



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

IL CREDITO D'IMPOSTA SULLE LOCAZIONI E I COMUNI IN STATO DI EMERGENZA

Giuseppe Avanzato

Nicolò La Barbera

Pasquale Saggese

29 GENNAIO 2021





ABSTRACT

Il presente documento esamina la disciplina prevista dall'articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto "Rilancio") avente ad oggetto il "Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda", con specifico riferimento alla normativa prevista a favore dei contribuenti aventi il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti da eventi calamitosi (sismi, alluvioni o altri eventi naturali avversi) al momento della dichiarazione dello stato di emergenza per la pandemia da Coronavirus.

Il citato articolo 28 prevede – a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in possesso di specifici requisiti – il riconoscimento di un credito d'imposta sui canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo volto a contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

L'elaborato, dopo una breve analisi della normativa prevista per il riconoscimento del credito d'imposta, fornisce un approfondimento in merito alla specifica disciplina derogatoria fissata dal comma 5 dell'articolo 28 a favore dei contribuenti aventi domicilio fiscale o sede operativa in uno dei Comuni interessati dalle delibere emergenziali dovute a precedenti calamità intervenute nei territori in cui esercitavano la loro attività economica.

Il documento è aggiornato con le novità introdotte dall'articolo 77 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. Decreto "Agosto"), come ulteriormente integrate dalla legge di conversione 13 ottobre 2020, n. 126 e con le novità recate dal decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (c.d. Decreto "Ristori"), convertito con modificazioni dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, che ha recepito altresì le disposizioni già contenute nel decreto-legge 9 novembre 2020, n. 149 (c.d. Decreto "Ristori-bis").

Il documento analizza infine le modifiche apportate dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 (c.d. "Legge di bilancio 2021"), la quale prevede un'ulteriore estensione del periodo agevolato per le attività maggiormente colpite dalla pandemia.



SOMMARIO

1. PREMESSA	4
2. EVOLUZIONE NORMATIVA DEL CREDITO D'IMPOSTA E SUE PRINCIPALI CARATTERISTICHE	6
3. LA DEROGA IN FAVORE DEI SOGGETTI LOCALIZZATI IN COMUNI COLPITI DA EVENTI CALAMITOSI.....	17
4. LO STATO DI EMERGENZA	18
5. INDIVIDUAZIONE DEI COMUNI IN STATO DI EMERGENZA.....	20
6. RASSEGNA DEI PRINCIPALI EVENTI CALAMITOSI PER I QUALI AL 31 GENNAIO 2020 ERA IN ESSERE LO STATO D'EMERGENZA.....	21
7. MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA	28
8. REGIME SANZIONATORIO	31



1. Premessa

L'articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34¹ (c.d. Decreto "Rilancio") ha introdotto a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (il 2019 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), il riconoscimento di un credito d'imposta 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 industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo². Il credito d'imposta spetta nella misura del 30 per cento nel caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto di azienda³. Per le strutture turistico-ricettive il credito d'imposta relativo all'affitto d'azienda è determinato nella misura del 50 per cento⁴.

Nei settori maggiormente colpiti dagli effetti della pandemia, il credito d'imposta è riconosciuto anche ai soggetti di maggiori dimensioni, con ricavi superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente. Tale beneficio è riconosciuto, in particolare, alle strutture alberghiere, termali⁵ e agrituristiche, alle agenzie di viaggio e turismo e ai *tour operator*, nonché alle imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, sebbene, in quest'ultimo caso, il legislatore abbia previsto che le misure del credito d'imposta del 60 e 30 per cento siano ridotte, rispettivamente, al 20 e al 10 per cento⁶.

La misura in oggetto ha lo scopo di contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da "COVID-19" che hanno determinato una riduzione dei ricavi o dei compensi delle attività economiche a fronte dell'incidenza dei costi fissi quali, ad esempio, il canone di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili delle attività economiche di minori dimensioni⁷ (fatte salve le eccezioni sopra richiamate).

Il comma 5 del prefato articolo 28 prevede, in particolare, che il credito d'imposta in commento sia commisurato all'ammontare mensile dei canoni di locazione, di *leasing* o di concessione, versati nel periodo di imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno⁸.

¹ Il decreto è entrato in vigore il 19 maggio 2020 ed è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, entrata in vigore il 19 luglio 2020.

² Cfr. l'articolo 28, comma 1, del Decreto "Rilancio".

³ Cfr. il comma 2 dell'articolo 28 cit.

⁴ Disposizione aggiunta al comma 2 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio", dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 (entrata in vigore il 14 ottobre 2020) di conversione del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. Decreto "Agosto", entrato in vigore il 15 agosto 2020), per effetto della nuova lett. *Oa*, dell'articolo 77, comma 1, di quest'ultimo decreto.

⁵ L'inclusione delle strutture termali nel comma 3 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio" è stata effettuata ad opera dell'articolo 77, comma 1, lett. *a*), del Decreto "Agosto".

⁶ Cfr. i commi 3 e 3-bis dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio".

⁷ In termini, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 14/E del 6 giugno 2020.

⁸ Si evidenzia che l'estensione del credito d'imposta al mese di giugno è stata prevista dall'articolo 77, comma 1, lettera b), del Decreto "Agosto".



Per le strutture turistico ricettive **con attività solo stagionale** il credito d'imposta è riconosciuto invece con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio, giugno e luglio⁹. Per le imprese turistico-ricettive (diverse da quelle con attività solo stagionale) è stato successivamente previsto che il credito d'imposta spetta fino al 31 dicembre 2020¹⁰.

Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta è riconosciuto a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50 per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Tuttavia, in sede di conversione in legge del Decreto "Rilancio", al comma 5 dell'articolo 28 è stato introdotto un nuovo periodo in base al quale: *"Il credito d'imposta spetta anche in assenza dei requisiti di cui al periodo precedente (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 ndr.) ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 nonché ai 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"*.

Per cui, per effetto dell'inserimento di quest'ultima disposizione, il legislatore ha previsto la possibilità di beneficiare del credito in parola, anche in assenza del calo di fatturato richiesto quale condizione di accesso, ai soggetti che (alternativamente):

- hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019;
- hanno domicilio fiscale o sede operativa nel territorio di Comuni colpiti da eventi calamitosi (sisma, alluvione o altri eventi naturali avversi), i cui stati di emergenza erano in atto alla data della dichiarazione dello stato di emergenza da "COVID-19" (31 gennaio 2020).

Le due fattispecie derogatorie da ultimo citate ai fini dell'accesso al beneficio sono, invero, sovrapponibili a quelle previste dall'articolo 25 del medesimo Decreto "Rilancio" in materia di contributo a fondo perduto, per cui in merito alle stesse valgono analoghe considerazioni.

In particolare, se per quanto concerne la prima fattispecie (avvio di una nuova attività), ai fini della prova del legittimo utilizzo del credito sarà sufficiente attestare l'inizio dell'attività a far data dal 1° gennaio 2019, con riferimento alla seconda (domicilio nei Comuni in stato d'emergenza), l'utilizzo del credito d'imposta sulle locazioni richiederà la preliminare verifica di una serie di condizioni che verranno meglio precisate nel presente documento, al fine di costituire un'utile guida operativa per i lettori.

⁹ Il prolungamento al mese di luglio del periodo agevolato è stato disposto dall'articolo 77, comma 1, lettera b), del Decreto "Agosto".

¹⁰ Disposizione aggiunta al comma 5 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio", dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 di conversione del Decreto "Agosto", per effetto della nuova lett. b-bis), dell'articolo 77, comma 1, di quest'ultimo decreto. Per le ulteriori modifiche a quest'ultima disposizione, v. *infra* nel testo.



In seguito al riacutizzarsi dell'emergenza sanitaria nel periodo autunnale, il legislatore è nuovamente intervenuto sulla misura in commento con l'articolo 8 del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137¹¹ (c.d. Decreto "Ristori") e con l'articolo 4 del decreto-legge 9 novembre 2020, n. 149¹² (c.d. Decreto "Ristori-bis"), recepito infine nell'articolo 8-bis del Decreto "Ristori", come convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176¹³. Con tali disposizioni l'ambito temporale di applicazione del credito d'imposta è stato esteso ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020 limitatamente alle imprese interessate dalle nuove misure restrittive previste dai decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri del 24 ottobre 2020 e del 3 novembre 2020, che svolgono le attività di cui ai codici ATECO riportati, rispettivamente, negli Allegati 1 e 2 al Decreto "Ristori". Si passa quindi da un credito d'imposta generalizzato per i mesi da marzo/aprile a giugno/luglio 2020 ad uno specifico per settori per i mesi da ottobre a dicembre 2020.

Da ultimo, il periodo agevolato è stato ulteriormente ampliato fino al 30 aprile 2021 per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i *tour operator*¹⁴.

2. Evoluzione normativa del credito d'imposta e sue principali caratteristiche

Una prima versione del credito d'imposta sulle locazioni è stata introdotta dall'**articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18**¹⁵ (c.d. Decreto "Cura Italia") il quale ha previsto, al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, che *"ai soggetti esercenti attività d'impresa"* è riconosciuto *"per l'anno 2020, un credito d'imposta nella misura del 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, di immobili rientranti nella categoria catastale C/1"*¹⁶.

In sostanza, si è trattato di un credito d'imposta sui canoni di locazione di botteghe e negozi spettante, **per il solo mese di marzo 2020**, ai titolari di attività economiche di vendita di beni e servizi al pubblico, non rientranti tra quelle identificate come essenziali, e in quanto tali, interessate dalla sospensione dell'attività a causa della pandemia.

¹¹ Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 269 del 28 ottobre 2020 ed entrato in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione.

¹² Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 279 del 9 novembre 2020 ed entrato in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione.

¹³ Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 319 del 24 dicembre 2020, Supplemento Ordinario n. 43, ed entrata in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione. L'articolo 1, comma 2, della legge di conversione del Decreto "Ristori" ha contestualmente abrogato il Decreto "Ristori-bis".

¹⁴ Cfr. l'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio", come modificato dal comma 602 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (c.d. "Legge di bilancio 2021"), entrata in vigore il 1° gennaio 2021.

¹⁵ Il decreto è entrato in vigore il 17 marzo 2020 ed è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, entrata in vigore il 30 aprile 2020.

¹⁶ Cfr. il comma 1 del citato articolo 65.



Per cui hanno potuto beneficiare del citato credito solo gli intestatari di contratti di locazione di immobili rientranti nella categoria catastale C/1 interessati dalla chiusura forzata della propria attività a causa del Coronavirus, con esclusivo riferimento al mese di marzo 2020.

Pertanto, il credito d'imposta in esame non ha riguardato, ad esempio:

- gli immobili appartenenti a categorie catastali diverse da quella C1;
- le attività non soggette agli obblighi di chiusura, ovvero quelle identificate come essenziali dagli Allegati 1 e 2 del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 11 marzo 2020 (quali farmacie, parafarmacie, supermercati, ecc.);
- gli esercenti arti e professioni.

D'altra parte, per fruire di tale credito d'imposta non è stato necessario dimostrare la condizione del calo del fatturato, essendo stata ritenuta quest'ultima condizione implicitamente soddisfatta dal riconoscimento del beneficio ai soli negozi soggetti agli obblighi di chiusura.

Con l'**articolo 28 del Decreto "Rilancio"** il credito d'imposta sulle locazioni è stato riproposto con l'obiettivo di ampliarne l'applicazione sia per quanto concerne la platea dei potenziali beneficiari sia con riferimento al periodo temporale di riconoscimento del beneficio.

Sotto il **profilo soggettivo**, il credito d'imposta è stato riconosciuto, oltre agli **esercenti attività d'impresa**, anche agli esercenti **arti o professioni**, rimasti esclusi, invece, dal credito d'imposta di cui al citato articolo 65. Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, il credito spetta anche ai soggetti in regime forfetario e alle imprese agricole, seppure il loro reddito sia determinato su base catastale¹⁷.

Come regola generale, deve trattarsi di soggetti **con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente** a quello in corso al 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del Decreto "Rilancio"). Possono invece prescindere dalla verifica di quest'ultimo requisito, le strutture alberghiere, termali e agrituristiche, le agenzie di viaggio e turismo, i *tour operator*, nonché le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio¹⁸, che quindi beneficiano del credito d'imposta anche se nel 2019¹⁹ hanno conseguito ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro²⁰.

Il credito d'imposta spetta anche agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, relativamente al costo sostenuto per il "*canone di locazione, di*

¹⁷ In tal senso, la circolare n. 14/E del 6 giugno 2020, par. 2.

¹⁸ Cfr. comma 3 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio". Per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, ai sensi del successivo comma 3-*bis*, le misure del credito d'imposta del 60 e 30 per cento previste, rispettivamente, per le locazioni e gli affitti d'azienda sono corrispondentemente ridotte al 20 e al 10 per cento.

¹⁹ Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

²⁰ Per le ulteriori eccezioni alla verifica del requisito in commento, introdotte con i successivi decreti emergenziali, v. *infra* nel testo.



*leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale"*²¹.

Restano invece esclusi coloro che esercitano attività commerciali o di lavoro autonomo in modo non abituale, i quali, come è noto, producono redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR²².

Con riferimento all'**ambito oggettivo**, il credito d'imposta in esame non è limitato agli immobili rientranti nella categoria catastale C/1, ma comprende tutti gli immobili destinati ad attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o di lavoro autonomo e si estende anche ai contratti di servizi a prestazioni complesse e di affitto di aziende relativi a detti immobili.

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

- locazione²³;
- *leasing*²⁴;
- concessione;
- servizi a prestazioni complesse (trattasi, ad esempio, degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali ovvero dei contratti di c.d. *coworking*)²⁵;
- affitto di aziende.

Quanto agli immobili oggetto di tali contratti, deve trattarsi di:

- immobili (anche terreni) a uso non abitativo²⁶ destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo²⁷;

²¹ Cfr. il comma 4 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio". Qualora l'ente non commerciale svolga, nel medesimo immobile, anche attività commerciale, il credito d'imposta sarà attribuito in relazione al canone di locazione afferente alle due sfere (istituzionale e commerciale) nel rispetto dei differenti requisiti individuati dalla norma (cfr. circ. n. 14/E del 2020, par. 3).

²² Cfr. cit. circ. n. 14/E/2020, par. 2.

²³ Con la risposta a interpello n. 34 dell'11 gennaio 2021, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che è possibile fruire del credito d'imposta in esame anche con riferimento alla quota di "indennità", imputabile al periodo agevolato, corrisposta, dopo la scadenza del contratto di locazione, per l'occupazione *sine titolo* di un immobile ad uso non abitativo rimasto nella disponibilità dell'occupante, col consenso del proprietario. L'Agenzia delle entrate ha precisato altresì che il credito d'imposta può competere al locatario in relazione al canone di locazione pagato da questi al locatore, laddove egli conceda a sua volta il medesimo immobile in sublocazione (cfr. risposta a interpello n. 356 del 15 settembre 2020, richiamata anche nel corso del Telefisco 2021). Analogo principio emerge dalla risoluzione n. 68/E del 20 ottobre 2020, in relazione al credito d'imposta concesso a favore di un'associazione sportiva dilettantistica in relazione ai canoni corrisposti sulla base di un contratto di sublocazione.

²⁴ Ad avviso dell'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 14/E del 2020, par. 3), il riferimento normativo al *leasing* sarebbe tuttavia limitato al solo contratto di *leasing* operativo poiché, a differenza del *leasing* finanziario (o traslativo), il primo ha la medesima funzione economica del contratto di locazione "tipico". Resta la perplessità derivante dal fatto che la formulazione letterale della norma non riporta tale specificazione e che tale tipologia di contratto, nella prassi commerciale, è utilizzata per i beni mobili e non anche per gli immobili.

²⁵ Cfr. circ. n. 14/E del 2020, par. 3.



- immobili destinati all'attività istituzionale degli enti non commerciali.

L'Agenzia delle entrate²⁸ ha precisato che possono accedere al credito d'imposta in oggetto anche gli immobili adibiti ad uso promiscuo dal professionista: in tal caso, il credito di imposta è riconosciuto sul 50 per cento del canone di locazione, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione. In presenza di quest'ultima circostanza, infatti, il credito di imposta potrà essere riconosciuto soltanto con riferimento ai canoni relativi all'immobile adibito, in via esclusiva, ad attività professionale.

Il credito d'imposta, come anticipato, è commisurato all'importo dei **canoni versati** dai beneficiari **nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a** ciascuno dei mesi di **marzo, aprile, maggio e giugno**²⁹ e per le **strutture turistico ricettive con attività solo stagionale** con riferimento a ciascuno dei mesi di **aprile, maggio, giugno e luglio**. In sede di conversione in legge del Decreto "Agosto", è stato inoltre previsto che per le **imprese turistico-ricettive**³⁰, il credito d'imposta spetta **fino al 31 dicembre 2020**³¹. Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, **l'efficacia delle modifiche apportate dal decreto-legge n. 104 del 2020 (Decreto "Agosto") è rimasta sospesa**, per effetto dell'articolo 77, comma 3, del citato decreto, **fino al rilascio dell'autorizzazione della Commissione europea** ai sensi dell'articolo

²⁶ L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 25/E del 20 agosto 2020 (par. 1.3.2), ha precisato che il credito d'imposta spetta anche in ipotesi di immobili che, sebbene accatastati come abitativi, siano utilizzati per lo svolgimento di attività commerciali (*rectius*, economiche) (come, ad esempio, nel caso di attività professionale svolta in immobile non riaccatastato o in cui l'immobile locato ad uso abitativo sia strumentale all'attività di *bed & breakfast* svolta in via imprenditoriale).

²⁷ A tal fine non rileva la categoria catastale di appartenenza degli immobili destinati alle richiamate attività. In termini, cfr. la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 14/E del 2020, par. 3.

²⁸ Cfr. cit. circ. n. 14/E del 2020, par. 3.

²⁹ Con la risposta a interpello n. 440 del 5 ottobre 2020, 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. Nel corso del Telefisco 2021, tenutosi il 28 gennaio 2021, l'Agenzia delle entrate, richiamando la circolare n. 14/E del 2020 (in cui è stato chiarito che per poter fruire del credito d'imposta è necessario che il canone sia stato corrisposto ed, inoltre, che nel caso in cui il canone non sia stato corrisposto la possibilità di utilizzare il credito d'imposta resta sospesa fino al momento del pagamento), ha ulteriormente precisato che se i canoni sono versati nel corso del 2021, il credito d'imposta, fermi restando gli ulteriori requisiti, risulta utilizzabile successivamente all'avvenuto pagamento (tenuto conto anche di quanto previsto al comma 6 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio", secondo cui *"Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni"*). L'Agenzia ha altresì confermato che il canone di locazione, cui parametrare il bonus affitti, deve essere determinato secondo i criteri ordinari per l'individuazione del costo dei beni rilevante ai fini fiscali previsti dall'articolo 110, comma 1, lettere a) e b) del Tuir, indipendentemente dalle modalità ordinarie o forfetarie di determinazione del reddito da parte del contribuente. Ne consegue che costituisce una componente del costo l'eventuale IVA totalmente indetraibile ex articolo 19-bis.1 del d.P.R. n. 633/1972 o per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis dello stesso d.P.R.. Diversamente, considerato che l'IVA parzialmente indetraibile per effetto del pro-rata *"non può essere considerata come costo afferente le singole operazioni d'acquisto ma è una massa globale (...) che si qualifica come costo generale"*, non è possibile computare nel costo l'IVA parzialmente indetraibile ai sensi dell'articolo 19, comma 5, del medesimo d.P.R..

³⁰ Tra gli altri chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nel corso del Telefisco 2021, è stato precisato che nel caso di esercizio di più attività d'impresa (ad esempio, società che gestisce in affitto contestualmente un albergo e un ristorante), per poter beneficiare dell'estensione del bonus locazioni, come prevista dall'articolo 77 del Decreto "Agosto", è necessario che l'attività "turistico ricettiva" sia svolta in maniera prevalente rispetto alle altre esercitate, intendendosi per tale quella da cui deriva, nell'ultimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione, il maggiore ammontare di ricavi o compensi.

³¹ Per l'ulteriore estensione del periodo agevolato fino al 30 aprile 2021, v. *infra* nel testo.



108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea³², intervenuta con decisione C (2020) 7595 *final* del 28 ottobre 2020³³.

Ne è conseguito che l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta per il mese di giugno 2020³⁴ (luglio 2020, per le strutture turistico ricettive stagionali³⁵, e da giugno a dicembre 2020, per le imprese turistico-ricettive³⁶) si è reso possibile, secondo l'Agenzia, soltanto a seguito della predetta autorizzazione³⁷, così come 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 d'imposta precedente al 19 maggio 2020 (2019, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare)³⁸, nonché l'incremento al 50 per cento della misura del credito d'imposta relativo all'affitto di azienda riconosciuto alle strutture turistico-ricettive³⁹.

Si ritiene che tali modifiche, intervenendo sulle disposizioni previste dall'articolo 28 del Decreto "Rilancio", possano trovare applicazione anche per le mensilità precedenti alla loro entrata in vigore, avvenuta il 14 ottobre 2020 con la legge di conversione del Decreto "Agosto"⁴⁰.

Il credito d'imposta, come detto in premessa, 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 industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo 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 cento**.

In sede di conversione in legge del Decreto "Rilancio" è stato, inoltre, previsto che le misure del credito d'imposta del 60 e 30 per cento sono ridotte, rispettivamente, al **20 e al 10 per cento per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020 (2019, per i soggetti "solari")⁴¹.

³² Cfr. risposte a interpello n. 466 del 13 ottobre 2020, n. 440 e n. 442 del 5 ottobre 2020, n. 402 del 24 settembre 2020.

³³ La comunicazione della decisione è stata pubblicata sulla Gazzetta ufficiale dell'Unione europea C 386 del 13 novembre 2020.

³⁴ Cfr. prec. nota 8.

³⁵ Cfr. prec. nota 9.

³⁶ Cfr. prec. nota 10.

³⁷ L'Agenzia delle entrate ha confermato tale interpretazione nel corso del Telefisco 2021, affermando che l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in esame prima dell'intervenuta autorizzazione comunitaria integra la violazione di cui all'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo n. 471/1997, secondo cui: "Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato". Resta salva la possibilità di avvalersi, per tale violazione, del ravvedimento operoso, beneficiando delle riduzioni sanzionatorie previste dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472/1997.

³⁸ Cfr. prec. nota 5.

³⁹ Cfr. prec. nota 4. A quest'ultimo riguardo si ricorda che, per effetto delle modifiche apportate al comma 2 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio", è stato altresì disposto 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.

⁴⁰ Legge 13 ottobre 2020, n. 126.

⁴¹ Cfr. il comma 3-bis dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio".



Come anticipato in premessa, l'articolo 8 del Decreto "Ristori" (d.l. n. 137/2020) e l'articolo 4 del Decreto "Ristori-bis" (d.l. n. 149/2020), confluito nell'articolo 8-bis del Decreto "Ristori" convertito dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176⁴², hanno esteso l'ambito temporale di applicazione del credito d'imposta ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020 in favore delle sole imprese interessate dalle nuove misure restrittive previste dai decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, rispettivamente, del 24 ottobre 2020 e del 3 novembre 2020.

In particolare, l'articolo 8 del Decreto "Ristori" riconosce il credito d'imposta per le predette mensilità alle imprese operanti nei settori di cui ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1 al Decreto, indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente. Si tratta, in particolare, delle seguenti attività:

Codice ATECO
493210 - Trasporto con taxi
493220 - Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente
493901 - Gestioni di funicolari, ski-lift e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano o sub-urbano
522190 - Altre attività connesse ai trasporti terrestri nca
551000 - Alberghi
552010 - Villaggi turistici
552020 - Ostelli della gioventù
552030 - Rifugi di montagna
552040 - Colonie marine e montane
552051 - Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence
552052 - Attività di alloggio connesse alle aziende agricole
553000 - Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte
559020 - Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero
561011 - Ristorazione con somministrazione
561012 - Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole
561030 - Gelaterie e pasticcerie
561041 - Gelaterie e pasticcerie ambulanti
561042 - Ristorazione ambulante
561050 - Ristorazione su treni e navi
562100 - Catering per eventi, banqueting
563000 - Bar e altri esercizi simili senza cucina
591300 - Attività di distribuzione cinematografica, di video e di programmi televisivi
591400 - Attività di proiezione cinematografica
749094 - Agenzie ed agenti o procuratori per lo spettacolo e lo sport
773994 - Noleggio di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli: impianti luce ed audio senza operatore, palchi, stand ed addobbi luminosi
799011 - Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento
799019 - Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio nca
799020 - Attività delle guide e degli accompagnatori turistici
823000 - Organizzazione di convegni e fiere

⁴² Come già ricordato, l'articolo 1, comma 2, della legge di conversione del Decreto "Ristori" ha abrogato il decreto-legge n. 149 del 2020 (c.d. Decreto "Ristori-bis"), a decorrere dal 25 dicembre 2020.



855209 - Altra formazione culturale
900101 - Attività nel campo della recitazione
900109 - Altre rappresentazioni artistiche
900201 - Noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli
900209 - Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche
900309 - Altre creazioni artistiche e letterarie
900400 - Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche
920009 - Altre attività connesse con le lotterie e le scommesse (comprende le sale bingo)
931110 - Gestione di stadi
931120 - Gestione di piscine
931130 - Gestione di impianti sportivi polivalenti
931190 - Gestione di altri impianti sportivi nca
931200 - Attività di club sportivi
931300 - Gestione di palestre
931910 - Enti e organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi
931999 - Altre attività sportive nca
932100 - Parchi di divertimento e parchi tematici
932910 - Discoteche, sale da ballo <i>night-club</i> e simili
932930 - Sale giochi e biliardi
932990 - Altre attività di intrattenimento e di divertimento nca
949920 - Attività di organizzazioni che perseguono fini culturali, ricreativi e la coltivazione di <i>hobby</i>
949990 - Attività di altre organizzazioni associative nca
960410 - Servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali)
960420 - Stabilimenti termali
960905 - Organizzazione di feste e cerimonie
493909 - Altre attività di trasporti terrestri di passeggeri nca
503000 - Trasporto di passeggeri per vie d'acqua interne (inclusi i trasporti lagunari)
619020 - Posto telefonico pubblico ed <i>Internet Point</i>
742011 - Attività di <i>fotoreporter</i>
742019 - Altre attività di riprese fotografiche
855100 - Corsi sportivi e ricreativi
855201 - Corsi di danza
920002 - Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone
960110 - Attività delle lavanderie industriali
477835 - Commercio al dettaglio di bomboniere
522130 - Gestione di stazioni per autobus
931992 - Attività delle guide alpine
743000 - Traduzione e interpretariato
561020 - Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto
910100 - Attività di biblioteche ed archivi
910200 - Attività di musei
910300 - Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili
910400 - Attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali
205102 - Fabbricazione di articoli esplosivi



Per tali attività, il credito d'imposta per l'ultimo trimestre 2020 spetta, peraltro, **indipendentemente dal luogo in cui le stesse hanno la propria sede operativa o il domicilio fiscale**.

Si evidenzia altresì che la relazione illustrativa al Decreto "Ristori" precisa che *"il credito d'imposta è calcolato sui canoni dovuti e versati per i richiamati mesi del 2020 e, relativamente al canone di dicembre, compete anche se il relativo versamento è effettuato nell'anno 2021"*.

L'articolo 8 in commento prevede espressamente che le disposizioni di cui all'articolo 28 del Decreto "Rilancio" (d.l. n. 34/2020) si applicano *"in quanto compatibili"*. Viene inoltre stabilito che i benefici riconosciuti ai sensi del citato articolo 8 si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final *"Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19"*, e successive modifiche.

Il successivo **articolo 8-bis del Decreto "Ristori"** (che, come detto, ha recepito le disposizioni contenute nell'abrogato articolo 4 del Decreto "Ristori-bis") estende ulteriormente il credito d'imposta relativo ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020 alle **imprese operanti nei settori riferiti ai codici ATECO riportati nell'Allegato 2 al Decreto**⁴³, **nonché** alle imprese che svolgono le attività delle agenzie di viaggio e dei *tour operator* di cui ai **codici ATECO 79.1, 79.11 e 79.12**.

Tali imprese, tuttavia, potranno accedere al beneficio **solo qualora, oltre a tutti gli altri requisiti, abbiano la sede operativa nelle aree del territorio nazionale rientranti nelle c.d. "zone rosse"**, ossia caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate con le ordinanze del ministro della salute adottate ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2020 e dell'articolo 19-bis del Decreto "Ristori"⁴⁴.

Nella tabella seguente, si riportano le attività indicate nel citato Allegato 2.

Codice ATECO	Descrizione
47.19.10	Grandi magazzini
47.19.90	Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari
47.51.10	Commercio al dettaglio di tessuti per l'abbigliamento, l'arredamento e di biancheria per la casa
47.51.20	Commercio al dettaglio di filati per maglieria e merceria
47.53.11	Commercio al dettaglio di tende e tendine
47.53.12	Commercio al dettaglio di tappeti
47.53.20	Commercio al dettaglio di carta da parati e rivestimenti per pavimenti (moquette e linoleum)
47.54.00	Commercio al dettaglio di elettrodomestici in esercizi specializzati
47.64.20	Commercio al dettaglio di natanti e accessori
47.72.10	Commercio al dettaglio di calzature e accessori
47.78.34	Commercio al dettaglio di articoli da regalo e per fumatori

⁴³ L'Allegato, di fatto, riprende il contenuto dell'Allegato 1 al Decreto "Ristori-bis" (d.l. n. 149/2020), come integrato dall'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 novembre 2020, n. 154 (c.d. Decreto "Ristori-ter"), anch'esso abrogato dalla legge di conversione del Decreto "Ristori".

⁴⁴ Già articolo 30 dell'abrogato Decreto "Ristori-bis".



47.59.10	Commercio al dettaglio di mobili per la casa
47.59.20	Commercio al dettaglio di utensili per la casa, di cristallerie e vasellame
47.59.40	Commercio al dettaglio di macchine per cucire e per maglieria per uso domestico
47.59.60	Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti
47.59.91	Commercio al dettaglio di articoli in legno, sughero, vimini e articoli in plastica per uso domestico
47.59.99	Commercio al dettaglio di altri articoli per uso domestico nca
47.63.00	Commercio al dettaglio di registrazioni musicali e video in esercizi specializzati
47.71.10	Commercio al dettaglio di confezioni per adulti
47.71.40	Commercio al dettaglio di pellicce e di abbigliamento in pelle
47.71.50	Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte
47.72.20	Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio
47.77.00	Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria
47.78.10	Commercio al dettaglio di mobili per ufficio
47.78.31	Commercio al dettaglio di oggetti d'arte (incluse le gallerie d'arte)
47.78.32	Commercio al dettaglio di oggetti d'artigianato
47.78.33	Commercio al dettaglio di arredi sacri ed articoli religiosi
47.78.35	Commercio al dettaglio di bomboniere ⁴⁵
47.78.36	Commercio al dettaglio di chincaglieria e bigiotteria (inclusi gli oggetti ricordo e gli articoli di promozione pubblicitaria)
47.78.37	Commercio al dettaglio di articoli per le belle arti
47.78.50	Commercio al dettaglio di armi e munizioni, articoli militari
47.78.91	Commercio al dettaglio di filatelia, numismatica e articoli da collezionismo
47.78.92	Commercio al dettaglio di spaghi, cordami, tele e sacchi di juta e prodotti per l'imballaggio (esclusi quelli in carta e cartone)
47.78.94	Commercio al dettaglio di articoli per adulti (<i>sexy shop</i>)
47.78.99	Commercio al dettaglio di altri prodotti non alimentari nca
47.79.10	Commercio al dettaglio di libri di seconda mano
47.79.20	Commercio al dettaglio di mobili usati e oggetti di antiquariato
47.79.30	Commercio al dettaglio di indumenti e altri oggetti usati
47.79.40	Case d'asta al dettaglio (escluse aste via <i>internet</i>)
47.81.01	Commercio al dettaglio ambulante di prodotti ortofrutticoli
47.81.02	Commercio al dettaglio ambulante di prodotti ittici
47.81.03	Commercio al dettaglio ambulante di carne
47.81.09	Commercio al dettaglio ambulante di altri prodotti alimentari e bevande nca
47.82.01	Commercio al dettaglio ambulante di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento
47.82.02	Commercio al dettaglio ambulante di calzature e pelletterie
47.89.01	Commercio al dettaglio ambulante di fiori, piante, bulbi, semi e fertilizzanti
47.89.02	Commercio al dettaglio ambulante di macchine, attrezzature e prodotti per l'agricoltura; attrezzature per il giardinaggio
47.89.03	Commercio al dettaglio ambulante di profumi e cosmetici; saponi, detersivi ed altri detergenti per qualsiasi uso
47.89.04	Commercio al dettaglio ambulante di chincaglieria e bigiotteria

⁴⁵ Si segnala che il commercio al dettaglio di bomboniere è un'attività inserita anche nell'Allegato 1 al Decreto "Ristori", per cui per l'accesso al beneficio non sembrerebbe necessaria la localizzazione della sede operativa di tali attività nelle c.d. "zone rosse" (su quest'ultima condizione, v. *infra* nel testo).



47.89.05	Commercio al dettaglio ambulante di arredamenti per giardino; mobili; tappeti e stuoie; articoli casalinghi; elettrodomestici; materiale elettrico
47.89.09	Commercio al dettaglio ambulante di altri prodotti nca
47.99.10	Commercio al dettaglio di prodotti vari, mediante l'intervento di un dimostratore o di un incaricato alla vendita (porta a porta)
96.02.02	Servizi degli istituti di bellezza
96.02.03	Servizi di manicure e pedicure
96.09.02	Attività di tatuaggio e <i>piercing</i>
96.09.03	Agenzie matrimoniali e d'incontro
96.09.04	Servizi di cura degli animali da compagnia (esclusi i servizi veterinari)
96.09.09	Altre attività di servizi per la persona nca

Peraltro, si segnala che per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente, si pone il dubbio se il credito d'imposta per le ultime tre mensilità del 2020 di cui all'articolo 8-bis del Decreto "Ristori" spetti nelle misure ordinarie del 60 e del 30 per cento previste, rispettivamente, per le locazioni di immobili ad uso non abitativo e per gli affitti d'azienda ovvero in quelle ridotte al 20 e al 10 per cento, secondo quanto stabilito dal comma 3-bis dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio".

Nonostante quest'ultima previsione, infatti, l'articolo 8-bis del Decreto "Ristori" rinvia indirettamente⁴⁶ alle disposizioni dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio", ma soltanto "in quanto compatibili". Va pertanto chiarito se il citato comma 3-bis di quest'ultimo articolo sia compatibile con le norme del Decreto "Ristori" che rendono il credito d'imposta indipendente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente.

Non è chiaro, inoltre, se la condizione della localizzazione della sede operativa dell'attività nelle c.d. "zone rosse" – richiesta per tutti i soggetti che intendono beneficiare del credito d'imposta ai sensi dell'articolo 8-bis del Decreto "Ristori" – vada o meno verificata per ciascuna delle ultime tre mensilità del 2020 agevolate. Come pure, si pone il dubbio se l'eventuale fuoriuscita dalle c.d. "zone rosse" del territorio di determinate regioni o province autonome possa comportare effetti sulla spettanza del credito d'imposta. Al riguardo, deve ritenersi che il legislatore non abbia inteso istituire alcun collegamento temporale tra spettanza del credito d'imposta e periodo di "permanenza" in "zona rossa" della sede operativa dell'attività, in quanto altrimenti resterebbe impossibile il riconoscimento del credito per il mese di ottobre 2020, essendo intervenuta l'individuazione delle prime "zone rosse" soltanto con il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2020⁴⁷. D'altra parte, la normativa non richiede che la localizzazione dell'attività vada verificata in ciascun "mese di riferimento" agevolato, come invece espressamente previsto per l'ulteriore

⁴⁶ Per effetto del richiamo al precedente articolo 8 del Decreto "Ristori".

⁴⁷ Si ricorda infatti che, per effetto di diverse ordinanze del ministro della salute emanate a partire dal 4 novembre 2020, le regioni classificate come "zona rossa" sono state, inizialmente, la Lombardia, la Calabria, il Piemonte e la Valle d'Aosta, con decorrenza dal 6 novembre, seguite dalla Provincia di Bolzano, con effetto dall'11 novembre, a cui si sono aggiunte, dal 15 novembre, la Campania e la Toscana, ed infine l'Abruzzo, dal 22 novembre. Calabria, Lombardia e Piemonte sono successivamente passate in "zona arancione" a decorrere dal 29 novembre 2020, così come Campania, Toscana, Valle d'Aosta e Provincia di Bolzano a partire dal 6 dicembre 2020.



condizione del calo di fatturato⁴⁸. Sembrerebbe pertanto potersi concludere che sia sufficiente il semplice avveramento della condizione in parola nel periodo compreso tra l’emanazione del predetto d.p.c.m. e la data di scadenza dell’agevolazione, per riconoscere, in presenza degli altri requisiti, il credito d’imposta per tutte le ultime tre mensilità del 2020, senza che assumano rilevanza, a tal fine, né il momento di verifica di detta condizione, né eventuali successive fuoriuscite dalla “zona rossa” della regione o provincia autonoma di localizzazione dell’attività⁴⁹.

È opportuno segnalare che anche la relazione illustrativa alle disposizioni in commento, originariamente contenute nell’abrogato Decreto “Ristori-*bis*”, contiene la precisazione secondo cui *“Resta fermo che, relativamente al canone di dicembre 2020, il credito spetta anche se il relativo versamento è effettuato nell’anno 2021”*.

La legge di bilancio 2021 è infine nuovamente intervenuta sulla disciplina dell’articolo 28 del Decreto “Rilancio” estendendo la spettanza del credito d’imposta **fino al 30 aprile 2021** per le **imprese turistico-ricettive**, le **agenzie di viaggio** e i **tour operator**⁵⁰. Intervenendo direttamente sulla disciplina del Decreto “Rilancio”, sembrerebbe quindi che, per tali soggetti, il legislatore abbia inteso riconoscere il credito d’imposta per i mesi da marzo 2020 ad aprile 2021, senza soluzione di continuità, in presenza dei requisiti previsti dalla norma.

Per quanto concerne le **condizioni di accesso** al beneficio, il credito d’imposta in esame è subordinato alla verifica che **il fatturato e 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 precedente⁵¹.

⁴⁸ Per maggiori dettagli su tale ultima condizione, v. *infra* nel testo.

⁴⁹ Si segnala che il Dipartimento delle finanze, nella risposta n. 2 alle FAQ del 4 dicembre 2020, è giunto ad analoghe conclusioni con riferimento all’esonero dalla seconda rata dell’IMU disposto dall’articolo 5 del Decreto “Ristori-*bis*” (d.l. n. 149/2020), poi confluito nell’articolo 9-*bis* del Decreto “Ristori” convertito, in favore delle attività indicate nell’Allegato 2 al Decreto, ubicate nelle c.d. “zone rosse”. Al riguardo, l’amministrazione finanziaria ha infatti chiarito che per tale esonero *“è sufficiente che l’immobile sia ubicato nella fascia “rossa” nel periodo compreso tra l’emanazione del D.P.C.M. 3 novembre 2020 e la data di scadenza del versamento della seconda rata dell’IMU (16 dicembre 2020), indipendentemente dalla circostanza che durante tale periodo il territorio della regione interessato passi in una fascia diversa”*. E ciò in considerazione del fatto che con l’articolo 1 del Decreto “Ristori-*ter*” (d.l. n. 154/2020) – le cui disposizioni sono state trasfuse nell’articolo 13-*duodecies* del Decreto “Ristori” convertito, per effetto della contestuale abrogazione del citato Decreto “Ristori-*ter*” – è stato effettuato il rifinanziamento del Fondo istituito nello stato di previsione del ministero dell’economia e delle finanze al fine di fare fronte agli oneri derivanti dall’estensione delle misure indicate nel comma 2 del citato articolo 13-*duodecies* (già indicate nell’articolo 8, comma 2, dell’abrogato Decreto “Ristori-*bis*”), tra le quali vi rientrano, oltre all’esonero della seconda rata IMU di cui all’articolo 9-*bis* del Decreto “Ristori” convertito, anche il credito d’imposta qui in esame di cui al precedente articolo 8-*bis*.

⁵⁰ Cfr. il comma 602 dell’articolo 1 della legge 30 dicembre 2020, n. 178 che ha modificato, in tal senso, l’ultimo periodo del comma 5 dell’articolo 28 del Decreto “Rilancio”. Si ricorda che la formulazione previgente della citata disposizione annoverava come soggetti beneficiari le sole imprese turistico-ricettive ed estendeva il periodo agevolato non oltre il 31 dicembre 2020.

⁵¹ Si segnala che il 27 gennaio scorso il Senato ha approvato definitivamente il decreto-legge 18 dicembre 2020, n.172 (c.d. Decreto “Natale”). Il nuovo articolo 2-*bis* del Decreto, introdotto in sede di conversione, interviene sull’ultimo periodo del comma 5 dell’articolo 28 del Decreto “Rilancio” – secondo cui per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i *tour operator* il credito d’imposta spetta fino al 30 aprile 2021 –, aggiungendovi le seguenti parole: *“, a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell’anno 2021 di almeno il 50 per cento rispetto allo stesso mese dell’anno 2019”*. La modifica si è resa necessaria in quanto, altrimenti, per i primi quattro mesi del



In particolare, il calcolo del fatturato e dei corrispettivi relativi ai singoli mesi agevolati da confrontare con quello dei corrispondenti mesi del 2019 al fine di verificare la diminuzione del 50 per cento prevista dalla legge, va eseguito prendendo a riferimento le operazioni effettuate nei mesi di riferimento, ivi comprese le operazioni non rilevanti ai fini IVA⁵². La verifica del calo del fatturato o dei corrispettivi va effettuata mese per mese, con riferimento a ciascuno di essi: può quindi accadere che il credito d'imposta spetti soltanto per alcuni mesi agevolati e non per altri.

Quest'ultimo requisito, per effetto del comma 5 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio" (come modificato in sede di conversione in legge del Decreto), **non è tuttavia previsto per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019⁵³ nonché 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 dai predetti eventi** i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19.

In sostanza, con la disposizione testé richiamata, al pari di quanto previsto in materia di contributo a fondo perduto ai sensi dell'articolo 25 dello stesso Decreto "Rilancio", 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 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 dal Coronavirus⁵⁴.

3. La deroga in favore dei soggetti localizzati in Comuni colpiti da eventi calamitosi

Come anticipato, l'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio" prevede la sterilizzazione della condizione della riduzione del fatturato in favore dei soggetti economici domiciliati in Comuni colpiti da eventi calamitosi in quanto dispone che: *"Il credito d'imposta spetta*

2021 la verifica del requisito del calo di fatturato avrebbe dovuto essere effettuata con riferimento ai corrispondenti mesi dell'anno 2020, prevedendo la disposizione generale di cui al medesimo comma 5 il raffronto *"rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente"*.

⁵² Come, ad esempio, gli aggi sui tabacchi. Per ulteriori approfondimenti in merito alle modalità di calcolo del calo del fatturato e dei corrispettivi, la circolare n. 14/E del 9 giugno 2020 rimanda ai chiarimenti contenuti nella circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, par. 2.2.5, relativi al contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del Decreto "Rilancio".

⁵³ L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 509 del 2 novembre 2020, ha chiarito che le imprese che, dopo aver aperto la partita IVA nel 2020, hanno stipulato un contratto di locazione ad uso commerciale per i mesi agevolati, ma non hanno avviato l'attività a causa della pandemia, non integrano il requisito riguardante la destinazione all'uso "commerciale" dell'immobile locato. Pertanto, la fruizione del credito d'imposta è rinviata al momento successivo a quello in cui si realizzerà lo svolgimento effettivo dell'attività dichiarata e lo stesso spetterà "retroattivamente" anche per i mesi agevolati già trascorsi, ancorché l'esercizio dell'attività, in detti mesi, non si fosse ancora concretizzato.

⁵⁴ Riguardo alla nuova formulazione letterale del comma 5 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio", risultante dalle modifiche introdotte in sede di conversione del Decreto "Natale" (Decreto-legge n. 172/2020), sarebbe opportuna una conferma che le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i *tour operator* aventi sede operativa nei comuni in stato di emergenza possano continuare a beneficiare del credito d'imposta anche in assenza del requisito del calo di fatturato. Manca infatti nell'ultimo periodo del citato comma 5, come integrato dal Decreto "Natale", il richiamo espresso al periodo precedente che consente di sterilizzare il requisito del calo di fatturato per i contribuenti localizzati nei comuni calamitati. L'applicabilità di quest'ultima disposizione sembra invece maggiormente sostenibile in base a un'interpretazione sistematica della norma, alla luce anche della *ratio* ispiratrice dell'emendamento approvato.



anche in assenza dei requisiti di cui al periodo precedente ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 nonché ai 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".

In sostanza, tale disposizione riconosce la possibilità di fruire del credito d'imposta sulle locazioni, a prescindere dalla sussistenza del calo di fatturato richiesto quale regola generale dal medesimo comma 5, a tutti i contribuenti aventi il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di Comuni colpiti da eventi calamitosi (sismi, alluvioni o altri eventi naturali avversi) i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da "COVID-19", ovvero al 31 gennaio 2020.

Anche per tali soggetti trovano, invece, applicazione gli ulteriori requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla disciplina in esame.

Obiettivo della deroga in commento è riservare una maggiore tutela ai soggetti che, alla data d'insorgenza dello stato di emergenza da "COVID-19", già versavano in condizioni di difficoltà a causa di altri eventi calamitosi (come ad esempio eventi sismici, alluvionali o crolli di infrastrutture) che avevano colpito i Comuni di loro localizzazione e che, in quanto tali, avevano già comportato l'adozione da parte degli organi preposti di apposite delibere dello stato di emergenza, le quali erano ancora vigenti alla data di dichiarazione dello stato di emergenza nazionale da Coronavirus.

Ai fini del legittimo utilizzo del credito d'imposta ai sensi di quest'ultima norma è, dunque, indispensabile verificare che il domicilio fiscale o la sede operativa del soggetto economico che intende utilizzare il credito era allocato in un Comune per il quale al 31 gennaio 2020 era ancora in corso uno stato d'emergenza già dichiarato per altra calamità intervenuta in precedenza.

4. Lo stato di emergenza

La disciplina in materia di stati di emergenza è demandata al d.lgs. 2 gennaio 2018, n. 1 (Codice della protezione civile).

In particolare l'articolo 24 del citato d.lgs., rubricato "*Deliberazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale*", espressamente dispone che "**Al verificarsi degli eventi che, a seguito di una valutazione speditiva svolta dal Dipartimento della protezione civile sulla base dei dati e delle informazioni disponibili e in raccordo con le Regioni e Province autonome interessate, presentano i requisiti di cui all'articolo 7, comma 1, lettera c) ... il Consiglio dei ministri [...] delibera lo stato d'emergenza di rilievo nazionale..."⁵⁵.**

⁵⁵ Si riporta, per completezza, il testo integrale del citato articolo 24, comma 1, del d.lgs. n. 1/2018: "*1. Al verificarsi degli eventi che, a seguito di una valutazione speditiva svolta dal Dipartimento della protezione civile sulla base dei dati e delle informazioni disponibili e in raccordo con le Regioni e Province autonome interessate, presentano i requisiti di cui all'articolo 7, comma 1, lettera c), ovvero nella loro imminenza, il Consiglio dei ministri, su proposta del Presidente del Consiglio dei*



L'articolo 7 richiamato nel citato articolo 24 distingue, in particolare, diverse tipologie di "eventi emergenziali", ovvero:

- a) le emergenze connesse con eventi calamitosi di origine naturale o derivanti dall'attività dell'uomo che possono essere fronteggiate mediante interventi attuabili dai singoli enti e amministrazioni competenti in via ordinaria;
- b) le emergenze connesse con eventi calamitosi di origine naturale o derivanti dall'attività dell'uomo che per loro natura o estensione comportano l'intervento coordinato di più enti o amministrazioni e debbono essere fronteggiati con mezzi e poteri straordinari da impiegare durante limitati e predefiniti periodi di tempo, disciplinati dalle Regioni e dalle Province autonome di Trento e di Bolzano nell'esercizio della rispettiva potestà legislativa;
- c) le emergenze di rilievo nazionale connesse con eventi calamitosi di origine naturale o derivanti dall'attività dell'uomo che in ragione della loro intensità o estensione debbono, con immediatezza d'intervento, essere fronteggiati con mezzi e poteri straordinari, da impiegare durante limitati e predefiniti periodi di tempo ai sensi dell'articolo 24 del d.lgs. n. 1/2018.

La deliberazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale, ovvero quella rilevante ai fini dell'applicazione della deroga in esame, consegue **esclusivamente** al verificarsi degli eventi di cui alla sopra indicata lettera c).

Si tratta di eventi di particolare intensità quali sismi, alluvioni o crolli di infrastrutture che necessitano l'impiego di mezzi e poteri straordinari per essere fronteggiati⁵⁶.

In sostanza, gli eventi calamitosi da cui può conseguire una dichiarazione di stato d'emergenza rilevante ai sensi del citato comma 5 dell'articolo 28 sono di natura molteplice e possono riguardare singoli Comuni o gruppi di Comuni, una o più Regioni o addirittura l'intero territorio nazionale. Per cui sarà cura dei contribuenti interessati appurare se il Comune nel quale si trova il proprio domicilio fiscale o la propria sede operativa era interessato al 31 gennaio 2020 da uno stato d'emergenza.

Con riferimento ai predetti eventi, il Consiglio dei Ministri, su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri, formulata anche su richiesta del Presidente della Regione o Provincia autonoma interessata e, comunque, acquisitane l'intesa, delibera lo stato d'emergenza di rilievo nazionale, fissandone la durata e determinandone l'estensione territoriale con riferimento alla natura e alla qualità degli eventi, autorizzando l'emanazione delle ordinanze di protezione civile volte a fron-

ministri, formulata anche su richiesta del Presidente della Regione o Provincia autonoma interessata e comunque acquisitane l'intesa, delibera lo stato d'emergenza di rilievo nazionale, fissandone la durata e determinandone l'estensione territoriale con riferimento alla natura e alla qualità degli eventi e autorizza l'emanazione delle ordinanze di protezione civile di cui all'articolo 25. La delibera individua, secondo criteri omogenei definiti nella direttiva di cui al comma 7, le prime risorse finanziarie da destinare all'avvio delle attività di soccorso e assistenza alla popolazione e degli interventi più urgenti di cui all'articolo 25, comma 2, lettere a) e b), nelle more della ricognizione in ordine agli effettivi fabbisogni e autorizza la spesa nell'ambito del Fondo per le emergenze nazionali di cui all'articolo 44".

⁵⁶ Si pensi, ad esempio, alla dichiarazione dello stato di emergenza a causa del crollo di un tratto del viadotto Polcevera, noto come ponte Morandi, sulla A10, a Genova, avvenuto il 14 agosto 2018, ovvero agli eventi sismici che il giorno 24 agosto 2016 hanno colpito il territorio delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria.



teggere la situazione emergenziale e nominando i commissari delegati all'emergenza. In sostanza, la delibera con cui viene dichiarato lo stato di emergenza è di competenza del Consiglio dei Ministri, mentre spetta al Capo del Dipartimento per la protezione civile il potere di ordinanza il quale deve essere oggetto di intesa con le Regioni territorialmente interessate.

Lo stato di emergenza di rilievo nazionale può essere deliberato per una durata massima di 12 mesi ed è prorogabile per non più di ulteriori 12 mesi⁵⁷.

Si precisa che anche eventuali proroghe assumono rilievo ai fini della sussistenza dello stato di emergenza ai sensi del comma 5 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio".

5. Individuazione dei Comuni in stato di emergenza

Particolare attenzione deve essere prestata all'individuazione dei Comuni colpiti da eventi calamitosi per i quali al 31 gennaio 2020 (data di dichiarazione dello stato di emergenza da "COVID-19") era ancora in atto lo stato d'emergenza correlato ai predetti eventi.

Non esiste, infatti, un elenco ufficiale dei citati comuni per cui sarà cura del contribuente interessato all'utilizzo del credito d'imposta in oggetto appurare l'effettiva sussistenza dello *status* emergenziale al 31 gennaio 2020 per il comune nel quale ha il domicilio fiscale o la sede operativa, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso.

In particolare, sarà necessario verificare la simultanea sussistenza dei seguenti elementi:

- a) che il **domicilio fiscale o la sede operativa del contribuente sia collocato nel territorio di Comuni colpiti** da un evento calamitoso per il quale sia stato dichiarato lo stato di emergenza (requisito territoriale);
- b) che il menzionato **stato di emergenza fosse ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da "COVID-19"**, ovvero al 31 gennaio 2020 (requisito amministrativo);
- c) che il domicilio fiscale o la sede operativa del contribuente fosse stabilito in tali luoghi, **a far data dall'insorgenza** dell'originario evento calamitoso (requisito temporale). Nello specifico, l'inciso "*a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso*" contenuto nella norma lascia intendere che ai fini del riconoscimento del credito d'imposta l'istante doveva avere domicilio fiscale/sede operativa nel Comune colpito dalla calamità già dalla data in cui la stessa si è verificata.

In conclusione, alla luce del suesposto quadro normativo, **occorre quindi far riferimento ai provvedimenti dei commissari delegati** che, oltre a indicare i criteri e le modalità attuative per far fronte alle emergenze, individuano anche i Comuni colpiti dagli eventi calamitosi in esame⁵⁸.

⁵⁷ Cfr. articolo 24, comma 1, del d.lgs. n. 1/2018.



6. Rassegna dei principali eventi calamitosi per i quali al 31 gennaio 2020 era in essere lo stato d'emergenza

Molti sono i comuni italiani interessati da eventi calamitosi per i quali al 31 gennaio 2020 era ancora vigente una deliberazione di stato di emergenza.

Stante la numerosità degli eventi in parola non è possibile, in questa sede, addivenire ad un elenco esaustivo dei medesimi, tuttavia si riporta di seguito, per le varie regioni italiane, un breve ma significativo elenco di eventi calamitosi che assumono rilievo ai fini dell'utilizzo del credito d'imposta sulle locazioni ai sensi dell'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 28 del Decreto "Rilancio".

Si rammenta che, al fine di utilizzare legittimamente il credito, risulta imprescindibile la corretta e puntuale individuazione, attraverso i provvedimenti adottati dalle competenti autorità, degli specifici Comuni interessati dalle delibere emergenziali, avendo cura di verificare altresì che il contribuente avesse il domicilio fiscale o la sede operativa in uno di tali Comuni a far data dall'insorgenza dell'originario evento calamitoso.

Pertanto, laddove nella tabella che segue non sia precisata la delibera commissariale di individuazione dei Comuni effettivamente interessati (o non siano espressamente citati i Comuni interessati) dallo stato di emergenza sarà cura del lettore procedere a tale individuazione mediante un'attenta disamina dei provvedimenti adottati dalle autorità competenti.

REGIONE	EVENTO CALAMITOSO	DELIBERE/COMUNI INTERESSATI
ABRUZZO	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Abruzzo)
	Eccezionali eventi sismici verificatisi a partire dal 24 agosto 2016 nel Centro Italia	Delibera del Consiglio dei Ministri del 25 agosto 2016 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 180 giorni)
		Articolo 1, commi 988, lett. b) e 990, della legge di bilancio 2019 (proroga dello stato di emergenza del 25 agosto 2016 sino al prorogato al 31 dicembre 2019)
		Articolo 1 del D.L. n. 123/2019 (proroga dello stato di emergenza del 25 agosto 2016 sino al 31 dicembre 2020)
BASILICATA	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Basilicata)

⁵⁸ In tal senso depone anche la risposta a interpellato n. 470/2019 dell'Agenzia delle entrate in materia di applicazione dell'agevolazione sulla cedolare secca ai contratti di locazione stipulati nei Comuni per i quali sia stato deliberato uno stato di emergenza. La *ratio* delle norme in esame appare infatti sovrapponibile.



CALABRIA	Eventi metereologici di particolare intensità verificatisi a partire da ottobre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi)
		Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile del 15 novembre 2018, n. 558 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
	Eventi metereologici di particolare intensità del novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Calabria)
CAMPANIA	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Campania)
		Decreto del Commissario Delegato OCDPC 622/2019 n. 1 del 17 febbraio 2020 - Allegati B e C (elenco dei Comuni interessati dall'emergenza)
EMILIA ROMAGNA	Eventi metereologici di particolare intensità verificatisi a partire da ottobre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi)
		Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile del 15 novembre 2018, n. 558 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
	Eccezionali eventi meteorologici verificatisi nel giorno 22 giugno 2019 nei territori delle Province di Bologna, di Modena e di Reggio Emilia	Delibera del Consiglio dei Ministri del 6 agosto 2019 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi)
		Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile n. 605 del 2 settembre 2019 (primi interventi urgenti di protezione civile per fronteggiare l'emergenza)
	Eventi meteorologici verificatisi nel mese di maggio 2019 nei territori colpiti della Regione Emilia-Romagna	Delibera del Consiglio dei Ministri del 26 giugno 2019 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi)
		Ordinanze del Capo Dipartimento della Protezione civile n. 600 del 28 luglio 2019 (Primi interventi urgenti di protezione civile in conseguenza degli eccezionali eventi metereologici verificatisi)
Evento sismico che ha colpito il territorio delle province di Bologna, Modena, Ferrara, e Reggio Emilia il 20 e 29 maggio	Delibera del Consiglio dei Ministri del 22 maggio 2012 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale fino al 21 luglio 2012 in ordine agli eventi sismici che hanno colpito il territorio delle province di	



	2012	Bologna, Modena, Ferrara il giorno 20 maggio 2012) Delibera del Consiglio dei Ministri del 30 maggio 2012 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo per il terremoto del 29 maggio 2012) Articolo 1, comma 3, del D.L. n. 74/2012 (lo stato di emergenza viene prorogato fino al 31 maggio 2013) Articolo 15, comma 6, del D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8 (proroga dello stato di emergenza relativo agli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012 al 31 dicembre 2021)
	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Emilia-Romagna)
FRIULI VENEZIA GIULIA	Eventi metereologici di particolare intensità verificatisi a partire da ottobre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi) Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile del 15 novembre 2018, n. 558 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza) Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Friuli Venezia Giulia)
LAZIO	Eventi metereologici di particolare intensità verificatisi a partire da ottobre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi) Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile del 15 novembre 2018, n. 558 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza) Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
	Eccezionali eventi sismici verificatisi a partire dal 24 agosto 2016 nel Centro Italia	Delibera del Consiglio dei Ministri del 25 agosto 2016 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 180 giorni) Articolo 1, commi 988, lett. b) e 990, della legge di bilancio 2019 (proroga dello stato di emergenza del 25 agosto 2016 sino al prorogato al 31 dicembre 2019) Articolo 1 del D.L. n. 123/2019 (proroga dello stato di emergenza del 25 agosto 2016 sino al 31 dicembre 2020)
LIGURIA	Eventi metereologici di particolare	Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018



	intensità verificatisi a partire da ottobre 2018	(proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi)
		Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile del 15 novembre 2018, n. 558 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Friuli Venezia Liguria)
	Crollo di un tratto del viadotto Polcevera, noto come ponte Morandi, avvenuto in data 14 agosto 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri del 15 agosto 2018 (dichiarazione dello stato di emergenza)
Delibera del Consiglio dei Ministri del 31 luglio 2019 (proroga dello stato di emergenza)		
LOMBARDIA	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi a partire da ottobre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi)
		Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile del 15 novembre 2018, n. 558 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
	Evento sismico che ha colpito il territorio della provincia di Mantova il 20 e 29 maggio 2012	Delibera del Consiglio dei ministri del 22 maggio 2012 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale fino al 21 luglio 2012 in ordine agli eventi sismici che hanno colpito il territorio delle province di Bologna, Modena, Ferrara e Mantova il 20 maggio 2012)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 30 maggio 2012 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale in particolare per il terremoto del 29 maggio 2012)
		Articolo 15, comma 6, del D.L. n. 162/2019 (proroga dello stato di emergenza sino al 31 dicembre 2021)
MARCHE	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Marche)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 25 agosto 2016 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 180 giorni)
	Eccezionali eventi sismici verificatisi a partire dal 24 agosto 2016 nel Centro Italia	Articolo 1, commi 988, lett. b) e 990, della legge di bilancio 2019 (proroga dello stato di emergenza del 25



		agosto 2016 sino al prorogato al 31 dicembre 2019) Articolo 1 del D.L. n. 123/2019 (proroga dello stato di emergenza del 25 agosto 2016 sino al 31 dicembre 2020)
MOLISE	Evento sismico che ha colpito i comuni della provincia di Campobasso a far data dal 16 agosto 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri del 6 settembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 6 mesi) Delibera del Consiglio dei Ministri del 20 marzo 2019 (proroga dello stato di emergenza della durata di 12 mesi)
PROVINCE AUTONOME DI TRENTO E BOLZANO	Eventi metereologici di particolare intensità verificatisi a partire da ottobre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi) Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile del 15 novembre 2018, n. 558 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza) Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
PIEMONTE	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Piemonte) Ordinanza del Commissario delegato all'emergenza per la regione Piemonte n. 1/A18.000/615-622 del 17 gennaio 2020 e n. 5/A18.000/615-622 (individuazione dei comuni colpiti dall'emergenza)
PUGLIA	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Puglia)
SARDEGNA	Eventi metereologici di particolare intensità verificatisi a partire da ottobre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi) Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile del 15 novembre 2018, n. 558 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza) Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
SICILIA	Eventi metereologici di particolare intensità dell'ottobre e novembre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi) Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile del 15 novembre 2018, n. 558 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza) Delibera del Consiglio dei Ministri del 17 gennaio 2019



		(estensione dello stato di emergenza al territorio della provincia di Trapani)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
		Deliberazione della Giunta regionale siciliana n. 201 del 30 maggio 2019 (individuazione dei Comuni interessati dallo stato di emergenza)
	Eventi metereologici di particolare intensità del settembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale)
		Deliberazione della Giunta regionale siciliana n. 386 del 1° novembre 2019 (individuazione dei Comuni interessati dallo stato di emergenza)
	Evento sismico che ha colpito il territorio dei Comuni di Aci Bonaccorsi, di Aci Catena, di Aci Sant'Antonio, di Acireale, di Milo, di Santa Venerina, di Trecastagni, di Viagrande e di Zafferana Etnea, in provincia di Catania, il giorno 26 dicembre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri del 28 dicembre 2018 proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi)
		Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione Civile n. 566 del 28 dicembre 2018 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 dicembre 2019 (Proroga dello stato di emergenza)
		Comuni interessati: Comuni di Aci Bonaccorsi, di Aci Catena, di Aci Sant'Antonio, di Acireale, di Milo, di Santa Venerina, di Trecastagni, di Viagrande e di Zafferana Etnea
	Dichiarazione dello stato di emergenza nel territorio dell'isola di Stromboli, ricompresa nel comune di Lipari, in provincia di Messina, in relazione allo stato di attività del vulcano Stromboli, conseguente agli eventi parossistici verificatisi nei giorni 3 luglio e 28 agosto 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 19 settembre 2019 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale)
		Ordinanza del Capo del Dipartimento della protezione civile del 15 ottobre 2019, n. 608 recante primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza)
		Comuni interessati: Territorio dell'isola di Stromboli, ricompresa nel comune di Lipari
TOSCANA	Eventi metereologici di particolare intensità verificatisi a partire da ottobre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi)
		Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile del 15 novembre 2018, n. 558 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
	Eventi meteorologici di particolare	Delibera del Consiglio dei Ministri 2 del dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la



	intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Toscana)
		Ordinanza del Commissario delegato all'emergenza n. 68 dell'11 giugno 2020 - allegato B (individuazione dei comuni interessati dall'emergenza)
	Evento sismico che ha colpito il giorno 9 dicembre 2019 il territorio dei comuni di Barberino di Mugello, di Borgo San Lorenzo, di Dicomano, di Firenzuola, di Marradi, di Palazzuolo sul Senio, di Scarperia e San Piero, di Vaglia e di Vicchio	Delibera del Consiglio dei ministri del 21 dicembre 2019 (dichiarazione dello stato di emergenza della durata di 12 mesi)
		Ordinanza del Capo del Dipartimento della protezione civile n. 627 del 16 gennaio 2020 (recante prime misure urgenti per fronteggiare l'emergenza)
UMBRIA	Eccezionali eventi sismici verificatisi a partire dal 24 agosto 2016 nel Centro Italia	Delibera del Consiglio dei Ministri del 25 agosto 2016 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 180 giorni)
		Articolo 1, commi 988, lett. b) e 990, della legge di bilancio 2019 (proroga dello stato di emergenza del 25 agosto 2016 sino al prorogato al 31 dicembre 2019)
		Articolo 1 del D.L. n. 123/2019 (proroga dello stato di emergenza del 25 agosto 2016 sino al 31 dicembre 2020)
VENETO	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi a partire da ottobre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi)
		Ordinanza del Capo Dipartimento della Protezione civile del 15 novembre 2018, n. 558 (recante i primi interventi urgenti di protezione civile previsti per fronteggiare l'emergenza)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
	Eventi sismici di particolare intensità che hanno colpito il Comune di Rovigo il 20 maggio 2012	Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 30 maggio 2012 (ha incluso il Comune di Rovigo tra i territori in emergenza unitamente ai territori delle Province di Bologna, Modena, Ferrara, Reggio Emilia e Mantova)
		Articolo 15, comma 6, del D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8 (ha ulteriormente prorogato lo stato di emergenza in parola al 31 dicembre 2021).
	Eventi meteorologici di elevata intensità verificatisi nei Comuni delle Province di Padova, Rovigo, Treviso e Verona nei quali nei giorni 16 e 17 luglio 2018 e 1° e 2 settembre 2018	Delibera del Consiglio dei Ministri del 17 gennaio 2019 (ha dichiarato per tali territori lo stato di emergenza per la durata di 12 mesi)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 13 febbraio 2020 (proroga dello stato di emergenza)
	Eventi meteorologici di particolare intensità del novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2019 (lo stato d'emergenza inizialmente proclamato solo per la provincia di Alessandria viene esteso ai comuni colpiti dalla calamità citata siti nella Regione Veneto)



7. Modalità di utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta in esame è **utilizzabile 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 entrate⁵⁹ 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*" da indicare nel modello F24, che va presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Nel caso di utilizzo in compensazione, non si applicano il limite annuo di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388⁶⁰ e 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. 244⁶¹.

Si ritiene inoltre che non trovi applicazione, nella specie, il divieto di compensazione in presenza di debiti per imposte erariali scaduti di importo superiore a 1.500 euro, di cui all'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78⁶². Ed infatti, già la circolare dell'Agenzia delle entrate 11 marzo 2011, n. 13/E (par. 2), a proposito dell'individuazione delle imposte erariali che fanno scattare il divieto alla compensazione in parola, aveva puntualizzato che "*sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "erario" del modello F24*". E ciò in quanto, come emerge dalla relazione illustrativa al citato d.l. n. 78 del 2010, la norma è tesa ad azzerare lo scarto tra le posizioni debitorie scadute e le posizioni creditorie effettive del contribuente, derivanti dall'anticipazione di imposte da parte dello stesso⁶³. Ad ogni modo, sarebbe opportuna una conferma ufficiale sul punto da parte dell'Agenzia delle entrate.

I soggetti che hanno maturato il credito d'imposta in esame possono altresì optare, ai sensi dell'articolo 122, commi 1 e 2, lettera b), del Decreto "Rilancio", per la cessione, anche parziale, di tale credito ad altri soggetti e, in particolare:

- al locatore o al concedente;
- ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

L'Agenzia delle entrate⁶⁴ ha precisato che in caso di cessione al locatore è possibile cedere il credito di imposta a titolo di pagamento del canone. In tale ipotesi, per effetto della cessione il conduttore,

⁵⁹ Con la risoluzione 6 giugno 2020, n. 32/E.

⁶⁰ Si segnala che l'articolo 147 del Decreto "Rilancio" ha incrementato tale limite, per l'anno 2020, a 1 milione di euro.

⁶¹ Si ricorda che tali crediti possono essere utilizzati in compensazione nel limite annuale di 250.000 euro.

⁶² Convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

⁶³ Cfr., in tal senso, anche la circolare dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili n. 23/IR del 10 maggio 2011, par. 3.1.

⁶⁴ Cfr. circolare n. 14/E del 2020, par. 6.



in sostanza, ottiene uno sconto corrispondente al credito di imposta ceduto, per cui pagherà al locatore il canone al netto della somma del credito oggetto di cessione.

In caso di cessione a terzi, il conduttore invece paga regolarmente il canone al locatore ma, in conseguenza della cessione, ottiene dal cessionario una somma di denaro corrispondente all'importo ceduto.

Ai fini della suddetta cessione è stata prevista un'apposita comunicazione da inoltrare all'Agenzia delle entrate che deve essere effettuata dal 13 luglio 2020 al 31 dicembre 2021, utilizzando le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle entrate⁶⁵. L'invio della comunicazione può essere effettuato anche avvalendosi di un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

La comunicazione in parola deve essere redatta secondo il modello allegato al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 14 dicembre 2020, n. 378222⁶⁶ e deve contenere, a pena d'inammissibilità:

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

Il cessionario del credito d'imposta potrà utilizzarlo con le medesime modalità previste per il cedente ovvero:

- in compensazione nel mod. F24⁶⁷, a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla comunicazione della cessione del credito stesso, previa accettazione comunicata dallo stesso cessionario, a pena d'inammissibilità, attraverso la già citata funzionalità dell'Agenzia, facendo

⁶⁵ A disciplinare le modalità di cessione del credito d'imposta è intervenuto il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 1° luglio 2020, n. 250739.

⁶⁶ Con il quale è stato sostituito il modello allegato al provvedimento direttoriale 1° luglio 2020, n. 250739. Il nuovo modello va utilizzato a decorrere dal 14 dicembre 2020 e si è reso necessario per consentire l'invio della comunicazione da parte degli intermediari nonché per tener conto delle estensioni temporali della disciplina intervenute successivamente all'approvazione del Decreto "Rilancio" e più sopra descritte. Con il vecchio modello, l'invio della comunicazione della cessione dei crediti doveva invece essere effettuato direttamente dai soggetti cedenti.

⁶⁷ Da presentarsi esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.



uso degli appositi codici tributo istituiti dalla risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 39/E del 13 luglio 2020⁶⁸;

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta nel corso del quale il credito è stato ceduto.

La quota di credito non utilizzata nell’anno in cui è stata comunicata la cessione non può essere utilizzata negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso, tuttavia il credito non utilizzato può essere oggetto di ulteriore cessione purché ciò avvenga entro il 31 dicembre dell’anno in cui è stata comunicata la prima cessione.

Il cessionario che ha comunicato l’accettazione entro il 31 dicembre 2020 può utilizzare il credito d’imposta acquistato, in tutto o in parte, in compensazione dei debiti d’imposta a saldo, relativi al periodo d’imposta 2020, emergenti dalla relativa dichiarazione dei redditi⁶⁹.

A tale credito d’imposta non si applicano i limiti di cui all’articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all’articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Per quanto concerne i controlli, l’Agenzia delle entrate verificherà:

- in capo al cedente, 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 e nel caso in cui riscontri la mancata sussistenza dei requisiti procederà al recupero del credito fruito;
- in capo al cessionario, l’utilizzo irregolare del credito in misura maggiore rispetto all’ammontare ricevuto in sede di cessione.

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 canone⁷⁰.

⁶⁸ Si tratta dei seguenti codici tributo: “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*”; “6930” denominato “*Botteghe e negozi - Utilizzo in compensazione del credito da parte del cessionario - art. 122 del D.L. n. 34 del 2020*”.

⁶⁹ In termini, la risposta positiva fornita dall’Agenzia delle entrate, nel corso del Telefisco 2021, al quesito se, in caso di accettazione del cessionario del credito avvenuta nel 2020 e di mancato utilizzo in compensazione entro il 31 dicembre 2020, sia possibile il riporto del credito nella dichiarazione dei redditi 2021 (relativa all’anno 2020) e l’utilizzo in compensazione con i debiti di imposta scaturenti dalla dichiarazione stessa.

⁷⁰ Tale specificazione è stata inserita nel testo della norma in sede di conversione in legge del Decreto “Rilancio”.



8. Regime sanzionatorio

Per quanto attiene i profili sanzionatori, il contribuente che abbia indebitamente utilizzato il *bonus* locazioni sarà soggetto alle sanzioni ordinariamente previste in caso di indebita fruizione di un credito d'imposta.

Per cui, in caso di **credito d'imposta "non spettante"** si applica l'articolo 13, comma 4, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, secondo cui *"Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato"*.

Questa fattispecie si verifica, come è noto, quando il credito d'imposta utilizzato era effettivamente sussistente, ma l'utilizzo del medesimo è avvenuto:

- in misura superiore a quella spettante;
- in violazione delle modalità di utilizzo normativamente previste.

In caso di **credito d'imposta "inesistente"**, trova applicazione invece il successivo comma 5 del citato articolo 13, il quale prevede che: *"Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi"*. Lo stesso comma 5, all'ultimo periodo, precisa che *"Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*.

Ne consegue che il credito si considera inesistente qualora manchi, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo del medesimo e quindi, nel caso di specie, in caso di mancanza di uno dei requisiti fissati dall'articolo 28 del Decreto "Rilancio" che danno diritto all'agevolazione in commento.

Si ricorda che il richiamato comma 5, in tale ipotesi, preclude l'utilizzo della definizione agevolata delle sanzioni prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che consente di definire la violazione con il pagamento di un importo pari a un terzo della sanzione.

Infine, è doveroso precisare che in base a quanto disposto dall'articolo 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008 gli **avvisi di recupero** di crediti d'imposta inesistenti, in deroga agli ordinari termini di accertamento, possono essere **notificati**, a pena di decadenza, **"entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo"**.

In caso di cessione del credito a soggetti terzi, laddove sia accertata la sussistenza di una delle due violazioni sopra elencate (credito non spettante/inesistente), l'Agenzia delle entrate provvederà al recupero dell'importo corrispondente al credito non spettante nei confronti del soggetto che ha



beneficiario dell'agevolazione fiscale ovvero il cedente applicando in capo al medesimo le sanzioni previste ai commi 4 o 5 dell'articolo 13 del d.lgs. n. 471/1997.

Nessun recupero verrà posto in essere in capo al cessionario.

Alla luce di quanto sin qui esposto è chiaro che responsabile per l'indebita fruizione del beneficio fiscale rimane sempre e comunque il beneficiario dell'agevolazione ovvero il conduttore che ha indebitamente giovato in tutto o in parte del credito d'imposta. Pertanto, se il soggetto cessionario acquisisce un credito d'imposta, ma durante i controlli dell'Agenzia delle entrate viene rilevato che il cedente non aveva diritto al medesimo, il cessionario che ha acquistato il credito in buona fede non perde il diritto ad utilizzare il credito d'imposta.

I soggetti cessionari rispondono invece solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto e potranno quindi essere sanzionati solo ai sensi del comma 4 del più volte citato articolo 13 per l'utilizzo del credito d'imposta "non spettante".

Tuttavia, laddove sia accertato il concorso nella violazione da parte del cessionario, la responsabilità sarà estesa anche a quest'ultimo che risponderà in solido col cedente per il pagamento dell'importo e dei relativi interessi.

Tale responsabilità solidale si estende anche alle sanzioni previste in capo al contribuente per l'indebita fruizione dell'agevolazione ai sensi del comma 1 dell'articolo 9 del d.lgs. n. 472/1997.