

Superbonus 110%: il costo sostenuto per lo studio di fattibilità condotto dal Tecnico incaricato rientra fra le spese agevolabili

Valeria Vasta

Con la [risposta ad interpello n. 480 del 15 luglio 2021](#) l'Agenzia delle Entrate - Divisione Contribuenti ha chiarito che il costo dello **“studio di fattibilità”** per la realizzazione dei lavori oggetto del Superbonus 110%, condotto da un Tecnico terzo ed indipendente, incaricato direttamente dalla ditta di costruzioni, rientra tra le spese agevolabili, in quanto strettamente connesso agli interventi che danno diritto alla detrazione.

Attraverso il richiamato documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate torna a pronunciarsi su un tema non di certo nuovo, più volte portato all'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria nell'ambito dei plurimi interventi legislativi che, anche in passato, hanno caratterizzato il panorama della ristrutturazione edilizia e delle agevolazioni fiscali ad essa correlate.

Nello specifico, la risposta ad interpello qui esaminata è stata fornita in relazione all'istanza di interpello presentata da un'impresa operante nel settore delle costruzioni generali, la quale svolge per conto di più condomini lavori di efficientamento energetico degli edifici - aventi ad oggetto, in particolare, le parti comuni degli immobili, come la realizzazione di cappotto termico e opere correlate - rientranti nel perimetro applicativo delle previsioni di cui all'art. 119 e seguenti del D.L. n. 34/2020.

Fondamentale per la comprensione del corretto trattamento fiscale riservato alle spese sostenute a vario titolo per l'esecuzione dei suddetti interventi è, preliminarmente, una sintetica descrizione delle modalità con cui la ditta istante opera nei confronti del Condominio committente, diverse a seconda del momento in cui la Società svolge le proprie prestazioni.

Ed infatti:

- **In una prima fase**, che si snoda nel corso delle procedure di assegnazione dell'incarico, prima ancora che l'assemblea condominiale lo abbia deliberato, il Condomino di riferimento conferisce alla ditta un mandato senza rappresentanza per la realizzazione di un cosiddetto **“studio di fattibilità”**, consistente in una valutazione preventiva e di massima in relazione ad una pluralità di aspetti, come lo stato dell'edificio, l'indicazione degli elementi di fatto che determinano le inefficienze energetiche e l'individuazione delle opere e degli interventi prospettabili per il miglioramento della prestazione energetica complessiva

dell'immobile. Lo svolgimento di tale attività è demandato dalla ditta di costruzioni ad un "Tecnico" terzo ed indipendente - dotato delle competenze e conoscenze necessarie per l'espletamento dello studio - il quale, una volta concluso il servizio, emette la fattura per la prestazione resa direttamente nei confronti della Società di costruzioni, la quale provvede, poi, al pagamento della stessa.

- **In una seconda fase**, invece, che si articola in seguito alla delibera dell'assemblea condominiale di esecuzione dei lavori, la ditta di costruzioni opera come "General Contractor", in grado di applicare lo "sconto sul corrispettivo dovuto" in fattura in relazione a tutte le spese che il Condominio è tenuto a sostenere per poter beneficiare della detrazione fiscale Superbonus 110%. Le suddette spese - tra cui sono ricomprese anche le prestazioni rese dal "Progettista" e da altri Professionisti incaricati, come, ad esempio, il soggetto che rilascerà il visto di conformità e che curerà le comunicazioni all'Agenzia delle Entrate per comunicare lo sconto in fattura - vengono anticipate dalla ditta di costruzioni in nome e per conto del Condominio e saranno, poi, riaddebitate a quest'ultimo per l'intero ammontare, attraverso la fattura conclusiva a saldo dei lavori.

Ebbene, è sulla base di tali premesse che la Società istante formula due specifici quesiti all'Agenzia delle Entrate:

- **attraverso il primo** chiede conferma **se la spesa sostenuta per il cd. "studio di fattibilità"** - fatturata, come si è detto, dal Tecnico direttamente alla ditta di costruzioni che lo ha incaricato in forza del mandato senza rappresentanza ricevuto a monte dal Condominio e riaddebitata dalla stessa Società al Condominio con la prima fattura emessa per stato di avanzamento lavori, con separata e specifica indicazione - **rientri fra quelle agevolabili ai fini del Superbonus 110%**;
- **attraverso il secondo**, invece, chiede conferma circa la possibilità di praticare lo "sconto sul corrispettivo dovuto" previsto dall'art. 121 del D.L. n. 34/0020 in relazione a tutte le spese riportate nelle fatture che la stessa ditta di costruzioni emette nei confronti del Condominio, ivi incluse quelle anticipate e sostenute in nome e per conto di quest'ultimo per il pagamento delle fatture emesse dal

Progettista e dai Professionisti, da riaddebitarsi ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. 633/1972.

Naturalmente, la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente fornisce una risposta affermativa in relazione a entrambi i quesiti formulati.

Con riferimento **al secondo quesito**, la ditta istante ritiene che, ai fini di una corretta fatturazione delle spese sostenute, debba tenersi necessariamente conto delle previsioni contrattuali che regolano i rapporti tra Condominio e Progettista. Laddove, quindi, il Condominio affidi l'incarico in "prima persona" al Progettista, quest'ultimo risponderà direttamente nei suoi confronti e, assumendo il Condominio la veste di Committente, il professionista emetterà la fattura al Condominio medesimo.

Da ciò consegue, pertanto, che le spese eventualmente anticipate dalla ditta di costruzione in qualità di General Contractor, in nome e per conto del Condominio, su delega dello stesso - ivi comprese quelle sostenute per il pagamento del Progettista e degli altri Professionisti incaricati - e che saranno successivamente riaddebitate a quest'ultimo per l'intero importo ai sensi dell'articolo 15 del D.P.R. n. 633/1972, rientrano nell'ambito di operatività del meccanismo dello sconto sul corrispettivo dovuto previsto dall'art. 121 del D.L. n. 34/2020.

Tale interpretazione trova la conferma dell'Agenzia delle Entrate, la quale, pur precisando di non poter entrare in sede di risposta ad interpello nel merito della correttezza dello schema giuridico adottato e prospettato dall'istante per la gestione dei rapporti in essere con il committente e i professionisti menzionati, accoglie comunque la soluzione prospettata dal contribuente, precisando, al riguardo, che

"laddove il progettista incaricato stipuli il contratto direttamente con il Condominio, ma quest'ultimo deleghi l'istante 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 Condominio committente e l'istante riaddebiterà le relative somme allo stesso senza applicazione dell'IVA". Ciò in quanto *"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](#))”.

Venendo ora, invece, al **primo quesito** articolato dall'istante – il cui tema rappresenta l'oggetto principale del presente contributo – il parere dell'Agenzia delle Entrate muove le premesse, innanzitutto, da una sintetica ma quanto mai opportuna ricostruzione del quadro normativo che regola le agevolazioni fiscali in esame.

Ed infatti, precisato di dare acriticamente per assunto che il rapporto giuridico in essere tra il General Contractor e il committente in relazione allo studio di fattibilità sia da qualificare come “mandato senza rappresentanza”, la Direzione Centrale riassume i contenuti degli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, disposizioni di legge che individuano le tipologie ed i requisiti tecnici degli interventi oggetto del Superbonus 110%, nonché l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale in questione.

Particolare attenzione nel riepilogo normativo operato è, poi, rivolta alla detrazione spettante nella misura del 110% delle spese sostenute prevista per la realizzazione dei richiamati interventi, nonché, al cosiddetto “sconto in fattura”, contributo alternativo per il quale è possibile optare in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione e consistente, appunto, *“in 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”*.

Ebbene, svolte le richiamate premesse di carattere normativo, l'Amministrazione finanziaria richiama anche alcuni specifici precedenti di prassi che hanno fornito i dovuti chiarimenti sul Superbonus 110% (ossia, la [risoluzione n. 60/E del 28 settembre 2020](#), nonché la [risoluzione n. 30/E del 22 dicembre 2020](#)) per poi concentrare la propria attenzione, in particolare, sulla nota [circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020](#). Tale circolare, infatti, al paragrafo 5, dedicato proprio alle detrazioni spettanti, precisa:

“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”

e che

“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)”.

I chiarimenti forniti da quest'ultimo documento di prassi appaiono, dunque, il punto da cui partire per rispondere al quesito formulato dall'istante, preordinato ad avere conferma **se la spesa sostenuta per il cd. “studio di fattibilità” rientri o meno tra i costi agevolati per cui è praticabile lo sconto in fattura.**

A tale ultimo riguardo, l'istante, nell'ambito della soluzione interpretativa prospettata, con riferimento al recupero della spesa sostenuta precisa che:

- nel caso in cui l'assemblea condominiale non deliberi l'esecuzione dei lavori, la ditta di costruzioni emetterà semplicemente la fattura per il riaddebito al Condominio, ultimate le prestazioni rese nell'ambito del mandato;
- nel caso in cui, invece, l'assemblea condominiale deliberi l'esecuzione dei lavori, le spese per lo studio di fattibilità, a parere del contribuente, rientrerebbero nelle spese agevolabili individuate dalla menzionata circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E dell'8 agosto 2020, con la conseguenza che, per garantire al Condominio la fruizione del beneficio mediante sconto sul corrispettivo dovuto, la Società potrà riaddebitare il corrispettivo pagato al Tecnico per la realizzazione dello “studio di fattibilità” nella prima fattura emessa a SAL, con separata e specifica indicazione.

Ebbene, partendo dal presupposto, come si è detto, che lo schema giuridico realizzato dall'istante sia quello del mandato senza rappresentanza – secondo cui i suddetti i Professionisti incaricati fatturano la propria prestazione alla ditta di costruzioni in qualità di General Contractor, che a sua volta ribalta il costo del servizio al beneficiari dell'agevolazione – ad avviso dell'Agenzia delle Entrate troverebbe innanzitutto applicazione, ai fini IVA, l'articolo 3, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1973, ai sensi del quale, come noto, *“le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tramandante e mandatario”*, nel senso che hanno la stessa natura.

In sostanza, secondo l'Agenzia il trattamento fiscale oggettivo dell'operazione, resa o ricevuta dal mandatario, si estende anche al successivo passaggio mandatario-mandante, con la conseguenza che gli importi riaddebitati costituiscono parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito dal General Contractor al committente.

Ciò premesso con riferimento al profilo della fatturazione **ed entrando nel merito delle spese agevolabili oggetto di riaddebito**, l'Amministrazione finanziaria, riportandosi ai contenuti della risoluzione n. 30/E del 22 dicembre 2020 e ribadendo un principio generale già noto nei pronunciamenti della prassi, afferma incisivamente che, ai fini del Superbonus 110%, ***“sono agevolabili solo quelle spese caratterizzate da un'immediata correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione”***.

Da tale considerazione, deriva che:

- da un lato è possibile ritenere che **il costo sostenuto per lo “studio di fattibilità”** - ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti previsti dalla legge per essere ammessi al beneficio fiscale - **rientri tra le spese agevolabili con la modalità di cui al comma 1, lettera a) dell'articolo 121 del D.L. n. 34/2020 (cd. sconto in fattura)**, in quanto, come affermato dalla stessa Agenzia, trattasi di ***“spesa professionale connessa e comunque richiesta dal tipo dei lavori (così come chiarito dalla citata circolare n. 24/E del 2020)”***;
- dall'altro lato, vanno, invece, escluse dalle spese agevolabili ed ammesse al beneficio dello sconto in fattura **i compensi specificatamente riconosciuti all'amministratore** per lo svolgimento degli adempimenti dei condomini connessi all'esecuzione dei lavori e all'accesso al Superbonus 110%, nonché **l'eventuale corrispettivo spettante al General Contractor per l'attività di “mero” coordinamento svolta**, trattandosi, in entrambi i casi, di costi non “direttamente” imputabili alla realizzazione dell'intervento.

L'Amministrazione Finanziaria, poi, fornisce **ulteriori indicazioni di carattere pratico** con riferimento ai requisiti di carattere formale che occorre osservare per ammettere la spesa al beneficio dello sconto in fattura. In particolare, essendo necessario ai fini del Superbonus 110% e dell'esercizio dell'opzione che siano documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del committente beneficiario dell'agevolazione, nella fattura che il General Contractor emetterà per riaddebitare al Condominio le spese relative ai servizi professionali, o in altra documentazione, **dovrà essere descritto in maniera puntuale il servizio e indicato il soggetto che lo ha reso**.

Al termine del ragionamento articolato, quindi, l'Agenzia delle Entrate conclude affermando che:

“la detrazione delle spese per lo studio di fattibilità, in quanto spesa professionale connessa e comunque richiesta dal tipo dei lavori (così come chiarito dalla citata circolare n. 24/E del 2020) sia ammessa, con la modalità di cui al comma 1, lettera a) dell'articolo 121 del decreto Rilancio (cd. sconto in fattura), ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti previsti per la detrazione qui in esame”.

Ebbene ad avviso di chi scrive, le conclusioni rassegnate dall'Amministrazione Finanziaria nel documento di prassi esaminato appaiono quanto mai ragionevoli.

Ed infatti, dal punto di vista strettamente oggettivo ed indipendentemente dalle implicazioni che lo schema giuridico adottato - in questo caso il mandato senza rappresentanza - può avere ai fini della fatturazione e del ribaltamento dei costi, è indubbio che il costo sostenuto per lo svolgimento di uno studio specialistico, condotto da un Tecnico abilitato per valutare la concreta di fattibilità degli interventi ammessi al Superbonus 110%, sia qualificabile come una spesa professionale connessa e comunque richiesta dal tipo dei lavori.

Tale studio risulta, a ben vedere, non solo essenziale, ma addirittura prodromico rispetto all'esecuzione dei lavori e delle opere che costituiscono il presupposto stesso delle agevolazioni previste. Ed infatti, l'analisi di fattibilità in questione si colloca in una fase preliminare, che addirittura precede la formale assegnazione dell'incarico alla ditta di costruzioni deliberata dall'assemblea condominiale e che, pertanto, è inevitabilmente destinata a pregiudicare la futura realizzazione degli interventi ammessi al beneficio fiscale.

Più in generale quindi, è possibile ritenere che, nella logica adottata dal legislatore, rientrino tra le spese agevolabili non solo quei costi legati all'attività svolta nella fase di vera e propria progettazione dell'intervento (pratiche urbanistiche ed edilizie, Legge 10, computo metrico), esecutiva e finale (come il rilascio dell'asseverazione e dell'Allegato B, in caso di Sismabonus), ma anche quelli correlati all'attività preliminare (come, ad esempio, sopralluoghi, rilievi e, appunto, anche studio di fattibilità).

Il principio espresso nella risposta ad interpello qui commentata appare, inoltre, perfettamente coerente ed in linea con quanto già ribadito in altri e più risalenti precedenti di

prassi, intervenuti, come sopra anticipato, nell'ambito di altri interventi legislativi che, in passato, hanno introdotto altre agevolazioni fiscali sempre legate al settore della ristrutturazione edilizia o al recupero del patrimonio urbanistico.

Sempre l'Agenzia delle Entrate infatti ([risoluzione n. 229/E del 18 agosto 2009](#)) si era espressa in ordine alla tipologia di spese detraibili, più in generale, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, ricomprendendovi (in continuità con quanto già affermato dalla [circolare del Ministero delle Finanze n. 57/E del 24 febbraio 1998](#)):

- “1) le spese per la progettazione e le altre prestazioni professionali connesse;*
- 2) le spese per prestazioni professionali comunque richieste dal tipo di intervento*
- 3) le spese per la messa in regola degli edifici ai sensi della legge 46/90 (impianti elettrici) e delle norme UNICIG per gli impianti a metano (legge 1083/71);*
- 4) le spese per l'acquisto dei materiali;*
- 5) il compenso corrisposto per la relazione di conformità dei lavori alle leggi vigenti; 6) le spese per l'effettuazione di perizie e sopralluoghi;*
- 7) l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di bollo e i diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni e le denunce di inizio lavori;*
- 8) gli oneri di urbanizzazione;*
- 9) gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi nonché agli adempimenti stabiliti dal regolamento di attuazione degli interventi agevolati (decreto n. 41 del 18 febbraio 1998). A tale proposito, era espressamente precisato: “L'elencazione riportata non ha valore tassativo, come del resto si evince dalla voce residuale prevista al punto 9), riferita ai costi, ulteriori rispetto a quelli espressamente menzionati, connessi all'intervento edilizio”.*

Alla luce dei precedenti di prassi richiamati, nonché della risposta ad interpello qui esaminata, è quindi ragionevole concludere che l'elenco delle spese detraibili nell'ambito

degli interventi di ristrutturazione ed efficientamento energetico agevolati, anche ai fini del Superbonus 110%, non sia da ritenersi strettamente tassativo.

Tuttavia, anche volendo adottare un'interpretazione di carattere sistematico ed ipotizzare che esista una "categoria residuale" di oneri agevolabili, non espressamente menzionati dal dato normativo, è chiaro che, nella sostanza, oggetto di detrazione potranno comunque essere esclusivamente quelle spese (anche professionali) rigorosamente collegate alle fasi tecnico/operative di svolgimento del singolo intervento, le quali, infatti, risultano essere *"connesse e comunque richieste dal tipo dei lavori"*.