

STUDIO SEBASTIANI

Circolari per la clientela

**Autodichiarazione per la spettanza del
credito d'imposta locazioni 2022 per il
settore turismo e gestione piscine -
Modalità e termini di presentazione**

1 PREMESSA

L'art. 5 del DL 27.1.2022 n. 4 (c.d. "Sostegni-ter"), conv. L. 28.3.2022 n. 25, ha riproposto il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, di cui all'art. 28 del DL 34/2020, con riferimento a ciascuno dei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022, limitatamente ad alcune specifiche imprese (operanti nel settore turismo o di gestione di piscine).

L'efficacia della misura era espressamente condizionata all'autorizzazione della Commissione europea, che è stata concessa con la decisione della Commissione del 6.5.2022.

Inoltre, l'agevolazione si applica *"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"*.

L'art. 5 co. 3 del DL 4/2022 prevede per la prima volta che *"gli operatori economici presentano apposita autodichiarazione all'Agenzia delle entrate attestante il possesso dei requisiti e il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti"* in materia di aiuti di Stato (in quanto i precedenti crediti d'imposta, relativi al 2020 ed al 2021, non richiedevano autodichiarazioni preventive).

Con il provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2022 n. 253466 sono state quindi definite le modalità, i termini di presentazione e il contenuto dell'autodichiarazione in oggetto, approvando il relativo modello e le istruzioni di compilazione.

2 CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI 2022

Il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, originariamente previsto dall'art. 28 del DL 34/2020, è stato riproposto, dall'art. 5 del DL 4/2022, limitatamente ai canoni pagati per i mesi di:

- gennaio 2022;
- febbraio 2022;
- marzo 2022.

Per rispettare il limite del 30.6.2022, che costituisce il limite ultimo per la disciplina del Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato, il provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2022 n. 253466 richiede che il pagamento dei canoni sia avvenuto entro il 30.6.2022.

2.1 AMBITO SOGGETTIVO

Il credito spetta limitatamente alle:

- imprese del settore turistico, che ne beneficiano indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente (art. 28 co. 3 del DL 34/2020);
- imprese dei settori di cui al codice ATECO 93.11.20 - Gestione di piscine che, invece, per effetto del richiamo all'art. 28 del DL 34/2020, dovrebbero accedere al credito solo se aventi "ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente" (tale condizione, tuttavia, non viene indicata né nel provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2022 n. 253466, né nelle istruzioni al modello di autodichiarazione).

2.2 AMBITO OGGETTIVO

L'ambito oggettivo del credito d'imposta è definito per rinvio all'art. 28 del DL 34/2020. Il credito d'imposta riguarda, quindi, i canoni corrisposti per contratti di:

- locazione di immobili e sublocazione (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 20.10.2020 n. 68);
- *leasing* operativo di immobili (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 6.6.2020 n. 14);
- concessione di immobili;

- servizi a prestazioni complesse comprensivi di immobili (ad es. contratti di *coworking*, cfr. circ. Agenzia delle Entrate 6.6.2020 n. 14, § 3);
- affitto d'azienda comprensivi di immobili.

Per quanto concerne l'oggetto del contratto, deve trattarsi di immobili (anche terreni):

- a uso non abitativo (a tal fine non rileva la categoria catastale, circ. Agenzia delle Entrate 6.6.2020 n. 14, § 3);
- destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

2.3 CONDIZIONI

Il credito locazioni per i primi tre mesi del 2022 spetta a condizione che i soggetti sopra indicati abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2022 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019.

Inoltre, posto che il credito d'imposta 2022 spetta alle condizioni indicate dall'art. 28 del DL 34/2020 "*in quanto compatibil*", operano le eccezioni al requisito del calo del fatturato previste da tale norma.

In particolare, ai sensi dell'art. 28 co. 5 terzo periodo del DL 34/2020, possono accedere al credito d'imposta, senza dimostrare il calo del fatturato:

- i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dall'1.1.2019;
- i soggetti che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di Comuni colpiti da eventi calamitosi con stato di emergenza già in vigore alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19 (31.1.2020).

Autodichiarazione

Diversamente da quanto avvenuto per i crediti d'imposta locazioni relativi al 2020 ed al 2021, che spettavano automaticamente, senza necessità di alcuna specifica istanza o dichiarazione da parte del contribuente, il credito d'imposta 2022 viene subordinato alla presentazione di un'autodichiarazione (art. 5 co. 3 del DL 4/2022) da parte dei soggetti ammessi, "*attestante il possesso dei requisiti e il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalle Sezioni 3.1 «Aiuti di importo limitato» e 3.12 «Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti» della predetta Comunicazione»*.".

Si tratta dell'autodichiarazione individuata dal provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2022 n. 253466, esaminata al successivo § 3.

Non è, quindi, possibile utilizzare il credito d'imposta locazioni 2022, se non viene presentata l'autodichiarazione approvata con il suddetto provv. 253466/2022.

2.4 MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato in compensazione nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (i codici tributo devono ancora essere definiti dall'Agenzia delle Entrate);
- utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;
- ceduto, ai sensi dell'art. 122 del DL 34/2020. Al riguardo, si rileva che il provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2022 n. 253466 e le istruzioni al modello di autodichiarazione sembrano fare riferimento alla sola possibilità di cessione "al locatore" prevista dall'art. 28 co. 5-bis del DL 34/2020.

3 AUTODICHIARAZIONE

Il provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2022 n. 253466 ha definito le modalità e i termini di presentazione dell'autodichiarazione richiesta dall'art. 5 co. 3 ultimo periodo del DL 4/2022, per fruire del credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo per i primi tre mesi del 2022.

Il provvedimento, inoltre, ha approvato il modello da usare per l'autodichiarazione, che consente anche di comunicare la cessione del credito, unitamente alle relative istruzioni di compilazione.

3.1 SOGGETTI TENUTI ALLA PRESENTAZIONE DELL'AUTODICHIARAZIONE

L'autodichiarazione deve essere presentata dagli operatori economici che possono beneficiare del credito d'imposta sui canoni di locazione ad uso non abitativo versati con riferimento ai mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022. Si tratta, come sopra illustrato:

- delle imprese del settore turistico e delle imprese dei settori di cui al codice ATECO 93.11.20 - Gestione di piscine;
- che soddisfino le condizioni per l'accesso al *bonus*;
- e che abbiano versato i canoni di locazione entro il 30.6.2022.

Data di pagamento dei canoni

Con riferimento a tale ultima condizione, va precisato che essa non è desumibile dalla norma che ha istituito il *bonus*, ma è stata prevista dal provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2022 n. 253466, in ossequio alla normativa sul Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato che stabilisce il 30.6.2022 come termine ultimo.

Si ricorda, infatti, che il punto 14 della decisione 6.5.2022, con cui la Commissione europea ha autorizzato il credito locazioni 2022, ha precisato, in ossequio alla nota 24 del Quadro temporaneo, che "*l'onere fiscale in relazione al quale è concesso l'aiuto deve essere sorto entro il 30 giugno 2022*" (traduzione non ufficiale).

Il citato provvedimento ha dato attuazione a questo limite affermando che i canoni da cui scaturisce il credito devono essere stati corrisposti entro il 30.6.2022.

La scelta di ancorare il limite del 30.6.2022 alla data di pagamento del canone, di per sé, non sarebbe stata "punitiva" per i contribuenti, se comunicata in tempo utile. Infatti, la pubblicazione del provvedimento (che ai sensi dell'art. 5 co. 3 del DL 4/2022 avrebbe dovuto essere approvato entro il 26.2.2022) nella tarda serata del 30.6.2022, inserendovi la precisazione relativa alla necessità del pagamento entro il medesimo giorno (30.6.2022), potrebbe aver messo alcuni contribuenti nell'impossibilità di beneficiare del credito.

Nell'autodichiarazione, la condizione del pagamento dei canoni entro il 30.6.2022 è oggetto di dichiarazione:

- al punto D della sezione "Dichiarazione sostitutiva di atto notorio" relativa alla "sezione 3.1 del *Temporary framework*";
- al punto K) della sezione "Dichiarazione sostitutiva di atto notorio" relativa alla "sezione 3.12 del *Temporary framework*".

3.2 RISPETTO DEI MASSIMALI

Nell'autodichiarazione, nella specifica sezione relativa alla dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, va attestato che non siano superati i massimali indicati nella Sezione 3.1 e 3.12 del Quadro temporaneo, come modificato con la Comunicazione 18.12.2021 n. C(2021) 8442 (che ha fissato per la Sezione 3.1 il massimale a 2,3 milioni di euro), e il rispetto delle varie condizioni previste.

Ai fini della verifica del rispetto dei massimali previsti occorre tenere conto del credito d'imposta in esame, nonché di tutte le altre misure agevolative riconosciute nell'ambito delle citate Sezioni 3.1 e 3.12.

In particolare:

- se l'importo teoricamente spettante del credito d'imposta (unitamente ad altre eventuali misure di aiuto riconosciute ai sensi delle medesime Sezioni del Quadro temporaneo) non determina il superamento dei relativi massimali, nei campi "Importo credito Sez. 3.1" e/o "Importo credito Sez. 3.12" va indicato detto importo (pari alla somma dei campi 1, 2 e 3 del rigo A7);
- diversamente, nei predetti campi va riportato l'importo ridotto del credito, rideterminato nella sezione I del quadro A ai fini del rispetto dei massimali.

Allocazione nei diversi massimali

Risulta possibile "allocare" il credito d'imposta in parte nella Sezione 3.12, sussistendone i requisiti, e in parte nella Sezione 3.1, qualora residui il massimale stabilito.

3.3 COMPILAZIONE DEL QUADRO A

Nel quadro A del modello di autodichiarazione devono essere indicati:

- gli estremi di registrazione dei contratti (salvo per quelli soggetti a registrazione in caso d'uso), oppure, ove disponibile, il codice identificativo del contratto;
- l'ammontare del credito d'imposta spettante per i mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022 (limitatamente ad ogni contratto nei rigi A1-A6) e, poi, nella misura complessiva, nel rigo A7;
- in caso di cessione del credito, il codice fiscale del cessionario, la data di cessione e l'ammontare ceduto (non è, però, ammessa una cessione parziale, con riferimento a ciascun contratto).

Si rileva che, per quanto concerne le condizioni agevolative, esse non sono oggetto di specifica dichiarazione in questa sezione del modello ma:

- la condizione del calo del fatturato è oggetto di attestazione alla lett. E) dell'Autodichiarazione sostitutiva di atto notorio" ai fini della "Sezione 3.12 del *Temporary Framework*" (mentre una identica dizione non sussiste nella parte dedicata alla Sezione 3.1), in quanto rilevante ai fini della sezione 3.12;
- il requisito attinente al limite di ricavi (che dovrebbe rilevare solo per i gestori di piscine) non viene mai attestato, né è presente alcun riferimento ad esso nel provvedimento del 30.6.2022;
- la qualifica di soggetto "calamitato" (che consente di non essere soggetti alla condizione del calo del fatturato) viene attestata barrando la specifica casella a ciò dedicata nella sezione "Beneficiario" dell'autodichiarazione (mentre non sembra essere presente una casella simile per attestare la natura di soggetto neocostituito dall'1.1.2019, che consente identica deroga).

In breve, ciò sembra confermare che l'autodichiarazione riguardi condizioni e limiti relativi all'applicazione della disciplina in materia di aiuti di Stato e non concerna, invece, specificamente, le condizioni di accesso al credito locazioni.

3.4 MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELL'AUTODICHIARAZIONE

L'autodichiarazione, redatta mediante l'apposito modello, approvato con il provv. 30.6.2022 n. 253466, va presentata all'Agenzia delle Entrate:

- esclusivamente con modalità telematiche mediante i canali telematici della stessa Agenzia;
- direttamente dal beneficiario o tramite un intermediario abilitato.

Termini di presentazione

In linea generale l'autodichiarazione deve essere inviata dall'11.7.2022 al 28.2.2023.

Solo in alcuni casi particolari va inviata dal 15.9.2022 al 28.2.2023, ovvero per:

- i soggetti che hanno attivato una partita IVA per proseguire l'attività del *de cuius* ovvero che hanno posto in essere un'operazione che ha determinato trasformazione aziendale nel periodo che intercorre da gennaio 2019 alla data di presentazione dell'autodichiarazione e che, pertanto, sono tenuti alla compilazione dei campi "Erede che prosegue l'attività del *de cuius*/trasformazione" e "Codice fiscale del *de cuius*/PARTITA IVA cessata" nel frontespizio del modello di autodichiarazione;
- i soggetti che intendono comunicare la cessione del credito d'imposta al locatore.

3.5 RICEVUTE

Entro 5 giorni dalla presentazione dell'autodichiarazione, viene rilasciata (nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate) una ricevuta che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni.

Entro 10 giorni dalla data di presentazione dell'autodichiarazione, viene, poi, rilasciata una seconda ricevuta per comunicare ai richiedenti il riconoscimento ovvero il diniego del credito d'imposta.

Dichiarazioni ritrasmesse entro 5 giorni dallo scarto

Si considerano tempestive le dichiarazioni trasmesse entro i suddetti termini ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i 5 giorni successivi alla data contenuta nella comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto.

3.6 DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA E RINUNCIA

È possibile:

- correggere la precedente autodichiarazione con un nuovo invio nei previsti termini;
- rinunciare al credito già oggetto di autodichiarazione.

Dichiarazione sostitutiva

Qualora si intenda sostituire una dichiarazione precedentemente trasmessa, è possibile presentare, entro i termini indicati al precedente § 3.4, una nuova dichiarazione; l'ultima dichiarazione trasmessa sostituisce tutte quelle precedentemente inviate.

Rinuncia

Negli stessi termini indicati al precedente § 3.4, è possibile presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato, con le stesse modalità indicate nel precedente § 3.4.

A ciò è dedicato un apposito rigo dell'autodichiarazione, denominato "Rinuncia".

Esclusione

L'autodichiarazione sostitutiva e la rinuncia non sono ammesse se il credito precedentemente comunicato risulta ceduto, a meno che tutte le cessioni contenute nell'ultima autodichiarazione validamente presentata siano state rifiutate.

L'utilizzo del credito in compensazione tramite il modello F24, da parte del beneficiario, non consente a quest'ultimo di presentare un'ulteriore autodichiarazione sostitutiva per comunicare la cessione del credito.

4 FRUIZIONE DEL CREDITO

Il credito d'imposta locazioni spettante per i mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022 può essere utilizzato a partire dal giorno lavorativo successivo alla data di rilascio della seconda ricevuta ottenuta dopo la presentazione dell'autodichiarazione.

Solo per le autodichiarazioni riguardanti un credito d'imposta superiore a 150.000,00 euro, il credito è utilizzabile in esito alle verifiche antimafia previste dal DLgs. 6.9.2011 n. 159; in tal caso, in assenza di motivi ostativi, l'Agenzia delle Entrate comunica l'autorizzazione all'utilizzo del credito d'imposta.

Per quanto concerne l'utilizzo del credito d'imposta in compensazione nel modello F24, il provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2022 n. 253466 precisa che i codici tributo da utilizzare (da parte del beneficiario o del cessionario del credito) saranno istituiti con una successiva risoluzione della stessa Agenzia.

Il modello F24 dovrà essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

Il modello F24 verrà scartato dal sistema ove l'importo del credito utilizzato in compensazione risulti superiore all'ammontare massimo fruibile in base all'autodichiarazione, anche tenendo conto di precedenti utilizzi. Lo scarto è comunicato, al soggetto che ha trasmesso il modello F24, tramite apposita ricevuta consultabile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

5 CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il modello di autodichiarazione approvato dal provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2022 n. 253466 può essere utilizzato anche per comunicare la cessione del credito locazioni 2022 (il "vecchio" modello per la cessione del credito, infatti, poteva essere utilizzato solo fino al 31.12.2021).

In proposito, il provvedimento chiarisce che la comunicazione della cessione del credito d'imposta può essere effettuata esclusivamente da parte del soggetto cedente, compilando la sezione III del quadro A del modello di autodichiarazione (si veda il precedente § 3.3).

Al riguardo, si rileva che il provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2022 n. 253466 e le istruzioni al modello di autodichiarazione sembrano fare riferimento alla sola possibilità di cessione "al locatore" prevista dall'art. 28 co. 5-*bis* del DL 34/2020.

Non è ammessa la cessione parziale, di modo che, per ogni contratto di locazione per il quale si opta per la cessione del credito, deve essere ceduto l'intero importo del credito spettante.

Si ricorda che se si intende cedere il credito d'imposta al locatore l'autodichiarazione può essere presentata solo a partire dal 15.9.2022.

Il cessionario è tenuto a comunicare l'accettazione del credito ceduto utilizzando le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Dopo l'accettazione, il cessionario utilizza il credito d'imposta:

- nei limiti dell'importo ceduto;
- alle stesse condizioni applicabili al cedente;
- con le stesse modalità previste per il soggetto cedente.