



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

8 OTTOBRE 2020





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 avere brevemente analizzato la normativa prevista per il riconoscimento del citato credito, fornisce chiarimenti e precisazioni in merito alla specifica disciplina derogatoria fissata dall'ultimo periodo del comma 5 del citato articolo a favore dei contribuenti aventi domicilio fiscale o sede operativa in uno dei Comuni interessati dalle delibere emergenziali a causa di precedenti calamità intervenute nei territori in cui esercitavano la loro attività economica.

Come detto, si tratta di una norma derogatoria rispetto alle regole generali fissate dal decreto ai fini del riconoscimento del credito d'imposta in esame, in considerazione della pregressa situazione di difficoltà economica in cui i contribuenti già versavano al momento dell'insorgenza dell'emergenza epidemiologica, a causa di calamità verificatesi in passato.



SOMMARIO

1. PREMESSA	4
2. EVOLUZIONE NORMATIVA DEL CREDITO D'IMPOSTA SULLE LOCAZIONI	5
3. REQUISITI GENERALI DI ACCESSO AL CREDITO D'IMPOSTA (CENNI).....	7
4. LA DEROGA IN FAVORE DEI SOGGETTI LOCALIZZATI IN COMUNI COLPITI DA EVENTI CALAMITOSI.....	10
5. LO STATO DI EMERGENZA	11
6. INDIVIDUAZIONE DEI COMUNI IN STATO DI EMERGENZA.....	12
7. RASSEGNA DEI PRINCIPALI EVENTI CALAMITOSI PER I QUALI AL 31 GENNAIO 2020 ERA IN ESSERE LO STATO D'EMERGENZA.....	13
8. CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA	21
9. DIVIETO DI COMPENSAZIONE IN PRESENZA DI DEBITI PER IMPOSTE ERARIALI SCADUTI.....	23
10. REGIME SANZIONATORIO	24



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 spetta nella misura del 30 per cento nel caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto di azienda³.

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 dimensioni (individuate nei soggetti con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente quello dell'entrata in vigore del decreto stesso)⁴. 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 giugno⁵ (per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale i mesi da prendere a riferimento sono, invece, quelli di aprile, maggio, giugno e luglio).

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

Tuttavia, in sede di conversione in legge del Decreto "Rilancio", al quinto comma 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"*.

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. articolo 28, comma 1, del Decreto "Rilancio".

³ Cfr. comma 2, dell'articolo 28 cit.

⁴ In termini, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 14/E del 6 giugno 2020.

⁵ Le parole "*maggio e giugno*" sono state sostituite alle precedenti "*e maggio*" dall'articolo 77, comma 1, lettera b), del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104.



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, crollo strutturale, ecc.), 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 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.

2. Evoluzione normativa del credito d'imposta sulle locazioni

Una prima versione del credito d'imposta sulle locazioni era già stata introdotta dall'**articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18**⁶ (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"* sia 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"*⁷.

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

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

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

- gli immobili appartenenti a categorie catastali diverse da quella C1;

⁶ 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.

⁷ Cfr. articolo 65, comma 1, del Decreto "Cura Italia".



- le attività non soggette agli obblighi di chiusura, ovvero quelle identificate come essenziali dagli Allegati 1 e 2 del D.P.C.M. 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 da ritenersi 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.

Quest'ultimo 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**⁸ e per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale con riferimento a ciascuno dei mesi di **aprile, maggio, giugno e luglio**⁹. Esso 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**¹⁰.

In sede di conversione in legge del Decreto "Rilancio" è stato, inoltre, previsto che alle 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 alla data di entrata in vigore del Decreto (2019), il credito d'imposta spetta invece nelle **misure del 20 per cento** (rispetto al 60) e del **10 per cento** (rispetto al 30).

Rispetto alla precedente versione del credito d'imposta, si evidenziano le seguenti differenze.

Sotto il profilo soggettivo, potranno godere del credito d'imposta in commento, oltre agli esercenti attività d'impresa, anche gli esercenti arti o professioni esclusi invece dal credito d'imposta previsto dal Decreto "Cura Italia".

Sotto il profilo temporale, il beneficio è riconosciuto non più per un solo mese (come previsto dal

⁸ Con la risposta a interpello del 5 ottobre 2020, n. 440, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il credito d'imposta spetta per i mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020 anche se i relativi canoni sono stati corrisposti integralmente nel 2019.

⁹ Con un emendamento al decreto-legge n. 104/2020 (c.d. Decreto "Agosto"), approvato dal Senato in prima lettura il 6 ottobre 2020, ed attualmente all'esame della Camera, è stato aggiunto all'articolo 28, comma 5, del Decreto "Rilancio" il seguente periodo: "Per le imprese turistico ricettive, il credito d'imposta spetta sino al 31 dicembre 2020". La disposizione, se confermata, entrerà in vigore soltanto con la definitiva conversione in legge del Decreto "Agosto".

¹⁰ Con un emendamento al decreto-legge n. 104/2020 (c.d. Decreto "Agosto"), approvato dal Senato in prima lettura il 6 ottobre 2020, ed attualmente all'esame della Camera, è stato aggiunto all'articolo 28, comma 2, del Decreto "Rilancio" il seguente periodo: "Per le strutture turistico ricettive, il credito d'imposta relativo all'affitto d'azienda è determinato nella misura del 50%. Qualora in relazione alla medesima struttura turistico ricettiva siano stipulati due contratti distinti, uno relativo alla locazione dell'immobile e uno relativo all'affitto dell'azienda, il credito d'imposta spetta per entrambi i contratti". La disposizione, se confermata, entrerà in vigore soltanto con la definitiva conversione in legge del Decreto "Agosto".



Decreto “Cura Italia”), ma per quattro mesi (marzo, aprile, maggio e giugno o per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale aprile, maggio, giugno e luglio¹¹).

In base al secondo periodo del comma 5 del citato articolo 28, sono state tuttavia introdotte delle condizioni di accesso al beneficio, non previste nella precedente versione, costituite dalla verifica che i soggetti beneficiari abbiano conseguito 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 (2019)¹² e che gli stessi abbiano subito una diminuzione del fatturato e dei corrispettivi di almeno il 50% nel mese in cui si intende usufruire del credito d’imposta rispetto allo stesso mese del periodo d’imposta precedente.

In ultimo, **in sede di conversione in legge del Decreto “Rilancio”, è stato introdotto un nuovo periodo al comma 5 dell’articolo 28** in commento, in base al quale il credito d’imposta spetta anche in assenza della diminuzione di fatturato 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, con la disposizione testé riportata, al pari di quanto previsto in materia di contributo a fondo perduto previsto dall’articolo 25 dello stesso Decreto “Rilancio”, viene sancita una disciplina derogatoria in favore dei citati soggetti, in quanto si consente loro la possibilità di fruire del beneficio anche in assenza del calo di fatturato previsto quale regola generale per l’accesso al credito d’imposta, in considerazione della particolare condizione in cui detti soggetti versavano alla data di dichiarazione dello stato di emergenza derivante dalla pandemia.

3. Requisiti generali di accesso al credito d’imposta (cenni)

In base a quanto previsto dall’articolo 28 del Decreto “Rilancio” possono beneficiare del credito d’imposta sulle locazioni i soggetti in possesso di specifici requisiti soggettivi ed oggettivi.

Dal punto di vista **soggettivo** possono accedere al beneficio:

- i 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 (inclusi i soggetti in regime forfetario, nonché imprenditori e imprese agricole, anche ove determinino il reddito su base catastale)¹³;
- gli 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 leasing o di*”

¹¹ Si veda la nota 9.

¹² Ad eccezione delle imprese esercenti attività di commercio al dettaglio per le quali il credito spetta, seppure in misura ridotta, anche se hanno conseguito ricavi superiori alla predetta soglia.

¹³ In termini, la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 14/E del 6 giugno 2020, par. 2.



concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale")¹⁴;

- le strutture alberghiere, termali e agrituristiche e le agenzie di viaggio e turismo e i *tour operator* (a prescindere dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente).

Non sono inclusi tra i soggetti che possono fruire del credito in esame, invece, coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, i quali producono redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR¹⁵.

Per quanto concerne, invece, il profilo **oggettivo**, il credito d'imposta spetta solo laddove il richiedente abbia stipulato un contratto che rientri tra quelli specificamente individuati dalla norma ed abbia ad oggetto gli immobili dalla stessa specificati.

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

- locazione di immobili;
- *leasing* di immobili¹⁶;
- concessione di immobili;
- servizi a prestazioni complesse relativi a immobili (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*.)¹⁷;
- affitto di aziende comprensive di immobili.

Inoltre, gli immobili oggetto dei citati contratti devono essere destinati alle seguenti attività, ovvero deve trattarsi di:

- immobili (anche terreni) a uso non abitativo¹⁸ destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo¹⁹;

¹⁴ 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).

¹⁵ Cfr. cit. circ. n. 14/E/2020, par. 2.

¹⁶ 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 locazione "tipico". Resta la perplessità derivante dal fatto che la formulazione letterale della norma non riporta tale specificazione e che tale tipologia di contratto è utilizzata, nella prassi commerciale, per i beni mobili e non anche per gli immobili.

¹⁷ Cfr. circ. n. 14/E del 2020, par. 3.

¹⁸ L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 25/E del 20 agosto 2020 (par. 1.3.2), ha precisato che il credito d'imposta in questione 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).

¹⁹ 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 6 giugno 2020, par. 3.



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

L'Agenzia delle entrate²⁰ ha precisato che possono accedere al credito d'imposta in oggetto anche gli immobili adibiti ad uso promiscuo dal professionista, anche se il credito di imposta è riconosciuto in tal caso 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 quest'ultima ipotesi, infatti, il credito di imposta non potrà essere riconosciuto con riferimento ai canoni relativi all'immobile ad uso promiscuo, ma solo con riferimento all'immobile adibito ad attività professionale, in via esclusiva.

Esiste, infine, una **condizione** di accesso al beneficio. Come più volte ricordato, il comma 5 dell'articolo 28 prevede infatti che *"Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente"*.

In particolare, il calcolo del fatturato e dei corrispettivi relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo, aprile, maggio e giugno del 2019 e del 2020, da confrontare al fine di verificare la riduzione percentuale prevista dalla legge, va eseguito prendendo a riferimento le operazioni eseguite nei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno fatturate o certificate, cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA²¹. Il calo del fatturato o dei corrispettivi deve essere verificato mese per mese, con riferimento a ciascuno di essi. Quindi può verificarsi il caso, ad esempio, che il credito d'imposta spetti solo per uno dei mesi elencati.

Come meglio si preciserà nel paragrafo che segue, la condizione di accesso in ultimo citata, tuttavia non opera a favore di coloro che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 ovvero per i soggetti aventi domicilio fiscale o sede operativa nel territorio di Comuni colpiti da eventi calamitosi (sisma, alluvione, crollo strutturale), i cui stati di emergenza erano in atto alla data del 31 gennaio 2020, vale a dire alla data della dichiarazione dello stato di emergenza da Coronavirus.

Il credito d'imposta 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 entrate²² 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. La disposizione, se confermata, entrerà in vigore soltanto con la definitiva conversione in legge del Decreto "Agosto".

Nel caso di utilizzo in compensazione, non si applicano il limite annuo di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388²³ e quello relativo ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della

²⁰ Cfr. cit. circ. n. 14/E del 2020, par. 3.

²¹ Come, ad esempio, gli aggi sui tabacchi.

²² Con la risoluzione 6 giugno 2020, n. 32/E.

²³ Si segnala che l'articolo 147 del Decreto "Rilancio" ha incrementato tale limite, per l'anno 2020, a 1 milione di euro.



dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244²⁴.

Il credito d'imposta **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 canone²⁵.

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

Come anticipato, l'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 28 in esame 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 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 ed oggettivi previsti dall'articolo 28.

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.

²⁴ Si ricorda che tali crediti possono essere utilizzati in compensazione nel limite annuale di 250.000 euro.

²⁵ Tale specificazione è stata inserita nel testo della norma in sede di conversione in legge del Decreto "Rilancio".



5. 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...**"²⁶.

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 fronteggiate 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 fronteggiati²⁷.

²⁶ 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 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*".

²⁷ 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.



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 fronteggiare 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 mesi²⁸.

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".

6. Individuazione dei Comuni in stato di emergenza

Particolare attenzione deve essere prestata all'individuazione dei Comuni colpiti da eventi calamitosi (sismi, alluvioni, ecc.) 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 per il comune nel quale aveva il domicilio fiscale o la sede operativa alla data del 31 gennaio 2020.

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 in parola l'istante doveva avere

²⁸ Cfr. articolo 24, comma 1, del d.lgs. n. 1/2018.



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 esame²⁹.

7. 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)
		Delibera del Consiglio dei Ministri del 25 agosto 2016 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 180 giorni)

²⁹ 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.



	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)
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)
CALABRIA	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)
	Eventi meteorologici di particolare intensità del novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019 (proroga di 12 mesi dello stato di emergenza)
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 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)
	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 meteorologici verificatisi)
	Evento sismico che ha colpito il territorio delle province di Bologna, Modena, Ferrara, e Reggio Emilia 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 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 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 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 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)
	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 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 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 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)



	Evento sismico che ha colpito il territorio della provincia di Mantova il 20 e 29 maggio 2012	<p>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)</p> <p>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)</p> <p>Articolo 15, comma 6, del D.L. n. 162/2019 (proroga dello stato di emergenza sino al 31 dicembre 2021)</p>
MARCHE	Eventi meteorologici di particolare intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	<p>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)</p>
	Eccezionali eventi sismici verificatisi a partire dal 24 agosto 2016 nel Centro Italia	<p>Delibera del Consiglio dei Ministri del 25 agosto 2016 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 180 giorni)</p> <p>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)</p>
		<p>Articolo 1 del D.L. n. 123/2019 (proroga dello stato di emergenza del 25 agosto 2016 sino al 31 dicembre 2020)</p>
MOLISE	Evento sismico che ha colpito i comuni della provincia di Campobasso a far data dal 16 agosto 2018	<p>Delibera del Consiglio dei Ministri del 6 settembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 6 mesi)</p>
		<p>Delibera del Consiglio dei Ministri del 20 marzo 2019 (proroga dello stato di emergenza della durata di 12 mesi)</p>
PROVINCE AUTONOME DI TRENTO E BOLZANO	Eventi metereologici di particolare intensità verificatisi a partire da ottobre 2018	<p>Delibera del Consiglio dei Ministri dell'8 novembre 2018 (proclamazione dello stato di emergenza di rilievo nazionale della durata di 12 mesi)</p>
		<p>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)</p>



		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 intensità verificatisi nel mese di novembre 2019	Delibera del Consiglio dei Ministri 2 del 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 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 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 sismici di particolare intensità che hanno colpito il	Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 30 maggio 2012 (ha incluso il Comune di Rovigo tra i territori in emergenza unitamente ai



	Comune di Rovigo il 20 maggio 2012	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 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 Veneto)	

8. Cessione del credito d'imposta

I soggetti che hanno maturato il credito d'imposta in esame possono 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 entrate³⁰ 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, in sostanza, per effetto della cessione il conduttore 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, invece, il conduttore 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 direttamente dai soggetti cedenti, utilizzando le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle entrate³¹. Con successivo provvedimento saranno definite le modalità per consentire l'invio della

³⁰ Cfr. circolare n. 14/E del 2020, par. 6.

³¹ A disciplinare le modalità di cessione del credito d'imposta è intervenuto il Provvedimento 1° luglio 2020, n. 250739.



comunicazione 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 previsto dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate 1° luglio 2020, n. 250739 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. F24³², 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 uso degli appositi codici tributo istituiti dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 39/E del 13 luglio 2020³³;
- 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 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 sempre entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata comunicata la prima cessione.

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.

³² Da presentarsi esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

³³ 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".



9. Divieto di compensazione in presenza di debiti per imposte erariali scaduti

Appare opportuno evidenziare che la compensazione del credito d'imposta sulle locazioni soggiace alla preclusione prevista dall'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78³⁴.

In particolare, la normativa citata stabilisce che la **compensazione** dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è **vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a 1.500 euro**, iscritti a ruolo **per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento**.

Rilevante ai fini della preclusione è solamente l'avvenuta scadenza del termine di pagamento del debito iscritto a ruolo (non rileva invece il tipo di ruolo scaduto – ordinario/straordinario - o la circostanza che l'iscrizione sia avvenuta a titolo definitivo o provvisorio) o affidato all'agente della riscossione risultante da accertamenti esecutivi.

La preclusione non opera quindi nel caso di debiti per imposte erariali non ancora scaduti, per cui la compensazione è ancora possibile entro 60 giorni dalla notifica della cartella o entro il termine di impugnazione dell'accertamento esecutivo.

La preclusione non opera altresì in presenza di ruoli (o accertamenti esecutivi) per i quali sia stata concessa una sospensione amministrativa o giudiziale. Anche i debiti per i quali è in corso un pagamento a rate non si considerano scaduti.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, il divieto di compensare i crediti scatta in caso di debiti scaduti riguardanti le **imposte erariali**, cioè le imposte sui redditi (IRPEF e IRES), l'IRAP, l'IVA e le addizionali sui tributi diretti³⁵. Il divieto opera altresì per le altre imposte indirette (compresa quella di registro).

Tra le imposte che impediscono la compensazione rientrano anche le ritenute alla fonte relative alla stessa tipologia di imposte sopra indicate, trattandosi di anticipazioni a titolo di acconto o a titolo d'imposta.

Ai fini dell'individuazione dei debiti per imposte erariali che fanno scattare il divieto alla compensazione, 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. Infatti, come emerge dalla relazione illustrativa al 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 stesso³⁶.

³⁴ Convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

³⁵ Sul punto, la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011 (par. 11) precisa: "Quanto ai tributi cui fa riferimento, devono intendersi, ad esempio, le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto e le altre imposte indirette, con esclusione, quindi, dei tributi locali e dei contributi di qualsiasi natura".

³⁶ In termini, la circolare dell'Agenzia delle entrate 11 marzo 2011, n. 13/E.



Sono inoltre escluse dalla preclusione in commento le imposte comunali (ad esempio, IMU), i contributi previdenziali, i premi INAIL e le contravvenzioni stradali sebbene anche quest'ultime siano riscosse mediante ruolo.

Per quanto riguarda gli **importi accessori** a cui fa riferimento la norma, si precisa che per tali devono intendersi, oltre che le sanzioni e gli interessi, gli aggi, gli interessi di mora e le altre spese collegate al ruolo (o all'accertamento esecutivo), quali quelle di notifica o quelle relative alle procedure esecutive sostenute dall'agente della riscossione e, in generale, tutte le spese rimborsabili all'agente della riscossione. La norma è finalizzata, infatti, alla copertura integrale dei ~~ruoli~~ carichi affidati all'agente della riscossione scaduti, senza operare differenze tra le voci che li compongono.

In caso di inosservanza del divieto in esame, si applica la sanzione del 50% dell'importo dei debiti scaduti, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato³⁷.

La predetta sanzione non può essere applicata fino al momento in cui relativamente al debito scaduto vi sia una controversia pendente; in tali ipotesi, i termini di cui all'articolo 20 del d.lgs. n. 472 del 1997 (decadenza e prescrizione) decorrono dal giorno successivo alla data di definizione della contestazione.

10. Regime sanzionatorio

Per quanto attiene il profilo sanzionatorio, 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"*.

Pertanto, questa fattispecie si verifica 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*

³⁷ Ad avviso dell'Agenzia delle entrate *"la sanzione è misurata sull'intero importo del debito, ma trova un limite nell'ammontare compensato"* (cfr. la citata circ. n. 13/E del 2011, par. 7). Nel caso di importo compensato inferiore alla metà del debito, la sanzione dovrebbe quindi corrispondere all'ammontare compensato. In presenza, ad esempio, di un debito per 70.000 euro e di compensazione per 25.000 euro, la sanzione, secondo l'Agenzia, è pari a 25.000 euro. Tale interpretazione lascia più di una perplessità in quanto, come sopra esemplificato, può comportare l'irrogazione di una sanzione finanche pari al 100% dell'importo indebitamente compensato, misura irraggiungibile anche per la ben più grave violazione di compensazione di crediti inesistenti. Sembrerebbe invece più corretto (e più coerente con il principio di proporzionalità) irrogare una sanzione pari al minore tra il 50% dell'ammontare del debito scaduto e il 50% di quanto compensato in violazione del divieto in oggetto.



*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 intende inesistente qualora manchi, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo del medesimo e quindi, nel caso del credito d'imposta sulle locazioni, in caso di non spettanza dell'agevolazione per mancanza di uno dei requisiti fissati dalla norma in commento.

Si ricorda che il prefato 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. 185/2008 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 inesistente/non spettante), l'Agenzia delle entrate provvederà al recupero dell'importo corrispondente al credito non spettante nei confronti del soggetto che ha beneficiato 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 della 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.