

## RISOLUZIONE N. 17



*Divisione Contribuenti*

*Direzione Centrale Fiscalità  
Settore Coordinamento controlli*

**Roma, 29 aprile 2026**

**Oggetto:** Chiarimenti sulla detraibilità delle spese di coordinamento nei contratti di appalto e subappalto con *general contractor* nell'ambito del "superbonus".

### **1. Premessa**

Sono pervenuti alla scrivente alcuni quesiti concernenti il corretto inquadramento tributario della detrazione per le spese sostenute ai sensi dell'art. 119 e seguenti del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, nell'ambito dei c.d. interventi "superbonus", in presenza di contratti di appalto e subappalto stipulati dalle imprese edili incaricate dell'esecuzione dei lavori.

Le richieste di chiarimento hanno riguardato, in particolare, la correttezza degli esiti delle attività di controllo effettuate da diverse Direzioni provinciali nei confronti di imprese di costruzione che, in qualità di appaltatrici – e avvalendosi anche di imprese subappaltatrici – hanno realizzato interventi le cui spese risultano, per i committenti, detraibili ai sensi dell'art. 119 del citato decreto-legge, con possibilità di fruire del relativo beneficio mediante l'opzione per lo "sconto in fattura" prevista dall'art. 121, comma 1, lett. a), del medesimo decreto.

Dette imprese di costruzione, oltre a rivestire il ruolo di appaltatrici degli interventi agevolati, hanno assunto anche il ruolo di "*general contractor superbonus*", obbligandosi verso il committente anche a gestire i rapporti, contrattuali e/o di pagamento, con i vari professionisti coinvolti nei lavori e nelle procedure di asseverazione, quali tipicamente i progettisti, i responsabili della direzione e della sicurezza dei lavori, gli attestatori dei requisiti

tecnici degli interventi e della congruità delle spese sostenute per la loro esecuzione, i soggetti abilitati a rilasciare il visto di conformità della documentazione.

## **2. Tipologia dei rilievi esaminati**

È stato rilevato che, in caso di affidamento dei lavori in subappalto, il maggior corrispettivo applicato dall'impresa appaltatrice al committente, rispetto a quello applicato dalle imprese subappaltatrici all'impresa appaltatrice (ossia il c.d. "margine dell'appaltatore"), viene qualificato (in tutto o in parte) alla stregua di un corrispettivo per l'attività di mero coordinamento dei subappaltatori da parte dell'appaltatore (anziché come corrispettivo per l'attività di realizzo delle opere affidate in appalto), con conseguente disconoscimento della detraibilità (e, quindi, della possibilità di avvalersi dello sconto in fattura) della corrispondente spesa per il committente.

Si è rilevato che i controlli sono relativi ad imprese di costruzione che, oltre al ruolo di appaltatrici degli interventi agevolati, hanno assunto anche la funzione di mandatarie del committente, talvolta senza rappresentanza, nella gestione dei rapporti contrattuali e dei pagamenti relativi:

- ai professionisti ordinariamente coinvolti nell'esecuzione dei lavori (progettisti, direttori dei lavori, collaudatori, coordinatori della sicurezza, ecc.);
- ai tecnici incaricati delle attività specifiche richieste dalla normativa superbonus (asseverazioni tecniche, congruità della spesa, rilascio del visto di conformità).

Tali imprese hanno affiancato alla loro principale attività edile un'attività di coordinamento complessivo, qualificandosi sul mercato come "general contractor superbonus".

## **3. Inquadramento giuridico del "general contractor superbonus"**

L'espressione "*general contractor superbonus*", pur pienamente legittima dal punto di vista dell'autonomia negoziale, risulta "atecnica" dal punto di vista giuridico.

La figura del contraente generale, infatti, è istituto tipico dei contratti pubblici (artt. 204 - 207 del decreto legislativo n. 36 del 2023) e non trova applicazione nei rapporti tra privati,

come quelli relativi ai lavori agevolati con il superbonus. Nel settore privato, tuttavia, vige il principio della piena autonomia negoziale e di conseguenza committente e appaltatore possono sempre prevedere subappalti totali o parziali.

Nei rapporti privati, pertanto, l'operatore che si presenta come *general contractor superbonus* non assume alcuna qualifica speciale. La sua natura giuridica dipende esclusivamente dalle obbligazioni contrattuali assunte.

In questo quadro, l'introduzione da parte del legislatore della possibilità di optare per la fruizione del beneficio fiscale sotto forma di sconto sul corrispettivo, applicato, ai sensi dell'art. 121, c. 1 lett. a), del decreto-legge 19 maggio 2020 n. 34, direttamente in fattura dal fornitore al committente (che costituisce per il committente spesa altrimenti detraibile), ha dato un significativo impulso nella direzione di prassi commerciali e modelli organizzativi di accentramento, in capo ad un unico soggetto, del ruolo non soltanto di "appaltatore unico", ma, in senso più ampio, di "referente amministrativo e finanziario unico" del committente, con riguardo:

- ai servizi imprenditoriali di realizzazione delle opere;
- ai servizi professionali tecnici di progettazione, richiesta dei titoli edilizi necessari all'esecuzione dell'opera, direzione dei lavori e coordinamento in materia di sicurezza e salute;
- ai servizi professionali di asseverazione dei requisiti tecnici degli interventi richiesti ai fini della spettanza delle agevolazioni fiscali sulle spese sostenute e della congruità di queste ultime;
- ai servizi professionali amministrativi connessi al rilascio del visto di conformità fiscale e alla presentazione all'Agenzia delle Entrate delle comunicazioni di opzione di sconto o cessione del credito.

I contratti più diffusi nel mercato del superbonus sono ascrivibili, in massima parte, a tre tipologie:

a) impresa appaltatrice che realizza gli interventi agevolati, con facoltà di subappalto: in tal caso il corrispettivo corrisponde al prezzo di appalto ed è sempre un costo detraibile dal punto di fiscale (con possibilità di sconto in fattura);

b) mandatario (con o senza rappresentanza) che contrattualizza e paga per conto del committente i professionisti tecnici e fiscali, coordinandoli sul piano amministrativo: in questo caso il corrispettivo per tale attività rappresenta il compenso per il mero coordinamento e, pertanto, risulta non detraibile e non consente, quindi, lo sconto in fattura.

c) commissionario di servizi amministrativi che applica lo sconto in fattura ex art. 121 citato sia sui propri corrispettivi sia su quelli dei professionisti riaddebitati: in tal caso il corrispettivo, compenso per la gestione dello sconto, è un costo non agevolabile dal punto di vista fiscale.

#### **4. Prassi dell’Agenzia delle entrate e distinzione tra general contractor “puro” e general contractor “appaltatore”.**

Riguardo alle tematiche rappresentate l’Agenzia ha preso posizione in vari documenti di prassi, delimitando la detraibilità delle spese sostenute in caso di lavori coordinati dal *general contractor*.

In particolare, la tematica è stata oggetto di tre distinte risposte ad istanze di interpello pubblicate nel corso dell’anno 2021 (risposta 15.4.2021 n. 254; risposta 19.4.2021 n. 261; risposta 15.7.2021 n. 480), cui hanno fatto seguito le indicazioni operative di carattere generale diramate con la circolare 23.6.2022 n. 23 (§ 6.1), le quali riprendono e “generalizzano” le medesime statuizioni già affermate nelle tre risposte riguardanti le specifiche fattispecie concrete oggetto delle istanze di interpello.

In particolare il § 6.1 (rubricato “General Contractor”) della circolare 23.6.2022 n. 23, dopo aver definito “contraente generale” (ossia “general contractor”) i soggetti che “*su incarico dei committenti (persone fisiche, condòmini) gestiscono i rapporti con le imprese nonché, in taluni casi, con i professionisti e i tecnici, che rilasciano le prescritte asseverazioni, e con i CAF o i professionisti che rilasciano il visto di conformità ai fini dell’opzione per il c.d. sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla*

*detrazione spettante al committente”, pur nella piena consapevolezza che “tale figura 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”, compendia e “generalizza” come di seguito riportato le indicazioni di prassi già rese in occasione delle tre richiamate risposte a interpello dell’anno 2021, rilevando che:*

- *“ai fini dell’applicazione delle agevolazioni fiscali, compreso il Superbonus, non rilevano gli schemi contrattuali utilizzati nei rapporti tra committente e general contractor – che attengono esclusivamente a profili civilistici – essendo, invece, necessario che siano debitamente documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del committente/beneficiario dell’agevolazione”;*
- *“l’eventuale corrispettivo corrisposto al general contractor per l’attività di «mero» coordinamento svolta e per lo sconto sul corrispettivo in fattura applicato, non rientra tra le spese ammesse al Superbonus trattandosi di costi non «direttamente» imputabili alla realizzazione dell’intervento agevolato”;*
- *“in sostanza, il committente può fruire del Superbonus in relazione ai costi che gli vengono addebitati da un’impresa (o anche da un’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 costo non incluso tra quelli detraibili. Al riguardo, si rileva che con la circolare n. 30/E del 2020 è stato 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 condòmini 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”;*

- *“resta fermo che nella fattura emessa dal general contractor per riaddebitare al committente le spese relative ai servizi professionali, o in altra idonea documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio e indicato il soggetto che lo ha reso, al fine di documentare le spese detraibili”;*
- *“la detrazione spetta anche quando il general contractor sia una ESCO (energy Service Company) che realizzerà presso vari clienti, privati cittadini o condomini, interventi di riqualificazione energetica finalizzati alla fruizione del Superbonus. Al riguardo si precisa che, in merito alle prestazioni degli altri professionisti si determina il medesimo fenomeno che caratterizza l'affidamento in subappalto della realizzazione degli interventi, seppur senza la previsione di alcun margine attribuito al contraente generale in relazione alle prestazioni professionali”;*
- *“resta fermo che, in ogni caso, il riconoscimento dello sconto in fattura da parte del general contractor è consentita a condizione che gli effetti complessivi siano i medesimi di quelli configurabili nell'ipotesi in cui i professionisti, i tecnici o le imprese che realizzano gli interventi agevolabili avessero effettuato direttamente lo sconto in fattura al committente, beneficiario dell'agevolazione”.*

Emerge, dunque, dalla lettura sistematica della prassi, una fondamentale distinzione del general contractor “puro” rispetto al general contractor “appaltatore”.

Il general contractor “puro” svolge soltanto attività di coordinamento e funge da intermediario nella ri-fatturazione delle spese dei professionisti e/o delle imprese esecutrici dei lavori allo scopo di consentire l'applicazione dello sconto in fattura. In questo caso:

- il suo corrispettivo riguarda esclusivamente l'attività di coordinamento;
- le spese dei professionisti e/o delle imprese esecutrici dei lavori transitano attraverso il general contractor, ma non costituiscono lavori da lui affidati o eseguiti;

- in tal caso il corrispettivo del general contractor non rappresenta una spesa direttamente imputabile all'intervento agevolato e pertanto non dà diritto alla detrazione (e, di conseguenza, allo sconto in fattura).

Quando il soggetto assume l'obbligo di eseguire i lavori e non solo di coordinarli, esso opera a tutti gli effetti come appaltatore. In questa ipotesi:

- i corrispettivi relativi ai lavori costituiscono spese sostenute dal committente per l'intervento agevolato;
- tali spese danno diritto alla detrazione (ed allo sconto in fattura), nel rispetto dei limiti di congruità, dei tetti massimi e delle ulteriori condizioni normative;
- non rileva, ai fini fiscali, come il general contractor organizzi l'esecuzione delle opere (con personale e mezzi propri oppure in subappalto). La spesa sostenuta, quindi, rimane agevolabile indipendentemente dall'eventuale ricorso al subappalto.

## **5. Qualificazione dell'impresa appaltatrice e irrilevanza dell'assetto organizzativo**

L'impresa che assume, nei confronti di un committente privato, l'obbligazione di realizzare determinate opere in regime di appalto mantiene in ogni caso la qualifica di impresa appaltatrice, con tutte le responsabilità che la legge e il contratto fanno gravare sull'operatore economico titolare dell'obbligazione di risultato. Tale qualifica non dipende dalla modalità organizzativa prescelta per l'esecuzione delle opere, ma esclusivamente dall'assunzione dell'obbligazione realizzativa nei confronti del committente.

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.

Il principio non muta in relazione alle dimensioni dell'organizzazione interna dell'impresa appaltatrice: non rileva, infatti, che essa disponga di una struttura tale da consentirle di eseguire internamente la parte maggioritaria delle opere oppure solo una parte minoritaria delle lavorazioni, affidando la parte prevalente in subappalto; non rileva neppure l'ipotesi limite in cui l'impresa non disponga affatto di una propria azienda in grado di eseguire i lavori e debba necessariamente affidare l'intera esecuzione delle opere in subappalto. In tutte queste ipotesi, l'impresa rimane comunque l'appaltatore contrattuale, responsabile dell'esecuzione dell'opera nei confronti del committente.

Il tratto qualificante dell'appalto è l'assunzione dell'obbligazione di risultato verso il committente. Le scelte organizzative interne, inclusa la decisione di eseguire i lavori direttamente o tramite subappalto, non incidono sulla sua posizione giuridica né sulle responsabilità che ne derivano.

## **6. Trattamento fiscale del coordinamento e dello sconto in fattura e principi operativi per gli Uffici.**

Alla luce dei chiarimenti forniti occorre distinguere, dunque, attentamente il ruolo effettivamente svolto dall'impresa, verificando se si configuri come:

- general contractor puro (solo coordinamento → costi non detraibili);
- general contractor appaltatore (esecuzione dei lavori → costi detraibili).

Quando il general contractor opera principalmente come impresa appaltatrice e svolge anche attività di coordinamento amministrativo:

- 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;
- rimangono invece detraibili tutti i corrispettivi per l'esecuzione dei lavori, che costituiscono integralmente spese di appalto.

La circostanza che la fattura del general contractor rechi esclusivamente i corrispettivi dovuti per l'esecuzione dell'appalto, senza alcuna voce distinta riferita all'eventuale attività di mero

coordinamento o all'applicazione dello sconto in fattura, non consente una riproposizione automatica in tutto o in parte di tali importi da compensi per opere appaltate a compensi per servizi di coordinamento o per la gestione dello sconto. Una diversa qualificazione richiede infatti una motivazione specifica, supportata da idonei mezzi di prova, che dimostri come una quota del corrispettivo non attenga al normale margine dell'appaltatore nell'ordinaria attività di coordinamento dei lavori, ma si riferisca in modo preciso e puntuale ad un'attività di coordinamento amministrativo distinta e autonomamente remunerata.

## **7. Conclusioni**

La distinzione tra le due tipologie di general contractor è fondamentale per valutare correttamente la detraibilità delle spese, così come la natura specifica dei costi indicati in fattura. In particolare, eventuali rilievi fiscali che contestino il margine dell'appaltatore connesso ai lavori affidati in subappalto non possono tradursi in pretese tributarie sostenibili in sede contenziosa se l'Amministrazione non dimostra in modo puntuale che il recupero fiscale riguarda esclusivamente l'attività di mero coordinamento amministrativo.

II DIRETTORE CENTRALE

*Firmato digitalmente*