

Risposta n. 480/2021

OGGETTO: Articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio).
General contractor.

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

QUESITO

La società interpellante dichiara di essere un'impresa operante da oltre cinquant'anni nel settore delle costruzioni generali e, a seguito degli incarichi ricevuti da vari condomini, effettua lavori di efficientamento energetico degli edifici, aventi a oggetto le parti comuni dei condomini (tipicamente: realizzazione di cappotto e opere correlate) - lavori che possono anche rientrare nell'ambito dell'applicazione delle previsioni di cui agli articoli 119 e seguenti del D.L. n. 34 del 2020.

In merito alle procedure di assegnazione dell'incarico l'istante chiarisce che in una prima fase il Condominio conferisce a Alfa S.p.A. un mandato senza rappresentanza per la realizzazione di un cd. "studio di fattibilità", che comprende una valutazione preventiva e di massima sullo stato dell'edificio, l'indicazione degli elementi di fatto che determinano le inefficienze energetiche e l'individuazione delle opere e degli interventi prospettabili per il miglioramento della prestazione energetica complessiva dell'edificio e in tale fase Alfa S.p.A. in nome proprio affida lo "studio di

fattibilità" a un cd. "Tecnico" indipendente, dotato delle competenze e conoscenze necessarie per l'espletamento dell'incarico, il quale all'ultimazione delle prestazioni emette la fattura per le competenze maturate nei confronti di Alfa S.p.A., che provvede al pagamento della stessa.

Invece, con riferimento alle attività successive alla delibera di esecuzione dei lavori, Alfa S.p.A. è in grado di operare come "General Contractor", potendo applicare lo "sconto sul corrispettivo dovuto" in relazione a tutte le spese che il Condominio è tenuto a sostenere per poter beneficiare della detrazione fiscale "Superbonus 110%", ivi incluse le prestazioni rese dal "Progettista" e altri Professionisti (es.: soggetto che rilascerà il visto di conformità e curerà le comunicazioni all'Agenzia delle Entrate per comunicare lo sconto in fattura), avendo peraltro la capacità finanziaria ed essendo disponibile ad anticipare le predette spese in nome e per conto del Condominio, da riaddebitare per l'intero con la fattura conclusiva di saldo dei lavori.

Tutto ciò premesso, l'interpellante formula i seguenti quesiti:

1. chiede conferma in merito alla piena estensione della normativa "Superbonus 110%" alle spese per il cd. "studio di fattibilità", fatturate dal Tecnico a Alfa S.p.A. che gli ha affidato l'incarico in forza del mandato senza rappresentanza conferito a monte dal Condominio - spese che saranno riaddebitate da Alfa S.p.A. al Condominio nell'ambito della prima fattura emessa per stato di avanzamento lavori, con separata e specifica indicazione;

2. si chiede conferma in merito alla possibilità di applicazione delle previsioni ai sensi dell'articolo 121 del D.L. n. 34 del 2020 in materia di "sconto sul corrispettivo dovuto" per tutte le spese riportate nelle fatture emesse da Alfa S.p.A., ivi incluse le eventuali spese sostenute da Alfa S.p.A. in nome e per conto del Condominio per il pagamento delle fatture emesse dal Progettista e dai Professionisti, da riaddebitarsi ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. 633/1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, con riferimento al **primo quesito** propone la seguente soluzione interpretativa. Il Condominio dà l'incarico a Alfa S.p.A. affinché sia predisposto lo "studio di fattibilità", senza vincoli specifici. L'incarico viene affidato dalla mandataria senza rappresentanza Alfa S.p.A. al Tecnico, e la fattura per tali prestazioni viene emessa dal Tecnico nei confronti di Alfa S.p.A., giusta applicazione degli artt. 3 e 21 ss. del D.P.R. 633/1972. Per quanto concerne il recupero della spesa sostenuta:

- nel caso in cui l'Assemblea condominiale non deliberi l'esecuzione dei lavori, Alfa S.p.A. emetterà fattura per il riaddebito al Condominio, ultimate le prestazioni rese nell'ambito del mandato;

- nel caso, invece in cui l'assemblea condominiale deliberi l'esecuzione dei lavori, le spese per lo studio di fattibilità, a parere dell'istante, rientrerebbero nelle "*spese [... per] la progettazione e le altre spese professionali connesse, comunque richieste dal tipo di lavori (ad esempio, l'effettuazione di perizie e sopralluoghi, le spese preliminari di progettazione e ispezione e prospezione)*", ai sensi della circolare n. 24/E del 2020. Pertanto, a parere dell'istante, per garantire al Condominio la fruizione mediante sconto sul corrispettivo dovuto, tenuto conto delle previsioni di cui all'articolo 121 anche in relazione agli stati di avanzamento lavori, Alfa S.p.A. potrà riaddebitare nella prima fattura con separata e specifica indicazione, il corrispettivo per la realizzazione dello "studio di fattibilità" da parte del Tecnico.

Con riferimento al **secondo quesito** l'istante ritiene che la fatturazione debba essere regolata tenendo conto delle previsioni contrattuali, in base alle quali il Condominio affida in "prima persona" gli incarichi al Progettista e all'Appaltatore - seppure contestualmente. Secondo l'istante, appare opportuno che il Progettista regoli direttamente con il Condominio il proprio rapporto, rispondendo direttamente nei confronti dello stesso. Poiché il Condominio assume la veste di Committente, il Progettista emetterà la fattura nei confronti del Condominio medesimo.

A parere dell'istante, quindi, l'anticipo del sostenimento di dette spese in nome e

per conto, su delega del Condominio con il successivo riaddebito dell'intero importo ai sensi dell'articolo 15 del d.P.R. 633/1972 può rientrare nell'ambito dell'operatività del meccanismo dello sconto sul corrispettivo dovuto (previsto dall'articolo 121 del D.L. 34/2020).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che non sono oggetto della presente risposta gli ulteriori requisiti previsti dalla disciplina agevolativa qui in commento, su cui resta fermo ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Sempre preliminarmente, si rappresenta che esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello valutare la correttezza della qualificazione giuridica degli schemi utilizzati dall'istante per gestire i rapporti con il committente e i professionisti, così come descritti nell'istanza. Di conseguenza, sulla base di quanto descritto in istanza, si assume acriticamente che il rapporto giuridico che si instaura tra il GC ed il committente in relazione allo studio di fattibilità si qualifichi come mandato senza rappresentanza.

L'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione, originariamente prevista per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica (ivi inclusa la installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici) nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (cd. *Superbonus*). La detrazione, spettante nella misura del 110 per cento delle spese sostenute, è ripartita in 5 quote annuali di pari importo. Le nuove disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (cd. *ecobonus*) nonché per quelli di recupero

del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (cd. *sismabonus*), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito dalla legge 3 agosto 2013, n. 90.

Le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto del *Superbonus* sono indicati nei commi da 1 a 8 del citato articolo 119 del decreto Rilancio, mentre l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale è delineato nei successivi commi 9 e 10.

L'articolo 121 del medesimo decreto Rilancio, inoltre, stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, per taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio (compresi quelli antisismici) di cui ai citati articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013, ivi inclusi quelli che accedono al Superbonus ai sensi del predetto articolo 119 del decreto Rilancio, nonché per gli interventi di installazione di impianti fotovoltaici e di installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (cd. sconto in fattura). In alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari con facoltà di successiva cessione.

Le modalità attuative delle disposizioni da ultime citate, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica anche avvalendosi dei soggetti indicati al comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono state definite con i provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate 8 agosto 2020, prot. n. 283847, 12 ottobre 2020, prot. n. 326047, 22 febbraio 2021, prot. n. 51374 e 30 marzo 2021, prot. n. 83933.

L'articolo 1, comma 66, lettere a) e f) della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha modificato l'arco temporale di sostenimento delle spese, ai fini dell'applicazione dell'articolo 119 del decreto Rilancio. Tali termini sono stati da ultimo modificati dal decreto legge n. 59 del 2021, in corso di conversione. Per effetto di tali modifiche, per quanto di interesse in questa sede, attualmente il Superbonus spetta per le spese sostenute fino al 30 giugno 2022 e, per gli interventi realizzati dai condomini, spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022

Il comma 67, del citato articolo 1 della legge di bilancio 2021 ha inserito nell'articolo 121 del *decreto Rilancio* il comma 7-bis, ai sensi del quale le sopra richiamate disposizioni *«si applicano anche ai soggetti che sostengono, nell'anno 2022, spese per gli interventi individuati dall'articolo 119»*.

Con riferimento all'applicazione del *Superbonus*, sono stati forniti chiarimenti, sia pure relativamente alle disposizioni vigenti al 31 dicembre 2020, con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E e con la circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

In particolare, nel paragrafo 5 della citata circolare n. 24/E del 2020 è stato chiarito che *«Per espressa previsione normativa, sono detraibili nella misura del 110 per cento, nei limiti previsti per ciascun intervento, le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità nonché delle attestazioni e delle asseverazioni»*.

Con il medesimo documento di prassi, inoltre, è stato precisato che *«la detrazione, inoltre, spetta anche per talune spese sostenute in relazione agli interventi che beneficiano del Superbonus, a condizione, tuttavia, che l'intervento a cui si riferiscono sia effettivamente realizzato. Si tratta, in particolare: delle spese sostenute per l'acquisto dei materiali, la progettazione e le altre spese professionali connesse, comunque richieste dal tipo di lavori (ad esempio, l'effettuazione di perizie e sopralluoghi, le spese preliminari di progettazione e ispezione e prospezione)»*.

Tanto premesso, l'istante chiede di poter fruire del Superbonus mediante la

modalità alternativa del cd. «sconto in fattura» operando in qualità di contraente generale (di seguito GC o General Contractor), in relazione alle spese sostenute per realizzare una prestazione di servizi consistente in uno «studio di fattibilità» degli interventi agevolabili.

Al riguardo, nel presupposto che lo schema giuridico realizzato dall'istante sia quello del mandato senza rappresentanza - secondo cui i suddetti professionisti addebitano la propria prestazione all'istante in qualità di GC, che ribalta il costo del servizio sui beneficiari dell'agevolazione -, trova applicazione, ai fini IVA, l'articolo 3, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Ai sensi di tale disposizione "*le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario*", nel senso che hanno la stessa natura. In sostanza, il trattamento fiscale oggettivo dell'operazione, resa o ricevuta dal mandatario si estende anche al successivo passaggio mandatario-mandante, fermo restando il rispetto dei requisiti soggettivi degli operatori. Il mandatario, comunque, pur agendo per conto di un terzo opera a nome proprio (cfr. risoluzioni n. 6/E datata 11 febbraio 1998 e n. 250/E del 30 luglio 2002).

Ciò premesso, come precisato nella risposta n. 261 del 2021, si ritiene che questi importi riaddebitati costituiscano parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito dal GC al committente.

Al riguardo, per quanto concerne gli oneri oggetto di riaddebito si rammenta che, in ogni caso, non può essere incluso alcun margine funzionale alla remunerazione dell'attività posta in essere dal GC, in quanto esso costituisce un costo non incluso tra quelli detraibili al 110 per cento poiché espressamente menzionati nelle disposizioni del *Superbonus*.

A tale proposito si rileva che la circolare n. 30/E del 2020 ha 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 condomini connessi all'esecuzione dei lavori e all'accesso al Superbonus. Tale chiarimento risulta estendibile anche all'eventuale corrispettivo corrisposto al "contraente generale" 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.

In particolare, essendo necessario, ai fini del Superbonus e dell'esercizio dell'opzione, che siano documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del committente beneficiario dell'agevolazione, nel documento emessa dal GC per riaddebitare le spese relative ai servizi professionali, o in altra documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio e indicato il soggetto che lo ha reso (cfr. risposta n. 261 del 19 aprile 2021).

Alla luce di ciò e nei limiti di quanto sopra descritto, si ritiene che la detrazione delle spese per lo studio di fattibilità, in quanto spesa professionale connessa e comunque richiesta dal tipo dei lavori (così come chiarito dalla citata circolare n. 24/E del 2020) sia ammessa, con la modalità di cui al comma 1, lettera a) dell'articolo 121 del decreto Rilancio (cd. sconto in fattura), ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti previsti per la detrazione qui in esame.

Con riferimento al **quesito n. 2** - riguardante la possibilità di applicare le previsioni in materia di "sconto sul corrispettivo dovuto" anche con riferimento alle spese anticipate dal GC in nome e per conto del Condominio e riaddebitate per l'intero al momento dell'emissione del saldo dei lavori - si precisa che esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello valutare la correttezza della qualificazione giuridica dello schema utilizzato dall'istante per gestire i rapporti con il committente e con i professionisti menzionati in istanza.

Ciò premesso, si ritiene che laddove il progettista incaricato stipuli il contratto

direttamente con il Condominio, ma quest'ultimo deleghi l'istante al pagamento del compenso dovuto in nome e per conto dello stesso, in forza di un mandato con rappresentanza, il primo dovrà emettere fattura a nome del Condominio committente e l'istante riaddebiterà le relative somme allo stesso senza applicazione dell'IVA. Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, infatti, sono escluse dal computo della base imponibile, ai fini IVA, "*le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purchè regolarmente documentate*", ossia quelle somme, anticipate per conto del mandante, che risultino da idonea fattura emessa da un terzo e intestata direttamente al mandante (cfr. risoluzione n. 164/E del 31 luglio 2003).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e non implica un giudizio in merito alla conformità degli interventi che verranno realizzati in base alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)