

Risposta n. 26/2025

OGGETTO: esercizio delle opzioni per il cd. sconto in fattura o per la cessione del credito d'imposta di cui all'articolo 121 del decreto legge n. 34 del 2020 a seguito dell'entrata in vigore del decreto legge n. 39 del 2024

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

QUESITO

Il condominio *Istante*, con verbale di Assemblea straordinaria dell'8 ottobre 2022, ha deliberato l'esecuzione di interventi per i quali intende fruire delle detrazioni previste dall'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. *Superbonus*), affidandoli a un *general contractor* che si è dichiarato disponibile ad applicare il cd. sconto in fattura di cui al successivo articolo 121.

Con riferimento ai predetti interventi, in data 25 novembre 2022, è stata presentata la relativa CILAS, successivamente aggiornata, per sopraggiunta impossibilità del

soggetto originariamente incaricato dell'esecuzione dei lavori, con un nuovo *general contractor* con indicazione di inizio lavori al giorno 6 novembre 2023.

Il condominio *Istante* dichiara, inoltre, che, ai sensi del comma 8-*bis* dell'articolo 119 del citato decreto legge n. 34 del 2020, intende usufruire per le spese sostenute nel 2024 del *Superbonus* con l'aliquota di detrazione del 70 per cento con l'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura di cui al successivo articolo 121, rientrando nei casi di deroga previsti dal decreto legge 16 febbraio 2023, n. 11.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se, al fine di continuare ad applicare lo sconto in fattura anche sulle spese sostenute successivamente all'entrata in vigore del successivo decreto legge 29 marzo 2024, n. 39, la condizione che sia «*sostenuta alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati*» possa ritenersi soddisfatta benché, al 30 marzo 2024, «*non esistessero fatture dirette tra General Contractor e Condominio, di fatti i lavori risultavano già effettuati e le relative fatture risultavano emesse in favore del General Contractor dagli appaltatori*».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di poter continuare ad esercitare l'opzione per lo sconto in fattura, prevista dall'articolo 121 del decreto legge n. 34 del 2020, anche per le spese sostenute dopo il 30 marzo 2024 in quanto la mancata emissione della fattura da parte del *general contractor* al Condominio è dovuta al mancato raggiungimento del SAL minimo previsto dal comma 1-*bis* dell'articolo 121 del citato decreto legge n. 34 del 2020, solamente in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori (SAL), i quali non possono essere

più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno di essi deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il decreto legge 29 marzo 2024, n. 39, convertito con modificazioni dalla legge 23 maggio 2024, n. 67, ha ridefinito il perimetro di operatività dell'esercizio delle opzioni per il cd. sconto in fattura o per la cessione del credito d'imposta corrispondente a talune detrazioni, disciplinato dall'articolo 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. decreto *Rilancio*), convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, rimodulando le condizioni già previste dall'articolo 2 del decreto legge 16 febbraio 2023, n. 11, convertito con modificazioni dalla legge 11 aprile 2023, n. 38 (cd. decreto *Cessioni*).

In particolare, il comma 1 del citato articolo 2 del decreto *Cessioni* ha introdotto, a decorrere dal 17 febbraio 2023 (data di entrata in vigore del medesimo decreto), un divieto all'esercizio delle opzioni per la fruizione con modalità alternative alla detrazione (sconto in fattura o cessione del credito corrispondente alle detrazioni). I successivi commi del citato articolo 2 del decreto *Cessioni* dispongono, tuttavia, specifiche deroghe a tale divieto, che operano al verificarsi delle condizioni tassativamente previste.

In particolare, con i commi 2 e 3 del richiamato articolo 2 viene previsto che tale divieto non operi, al ricorrere delle condizioni ivi descritte, in relazione alle spese sostenute, rispettivamente, per gli interventi per i quali spetta la detrazione di cui all'articolo 119 del decreto *Rilancio* (cd. *Superbonus*) (cfr. comma 2), nonché per gli

interventi per i quali spettano detrazioni diverse dal *Superbonus* richiamati al comma 2 dell'articolo 121 del medesimo decreto *Rilancio* (cfr. comma 3).

Il comma 2 ha previsto, tra l'altro, alla lettera *b*) che il divieto non opera se, in data antecedente al 17 febbraio 2023, «[...] *b*) per gli interventi effettuati dai condomini risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del decreto-legge n. 34 del 2020».

In tale contesto è poi intervenuto l'articolo 1 del decreto legge n. 39 del 2024, modificando l'ambito applicativo dei richiamati commi 2 e 3 dell'articolo 2 del decreto *Cessioni*.

In particolare, l'articolo 1, comma 5, del citato decreto legge n. 39 del 2024 dispone che «*Le disposizioni di cui all'articolo 2, commi 2 e 3, del citato decreto-legge n. 11 del 2023 non si applicano agli interventi contemplati al comma 2, lettere a), b) e c), primo periodo, e al comma 3, lettere a) e b), del medesimo articolo 2 per i quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, non è stata sostenuta alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati*».

Le deroghe al blocco delle opzioni continuano a operare, dunque, al verificarsi dell'ulteriore condizione, posta dal citato comma 5, che, al 30 marzo 2024, sia avvenuta l'effettuazione di lavori con il sostenimento mediante pagamento delle relative spese.

La *ratio* della norma è quella di impedire che i soggetti che rientravano nelle deroghe previste dall'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto *Cessioni* (avendo effettuato anteriormente al 17 febbraio 2023 gli adempimenti ivi previsti) conservino il diritto

all'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio* se non hanno pagato alcuna spesa al 30 marzo 2024, documentata da fattura, per lavori già effettuati.

Ciò posto, in base al tenore letterale del comma 5 si può ritenere che l'applicabilità della deroga *de qua* operi laddove, al 30 marzo 2024, ricorrano congiuntamente tutte le condizioni richieste dalla norma stessa.

Inoltre, in considerazione della *ratio* della norma, si ritiene che la locuzione «*lavori già effettuati*» si riferisca all'esecuzione di interventi edilizi escludendo, dunque, a titolo esemplificativo, le spese professionali nonché quelle sostenute per il pagamento degli oneri di urbanizzazione, per il pagamento della tassa di occupazione del suolo pubblico, per l'ottenimento delle autorizzazioni amministrative.

Non consentono, inoltre, di accedere alla menzionata deroga neanche le spese relative ai servizi tecnici propedeutici all'inizio dei lavori e le mere attività preparatorie del cantiere (ad esempio, per l'acquisto dei materiali o l'installazione di ponteggi), in quanto tali spese non afferiscono ad un intervento realizzato nella sua consistenza strutturale.

Per le spese relative ad interventi sulle parti comuni degli edifici, rileva il pagamento dei lavori da parte del condominio, indipendentemente dalla data di versamento della rata condominiale da parte del singolo condomino.

In caso di sconto in fattura ai sensi dell'articolo 121 del decreto *Rilancio*, se il predetto sconto è "*integrale*" (e, dunque, senza alcun pagamento), occorre fare riferimento alla data di emissione della fattura. Diversamente, nel caso di sconto "*parziale*" (con il pagamento dell'importo residuo), occorre fare riferimento alla data del

pagamento dell'importo della fattura eccedente lo sconto, a nulla rilevando la data di emissione della fattura da parte del fornitore.

Con la risposta pubblicata n. 137 del 20 giugno 2024 è stato precisato che, nel caso di pagamento con bonifico bancario, la spesa si considera sostenuta nel momento in cui viene dato l'ordine di pagamento alla banca non rilevando il momento, diverso e successivo, in cui avviene l'addebito sul conto corrente dell'ordinante.

Si ritiene inoltre che, in assenza di specifiche preclusioni, l'avvenuta esecuzione di un pagamento entro la data del 30 marzo 2024, relativo a *«lavori già effettuati»*, consente di esercitare l'opzione con riferimento alle spese sostenute successivamente a tale data riferite agli interventi indicati nella comunicazione di inizio lavori asseverata di cui all'articolo 119, comma 13-ter, del decreto *Rilancio* (CILAS) o nel diverso titolo abilitativo richiesto, nonché nell'accordo vincolante in caso di interventi di *"edilizia libera"*, qualunque sia la percentuale di stato di avanzamento lavori realizzato al 30 marzo 2024.

La condizione *«per lavori già effettuati»* si ritiene, dunque, soddisfatta, in generale, quando, relativamente ai singoli interventi autonomamente considerati, il pagamento effettuato entro il 30 marzo 2024 (unitamente alle altre condizioni previste dall'articolo 1, comma 5, del decreto legge n. 39 del 2024) si riferisca alla realizzazione, anche in parte, dei relativi lavori e sia stato documentato mediante fattura. Conseguentemente, la deroga al divieto per l'esercizio di una delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere *a)* e *b)*, del decreto *Rilancio* opera esclusivamente con riferimento all'intervento per il quale, alla data del 30 marzo 2024, unitamente alle altre condizioni previste dall'articolo 1, comma 5, del decreto legge n. 39 del 2024, siano stati

effettuati, anche in parte, i relativi lavori e sia stato effettuato, anche in parte, il relativo pagamento.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui più interventi, ancorché autonomi, siano ricompresi nel medesimo titolo abilitativo (CILAS) o - se si tratta di interventi per i quali non sia richiesta la presentazione di un titolo abilitativo - nell'accordo vincolante, la suddetta condizione è soddisfatta quando le spese pagate, documentate da fattura, si riferiscono anche ad uno solo degli interventi ivi indicati.

Peraltro, si osserva che, considerata la finalità della norma volta a conservare il diritto all'esercizio delle opzioni solo ai contribuenti che entro il 30 marzo 2024 hanno già effettuato lavori per i quali alla predetta data siano state pagate le relative spese, documentate da fattura, si ritiene che la condizione richiesta è soddisfatta anche quando le spese per i predetti lavori siano state pagate, nell'ambito di un contratto di appalto, da un soggetto diverso dal committente beneficiario della detrazione (l'appaltatore principale o eventuali subappaltatori). Va da sé che il pagamento deve riguardare una fattura avente ad oggetto l'esecuzione, anche parziale, dei lavori.

Ne consegue che l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito può essere esercitata anche dal committente che si avvale di un appaltatore (ad esempio, di un contraente generale) il quale, nonostante abbia pagato alla data del 30 marzo 2024 ai subappaltatori una parte dei lavori effettuati, non abbia entro tale data emesso fattura nei confronti del committente in relazione ai medesimi lavori. Anche in tale ipotesi, i pagamenti devono riferirsi a *«lavori già effettuati»*.

Resta fermo, inoltre, che il legame tra il pagamento da parte delle imprese esecutrici dei lavori e il committente dei lavori, beneficiario finale dell'agevolazione, deve essere debitamente documentato.

Ciò posto, nella fattispecie in esame, l'*Istante* potrà continuare ad esercitare l'opzione per lo sconto in fattura di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio*, relativamente agli ulteriori interventi che danno diritto al *Superbonus*, nel presupposto che il *general contractor*, alla data del 30 marzo 2024, abbia pagato ai subappaltatori una parte dei lavori edili effettuati, seppure non abbia, entro la medesima data, emesso fattura nei confronti del committente.

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 edilizi alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute nel rispetto della norma agevolativa, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)