"General Contractor" e Superbonus: la ricostruzione, sotto il profilo civilistico, degli schemi negoziali utilizzati nei rapporti tra committente e contraente generale (e tra quest'ultimo e le diverse figure professionali) suggerisce un valido ripensamento della prassi amministrativa in materia

Gianmarco Moro

1.Con la risposta ad interpello n. 254 del 15 aprile 2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è possibile accedere alle agevolazioni fiscali di cui agli artt. 119 e seguenti del D.L. n. 34 del 2020 ed esercitare l'opzione per lo sconto in fattura in relazione ai costi che l'impresa, in qualità di "General Contractor" (d'ora in poi, *breviter*, "G.C."), fatturerà per la realizzazione di interventi specifici oggetto di Superbonus,

> "*inclusi quelli relativi ai servizi professionali necessari per lo svolgimento dei lavori e per l'effettuazione delle pratiche amministrative e fiscali inerenti l'agevolazione (visto di conformità e asseverazioni)*".

Restano, tuttavia, sbarrate le porte alla detraibilità dei costi sostenuti per la pianificazione (ed effettuazione) degli interventi da parte del contraente generale: l'Amministrazione finanziaria ha, infatti, confermato i chiarimenti forniti dalla DRE Lombardia dell'Agenzia delle Entrate nella risposta all'interpello n. 904-334/2021, escludendo dalla detrazione del 110%

> "*la spesa relativa al compenso per il servizio reso da parte del «General Contractor», a titolo di costi organizzativi e di coordinamento delle attività che gli sono state affidate*".

In buona sostanza, il contraente generale potrà fruire del Superbonus mediante la modalità (alternativa) dello sconto in fattura, ma per quanto riguarda gli oneri oggetto di ribaltamento (cioè, di addebito nei confronti del committente)

> "*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 percento* […] *espressamente menzionati nelle disposizioni del Superbonus*" (risp. ad interpello n. 261 del 19 aprile 2021).

2. La coerenza sistematica di un simile orientamento andrebbe, di primo acchito, indagata alla luce della funzione (in fatto e) in diritto propria del G.C.

La ricostruzione, sotto il profilo civilistico, degli schemi negoziali utilizzati nei rapporti tra committente e contraente generale (e tra quest'ultimo e le diverse figure professionali) – la valutazione della cui correttezza "*esula dalle competenze esercitabili dalla* [Amministrazione finanziaria] *in sede di interpello*"[1] – consente, infatti, quantomeno di dubitare della posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate, secondo la quale il Superbonus non è applicabile al compenso corrisposto al G.C. per l'attività di mero coordinamento svolta e per lo sconto in fattura applicato, trattandosi di costo non "direttamente" imputabile alla realizzazione dell'intervento.

3. Orbene, il G.C. è una figura introdotta nell'ordinamento giuridico nazionale nei primi anni duemila, al fine di snellire e accelerare i tempi di realizzazione delle "opere pubbliche strategiche"[2].

Ai sensi dell'art. 194 del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, s'intende con esso un "*soggetto dotato di adeguata esperienza e qualificazione nella costruzione di opere nonché di adeguata capacità organizzativa, tecnico-realizzativa e finanziaria*", tale da assicurare al committente pubblico l'esecuzione globale del lavoro, occupandosi sia della progettazione che della realizzazione, secondo la formula "chiavi in mano".

Nell'ambito dei lavori pubblici, rientrano tra i principali obblighi del G.C.: a) la predisposizione del progetto definitivo e delle attività tecnico-amministrative occorrenti al soggetto aggiudicatore per pervenire all'approvazione dello stesso; b) l'acquisizione delle aree di sedime; c) l'esecuzione con qualsiasi mezzo dei lavori; d) il perfezionamento dell'opera; e) ove richiesto, l'individuazione delle modalità gestionali; f) le indicazioni del piano degli affidamenti, delle espropriazioni, delle forniture di materiale, onde evitare infiltrazioni mafiose[3].

Non esistono, per contro, norme che regolino tale istituto nel campo degli appalti privati: il rapporto fra G.C. e "committente reale" dell'intervento è, in detta ipotesi, disciplinato dalle norme del codice civile e delle altre fonti che regolano l'apporto d'opera o servizi[4].

Nell'ambito degli appalti privati, il G.C. funge da soggetto coordinatore (e intermediario) di tutte le altre professionalità (tecniche e amministrative) che intervengono nel processo di costruzione o di ristrutturazione, ciò consentendo, oltre alla riduzione delle lungaggini

burocratiche ed alla semplificazione degli adempimenti operativi, anche un maggiore risparmio economico: nel settore privato le funzioni del G.C. si ampliano rispetto alla previsione legislativa contenuta nel Codice dei contratti pubblici, estendendosi di regola anche alla redazione del progetto nonché allo svolgimento delle mansioni tecniche quali la direzione dei lavori e – per rimanere all'ipotesi del Superbonus – le asseverazioni (tecniche e fiscali).

4. Ebbene, in un contesto in cui il G.C. si atteggia quale figura deputata a sovraintendere, in qualità di unico referente, all'intero processo di realizzazione dell'opera, affiancando alle competenze tradizionali, connesse strettamente all'esecuzione tecnica dei lavori, anche competenze diverse, multidisciplinari, come possono essere quelle di ambito preparatorio e prettamente gestionale, non appare troppo esagerata (e fuor d'ogni ragione) la necessità di ricomprendere tra "*gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi*" anche le spese relative al compenso per i servizi organizzativi e di coordinamento resi da parte del suddetto Contraente.

Non risulta, *per tabulas*, priva di fondamento giuridico l'opportunità di inquadrare tra le spese accessorie detraibili ai sensi della circolare 2/E del 14 febbraio 2020, e del D.M. 6 agosto 2020 (art.5), anche i costi inerenti alla remunerazione di quelle prestazioni (essenziali ancorché strumentali) che, prime fra tutte, consentono al G.C. di avviare e "mettere in moto" la (più o meno) complessa "macchina" di realizzazione dell'intervento commissionato (e oggetto di agevolazione)[5].

Come "*strettamente collegati alla realizzazione degli interventi*" dovrebbero, allora, qualificarsi non solo i costi relativi "*all'installazione di ponteggi, allo smaltimento dei materiali rimossi per eseguire i lavori*", e non solo "*l'imposta sul valore aggiunto qualora non ricorrano le condizioni per la detrazione, l'imposta di bollo e i diritti pagati per la richiesta dei titoli abilitativi edilizi, la tassa per l'occupazione del suolo pubblico pagata dal contribuente per poter disporre dello spazio insistente sull'area pubblica necessario all'esecuzione dei lavori*"; non solo, cioè, le spese afferenti alle attività essenzialmente (e materialmente) "realizzative" dell'opera (*i.e.* dalla progettazione al compenso professionale), ma anche, giusta la funzione ascrivibile al G.C. quale realizzatore globale dell'opera commissionata, i costi inerenti all'espletamento, da parte di quest'ultimo, delle attività alle prime "*strettamente*" prodromiche (*i.e.* organizzazione, coordinamento, consulenza)[6].

Anche le prestazioni propedeutiche ai lavori costituiscono, tutto considerato, parte integrante del progetto, o meglio del "fine" unitario, perseguito dal G.C[7].

E ciò, se non altro, alla luce della natura "atipica" che contraddistingue il contratto di affidamento a contraente generale[8], poco rilevando, a questo proposito, che i lavori, in concreto, siano eseguiti: *i*) direttamente dal G.C., che dovrà costituire (ed operare tramite) una società di progetto, qualora sia esso stesso composto da più soggetti; *ii*) tramite affidamento a soggetti terzi, in possesso delle qualifiche tecnico-finanziarie prescritte dalla legge[9].

In entrambe le ipotesi, infatti, quella del G.C. riveste la qualifica di obbligazione di risultato "complessivo": al contraente generale si chiede, pertanto,

> "*di svolgere attività molto ampie che vanno dalla progettazione alla realizzazione, anche indirettamente, dell'intervento, alla direzione dei lavori, provvedendo in parte* […] *al prefinanziamento, con una totale assunzione del rischio all'interno di un contratto che prevede una obbligazione* […] *che porta a ritenere che il contraente generale si faccia garante della funzionalità dell'intervento rispetto alle esigenze specificate dal committente*"[10].

Coerentemente con tale visione, non appare illogico ricondurre la figura *de qua* nell'ambito del "*collegamento negoziale, in cui ciascun negozio, avente una propria causa, è posto in essere dalle parti per il conseguimento di una funzione complessa*"[11]; in quanto, con l'istituto del G.C. la finalità perseguita dal legislatore è senza dubbio

> "*quella di concretare un assetto negoziale di interessi che presuppone […] per la sua realizzazione, una pluralità di negozi coordinati verso un unico fine (Cass. Sez. II, 31 marzo 1987, n. 3100)*"[12].

Un simile collegamento presuppone, del resto, che

> "*una pluralità di negozi* [sia] *indirizzat*[a] […] *verso un intento comune ed unitario, che assorbe le funzioni specifiche e intrinseche dei singoli ed è esorbitante rispetto alle stesse per la natura composita dell'interesse regolato (Cass. Sez. II, 10 giugno 1991, n. 6567)*"[13].

5. Orbene, una siffatta ricostruzione in merito alla funzione (in fatto e) in diritto del G.C. sembrerebbe per nulla ostare all'enunciazione di un principio generale per cui nell'esecuzione degli adempimenti contrattuali tutte (o quasi tutte) le attività poste in essere dal G.C. si ritengono sussumibili in quelle "*strettamente collegat*[e] *alla realizzazione degli interventi*" accessibili al Superbonus.

Ciascuna operazione effettuata in pendenza dei richiamati rapporti negoziali risulta, infatti, "*strettamente*" funzionale al perseguimento (ed al raggiungimento) dell'"*unico fine*" prefissato, vale a dire la realizzazione dell'intervento commissionato (e agevolato).

Anzi, a ben vedere, proprio l'esatta (e puntuale) osservanza degli obblighi *"di tipo preparatorio e quindi assolutamente preliminari e presupposti all'opera realizzanda"*[14] consente al G.C. di perseguire quel tale "*unico fine*" senza incorrere, sin da subito, in ipotesi di (grave) inadempimento contrattuale, con i noti effetti previsti dalla legge.

Da quanto precede, appare allora quantomeno incoerente equiparare il trattamento fiscale dei costi sostenuti per i servizi organizzativi e di coordinamento resi dal G.C. con quello dei compensi dovuti all'amministratore di condominio per la gestione di tutte le pratiche e la rendicontazione delle spese connesse al Superbonus (circ. Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2020, n. 30).

L'indetraibilità del costo dell'amministratore condominiale non dovrebbe essere estesa al compenso del G.C. già solo per il fatto che né in forma né in sostanza la prestazione fornita da quest'ultimo può essere assimilata a quella dell'amministratore di condominio.

Mentre, infatti, il contraente generale si interfaccia sul mercato quale realizzatore globale dell'opera commissionata, l'amministratore di condominio circoscrive la propria attività alla mera gestione amministrativa e contabile dei beni condominiali, all'attuazione delle delibere assembleari oltre che alla rappresentanza legale del condominio, limitando il suo operato alla pura e semplice assunzione dell'obbligazione di mezzi[15].

Alla diversa natura dei rapporti obbligatori su citati – e alla constatazione che il Fisco non ha ammesso in detrazione il compenso dell'amministratore solo perché, sebbene considerato straordinario ("*extra*"), appartiene alla sfera ordinaria di attività che in maniera tradizionale svolge l'amministratore a beneficio dei condomini – si aggiunga, poi, la difficoltà di determinare l'esatto compenso del G.C. (e di isolare, quindi, l'ammontare indetraibile) quando tale somma

> "*sia indirettamente compresa nel costo dei singoli lavori presenti nel capitolato e, quindi, riconosciuta indirettamente dalle imprese all'interno di prezzi finali la cui congruità viene attestata, nei limiti previsti dal Decreto 6 agosto 2020, dai professionisti incaricati*"[16].

6. È, allora, certamente auspicabile un ripensamento (ed ulteriore chiarimento) dell'Agenzia delle Entrate sul punto: se è corretto accedere al Superbonus nell'ipotesi in cui il contribuente si affidi "*a un fornitore unico che opera come "contraente generale", che provvederà alla progettazione e realizzazione delle opere, rapportandosi, ai fini dell'esecuzione dell'intero intervento, da un lato, con il committente e dall'altro con tutti i soggetti coinvolti nello svolgimento degli adempimenti necessari per il completamento dell'intervento stesso*"[17], altrettanto tale dovrebbe essere considerare la spesa sostenuta dal committente per il pagamento del corrispettivo del G.C. contrattualmente pattuito nel contratto di "*appalto generale*" come rientrante

> "*tra le spese detraibili ai fini delle agevolazioni "edilizie", ovviamente sempre nel rispetto dei tetti massimi di legge e dei massimali di costo specifici, previsti con riguardo a ciascuna tipologia di interventi agevolati, ivi compreso ovviamente quando l'agevolazione compete nella misura superbonus 110%, ai sensi dell'art. 119 del DL 34/2020*"[18].

Ed infatti, proprio alla luce di quel "fine" unitario perseguito dal G.C. – rivestendo le relative prestazioni la qualifica di obbligazione di risultato "complessivo" – risulterebbe ragionevole: a) considerare la spesa inerente al compenso per il servizio a titolo di costi organizzativi e di coordinamento come direttamente afferente (e immediatamente correlata) all'espletamento delle attività propedeutiche all'esecuzione materiale degli interventi commissionati; b) riconoscere, di conseguenza, la deducibilità della stessa, al pari dei costi "*strettamente collegati*" all'esecuzione materiale degli interventi.

Il tutto, al fine pure, non certamente trascurabile, di dare adeguata (e giusta) attuazione alle misure di semplificazione ed estensione del Superbonus 110%, annunciate dal Ministro della Transizione ecologica, Roberto Cingolani, nel corso del question time al Senato dell'8 aprile scorso: intenti programmatici che sinora, contro ogni aspettativa, ed ancorché rientranti tra quelli concernenti la facilitazione degli oneri contrattuali (e degli adempimenti amministrativi in genere), sembrano non essere stati apprezzati (né premiati) dal Fisco.

[1] Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 254 del 15 aprile 2021.

[2] Con legge 21 dicembre 2001, n. 443 (cd. "Legge Obiettivo"), il Governo è stato delegato a disegnare la disciplina del G.C., le cui modalità operative nei settori pubblici sono state definite dal decreto delegato 20 agosto 2002, n. 190. L'intera disciplina del G.C. è oggi confluita nel Codice dei Contratti Pubblici, prima nel *corpus* del 2006 e poi nel d.lgs. n. 50 del 2016.

[3] Ai sensi dell'art. 194, comma 2, del d.lgs. n. 50 del 2016, "[i]*l contraente generale provvede: a) alla predisposizione del progetto esecutivo e alle attività tecnico amministrative occorrenti al soggetto aggiudicatore per pervenire all'approvazione dello stesso; b) all'acquisizione delle aree di sedime; la delega di cui all'articolo 6, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 8 giugno 2001, n. 327, in assenza di un concessionario, può essere accordata al contraente generale; c) all'esecuzione con qualsiasi mezzo dei lavori; d) al prefinanziamento, in tutto o in parte, dell'opera da realizzare; e) ove richiesto, all'individuazione delle modalità gestionali dell'opera e di selezione dei soggetti gestori; f) all'indicazione, al soggetto aggiudicatore, del piano degli affidamenti, delle espropriazioni, delle forniture di materiale e di tutti gli altri elementi utili a prevenire le infiltrazioni della criminalità, secondo le forme stabilite tra quest'ultimo egli organi competenti in materia*".

[4] La figura del G.C. – scrive l'Agenzia delle Entrate (risposta ad interpello n. 254 del 15 aprile 2021) – "*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. Ai fini del Superbonus, tali soggetti, si pongono, ad esempio quali interlocutori unici per l'espletamento di tutte le attività da effettuare*".

[5] Si rileva, in dottrina (GATTAMELATA, *L'istituto del contraente generale*, in CLARICH (a cura di), *Commentario al Codice dei contratti pubblici*, Torino, Giappichelli Editore, 2019, pp. 1373 ss.), che gli obblighi che il G.C. è tenuto ad osservare "*non afferiscono esclusivamente ad attività strettamente connesse alla costruzione materiale dell'opera; anzi, si può dire che dette attività rivestano un ruolo secondario rispetto alle funzioni – invero prevalenti – di tipo preparatorio ed organizzativo. Ciò a conferma* […] *che il general contractor, quale struttura esperta di project management, si caratterizza preminentemente per essere in grado di far assurgere ad unità le capacità tecniche di progettazione, organizzazione, coordinamento e finanziamento necessarie per la realizzazione dell'opera propria dei soggetti che a detta realizzazione concorrono*". Va, quindi, evidenziato che unitamente alle attività materiali (ed esecutive) il G.C. adempie "*a compiti di tipo preparatorio e quindi assolutamente preliminari e presupposti all'opera realizzanda*".

[6] L'importanza delle attività "prodromiche" è, peraltro, avvalorata dalla previsione di cui all'art. 194, comma 19, d.lgs. n. 50 del 2016, secondo cui "[i] *capitolati prevedono, tra l'altro* […] *le modalità e i tempi* […] *delle prestazioni propedeutiche ai lavori*".

[7] Cfr. PASCUCCI, TOMEI, *Contraente generale*, in Digesto Online, 2008, pp. 11-12, secondo i quali, "*poiché l'unitarietà della causa è essenziale in quanto l'obbligazione del general contractor è indirizzata ad un unico risultato, appare più idoneo qualificare il negozio stipulato alla stregua di un contratto misto, atipico, in cui l'assetto del rapporto e la disciplina da applicare dipendono dalle scelte concrete degli operatori* […]. *Di contratto atipico* […] *parla anche la determinazione 30-7-2002, n. 21 dell'Autorità per la vigilanza sui lavori pubblici. Secondo quest'ultima, nella fattispecie, se il trasferimento all'esecutore del programma dei poteri pubblicistici relativi alle operazioni giuridiche e materiali concernenti l'esecuzione delle singole opere richiama un'ipotesi di concessione di servizi (di committenza), è anche vero che la realizzazione di un programma di costruzione e ammodernamento e di esecuzione del progetto richiama i connotati dell'appalto di lavori* […]. *Ed invero* […], *non si può non rilevare come nella fattispecie convergano una serie di figure prestazionali difficilmente inquadrabili in un tipo unitario, inducendo l'interprete ad aderire alla tesi del contratto misto*".

[8] Secondo una certa opinione, "*che prende le mosse dalla direttiva 93/37/CE (ora art. 1, 1° co., lett. b), direttiva 2004/18 e art. 3, 7° co., del codice)*" – scrivono PASCUCCI, TOMEI, *Contraente generale*, in Digesto Online, 2008, p. 11 – "*il contratto di affidamento a contraente generale è tendenzialmente un contratto di appalto, in quanto il general contractor è un appaltatore che esegue l'appalto con qualsiasi mezzo, così come previsto dalla suddetta direttiva. Secondo altro orientamento, la facoltà di deroga alla disciplina generale sui lavori pubblici e la libertà organizzativa di cui gode il general contractor permettono di configurarlo non come affidamento di un'opera dettagliatamente programmata e progettata, ma come un piano che consente al contraente generale di sviluppare i diversi momenti realizzativi. Ne consegue che l'intera operazione apparirebbe riconducibile al mandato senza rappresentanza, in cui un soggetto terzo provvede in nome proprio a compiere una serie di atti giuridici, i cui risultati dovranno poi essere trasferiti all'amministrazione. Ne discende, quindi, che la disciplina applicabile dovrebbe essere quella dell'appalto di servizi o della concessione di servizi, oppure, qualora il general contractor intenda eseguire in proprio parte dei lavori, troverebbe applicazione la disciplina dei lavori o dei servizi secondo il criterio della prevalenza quantitativa* […]. *Secondo un'altra opinione, invece, poiché la complessità dell'operazione economica rivela come l'interesse perseguito dalle parti non possa essere realizzato mediante uno schema negoziale semplice, ma attraverso più negozi legati tra loro da un nesso funzionale, la fattispecie de qua deve essere ricondotta nell'ambito del collegamento negoziale, in cui ciascun negozio, avente una propria causa, è posto in essere dalle parti per il conseguimento di una funzione complessa".*

[9] Sulla natura "atipica" del contratto di affidamento a contraente generale, si veda, da ultimo, Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 261 del 19 aprile 2021, secondo cui "[i]*l rapporto giuridico che si istaura tra il GC ed il committente degli interventi inclusi nel perimetro di applicazione del Superbonus si qualifica come un contratto atipico "complesso" che include sia la realizzazione in via diretta di alcune attività(progettazione e realizzazione) sia il rapporto, gestito secondo lo schema del mandato senza rappresentanza, con i professionisti che svolgono le attività riguardanti l'apposizione del visto di conformità e il rilascio delle asseverazioni previste dalla disciplina agevolativa*".

[10] MASCOLINI, *L'affidamento a contraente generale*, in Associazione delle organizzazioni di ingegneria, di architettura e di consulenza tecnico-economica, Confindustria.

[11] PASCUCCI, TOMEI, *Contraente generale*, cit.

[12] SALVATORE, *La nuova figura del general contractor*, TAR, 2002, II, pp. 12 ss., secondo cui: "*Il nesso che rende i negozi interdipendenti può essere sia di carattere strutturale che funzionale. Il profilo strutturale consente di identificare un solo risultato cioè l'unicità del contratto considerato nel suo momento statico e si dirige verso il soggetto aggiudicatore; il profilo funzionale che coinvolge una pluralità di soggetti sviluppa dinamicamente la conclusione accennata circa la pluralità dei negozi legati dal nesso di collegamento, idoneo a dare una risposta al problema della qualificazione delle combinazioni negoziali*".

[13] *Ibidem*.

[14] GATTAMELATA, *L'istituto del contraente generale*, cit.

[15] Cfr. ZANETTI, ZENI, *Urge chiarezza sulla detraibilità delle spese del general contractor*, in Eutekne.Info, 8 aprile 2021, secondo i quali: "*La differenza rispetto al caso dell'amministratore di condominio, cui viene riconosciuto un compenso "extra" per la gestione straordinaria dei lavori, è* […] *lampante, nel senso che quel compenso è riconosciuto dal condominio all'amministratore non "per la realizzazione degli interventi" (come è vero invece nel caso del compenso riconosciuto al general contractor), ma "perché vengono realizzati gli interventi" (e, in ragione di tale fatto, è previsto in riconoscimento di uno specifico compenso "extra" all'amministratore, nell'ambito dell'incarico affidatogli dal condominio)*".

[16] GAVELLI, *Non detraibili i compensi dell'amministratore*, in Il Sole24Ore, 28 Ottobre 2020.

[17] Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 254 del 15 aprile 2021.

[18] ZANETTI, ZENI, *Urge chiarezza sulla detraibilità delle spese del general contractor*, cit.