

Risposta n. 15/2025

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 – variante alla CILAS

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

QUESITO

Il Condominio istante (di seguito *Istante*) rappresenta di aver deliberato l'esecuzione di alcuni interventi di riqualificazione ed efficientamento energetico di cui all'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. decreto *Rilancio*), e di aver presentato, in data 17 novembre 2022, sia la Comunicazione Inizio Lavori Asseverata (CILA) ai sensi dell'articolo 78-*bis* della legge provinciale 4 agosto 2015, n. 15, che la Comunicazione Inizio Lavori Asseverata *Superbonus* (CILAS).

Al riguardo, evidenzia che, nelle more dell'evoluzione normativa di inizio 2023, legata all'introduzione delle limitazioni all'esercizio delle opzioni di cessione dei crediti

d'imposta e di riconoscimento del contributo sotto forma di "*sconto in fattura*" da parte del fornitore, i lavori erano stati momentaneamente sospesi e che, alla richiesta di ripresa degli stessi, la ditta esecutrice dei lavori, già individuata nella delibera assembleare, aveva manifestato la propria impossibilità a procedere in virtù di altri impegni lavorativi nel frattempo assunti.

Dopo alcune trattative con diverse imprese edili, è subentrata come impresa esecutrice dei lavori un'altra società che ha sottoscritto il relativo contratto di appalto proseguendo, contestualmente, gli interventi ed emettendo, in data 26 marzo 2024, una fattura con applicazione dello "*sconto in fattura*", ai sensi dell'articolo 121 del decreto *Rilancio*, nella misura del 70 per cento. In data 29 marzo 2024, l'amministratore del condominio ha disposto, con modalità "*home-banking*", il bonifico "*parlante*" per il pagamento dell'importo totale di 990 euro, pari al restante 30 per cento della medesima fattura.

Tuttavia, poiché, a seguito di recenti impedimenti, anche quest'ultima società ha comunicato l'intenzione di recedere dal suddetto contratto di appalto, l'*Istante* chiede se possa avvalersi del subentro di un'altra ditta esecutrice dei lavori, trattandosi di mera variante in corso d'opera che verrà comunicata ai sensi del comma 13-*quinquies* dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* e se possa, altresì, continuare ad avvalersi, trattandosi di interventi già iniziati al 29 marzo 2024, dell'opzione dello "*sconto in fattura*" anche per la parte dei lavori che verranno eseguiti successivamente al 30 marzo 2024 in quanto a tale data sussiste almeno una spesa "*sostenuta*" dal medesimo Condominio (per l'esecuzione di parte dei lavori di coibentazione termica dell'involucro dell'edificio), rappresentata dalla fattura del 26 marzo 2024 emessa dalla precedente ditta

esecutrice dei lavori e dal relativo bonifico "*parlante*" che è stato eseguito il 29 marzo 2024 per pagare l'importo non oggetto di "*sconto in fattura*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che, anche a seguito dell'entrata in vigore del decreto legge 29 marzo 2024, n. 39, sia possibile continuare ad esercitare l'opzione per il c.d. "*sconto in fattura*" di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio* in quanto la variazione dell'impresa esecutrice dei lavori, oltre che fisiologica in qualunque intervento edilizio, non può ripercuotersi sui "*diritti*" acquisiti per aver ottemperato nei termini alla delibera assembleare ed alla presentazione della CILA e/o CILAS.

A sostegno della propria tesi, cita la norma di interpretazione autentica di cui all'articolo 2-*bis* del decreto legge 16 febbraio 2023, n. 11, ed i chiarimenti forniti, in merito alle varianti in corso d'opera, dalla circolare n. 13/E del 13 giugno 2023.

Inoltre, è dell'avviso che siano stati rispettati anche i presupposti di cui al comma 5 dell'articolo 1 del citato decreto legge n. 39 del 2024 in quanto, nel caso di specie, alla data del 30 marzo 2024, era stata "*sostenuta*" una spesa, debitamente documentata da fattura, per lavori in corso che, comunque, erano già stati iniziati.

Al riguardo, relativamente all'effettivo momento di "*sostenimento*" della spesa, cita quanto affermato dall'Agenzia delle entrate sia in occasione di Telefisco 2024 che nella Risposta ad istanza di interpello n. 137 pubblicata il 20 giugno 2024 in cui è stato precisato che, in applicazione del principio di cassa, nel caso di pagamento con bonifico bancario, la spesa si considera sostenuta nel momento stesso in cui viene dato ordine di

pagamento alla banca non rilevando il momento, diverso e/o successivo, in cui avviene l'addebito sul conto corrente dell'ordinante.

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 c.d. 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 (c.d. 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 (c.d. 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* (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 sopra richiamato ha previsto, tra l'altro, alla lettera *b*) che il divieto non opera se, in data antecedente al 17 febbraio 2023, «*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 ritiene che l'applicabilità della deroga *de qua* operi laddove, al 30 marzo 2024, ricorrano congiuntamente tutte le condizioni richieste dalla norma stessa.

In assenza di specifiche preclusioni, inoltre, il pagamento, relativo a «*lavori già effettuati*» eseguito entro la predetta data del 30 marzo 2024, consente di esercitare l'opzione anche con riferimento alle spese riferite agli interventi indicati nella comunicazione di inizio lavori asseverata ai sensi dell'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*", sostenute successivamente a tale data. La condizione «*per lavori già effettuati*» si ritiene, dunque, soddisfatta in generale, a prescindere dal raggiungimento al 30 marzo 2024 di un determinato stato di avanzamento lavori, se, 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.

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. Nell'ipotesi in cui più interventi, ancorché autonomi, siano ricompresi nel medesimo titolo abilitativo o - in caso di interventi in "*edilizia libera*" - nell'accordo

vincolante, la suddetta condizione è soddisfatta quando le spese pagate, documentate da fattura, si riferiscono anche a uno solo degli interventi ivi indicati.

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.

Inoltre, come evidenziato dalla Risposta ad istanza di interpello n. 137 pubblicata in data 20 giugno 2024, la spesa si considera sostenuta nel momento in cui viene dato ordine di pagamento alla banca non rilevando il momento, diverso e/o successivo, in cui avviene l'addebito sul conto corrente dell'ordinante.

In merito, poi, alla circostanza che una variazione alla CILAS o al diverso titolo abilitativo, effettuata dalla data di entrata in vigore del decreto legge n. 39 del 2024, vale a dire dal 30 marzo 2024, rilevi ai fini del rispetto delle condizioni previste dall'articolo 1, comma 2, del medesimo decreto legge n. 39 del 2024 e, nello specifico, se anche nei riguardi di tali soggetti si applichi la norma di interpretazione autentica prevista dall'articolo 2-*bis* del decreto *Cessioni*, si ritiene che, per effetto della richiamata disposizione di natura interpretativa, la deroga al generale divieto di esercizio delle opzioni (subordinata alla presentazione della CILAS o del diverso titolo abilitativo in

data antecedente al 17 febbraio 2023) continui a operare anche se, successivamente alla predetta data, sono stati presentati progetti edilizi in variante alla CILAS o al diverso titolo abilitativo richiesto. La norma, in particolare, stabilisce che, nei predetti casi, la verifica per stabilire l'applicabilità delle deroghe all'applicazione del divieto alle opzioni per lo sconto in fattura o per la cessione del credito (di cui all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto *Cessioni*) deve avvenire con riferimento alla data:

- di presentazione dell'originaria CILAS;
- di presentazione dell'originario diverso titolo abilitativo richiesto in ragione della tipologia di intervento da eseguire;
- della delibera di esecuzione dei lavori, in caso d'interventi condominiali.

In applicazione di tale disposizione, con la circolare n. 13/E del 13 giugno 2023 è stato chiarito che, tra le varianti al titolo originario, rientrano, a titolo esemplificativo, le modifiche o integrazioni al progetto iniziale, la variazione dell'impresa incaricata dei lavori o del committente degli stessi nonché la previsione della realizzazione di interventi "trainanti" e "trainati" rientranti nel *Superbonus*, non previsti nella CILAS presentata a inizio lavori.

Ancorché la norma di interpretazione autentica richiami espressamente i commi 2 e 3 dell'articolo 2 del decreto *Cessioni*, si rileva che le condizioni stabilite dalle disposizioni oggetto di interpretazione autentica sono sostanzialmente sovrapponibili alle condizioni previste dal comma 2 dell'articolo 1 del decreto legge n. 39 del 2024.

Dunque, in un'ottica di semplificazione (e al fine di garantire l'uniforme applicazione, nei riguardi di tutti i soggetti interessati, delle medesime condizioni previste dalle "clausole di salvaguardia") e tenuto conto anche dell'identità di *ratio* di

entrambi gli interventi legislativi (da un lato, quello avvenuto con l'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto *Cessioni* e, dall'altro, quello successivo ad opera dell'articolo 1, comma 2, del decreto legge n. 39 del 2024), si ritiene che i principi esplicitati dalla norma di interpretazione autentica di cui all'articolo 2-*bis* del decreto *Cessioni* possano essere mutuati anche ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 1, comma 2, del citato decreto legge n. 39 del 2024. Ne consegue che, in presenza di una CILAS o altro titolo abilitativo presentato entro il 29 marzo 2024, eventuali varianti sia soggettive che oggettive successive a tale data non escludono il riconoscimento della deroga al blocco delle opzioni previsto dall'articolo 1, comma 2, del decreto legge n. 39 del 2024.

Pertanto, nel caso di specie (in cui la CILAS è stata presentata in data 17 novembre 2022), essendo state sostenute delle spese, al 30 marzo 2024, documentate da fattura, per gli interventi relativi alla coibentazione termica dell'involucro dell'edificio (inseriti nella CILAS originaria), si ritiene che il Condominio istante, anche in seguito alla variazione dell'impresa esecutrice dei lavori attraverso una variante al progetto edilizio originario, possa continuare a fruire del *Superbonus* nella modalità alternativa del c.d. "*sconto in fattura*" anche per gli interventi che verranno eseguiti successivamente al 30 marzo 2024 (ovviamente in base all'aliquota di detrazione applicabile alla data di sostenimento delle spese, ossia il 70 per cento per l'anno 2024 e il 65 per cento per l'anno 2025).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e non implica, in alcun caso, 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 comunque fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**