

*Il presente memorandum contiene una sintesi delle principali disposizioni normative, pronunce ministeriali e giurisprudenziali in materia fiscale, pubblicate sui quotidiani e riviste specializzate nel mese di luglio 2020. Il carattere meramente informativo e non esaustivo delle notizie ivi contenute non consente di assumere, sulla base delle segnalazioni riportate nel presente fascicolo, decisioni di natura operativa, la cui adozione non può comunque prescindere da approfondimenti specifici.*

## Contents

Cessione dei crediti d'imposta da emergenza Covid – Art. 122, comma 2, lettere a) e b) del D.L. n. 34/2020 – Modalità attuative .....	2
Credito d'imposta vacanze di cui all'art. 176 del D.L. n. 34/2020 - Chiarimenti .....	4
Crediti d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione – Art. 120 e 125 del D.L. n. 34/2020 - Chiarimenti .....	6
Crediti di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione – Artt. 120 e 125 del D.L. n. 34/2020 – Modalità applicative .....	9
Riscossione - Modello F24 - Crediti d'imposta relativi ai canoni di locazione, leasing o concessione di immobili ad uso non abitativo previsti dagli artt. 65 del D.L. n. 18/2020 e 28 del D.L. n. 34/2020 - Cessione ai sensi dell'art. 122 del D.L. 34/2020 .....	12
Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, recante misure urgenti in materia di salute, sostegno lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID - 19.....	13
IVA - Definizione di termini e modalità della verifica sulla sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento mediante modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, in attuazione dell'art. 9 del D.L. n. 124/2019 che ha introdotto il comma 9-bis all'art. 1 del D.L. n. 262/2006.....	20
Contributo a fondo perduto - Art. 25 del D.L. n. 34/2020. Ulteriori chiarimenti.....	22
Trattamento fiscale delle plusvalenze derivanti dalla cessione di fabbricati cd. «da demolire» - Articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR.....	24



## **Cessione dei crediti d'imposta da emergenza Covid – Art. 122, comma 2, lettere a) e b) del D.L. n. 34/2020 – Modalità attuative**

Con Provvedimento del 1° luglio 2020, prot. n. 250739/2020, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 1° luglio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 122, comma 2, lettere a) e b) del D.L. n. 34/2020, in tema di cessione dei crediti di imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza COVID-19.

In particolare, nel punto 1 è stato specificato che l'esaminato Provvedimento si applica:

- al credito d'imposta per botteghe e negozi, di cui all'articolo 65 del D.L. n. 18/2020 (cd. Cura Italia), convertito, con modificazioni, dalla L. n. 27/2020;
- al credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda, di cui all'articolo 28 del D.L. n. 34/2020.

Il punto 2 ricorda che i soggetti che hanno maturato i crediti d'imposta in esame possono optare per la cessione, anche parziale, dei crediti stessi ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari, per la quota non utilizzata direttamente secondo le modalità previste dalle relative disposizioni.

Nel punto 3 del Documento in esame sono state esplicitate le modalità e il contenuto della comunicazione da inviare all'Agenzia delle Entrate a fronte della cessione dei crediti d'imposta.

In particolare, la comunicazione dell'avvenuta cessione dei crediti d'imposta va effettuata dal 13 luglio 2020 al 31 dicembre 2021, direttamente dai soggetti cedenti che hanno maturato i crediti stessi, utilizzando esclusivamente le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, a pena d'inammissibilità.

Il contenuto della anzidetta comunicazione è esplicitato nel punto 3.2 del Provvedimento in esame, trattasi:



- a) del codice fiscale del soggetto cedente che ha maturato il credito d'imposta;
- b) della tipologia del credito d'imposta ceduto;
- c) dell'ammontare del credito d'imposta maturato;
- d) dell'importo del credito d'imposta ceduto;
- e) degli estremi di registrazione del contratto in relazione al quale è maturato il credito d'imposta;
- f) del codice fiscale del cessionario o dei cessionari, specificando l'importo del credito ceduto a ciascuno di essi;
- g) della data in cui è avvenuta la cessione del credito.

Nel punto 4 del Provvedimento esaminato l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i cessionari utilizzano i crediti d'imposta con le stesse modalità con le quali sarebbero stati utilizzati dal soggetto cedente, e quindi anche in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

In tale ipotesi, l'utilizzo in compensazione è ammesso a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla comunicazione della cessione, previa accettazione da parte del cessionario medesimo da comunicare, a pena di inammissibilità, attraverso le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia.

La quota dei crediti d'imposta ceduti che non è utilizzata entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata comunicata la cessione non può essere utilizzata negli anni successivi, né richiesta a rimborso ovvero ulteriormente ceduta.

Il Provvedimento esaminato ha, altresì, precisato che in alternativa all'utilizzo diretto, entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata comunicata la prima cessione, i cessionari possono ulteriormente cedere i crediti d'imposta ad altri soggetti.

Infine, nel punto 6 è stato rimarcato che, anche in caso di cessione dei crediti d'imposta, restano fermi i poteri dell'Amministrazione finanziaria relativi al controllo della spettanza dei crediti medesimi e all'accertamento e irrogazione delle sanzioni nei confronti dei beneficiari originari che hanno comunicato l'anzidetta cessione.



## **Credito d'imposta vacanze di cui all'art. 176 del D.L. n. 34/2020 - Chiarimenti**

Con Circolare n. 18/E del 3 luglio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito al credito d'imposta Vacanze introdotto dall'art. 176 del D.L. n. 34/2020.

Nel punto 2 del Documento di prassi in commento viene illustrato l'ambito soggettivo di applicazione del credito di imposta in parola, spettante ai nuclei familiari con ISEE (Indicatore della Situazione Economica Equivalente) non superiore a 40.000 euro.

In merito al concetto di nucleo familiare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che lo stesso non va confuso con i "familiari a carico"; più precisamente, il nucleo familiare è costituito dai soggetti componenti la famiglia anagrafica alla data di presentazione della Dichiarazione sostitutiva Unica.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 176 del D.L. Rilancio, ricorda l'Agenzia delle Entrate, il credito d'imposta Vacanze è utilizzabile da un solo componente per nucleo familiare. Il nucleo avrà, quindi, diritto al credito una sola volta, sulla base della propria composizione, indipendentemente dal numero dei componenti del nucleo stesso che fruiscono dei servizi turistici.

Il comma 1 del citato articolo 176 del D.L. n. 34/2020 stabilisce, inoltre, che per avere diritto al credito d'imposta Vacanze, i servizi dovranno essere offerti in ambito nazionale dalle «imprese turistico ricettive», dagli «agriturismo» e dai «bed & breakfast».

A riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tali soggetti dovranno essere in possesso dei titoli prescritti dalle norme nazionali o regionali per l'esercizio dell'attività turistico ricettiva e che, a titolo indicativo e non esaustivo, tali attività sono riconducibili alla sezione 55 di cui ai codici ATECO.

Nel punto 3 della Circolare in commento è stato specificato che il credito d'imposta Vacanze:

- è utilizzabile «per il pagamento di servizi offerti» in ambito nazionale da parte di imprese turistiche e ricettive, nonché di bed & breakfast "dal 1° luglio al 31 dicembre 2020";
- spetta in relazione ad un unico soggiorno fruito nel periodo di cui sopra.



Nel successivo punto 4, l'Agenzia delle Entrate ha, innanzitutto, ricordato che l'agevolazione in parola consiste in un credito fruibile, sotto forma di sconto, in misura pari all'80 per cento dell'importo massimo spettante, per il pagamento del soggiorno e per la restante quota del 20 per cento, sotto forma di detrazione dall'imposta lorda, in sede di dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2020.

Il Credito d'imposta Vacanze è riconosciuto alle seguenti condizioni:

- l'importo del bonus riconosciuto sotto forma di sconto deve essere utilizzato in unica soluzione in relazione ai servizi resi da un singolo fornitore del servizio, salvo quanto precisato in seguito;
- il totale del corrispettivo deve essere documentato da fattura elettronica o documento commerciale e la fattura o il documento devono riportare il codice fiscale del soggetto richiedente il credito;
- il pagamento del servizio deve essere corrisposto senza l'ausilio, l'intervento o l'intermediazione di soggetti che gestiscono piattaforme o portali telematici diversi da agenzie di viaggio e *tour operator*.

A riguardo l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, per i soggetti non tenuti ad emettere fattura elettronica, si considera valida anche l'emissione di una fattura, di un documento commerciale non elettronico o di uno scontrino o ricevuta fiscale.

L'art. 176 del D.L. Rilancio prevede, inoltre, che la fattura, il documento commerciale, lo scontrino o la ricevuta fiscale devono riportare il codice fiscale del componente del nucleo che intende fruire dell'agevolazione.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che il componente del nucleo familiare ISEE, che effettua il pagamento, può non coincidere con il soggetto che intende fruire del credito d'imposta Vacanze, a nulla rilevando quale dei soggetti del nucleo sostiene la spesa.

In merito alle modalità di accesso e di fruizione dell'agevolazione in esame da parte del contribuente, la Circolare esaminata ha espressamente richiamato il Provvedimento n. 237174/2020 del 17 giugno 2020 con cui le stesse sono state disciplinate e definite.



Il punto 5 della Circolare in commento ha ricordato che il credito d'imposta Vacanze è attribuito in misura diversa a seconda della composizione del nucleo familiare.

In particolare, spettano al massimo:

- 500 euro se il nucleo familiare è composto da tre o più persone;
- 300 euro se il nucleo familiare è composto da due persone;
- 150 euro se il nucleo familiare è composto da una sola persona.

A riguardo l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il credito di imposta non può eccedere il corrispettivo dovuto per la fornitura del servizio turistico.

Il punto 6 del Documento di prassi in esame ha ribadito che lo sconto applicato dal fornitore è rimborsato a quest'ultimo sotto forma di credito d'imposta.

Il predetto credito d'imposta è utilizzabile:

- esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- può essere ceduto:
  - a) a soggetti terzi, anche diversi dai propri fornitori di beni e servizi;
  - b) ad istituti di credito e altri intermediari finanziari; con facoltà di successiva cessione del credito.

Infine, il punto 7 ha specificato che l'Amministrazione finanziaria, nello svolgimento della sua attività di controllo verificherà:

- in capo al soggetto che fruisce dello sconto e della relativa detrazione in dichiarazione, l'esistenza dei presupposti, delle condizioni previste dalla legge per usufruire dell'agevolazione, la corretta determinazione dell'ammontare del credito e il suo esatto utilizzo;
- in capo al cessionario, l'utilizzo irregolare in misura maggiore rispetto all'ammontare ricevuto in sede di cessione.

## **Crediti d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione – Art. 120 e 125 del D.L. n. 34/2020 - Chiarimenti**

Con Circolare n. 20/E del 10 luglio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito ai crediti d'imposta introdotti dagli artt. 120 e 125 del D.L. n. 34/2020 (cd. Decreto Rilancio), rispettivamente per l'adeguamento



degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione individuale.

Con riguardo al credito di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, di cui all'art. 120 del D.L. 34/2020, lo stesso è riconosciuto a favore dei soggetti esercenti:

- a) attività d'impresa, arte o professione esercitata in luoghi aperti al pubblico;
- b) alle associazioni, alle fondazioni e agli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore.

In particolare, con riferimento alla lettera a), l'Agenzia delle Entrate precisa che trattasi dei seguenti soggetti:

- imprenditori individuali e società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;
- persone fisiche e delle associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR
- soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della L. n. 190/2014;
- soggetti in regime di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2 del D.L. n. 98/2011;
- imprenditori e le imprese agricole, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa.

Il Documento di prassi elenca, altresì, dettagliatamente, in una apposita tabella, i codici ATECO 2007 delle attività che i suindicati soggetti devono svolgere per poter fruire del credito di imposta in argomento.

Il punto 1.2 della Circolare esaminata suddivide in due gruppi le spese in relazione alle quali spetta il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, ovvero:

- 1) il primo gruppo comprende gli interventi agevolabili necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure finalizzate al contenimento della



diffusione del virus SARS-Co V-2, ovvero quelli relativi agli interventi edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, di ingressi e spazi comuni e agli interventi per l'acquisto di arredi finalizzati a garantire la riapertura delle attività commerciali in sicurezza (cosiddetti "arredi di sicurezza");

- 2) il secondo gruppo comprende gli investimenti agevolabili connessi ad attività innovative, tra cui sono ricompresi quelli relativi allo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti.

Il successivo punto 1.3 ricorda che l'ammontare del credito d'imposta in parola corrisponde al 60 per cento delle spese ammissibili, sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000 euro.

Pertanto, precisa l'Agenzia delle Entrate, l'ammontare del credito non potrà mai eccedere il limite di 48.000 euro.

Inoltre, considerato che nel comma 1 dell'art. 120 del D.L. 34/2020 è stata utilizzata la locuzione «spese sostenute nel 2020», ai fini dell'imputazione delle spese stesse occorrerà fare riferimento:

- per gli esercenti arti e professioni e per gli enti non commerciali (nonché per le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità semplificata), al criterio di cassa e, quindi, alla data dell'effettivo pagamento;
- per le imprese individuali, per le società, per gli enti commerciali e per gli enti non commerciali in regime di contabilità ordinaria, al criterio di competenza e, quindi, alle spese da imputare al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020.

A riguardo l'Amministrazione finanziaria ha, altresì, chiarito che il calcolo del credito spettante andrà effettuato sulla spesa agevolabile al netto dell'IVA (i.e. sull'imponibile), laddove dovuta. Qualora l'IVA fosse indetraibile la stessa dovrà essere inclusa nel costo fiscale dei beni cui commisurare il credito d'imposta.

Con riguardo alle modalità di utilizzo del credito in parola, il punto 1.4 della Circolare in esame ha ricordato che lo stesso:



- può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997; o, in alternativa
- entro il 31 dicembre 2021, può essere ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, ivi compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

A riguardo l'Agenzia delle Entrate ha precisato che sia l'utilizzo in compensazione che la cessione a soggetti terzi del credito in parola può avvenire:

- solo successivamente al sostenimento delle spese agevolabili;
- a decorrere dal 1° gennaio 2021 e non oltre il 31 dicembre 2021.

Il punto 3 della Circolare in commento ha analizzato il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione previsto dall'articolo 125 del Decreto Rilancio già oggetto di disamina e approfondimento nel precedente contributo da noi fornito.

### **Crediti di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione – Artt. 120 e 125 del D.L. n. 34/2020 – Modalità applicative**

Con Provvedimento del 10 luglio 2020, prot. n. 259854/2020, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 10 luglio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha definito i criteri e le modalità di fruizione dei crediti d'imposta previsti dagli artt. 120 e 125 del D.L. n. 34/2020 per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, nonché le modalità di cessione degli stessi.

Con il medesimo Provvedimento è stato altresì approvato il modello di comunicazione delle spese ammissibili ai predetti crediti di imposta da inviare all'Agenzia delle Entrate.

Nel predetto modello i soggetti interessati potranno comunicare l'ammontare delle spese ammissibili sostenute fino al mese precedente alla data di sottoscrizione della comunicazione nonché l'importo che prevedono di sostenere successivamente, fino al 31 dicembre 2020.

Ai sensi del punto 2 del Provvedimento in esame, la comunicazione in parola è inviata:

- direttamente dal contribuente o tramite un intermediario abilitato;



- esclusivamente con modalità telematiche, mediante i canali dell'Agazia delle Entrate o tramite il servizio *web* disponibile nell'area riservata dell'Agazia delle Entrate.

Con riferimento alla comunicazione relativa al credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'art. 120 del D.L. n. 34/2020, così come indicato nel successivo punto 3, la stessa può essere inviata dal 20 luglio 2020 al 30 novembre 2021.

Nel caso in cui essa sia inviata dopo il 31 dicembre 2020 andranno indicate esclusivamente le spese ammissibili sostenute nel 2020.

Entro lo stesso periodo di cui innanzi è possibile:

- a) inviare una nuova Comunicazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa;
- b) presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato.

Nell'ipotesi di cessione del credito, non sono ammesse né la comunicazione sostitutiva né la rinuncia.

Il credito d'imposta in esame potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione, in relazione alle spese effettivamente sostenute nel 2020, dal giorno lavorativo successivo alla corretta ricezione della comunicazione, e in ogni caso a decorrere dal 1° gennaio 2021 e non oltre il 31 dicembre 2021.

Così come indicato al punto 4 del Provvedimento in esame, fino al 31 dicembre 2021, i soggetti aventi diritto al credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro possono optare per la cessione, anche parziale, del credito stesso ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

La cessione può riguardare esclusivamente la quota del credito relativa alle spese effettivamente sostenute, nei limiti dell'importo fruibile.

La comunicazione della cessione del suddetto credito può avvenire a decorrere dal 1° ottobre 2020, ovvero, se la stessa è inviata successivamente al 30 settembre 2020, a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla corretta ricezione della comunicazione stessa.



Il cessionario è tenuto a comunicare l'accettazione del credito ceduto utilizzando le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Dopo l'accettazione, il cessionario può utilizzare il credito di imposta esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, alle stesse condizioni applicabili al cedente e nei limiti dell'importo ceduto.

In alternativa all'utilizzo diretto, i cessionari possono ulteriormente cedere i crediti d'imposta ad altri soggetti.

Il punto 5 del Provvedimento in esame si occupa del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, di cui all'articolo 125 del D.L. n. 34/2020.

A tale riguardo il Provvedimento in esame, ha precisato che la comunicazione del suddetto credito può essere inviata dal 20 luglio al 7 settembre 2020.

Nel medesimo periodo di cui innanzi è possibile:

- a) inviare una nuova Comunicazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa;
- b) presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato.

L'ammontare massimo fruibile da ciascun beneficiario è pari al 60 per cento delle spese complessive risultanti dall'ultima comunicazione validamente presentata, in assenza di successiva rinuncia; in ogni caso, il credito d'imposta richiesto non potrà eccedere il limite di 60.000 euro.

Tuttavia, ai fini del rispetto del limite di spesa di cui all'art. 125, comma 1, ultimo periodo (200 milioni di euro), l'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile sarà pari al credito d'imposta richiesto moltiplicato per la percentuale che sarà resa nota con un Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro l'11 settembre 2020.

Il credito di imposta può essere utilizzato dai beneficiari:

- a) nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;



b) in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, a partire dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento di cui al punto precedente.

Così come evidenziato nel successivo punto 6 del Provvedimento in esame, anche il predetto credito di imposta, fino al 31 dicembre 2021, può essere ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

La cessione può riguardare esclusivamente la quota del credito relativa alle spese effettivamente sostenute, nei limiti dell'importo fruibile.

La comunicazione della cessione deve avvenire esclusivamente a cura del soggetto cedente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate e il cessionario è tenuto a comunicare l'accettazione del credito ceduto utilizzando direttamente le medesime funzionalità.

In alternativa all'utilizzo diretto, i cessionari, entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata comunicata la prima cessione, possono ulteriormente cedere i crediti d'imposta ad altri soggetti.

Infine, nel punto 7 del Provvedimento in commento è stato evidenziato che l'Amministrazione finanziaria, nello svolgimento dell'ordinaria attività di controllo, verificherà:

- a) in capo al beneficiario originario, l'esistenza dei presupposti, delle condizioni previste dalla legge per usufruire dell'agevolazione, la corretta determinazione dell'ammontare del credito e il suo esatto utilizzo. Nel caso in cui venga riscontrata la mancata sussistenza dei requisiti, si procederà al recupero del credito nei confronti del beneficiario originario;
- b) in capo ai cessionari, l'utilizzo del credito in modo irregolare o in misura maggiore rispetto all'ammontare ricevuto in sede di cessione.

**Riscossione - Modello F24 - Crediti d'imposta relativi ai canoni di locazione, leasing o concessione di immobili ad uso non abitativo previsti dagli artt. 65 del D.L. n. 18/2020 e 28 del D.L. n. 34/2020 -Cessione ai sensi dell'art. 122 del D.L. 34/2020**  
Con Risoluzione n. 39/E del 13 luglio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per consentire l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, da parte del cessionario, ai sensi dell'art. 122 del D.L. n.

34/2020, dei crediti d'imposta introdotti dagli articoli 65 del D.L. n. 18/2020 e 28 del D.L. n. 34/2020.

In particolare, l'Amministrazione fiscale ha evidenziato che affinché i crediti possano essere utilizzati in compensazione, è necessario che il cessionario proceda all'accettazione degli stessi, tramite l'apposita "*Piattaforma cessione crediti*" disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Tanto premesso, per consentire ai cessionari di utilizzare in compensazione i crediti d'imposta ricevuti, tramite modello F24, sono istituiti i seguenti codici tributo:

- "**6930**" denominato "**Botteghe e negozi - Utilizzo in compensazione del credito da parte del cessionario - art. 122 del D.L. n. 34 del 2020**";
- "**6931**" denominato "**Canoni di locazione immobili non abitativi e affitto di azienda - utilizzo in compensazione del credito da parte del cessionario - art. 122 del D.L. n. 34 del 2020**".

In sede di compilazione del modello di pagamento F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione "*Erario*", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "*importi a credito compensati*", ovvero, nei casi in cui il cessionario debba procedere al riversamento del credito compensato, nella colonna "*importi a debito versati*".

Nel campo "*anno di riferimento*" del modello F24 deve essere indicato, nel formato "AAAA", l'anno in cui è stata accettata la prima cessione del credito (2020 oppure 2021).

### **Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, recante misure urgenti in materia di salute, sostegno lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID - 19.**

L'art. 1, comma 1, della Legge 17 luglio 2020, n. 77, pubblicata sulla G.U. n. 180 del 18 luglio 2020 ha convertito, con modificazioni, il Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. Decreto Rilancio), recante misure urgenti in materia di salute, sostegno lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID - 19.



Di seguito si riporta una sintesi delle disposizioni aventi rilevanza fiscale che integra e aggiorna quanto analizzato nella tax newsletter del mese di maggio.

La Legge n. 77/2020 ha apportato modifiche all'art. 28 del D.L. 34/2020 che ai commi 1 e 2 ha previsto un credito d'imposta nella misura del 60 per cento del canone mensile di locazione, di leasing o di concessione di immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento di attività industriali, commerciali, artigianale o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Innanzitutto con la Legge di conversione è stato novellato il comma 3 del citato art. 28 che adesso prevede la spettanza del suddetto credito di imposta non solo per le strutture alberghiere e agrituristiche ma anche per le agenzie di viaggio e per i tour operator.

In sede di conversione, dopo il comma 3, è stato altresì inserito il comma 3-*bis* in forza del quale il credito d'imposta previsto dai commi 1 e 2 dell'art. 28 spetta anche alle imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta 2019, rispettivamente nelle misure del 20 per cento e del 10 per cento.

La Legge di Conversione ha poi novellato il comma 5 dell'art. 28 aggiungendovi la previsione che possono usufruire del credito di imposta in parola, in assenza dei requisiti previsti dal primo periodo della disposizione normativa (commisurazione del credito agli importi versati nel periodo d'imposta 2020 nei mesi di marzo, aprile e maggio; e per i soggetti locatari che esercitano attività economica, una riduzione del fatturato nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento), anche i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 nonché i soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19.

La Legge n. 77/2020 ha, altresì, inserito all'art. 28, dopo il comma 5, il comma 5-*bis* che prevede, in caso di locazione, la possibilità per il conduttore di cedere il credito d'imposta al locatore, previa sua accettazione, in luogo del pagamento della corrispondente parte del canone.



In sede di conversione del D.L. n. 34/2020 è stato, altresì, introdotto l'art. 38-*quater* rubricato "Disposizioni transitorie in materia di principi di redazione del bilancio".

In particolare, il comma 1 della nuova disposizione normativa prevede che:

- nella predisposizione dei bilanci il cui esercizio è stato chiuso entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-*bis*, primo comma, numero 1), del codice civile è effettuata non tenendo conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio;
- le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'articolo 2427, primo comma, numero 1), del codice civile;
- restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa e alla relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze concernenti gli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

Il successivo comma 2 dell'art. 38 - *quater* dispone che:

- nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'articolo 2423-*bis*, primo comma, numero 1), del codice civile può comunque essere effettuata sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020;
- le informazioni relative al presupposto della continuità aziendale sono fornite nelle politiche contabili di cui all'articolo 2427, primo comma, numero 1), del codice civile anche mediante il richiamo delle risultanze del bilancio precedente;
- restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella nota integrativa e alla relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai rischi e alle incertezze derivanti dagli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

Il comma 3 dell'esaminato art. 38- *quater* specifica che l'efficacia della disposizione normativa è limitata ai soli fini civilistici.



La Legge n. 77/2020 ha inserito, dopo l'art. 50 del D.L. n. 34/2020, l'art. 51-*bis* con cui sono state apportate modifiche all'art. 379, comma 3, del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al D.Lgs. n. 14/2019.

In particolare, con la modifica apportata al comma 3 dell'art. 379 del D.Lgs. n. 14/2019, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, quando ricorrono i requisiti previsti dal comma 1 del medesimo art. 379, devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2021 (prima della novella la suddetta data era riferita all'esercizio 2019).

In sede di conversione, è stato interamente sostituito l'art. 119 del D.L. n. 34/2020, relativo agli incentivi per efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici.

La novellata norma prevede ora che la detrazione di cui all'articolo 14 del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, connessa agli interventi di efficientamento energetico, si applica nella misura del 110 per cento, per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo, nei seguenti casi:

- a) interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda o dell'unità immobiliare situata all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno per un ammontare complessivo delle spese non superiore a:
- 50.000 euro (prima era 60.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio) per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
  - 40.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari;

- 30.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari;
- b) interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici, relativamente a una spesa non superiore a:
  - 20.000 euro (prima era 30.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio) moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti fino a otto unità immobiliari, ovvero;
  - 15.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari.
- c) interventi sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno (prima erano solo interventi sugli edifici unifamiliari) per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici ovvero con impianti di microgenerazione, per una spesa non superiore a 30.000 euro. La detrazione è riconosciuta anche relativamente alle spese sostenute per lo smaltimento e la bonifica dell'impianto sostituito.

Il successivo comma 2 dell'art. 119 del Decreto Rilancio ha confermato che l'agevolazione si applica, altresì, anche a tutti gli altri interventi di efficientamento energetico di cui all'articolo 14 del citato D.L. n. 63/2013, nei limiti di spesa previsti per ciascun intervento di efficientamento energetico previsti dalla legislazione vigente e a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi di cui al comma 1.

Con la sola novità, introdotta in sede di conversione, rappresentata dalla circostanza che, nell'ipotesi in cui l'edificio sia sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio, la detrazione si

applica a tutti gli interventi previsti dal comma 2, anche se non eseguiti congiuntamente a uno degli interventi di cui al medesimo comma 1.

La Legge di conversione in commento ha, inoltre, sostituito le lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 121 del D.L. n. 34/2020 prevedendo che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi elencati al successivo comma 2 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, alternativamente:

- a) 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, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;
- b) per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

In sede di conversione, dopo l'esaminato comma 1 dell'art. 121 del D.L. 34/2020, è stato, altresì, introdotto il comma 1-*bis*.

La nuova norma prevede che l'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori e che, per gli interventi di cui all'anzidetto articolo 119, gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento.

La Legge di conversione n. 77/2020 ha apportato modifiche all'art. 122, comma 1, del D.L. Rilancio, che ora prevede che i crediti di imposta riconosciuti dai provvedimenti emanati per fare fronte all'emergenza Covid, possono essere ceduti, ad altri soggetti tra cui sono ora ricompresi anche il locatore o il concedente, a fronte di uno sconto di pari ammontare effettuato sul canone da versare.

Le disposizioni di cui al presente articolo trovano applicazione alle seguenti misure introdotte per fronteggiare l'emergenza Covid:

- credito di imposta per botteghe e negozi di cui all'art. 65 del D.L. n. 18/2020;



- credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e affitto di azienda di cui all'art. 28;
- credito di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'art. 120;
- credito di imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui all'art. 125.

In sede di conversione in legge, sono state apportate modifiche al comma 1 dell'art. 125 del D.L. n. 34, che ha introdotto il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione.

In particolare, il predetto credito di imposta è stato esteso alle strutture ricettive extralberghiere a carattere non imprenditoriale, a condizione che siano in possesso del codice identificativo di cui all'art. 13-*quater*, comma 4, del D.L. 34/2019.

La Legge di conversione ha introdotto l'art. 136-*bis* rubricato "Rivalutazione dei beni delle cooperative agricole".

Ai sensi del comma 1 della nuova disposizione, le cooperative agricole e i loro consorzi di cui all'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. n. 228/2001, in possesso delle clausole mutualistiche di cui all'articolo 2514 del codice civile, possono rivalutare i beni indicati dal comma 696 dell'articolo 1 della Legge n. 160/2019, alle condizioni stabilite dal comma 697 del medesimo articolo 1, fino alla concorrenza delle perdite dei periodi precedenti computabili in diminuzione del reddito ai sensi dell'articolo 84 del TUIR.

La rivalutazione è ammessa senza assolvimento delle imposte sostitutive di cui ai commi 698 e 699 del citato articolo 1 della legge n. 160 del 2019, nel limite del 70 per cento del loro ammontare.

Le perdite utilizzate ai sensi del presente comma non possono essere utilizzate in diminuzione del reddito ai sensi del citato articolo 84 del TUIR.

In sede di conversione, all'art. 177 del D.L. n. 34/2020 è stata aggiunta la lettera *b-bis*) che ha esteso l'esenzione dalla prima rata dell'imposta municipale propria-IMU agli immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni.



**IVA - Definizione di termini e modalità della verifica sulla sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento mediante modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, in attuazione dell’art. 9 del D.L. n. 124/2019 che ha introdotto il comma 9-bis all’art. 1 del D.L. n. 262/2006**

Con Provvedimento del 17 luglio 2020, prot. n. 265336/2020, pubblicato sul sito *internet* dell’Agenzia delle Entrate il 17 luglio 2020, l’Agenzia delle Entrate ha definito i termini e le modalità della verifica sulla sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento mediante modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, in attuazione dell’art. 9 del D.L. n. 124/2019 che ha introdotto il comma 9-bis all’art. 1 del D.L. n. 262/2006.

In particolare, l’esaminato Provvedimento stabilisce i termini e le modalità della verifica da parte dell’Agenzia delle Entrate sulla sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento di cui all’art. 1 comma 9 del D.L. n. 262/2006 (versamento dell’IVA con “F24 Versamenti con elementi identificativi”), ai fini dell’immatricolazione o della successiva voltura degli autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso.

Nel punto 1.2 del Documento di prassi in commento vengono elencate le ipotesi di esclusione dall’anzidetto adempimento (versamento dell’IVA con “F24 Versamenti con elementi identificativi”) che riguardano:

- a) gli acquisti, effettuati nell’esercizio di imprese, arti e professioni, di autoveicoli e motoveicoli usati provenienti da altri Stati membri dell’Unione Europea e che presentano i requisiti per essere inclusi nel regime IVA dei beni usati di cui all’art. 36 del D.L. n. 41/1995;
- b) gli acquisti, effettuati nell’esercizio di imprese, arti e professioni, di autoveicoli e motoveicoli provenienti da altri Stati membri dell’Unione Europea e destinati ad essere utilizzati dall’acquirente come beni strumentali all’esercizio dell’attività artistica, professionale o d’impresa;
- c) gli acquisti di autoveicoli e motoveicoli usati effettuati in altri Stati membri dell’Unione Europea, fuori dall’esercizio di imprese, arti e professioni.

Con riguardo all’ipotesi di cui alla precedente lettera a), ai fini della verifica sulla sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento mediante modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, il soggetto passivo IVA deve presentare apposita istanza alla Direzione Provinciale dell’Agenzia delle Entrate territorialmente competente, esibendo in originale la



documentazione che attesta l'esistenza dei requisiti per la legittima applicazione dello speciale regime IVA dei beni usati e allegando copia del documento di identità del cedente, se persona fisica.

In particolare, la verifica dell'Agenzia delle Entrate sarà volta ad appurare:

- a) che il veicolo abbia le caratteristiche per essere considerato usato ai sensi dell'art. 38 comma 4 del D.L. n. 331/1993;
- b) la presenza, fra i precedenti proprietari del veicolo, di un soggetto rimasto inciso a titolo definitivo dall'IVA.

Con riguardo, invece, all'ipotesi di cui alla precedente lettera b), al fine di verifica la sussistenza delle condizioni di esclusione dal versamento mediante modello "F24 Versamenti con elementi identificativi", il soggetto passivo IVA dovrà presentare apposita istanza alla Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente, esibendo in originale la documentazione che attesti l'effettiva destinazione del mezzo all'esercizio dell'attività artistica, professionale o di impresa, e allegando anche la documentazione relativa all'assolvimento degli obblighi IVA connessi all'acquisto intracomunitario del veicolo.

In merito, infine, alla ipotesi di cui alla precedente lettera c), il soggetto non operante nell'esercizio di imprese, arti o professioni dovrà presentare apposita istanza alla Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in base al proprio domicilio fiscale, esibendo in originale la documentazione che attesti l'acquisto del veicolo in altro Stato Membro dell'Unione Europea e che detto veicolo possa considerarsi bene usato ai sensi dell'art. 38 comma 4 del D.L. n. 331/1993.

Alla predetta istanza andrà allegata:

- a) documentazione relativa al pagamento del veicolo, in originale; nel caso di pagamento in contanti, per somme di denaro contante di importo pari o superiore a 10.000 euro, l'apposita dichiarazione di trasferimento di denaro contante ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. n. 195/2008;
- b) pratica di censimento già trasmessa al centro elaborazione dati (C.E.D.) del dipartimento per i trasporti, compilato in tutti i suoi campi, come previsto dall'art. 2 del decreto 26 marzo 2018 "Obblighi di comunicazione in materia di acquisto e di scambio di autovetture di provenienza intracomunitaria";
- c) copia del documento d'identità del cedente comunitario, se persona fisica non soggetto passivo IVA.



In tutte e tre le ipotesi esaminate, in caso di esito positivo della verifica effettuata, la Direzione Provinciale dell’Agenzia delle Entrate provvederà alla comunicazione dell’esito positivo al centro elaborazione dati (C.E.D.) del dipartimento per i trasporti, al fine di consentire l’immatricolazione del veicolo senza che sia necessario il versamento dell’imposta mediante modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”.

## **Contributo a fondo perduto - Art. 25 del D.L. n. 34/2020. Ulteriori chiarimenti**

Con Circolare n. 22/E del 21 luglio 2020, l’Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti, nella forma di risposte a quesiti, in merito al contributo a fondo perduto introdotto dall’art. 25 del D.L. n. 34/2020 (cd. Decreto Rilancio).

Si riportano le questioni da noi ritenute più rilevanti e non approfondite nella Circolare n. 15/E del 13 giugno 2020 con cui l’Amministrazione finanziaria si è già occupata dell’argomento.

Nel punto 2.1 della Circolare in esame è stato chiesto se possono usufruire del contributo in parola le società in liquidazione volontaria.

A tale riguardo l’Agenzia delle Entrate ha posto una linea di demarcazione temporale fissata al 31 gennaio 2020 (data di dichiarazione dello stato di emergenza), precisando che:

- in tutte le ipotesi in cui la fase di liquidazione risultava già iniziata prima di tale data, non è consentito fruire del contributo esaminato in quanto l’attività ordinaria risulta interrotta in ragione di eventi diversi da quelli determinati dall’emergenza epidemiologica COVID-19;
- diversamente, saranno inclusi nell’ambito applicativo della norma i soggetti la cui fase di liquidazione è stata avviata successivamente alla predetta data.

Un altro interessante chiarimento è stato sviluppato nel punto 2.7 del Documento di prassi in esame e riguarda i soggetti con fatturato pari a zero nei mesi di riferimento (aprile 2019 e aprile 2020).

A tale proposito, l’Agenzia delle Entrate ha ricordato che, in base alla norma, per godere del contributo, è necessario che si registri una riduzione del



fatturato ovvero che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019.

Sulla base di tale premessa normativa, se il fatturato è pari a zero sia nel mese di aprile 2019 che nel mese di aprile 2020 (anche in caso di attività stagionale), non c'è alcuna possibilità di ottenere il contributo, perché non è soddisfatto il requisito del calo del fatturato.

Possono, invece, goderne i soggetti che abbiano iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 nonché, come recita la norma, i soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19.

Nel successivo punto 2.10 è stato chiesto se gli studi associati composti da professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai D.Lgs. n. 509/1994 e n. 103/1996, siano o meno inclusi dell'ambito soggettivo di applicazione del contributo.

A riguardo l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli studi associati composti da professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria non possono chiedere il contributo; ciò in quanto, sempre a parere dell'Amministrazione fiscale, le associazioni professionali non acquisiscono una propria autonomia giuridica rispetto ai singoli soggetti che vi partecipano e che ne sono esclusi in forza dell'art. 25, comma 2, del D.L. n. 34/2020.

Un altro interessante chiarimento è stato fornito nel punto 4.3 del Documento di prassi in commento e ha ad oggetto le modalità di calcolo del fatturato in caso di operazioni fuori campo IVA.

In particolare, sono stati analizzati i casi in cui, seguendo una prassi diffusa, viene emessa spontaneamente la fattura in relazione a fattispecie per le quali non sussiste obbligo in tal senso secondo la disciplina IVA.

Ebbene, è sorto il dubbio se, in presenza di tali fatture, le somme indicate possono o meno essere incluse nel calcolo del "fatturato" relativo ai mesi di aprile 2020 e 2019 ai fini della determinazione della riduzione del fatturato.



L'Agenzia, riprendendo quanto già detto nella circolare n. 9/E/2020, afferma che vanno prese a riferimento le operazioni che hanno partecipato alla liquidazione periodica dei mesi di riferimento cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA.

In altre parole, se il soggetto ha certificato un ricavo o un compenso attraverso una fattura, pur non essendone obbligatoria l'emissione, per l'Amministrazione finanziaria, la stessa va comunque inclusa ai fini del calcolo in parola.

### **Trattamento fiscale delle plusvalenze derivanti dalla cessione di fabbricati cd. «da demolire» - Articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR**

Con Circolare n. 23/E del 29 luglio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale da riservare alle plusvalenze derivanti dalla cessione di fabbricati cosiddetti "da demolire", sulla base di quanto previsto dall'art. 67, comma 1, lettera b) del TUIR.

Preliminarmente l'Agenzia delle Entrate ha ricordato il contenuto dell'anzidetta disposizione normativa evidenziando che la stessa contempla due distinte ipotesi di plusvalenza, scaturenti l'una dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e l'altra dalla cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Nella prima ipotesi, condizione per l'imponibilità della plusvalenza è che la cessione dell'immobile intervenga entro cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione del cespite, salvo particolari eccezioni (ovvero con esclusione dei beni acquisiti per successione ecc.).

Nella seconda ipotesi (cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria) invece, spiega l'Agenzia, l'imponibilità della plusvalenza non soggiace a condizioni e si ricollega al semplice intervento della destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica dei terreni ceduti.

Nel Documento di prassi esaminato viene evidenziato che, in relazione a tale ultima ipotesi, l'Amministrazione finanziaria ha sempre dato attuazione al principio espresso con la risoluzione n.395/E del 22 ottobre 2008 secondo cui

la vendita a titolo oneroso di fabbricati ricadenti in un'area oggetto di un piano di recupero è riconducibile alla fattispecie della cessione di terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR, con conseguente tassabilità della plusvalenza a prescindere dal periodo di possesso del cespite.

In precedenza, quindi, L'Agenzia delle Entrate ha dato un'applicazione generalizzata al principio espresso nella citata risoluzione, riferendolo peraltro anche ad altre casistiche, tra cui le cessioni di fabbricati cd. «da demolire».

Con la Circolare esaminata l'Amministrazione fiscale riconosce, alla luce di un orientamento giurisprudenziale di legittimità ormai consolidato, che detta interpretazione è da intendersi superata.

Ciò in quanto, secondo quanto stabilito dalla Corte di Cassazione (sentenze nn.5088/2019; 22409/2019; 16718/2019), se su un'area insiste un qualsivoglia fabbricato, la stessa area deve dirsi già edificata e non può essere ricondotta alla previsione di area "suscettibile di utilizzazione edificatoria" di cui all'articolo 67 del TUIR, atteso che la potenzialità edificatoria si è già consumata.

