

## Tax credit locazioni, il modello per la cessione del credito

---

### Sommario

1. In sintesi
2. Soggetti interessati
3. Modalità e termini di adempimento
4. La cessione del credito d'imposta
5. Casi pratici

### 1. In sintesi

|                       |   |
|-----------------------|---|
| <b>Quando</b>         | A partire dal 13 luglio 2020  |
| <b>Cosa</b>           | La cessione del credito d'imposta spettante per la locazione di "negozi o botteghe" ovvero per la locazione di immobili ad uso non abitativo, può essere ceduto, in tutto o in parte, ad altri soggetti compresi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari  |
| <b>Per chi</b>        | Tutti i contribuenti che hanno in locazione "negozi o botteghe" o immobili ad uso non abitativo   |
| <b>Come adempiere</b> | E' necessario compilare un modello appositamente approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 250739/2020 del 1° luglio 2020, ed inviarlo telematicamente all'Agenzia stessa.<br>La comunicazione dell'avvenuta cessione, in tutto o in parte, del credito d'imposta deve essere effettuata dal 13 luglio 2020 al 31 dicembre 2021. |

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 250739/2020 del 1° luglio 2020, sono state fornite le istruzioni, nonché il modello da inviare telematicamente, per la cessione del credito d'imposta per locazione di «negozi e botteghe» nonché del credito d'imposta per i canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo e per affitto d'azienda, in ossequio a quanto disposto dall'articolo 122 del decreto

Rilancio che, con riferimento ai predetti crediti d'imposta ha previsto la possibilità che vengano ceduti a terzi.

Più precisamente, l'articolo 122 del citato decreto Rilancio stabilisce che dalla data di entrata in vigore del decreto stesso, 19 maggio 2020, e fino al 31 dicembre 2021, i beneficiari dei crediti d'imposta citati, in luogo dell'utilizzo diretto dello stesso credito possono optare per la sua cessione, in tutto o in parte, ad altri soggetti compresi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari.

## 2. Soggetti interessati

L'articolo 65 del decreto Cura Italia ha introdotto un credito d'imposta che è riconosciuto agli esercenti attività d'impresa, salvo i soggetti espressamente esclusi dalla norma, che conducono in locazione immobili classificati in categoria catastale C/1, «negozi e botteghe». Da un punto di vista soggettivo la norma si rivolge ai soggetti «esercenti attività d'impresa», senza menzionare la forma giuridica ed escludendo gli esercenti arti o professioni (c.d. professionisti).

Rientrano nell'agevolazione, quindi, sia gli imprenditori individuali sia le attività svolte in forma collettiva. Per poter beneficiare del credito d'imposta il locatario deve essere:

- titolare di un'attività economica, di vendita di beni e servizi al pubblico, oggetto di sospensione, per legge, a causa del Covid-19;
- intestatario di un contratto di locazione di immobile rientrante nella categoria catastale C/1.

È escluso dall'agevolazione l'imprenditore individuale che, in data anteriore al primo gennaio 2020, risulta aver concesso in affitto o usufrutto l'unica azienda.

L'articolo 28 del decreto Rilancio introduce, invece, un credito d'imposta che spetta ai soggetti che esercitano attività d'impresa, arti o professioni, ad enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore, e a enti religiosi civilisticamente riconosciuti, qualora conducano in locazione, anche operativa, o in concessione, immobili non abitativi in genere. La norma, fa riferimento ad immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento di attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Come chiarito anche dall'agenzia delle Entrate con la circolare 14/E del 2020, da un punto di vista soggettivo i soggetti che possono beneficiare del credito d'imposta in commento sono:

- gli imprenditori individuali, le società in nome collettivo e in accomandita semplice, che producono reddito d'impresa e indipendentemente dal regime contabile adottato;
- gli enti e le società di cui all'articolo 73, primo comma, lettere a) e b) del Dpr 917 del 1986;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui all'articolo 73, primo comma, lettera d), del Dpr 917 del 1986;

- le persone fisiche e le associazioni di cui all'articolo 5, terzo comma, lettera c), del Dpr 917 del 1986, che esercitano arti e professioni producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 sempre del Dpr 917;
- i forfetari;
- i soggetti che determinano il reddito con metodo catastale.

Per poter beneficiare del credito d'imposta è necessario, però, vengano rispettate le seguenti condizioni:

- il soggetto deve aver conseguito ricavi non superiori a 5.000.000 euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 19 maggio 2020, che devono essere determinati in base alle regole vigenti per ciascuna tipologia di soggetto;
- i soggetti esercenti attività economica devono aver subito una diminuzione del 50% del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento, ossia marzo, aprile e maggio 2020, rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente, ossia, rispettivamente, marzo, aprile e maggio 2019. Il credito d'imposta spetta con riferimento al singolo mese solo se c'è il calo richiesto. Per determinare in modo puntuale il fatturato è necessario tenere conto della data fattura elettronica, per le fatture immediate, e la data del corrispettivo giornaliero, nonché, per le fatture differite, la data dei Ddt o dei documenti equipollenti.

*La bozza di legge di conversione del decreto Rilancio dispone, inoltre, che il credito d'imposta spetta anche ai soggetti che hanno iniziato l'attività dal 1° gennaio 2019, anche se manca il requisito della diminuzione del fatturato e dei corrispettivi nonché «ai soggetti che, a far data dalla insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio dei 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».*

Per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale si deve fare riferimento ai mesi di aprile, maggio e giugno 2020, mentre per le strutture alberghiere e agrituristiche, anche stagionali, nonché, secondo quanto previsto dalla bozza di legge di conversione del DL Rilancio, per le agenzie di viaggio e turismo e per i tour operator, il credito d'imposta spetta indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente non applicandosi, di fatto, la condizione della riduzione del fatturato e dei corrispettivi di cui si è detto sopra.

Per individuare con precisione questi soggetti, l'Agenzia delle entrate, con circolare 14/E del 2020, ha chiarito che occorre fare riferimento alle attività riconducibili alla sezione 55 di cui ai codici ATECO.

### 3. Modalità e termini di adempimento

Il credito d'imposta per negozi e botteghe, di cui all'articolo 65 del decreto Cura Italia, è stabilito nella misura del 60% del canone di locazione del mese di marzo 2020, e matura a seguito dell'avvenuto

pagamento del predetto canone di locazione, come chiarito con la circolare 8/E del 2020 dall'agenzia delle Entrate.

Il credito maturato, che è utilizzabile esclusivamente in compensazione presentando il modello F24 solo attraverso i canali telematici messi a disposizione dall'agenzia delle Entrate a partire dal 25 marzo 2020:

- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sul reddito e ai fini Irap;
- non rileva ai fini del rapporto di cui all'articolo 61 e 109, comma 5, del Tuir, che rispettivamente riguardano la determinazione della deducibilità degli interessi passivi per i soggetti Irpef e delle spese generali, per tutti i soggetti che applicano le norme del Tuir per la determinazione del reddito d'impresa.

Il credito d'imposta di cui all'articolo 28 del DL Rilancio è concesso sempre nella misura del 60% dei canoni relativi ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020, ma solo con riferimento all'importo versato nel corso dell'anno 2020 con riferimento ad ognuno dei mesi indicati, mentre per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale si deve fare riferimento ai mesi di aprile, maggio e giugno 2020. Stabilisce altresì la norma che il credito d'imposta è del 30% dei predetti canoni, nel caso di contratti di servizi a «prestazioni complesse» o di affitto d'azienda, qualora sia compreso almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

*La bozza di legge di conversione del decreto Rilancio, prevede che per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro, sempre nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020, il credito d'imposta in commento spetta nella misura del 20% per quanto riguarda i canoni relativi ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020, e nella misura del 10% dei predetti canoni nel caso di contratti di servizi a «prestazioni complesse» o di affitto d'azienda, qualora sia compreso almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.*

Tra gli immobili che possono far beneficiare della agevolazione in commento vi sono anche quelli aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali o contratti di coworking. Possono rientrare nella agevolazione anche i contratti di leasing così detti operativi o di godimento ma non, invece, quelli finanziari o traslativi in quanto assimilati, a livello contrattuale, ai contratti di compravendita.

Per quanto concerne l'utilizzo del credito d'imposta, esso è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione, ma solo successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni. Tale credito, che in caso di utilizzo in dichiarazione dei redditi va indicato nel quadro RU e che, per la parte non utilizzata, è riportabile nei periodi successivi ma non può essere richiesto a rimborso:

- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sul reddito e ai fini Irap;
- non rileva ai fini del rapporto di cui all'articolo 61 e 109, del Tuir, che rispettivamente riguardano la determinazione della deducibilità degli interessi passivi per i soggetti Irpef e delle spese generali, per tutti i soggetti che applicano le norme del Tuir per la determinazione del reddito d'impresa;
- non sottostà ai limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 244 del 2007 e articolo 34, della legge 388 del 2000.

Con le risoluzioni n. 13/E e 32/E del 2020, l'agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo **6914**, per il credito d'imposta di cui all'articolo 65 del decreto Cura Italia, e **6920**, per quanto riguarda invece il credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto Rilancio, per consentire ai beneficiari di utilizzare in compensazione, tramite modello F24, i suddetti crediti d'imposta.

#### 4. La cessione del credito d'imposta

L'articolo 122 del decreto Rilancio, n. 34 del 19 maggio 2020, stabilisce che dalla data di entrata in vigore del decreto stesso, 19 maggio 2020, e fino al 31 dicembre 2021, i beneficiari del credito d'imposta per negozi e botteghe e del credito d'imposta per immobili non abitativi, in luogo dell'utilizzo diretto dello stesso credito, possono optare per la sua cessione, in tutto o in parte, ad altri soggetti compresi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari.

I cessionari del credito d'imposta, possono utilizzarlo anche in compensazione, con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal cedente, ma la quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere utilizzata negli anni successivi, e non può essere chiesta a rimborso.

Al credito d'imposta, inoltre, non si applicano:

- i limiti dell'articolo 1, comma 53, della legge 244 del 2007, che stabilisce che i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro;
- i limiti dell'articolo 34, della legge 388 del 2000, ossia il limite di compensazione annuo stabilito, per il solo 2020, dall'articolo 147 del decreto Rilancio ad un milione di euro, e che tornerà, dal 2021, ad euro 700.000.

*La bozza di legge di conversione del decreto Rilancio stabilisce altresì che in presenza di locazione il conduttore può cedere il credito d'imposta al locatore, sempre che questo accetti, al posto del pagamento della corrispondente parte del canone. Con tale disposizione si supera il problema di dover prima pagare il canone per poi poterlo cedere al locatore.*

Con il provvedimento del 1° luglio 2020, n. 250739/2020, il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha dettato le modalità di comunicazione della cessione, anche parziale, dei crediti d'imposta in commento. La

comunicazione dell'avvenuta cessione, in tutto o in parte, del credito d'imposta deve essere effettuata dal 13 luglio 2020 al 31 dicembre 2021 e deve essere inviata direttamente dal cedente che ha maturato il credito d'imposta, utilizzando le funzionalità messe a disposizione nell'area riservata del sito dall'Agenzia delle entrate.

#### Dati che deve contenere la comunicazione per la cessione del credito d'imposta:

- codice fiscale del soggetto cedente che ha maturato il credito d'imposta;
- tipologia di credito d'imposta ceduto e per il credito d'imposta per immobili non abitativi, il tipo di contratto a cui si riferisce;
- ammontare del credito d'imposta maturato e, per il credito d'imposta per immobili non abitativi, i mesi a cui si riferisce;
- importo del credito d'imposta ceduto;
- estremi di registrazione del contratto in relazione al quale è maturato il credito d'imposta;
- codice fiscale del cessionario o dei cessionari, specificando l'importo del credito ceduto a ciascuno di essi;
- data in cui è avvenuta la cessione del credito.

Il cessionario deve utilizzare i crediti d'imposta «con le stesse modalità con le quali sarebbero stati utilizzati dal soggetto cedente». I crediti possono essere usati in compensazione a decorrere dal giorno successivo alla comunicazione e previa accettazione e comunicazione da parte del cessionario attraverso le funzionalità messe a disposizione nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle entrate.

Bisogna fare però attenzione che:

- il modello F24 va presentato solo con i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate,
- se l'importo del credito utilizzato in compensazione è superiore a quello disponibile, il modello F24 viene scartato.

Con risoluzione n. 39 del 13 luglio 2020, l'Agenzia delle entrate ha istituito i seguenti codici tributo che devono essere utilizzati dal cessionario dei predetti crediti d'imposta per poterli utilizzare in compensazione:

- **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* .

Per l'invio della comunicazione tramite un intermediario, invece, si deve attendere un altro provvedimento.

## 5. Casi pratici

La parte di credito d'imposta che non dovesse essere 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. I cessionari possono ulteriormente cedere i crediti d'imposta ad altri soggetti ma anche in questo caso il cedente deve comunicare la cessione esclusivamente attraverso le funzionalità rese disponibili nell'area riservata dell'Agenzia delle entrate e di cui si è detto sopra.

Il successivo cessionario deve utilizzare i crediti d'imposta secondo gli stessi termini, modalità e condizioni applicabili al cedente e deve altresì, a sua volta e prima di tutto, accettare la cessione attraverso le funzionalità messe a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate.

I controlli sulla spettanza o meno dei crediti d'imposta, l'accertamento e l'irrogazione delle sanzioni coinvolge i «beneficiari originari» che hanno provveduto a comunicare la cessione del credito d'imposta mentre i cessionari rispondono solo dell'irregolare utilizzo dei crediti stessi o del loro utilizzo in misura maggiore rispetto a quelli ricevuti.