



Emergenza Covid-19 e Locazioni commerciali

PREMESSA

L'art. 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 ("Decreto Cura Italia") ha introdotto una specifica agevolazione per le "botteghe e negozi" colpiti dall'emergenza Covid-19 in quanto costretti alla chiusura dell'esercizio ai sensi del DPCM 11 marzo 2020.

L'articolo 65, comma 1, del DL n.18/2020 prevede che *"Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, ai soggetti esercenti attività d'impresa è riconosciuto, per l'anno 2020, un **credito d'imposta nella misura del 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, di immobili rientranti nella categoria catastale C/1.**"*.

Il successivo comma 2 del richiamato articolo 65 stabilisce che *"Il credito d'imposta non si applica alle attività di cui agli allegati 1 e 2 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 11 marzo 2020 ed è utilizzabile, esclusivamente, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241."*

1. REQUISITI PER IL CREDITO D'IMPOSTA SULLE LOCAZIONI COMMERCIALI

Il credito d'imposta, pari al 60% del canone di locazione relativo al mese di marzo 2020, riguarda i contratti di locazione con i seguenti requisiti:

- la locazione riguarda botteghe e negozi rientranti nella categoria catastale C/1, mentre non riguarda uffici (categoria A/10), laboratori per arti e mestieri (categoria C/3) e immobili a destinazione commerciale di categoria D;
- la locazione riguarda un'attività d'impresa, di vendita di beni e servizi al pubblico, oggetto di sospensione in quanto non rientrante tra quelle identificate come essenziali (di cui agli allegati 1 e 2 del DPCM 11/3/2020).

Come chiarito nelle risposte alle FAQ da parte del Ministero delle Finanze, rimangono esclusi dal credito d'imposta i contratti aventi ad oggetto, oltre alla mera disponibilità dell'immobile, anche altri beni e servizi, quali ad esempio i contratti di affitto di ramo d'azienda.

Secondo la formulazione della normativa vengono inoltre esclusi dall'agevolazione i titolari di reddito di lavoro autonomo e le imprese utilizzatrici di altre tipologie di immobili (es. A/10, C/3

e D), tra cui quindi anche immobili utilizzati da soggetti sicuramente incisi dalle misure di contrasto al contagio, quali, ad esempio, le palestre (D/6), i cinema e i teatri (D/3), o i negozi dei centri commerciali ove classificati in D/8 in quanto anch'essi obbligati alla chiusura.

L'Agenzia Entrate ha infatti confermato con circolare n.8/2020 del 3 aprile 2020 l'applicabilità del credito d'imposta in via esclusiva agli immobili rientranti nella categoria catastale C/1.

Sempre con la circolare n. 8/2020 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, sebbene la disposizione si riferisca, genericamente, al 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione pattuito, il credito d'imposta maturerà solamente a seguito dell'avvenuto pagamento del canone medesimo.

2. MODALITA' DI UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è utilizzabile unicamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97 tramite modello F24, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Per quanto riguarda la modalità di compilazione del modello F24:

- il codice tributo "6914" deve essere esposto nella sezione "Erario", nella colonna "importi a credito compensati";
- il campo "anno di riferimento" deve essere valorizzato con l'anno per il quale è riconosciuto il credito d'imposta, nel formato "AAAA" (quindi 2020).

3. INADEMPIENZA NEL PAGAMENTO DEI CANONI EX ART. 1256, C. 2, C.C.

Per i soggetti destinatari del credito d'imposta sulle locazioni commerciali, ma anche per quelli non richiamati dall'art. 65 del DL 18/2020, è possibile valutare l'utilizzo degli strumenti giuridici forniti dall'ordinamento al fine di giustificare ritardi o inadempimenti nel pagamento dei canoni di locazione dei locali in cui si svolge la propria attività.

In particolare, per la sospensione del pagamento del canone di locazione dell'immobile commerciale da parte di un conduttore a cui sia impedita la prosecuzione dell'attività dal DPCM 11 marzo 2020, e dall'ancor più recente DPCM 22 marzo 2020, potrebbe essere invocata la sopravvenuta impossibilità della prestazione ai sensi dell'art. 1256, secondo comma, del codice civile.

Si potrebbe infatti ritenere che sussista, per il conduttore interessato dal lockdown della propria attività commerciale, l'impossibilità temporanea ex art. 1256, comma 2, c.c. di usufruire dell'immobile e pertanto giustificare la sospensione della controprestazione, rappresentata dal pagamento dei canoni, quantomeno fino alla revoca del blocco amministrativo.

Tuttavia, si rileva che la dimostrazione dell'impossibilità sopravvenuta della prestazione, anche temporanea, è particolarmente complessa, in quanto il debitore deve provare, tra le altre cose, che l'impossibilità sia assoluta (non superabile con uno sforzo diligente) e oggettiva (la prestazione non può essere eseguita dal debitore né da un altro soggetto).

Inoltre, poiché la prestazione del conduttore ha carattere pecuniario, c'è anche il rischio che non sia ritenuta invocabile l'impossibilità sopravvenuta, pur se temporanea, sulla base del filone giurisprudenziale per cui le obbligazioni pecuniarie, in quanto aventi ad oggetto un bene generico e infungibile (il denaro), non sarebbero mai impossibili.

4. INADEMPIENZA NEL PAGAMENTO DEI CANONI EX ART. 1467 C.C.

Altro possibile strumento giuridico di cui il conduttore può valutare l'applicazione è l'eccessiva onerosità sopravvenuta della prestazione ex art. 1467 c.c., a norma del quale, nei contratti a esecuzione continuata o periodica o a esecuzione differita, *“se la prestazione di una delle parti è divenuta eccessivamente onerosa per il verificarsi di avvenimenti straordinari e imprevedibili, la parte che deve tale prestazione può domandare la risoluzione del contratto”*; mentre la controparte *“può evitarla offrendo di modificare equamente le condizioni del contratto”*.

Questa soluzione, ipotizzabile anche per quei soggetti la cui attività non è stata sospesa per legge dai DPCM, implica comunque la dimostrazione da parte del conduttore dell'inevitabile contrazione dei propri affari a causa dell'emergenza sanitaria, e che la gravità di tale contrazione sia talmente elevata da aver minato l'originario equilibrio contrattuale.

5. FRUIBILITA' DEL CREDITO D'IMPOSTA IN CASO DI TARDIVO PAGAMENTO

Volendosi avvalere degli strumenti civilistici per la sospensione temporanea del pagamento del canone di locazione, pur in possesso dei requisiti necessari alla richiesta del credito d'imposta ex art. 65 DL 18/2020, bisogna interrogarsi sulla possibilità che il tardivo pagamento del canone di locazione dia comunque diritto alla fruizione del beneficio fiscale.

Ed infatti l'art. 1256, comma 2, c.c. permetterebbe sola una sospensione temporale dei pagamenti, che dovrebbero essere effettuati una volta venuti meno i presupposti di tale sospensione.

Pertanto, il canone relativo al mese di marzo sarà comunque dovuto, seppure tardivamente, una volta terminata l'impossibilità della prestazione.

Analizzando il dato letterale dell'art. 65 del DL 18/2020, la normativa fa riferimento ai canoni “relativi” al mese di marzo, tuttavia l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la spettanza del credito avverrà solo ad avvenuto pagamento.

A questo punto vi è il dubbio se sarà definito un limite temporale entro il quale il conduttore moroso è titolato a richiedere il credito d'imposta.

Nel valutare il comportamento da adottare, si dovrà anche tenere conto del fatto che, mentre il credito di imposta appare ora un'opzione certa, spettante per legge, la sospensione dei canoni è contestabile, essendo rimessa in ogni caso ad una valutazione che può implicare un giudizio contenzioso.