

General contractor e superbonus: margine dell'appaltatore detraibile anche con subappalto integrale

SINTESI OPERATIVA

Il margine del general contractor dopo il pagamento dei subappaltatori può rientrare tra le spese detraibili del superbonus anche quando i lavori sono affidati quasi integralmente a imprese terze; la stessa conclusione vale per le spese professionali riaddebitate al committente. La nota operativa interna dell'Agenzia delle Entrate offre un riferimento per contestare gli accertamenti fondati sulla tesi opposta, in contraddittorio e davanti alle Corti tributarie. Occorre documentare la struttura dei rapporti e l'assenza di simulazione o abuso del diritto.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

La Direzione Centrale Piccole e Medie Imprese – Settore Controllo dell'Agenzia delle Entrate ha emanato, a fine marzo 2026, una nota operativa interna indirizzata a tutte le direzioni provinciali e regionali, sciogliendo uno dei nodi più spinosi dei controlli fiscali sul superbonus: il margine dell'appaltatore principale – quello che resta dopo aver pagato i subappaltatori – è una spesa detraibile, anche quando i lavori vengono eseguiti quasi integralmente da imprese terze. La nota arriva dopo mesi di contestazioni non fondate su alcun atto ufficiale di prassi, e dopo la pressione formale esercitata dall'ANCE attraverso un documento di posizione e un parere pro-veritate del febbraio 2026. Il punto chiarito riguarda sia il margine sui subappalti sia le spese professionali riaddebitate al committente. Chi ha già ricevuto un avviso di accertamento su questa base dispone ora di strumenti difensivi concreti, sia in sede di contraddittorio con l'ufficio che eventualmente davanti alle Corti di giustizia tributaria. Restano però profili di rischio residuo – in particolare sul fronte della simulazione contrattuale e dell'abuso del diritto – che richiedono attenzione nella gestione dei singoli casi.

IL PROBLEMA: UNA LETTURA DISTORTA DELLA CIRCOLARE 23/E/2022

Per mesi il settore delle costruzioni aveva vissuto una situazione piuttosto paradossale. Alcuni uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate avevano cominciato a contestare la detraibilità del margine del general contractor nell'ambito del superbonus, sostenendo che – quando i lavori vengono eseguiti quasi interamente da subappaltatori – l'appaltatore principale si trasformerebbe di fatto in un semplice coordinatore. Con una conseguenza fiscale pesante: il suo corrispettivo aggiuntivo rispetto a quanto pagato alle imprese subappaltatrici non sarebbe agevolabile ai fini del beneficio previsto dall'art. 119 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio), convertito con la legge 17 luglio 2020, n. 77. In parallelo, gli stessi uffici contestavano anche la detraibilità delle spese professionali riaddebitate al committente in regime di general contracting.

Una tesi che non trovava – e non trova – alcun appiglio nella normativa o nella prassi ufficiale. Eppure si era diffusa con una certa rapidità tra gli uffici territoriali, alimentando verifiche controverse e aprendo la strada a contenziosi che, nella maggior parte dei casi, sarebbero stati difficili da sostenere per la stessa amministrazione finanziaria.

La radice del problema stava in una lettura – per usare un eufemismo – piuttosto forzata del paragrafo 6.1 della circolare n. 23/E del 23 giugno 2022. Quel paragrafo distingue due figure di contraente generale profondamente diverse. C'è però un passaggio della circolare che, letto fuori contesto, si presta ad ambiguità: si afferma che “non è ammesso alla detrazione alcun margine funzionale alla remunerazione dell'attività posta in essere dal general contractor”. Alcuni uffici lo avevano inteso come un'esclusione di portata generale. In realtà quella formula si riferisce esclusivamente al coordinatore puro, cioè a chi non assume un'obbligazione di risultato sull'opera. (Si veda anche la circolare n. 30/E del 2020, richiamata nel § 6.1, dove si precisa che sono agevolabili solo le spese con correlazione immediata agli interventi che danno diritto alla detrazione.)

LE DUE FIGURE A CONFRONTO

Da un lato c'è il general contractor nella sua versione "pura": un soggetto che si obbliga solo a coordinare i professionisti tecnici e fiscali impegnati nell'iter del superbonus, senza mai rispondere del risultato finale dell'opera. In questo caso specifico, il corrispettivo per il coordinamento non è una spesa direttamente correlata all'esecuzione degli interventi agevolati – e quindi non è detraibile. La circolare è netta su questo.

Dall'altro lato c'è l'appaltatore principale: il soggetto che si obbliga contrattualmente a realizzare l'opera, risponde del risultato davanti al committente, gestisce la cantierizzazione e – cosa del tutto ordinaria nel settore – affida parte o anche la totalità delle lavorazioni a imprese terze tramite subappalto. Il margine che trattiene rispetto a quanto corrisposto ai subappaltatori è parte integrante del corrispettivo d'appalto. Non è un compenso per un'attività di coordinamento: è il prezzo del rischio d'impresa assunto contrattualmente.

Alcuni uffici avevano però dilatato il concetto di "coordinatore" fino a farvi rientrare anche l'appaltatore che subappalta in modo sistematico. Un passaggio interpretativo che la circolare non supporta. Lo schema contrattuale scelto dalle parti – appalto o mero coordinamento – è ciò che rileva ai fini della qualificazione, non la modalità con cui i lavori vengono poi eseguiti in cantiere.

CARATTERISTICA	COORDINATORE PURO	APPALTATORE PRINCIPALE
Obbligazione contrattuale	Coordinamento tecnico-fiscale	Realizzazione dell'opera
Responsabilità verso il committente	Limitata all'organizzazione	Integrale – vizi, ritardi, risultato
Ricorso al subappalto	Non applicabile	Facoltativo, anche integrale
Margine detraibile?	No	Sì
Riferimento normativo	Circ. 23/E/2022, § 6.1 + circ. 30/E/2020	Circ. 23/E/2022, § 6.1 + nota operativa Dir. Centrale PMI (marzo 2026)

UN CASO PRATICO

Può essere utile concretizzare il problema con un caso pratico (i dati sono puramente illustrativi). Si immagini la Rossi Costruzioni Srl, società edile che nel 2023 sottoscrive un contratto di appalto con un condominio per lavori di isolamento termico agevolati dal superbonus. Il condominio aveva presentato la CILAS entro il 25 novembre 2022 e approvato la delibera assembleare entro il 24 novembre 2022, requisiti che – ai sensi dell'art. 119, comma 8-bis, del decreto Rilancio, come modificato dal D.L. 176/2022, convertito con la legge 6/2023 – consentivano di applicare l'aliquota del 110% per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023. Il corrispettivo pattuito è 500.000 euro. La società affida l'esecuzione materiale a 3 imprese subappaltatrici, corrispondendo loro complessivamente 400.000 euro. I restanti 100.000 euro rappresentano il margine dell'appaltatore: coprono la gestione del cantiere, la responsabilità per l'esito finale dei lavori e il rischio d'impresa assunto verso il condominio committente.

Secondo la tesi contestata da alcuni uffici, quei 100.000 euro non sarebbero stati detraibili, perché la Rossi Costruzioni non avrebbe eseguito i lavori "in proprio". La nota operativa chiarisce l'esatto contrario: la società ha assunto contrattualmente il rischio dell'opera, ha risposto del risultato verso il condominio, ha gestito i subappaltatori sotto la propria responsabilità. Ridurla a mero intermediario significa ignorare la realtà giuridica del contratto d'appalto. Il margine dell'appaltatore è quindi detraibile, e il committente può portare in detrazione l'intero corrispettivo di 500.000 euro.

NATURA GIURIDICA DELLA NOTA: COSA CAMBIA DAVVERO

Occorre chiarire cosa si intende – sul piano istituzionale – con "documento vincolante per gli uffici". La nota operativa non è una circolare, non è una risoluzione, non è un atto pubblicato in Gazzetta Ufficiale. I contribuenti non possono richiamarla direttamente per tutelare il proprio affidamento ai sensi dell'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto



del contribuente), come farebbero con un documento di prassi ufficiale. E non essendo pubblicata, la sua stessa esistenza non è conoscibile al di fuori dei canali istituzionali.

Però – e questo è il punto che conta nella pratica – l'atto impegna concretamente la condotta dei verificatori destinatari. Chi riceve la nota deve conformarsi all'indirizzo interpretativo in essa contenuto. Il risultato operativo è lo stesso di una circolare: gli uffici non possono più contestare il margine dell'appaltatore facendo leva su letture creative del § 6.1 della circolare n. 23/E del 2022. La nota rileva inoltre sul piano della **responsabilità disciplinare** del funzionario che dovesse ignorarla, e costituisce un argomento spendibile in sede di reclamo-mediazione ex art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prima ancora di approdare al giudizio tributario.

La scelta di intervenire con una nota interna – invece che con un atto di prassi pubblicato – non è casuale. L'Agenzia delle Entrate, nei propri documenti ufficiali, non aveva mai sostenuto che il margine del general contractor fosse indebitabile. Emettere una circolare "correttiva" avrebbe significato riconoscere implicitamente un orientamento distorto che, formalmente, non aveva mai avuto avallo istituzionale. La nota interna risolve il problema operativo senza implicazioni istituzionali scomode: non ammette errori passati, non genera aspettative di rimborso per chi ha già subito rettifiche, e funziona come un cambio di rotta silenzioso.

IL RUOLO DELL'ANCE E IL PERCORSO VERSO LA NOTA

La questione non si sarebbe sbloccata senza l'iniziativa dell'Associazione Nazionale Costruttori Edili. Il 18 febbraio 2026, con la NEWS 61/2026, l'ANCE aveva trasmesso alle proprie strutture territoriali un documento di posizione formale corredato da uno specifico **parere pro-veritate**, inviato alle imprese associate che ne avevano fatto richiesta, segnalando la progressiva diffusione – in diverse aree del Paese – di prassi accertative prive di qualsiasi fondamento normativo.

Il meccanismo era quello classico dell'emulazione tra uffici: uno aveva contestato il margine del general contractor, altri avevano seguito l'esempio, senza che mai alcun documento ufficiale dell'Agenzia avesse avallato quella linea interpretativa. L'ANCE aveva chiesto alla Direzione Centrale un intervento chiarificatore esplicito, e la nota operativa è arrivata come risposta concreta a quella richiesta.

STRUMENTI DIFENSIVI PER CHI HA GIÀ RICEVUTO UN ACCERTAMENTO

Chi ha già subito verifiche o avvisi di accertamento sul margine del general contractor dispone ora di strumenti difensivi concreti. In sede di contraddittorio con l'ufficio accertatore, la nota operativa può essere richiamata per dimostrare che la stessa Direzione Centrale ha formalmente smentito quella linea contestativa.

Prima ancora del contraddittorio, chi ha ricevuto un atto impositivo non ancora definitivo può valutare la presentazione di un'istanza di autotutela ai sensi dell'**art. 10-ter della legge n. 212/2000**, introdotto dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, che disciplina l'annullamento facoltativo in autotutela. Per gli atti in cui ricorra uno dei vizi espressamente previsti (errore di persona, di calcolo, doppia imposizione, mancata considerazione di pagamenti effettuati, errore materiale), potrà invece trovare applicazione l'**art. 10-quater** della medesima legge, che prevede l'annullamento in autotutela obbligatorio, operante anche per atti definitivi nei casi tassativamente indicati.

Se il contenzioso fosse già sfociato davanti alle Corti di giustizia tributaria – di primo o di secondo grado – il documento assume comunque rilevanza come espressione dell'orientamento ufficiale dell'amministrazione. Non è un atto pubblicato, ma la sua esistenza e il suo contenuto possono essere prodotti in giudizio. Nella prassi, un atto interno che sconfessa la tesi dell'ufficio accertatore è un argomento difficile da ignorare per il giudice tributario.

IL RISCHIO RESIDUO: SIMULAZIONE E ABUSO DEL DIRITTO

Un elemento che non va trascurato riguarda i profili di rischio che la nota non può eliminare. La nota operativa chiude la questione interpretativa del margine agevolabile, ma non copre – né potrebbe coprire – i casi in cui l'Agenzia intenda riqualificare il contratto sul piano sostanziale, contestando la **simulazione contrattuale** o l'**abuso del diritto** ai sensi dell'art. 10-bis della L. 212/2000.



In concreto: se l'ufficio ritiene che il contratto di appalto sia stato stipulato in modo fittizio per attrarre nel perimetro dell'agevolazione corrispettivi che nella sostanza non avevano correlazione con i lavori, la nota operativa non costituisce uno scudo. La difesa di chi si trova in questa situazione deve essere costruita su basi documentali solide: contratto di appalto che dimostri l'effettiva assunzione del rischio d'impresa, SAL certificati, documentazione del cantiere, corrispondenza con i subappaltatori. La nota risolve la questione giuridica dell'interpretazione della circolare; il merito del singolo rapporto contrattuale resta nella piena disponibilità dell'ufficio verificatore.



STUDIO PIZZANO STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (31/03/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO PIZZANO