

REDDITO IMPRESA E IRAP

Credito d'imposta locazioni: cessione del credito con rilevazione della sopravvenienza

di Fabio Garrini

Seminario di specializzazione

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE IMPRESE: INQUADRAMENTO NORMATIVO E PROCEDURE OPERATIVE



Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il **credito d'imposta del 60% per le locazioni** pagate nei mesi di marzo-giugno, oltre che utilizzato in compensazione, può essere oggetto di **cessione**; in quant'ultimo caso occorre verificare quale sia il “prezzo” di tale cessione, in quanto contabilmente potrebbero sorgere **sopravvenienze**, tanto in capo al cessionario/locatore, quanto in capo al cedente/locatario, qualora il credito non fosse ceduto al valore nominale.

Il credito d'imposta locazioni

L'[articolo 28 D.L. 34/2020](#) ha disposto il riconoscimento di un credito d'imposta (da utilizzare in compensazione, per mezzo del codice tributo 6920) nella misura del **60% dell'ammontare del canone di locazione, di leasing** (nella [circolare 14/E/2020](#) l'Agenzia limita il beneficio alle sole **locazioni operative**, escludendo le locazioni finanziarie) o di **concessione** con riferimento ai mesi di **marzo, aprile e maggio**, nel rispetto di determinate condizioni (per le attività alberghiera o agritouristica il credito d'imposta è concesso per le mensilità di aprile maggio e giugno).

L'[articolo 77 D.L. 104/2020](#) (Decreto agosto) ha **prorogato di una ulteriore mensilità** l'applicazione del credito d'imposta: esso quindi spetta per i mesi di **marzo, aprile, maggio e giugno** per la generalità dei contribuenti e, per le **strutture turistico-ricettive con attività solo stagionale**, con riferimento a ciascuno dei mesi di **aprile, maggio, giugno e luglio**.

Il trattamento contabile del **provento** collegato alla rilevazione del credito d'imposta deve essere letto sulla base delle indicazioni fornite del **principio contabile Oic 12**: i contributi che abbiano natura di integrazione dei ricavi o di riduzione dei relativi costi ed oneri vanno rilevati

alla voce **A5 del conto economico** quali contributi in conto esercizio.

Il medesimo paragrafo 56 offre altresì utili indicazioni circa la competenza di tale provento: *“i contributi in conto esercizio sono rilevati nell'esercizio in cui è sorto con certezza il diritto a percepirlì...”*.

Il requisito per fruire del beneficio è il **pagamento del canone** relativo alle mensilità agevolabili (questo è espressamente previsto all'[articolo 28 D.L. 34/2020](#), mentre, per il credito d'imposta relativo ai C/1 di cui all'[articolo 65 D.L. 18/2020](#), in tal senso si era espressa l'Agenzia nella [circolare 8/E/2020](#)); conseguentemente il periodo di competenza del contributo è l'**esercizio nel quale è intervenuto il materiale pagamento del canone**, indipendentemente dalla sua effettiva fruizione. Più precisamente, la rilevazione del credito dovrebbe avvenire **contestualmente al pagamento del canone**.

Dal punto di vista fiscale, la norma introduttiva del credito d'imposta in questione ha espressamente previsto la sua **non rilevanza ai fini del concorso alla formazione del reddito** (Ires e Irpef) **e dell'Irap**.

Ne consegue che, **in sede di determinazione della base imponibile**, il contribuente dovrà procedere ad effettuare una **variazione in diminuzione nel quadro RF** corrispondente all'importo del **contributo iscritto alla voce A5 di Conto economico**.

La cessione del credito

Ai sensi dell'[articolo 122 D.L. 34/2020](#), il presente credito, dal 13 luglio scorso, previo **invio di apposito modello telematico**, può essere **ceduto** al locatore quale modalità per eseguire il pagamento dei canoni.

Il locatore potrà utilizzare il credito d'imposta alle stesse condizioni del locatario: quindi, se, ad esempio, il proprietario è una impresa, potrà **compensare le imposte sul reddito** dovute relative al periodo d'imposta 2019.

La cessione **potrebbe anche non avvenire al valore nominale**, bensì ad un valore inferiore, per tenere conto del **disagio subito dal locatore** per tale incasso alternativo: ad esempio, un **credito di 600 euro** maturato in relazione ad un canone di 1.000 euro potrebbe essere **ceduto valutandolo 550 euro**, con la conseguenza che il locatario è chiamato a **versare al locatore la differenza di 450 euro**.

In capo al **locatore** si creerà una **sopravvenienza attiva**, per la quale l'Agenzia delle Entrate ([circolare 14/E/2020](#) – paragrafo 6) ha esplicitamente affermato l'**imponibilità**.

Specularmente, si genererà in capo al **locatario** cedente una **sopravvenienza passiva** che non

dovrebbe considerarsi deducibile nel calcolo dell'imponibile, in quanto **storna un provento che non era stato oggetto di tassazione**.

La rilevanza di tale componente negativo è comunque tutt'altro che certa, posto che taluni ne affermano la **deducibilità** in quanto speculare, come detto, ad un provento positivo che deve essere tassato dal locatore.

Per quanto riguarda il momento in cui il credito va rilevato, l'Agenzia ha correttamente affermato quanto segue: *“... il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione. In altri termini, considerata la finalità della norma di ridurre l'onere che grava in capo al locatario, è possibile fruire del credito qui in esame attraverso la cessione dello stesso al locatore o conducente del credito di imposta, fermo restando che in tal caso deve intervenire il pagamento della differenza tra il canone dovuto ed il credito di imposta.”*

Quindi **il differenziale tra credito spettante** (o, per meglio dire, credito ceduto) **e ammontare del canone**, deve essere necessariamente **corrisposto al locatore**.