

“Dietrofront” delle Entrate sulle contestazioni del margine del general contractor

Chiara Todini

PREMESSA - Osservando le modalità operative delle prime attività di verifica in tema Superbonus, viene subito in evidenza come i controlli interessino prima di tutto le imprese edili che si sono proposte sul mercato dei “lavori superbonus” non solo come impresa appaltatrice per l’esecuzione degli interventi agevolati, ma anche come “referente unico per lo sconto in fattura” sia con riferimento ai corrispettivi propri, sia relativamente ai corrispettivi degli altri fornitori di prestazioni agevolate.

Tale scelta rispondeva, invero, ad una esigenza di semplificazione e alla necessità di consentire al committente di avere un unico referente:

- per la realizzazione delle opere (dalla progettazione all’esecuzione) affidate in appalto e per l’effettuazione delle prestazioni di servizi che, pur non riguardando direttamente la realizzazione degli interventi agevolati, sono nondimeno essenziali per l’ottenimento dei benefici fiscali;
- che rendiconta e fattura tutte le spese che possono dare titolo alla maturazione delle corrispondenti detrazioni edilizie, consentendogli al contempo di optare, in alternativa, per l’applicazione dello sconto sul corrispettivo da parte del fornitore o per la cessione del corrispondente credito d’imposta ai sensi dell’art. 121 del d.l. n. 34/2020.

A tal fine, molte imprese edili hanno quindi adeguato i propri contratti di appalto inserendo una serie di clausole dirette ad attribuire alle medesime il ruolo di c.d. «appaltatore generale» e, precisamente, di quel soggetto che, oltre all’esecuzione delle opere edili, si è occupato di acquisire da terzi, in veste di mandatario del committente, i servizi professionali che non possono costituire direttamente oggetto dell’appalto.

Nello specifico, in qualità di “appaltatori generali”, tali imprese:

1. a) hanno assunto l’obbligo di eseguire, in forza del contratto di appalto ex art. 1655 c.c., tutte le attività necessarie alla progettazione e alla realizzazione delle opere edili, mediante organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio;
2. b) si sono obbligate ad eseguire le opere “a regola d’arte”, rispondendo dei vizi e delle difformità delle opere (art. 1667 c.c.);

3. c) si sono riservate la facoltà di affidare in subappalto a terzi, in tutto o in parte, l'esecuzione delle opere dedotte in contratto (ex 1656 c.c.), previa autorizzazione del committente, restando tuttavia direttamente responsabili nei confronti del committente per i vizi dell'opera e per i danni eventualmente subiti dal committente medesimo a causa della condotta dei subappaltatori;
4. d) si sono impegnate a conferire, in forza di apposita clausola di mandato, l'incarico a soggetti terzi in possesso di specifiche qualifiche tecnico-professionali, nell'interesse del committente/mandante, di eseguire le prestazioni necessarie per maturare la detrazione edilizia del Superbonus, che non possono essere tuttavia affidate in appalto. Trattasi in particolare:
 - delle attività connesse al rilascio dell'attestato di certificazione energetica (APE) «tradizionale» riferito alle singole unità immobiliari;
 - delle attività connesse all'incarico di asseverazione dei requisiti tecnici degli interventi e della congruità delle spese sostenute;
 - delle attività connesse al rilascio del visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione;
 - delle attività connesse all'incarico di direttore dei lavori, responsabile dei lavori, coordinatore per la progettazione e coordinatore per l'esecuzione.

Da ciò, si evince la differenza tra la figura dell'"appaltatore generale" e quella del "contraente generale": ed infatti, diversamente dal *General contractor* "puro" - che, non essendo dotato delle capacità tecnico-professionali necessarie alla realizzazione delle opere né di una struttura organizzata, si occupa esclusivamente di coordinare i soggetti che eseguiranno le opere e i servizi^[1] - l'appaltatore generale provvede ad eseguire i lavori edilizi, anche mediante ricorso al subappalto, con organizzazione dei mezzi necessari e assumendosi il rischio della commessa.

Solo con riferimento ai rapporti con le figure professionali terze, l'appaltatore generale si limita a individuare, sempre nell'interesse della committenza, i professionisti incaricati di espletare tutte le attestazioni e asseverazioni tecniche necessarie per l'ottenimento delle agevolazioni fiscali, stante l'impossibilità di affidare in appalto l'esecuzione di tali prestazioni. Una volta individuati, l'incarico ai professionisti viene quindi sempre attribuito dal committente, in forza di un contratto di mandato senza rappresentanza stipulato da quest'ultimo e l'impresa capofila.

LE PRIME VERIFICHE DELL'ADE – A quanto consta, le attività di verifica dell'A.f. stanno ponendo sempre di più l'attenzione sul ruolo in concreto svolto dalle imprese che hanno deciso di operare in veste di “appaltatori generali”, riqualificandole in “general contractor” con conseguente disconoscimento dell'agevolabilità ai fini Superbonus del margine di commessa conseguito (ritenuto tuttavia ingiustificatamente riferibile al c.d. “margine di intermediazione”). Esiste invece una ontologica differenza tra il fisiologico margine di commessa dell'appaltatore ed il margine di intermediazione.

In linea di principio, va in primo luogo osservato che il Fisco non sembra soffermarsi sulla specifica natura del contratto di appalto sottoscritto tra il committente e l'impresa appaltatrice e sulle obbligazioni contrattuali assunte da quest'ultima.

Da ciò emergerebbe, nella maggioranza dei casi, che l'impresa non è riconducibile alla figura del *General contractor* che si limita a svolgere attività di “mero” coordinamento tra gli attori coinvolti, ma si configura a tutti gli effetti come “appaltatore generale” che, per effetto della sottoscrizione del contratto di appalto, si è assunta l'obbligo di eseguire, “a regola d'arte” e con l'organizzazione di mezzi necessaria, i lavori agevolati, sopportando integralmente il rischio correlato all'esecuzione dell'opera.

Tale qualifica di “appaltatore” non può mutare per il fatto che la società ha affidato in subappalto ad altra impresa parte dell'esecuzione “materiale” dell'intervento agevolato. Ed infatti, l'affidamento delle opere in subappalto è una fattispecie espressamente prevista dal nostro ordinamento giuridico (art. 1656 c.c.) e non può costituire elemento presuntivo dell'esistenza di un mero coordinamento da parte dell'appaltatore. Il subappalto conserva invero la sua autonomia, non venendosi a creare alcun rapporto diretto, obblighi o diritti reciproci tra committente principale e subappaltatore; la responsabilità per il compimento dell'opera rimane in capo all'appaltatore (art. 1667 c.c.), il quale potrà agire solo in regresso nei confronti del subappaltatore laddove i vizi e le difformità dell'opera siano a lui imputabili (art. 1670 c.c.). Di talché, il ricorso della società a tale modalità di esecuzione della prestazione **non** può comportare, di per sé, il venir meno della sua natura di appaltatore, né giustificare il disconoscimento dell'agevolazione per la parte riferibile al margine applicato.

Né può incidere sulla natura di appaltatore la circostanza che, in forza della clausola di mandato prevista all'interno del contratto di appalto, la società si sia avvalsa della facoltà di individuare i soggetti terzi cui conferire l'incarico per l'effettuazione dei servizi professionali dedotti in contratto. Detta clausola, come visto, assolve **esclusivamente** allo scopo di consentire al Condominio di interfacciarsi con un unico referente in grado di assolvere non

solo al ruolo di appaltatore delle opere, ma anche al ruolo di mandatario senza rappresentanza incaricato di procurare al condominio gli altri, indispensabili, servizi necessari alla maturazione dell'agevolazione in commento. Essa non è invero idonea a mutare la causa concreta del contratto che rimane quella dell'appalto e, precisamente, quella di realizzare l'intervento agevolato dietro pagamento di un corrispettivo (nel caso di specie, mediante applicazione dello sconto in fattura), con l'organizzazione dei mezzi necessari e la gestione a proprio rischio.

Solo con riferimento alla gestione dei rapporti con i tecnici e i professionisti, incaricati di svolgere l'attività di asseverazione tecnica e fiscale, la Società ha svolto un'attività di coordinamento, senza tuttavia applicare un proprio margine sui costi per i servizi professionali addebitati al Condominio. Ed infatti, i costi sostenuti dall'impresa appaltatrice nei confronti di tali figure professionali sono stati addebitati, *per tabulas*, ai committenti, analogamente a quanto sarebbe avvenuto laddove tali professionisti avessero fatturato direttamente alla committenza.

La tesi dell'A.f. sembra poggiare invece su una (errata) lettura di alcuni documenti di prassi (su tutte, le circolari n. 23/E del 2022 e n. 30/E del 2020) che escluderebbero l'agevolazione per la parte del corrispettivo applicato dall'appaltatore in misura più elevata rispetto ai costi direttamente riferibili alla materiale realizzazione della commessa

Sul punto, si è osservato che, nei diversi documenti di prassi pubblicati in materia di Superbonus, l'Agenzia delle Entrate si è limitata ad escludere dal campo di applicazione dell'agevolazione e dall'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura solo le spese sostenute dal committente per remunerare l'attività di "mero" coordinamento svolta dal *General contractor* in quanto non strettamente collegate alla realizzazione degli interventi agevolati.

Nello specifico, con circolare n. 23/E del 2022 (par. 6.1), l'Agenzia ha ritenuto non agevolabile *"l'eventuale corrispettivo corrisposto al general contractor per l'attività di "mero" coordinamento svolta e per lo sconto in fattura applicato ... trattandosi di costi non "direttamente" imputabili alla realizzazione dell'intervento agevolato"*. In buona sostanza, ad avviso dell'Agenzia, *"il committente può fruire del Superbonus in relazione ai costi che gli vengono addebitati da un'impresa (o anche da una 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 un costo non incluso tra quelli detraibili".

Tale posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate deve essere intesa non già nel senso di escludere dal Superbonus il corrispettivo addebitato dall'appaltatore generale al committente in misura eccedente rispetto ai costi sostenuti per la materiale esecuzione dell'intervento, quanto piuttosto di ritenere non agevolabile solo la parte del corrispettivo diretta a remunerare il margine eventualmente conseguito dallo stesso appaltatore generale per l'attività di coordinamento eventualmente svolta in relazione ai professionisti e ai tecnici in forza di apposite clausole di mandato.

Ciò trova conferma nella stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha avuto modo di precisare che, nel caso in cui l'appaltatore si sia assunto nei confronti del committente l'incarico di gestire i rapporti con professionisti e tecnici in veste di mandatario, le spese per le attività svolte da questi ultimi possono essere addebitate al condominio in forma agevolata, a condizione che sulle stesse non sia applicato alcun margine.

Si legge, in particolare, nella risposta ad interpello n. 261 del 2021 che, in siffatta ipotesi, *"si determina il medesimo fenomeno che caratterizza l'affidamento in subappalto della realizzazione degli interventi, seppur senza la previsione di alcun margine attribuito al general contractor in relazione alle prestazioni professionali"*. Solo in quest'ultimo caso, dunque, data l'evidente differenza con l'affidamento in subappalto delle opere in cui il conseguimento di un profitto da parte dell'appaltatore è fisiologico, "non può essere incluso alcun margine funzionale alla remunerazione dell'attività posta in essere dal general contractor", trattandosi di *"costi non direttamente imputabili alla realizzazione dell'intervento"*. In questa direzione si muove anche la risposta n. 254 del 2021, ove analogamente si precisa che lo sconto in fattura è ammesso senza alcun margine per il *general contractor* solamente con riferimento ai servizi professionali, posto che il costo per *"l'attività di mero coordinamento"* dei professionisti non si configurerebbe quale costo direttamente collegato alla realizzazione dell'intervento.

Ne deriva dunque che nei documenti di prassi sopra riportati l'Agenzia delle Entrate non ha affatto inteso escludere tra le spese ammesse al Superbonus il corrispettivo applicato dall'appaltatore nei confronti del committente in misura "eccedente" rispetto ai costi sostenuti per la materiale esecuzione delle opere. Tale esclusione opererebbe invero solo con riferimento al corrispettivo per l'eventuale attività di coordinamento svolta che, in quanto

ritenuto non direttamente correlato alla commessa, non può essere agevolabile e oggetto di sconto in fattura.

Da quanto sopra, emerge dunque la difficile percorribilità della tesi dell'A.f., in quanto il corrispettivo pattuito nel contratto di appalto ben può (ed anzi, a stretto rigore, deve) essere superiore rispetto ai costi sostenuti dall'impresa stessa per la realizzazione materiale dell'opera. Ciò in quanto vi sono tutta una serie di costi, direttamente e indirettamente riferibili alla commessa, che l'impresa, in qualità di appaltatore, addebita al committente al fine di remunerare tutti i fattori della produzione impiegati, la propria capacità organizzativa, il rischio complessivo assunto per la realizzazione dell'opera, nonché il suo naturale e fisiologico margine di profitto.

Con la conseguenza che il corrispettivo praticato dalla società appaltatrice deve ritenersi, nella sua interezza, agevolato ai fini del Superbonus; ciò sempre che esso, naturalmente, sia contenuto nei massimali di spesa (determinati con Decreto ministeriale e dunque consentiti dalla legge) e rispettoso del vincolo della congruità dei costi, come attestato in asseverazione tecnica.

Né sembrerebbe potersi fondare la tesi dell'A.F. sulla mera assenza, nella contabilità del *general contractor*, di fatture specifiche relative ai servizi di coordinamento. Il recupero del credito in detto caso, pur ammettendo l'esistenza di una presunzione a favore dell'A.F., si fonderebbe in altri termini sulla presunta esistenza di un servizio a titolo oneroso non valorizzato e comunque da assoggettare ad Iva; ciò ancorché in assenza di un corrispettivo e di un legame diretto ed immediato tra prestazione dell'impresa e corrispettivo ricevuto. Vale invero ricordare che, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'imponibilità delle prestazioni di servizi ai fini Iva presuppone sempre la configurabilità di un rapporto giuridico da cui scaturiscano attribuzioni patrimoniali e la reciprocità delle stesse, in ragione della sussistenza di un nesso diretto tra il servizio fornito al committente ed il compenso ricevuto [2].

L'ATTO DI INDIRIZZO DELL'ADE - Piace rilevare alla scrivente che, proprio di recente, vi è stato sul punto un importante atto di indirizzo emanato dalla Direzione Centrale dell'Agenzia lo scorso 20 marzo, proprio per orientare gli uffici periferici nelle attività di controllo *in subjecta materia*.

Ebbene, richiamando in un lungo excursus la propria prassi, l'AdE ha innanzitutto distinto la figura del general contratto puro dall'appaltatore, valorizzando tutte le differenze sopra

riportate; ha poi puntualizzato le caratteristiche del contratto di appalto, *“con tutte le responsabilità che la legge e il contratto fanno gravare sull’operatore economico titolare dell’obbligazione di risultato”* – tratto quest’ultimo caratterizzante lo schema giuridico dell’appalto, ben specificando che la qualifica di appaltatore *“non dipende dalla modalità organizzativa prescelta per l’esecuzione delle opere, ma esclusivamente dall’assunzione dell’obbligazione realizzativa nei confronti del committente”*.

Infine, l’Amministrazione ha peraltro a chiare lettere affermato che *“la natura di impresa appaltatrice permane sia quando l’impresa esegue le opere con personale e mezzi propri, sia quando affida a terzi, in tutto o in parte, l’esecuzione dei lavori mediante subappalto”*; in quest’ultimo caso la sua attività si concentra prevalentemente sul coordinamento tecnico dell’intervento, mentre l’esecuzione materiale è svolta da soggetti subappaltatori. In tutti questi casi, l’impresa resta titolare dell’obbligazione principale verso il committente e, di conseguenza, delle correlate responsabilità civilistiche, amministrative e di sicurezza; né hanno implicazioni sulle conclusioni sopra illustrate le dimensioni dell’organizzazione interna dell’appaltatore; anzi, anche nel caso in cui il subappalto sia integrale, laddove il contratto stipulato con il committente prevede l’assunzione diretta del rischio, si è in presenza di un vero e proprio appalto, come tale non riqualficabile in altro schema giuridico distinto.

Le conclusioni tratte in detto atto di indirizzo dunque appaiono nette e condivisibili.

Occorre distinguere, dunque, attentamente il ruolo effettivamente svolto dall’impresa, verificando se si configuri come:

- General Contractor puro (solo coordinamento amministrativo → costi non detraibili);
- General Contractor appaltatore (esecuzione dei lavori → costi detraibili).

Quando il General Contractor opera principalmente come impresa appaltatrice e contestualmente svolge attività di coordinamento amministrativo, si dovrà distinguere:

- il corrispettivo per il mero coordinamento amministrativo nell’applicazione dello sconto in fattura non rientra tra le spese ammissibili al Superbonus, in quanto non direttamente riferibile alla realizzazione dell’intervento;
- i corrispettivi per l’esecuzione dei lavori, che costituiscono integralmente spese di appalto, come tali formanti la detrazione o il credito di imposta.

Di qui la natura conseguenza che, in assenza di una diretta imputazione in fattura dei corrispettivi per l'attività di mero coordinamento, non vi potrà essere una automatica riqualificazione dei compensi, procedendo ad uno scorporo "induttivo" dai corrispettivi dell'appalto del c.d. margine di coordinamento, ma gli uffici accertatori dovranno dare compiuta dimostrazione che una *"una quota del corrispettivo fatturato non attiene al margine conseguito dall'appaltatore a seguito dello svolgimento della sua ordinaria attività (i.e. coordinamento dei lavori) con conseguente assunzione di responsabilità ai fini del corretto svolgimento della predetta attività, bensì si riferisce ad un'attività di mero coordinamento amministrativo, distinta e autonomamente remunerata"*.

Detto importante chiarimento costituisce un primo punto fermo, che dovrà orientare gli Uffici nelle future verifiche, ma soprattutto consentire ai medesimi uffici una revisione delle verifiche già effettuate che disconoscevano tout court l'intero margine di commessa, come se il ricavo dell'appalto fosse di per sé escluso dall'agevolazione.

[1] La figura del *General contractor* non è espressamente disciplinata in ambito codicistico, in quanto nasce e si sviluppa nel mondo anglosassone per la realizzazione delle infrastrutture strategiche, ove emerge l'esigenza di competenze professionali ulteriori rispetto a quelle tipiche dell'appaltatore "tradizionale" orientato *all'opus*, e cioè che spaziano anche in ambiti differenti, quali, ad esempio, quello commerciale, amministrativo e finanziario.

Tale figura ha trovato un parziale riconoscimento, dapprima, in ambito comunitario con la direttiva 89/440/CE e, successivamente, nell'ordinamento italiano con la L. n. 443/2001, che ha delegato il Governo a definire la relativa disciplina. La disciplina del *General contractor* è stata poi trasposta nel codice degli appalti pubblici (d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, artt. 194 e ss.), in cui viene definito come il soggetto che, in qualità di unico referente nei confronti del committente dei lavori, si impegna a realizzare l'intervento oggetto dell'incarico in tutti i suoi aspetti essendo dotato delle competenze necessarie per garantire l'obbligazione di risultato, ovvero il corretto completamento dell'opera commissionata, a fronte di un corrispettivo pagato in tutto o in parte dopo l'ultimazione dei lavori.

[2] Si cfr., da ultimo, Cass. n. 1274 del 19/1/2026; cfr. anche Cass., 4 agosto 2017, n. 19557; Cass., n. 5721/2018; Cass., n. 14406/2017; Cass, n. 5721/2018; Cass, n. 25257/2020.