

Risposta n. 106/2025

OGGETTO: Bonus edilizi – sconto in fattura e cessione del credito – limitazioni – deroga – art. 1, co. 5, del decreto–legge n. 39 del 2024 – general contractor – assenza di fatture emesse nei confronti del committente – spese, documentate da fatture, sostenute dai soggetti coinvolti entro il 30 marzo 2024 – rilevanza – pagamento di spese per prestazioni professionali, di servizi tecnici preparatori all'inizio lavori e di mere attività preparatorie al cantiere – non rilevanza.

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

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito, "Istante") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, volta a ottenere chiarimenti in merito all'applicazione, nell'ambito dei cd. *bonus edilizi*, dell'articolo 1, comma 5, del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 maggio 2024, n. 67 (di seguito, anche *breviter*, comma 5), concernente il blocco

del cd. sconto in fattura o della cd. cessione del credito ivi previsto, al caso concreto qui di seguito rappresentato.

L'Istante dichiara di aver sottoscritto in data 21 dicembre 2021 un contratto di appalto riguardante "*l'esecuzione di opere di efficientamento energetico (cd. Superbonus ex art. DL n. 34/2020 e s.m.i.)*", con il Condominio [...], sito in [...] (di seguito, "Condominio"), in persona dell'Amministratore *pro tempore*, espressamente autorizzato a mezzo deliberazione assembleare di pari data, con la quale è stata, altresì, approvata l'esecuzione delle suddette opere.

L'Istante riferisce che:

- il citato contratto di appalto prevede, come unica modalità di pagamento del corrispettivo per i lavori eseguiti, l'applicazione dell'opzione del cd. sconto in fattura, di cui all'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;

- in data 17 novembre 2022, ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 119 del decreto-legge n. 34 del 2020, è stata regolarmente presentata la CILAS con i relativi allegati;

- successivamente, in data 10 agosto 2022, l'Istante, nella veste di *general contractor*, ha subappaltato i lavori di efficientamento energetico a BETA che, a sua volta, ha affidato l'esecuzione dell'attività edilizia alla società consorziata GAMMA, e l'esecuzione degli impianti tecnologici e le pratiche di "*Permitting*" alla società consorziata DELTA.

L'Istante rappresenta che la società edile GAMMA ha, a sua volta, offerto in subappalto:

(i) l'esecuzione delle opere edili a ZETA, che è stata remunerata per le opere eseguite sino alla data odierna, contabilizzate nella misura di euro [...], per cui sono state emesse fatture;

(ii) l'installazione dell'impianto termico, idraulico e fotovoltaico a KAPPA, che è stata remunerata per le opere eseguite sino alla data odierna, contabilizzate nella misura di [...], per cui è stata emessa fattura;

(iii) l'installazione dei ponteggi a LAMDA che è stata remunerata per l'installazione dei ponteggi e per l'affitto mensile degli stessi nella misura di euro [...], a fronte di fatture emesse.

L'Istante rileva che nel caso in oggetto anche i tecnici professionisti, quali il progettista e il direttore dei lavori, incaricati dal *general contractor*, hanno emesso fatture e avvisi di parcella per il pagamento dei loro compensi professionali a fronte dell'attività di progettazione definitiva ed esecutiva integralmente espletata e per l'attività di direzione dei lavori eseguita alla data odierna.

Dunque, l'Istante sottolinea come sia il *general contractor* che le società consorziate e subappaltatrici abbiano sostenuto delle consistenti spese, documentate da fatture, per lavori già effettuati e relativi alle attività previste dal contratto di appalto sottoscritto con il Condominio.

Ciò posto, l'Istante fa presente che il contratto di appalto sottoscritto nel caso di specie, in relazione al corrispettivo ed alle modalità di pagamento, prevede che le fatture da parte del *general contractor* nei confronti del Condominio, siano emesse "solo ed esclusivamente al raggiungimento del primo SAL, per un valore del 30% del

corrispettivo stesso, ad un secondo Sal, per un ulteriore valore del 30% del corrispettivo e, infine, il saldo del 40% alla data di termine dei lavori".

L'Istante afferma, quindi, che "allo stato attuale le fatture al Condominio da parte del general contractor, non sono state ancora emesse poiché, pur essendo in corso le opere e lavorazioni di Superbonus, non sono state ancora raggiunte le citate percentuali di esecuzione delle opere, ancorché siano state sostenute dai vari soggetti coinvolti nei lavori una serie di spese, documentate da fatture (fatture che recano il citato Condominio quale destinatario finale della prestazione e/o del servizio)".

In tema di cessione dei crediti fiscali, l'Istante rappresenta che il comma 5 interviene sulle spese relative ad interventi, che, in ragione della disciplina normativa dettata dall'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 aprile 2023, n. 38, potevano continuare ad essere oggetto di esercizio delle opzioni della cd. cessione del credito o cd. dello sconto in fattura previste dall'articolo 121 comma 1, lettera a), del decreto-legge n. 34 del 2020.

Infatti, sulla base della disciplina di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 2 del decreto-legge n. 11 del 2023, la possibilità di continuare ad utilizzare le opzioni del cd. sconto in fattura o della cd. cessione del credito, era prevista per le spese sostenute dopo il 16 febbraio 2023 relative ad interventi per i quali, prima del 17 febbraio 2023, risultassero depositati i relativi titoli edilizi, oppure, nel caso di interventi in regime di edilizia libera, risultassero avviati i lavori o era stato stipulato un accordo vincolante di fornitura di beni e servizi (per interventi su parti comuni condominiali, prima del 17 febbraio 2023 doveva anche risultare adottata la relativa delibera di approvazione dei lavori).

Rispetto a tale disciplina, il comma 5 stabilisce che sono inibiti dall'esercizio delle opzioni del cd. sconto in fattura o della cd. cessione del credito tutti coloro che alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 39 del 2024, quindi alla data del 30 marzo 2024, non hanno sostenuto alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati.

Tanto premesso, l'Istante chiede se nel caso di specie sussistano le condizioni previste dal comma 5 per continuare ad esercitare l'opzione del cd. sconto in fattura o della cd. cessione del credito prevista dall'articolo 121, comma 1, lettera a), del decreto-legge n. 34 del 2020, in relazione alle fatture che emetterà nei confronti del Condominio al raggiungimento dei SAL previsti nel contratto di appalto.

Con nota del [...], la scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa. Con nota del [...], l'Istante ha risposto alla predetta richiesta (di seguito, "documentazione integrativa").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante evidenzia che una interpretazione letterale del comma 5 lo inibirebbe dal continuare ad applicare il cd. sconto in fattura o la cd. cessione del credito, in quanto formalmente non è stata emessa alcuna fattura al Condominio/committente per spese sostenute e relative a lavori già effettuati.

Tuttavia, l'Istante ritiene, allo stesso tempo, che, nel caso in oggetto, le spese sostenute al 30 marzo 2024 sia dall'Istante medesimo, sia dalle società consorziate e dalle società subappaltatrici, relative a lavori già effettuati e documentate da fatture, siano da imputare al Condominio/committente e rileva che quest'ultimo non ha ricevuto alcuna fattura dal *general contractor* solo per le citate pattuizioni contrattuali.

Dunque, l'Istante afferma la necessità di procedere a un'interpretazione sostanziale della norma in esame e, di conseguenza, ritiene di poter continuare ad utilizzare il cd. sconto in fattura o la cd. cessione del credito, in quanto reputa soddisfatte, nel caso di specie, le condizioni richieste dal comma 5.

A parere dell'Istante, infatti, le spese sostenute al 30 marzo 2024, documentate da fatture e relative a lavori già effettuati, sono già da imputare al Condominio/ committente, il quale, non ha ricevuto dal *general contractor* alcuna fattura solo per le citate pattuizioni contrattuali.

Sul punto, l'Istante sostiene che, pur non avendo formalmente ricevuto alcuna fattura in ragione delle pattuizioni contrattuali, il Condominio abbia già sostenuto (indirettamente) delle spese, per lavori effettuati, e che tali spese siano documentate da fatture (al momento intestate ad altro soggetto ma, per certo, da imputare al predetto Condominio).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si rappresenta che non sono oggetto della presente risposta i requisiti, di natura soggettiva e oggettiva, previsti dalla disciplina agevolativa qui in commento, in relazione ai quali resta fermo ogni potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, spese per gli interventi indicati nel comma 2 dello stesso articolo 121 (quindi, interventi di ristrutturazione edilizia, eliminazione delle barriere architettoniche, recupero o restauro della facciata degli

edifici, riqualificazione energetica, riduzione del rischi sismico, installazione di impianti solari fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici) possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, alternativamente:

- per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante (cd. sconto in fattura);

- per la cessione di un credito d'imposta corrispondente alla detrazione spettante ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione (cd. cessione del credito).

Ciò premesso, si osserva che, con riferimento alle opzioni disciplinate dal citato articolo 121, l'articolo 2 del decreto-legge n. 11 del 2023 ha stabilito che a decorrere dal 17 febbraio 2023 tali facoltà non potessero più essere esercitate. In particolare, il comma 1 del citato articolo 2 ha previsto che "*[a] decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto [17 febbraio 2023, n.d.r.], in relazione agli interventi di cui all'articolo 121, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, non è consentito l'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del medesimo decreto legge*".

Il successivo comma 2 riduce la portata della precedente disposizione, prevedendo delle deroghe al divieto ivi disposto; in particolare, stabilisce che "*le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano alle opzioni relative alle spese sostenute per gli interventi di cui all'articolo 119 del citato decreto-legge n. 34 del 2020, per i quali in data antecedente a quella di entrata in vigore del presente decreto*:"

a) per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) [...];

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) [...];

c) per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo [...]".

Alla luce dell'attuale quadro normativo, emerge - per quanto qui di interesse - che dal 17 febbraio 2023 (data di entrata in vigore del decreto-legge n. 11 del 2023) non è più consentito fruire delle detrazioni fiscali in oggetto nelle forme alternative della cd. cessione del credito o del cd. sconto in fattura, a meno che non ricorrano le ipotesi di deroga tassativamente indicate.

Tra tali ipotesi, come visto, rientra la fattispecie della demolizione e ricostruzione dell'edificio, tipologia di opere che vengono realizzate nel caso in esame, per le quali l'Istante riferisce che il titolo abilitativo è stato presentato in data 26 giugno 2021.

Occorre considerare, tuttavia, che, da ultimo, il decreto-legge n. 39 del 2024 ha introdotto un'ulteriore restrizione all'applicazione della deroga di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto-legge n. 11 del 2023, prevedendo al comma 5 che: "[l]e 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" (sottolineatura aggiunta).

Dunque, le deroghe al blocco delle opzioni di cui all'articolo 121 citato [cioè, le eccezioni previste all'articolo 2, comma 2, lettere a), b) e c), primo periodo, e comma 3, lettere a) e b), del decreto-legge n. 11 del 2023] continuano a operare al verificarsi delle ulteriori condizioni richieste dal comma 5, in relazione agli interventi edilizi ammessi al Superbonus o ad altre detrazioni previste per altri interventi, per i quali si sono verificati, antecedentemente al 17 febbraio 2023, i relativi presupposti e, al 30 marzo 2024, siano stati eseguiti lavori con il "sostenimento" delle relative spese, documentate da fattura.

In altri termini, il comma 5 prevede che, per gli interventi edilizi per i quali opera la deroga al blocco del cd. sconto in fattura e della cd. cessione del credito, detta deroga non ha effetto nei casi in cui, nonostante la presentazione della CILA o di altro titolo abilitativo sia avvenuta in data antecedente all'entrata in vigore dello stesso decreto-legge n. 11 del 2023 (ossia, antecedentemente al 17 febbraio 2023), non risulti "*sostenuta*" alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 39 del 2024 (ossia, alla data del 30 marzo 2024).

La *ratio* della norma è quella di impedire che i soggetti, che anteriormente alla data del 17 febbraio 2023 rientravano nelle deroghe previste dall'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge n. 11 del 2023, conservino il diritto all'esercizio delle opzioni del cd. sconto in fattura o della cd. cessione del credito, se non abbiano effettuato lavori per i quali abbiano "*sostenut[o]*" spese al 30 marzo 2024, documentate da fattura.

Dal tenore letterale del comma 5, dunque, l'applicabilità della deroga ivi prevista opera solo al contemporaneo ricorrere, al 30 marzo 2024 (data di entrata in vigore del decreto-legge n. 39 del 2024), delle seguenti condizioni:

(a) l'avvenuta esecuzione di lavori edili ("*lavori già effettuati*");

(b) il sostenimento dei relativi costi ("*sostenuta alcuna spesa*"); e

(c) la documentazione di questi mediante fattura ("*documentata da fattura*").

In considerazione della *ratio* della norma, si ritiene che la locuzione "*lavori già effettuati*" si riferisca alla materiale esecuzione di interventi edilizi, escludendo, dunque, ogni prestazione attinente e/o riconducibile ad attività preparatorie all'effettuazione degli stessi.

Pertanto, i costi relativi alle attività professionali o di consulenza, nonché quelli relativi agli oneri di urbanizzazione o per l'ottenimento di autorizzazioni amministrative, non rilevano ai fini del rispetto del requisito in parola.

In presenza di lavori effettivamente eseguiti alla data del 30 marzo 2024, si ritiene che le ulteriori due condizioni richieste dal richiamato articolo 1, comma 5, del decreto-legge n. 39 del 2024, relative al sostenimento, mediante pagamento, delle spese concernenti i lavori effettuati e la loro documentazione mediante fattura, possano essere verificate sia nei rapporti tra committente e appaltatore, sia tra quest'ultimo e gli eventuali subappaltatori.

Pertanto, ai fini dell'applicazione della deroga prevista dal richiamato articolo 1, comma 5, assumono rilevanza anche i pagamenti delle spese per lavori effettuati, documentati con fattura, dal subappaltatore nei riguardi dell'appaltatore e ciò anche nell'ipotesi in cui, alla data del 30 marzo 2024, l'appaltatore non abbia ancora ricevuto dal committente alcun pagamento per i lavori effettuati, né abbia ancora emesso, nei riguardi dello stesso committente, nessuna fattura al fine di documentare l'esecuzione dei lavori.

Al fine di assicurare la finalità del comma 5 (diretta a limitare i soggetti destinati a mantenere la facoltà di esercitare le opzioni di cui all'articolo 121 del decreto-legge

n. 34 del 2020), dunque, il sostenimento della spesa relativa all'esecuzione dei lavori deve avvenire mediante il relativo pagamento entro la data del 30 marzo 2024 e tale pagamento può essere effettuato anche da un soggetto diverso dal committente principale (ad esempio, dall'appaltatore nei riguardi del subappaltatore e ciò indipendentemente dal fatto che, entro la data del 30 marzo 2024, vi sia stato anche un pagamento per lavori effettuati del committente nei riguardi dell'appaltatore).

Oltre al pagamento, il sostenimento delle spese relative a lavori effettuati deve essere documentato mediante fattura (sempre entro la predetta data).

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.

Ancora, 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 CILAS o nel diverso titolo abilitativo richiesto, nonché nell'accordo vincolante in caso di interventi di "*edilizia libera*", a prescindere dal raggiungimento al 30 marzo 2024 di un determinato stato di avanzamento lavori.

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.

Ciò posto, con il quesito in esame, concernente l'interpretazione del predetto comma 5, l'Istante chiede se la cd. deroga al blocco del cd. sconto in fattura o della cd. cessione del credito ivi contenuta trovi applicazione laddove, pur essendo in corso le opere e le lavorazioni di Superbonus, non siano state emesse dal *general contractor* fatture nei confronti del Condominio/committente per il mancato raggiungimento delle percentuali di esecuzione delle opere previste dal contratto di appalto, ancorché siano state sostenute dai vari soggetti coinvolti nei lavori (nel caso in esame, dal *general contractor*, dalle società consorziate e dalle società subappaltatrici dei lavori) una serie di spese, documentate da fatture (fatture che recano il citato Condominio quale destinatario finale della prestazione e/o del servizio).

Alla luce di quanto sopra detto, fermo restando che le spese professionali, nonché 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) non sono riconducibili tra le spese rilevanti ai fini del comma 5, in quanto non riguardanti la materiale esecuzione di interventi edilizi, si rileva che, nel caso in oggetto, gli allegati presentati in sede di documentazione integrativa non consentono alla scrivente di pronunciarsi in merito alla sussistenza o meno al 30 marzo 2024 di tutte le condizioni richieste dal comma 5 per l'operatività della deroga ivi disposta.

Invero, la documentazione integrativa e i relativi allegati non contengono una puntuale e dettagliata indicazione (richiesta dalla scrivente con la nota del [...]) dei lavori specificatamente eseguiti alla data del 30 marzo 2024, delle fatture concernenti questi ultimi emesse entro la predetta data e dei corrispettivi pagamenti effettuati sempre entro il 30 marzo 2024.

Infatti, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, redatta ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, da [...] e allegata alla documentazione integrativa, riporta genericamente che *"alla data del 30 marzo 2024 risultava raggiunta una percentuale dei lavori pari al 36,78% del Computo Metrico allegato alla presente dichiarazione"*.

Pertanto, tenuto conto dell'interpretazione del comma 5 nei termini sopra esposti, spetterà al contribuente verificare la sussistenza nel caso di specie delle condizioni richieste dalla norma in esame, ai fini dell'operatività della deroga ivi disposta, essendo tale verifica preclusa in questa sede poiché implica valutazioni di fatto escluse dall'area dell'istituto dell'interpello (*cf.*, quanto chiarito dalla circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, secondo la quale *"[...] il legislatore ha inteso escludere dall'area dell'interpello [...] tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate, alternativamente: a) da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dalla stessa amministrazione finanziaria ma solo in sede di accertamento; si tratta, in altre parole, di tutte quelle fattispecie in cui, più che rilevare l'aspetto qualificatorio, rileva il mero appuramento del fatto (cd. accertamenti di fatto) [...]"*).

La presente risposta viene resa sulla base degli elementi evidenziati dichiarati dall'Istante, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nella documentazione integrativa e nei relativi allegati, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)