Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 254

OGGETTO: Superbonus - servizi connessi alla realizzazione degli interventi agevolabili forniti da un unico contraente generale - Articoli 119 e 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio)

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

QUESITO

L'Istante rappresenta di voler effettuare interventi di riqualificazione energetica su un immobile di cui è proprietario, usufruendo del *Superbonus* previsto dall'articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020 (decreto Rilancio).

Con la documentazione integrativa trasmessa il 12 febbraio 2021, il Contribuente ha precisato che l'immobile oggetto di intervento è un edificio unifamiliare dotato di impianto autonomo idrico, di scarico, di riscaldamento, di adduzione del gas ed elettrico ed avente accesso autonomo direttamente da strada pubblica. Tale edificio è costituito da una unità immobiliare con destinazione d'uso residenziale (categoria A/4) e una unità immobiliare con destinazione magazzino (categoria C/2).

Su tale edificio, nel rispetto delle disposizioni contenute nel decreto del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del Mare ed il Ministro delle

infrastrutture e dei trasporti del 6 agosto 2020, l'Istante vorrebbe realizzare i seguenti interventi che permetteranno il salto di due classi energetiche:

- isolamento termico a cappotto delle superfici disperdenti opache per una superficie maggiore del 25% e precisamente isolamento delle pareti verticali disperdenti e del tetto;

- installazione di impianto fotovoltaico e batteria di accumulo;

- sostituzione degli infissi.

A tale proposito, l'Istante dichiara di aver appaltato tutti gli interventi a un unico soggetto che agisce come contraente generale, offrendo in un unico contratto sia il servizio di fornitura e posa in opera degli interventi che quello di progettazione dell'opera.

Nella citata documentazione integrativa trasmessa, il Contribuente precisa che:

- le opere saranno fatturate dal fornitore unico che agisce come contraente generale al raggiungimento di 3 stati di avanzamento lavori corrispondenti al 30%, 60% e 100% delle lavorazioni;

- la progettazione sarà eseguita e fatturata dal predetto fornitore unico alla consegna ed approvazione dei documenti progettuali;

- i servizi di coordinamento in materia di sicurezza e di salute durante la realizzazione dell'opera di cui all'articolo 92 del decreto legislativi 81 del 2008, la redazione dell'Attestato di Prestazione Energetica (A.P.E.), la direzione dei lavori e la contabilità dell'opera, l'asseverazione sul rispetto dei requisiti tecnici e la corrispondente congruità delle spese sostenute di cui all'articolo 119 comma 13 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta di cui al medesimo articolo 119, l'esecuzione del servizio di responsabile dei lavori, saranno eseguiti da professionisti incaricati dall'Istante, secondo le modalità pattuite con ogni singolo professionista. I professionisti incaricati emetteranno fattura al fornitore unico secondo i tempi definiti nei rispettivi accordi che

possono prevedere pagamenti a Stato avanzamento lavori oppure al termine dei lavori.

L'Istante rappresenta di aver dato mandato senza rappresentanza al fornitore unico che agisce come contraente generale per pagare le fatture ai professionisti con addebito del relativo importo a suo carico il quale, a sua volta, in virtù del predetto mandato potrà pagare ai soggetti coinvolti le fatture relative ai servizi professionali e, successivamente, potrà fatturare all'Istante il medesimo importo, senza alcun ricarico, applicando lo sconto in fattura ed indicando esplicitamente in fattura la dicitura " *compenso per servizi professionali svolti dal professionista*" in maniera ben distinta dall'importo fatturato per i lavori.

I servizi professionali necessari per lo svolgimento dei lavori e per l'effettuazione delle pratiche amministrative e fiscali inerenti l'agevolazione (redazione A.P.E., responsabile dei lavori, asseverazione, visto di conformità, direzione dei lavori, responsabile della sicurezza) saranno, pertanto, fatturati dal professionista al contraente generale, che poi li addebiterà in fattura all'Istante, in virtù del suddetto mandato senza rappresentanza.

Nella documentazione integrativa, il Contribuente conferma che il fornitore unico non riceverà alcun compenso né per l'attività di coordinamento svolta, né per lo sconto in fattura applicato, e pertanto non applicherà alcun ricarico rispetto alle prestazioni professionali effettuate da altri soggetti; il contraente generale, infatti, offre tale servizio per ragioni commerciali, limitando la propria remunerazione ai servizi eseguiti direttamente di progettazione ed esecuzione dei lavori.

Ciò posto, l'Istante chiede se possa ricevere da un unico contraente generale sia i servizi di progettazione e realizzazione delle opere con successivo accesso all'opzione dello sconto in fattura, sia gli ulteriori servizi connessi alla realizzazione dei prospettati lavori senza pagamento di sovrapprezzo, accedendo per questi ultimi allo sconto in fattura, in quanto costi detraibili ai fini del *Superbonus*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene di poter accedere al *Superbonus* con riferimento alle spese sostenute per la fattispecie prospettata, in quanto il contraente generale viene ad operare attraverso un unico contratto garantendo il necessario coordinamento per lo svolgimento di un intervento che deve rispettare la complessa procedura del *Superbonus*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito "*decreto Rilancio*"), convertito, con modificazione, dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, spettante nella misura del 110 per cento delle spese stesse 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*) effettuati su unità immobiliari residenziali.

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 prot. n. 51374 e 30 marzo 2021, prot. n. 83933.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 66, lettere a) e f) della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha modificato l'articolo 119 del *decreto Rilancio*, prevedendo che il S*uperbonus* si applica alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022 e che, per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo.

La successiva lettera m) del citato articolo 1, comma 66, della legge di bilancio 2021 ha, inoltre, inserito nel medesimo articolo 119 del *decreto Rilancio* il comma 8-*bis* ai sensi del quale «*Per gli interventi effettuati dai soggetti di cui al comma 9, lettera a), per i quali alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione del 110 per cento 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*». L'articolo 1, comma 74 della citata legge di bilancio 2021 prevede che l'efficacia delle sopra richiamate proroghe di cui «*ai commi da 66 a 72 resta subordinata alla definitiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea* ».

Con riferimento alla applicazione di tale agevolazione, prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2021, sono stati forniti chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E e da ultimo con la circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti, in particolare, con riferimento ai requisiti di accesso all'agevolazione non oggetto della presente istanza di interpello.

Con la citata circolare n. 24/E del 2020, in particolare, nel paragrafo 8.1, è stato chiarito che, ai fini dell'opzione per la cessione o lo sconto prevista dall'articolo 121 del *decreto Rilancio*, è necessario richiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta, la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati e, nel successivo paragrafo 8.2, che è necessario richiedere, sia ai fini dell'utilizzo diretto in dichiarazione del *Superbonus* che dell'opzione per la cessione o lo sconto in fattura:

- per gli interventi di efficientamento energetico, l'asseverazione da parte di un

tecnico abilitato, che consente di dimostrare che l'intervento realizzato è conforme ai requisiti tecnici richiesti e la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati;

- per gli interventi antisismici, l'asseverazione da parte dei professionisti incaricati della progettazione strutturale, direzione dei lavori delle strutture e collaudo statico. I professionisti incaricati devono attestare anche la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

Con il medesimo documento di prassi, nel paragrafo 5 "*altre spese ammesse al Superbonus*", è stato precisato 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. 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);

- degli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi (ad esempio, le spese relative all'installazione di ponteggi, allo smaltimento dei materiali rimossi per eseguire i lavori, 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).

Nel caso di specie, l'Istante rappresenta di essersi affidato 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. In particolare, i servizi professionali necessari per lo svolgimento dei lavori e per l'effettuazione delle pratiche amministrative e fiscali inerenti l'agevolazione, svolti da professionisti incaricati dall'Istante, saranno fatturati dal professionista al fornitore unico, che poi li addebiterà in fattura all'Istante, in virtù di un mandato senza rappresentanza.

Con riguardo al quesito posto, in ordine alla possibilità di accedere al *Superbonus* in relazione ai costi che il "*contraente generale*", al quale si è rivolto l'Istante, anticipa per suo conto e che gli saranno successivamente addebitati, si rappresenta quanto segue.

L'articolo 194 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (c.d. "*Codice dei contratti pubblici*") individua nel contraente generale 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 ll'obbligazione di risultato, ovvero il corretto completamento dell'opera commissionata.

Tale figura è stata, pertanto, 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.

Nel caso di specie, il contratto stipulato dall'Istante con il "*contraente generale*" include anche le attività inerenti l'ottenimento del visto di conformità e il rilascio delle asseverazioni previste dalla disciplina agevolativa. I fornitori e i professionisti - individuati dall'Istante - effettuano la propria prestazione nei confronti del "*contraente*

generale", che agisce su specifico mandato senza rappresentanza conferito dal committente Istante (beneficiario della detrazione).

In particolare, i corrispettivi spettanti per il servizio professionale reso sono fatturati al "*contraente generale*" e da questi analiticamente riaddebitati all'Istante che, quindi, riceve una fattura dal "*contraente generale*", con l'indicazione di detti corrispettivi per la prestazione di servizi acquistati per conto del committente.

Nell'ambito dell'attività espletata, nel caso rappresentato, il "*contraente generale* " propone, peraltro, di operare lo sconto in fattura al committente (istante), a titolo di pagamento parziale o totale dei beni e servizi prestati, recuperando il contributo anticipato sotto forma di credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante.

Tanto premesso, fermo restando che esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello valutare la correttezza sotto il profilo civilistico degli schemi contrattuali utilizzati nei rapporti tra committente e "*contraente generale*", nel caso di specie, si ritiene che l'Istante possa accedere al *Superbonus* ed esercitare l'opzione per lo sconto in fattura in relazione ai costi che l'impresa, in qualità di " *contraente generale*", gli fatturerà per la realizzazione di interventi specifici oggetto di agevolazione, 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).

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, nella fattura emessa dal " *contraente generale*" per riaddebitare all'Istante le spese relative ai servizi professionali, o in altra idonea documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio ed indicato il soggetto che lo ha reso.

Resta fermo che il riconoscimento dello sconto in fattura da parte del fornitore unico anche per servizi professionali necessari per lo svolgimento dei lavori e per l'effettuazione delle pratiche amministrative e fiscali inerenti l'agevolazione è

consentita, a condizione che gli effetti complessivi siano i medesimi di quelli configurabili nell'ipotesi in cui i professionisti che rendono i servizi in questione avessero effettuato direttamente lo sconto in fattura al committente, beneficiario dell'agevolazione.

Per completezza si rileva che la citata 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 un questo caso, di costi non "direttamente" imputabili alla realizzazione dell'intervento. Pertanto tale corrispettivo è, in ogni caso, escluso dall'agevolazione.

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 edilizi alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute nel rispetto della norma agevolativa, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)