

DECRETO «RILANCIO»

DECRETO LEGGE N. 34 DEL 19 MAGGIO 2020

APPROFONDIMENTO

**Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non
abitativo e affitto d'azienda (ART. 28)**

8 GIUGNO 2020

EPICA

● Esperienze Professionali Integrate
● Commercialisti e Avvocati

I. SOGGETTI DESTINATARI DEL CREDITO D'IMPOSTA

La norma si rivolge ai **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.**

La norma si applica anche:

- alle **strutture alberghiere e agrituristiche** indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente;
- agli **enti non commerciali**, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale.

I. I. PRECISAZIONI DELL'AE SUI SOGGETTI DESTINATARI:

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 14/E del 6 giugno 2020 (di seguito «Circolare») ha precisato che il credito spetta:

- agli **imprenditori individuali** e delle **società di persone** in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- agli **enti e società di capitali** indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;
- alle **stabili organizzazioni di soggetti non residenti** di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;
- delle persone fisiche e delle associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR.

Non essendo prevista alcuna distinzione tra le attività, devono ritenersi inclusi nell'ambito soggettivo, fermo restando il limite dei 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:

- i **soggetti in regime forfetario** di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della legge n. 190 del 2014;
- gli **imprenditori e le imprese agricole**, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa.

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

I.2. SOGLIA DI RICAVI O COMPENSI

La norma, come detto, si rivolge ai **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**. Tale soglia non vale per le imprese alberghiere e agrituristiche.

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare ha precisato quanto segue:

Il Decreto rilancio è entrato in vigore il 19 maggio 2020, pertanto, **per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare** occorre fare riferimento al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019.

Per i **soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare**, occorre fare riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2019. *Si pensi, ad esempio, ad un soggetto con periodo d'imposta 1 giugno 2019-31 maggio 2020: in tal caso la soglia dei ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro relativi al periodo precedente a quello in corso al 19 maggio 2019 è da riferire, nel caso specifico, all'esercizio 1 giugno 2018-31 maggio 2019.*

La **soglia dei ricavi o compensi va determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito**.

Per **i soggetti che determinano il proprio reddito catastale**, il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare), ovvero, in mancanza di scritture contabili, all'importo del fatturato relativo al medesimo periodo d'imposta.

I.3. ATTIVITA' ALBERGHIERE E AGRITURISTICHE:

Nel caso in cui in cui l'attività economica esercitata consista in un'attività alberghiera o agrituristica il credito d'imposta può essere fruito a prescindere dai ricavi o compensi registrati nell'anno d'imposta precedente.

Ai fini dell'individuazione di tali attività, secondo la Circolare, occorre fare riferimento ai soggetti che – indipendentemente dalla natura giuridica o dal regime fiscale adottato – **svolgono effettivamente le attività riconducibili alla sezione 55 di cui ai codici ATECO.**

A titolo esemplificativo, si possono citare le seguenti voci:

55.1 ALBERGHI E STRUTTURE SIMILI: *55.10.00 Alberghi - fornitura di alloggio di breve durata presso: alberghi, resort, motel, aparthotel (hotel&residence), pensioni, hotel attrezzati per ospitare conferenze (inclusi quelli con attività mista di fornitura di alloggio e somministrazione di pasti e bevande);*

55.20 ALLOGGI PER VACANZE E ALTRE STRUTTURE PER BREVI SOGGIORNI: *55.20.10 Villaggi turistici; 55.20.20 Ostelli della gioventù; 55.20.30 Rifugi di montagna - inclusi quelli con attività mista di fornitura di alloggio e somministrazione di pasti e bevande; 55.20.40 Colonie marine e montane; 55.20.50 Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence, alloggio connesso alle aziende agricole; 55.20.51 Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence, i. fornitura di alloggio di breve durata presso: chalet, villette e appartamenti o bungalow per vacanze ii. cottage senza servizi di pulizia; 55.20.52 Attività di alloggio connesse alle aziende agricole.*

Per **attività agrituristica** si intende la struttura che svolge l'attività di cui alla legge n. 96 del 20 febbraio 2006 e alle relative norme regionali.

Non sono inclusi tra i soggetti che possono fruire del credito in esame coloro che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica non esercitata abitualmente o un'attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR.

Diversamente, **sono inclusi** coloro che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica cd. **stagionale**; in tal caso, i mesi da prendere a riferimento ai fini del credito d'imposta sono quelli relativi al pagamento dei canoni di aprile, maggio e giugno.

I.4. ENTI NON COMMERCIALI:

Sono, inoltre, ricompresi nell'ambito di applicazione della fruizione del credito d'imposta in relazione ai canoni pagati gli **«enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale»**.

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate nella Circolare ritiene che il legislatore abbia inteso estendere il beneficio in questione a tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'articolo 55 del TUIR.

Pertanto, i predetti soggetti possono fruire del menzionato credito d'imposta, anche nell'ipotesi in cui l'ente svolga, oltre all'attività istituzionale, anche un'attività commerciale, in modo non prevalente o esclusivo.

2. AMBITO OGGETTIVO DEL CREDITO D'IMPOSTA

A predetti soggetti spetta 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 autonomo.

Il credito d'imposta, in caso di **contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo**, spetta nella misura del **30 per cento** dei relativi canoni.

Si precisa però quanto segue:

1. Il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di **marzo, aprile e maggio** e per le **strutture turistico ricettive con attività solo stagionale** con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno.
2. Ai soggetti locatari esercanti 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 50 per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.**

2.1. PRECISAZIONI DELL'AE SUI LEASING E ALTRI CONTRATTI:

L'AE nella Circolare ritiene il beneficio **riguardi solo i contratti di leasing cd. operativo** (o di godimento) poiché, a differenza dei leasing cd. finanziari (o traslativi), questo tipo di contratto ha la medesima funzione economica del contratto locazione "tipico". Diversamente, **non rientrano nell'ambito di applicazione del credito secondo l'AE, i canoni relativi a contratti di leasing finanziario (traslativo)** rispetto ai quali, in linea di principio, è il conduttore che sostiene i rischi relativi al bene risultando, pertanto, assimilabili ai contratti di compravendita con annesso finanziamento.

Rientrano nel credito d'imposta i **contratti di servizi a prestazioni complesse** o di affitto d'azienda, purché l'oggetto di tali accordi includa almeno un immobile a uso non abitativo «destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo». Trattasi, ad esempio, degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali ovvero dei contratti cd. coworking. Per quanto concerne i contratti aventi ad oggetto **l'affitto d'azienda**, rientrano nella disposizione qui in commento le ipotesi in cui l'affitto d'azienda includa la concessione in locazione o godimento di almeno un immobile «destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo». Per entrambe le ipotesi identificate, gli immobili oggetto di locazione (o almeno uno degli immobili in ipotesi di affitto d'azienda o contratto misto), **indipendentemente dalla categoria catastale**, devono essere destinati allo svolgimento effettivo delle seguenti attività: industriale; commerciale; artigianale; agricola; di interesse turistico.

In relazione agli **immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo**, si precisa che rientrano nell'ambito di applicazione del credito, qui in commento, anche gli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente, che sono ammortizzabili, nel rispetto delle condizioni previste all'articolo 54 del TUIR. Ne consegue che il credito di imposta è riconosciuto sul 50 per cento del canone di locazione. Ciò a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione; infatti, in tale ipotesi, 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.

2.2. PRECISAZIONI DELL'AE SUL CALO DI FATTURATO

Ai fini della modalità di calcolo per **la verifica del calo del fatturato o dei corrispettivi** l'AE rimanda ai chiarimenti contenuti nella circolare 9/E del 13 aprile 2020, paragrafo 2.2.5.

In particolare, il calcolo del fatturato e dei corrispettivi relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo, aprile e maggio del 2019 e del 2020, da confrontare al fine di verificare la riduzione percentuale disposta dall'articolo 28 del Decreto Rilancio, va eseguito prendendo a riferimento le operazioni eseguite nei mesi di marzo, aprile e maggio fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020), aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020) e maggio 2019 (rispetto a maggio del 2020), cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA.

La data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>) e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>).

Ad esempio, nel calcolo dell'ammontare del fatturato del mese di marzo 2020 e 2019, rilevante per il controllo del requisito della riduzione, andranno escluse le fatture differite emesse nei citati mesi (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di febbraio 2020 e 2019, mentre andranno incluse le fatture differite di marzo 2020 e 2019 emesse entro il 15 aprile 2020 e 2019.

A tal fine, si precisa che il calo del fatturato o dei corrispettivi deve essere verificato mese per mese. Quindi può verificarsi il caso, ad esempio, che spetti il credito d'imposta solo per uno dei mesi elencati.

2.3. PRECISAZIONI DELL'AGENZIA: I CANONI VANNO PAGATI

La Circolare precisa che è necessario che il canone sia stato corrisposto per poter fruire del credito. Nel caso in cui il canone non sia stato corrisposto la possibilità di utilizzare il credito d'imposta resta sospesa fino al momento del pagamento. Si pensi ad esempio, al caso in cui il canone relativo al mese di aprile sia stato pagato a maggio; in tale ipotesi, il credito – fermi restando gli ulteriori requisiti – risulta fruibile successivamente al pagamento. Nelle ipotesi in cui il canone relativo ai contratti qui in esame sia stato versato in via anticipata, sarà necessario individuare le rate relative ai mesi di fruizione del beneficio parametrando alla durata complessiva del contratto.

Inoltre, nelle ipotesi in cui in considerazione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 si verifichi una modifica ai contratti in essere con l'effetto di ridurre l'ammontare dei canoni da corrispondere (si pensi, ad esempio, alle previsioni di cui all'articolo 216 del Decreto rilancio relativa ai conduttori di impianti sportivi), ai fini della determinazione del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda è necessario considerare le somme effettivamente versate.

Diversamente, nelle ipotesi in cui il pagamento non è ancora avvenuto non sarà possibile fruire in via anticipata del credito; resta ferma tuttavia la possibilità di cedere il credito d'imposta al locatore a titolo di pagamento del canone. Al riguardo, si precisa che in tale ipotesi 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.

Nel caso in cui le **spese condominiali** siano state pattuite come voce unitaria all'interno del canone di locazione e tale circostanza risulti dal contratto, si ritiene che anche le spese condominiali possano concorrere alla determinazione dell'importo sul quale calcolare il credito d'imposta (cfr. circolare n 11/E del 6 maggio 2020, risposta 3.1).

Parimenti, nelle ipotesi di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda il canone cui commisurare il credito d'imposta risulta quello determinato nel relativo contratto di locazione.

3. MODALITA' APPLICATIVE:

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.

Il credito d'imposta **non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive**. Al credito di imposta inoltre non si applicano i vigenti limiti per le compensazioni.

L'articolo 122 del Decreto comprende il credito d'imposta in commento tra i crediti per cui **si può optare per la cessione (anche parziale) ad altri soggetti ivi compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari**. Tale opzione sarà possibile fino al 31 dicembre 2021. Sulle modalità applicative di tale opzione sarà emanato un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Il credito d'imposta **non è cumulabile con il credito d'imposta di cui all'articolo 65 del Decreto Cura Italia, in relazione alle medesime spese sostenute (NB: credito di imposta per negozi e botteghe afferente al canone del mese di marzo 2020 – vedi a seguire)**.

SEGUE:

Per quanto concerne l'utilizzo diretto da parte dei soggetti che possiedono i requisiti per fruire del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda la Circolare precisa che **la compensazione mediante modello F24 deve avvenire, come espressamente indicato dalla norma, successivamente al pagamento dei canoni agevolabili.**

Al fine di consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi, tramite modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, **è possibile utilizzare 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».**

Nei casi di **utilizzo diretto da parte del locatario**, il credito spettante e i corrispondenti utilizzi andranno indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale la spesa relativa ai canoni agevolabili si considera sostenuta, specificando sia la quota utilizzata in dichiarazione sia la quota compensata tramite modello F24. L'eventuale residuo sarà riportabile nei periodi d'imposta successivi e non potrà essere richiesto a rimborso.

In relazione al **cessionario**, invece, qualora il valore nominale del credito ceduto sia maggiore rispetto al corrispettivo pattuito con il cedente, emerge una sopravvenienza attiva che concorre alla formazione del reddito e del valore della produzione netta secondo le ordinarie modalità.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE!

I Professionisti, i dipendenti ed i Collaboratori dello Studio sono a disposizione per ogni chiarimento e approfondimento necessario.

Studio EPICA | Esperienze Professionali Integrate Commercialisti e Avvocati

Treviso - Via Terraglio n. 68/A, 31100 | Tel: +39 0422- 402201 | Fax: +39 0422 - 402201

Venezia Mestre - Piazzale Leonardo da Vinci n. 8/D, 30172 | Tel: +39 041- 0986028

Vicenza - Via Ermes Jacchia n. 18, 36100 | Tel: +39 0444- 546364

Montebelluna - Via Salvo D'Acquisto n. 10, 31044 | Tel: +39 0423- 370861

Udine - Via Antonio Marangoni n. 56, 33100 |

EPICA

● Esperienze Professionali Integrate
● Commercialisti e Avvocati