



IN ALLIANCE WITH
**troutman
pepper**

Il credito di imposta in materia di contratti di locazione

00161 Roma - Via di Villa Patrizi, 13
Tel +39 06.441720 r.a. Fax +39 06.84242872
20121 Milano – Via della Moscova, 10
16121 Genova – Via Cesarea, 12
Tel +39 02.41107667 r.a.

1. Evoluzione normativa del credito d'imposta sulle locazioni nell'emergenza Covid-19

Con l'articolo 28, D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (cd. "Decreto Rilancio"), convertito con modificazioni in L. 17 luglio 2020, n.77, l'istituto del credito d'imposta sulle locazioni (già previsto dal Decreto Cura Italia) è stato nuovamente oggetto di normazione con l'obiettivo di ampliarne l'applicazione sia per quanto concerne la platea dei potenziali beneficiari sia per quanto concerne al periodo temporale di riconoscimento del beneficio.

L'ammontare del credito d'imposta previsto dal predetto art. 28 è commisurato all'importo dei canoni di locazione versati dai beneficiari della misura nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno¹ e, per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale, con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio, giugno e luglio.

L'art. 28 è stato successivamente modificato dall'art. 77, D.L. 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. "Decreto Agosto") convertito con modificazioni in L. 13 ottobre 2020, n. 126. Segnatamente, per effetto dei predetti successivi interventi normativi, all'art. 28 sono state apportate le seguenti modifiche:

- al comma 2, con riferimento alle strutture turistico-ricettive, il credito d'imposta relativo all'affitto d'azienda è determinato nella misura del 50 per cento (rispetto all'originario 30 per cento);
- al comma 5, le parole «e maggio» sono sostituite dalle seguenti: «maggio e giugno» e, con riferimento alle attività stagionali, le parole «e giugno», sono sostituite dalle seguenti: «giugno e luglio»;
- al comma 5, è aggiunto, infine, il seguente periodo: «Per le imprese turistico-ricettive, il credito d'imposta spetta fino al 31 dicembre 2020».

Con riguardo all'efficacia delle nuove disposizioni, si deve porre nella dovuta evidenza che, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, l'efficacia delle modifiche apportate al credito d'imposta dal Decreto Agosto è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea previa verifica della compatibilità con la normativa in materia di aiuti di stato, per effetto dell'articolo 77, comma 3, del citato decreto².

A parere dell'Agenzia, risulterebbero "presumibilmente subordinate" a detta autorizzazione altresì:

- l'inclusione delle strutture termali tra i soggetti che possono beneficiare del credito d'imposta indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo

¹ Con la risposta a interpello del 5 ottobre 2020, n. 440, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il credito d'imposta spetta per i mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020 anche se i relativi canoni sono stati corrisposti integralmente nel 2019.

² L'autorizzazione della Commissione europea (ai sensi degli articoli 107 e 108 TFUE) è stata rilasciata con la decisione pubblicata il 13 novembre 2020 nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea C 386.

d'imposta precedente al 19 maggio 2020 (2019, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare);

- l'incremento al 50% della misura del credito d'imposta relativo all'affitto di azienda riconosciuto alle strutture turistico-ricettive.

Il credito d'imposta spetta nella misura del 60 per cento dell'ammontare mensile del canone di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività di interesse turistico e nella misura del 30 per cento nel caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto di azienda.

Per le strutture turistico-ricettive, come già ricordato, il credito d'imposta relativo all'affitto d'azienda è determinato, invece, nella misura del 50 per cento³.

Per ciò che concerne le condizioni per accedere al beneficio, l'accesso al credito d'imposta previsto dal summenzionato art. 28 non è subordinato allo svolgimento di attività economiche soggette agli obblighi di chiusura ai sensi delle misure autoritative di contenimento dell'emergenza epidemiologica.

È, invece, subordinato alla verifica, salvo eccezioni, che:

- il volume di ricavi o compensi registrato nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020 non sia stato superiore a 5 milioni di euro. Tale limite non è applicabile alle strutture alberghiere, termali e agrituristiche, le agenzie di viaggio e turismo e i tour operator: a questi ultimi, infatti, il credito d'imposta spetta anche se nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito ricavi superiori alla predetta soglia;
- il fatturato ed i corrispettivi abbiano subito una diminuzione di almeno il 50 per cento nel mese in cui si intende fruire del credito d'imposta rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente. Quest'ultimo requisito, per effetto del comma 5 dell'art. 28, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, non opera:
 - per i soggetti che hanno iniziato l'attività a decorrere dal 1° gennaio 2019;
 - per i soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti da eventi calamitosi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data del 31 gennaio 2020, ossia alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19. In sostanza, con la disposizione testé richiamata, viene sancita una disciplina derogatoria in favore dei citati soggetti, in quanto si consente loro di fruire del credito d'imposta anche in assenza della diminuzione del

³ A quest'ultimo riguardo si ricorda che, per effetto della nuova lett. a), dell'articolo 77, comma 1, del Decreto Agosto, introdotta dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 di conversione del decreto, il comma 2 dell'articolo 28 del Decreto Rilancio dispone altresì che qualora in relazione alla medesima struttura turistico-ricettiva siano stipulati due contratti distinti, uno relativo alla locazione dell'immobile e uno relativo all'affitto d'azienda, il credito d'imposta spetta per entrambi i contratti.

fatturato o dei corrispettivi prevista quale condizione generale di accesso al beneficio, in considerazione della particolare situazione in cui detti soggetti si trovavano alla data di dichiarazione dello stato di emergenza derivante dalla diffusione della pandemia.

2. Requisiti generali di accesso al credito d'imposta

A mente dell'art. 28 del Decreto Rilancio possono beneficiare del credito d'imposta soltanto i soggetti che siano in possesso di specifici requisiti soggettivi ed oggettivi.

Dal punto di vista soggettivo, possono accedere al beneficio le strutture alberghiere, termali e agrituristiche, le agenzie di viaggio e turismo ed i tour operator indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente.

Con riferimento, invece, al profilo oggettivo, il credito d'imposta spetta solo laddove il richiedente abbia stipulato un contratto che rientri tra quelli specificamente individuati dalla disposizione e purché detto contratto abbia ad oggetto gli immobili dalla stessa specificati.

In particolare, il richiedente deve essere titolare di un contratto di:

- locazione;
- *leasing*;
- concessione ⁴;
- servizi a prestazioni complesse;
- affitto di aziende.

I citati contratti devono avere ad oggetto immobili destinati allo svolgimento dell'attività di interesse turistico.

Oltre ai requisiti soggettivi ed oggettivi, è prevista una ulteriore condizione di accesso al beneficio. Come già anticipato, il comma 5 dell'articolo 28, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni in L. 17 luglio 2020, n. 77, prevede infatti che «...*Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente*». In particolare, il calcolo del fatturato e dei corrispettivi relativi ai singoli mesi agevolati, da porre tra loro a confronto al fine di verificare la diminuzione del 50 per cento prevista dalla legge (anno 2020 vs 2019), andrà eseguito prendendo a riferimento le operazioni effettuate dal soggetto richiedente negli stessi mesi dell'anno precedente, ivi comprese le operazioni non rilevanti ai fini IVA.

Il calo del fatturato o dei corrispettivi deve essere verificato mese per mese, con riferimento

⁴ Risposta Agenzia delle Entrate n. 318 del 7 settembre 2020: «*Nel caso di specie, quindi, a prescindere dalla qualificazione del contratto in essere con il Comune di XXXX, tenuto conto che la struttura contrattuale rappresentata presenta la medesima funzione economica del contratto locazione "tipico" (cfr. circolare n. 14/E del 2020), si ritiene che l'istante possa fruire del credito d'imposta pari al 60 per cento dei canoni versati relativi di marzo 2020 previsti dal contratto di concessione stipulato col comune di XXX.*».

a ciascuno di essi. Conseguentemente, potrà accadere che il credito d'imposta non spetti per tutti i mesi agevolati, ma soltanto per alcuni di essi.

Per quanto riguarda la locuzione “*diminuzione del fatturato o dei corrispettivi*”, si ricorda che - come chiaramente specificato dalla Circolare AdE n. 9/E del 13 aprile 2020 - in presenza sia di corrispettivi che di fatture emesse, ai fini della determinazione del volume di affari complessivo di fatturato/corrispettivi, occorrerà sommare tanto il fatturato quanto i corrispettivi. Sarà quindi il valore complessivo delle fatture emesse e dei corrispettivi a dover essere confrontato “*mese su mese*”.

La citata circolare ha inoltre fornito alcune interessanti precisazioni in ordine alle modalità di determinazione del “fatturato/corrispettivi” (in particolare si vedano le risposte ai quesiti da 2.2.1. a 2.2.7 cui si rimanda). Tra queste, particolare rilievo riveste la risposta al quesito 2.2.5, laddove viene precisato che «...*Il calcolo del fatturato e dei corrispettivi relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo e aprile del 2019 e del 2020, da confrontare al fine di verificare la riduzione percentuale disposta dall'articolo 18 del Decreto, va eseguito prendendo a riferimento le operazioni eseguite nei mesi di marzo ed aprile e fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020) e del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020), cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA*».

Ebbene, l'espresso riferimento alle “operazioni [...] e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di [...]”, porta agevolmente a ritenere che nel caso di attività svolte in più distinte unità locali, il calo del fatturato andrà verificato facendo riferimento a tutte le operazioni rilevanti effettuate dal soggetto richiedente e non solo alle operazioni effettuate dalle singole unità produttive.

Ed infatti, come noto, nella liquidazione periodica concorrono tutte le operazioni compiute dal soggetto passivo a prescindere dalla eventuale esistenza di distinte unità produttive.

Nella medesima risposta al quesito 2.2.5 sono fornite ulteriori indicazioni in ordine alle modalità di calcolo del calo del fatturato. In particolare viene puntualizzato che «...*La data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>) e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>). Ad esempio, nel calcolo dell'ammontare del fatturato del mese di marzo 2020 e 2019, rilevante per il controllo del requisito della riduzione, andranno escluse le fatture differite emesse nei citati mesi (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di febbraio 2020 e 2019, mentre andranno incluse le fatture differite di marzo 2020 e 2019 emesse entro il 15 aprile 2020 e 2019*».

Come già innanzi esposto, la condizione di accesso di cui al comma 5 dell'art. 28 (i.e. la diminuzione del fatturato o dei corrispettivi) non opera nei confronti di coloro che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, nonché per i soggetti aventi domicilio fiscale o sede operativa nel territorio di Comuni colpiti da eventi calamitosi (sisma, alluvione, crollo strutturale), i cui stati di emergenza erano in atto alla data del 31 gennaio 2020, vale a dire alla data della dichiarazione dello stato di emergenza da Coronavirus.

3. Utilizzo del credito

Cessione del credito

Il comma 5 *bis* dell'art. 28 prevede che *«...In caso di locazione, il conduttore può cedere il credito d'imposta al locatore, previa sua accettazione, in luogo del pagamento della corrispondente parte del canone».*

Con successivo Provvedimento, Prot. n. 250739/2020, adottato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono state fornite le *«Modalità di attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 122, comma 2, lettere a) e b), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, in tema di cessione dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19».*

Di particolare interesse è la parte del provvedimento che testualmente recita: *«...I soggetti che hanno maturato i crediti d'imposta 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».*

Con successiva prassi, l'AdE ha fornito istruzioni operative in ordine alle modalità in cui utilizzare per detta cessione.

Utilizzo diretto del credito

Il successivo comma 6 dell'art. 28 del Decreto Rilancio consente di utilizzare il credito di imposta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni.

A quest'ultimo fine, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 6 giugno 2020, n. 32/E ha istituito il codice tributo "6920" denominato "*Credito d'imposta canoni di locazione, leasing, concessione o affitto d'azienda - articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34*" che deve essere indicato nel modello F24, da presentarsi esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Nel caso di utilizzo in compensazione non troveranno applicazione: (i) il limite annuo di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (si segnala che l'articolo 147 del Decreto "Rilancio" ha incrementato tale limite, per l'anno 2020, a 1 milione di euro); (ii) quello relativo

ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (si ricorda che tali crediti possono essere utilizzati in compensazione nel limite annuale di 250.000 euro).

Infine, il credito d'imposta in esame non concorre alla formazione della base imponibile relativa alle imposte sui redditi e all'IRAP e non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e delle altre componenti negative di reddito di cui agli articoli, rispettivamente, 61 e 109, comma 5, del TUIR, salvo quanto previsto per il caso di cessione del credito d'imposta al locatore, in luogo del pagamento della corrispondente parte del canone.