

BONUS EDILIZI

Il General Contractor e i fornitori in subappalto

A fronte dei diversi quesiti esistenti in riferimento ai Bonus Edilizi e ai rapporti intercorrenti tra il committente dei lavori (destinatario dei Bonus Edilizi) e i fornitori dei lavori, ed in primis il fornitore unico General Contractor, nonché ai modi fatturazione dei diversi servizi, si ritiene utile fornire alcuni punti di riflessione ed operativi in merito alle diverse figure coinvolte nei Bonus Edilizi ed in specie nel Superbonus 110%.

GENERAL CONTRACTOR

I Bonus edilizi, ed in specie il Superbonus al 110% – di cui all'[articolo 119 D.L. 34/2020](#) (decreto Rilancio), convertito, con modificazioni, dalla L. 77/2020 – abitualmente vengono gestiti tramite la figura del **General Contractor**: per tale soggetto si intende, *in primis*, colui che è **interlocutore unico** per l'espletamento di tutte le attività da effettuare nell'ambito delle opere agevolate.

Il General Contractor può essere definito come il **fornitore unico** che provvede alla progettazione e alla 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 necessari per lo svolgimento dei lavori e per l'effettuazione delle pratiche amministrative e fiscali inerenti l'agevolazione, svolti anche da professionisti coinvolti, vengono fatturati dai diversi fornitori, tra cui anche il professionista incaricato, al fornitore unico che poi li addebita in fattura al committente delle opere, in virtù di un **mandato senza rappresentanza**.

L'[articolo 194 D. Lgs. 50/2016](#) (cd. codice dei contratti pubblici) individua nel General Contractor, o **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 l'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 General Contractor 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.

Il rapporto tra GENERAL CONTRACTOR e COMMITTENTE

Il rapporto giuridico che si instaura tra il General Contractor ed il committente degli interventi (compresi nel perimetro dei Bonus Edilizi) 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, ad esempio, l'attestazione della congruità delle spese, l'apposizione del visto di conformità e il rilascio delle asseverazioni previste dalla disciplina agevolativa.

In particolare, i suddetti professionisti addebitano la propria prestazione nei confronti del General Contractor che, in applicazione dello schema giuridico del mandato senza rappresentanza, ribalta il costo del servizio – senza aggiungere alcun margine proprio – sui beneficiari dell'agevolazione ([risposta interpello 254/E/2021](#)).

Trova applicazione, ai fini Iva, l'articolo 3, comma 3, D.P.R. 633/1972, secondo cui *"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 (risoluzioni 6/E/1998 e 250/E/2002). Pertanto, gli importi riaddebitati costituiscono parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito dal fornitore unico al committente.

Il fornitore unico non riceve 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: in ogni caso, non può essere incluso alcun margine funzionale alla remunerazione dell'attività posta in essere dal General Contractor, in quanto esso costituisce un costo non incluso tra quelli detraibili al 110%, poiché espressamente menzionati nelle disposizioni del Superbonus. Il contraente generale, infatti, offre tale servizio per ragioni commerciali, limitando la propria remunerazione ai servizi di progettazione, ed eventualmente di realizzazione, eseguiti direttamente.

Le spese per i SERVIZI PROFESSIONALI

A tal proposito la circolare 30/E/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 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.

Nella fattura emessa dal general Contractor, o fornitore unico, per **riaddebitare le spese** relative ai **servizi professionali**, o in altra idonea documentazione, deve essere (i) descritto in maniera puntuale il **servizio** ed (ii) indicato il **soggetto** che lo ha reso.

La fruizione dei Bonus Edilizi – secondo la struttura descritta – 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 argomento avessero effettuato direttamente lo sconto in fattura (risposta interpello 261/E/2021).

Le condizioni sopra esposte valgono anche nel caso in cui, in una fase preliminare dei lavori, il committente delle opere conferisca direttamente il mandato al professionista e il General Contractor si inserisca direttamente con il pagamento in seguito ad un **mandato con rappresentanza** (risposta interpello 480/E/2021).

Dalla lettura della risposta succitata, si ritiene che laddove il professionista incaricato stipuli il contratto direttamente con il committente, ma quest'ultimo deleghi il General Contractor 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 committente e il General Contractor 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).

Quest'ultimo *modus operandi*, nella sua correttezza formale, pone la questione spinosa del versamento della ritenuta: il mandatario con rappresentanza (General Contractor) è sostituito d'imposta ex art. 25 d.p.r. 600/1973 (così come sancito anche in cassazione n. 9332 del 25.10.1996). L'articolo 25 d.p.r.

600/1973, in estrema semplificazione, dispone che se un ente o una società corrisponde ad un soggetto un compenso, comunque denominato, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché rese nei confronti di terzi (*rectius* fatturate a terzi), deve operare, all'atto del pagamento, una determinata ritenuta a titolo di acconto.

In base alla predetta soluzione, il General Contractor (mandatario con rappresentanza al pagamento) dovrà operare la ritenuta d'acconto su quanto effettivamente corrisposto ed inviare al professionista (lavoratore autonomo) la certificazione dei compensi assoggettati alla ritenuta.

Vale la pena sottolineare che il suddetto schema contrattuale non fornisce dubbi sia nel caso di un committente *business* (con partita iva o, comunque, sostituto d'imposta) e sia nel caso di mandatario *consumer* (senza partita iva), ma la questione è assai spinosa nel caso di un committente *consumer* (privato) e un mandatario *business* (General Contractor): la fattura del professionista al committente *consumer* (privato) non dovrebbe esporre la ritenuta d'acconto e, all'atto del pagamento da parte del mandatario *business* (General Contractor), ai sensi dell'art. 25 d.p.r. 600/1972, dovrebbe essere operata la ritenuta a titolo di acconto.

Per A.GI.SCO

Dott. Francesco Lerro