

Roma, 06/07/2020

PROT. N. 65/DV/rs

Ai Presidenti AIC Convenzionate

Alle Società di Servizi Convenzionate

Ai Professionisti Convenzionati

e p.c. Agli Incaricati CAF

Circolare n. 65/2020

LORO SEDI

Oggetto: Cessione credito locazione

Carissimi,

L'art. 122 del DL 34/2020 ha ammesso, tra il resto, la possibilità di **cedere a terzi** (entro il 31 dicembre 2021):

- il credito di imposta su negozi e botteghe, di cui all'art. 65 del DL 18/2020;
- il credito di imposta sui canoni di locazione di immobili a uso non abitativo, di cui all'art. 28 del DL 34/2020.

A tale scopo, il provv. n. 250739/2020 ha definito le **modalità della cessione** dei citati crediti, istituendo anche il modello "Comunicazione della cessione dei crediti d'imposta riconosciuti per fronteggiare l'emergenza da COVID-19", che i soggetti beneficiari del credito di imposta devono utilizzare per notificare la cessione all'Agenzia delle Entrate. Esaminando il modello (e limitando per il momento l'esame al caso di crediti di imposta scaturenti da contratti di **locazione**) si notano alcune indicazioni interessanti.

In primo luogo, viene richiesta l'indicazione degli **estremi di registrazione** del contratto di locazione da cui origina il credito. Si ricorda, in proposito, che tutti i contratti di locazione sono soggetti a obbligo di registrazione in termine fisso (30 giorni) con la sola eccezione dei contratti di locazione stipulati mediante **scrittura privata** non autenticata e aventi durata non superiore a 30 giorni complessivi nel corso dell'anno.

Inoltre, va rammentato che, a norma dell'art. 1 comma 346 della L. 311/2004, la mancata registrazione dei contratti di locazione per i quali sussiste l'obbligo di registrazione ne comporta la **nullità civilistica**.

Però, come chiarito dalle Sezioni Unite (Cass. SS.UU. 9 ottobre 2017 n. 23601), tale nullità è **sanabile**, *ex tunc*, con la registrazione tardiva, atteso che si tratta di una nullità testuale per violazione della norma imperativa sulla registrazione.

La registrazione pare, quindi, elemento necessario per la spettanza del credito di imposta sulla locazione, nei limiti in cui l'omessa registrazione farebbe venire meno la stessa esistenza civilistica della locazione (peraltro, ove i canoni fossero stati comunque corrisposti, per il contratto "nullo", essi configurerebbero a rigore una **indennità di occupazione**, che non configura il corrispettivo per il godimento dell'immobile, bensì una forma di risarcimento, sicché potrebbe non risultare soddisfatta la *ratio* del credito di imposta). Ma, in ogni caso, la registrazione tardiva può configurare rimedio sanante della nullità.

In secondo luogo, nel modello per la comunicazione della cessione va indicata, a pena di inammissibilità (tra il resto) la "data di cessione del credito". Ciò induce a chiedersi se tale indicazione sottenda la **formalizzazione della cessione** del credito.

In realtà, né l'art. 122 del DL 34/2020, né il provv. n. 250739/2020 sembrano richiedere una forma particolare per la cessione del credito di imposta.

In seconda battuta, ci si chiede, allora, se l'eventuale formalizzazione della cessione del credito di imposta mediante **scrittura privata** determini il sorgere di obblighi di registrazione.

In linea di principio, infatti, le cessioni di crediti fuori campo IVA configurano atti soggetti a obbligo di registrazione in termine fisso, anche se stipulate per scrittura privata non autenticata (la redazione per corrispondenza commerciale rende la registrazione obbligatoria solo in caso d'uso).

Tuttavia, si ritiene che l'art. 5 della Tabella allegata al DPR 131/86 consenta di **escludere l'obbligo di registrazione** per l'atto scritto con cui sia formalizzata la cessione di credito tra titolare del credito di imposta e cessionario, atteso che tale norma include tra gli "atti per i quali non vi è obbligo di chiedere la registrazione" tutti gli "atti e documenti formati per l'applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute".

In tal senso si era espressa la stessa Agenzia delle Entrate, con la ris. 5 dicembre 2018 n. 84, relativamente alla cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per interventi di riqualificazione energetica, ove si era chiarito che il citato art. 5 della Tabella "intende esonerare dall'obbligo di registrazione tutti gli atti e documenti relativi all'attuazione del rapporto tributario, in ogni sua fase", e precisato, inoltre, che l'esonero da registrazione vale, ex art. 7 del DPR 131/86, anche ove la cessione del credito sia redatta per atto pubblico o scrittura autenticata.

Alle medesime conclusioni potrebbe forse pervenirsi anche per l'imposta di **bollo**, a norma dell'art. 5 della Tabella B allegata al DPR 642/72, che esenta da bollo in modo assoluto "atti e copie del procedimento di accertamento e riscossione di qualsiasi tributo".

Infine si segnala che, se non sembra richiesta una forma particolare per la cessione del credito (di cui, però, deve essere obbligatoriamente indicata la data), l'utilizzo in compensazione del credito ceduto risulta subordinato all'**accettazione del cessionario** "da comunicare esclusivamente a cura dello stesso cessionario, a pena d'inammissibilità, attraverso le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate".

La Direzione Nazionale resta a disposizione per qualsiasi chiarimento