fase di avvio della disciplina del superbonus e degli sconti in fattura (artt. 119 e 121 del DL 34/2020), tutti i potenziali committenti hanno scelto di affidare gli “interventi superbonus” preferibilmente a fornitori che fossero disponibili a concedere lo sconto sul corrispettivo in fattura.

Posto che le spese relative agli interventi agevolati, che rientravano tra quelle detraibili ai fini del “superbonus al 110%” (e, quindi, tra quelle “scontabili al 100%” dal fornitore), erano riconducibili sia a quelle edili e impiantistiche per la realizzazione dei lavori, sia a quelle professionali tecniche (da quelle di studio preliminare di fattibilità e di progettazione, a quelle di attestazione e asseverazione tecnica dei requisiti degli interventi e di congruità delle spese, passando per quelle di presentazione dei titoli edilizi e di direzione e controllo dei lavori in cantiere), sia a quelle professionali fiscali per il rilascio del visto di conformità, perché un committente potesse ottenere di beneficiare dello sconto sul corrispettivo su tutte le spese “scontabili al 100%” necessitava della disponibilità a concederlo da parte di una pluralità di fornitori:

- imprese edili e/o impiantistiche, sui corrispettivi dei beni e dei servizi di realizzazione in appalto dei lavori agevolati;
- professionisti tecnici sui corrispettivi delle prestazioni professionali necessarie per la progettazione, l’esecuzione e l’ultimazione dei lavori agevolati (quali, ad esempio, il progettista, il direttore dei lavori, il collaudatore, il responsabile della sicurezza, ecc.);
- professionisti tecnici sui corrispettivi delle prestazioni professionali necessarie per la spettanza del superbonus sulle spese di cui ai due punti precedenti (gli asseveratori dei requisiti tecnici degli interventi e della congruità delle spese);
- professionisti fiscali sui corrispettivi delle prestazioni professionali necessarie per il rilascio del visto di conformità della documentazione.

Dato questo scenario operativo, logiche di mercato tanto normali quanto di facile comprensione hanno reso sin dal principio vincente, nel rapporto con i potenziali committenti, il modello di business del “referente unico per lo sconto in fattura”, ossia di un operatore economico che:

- da un lato, resolvesse ai committenti il problema di dover ottenere da ciascun singolo fornitore di beni e servizi agevolati la disponibilità a fornirli anticipando in fattura il beneficio superbonus sotto forma di sconto;
- dall’altro, resolvesse ai singoli fornitori il problema di individuare soggetti terzi (tipicamente banche) cui cedere i crediti d’imposta maturati a fronte degli sconti concessi in fattura e di gestire in contraddittorio con i loro advisor fiscali tutte le fasi di verifica preliminare all’accettazione dei crediti d’imposta offerti in cessione e alla loro “monetizzazione”.

Sin dalla fine del 2021, è infatti risultato molto chiaro a tutti i fornitori (imprese e professionisti) che, per poter concedere ai propri committenti lo sconto in fattura ed essere però al contempo sicuri di riuscire a “monetizzare” il corrispettivo delle proprie prestazioni, mediante cessione a terzi del credito d’imposta corrispondente allo sconto concesso in fattura, era necessario:

- individuare una banca disposta a concedere e contrattualizzare un plafond di “acquisto crediti d’imposta”, così da avere la certezza che, una volta rese e fatturate le prestazioni con sconto in fattura, i crediti d’imposta corrispondenti allo sconto concesso in fattura avrebbero trovato un compratore e sarebbero quindi stati “monetizzati”;
- gestire in contraddittorio con gli advisor della banca tutte le verifiche tecniche sulla sussistenza dei requisiti per il superbonus e quindi sull’esistenza dei crediti d’imposta, prima che la banca proceda in concreto all’acquisto dei crediti d’imposta e al pagamento del loro “valore attualizzato”;
- sopportare gli oneri finanziari di attualizzazione del valore nominale del credito d’imposta

ceduto (nel caso, ad esempio, di una prestazione fatturata a 100, con sconto in fattura 100 e corrispondente credito d'imposta di 110 che viene comprato dalla banca all'85% del suo valore nominale, la "monetizzazione" del credito a  $110 \times 85\% = 93,5$  implica che il corrispettivo di 100 in fattura viene incassato sopportando oneri finanziari per 6,5).

Da questo punto di vista, l'operatore economico, che si proponeva come "referente unico per lo sconto in fattura", andava a svolgere un servizio che rivestiva una evidente utilità economica tanto per i potenziali committenti, quanto per i potenziali fornitori dei servizi connessi alla realizzazione degli interventi agevolati con possibilità di concordare, con gli uni e/o con gli altri, uno specifico compenso a fronte del servizio reso.

In questo scenario operativo, molte imprese di costruzione, che intendevano offrire i propri "tradizionali" servizi di imprese appaltatrici per il realizzo dei lavori agevolati ed erano disponibili ad anticipare il beneficio superbonus ai committenti praticando lo sconto in fattura ex art. 121 del DL 34/2020 sui corrispettivi pattuiti per il realizzo dei lavori in appalto con facoltà di subappalto, si sono strutturate internamente e/o con partnership esterne per poter anch'esse proporsi ai committenti quali "referenti unici per lo sconto in fattura", ossia quali soggetti disponibili ad anticipare, sotto forma di sconto in fattura ex art. 121 del DL 34/2020, il beneficio superbonus ai committenti non solo in relazione ai corrispettivi "propri" di realizzo dei lavori in appalto con facoltà di subappalto, ma anche in relazione ai corrispettivi degli altri fornitori di servizi che, seppur anch'essi rientranti nel perimetro dell'agevolazione superbonus, esulavano dal perimetro dell'appalto, ossia (i) i servizi professionali tecnici connessi alla realizzazione delle opere in appalto (quali, ad esempio, il progettista, il direttore dei lavori, il collaudatore, il responsabile della sicurezza, ecc.), (ii) i servizi professionali tecnici di asseverazione dei requisiti tecnici degli interventi e della congruità delle spese sostenute, (iii) i servizi professionali fiscali di rilascio del visto di conformità della documentazione.

Nella prassi commerciale e contrattuale, i soggetti che si sono in tal modo proposti (sia imprese di costruzioni di "lungo corso", sia soggetti costituiti all'indomani dell'introduzione del superbonus e dello sconto sul corrispettivo), sul mercato dei potenziali committenti e dei potenziali fornitori di "lavori superbonus", hanno sovente fatto ricorso alla formula definitoria del *"General contractor Superbonus"* e, anche quando non vi hanno fatto ricorso essi stessi, sono stati così definiti dal mercato.

Una formula commercialmente efficace, seppur giuridicamente atecnica, posto che la figura del "general contractor" (in italiano, "contraente generale") ha un suo preciso significato solo nell'ambito dei lavori e degli affidamenti da parte di committenti pubblici e non anche di quelli privati.

Nell'ambito dei lavori e degli affidamenti pubblici, il "contraente generale" è infatti l'operatore economico, in possesso dei requisiti di qualificazione previsti dall'art. 207 del Codice dei Contratti Pubblici, che si obbliga, verso corrispettivo, *"a compiere un'opera e a perseguire un determinato risultato amministrativo indicato nel bando e nel contratto, con organizzazione di mezzi necessari e con gestione a proprio rischio"* (art. 204 co. 1 del Codice dei Contratti Pubblici).

Tali obbligazioni vengono assunte dal "contraente generale" sulla base di un contratto di affidamento di "servizi globali" che l'ente concedente ha facoltà di disporre, in alternativa agli ordinari contratti di affidamento di "servizi specifici" (appalto, mandato, ecc.), quando *"l'importo dell'affidamento non sia inferiore a 100 milioni di euro"* e *"tenendo conto della complessità e della eterogeneità delle prestazioni richieste e della esigenza di perseguire un risultato amministrativo di elevata qualità ed efficacia"* (art. 204 co. 1 del Codice dei Contratti Pubblici).

Le ragioni per cui, nell'ambito dei lavori e degli affidamenti pubblici, viene espressamente prevista e regolata la figura del "contraente generale", per la stipula di "contratti di affidamento di servizi globali", che non trova invece analoga previsione e regolamentazione espressa nell'ambito dei lavori e degli affidamenti privati, sono riconducibili al fatto che:

- nell'ambito dei lavori e degli affidamenti privati, non sussistono vincoli legali all'autonomia negoziale del committente privato e dell'operatore economico affidatario di consentire nel contratto il subaffidamento, in tutto o in parte, a operatori economici terzi, dei servizi oggetto

del contratto di affidamento;

- nell'ambito dei lavori e degli affidamenti pubblici, invece, esistono precisi vincoli legali all'autonomia negoziale del committente pubblico e dell'operatore economico affidatario di consentire nel contratto il subaffidamento, in tutto o in parte, a operatori economici terzi, dei servizi oggetto del contratto di affidamento.

Conseguentemente, mentre nei lavori e negli affidamenti privati è sempre possibile stipulare con un unico operatore economico contratti aventi per oggetto una pluralità di prestazioni anche complesse ed eterogenee, con piena facoltà per l'operatore economico affidatario di subaffidarle, anche integralmente, a operatori economici terzi, nei lavori e negli affidamenti pubblici la mancanza di questa libertà negoziale ha reso opportuno prevedere, in relazione a lavori e affidamenti di rilevante entità (non inferiori a 100 milioni di euro) e di significativa complessità ed eterogeneità delle prestazioni richieste, una specifica figura di "contraente generale" con cui risulti stipulabile un "contratto generale" di affidamento di "servizi globali", nell'ambito del quale vi sia poi piena libertà da parte del "contraente generale" di subaffidarli, in tutto o in parte, a operatori economici terzi, senza che operino gli ordinari vincoli legali in materia di subaffidamenti.

Centrale è infatti, da questo punto di vista, il disposto del co. 13 dell'art. 204 del Codice dei Contratti Pubblici, ai sensi del quale *"il contraente generale può eseguire le prestazioni contrattuali anche affidandole a terzi, in possesso dei richiesti requisiti di qualificazione, ai quali non possono essere imposti obblighi e oneri ulteriori rispetto a quelli che gravano sul contraente generale nei rapporti con il contraente"*, fermo restando che sugli eventuali ulteriori subaffidamenti ad altri operatori economici da parte di quelli affidatari del "contraente generale" tornano ad applicarsi le norme sul subappalto e i conseguenti limiti.

Nell'ambito dei lavori privati agevolabili con il superbonus, il contratto stipulato dal committente privato con un operatore economico che si propone, sul piano lessicale e commerciale, quale *"General contractor Superbonus"* rimane dunque, sul piano giuridico, un contratto il cui inquadramento dipende dalle obbligazioni che sono oggetto del medesimo.

Allo stesso modo, l'operatore economico che si propone sul piano lessicale e commerciale quale *"General contractor Superbonus"* rimane sul piano giuridico un appaltatore con eventuale facoltà di subappalto, un mandatario e/o un commissionario, a seconda delle obbligazioni che assume nel contratto, verso corrispettivo, nei confronti del committente privato; altrettanto dicasi per la natura giuridica dei corrispettivi che, in base al contratto, ritrae il *"General contractor Superbonus"*.

Ciò premesso, i contratti stipulati dalla generalità degli operatori economici (sia imprese di costruzioni di lungo corso che soggetti neocostituiti), che si sono proposti quali *"General contractor Superbonus"*, prevedono le seguenti prestazioni a favore del committente:

- l'obbligazione di realizzare in appalto gli interventi agevolati ai fini del superbonus, con facoltà di subappalto a terzi;
- l'obbligazione di concedere lo sconto in fattura ex art. 121 del DL 34/2020 sui corrispettivi di appalto sino a concorrenza della loro detraibilità ai fini del superbonus (ossia nei limiti della loro congruità ai prezziari e ai parametri di legge e dei tetti massimi di detraibilità o di costo agevolabile stabiliti dalla legge in relazione a ciascuna tipologia di intervento agevolato);
- l'obbligazione di contrattualizzare e pagare per conto del committente e in nome del committente (secondo lo schema del mandato con rappresentanza), oppure per conto del committente e però in nome proprio (secondo lo schema del mandato senza rappresentanza), i fornitori di servizi professionali tecnici (sia quelli per la realizzazione degli interventi agevolati, quali ad esempio quelli di progettazione, sicurezza di cantiere, collaudo, sia quelli per l'asseverazione ai fini del superbonus dei requisiti tecnici degli interventi e della congruità delle relative spese) e i fornitori di servizi professionali amministrativi (per il rilascio del visto di conformità della documentazione), i cui corrispettivi potevano anch'essi rientrare, insieme a

quelli per la realizzazione delle opere affidate in appalto, tra le spese detraibili ai fini del superbonus (e, quindi, “scontabili” in fattura);

- l’obbligo di concedere lo sconto in fattura ex art. 121 del DL 34/2020, in sede di riaddebito al committente, dei corrispettivi addebitati dai fornitori di servizi professionali tecnici e amministrativi contrattualizzati dal “*General contractor Superbonus*” in qualità di mandatario (con o senza rappresentanza) del committente privato;
- l’obbligo di coordinare dal punto di vista meramente amministrativo tutti i fornitori di servizi professionali tecnici e fiscali contrattualizzati per conto del committente, ai fini della maturazione in capo al committente del diritto alla detrazione superbonus sui corrispettivi che gli vengono addebitati e riaddebitati e della conseguente possibilità di fruirne mediante lo sconto sul corrispettivo che il “*General contractor Superbonus*” si è obbligato a concedere.

Rispetto a questa impostazione contrattuale, l’operatore economico, che, nel rapporto con il committente privato, si definisce (o viene definito) “*General contractor Superbonus*”, è sul piano giuridico a tutti gli effetti:

- relativamente alla obbligazione di realizzare in appalto gli interventi agevolati ai fini del superbonus, con facoltà di subappalto a terzi, una impresa appaltatrice che opera in forza di contratto di appalto;
- relativamente alle obbligazioni di contrattualizzare e pagare per conto del committente (con o senza rappresentanza) i fornitori di servizi professionali tecnici e fiscali e di coordinarli sul piano meramente amministrativo ai fini della maturazione del superbonus e della sua fruibilità sotto forma di sconto in fattura, una impresa mandataria che opera in forza di contratto di mandato;
- relativamente alla obbligazione di applicare lo sconto in fattura sui corrispettivi propri di appalto che addebita al committente in qualità di impresa appaltatrice e sui corrispettivi dei fornitori di servizi professionali che riaddebita in qualità di impresa mandataria, una impresa commissionaria di un generico servizio amministrativo che opera in forza di un contratto di servizio generico.

Nella misura in cui, relativamente a ciascuna di queste obbligazioni, il contratto stipulato tra il committente privato e l’operatore economico, che si definisce (o viene definito) “*General contractor Superbonus*”, prevede corrispettivi specifici, ciascun corrispettivo mantiene a sua volta la propria natura giuridica ed economica, ossia:

- corrispettivo per il realizzo delle opere in appalto (detraibile ai fini del superbonus);
- corrispettivo per l’attività di mero coordinamento dei fornitori di servizi professionali tecnici e fiscali (non detraibile ai fini del superbonus);
- corrispettivo per l’attività di applicazione dello sconto in fattura ex art. 121 del DL 34/2020 (non detraibile ai fini del superbonus).

Giova sottolineare che, sul piano casistico, i contratti stipulati tra i committenti privati e gli operatori economici prevedono sempre un corrispettivo specifico per il realizzo delle opere in appalto e solo in un numero minoritario di casi corrispettivi specifici per l’attività di mero coordinamento e per l’attività di applicazione dello sconto in fattura (per la generalizzata indisponibilità dei committenti a riconoscerli all’operatore economico), la cui previsione negli accordi contrattuali ha dunque assunto una valenza casistica meramente eventuale.

### ***La prassi ufficiale dell’Agenzia delle Entrate sul General Contractor***

La prassi ufficiale dell’Agenzia delle Entrate ha espressamente confermato la perfetta legittimità di schemi contrattuali precipuamente finalizzati a “canalizzare”, sul soggetto che assumeva anche l’obbligo di realizzare le opere in appalto, tutti i flussi di fatturazione al committente delle spese detraibili addebitate dai diversi fornitori di beni e servizi necessari per la realizzazione dei lavori

agevolati (opere e prestazioni professionali di progettazione, direzione lavori, collaudo, sicurezza di cantiere, ecc.) e per la spettanza del superbonus (asseverazioni tecniche e visti di conformità).

In particolare, l'Agenzia delle Entrate si è espressa sulla questione in occasione di tre distinte risposte ad altrettante istanze di interpello pubblicate nel corso dell'anno 2021 (risposta 15.4.2021 n. 254; risposta 19.4.2021 n. 261; risposta 15.7.2021 n. 480), cui hanno fatto seguito le indicazioni operative di carattere generale diramate agli uffici con la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 6.1), le quali riprendono e "generalizzano" le medesime statuizioni di prassi già affermate nelle tre risposte riguardanti le specifiche fattispecie concrete oggetto delle istanze di interpello.

La specifica fattispecie oggetto della **risposta a interpello Agenzia delle Entrate 15.4.2021 n. 254** concerne un "*general contractor* superbonus" cui sono stati affidati in appalto interventi di efficienza energetica (isolamento termico dell'involucro, installazione di impianto fotovoltaico e batteria di accumulo, sostituzione di infissi) agevolati ai fini del superbonus e che ha assunto nei confronti del committente anche l'obbligazione di contrattualizzare per suo conto, ma in nome proprio, i professionisti cui vengono affidati gli incarichi di attendere ai servizi di coordinamento in materia di sicurezza e di salute durante la realizzazione dell'opera, di redazione dell'APE, di direzione dei lavori e contabilità dell'opera, di esecuzione del servizio di responsabile dei lavori, di asseverazione dei requisiti tecnici e della congruità delle spese, di rilascio del visto di conformità documentale.

La specifica fattispecie oggetto della **risposta a interpello Agenzia delle Entrate 19.4.2021 n. 261** concerne un "*general contractor* superbonus" con la qualifica di EScO che intende realizzare presso vari clienti interventi di efficienza energetica agevolati ai fini del superbonus, svolgendo direttamente l'attività di progettazione e quella di esecuzione degli interventi, con subappalto di quest'ultima attività, interamente o in parte, ad altri soggetti, nonché agendo quale mandatario senza rappresentanza del committente con riguardo all'acquisizione e al mero coordinamento delle prestazioni rese da professionisti terzi per i servizi di coordinamento in materia di sicurezza e di salute durante la realizzazione dell'opera, di redazione dell'APE, di direzione dei lavori e contabilità dell'opera, di esecuzione del servizio di responsabile dei lavori, di asseverazione dei requisiti tecnici e della congruità delle spese, di rilascio del visto di conformità documentale.

La specifica fattispecie oggetto della **risposta a interpello Agenzia delle Entrate 15.7.2021 n. 480** concerne un "*general contractor* superbonus", che opera "*da oltre cinquant'anni nel settore delle costruzioni generali*" ed intende realizzare presso vari condomini interventi sull'involucro edilizio suscettibili di rientrare nell'ambito di applicazione dell'agevolazione superbonus, il quale si rende disponibile ad anticipare in nome e per conto del committente (mandato, in questo caso, con rappresentanza) il pagamento dei corrispettivi spettanti ai professionisti incaricati di attendere ai servizi di coordinamento in materia di sicurezza e di salute durante la realizzazione dell'opera, di redazione dell'APE, di direzione dei lavori e contabilità dell'opera, di esecuzione del servizio di responsabile dei lavori, di asseverazione dei requisiti tecnici e della congruità delle spese, di rilascio del visto di conformità documentale.

Il § 6.1 (rubricato "General Contractor") della **circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 6.1)**, dopo aver definito "contraente generale" (ossia "general contractor") i soggetti che "*su incarico dei committenti (persone fisiche, condomini) gestiscono i rapporti con le imprese nonché, in taluni casi, con i professionisti e i tecnici, che rilasciano le prescritte asseverazioni, e con i CAF o i professionisti che rilasciano il visto di conformità ai fini dell'opzione per il c.d. sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante al committente*", pur nella piena consapevolezza che "*tale figura è stata [...] normativamente individuata solo dalla disciplina dei contratti pubblici mentre, con riferimento agli interventi edilizi commissionati da soggetti privati, l'attività di "contraente generale" è ordinariamente disciplinata nell'ambito dell'autonomia contrattuale che regola i rapporti privatistici che intercorrono tra il committente/beneficiario delle agevolazioni e le imprese e/o i professionisti*", compendia e "generalizza" come di seguito le indicazioni di prassi già rese in occasione delle tre richiamate risposte a interpello dell'anno 2021:

- "*ai fini dell'applicazione delle agevolazioni fiscali, compreso il Superbonus, non rilevano gli*



*schemi contrattuali utilizzati nei rapporti tra committente e general contractor – che attengono esclusivamente a profili civilistici – essendo, invece, necessario che siano debitamente documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del committente/beneficiario dell’agevolazione”;*

- *“l’eventuale corrispettivo corrisposto al general contractor per l’attività di “mero” coordinamento svolta e per lo sconto sul corrispettivo in fattura applicato, non rientra tra le spese ammesse al Superbonus trattandosi di costi non “direttamente” imputabili alla realizzazione dell’intervento agevolato”;*
- *“in sostanza, il committente può fruire del Superbonus in relazione ai costi che gli vengono addebitati da un’impresa (o anche da un’associazione temporanea di imprese, o da un consorzio di imprese) o da un professionista, in qualità di general contractor, per l’esecuzione degli interventi nonché per il rilascio delle asseverazioni, delle attestazioni e del visto di conformità, a condizione che siano documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del predetto committente/beneficiario dell’agevolazione, mentre non è ammesso alla detrazione alcun margine funzionale alla remunerazione dell’attività posta in essere dal general contractor, in quanto esso costituisce costo non incluso tra quelli detraibili. Al riguardo, si rileva che con la circolare n. 30/E del 2020 è stato confermato che sono agevolabili tutte le spese caratterizzate da un’immediata correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione, specificando che tra le predette spese non rientrano i compensi specificatamente riconosciuti all’amministratore per lo svolgimento degli adempimenti dei condòmini connessi all’esecuzione dei lavori e all’accesso al Superbonus. Tale chiarimento risulta estendibile anche all’eventuale corrispettivo corrisposto al general contractor per l’attività di “mero” coordinamento svolta e per lo sconto in fattura applicato trattandosi, anche in questo caso, di costi non “direttamente” imputabili alla realizzazione dell’intervento. Pertanto, tale corrispettivo è, in ogni caso, escluso dall’agevolazione”;*
- *“resta fermo che nella fattura emessa dal general contractor per riaddebitare al committente le spese relative ai servizi professionali, o in altra idonea documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio e indicato il soggetto che lo ha reso, al fine di documentare le spese detraibili”;*
- *“la detrazione spetta anche quando il general contractor sia una ESCO (energy Service Company) che realizzerà presso vari clienti, privati cittadini o condomìni, interventi di riqualificazione energetica finalizzati alla fruizione del Superbonus. Al riguardo si precisa che, in merito alle prestazioni degli altri professionisti si determina il medesimo fenomeno che caratterizza l’affidamento in subappalto della realizzazione degli interventi, seppur senza la previsione di alcun margine attribuito al contraente generale in relazione alle prestazioni professionali”;*
- *“resta fermo che, in ogni caso, il riconoscimento dello sconto in fattura da parte del general contractor è consentita a condizione che gli effetti complessivi siano i medesimi di quelli configurabili nell’ipotesi in cui i professionisti, i tecnici o le imprese che realizzano gli interventi agevolabili avessero effettuato direttamente lo sconto in fattura al committente, beneficiario dell’agevolazione”.*

Secondo le statuizioni di prassi ufficiale dell’Agenzia delle Entrate, dunque, **se una impresa assumesse nei confronti del committente esclusivamente obblighi di (i) “mero” coordinamento** delle imprese edili e impiantistiche che realizzano in appalto le opere, nonché i professionisti che eseguono le prestazioni professionali funzionali alla loro realizzazione e/o le prestazioni professionali di rilascio delle asseverazioni e dei visti funzionali alla spettanza del superbonus, **e di (ii) applicazione dello sconto in fattura** sugli addebiti corrispondenti a spese detraibili ai fini del superbonus, qualunque corrispettivo addebitato al committente, in aggiunta al mero riaddebito delle spese addebitate dai fornitori dei beni e dei servizi agevolati, non costituisce spesa detraibile (né, quindi, “scontabile” in

fattura), in quanto corrispettivo per l'attività di mero coordinamento svolta e per lo sconto sul corrispettivo applicato.

Resta **però** ben inteso che, **se una impresa non assume nei confronti del committente esclusivamente obblighi di (i) mero coordinamento** di altri fornitori che rispondono in via diretta e autonoma dell'esecuzione delle prestazioni ad essi affidate **e (ii) di applicazione dello sconto sul corrispettivo, ma anche (ii) l'obbligo di realizzare essa stessa le opere in appalto, seppur con facoltà di subappalto**, i corrispettivi che essa addebita al committente e che costituiscono spesa non detraibile (né, quindi, "scontabile" in fattura), rimangono soltanto quelli eventualmente applicati in relazione all'attività di mero coordinamento dei professionisti che eseguono le prestazioni professionali funzionali alla progettazione, esecuzione e ultimazione delle opere e/o le prestazioni professionali di rilascio delle asseverazioni e dei visti funzionali alla spettanza del superbonus, nonché quelli eventualmente applicati in relazione all'attività di applicazione dello sconto sul corrispettivo (sia quello applicato sui corrispettivi addebitati dai fornitori di servizi professionali meramente coordinati dall'impresa, sia quello applicato sui corrispettivi propri dell'impresa per i servizi di appalto resi), mentre *nulla quaestio* in merito alla detraibilità (e, quindi, alla "scontabilità" in fattura) delle spese addebitate dall'impresa appaltatrice "*General contractor Superbonus*" a titolo di corrispettivo dei servizi di appalto resi.

### ***I rilievi elevati nei confronti di imprese appaltatrici General Contractor***

Dal sistema associativo sono state segnalate diverse verifiche fiscali condotte su imprese edili che hanno operato in questi anni, sul mercato dei lavori agevolati con la detrazione superbonus fruibile mediante sconto sul corrispettivo applicato in fattura dal fornitore, proponendosi ai committenti non solo come imprese appaltatrici cui affidare la realizzazione dei lavori, ma anche come imprese "*General contractor Superbonus*" cui affidare il coordinamento dei professionisti che eseguono le prestazioni professionali funzionali alla realizzazione dei lavori medesimi e/o le prestazioni professionali di rilascio delle asseverazioni e dei visti funzionali alla spettanza del superbonus, con applicazione dello sconto sul corrispettivo in fattura tanto sui corrispettivi propri di appalto, quanto sui corrispettivi addebitati dai predetti professionisti per le proprie prestazioni professionali.

Stando a queste segnalazioni, da queste verifiche fiscali sarebbero emersi rilievi, per importi estremamente significativi, in merito alla effettiva spettanza dei crediti d'imposta superbonus derivanti dagli sconti sul corrispettivo applicati in fattura dalle imprese ai propri committenti.

Tali rilievi non muovono però dalla constatazione di addebiti ai committenti di corrispettivi di appalto per importi superiori alle soglie di congruità delle corrispondenti spese e/o ai tetti massimi di legge di detraibilità delle spese (circostanze dalle quali la legge fa discendere la non detraibilità e, quindi, la non "scontabilità" delle spese eccedenti tali soglie e/o tetti), né dalla constatazione di applicazione dello sconto sul corrispettivo in fattura su importi più elevati di quelli addebitati dai professionisti "meramente" coordinati dall'impresa appaltatrice che funge anche da "*General contractor superbonus*".

**Tali rilievi muovono invece:**

- in taluni casi, **dalla constatazione** che l'impresa appaltatrice, che ha svolto anche il ruolo di "*General contractor superbonus*", ha realizzato le opere in tutto o in parte mediante affidamento in subappalto ad altre imprese **e si fondano sul presupposto** che, in tali casi, il margine dell'impresa appaltatrice, rispetto ai corrispettivi dei subappalti che le vengono addebitati dai subappaltatori, non costituisca per il committente spesa detraibile (e non costituisca, quindi, spesa "scontabile"), in quanto margine conseguito dall'impresa appaltatrice per il mero coordinamento dei subappaltatori e per l'applicazione dello sconto sul corrispettivo;
- in taluni altri, **dalla constatazione** che l'impresa appaltatrice, che ha svolto anche il ruolo di "*General contractor superbonus*", limitandosi però a riaddebitare (con sconto in fattura) senza praticare alcun ricavo o corrispettivo specifico, i corrispettivi addebitati per le proprie

prestazioni professionali dai professionisti “meramente” coordinati, non ha addebitato al committente alcun corrispettivo per l’attività svolta in qualità di *“General contractor superbonus”* e si fondano sul presupposto che detto corrispettivo è stato in realtà applicato, ma implicitamente, all’interno del corrispettivo di appalto delle opere e che ciò sarebbe comprovato dal fatto che l’impresa ha conseguito “margini di commessa d’appalto” superiori a quelli ordinariamente conseguiti dalle imprese edili in relazione ad appalti per i quali l’impresa non ha operato anche come *“General contractor superbonus”*;

- in taluni altri ancora, da una combinazione delle predette constatazioni e presupposti.

Si tratta di presupposti dei quali non vi è riscontro diretto alcuno nelle norme di riferimento e che vengono tuttavia motivati dai verificatori in ragione della loro volontà/obbligo di seguire prassi accertative conformi alle indicazioni di prassi ufficiale dell’Agenzia delle Entrate in materia di *“General contractor superbonus”* (che sono state precedentemente richiamate nel presente documento).

### ***In particolare sul rilievo per realizzo delle opere mediante subappalto***

Il rilievo per realizzo delle opere mediante subappalto a terzi si fonda, verosimilmente, sul fraintendimento del concetto di attività di “mero coordinamento” enunciato anche nei richiamati documenti di prassi ufficiale dell’Agenzia delle Entrate.

Una impresa che assume, nei confronti di un committente privato, l’obbligazione di realizzare in appalto determinate opere, resta comunque impresa appaltatrice, soggetta a tutte le responsabilità che, dalla legge e dal contratto, derivano in capo all’operatore economico che assume l’obbligazione di realizzare le opere, che gli vengono affidate in appalto, a prescindere dal fatto che, per l’adempimento della propria obbligazione realizzativa (e non di mero coordinamento amministrativo e organizzativo dei soggetti su cui grava l’obbligazione realizzativa “diretta” nei confronti del committente), proceda mediante avvalimento di uomini e mezzi facenti parte della propria “azienda edile”, oppure mediante subappalto a operatori economici terzi.

Quanto precede resta vero a prescindere dal fatto che l’impresa appaltatrice risulti dotata di una “azienda edile” di dimensioni tali da consentirle di eseguire internamente una parte maggioritaria delle opere che le sono affidate in appalto o comunque delle lavorazioni comprese nelle opere che le sono affidate in appalto (affidandone quindi in subappalto solo una parte minoritaria), oppure di dimensioni tali da consentirle, all’opposto, di eseguire internamente solo una parte minoritaria delle opere che le sono affidate in appalto o comunque delle lavorazioni comprese nelle opere che le sono affidate in appalto (affidandole quindi in subappalto per la parte maggioritaria).

In verità, quanto precede non cambia nemmeno se l’impresa appaltatrice realizza la totalità delle opere, che le sono affidate in appalto, mediante subappalto, anziché mediante avvalimento della propria “azienda edile”; e nemmeno nel caso limite in cui nemmeno disponga di una propria “azienda edile” e l’affidamento integrale delle opere in subappalto costituisca dunque l’unica soluzione organizzativa possibile, piuttosto che una scelta organizzativa alternativa a quella della realizzazione da parte dell’impresa appaltatrice mediante la propria “azienda edile”.

Si è già ricordato come, nell’ambito degli appalti e degli affidamenti da parte di committenti privati, non operano i vincoli di qualificazione degli operatori economici affidatari e i limiti alla possibilità per questi ultimi di procedere a subaffidamenti a terzi (salvo il caso di stipula, in luogo di uno dei tipi “ordinari” di contratto, di un contratto di affidamento di servizi globali con un “contraente generale”), che sussistono invece nell’ambito degli appalti e degli affidamenti da parte di committenti pubblici.

In tutti i casi che precedono, compreso il caso limite da ultimo richiamato dell’impresa appaltatrice senza “azienda edile”:

- l’impresa che assume verso il committente privato l’obbligo di realizzare in appalto determinate opere è “impresa appaltatrice”; e tale rimane anche quando adempie mediante subappalto del 100% delle opere, perché, anche in questo caso, l’obbligazione che adempie è

quella di realizzare le opere con piena e diretta responsabilità della loro corretta esecuzione, non quella del mero coordinamento amministrativo e organizzativo di fornitori di servizi che, per quanto attiene il merito tecnico della corretta esecuzione delle rispettive prestazioni, restano pienamente e direttamente responsabili nei confronti del committente;

- il corrispettivo, che nel contratto viene specificamente previsto a fronte di detta obbligazione realizzativa (e non di mero coordinamento amministrativo e organizzativo), costituisce il corrispettivo di appalto che, a sua volta, nell'ottica del committente privato, costituisce la spesa che sostiene per la realizzazione delle opere che affida in appalto.

In oltre venticinque anni di vigenza di detrazioni fiscali spettanti sulle spese sostenute per interventi edilizi rientranti tra quelli oggetto di agevolazione (l'introduzione della prima detrazione IRPEF di questo tipo risale all'anno d'imposta 1998), mai la dottrina, la prassi ufficiale dell'Agenzia delle Entrate o la giurisprudenza hanno messo in dubbio che, in presenza di subappalto delle opere da parte dell'impresa appaltatrice, ivi compreso il caso del subappalto del 100% di dette opere, la spesa detraibile per il committente (in quanto spesa sostenuta per il realizzo delle opere) non potesse essere ricondotta al corrispettivo pattuito dal committente con l'appaltatore per il realizzo delle opere in appalto, a prescindere dalle caratteristiche organizzative e/o dalle dotazioni strumentali dell'impresa appaltatrice, nonché dall'intensità con la quale essa adempie alle proprie obbligazioni contrattuali di realizzazione delle opere mediante impiego di risorse umane e materiali interne, oppure mediante esternalizzazione a imprese subappaltatrici.

Anche con riguardo alla detrazione IRPEF/IRES superbonus, così come per tutte le detrazioni fiscali "edilizie", la spesa detraibile per il committente (in quanto spesa sostenuta per il realizzo delle opere) è costituita dal corrispettivo pattuito dal committente con l'appaltatore per il realizzo delle opere in appalto (nei limiti, ovviamente, del rispetto delle soglie di congruità e dei tetti massimi di legge), a prescindere dalle caratteristiche organizzative e/o dalle dotazioni strumentali dell'impresa appaltatrice, nonché dall'intensità con la quale essa adempie alle proprie obbligazioni contrattuali di realizzazione delle opere mediante impiego di risorse umane e materiali facenti parte della propria "azienda edile", oppure mediante esternalizzazione a imprese subappaltatrici.

La consolidata e pacifica interpretazione, che precede, nella prassi applicativa della detrazione IRPEF/IRES superbonus e di tutte le altre "similari" detrazioni "edilizie", trova per altro implicite conferme anche nell'intervento normativo (art. 10-bis del DL 21/2022) con cui il legislatore ha ritenuto di stabilire che, per i contratti di appalto e di subappalto di importo superiore a 516.000 euro stipulati a decorrere dal mese di maggio 2022, la detraibilità (e, quindi, la "scontabilità" in fattura) delle spese riconducibili a tutti gli interventi agevolati di cui agli artt. 119 e 121 co. 2 del DL 34/2020 fosse limitata a quelle relative a interventi affidati in appalto o subappalto a imprese (rispettivamente, appaltatrici e subappaltatrici) in possesso di specifici requisiti di qualificazione, individuati con rinvio al sistema di certificazione SOA vigente ai fini degli appalti e degli affidamenti pubblici.

Questo intervento normativo del 2022 traeva i propri presupposti:

- in prima battuta dalla constatazione che, a seguito delle rilevanti opportunità di sviluppo di commesse edili e impiantistici nell'ambito dei lavori privati, determinate dall'introduzione nel 2020 del superbonus e dello sconto sul corrispettivo in fattura come modalità di sua fruizione, il caso limite dell'impresa che, senza disporre della benché minima "azienda edile" (anche perché, generalmente, neocostituita), assume contrattualmente l'obbligazione di realizzare opere in appalto, con conseguente avvalimento sistematico della facoltà di realizzarle mediante subappalto per il 100% a una o più imprese terze;
- in seconda battuta, dalla valutazione della opportunità di porre un freno a questa deriva e favorire l'affidamento in appalto e in subappalto delle opere a imprese dotate di idonea "qualificazione edile", su modello pubblicistico, tenuto conto del fatto che, pur trattandosi di interventi affidati da committenti privati, la totalità o comunque la parte preponderante del finanziamento dei medesimi trovava la propria copertura nelle risorse pubbliche

corrispondenti alle detrazioni fiscali o ai crediti d'imposta da esse derivanti.

Ciò che preme sottolineare in questa sede, tuttavia, non sono tanto le ragioni per le quali il legislatore ha ritenuto opportuno l'intervento legislativo, quanto le ragioni per le quali il legislatore lo ha ritenuto necessario, ossia il fatto che, stante anche la consolidata e pacifica interpretazione nella prassi applicativa della detrazione IRPEF/IRES superbonus e di tutte le altre "similari" detrazioni "edilizie", già precedentemente ricordata, il corrispettivo di appalto coincide nell'ottica del committente, con la spesa sostenuta per il realizzo delle opere affidate in appalto, la cui detraibilità (nel rispetto della congruità rispetto ai prezziari e ai parametri di legge e nel limite dei tetti massimi di spesa detraibile stabiliti dalla legge in relazione a ciascun intervento agevolato) non ha basi giuridiche di disconoscibilità, in assenza di un intervento normativo espresso, nemmeno se i lavori vengono affidati in appalto a una impresa priva di anche minimi requisiti di titolarità di una "azienda edile" che, inevitabilmente e sistematicamente, procede alla loro realizzazione mediante integrale affidamento di tutte le opere in subappalto a terzi.

Pertanto, salvo che sussistano i presupposti di applicazione dell'art. 10-bis della L. 21/2022, i verificatori dell'Agenzia delle Entrate non hanno titolo giuridico, né invero reali input nella prassi ufficiale dell'Agenzia delle Entrate stessa (sia avendo riguardo a quella consolidata con riferimento alla generalità delle detrazioni "edilizie", sia avendo riguardo a quella più recente diramata in epoca di superbonus e sconto in fattura), per disconoscere la detraibilità dei corrispettivi (di cui non viene messa in discussione la congruità e il rispetto dei tetti massimi di legge) che una impresa di costruzione, che svolge anche il ruolo di "*General contractor Superbonus*", addebita al committente con specifico riguardo alla sua obbligazione di realizzo delle opere in qualità di impresa appaltatrice, procedendo con modalità di fatturazione conformi a quelle sollecitate anche dalla prassi ufficiale dell'Agenzia delle Entrate, ossia con separata evidenza (i) degli importi addebitati a titolo di corrispettivi di appalto, (ii) degli importi addebitati a titolo di mero riaddebito dei corrispettivi spettanti ai prestatori di servizi professionali tecnici e fiscali, nonché (iii) degli eventuali importi addebitati a titolo di corrispettivo per l'attività di "mero" coordinamento di questi ultimi e (iv) degli eventuali importi addebitati a titolo di corrispettivo per l'attività di applicazione dello sconto in fattura.

L'errore, in questo tipo di condotta accertativa, consiste nel confondere l'obbligazione (e il relativo corrispettivo che costituisce la spesa sostenuta dal committente) di realizzo di opere in appalto, adempiuta mediante subappalto (anche integrale) a terzi, con la distinta obbligazione (e il distinto relativo corrispettivo eventualmente applicato) di mero coordinamento amministrativo e organizzativo, la quale concerne i fornitori che eseguono servizi che non rientrano tra quelli affidati in appalto (non, invece, i fornitori che eseguono in subappalto servizi che rientrano tra quelli affidati in appalto e rispetto ai quali l'impresa appaltatrice, che svolge anche il ruolo di "*General contractor Superbonus*", ha verso il committente un'obbligazione di tipo realizzativo e non di mero coordinamento amministrativo e organizzativo), con conseguente errato e infondato disconoscimento del corrispettivo di appalto quale spesa sostenuta dal committente per il realizzo delle opere affidate in appalto e sua arbitraria sostituzione con i costi sostenuti dall'appaltatore nel rapporto con i propri subappaltatori, cui, ai fini della determinazione spesa detraibile in capo al committente, viene concesso di aggiungere, a seconda degli umori e dei convincimenti discrezionali dei singoli verificatori, una platea più o meno ampia di costi "interni" dell'impresa appaltatrice e, nei casi di maggiore magnanimità, un margine di commessa giudicato "congruo" sulla base di valutazioni empiriche di bassa scientificità ed elevata discrezionalità.

### ***In particolare sul rilievo per mancato addebito di corrispettivi da General***

In alternativa o in concorrenza con il rilievo della riqualificazione del margine dell'impresa appaltatrice, che realizza le opere mediante ricorso al subappalto, da margine dell'appalto (in quanto tale detraibile per il committente) a margine di "mero" coordinamento delle imprese subappaltatrici, taluni uffici, quando constatano che l'impresa di costruzioni appaltatrice ha svolto anche il ruolo di "*General contractor Superbonus*" e quindi le attività di applicazione dello sconto in fattura e di "mero" coordinamento dei professionisti, ma non ha addebitato al committente alcun corrispettivo specifico

per queste attività “ulteriori”, perché si è limitata ad addebitare i propri corrispettivi per l'appalto e, per il resto, a riaddebitare tal quali i compensi addebitati dai professionisti “meramente” coordinati, contestano che un corrispettivo per dette attività è stato invece applicato dall'impresa, ma ricompreso all'interno del corrispettivo di appalto delle opere, così da renderlo spesa formalmente detraibile (anziché indetraibile quale sarebbe in caso di suo esplicito e separato addebito), applicando altresì l'IVA con l'aliquota ridotta del 10% propria degli interventi edilizi, anziché l'IVA al 22% che dovrebbe trovare applicazione sui corrispettivi relativi alle prestazioni di servizi di “mero” coordinamento e per l'applicazione dello sconto in fattura.

Questa impostazione accertativa postula un implicito obbligo per l'impresa di costruzioni appaltatrice, che svolge anche il ruolo di *“General contractor Superbonus”* di applicare, nei confronti dei committenti, uno specifico corrispettivo per l'attività di applicazione dello sconto in fattura e di “mero” coordinamento dei professionisti.

In verità, quest'obbligo non sussiste (nemmeno in termini di “autoconsumo”, trattandosi di prestazioni di servizi e non di cessioni di beni) e d'altro canto la consapevolezza dell'assenza di presupposti normativi che postulino la sussistenza di un simile obbligo risulta assai chiaramente anche dalla prassi ufficiale dell'Agenzia delle Entrate, la quale, in corrispondenza della circ. 23.6.2022 n. 23 (§ 6.1) è estremamente puntuale nel definire soltanto *“eventuale”* il *“corrispettivo corrisposto al general contractor per l'attività di “mero” coordinamento svolta e per lo sconto sul corrispettivo in fattura applicato”*.

Se l'impresa di costruzioni appaltatrice, che ha svolto anche il ruolo di *“General contractor Superbonus”*, ha addebitato al committente dei corrispettivi specifici per l'attività di applicazione dello sconto in fattura e di “mero” coordinamento dei professionisti, non vi è dubbio che *“l'eventuale corrispettivo corrisposto al general contractor per l'attività di “mero” coordinamento svolta e per lo sconto sul corrispettivo in fattura applicato, non rientra tra le spese ammesse al Superbonus trattandosi di costi non “direttamente” imputabili alla realizzazione dell'intervento agevolato”* (circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23, § 6.1), così come non vi è dubbio che il suo addebito deve essere assoggettato ad IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria del 22%.

Se però l'impresa appaltatrice, che ha svolto anche il ruolo di *“General contractor Superbonus”*, non ha addebitato al committente alcun corrispettivo specifico per l'attività di applicazione dello sconto in fattura e di “mero” coordinamento dei professionisti, per propria sistematica scelta di proposizione della propria offerta commerciale nei confronti della generalità dei potenziali committenti, oppure per rinuncia di applicarli in relazione a specifici committenti dei quali abbia constatato l'indisponibilità a riconoscere corrispettivi per tali attività in aggiunta a quelli riconosciuti per il realizzo delle opere in appalto, non è possibile riqualificare, a uso e consumo delle tesi dei verificatori, corrispettivi (congrui rispetto ai prezziari e ai parametri di legge) addebitati per i servizi di appalto in corrispettivi addebitati ad altro titolo.

Né la “vestizione” formale da margine dell'appalto anche di quel che sarebbe, invece, sul piano sostanziale, margine da *“General contractor Superbonus”* può essere desunta da asserite maggiori marginalità degli “appalti superbondus con sconto in fattura”, conseguiti dalle imprese appaltatrici che hanno svolto per i committenti anche le attività da *“General contractor Superbonus”*, rispetto alle “normali” marginalità degli appalti “non superbondus”.

Ciò anzitutto perché tale maggiore marginalità, oltre a essere comunque non suscettibile di riqualificazione, nella misura in cui non sia in discussione, a monte, la congruità dei corrispettivi di appalto applicati rispetto ai prezziari e ai parametri cui rinvia la normativa superbondus, è sovente soltanto apparente, nel senso che deriva dalla pretesa dei verificatori di calcolare il margine di commessa senza tenere conto degli oneri finanziari sopportati dall'impresa di costruzione sulla “monetizzazione” dei crediti d'imposta che matura in luogo dell'incasso “diretto” dei corrispettivi di appalto ad essa spettante.

Non si tratta, quindi, di una marginalità influenzata dall'attività di coordinamento svolta come General Contractor, ma di un fenomeno conseguente all'applicazione delle agevolazioni sotto forma di sconto in fattura e di cessione del relativo credito d'imposta, che ha inciso sulla liquidità delle imprese di costruzione che, al posto del corrispettivo, hanno ricevuto un credito d'imposta.

Da qui è dipesa la differente gestione delle commesse da parte degli operatori economici che, rispetto al passato, si sono trovati nell'impossibilità di praticare gli ordinari sconti commerciali ai clienti, con rilevazione di un margine di commessa solo "fittiziamente" maggiore dei precedenti (e comunque sempre nel rispetto della cd "congruità dei costi" imposta dalla normativa in relazione ai prezzi ufficiali).

\*\*\*

Alla luce di tali riflessioni, **la scrivente Associazione auspica che l'Agenzia delle Entrate possa fornire, a livello centrale e in forma ufficiale, un chiaro e tempestivo indirizzo operativo che consenta di superare definitivamente le criticità riscontrate nell'attuale operatività di un numero crescente di uffici territoriali in sede di verifica e successivo contraddittorio con i contribuenti.**

La **scrivente Associazione si rende sin d'ora disponibile a qualsiasi interlocuzione** volta ad approfondire, **nelle opportune sedi tecniche**, le questioni sollevate e le riflessioni formulate nella presente nota, **riservandosi altresì di produrre in tale sede ogni strumento, di fonte dottrinale e giurisprudenziale, eventualmente utile** al fine di corroborare una piena convergenza sul piano dell'interpretazione e dell'applicazione della disciplina recata dagli artt. 119 e 121 del DL 34/2020.