

Risposta n. 261

OGGETTO: Articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34. Energy Service Company che opera come General contractor.

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

QUESITO

La società ALFA (di seguito la società istante o l'interpellante) è una E.S.Co. (Energy Service Company) che realizzerà presso vari clienti (privati cittadini o condomini) interventi di riqualificazione energetica finalizzati alla fruizione delle detrazioni di cui all'articolo 119 e seguenti del decreto-legge del 19 maggio 2020, n. 34, convertito con la legge 17 luglio 2020, n. 77 (di seguito, anche Superbonus).

L'interpellante opererà presso i propri clienti in qualità di contraente generale (di seguito *General contractor* o GC), offrendo agli stessi sia il servizio di fornitura e posa in opera degli interventi di riqualificazione energetica sia il servizio di progettazione dell'opera. Tale servizio di progettazione è svolto da professionisti abilitati che talvolta hanno un rapporto di dipendenza con l'interpellante e talvolta sono collaboratori o società terze.

L'interpellante, inoltre, intende proporre ai propri clienti anche l'esecuzione di tutti i servizi professionali associati all'opera stessa e necessari per l'ottenimento delle

detrazioni fiscali di cui al Superbonus di seguito elencati:

- 1) coordinamento in materia di sicurezza e di salute durante la realizzazione dell'opera di cui all'articolo 92 del decreto legislativo n. 81 del 2008;
- 2) redazione dell'Attestato di Prestazione Energetica;
- 3) direzione dei lavori e contabilità dell'opera;
- 4) asseverazione sul rispetto dei requisiti tecnici e corrispondente congruità delle spese sostenute di cui all'articolo 119, comma 13 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, decreto Rilancio);
- 5) visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta di cui all'articolo 119, comma 11 del decreto Rilancio;
- 6) esecuzione del servizio di responsabile dei lavori, come descritto dall'articolo 92 del decreto legislativo n. 81 del 2008.

I servizi professionali sopra elencati dal punto 1 al punto 6 sarebbero forniti dall'interpellante, ed assegnati a professionisti indicati direttamente dal committente, che hanno i requisiti previsti dalla normativa vigente per svolgere le mansioni in questione.

I corrispettivi per i servizi sopraelencati verrebbero addebitati dai professionisti nei confronti di GC nel rispetto dei limiti definiti dalla normativa vigente, ove definiti, tra cui il decreto del Ministro della giustizia 17 giugno 2016; GC, a sua volta, addebiterebbe al cliente la medesima prestazione, richiedendo il medesimo compenso imponibile richiesto dai professionisti, senza applicazione di alcun sovrapprezzo.

Più in dettaglio, l'istante, con documentazione integrativa acquisita con prot. n. RU ... del ... 2021, ha ulteriormente precisato che:

- a. intende svolgere direttamente l'attività di progettazione e quella di esecuzione degli interventi (ovvero solo per quest'ultima subappaltare interamente o in parte ad altri soggetti);
- b. opera secondo lo schema giuridico del mandato senza rappresentanza,

pagando, per conto del committente degli interventi, le prestazioni professionali di cui ai punti da sub 1 a 6 e addebitando le medesime al committente;

c. applica lo sconto in fattura al cliente anche in relazione a tali prestazioni professionali esponendo i relativi corrispettivi in maniera distinta e separata dal corrispettivo per i lavori, con la dicitura *«compenso per servizi professionali svolti dal soggetto ...»*;

d. i professionisti che svolgono i servizi da 1 a 6 (cfr. bozza di accordo tra alfa ed i professionisti allegato all'istanza):

i. vengono incaricati direttamente dal cliente e, pertanto, le attività offerte ed corrispettivi sono pattuiti direttamente tra cliente e professionisti;

ii. addebitano le prestazioni professionali al GC che, come già detto, a sua volta le ribalta al committente, **senza alcun ricarico o ricavo su tale operazione**;

iii. vengono pagati dal GC a mezzo bonifico.

Come si evince anche dal punto 12 (*servizi professionali in fase esecutiva e mandato senza rappresentanza*) della bozza di contratto d'appalto allegata all'istanza:

· il committente si impegna a conferire l'incarico per i servizi necessari all'esecuzione dell'appalto a dei professionisti abilitati (cfr. punto 12.1 del contratto), pattuendo anche il corrispettivo dovuto attraverso lettera d'incarico che sarà allegata al contratto;

· al punto 12.2 si prevede che *«Il Committente concede un mandato senza rappresentanza ad alfa per corrispondere per conto del Committente medesimo i compensi ai professionisti incaricati di cui al presente articolo e si impegna a versare tali corrispettivi ad alfa previa emissione della fattura da parte di alfa»*;

Tutto ciò premesso, l'istante ritenendo che le prestazioni indicate ai suddetti punti rientrano tra le spese ammissibili previste dal meccanismo del superbonus di cui all'articolo 119 del decreto Rilancio (come, secondo lo stesso interpellante, disposto

dalla normativa in questione nonché sulla base delle precisazioni contenute nei provvedimenti attuativi), chiede chiarimenti circa la possibilità di:

1) operare in qualità di contraente generale prestando sia il servizio di progettazione sia la fornitura e posa in opera dei materiali e apparecchiature per l'efficientamento energetico degli immobili e di poter operare lo sconto in fattura per le suddette prestazioni, "recuperando" il seguente credito d'imposta, ai sensi del comma 1, lettera *a*), dell'articolo 121 del decreto Rilancio (cd. sconto in fattura);

2) fornire al cliente le suddette attività elencate dal punto 1 al punto 6, prevedendo tali prestazioni professionali direttamente nel contratto stipulato con il committente, addebitandole senza applicazione di alcun sovrapprezzo, facendole eseguire dai professionisti indicati direttamente dal cliente;

3) operare lo sconto sul corrispettivo dovuto per le suddette prestazioni professionali di cui al punto *b*), essendo tali spese ammissibili alla detrazione fiscale di cui al Superbonus, "recuperando" il seguente credito d'imposta, ai sensi del comma 1, lettera *a*) dell'articolo 121 del decreto Rilancio.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, con riferimento al quesito n. 1, ritiene di poter operare come contraente generale e potersi occupare sia della progettazione che dell'esecuzione degli interventi proposti al cliente ed operare lo sconto in fattura opzionato dal cliente.

Con riferimento ai quesiti n. 2 e 3, ovvero la possibilità di fornire al committente i servizi sopraelencati dal punto 1 al punto 6, l'interpellante ritiene che l'esecuzione delle prestazioni in argomento, tramite un unico contratto di affidamento, garantisce il rispetto dei massimali di spesa per categoria di lavoro, obiettivo che sarebbe di più difficile raggiungimento in caso di più fornitori non coordinati e riduce il numero dei visti di conformità da produrre per fruire del Superbonus.

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, nonché il rispetto nei rapporti tra l'istante ed i professionisti incaricati delle attività summenzionate delle previsioni ed adempimenti di cui al d.P.R. n. 633 del 1972.

Sempre preliminarmente, ai fini della presente risposta, si assume acriticamente quanto rappresentato dall'istante che si qualifica come una società di ingegneria avente i requisiti definiti dal Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti del 2 dicembre 2016, n. 263, nonché come un'impresa abilitata alla esecuzione delle opere.

In ogni caso, su tutti i predetti aspetti, resta fermo ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (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 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 e 12 ottobre 2020, prot. n. 326047.

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*, al fine di prevedere che il *Superbonus* si applica alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022 e che, per la 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 disposizioni di cui «*ai commi da 66 a 72 resta subordinata alla definitiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea*».

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*».

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) ed, in particolare:

- prestando direttamente il servizio di progettazione e la fornitura e posa in opera (anche in subappalto) dei materiali e apparecchiature per l'efficientamento energetico degli immobili;
- operando secondo lo schema giuridico del mandato senza rappresentanza, al fine di saldare, per conto del committente, i compensi per le prestazioni

professionali di cui ai punti da sub 1 a 6 del quesito - commissionate ai professionisti in via diretta da parte del committente - e "riaddebitare" tali costi al medesimo committente.

Per quanto concerne il **quesito n. 1**, si rappresenta quanto segue.

Il rapporto giuridico che si instaura 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.

In particolare, i suddetti professionisti - incaricati direttamente dai soggetti beneficiari della detrazione Superbonus - addebitano la propria prestazione nei confronti del GC che, in applicazione dello schema giuridico del mandato senza rappresentanza, ribalta il costo del servizio - senza aggiungere alcun margine proprio - sui beneficiari dell'agevolazione.

Ne consegue che, anche questi importi riaddebitati costituiscano parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito dal GC al committente. Nella sostanza, infatti, si determina il medesimo fenomeno che caratterizza l'affidamento in subappalto della realizzazione degli interventi, seppur senza la previsione di alcun margine attribuito a GC in relazione alle prestazioni professionali.

Al riguardo, il GC rappresenta che i documenti contabili e fiscali consentiranno di identificare la quota di corrispettivo generata dal ribaltamento dei costi sostenuti per le prestazioni professionali fruite per i servizi summenzionati. Inoltre, la circostanza per cui l'incarico e la fissazione del relativo compenso dei professionisti che pongono in essere le attività di cui ai punti sub da 1) a 6) descritti in istanza, sia posto in essere dal committente garantisce il rispetto della *ratio* di tali adempimenti contenuta nei DM correlati alla disciplina del Superbonus.

Per quanto concerne gli oneri oggetto di ribaltamento, 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.

Alla luce di ciò e nei limiti di quanto sopra descritto, si ritiene che l'istante in qualità di GC possa fruire del Superbonus con la modalità di cui al comma 1, lettera *a*) dell'articolo 121 del decreto Rilancio (cd. sconto in fattura) in relazione all'unico contratto "complesso" prestato al committente, ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti previsti per la detrazione qui in esame.

Da ultimo, resta fermo che la fruizione del Superbonus - secondo la struttura descritta ai punti b) e c) dell'istanza di interpello - è consentita, a condizione che gli effetti complessivi siano i medesimi di quelli configurabili nell'ipotesi in cui i professionisti che rendono i servizi di cui ai punti da 1) a 6) avessero effettuato direttamente lo «sconto in fattura».

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 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.

Con riferimento al **quesito n. 2** - riguardante la possibilità di fornire, addebitando al cliente, le suddette attività elencate dal punto 1 al punto 6, prevedendo tali prestazioni professionali direttamente nel contratto stipulato con il committente, senza applicazione di alcun sovrapprezzo - 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 committente e professionisti menzionati in istanza, pertanto, il quesito n. 2 non risulta ammissibile poiché non riguarda l'interpretazione di tali disposizioni, con la conseguenza che, in ogni caso, non si producono a tal riguardo gli effetti di cui al comma 3, dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Il **quesito n. 3** deve considerarsi assorbito dalle risposte al quesito sub 1. 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)