

Risposta n. 105/2025

OGGETTO: Bonus edilizi – sconto in fattura e cessione del credito – limitazioni – deroga – art. 1, co. 5, del decreto-legge n. 39 del 2024 – pagamento degli oneri di urbanizzazione – non rilevanza – interventi edilizi – fatture emesse dai subappaltatori – pagamento effettuato dopo il 30 marzo 2024 – condizioni – non sussistenza.

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

QUESITO

ALFA S.r.l., *start-up* costituita a norma dell'articolo 4, comma 10-*bis*, del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 33 (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, 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 17 gennaio 2024 un contratto d'appalto, in qualità di *general contractor*, per la ristrutturazione edilizia, mediante demolizione e ricostruzione, di un complesso immobiliare sito in [...] (di seguito, "Intervento edilizio").

L'Intervento edilizio è stato autorizzato con SCIA alternativa al permesso di costruire, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, depositata presso l'amministrazione comunale competente in data 21 novembre 2022.

L'Istante riferisce che, in data 19 febbraio 2024, la parte committente ha provveduto al pagamento "*degli oneri di urbanizzazione, del costo di costruzione e dei diritti di segreteria*", per l'importo complessivo di euro [...].

In seguito, è stato comunicato al Comune il giorno di inizio dei lavori (effettivamente iniziati il giorno 26 febbraio 2024).

L'Istante rileva che:

- in data 27 marzo 2024, è stata completata la demolizione del fabbricato, compreso il trasporto a discarica dei materiali di risulta;

- "*le attività inerenti questa fase di lavoro risultano fatturate, in data 27 marzo 2024, dal subappaltatore, per quanto concerne il taglio del calcestruzzo armato, ed in data 31 marzo 2024 per la restante parte dei lavori*"; e

- *"alla data del 30 marzo 2024 non risultano ulteriori pagamenti oltre quelli concernenti gli oneri sopracitati ed ancora nessuna fattura risulta emessa nei confronti della parte committente"*.

L'Istante, inoltre, evidenzia che per la realizzazione delle opere sopra descritte, la parte committente intenderebbe beneficiare delle agevolazioni previste dall'articolo 14, comma 2-*quater.1*, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63 (di seguito, "Sismabonus"), convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, da trasferire a titolo di pagamento mediante il cd. sconto in fattura ai sensi dell'articolo 121, comma 1, lettera a), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, (di seguito, solo "sconto in fattura") alla società appaltatrice (*i.e.*, l'Istante) delle lavorazioni in oggetto.

Al riguardo, l'Istante fa presente che il comma 5 dell'articolo 1 del decreto-legge n. 39 del 2024 (di seguito, anche *breviter*, "comma 5") prevede che, per gli interventi per i quali, a legislazione vigente, opera la deroga al blocco del cd. sconto in fattura o della cd. cessione del credito [ovvero le eccezioni previste dall'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], questa comunque non opera nei casi in cui - nonostante la presentazione della CILA o di altro titolo abilitativo in data antecedente all'entrata in vigore del decreto-legge n. 11 del 2023 (ossia, prima del 17 febbraio 2023) - non risulti sostenuta *"alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati"* al 30 marzo 2024 (ossia, alla data di entrata in vigore del citato decreto-legge n. 39 del 2024).

Tanto premesso, l'Istante chiede se, nel caso di specie, risultino soddisfatte le condizioni previste dal comma 5, per utilizzare il cd. sconto in fattura (ovvero la cd. cessione del credito).

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 sostiene che, nella fattispecie in esame, il pagamento degli *"oneri di urbanizzazione, del costo di costruzione e dei diritti di segreteria"*, effettuato in data 19 febbraio 2024 dalla parte committente, e le fatture emesse dalla società subappaltatrice in data 27 e 31 marzo 2024, soddisfino le condizioni previste dal comma 5, per consentire alla parte committente di *"continuare ad utilizzare"* il c.d. sconto in fattura.

Con riferimento alla condizione delle spese sostenute, richiesta dal comma 5, l'Istante ritiene che la locuzione "sostenute" debba essere intesa nell'accezione che tale termine assume in materia di *bonus* edilizi, a seconda del soggetto destinatario del *bonus* stesso, e, a questo riguardo, fa presente che:

- per le persone fisiche non esercenti attività di impresa, le spese si considerano sostenute secondo un criterio di cassa, vale a dire con riferimento alle somme pagate nel periodo considerato;

- per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali deve farsi riferimento al criterio di competenza e, quindi, alla data di ultimazione della prestazione,

indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti.

Tanto premesso, l'Istante ritiene che, nel caso di specie, la condizione della fatturazione degli interventi edilizi sia rispettata, dal momento che il comma 5 risulta avere *"un perimetro di applicazione molto ampio, in quanto non richiede necessariamente che le fatture siano emesse dall'impresa appaltatrice dei lavori o dal general contractor alla parte committente, ma possono riguardare anche fatture di subappalto e/o spese tecniche"*.

Per quanto concerne il rispetto della condizione relativa all'effettiva realizzazione delle opere, a parere dell'Istante, il comma 5 non delimita la *"natura"* del pagamento, che può riguardare, quindi, qualsiasi spesa sostenuta dalla parte committente, compresi, dunque, gli oneri di urbanizzazione.

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 dal 2020 al 2024, spese per gli interventi indicati nel comma 2 dello stesso articolo 121 (quindi, anche interventi rientranti nel Sismabonus) 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 (il 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 (la cd. cessione del credito).

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 ha ridotto la portata della precedente disposizione, prevedendo delle deroghe al divieto ivi disposto; in particolare, ha stabilito 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 21 novembre 2022.

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 relative ai 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.

Ciò posto, con il quesito in esame, concernente l'interpretazione del predetto comma 5, l'Istante chiede se la deroga al blocco del cd. sconto in fattura o della cd. cessione del credito ivi contenuta trovi applicazione laddove:

(1) siano stati pagati (il 19 febbraio 2024) dalla parte committente esclusivamente i cd. oneri di urbanizzazione;

(2) siano state emesse (la prima, il 27 marzo 2024, e la seconda, il 31 marzo 2024) fatture dalla società subappaltatrice per l'esecuzione di lavori di demolizione concernenti gli interventi edilizi.

Per quanto riguarda il punto (1), si tratta - sulla base di quanto affermato in istanza - delle uniche spese sostenute dalla parte committente alla data del 30 marzo 2024 (*"[a]lla data del 30/03/2024 non risultano ulteriori pagamenti oltre quelli concernenti gli oneri sopracitati [ossia, gli oneri di urbanizzazione, il costo di costruzione e i diritti di segreteria di cui al d.P.R. n. 380 del 2001, n.d.r.] ed ancora nessuna fattura risulta emessa nei confronti della parte committente"* - così pag. [...] dell'istanza).

Alla luce di quanto sopra detto, si ritiene che gli oneri amministrativi di costruzione e urbanizzazione dovuti per la realizzazione degli interventi edilizi previsti - come quelli descritti nell'istanza - o, comunque, imposti a qualunque titolo, concernenti la compartecipazione ai costi delle opere di urbanizzazione, non siano riconducibili tra le spese rilevanti ai fini del comma 5, posto che detti oneri non riguardano la materiale esecuzione di interventi edilizi.

Con riferimento al punto (2), la circostanza che alla data del 27 marzo 2024 siano state comunque poste in essere alcune lavorazioni (come il taglio del calcestruzzo) concernenti gli interventi edilizi astrattamente agevolabili, non soddisfa le condizioni richieste dal comma 5 in quanto la relativa fattura, anche se emessa dalla società subappaltatrice prima del 30 marzo 2024, risulta pagata successivamente a tale data.

Dagli allegati alla documentazione integrativa emerge, infatti, che la predetta fattura è stata pagata dopo la data del 30 marzo 2024 (in particolare il primo addebito, a titolo di acconto, risale al 3 aprile 2024 e il secondo, a titolo di saldo, al 23 maggio 2024 - [...]).

Alla luce delle considerazioni svolte, si ritiene che, nel caso in esame, la deroga al blocco del cd. sconto in fattura (o della cd. cessione del credito), prevista dal comma 5, non operi, non ricorrendo i presupposti ivi previsti nei termini sopra detti.

Dunque, non sussistono le condizioni richieste per riconoscere al committente l'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121 citato in relazione all'intervento edilizio rappresentato in istanza.

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)