

CIRCOLARE 23 DEL 08 GIUGNO 2020

CREDITO D'IMPOSTA SULLE LOCAZIONI - PRIMI CHIARIMENTI

Rif. normativi DL 18/2020 e DL 34/2020

e di prassi: Circ. Agenzia delle Entrate n. 14/E/2020

In sintesi

Con la Circolare 6 giugno 2020, n. 14/E, Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito al credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e di affitto d'azienda, introdotto dall'art. 28 del decreto "Rilancio" (D.L. 19 maggio 2020, n. 34), attualmente all'esame del Parlamento. Nel documento di prassi sono delineati i requisiti soggettivi e oggettivi e le condizioni per accedere al credito d'imposta, nonché le modalità per la sua fruizione. Inclusi tra i beneficiari, oltre agli esercenti attività d'impresa, arte o professione, anche i forfetari e gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale. Contestualmente, con la Risoluzione 6 giugno 2020, n. 32/E, è stato istituito il codice tributo utilizzabile per la fruizione dell'incentivo in esame direttamente in compensazione, con il modello F24.

INCENTIVO INTRODOTTO con il DECRETO "RILANCIO"

Ai sensi del richiamato art. 28 del D.L. n. 34/2020, 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 del 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del decreto), è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 60% 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.

SOGGETTI AMMESSI

Si tratta delle seguenti **tipologie di contribuenti**:

- **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 del 19 maggio 2020.** Pertanto la misura interessa:

- gli imprenditori individuali, le snc e le sas che producono reddito d'impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato;
 - i soggetti Ires (di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del Tuir);
 - le stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui all'art. 73, comma 1, lettera d), del Tuir;
 - le persone fisiche e le associazioni di cui all'art. 5, comma 3, lettera c), del Tuir, che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 del medesimo Testo Unico;
 - i soggetti in regime forfetario di cui all'art. 1, commi 54 e seguenti, della Legge n. 190/2014;
 - gli imprenditori e le imprese agricole, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa.
- **Strutture alberghiere e agrituristiche**, a prescindere dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente. A tal fine:
 - rilevano le attività riconducibili alla sezione 55 dei codici ATECO, a prescindere dalla natura giuridica o dal regime fiscale adottato;
 - per "attività agrituristica" si intende la struttura che svolge l'attività di cui alla Legge 20 febbraio 2006, n. 96 e alle relative norme regionali;
 - non sono peraltro ammessi i soggetti che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica non esercitata abitualmente;
 - l'agevolazione in esame spetta invece a chi svolge un'attività alberghiera o agrituristica 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.
 - **Enti non commerciali**, compresi gli enti del Terzo Settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, relativamente al costo sostenuto per il canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale.

SOGGETTI ESCLUSI

Non sono ammessi i soggetti che svolgono attività commerciali o di lavoro autonomo **non esercitate abitualmente** o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, i cui redditi sono riconducibili all'art. 67, comma 1, lettere i) e l), del Tuir.

AMBITO OGGETTIVO

Il credito d'imposta è riconosciuto in relazione ai canoni:

1. **di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo** destinati allo svolgimento di attività industriali, commerciali, artigianali, agricole, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale di attività di lavoro autonomo;
2. **dei contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda**, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento di attività industriali, commerciali, artigianali, agricole, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale di attività di lavoro autonomo.

Contratto di locazione

Rilevano gli articoli 1571 e seguenti del codice civile e la Legge 27 luglio 1978, n. 382 (cosiddetta "legge sull'equo canone"), a meno che non vi sia un provvedimento amministrativo di concessione dell'immobile.

Leasing

La circolare in commento precisa inoltre che la norma si riferisce ai contratti di leasing operativo (o di godimento), restandone invece esclusi i contratti di leasing finanziario.

Immobile adibito all'attività professionale

Il credito d'imposta spetta anche se l'immobile è adibito promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente, semprechè quest'ultimo non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione. Il credito d'imposta sarà riconosciuto pro-quota.

Contratti di servizi a prestazioni complesse

Si tratta - spiega la circolare - "di tutte quelle ipotesi in cui, accanto a un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi a una pluralità di immobili, si ponga in essere un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso".

Affitto di azienda

L'affitto d'azienda deve comprendere la concessione in locazione o godimento di almeno un immobile destinato allo svolgimento di attività industriali, commerciali, artigianali, agricole, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale di attività di lavoro autonomo.

Categoria catastale di immobile

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 (per i soggetti diversi da quelli di cui al comma 3).

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.

CONDIZIONI

Ai fini dell'ottenimento del credito d'imposta, l'avente diritto deve aver subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio di almeno il 50 per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente. A tal fine devono essere prese a riferimento le operazioni eseguite nei mesi di marzo, aprile e maggio fatturate o certificate, e che 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 (sono gli stessi criteri indicati dalla Circolare 13 aprile 2020, n. 9/E, par. 2.2.5.).

Data dell'operazione

Rileva la data di effettuazione dell'operazione, e quindi:

- per le fatture immediate: la data della fattura (in caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>);
- per i corrispettivi: la data del corrispettivo giornaliero;
- per le fatture differite: la data dei Ddt o dei documenti equipollenti richiamati nella fattura (in caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 <DataDDT>).

Versamento del canone

Per poter fruire del credito d'imposta, il canone dev'essere stato versato nel 2020.

Si può anche verificare il caso che il credito d'imposta spetti soltanto per uno dei mesi indicati.

CREDITO d'IMPOSTA - MISURA

Il credito d'imposta - commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio - è riconosciuto nelle seguenti misure:

- 60% del canone di locazione degli immobili ad uso non abitativo;
- 30% del canone in caso di contratto di affitto d'azienda.

Spese condominiali

Ai fini del calcolo del credito d'imposta rilevano anche le spese condominiali rientranti nel canone di locazione, sempreché ciò sia previsto nel contratto: in tal senso l'Agenzia delle Entrate richiama la Circolare 6 maggio 2020, n. 11/E, risposta 3.1).

CREDITO d'IMPOSTA - FRUIZIONE

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- **in compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. La compensazione con l'F24 è possibile soltanto successivamente al pagamento dei canoni; a tal fine si utilizza il codice tributo "6920", istituito con la Risoluzione 6 giugno 2020, n. 32/E);
- **nella dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa: rileva la dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il canone è stato versato.

La circolare precisa che in caso di utilizzo diretto da parte del locatario, il credito spettante e i corrispondenti utilizzi devono essere indicati nel **quadro RU** della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale la spesa relativa ai canoni agevolabili è stata sostenuta, indicando sia la quota utilizzata in dichiarazione sia la quota compensata tramite F24.

In alternativa, **può essere ceduto**:

- al locatore o al concedente;
- ad altri soggetti, comprese le banche e gli altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Cessionario

Egli può:

1. utilizzare il credito esclusivamente:
 - nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il credito è stato ceduto;
 - in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.
1. utilizzare negli anni successivi la quota di credito non utilizzata nell'anno (non può peraltro chiederla a rimborso).

Nell'ipotesi in cui il credito d'imposta sia oggetto di cessione al locatore o concedente il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione, nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

In altri termini, in questa particolare ipotesi è possibile fruire del credito anche in assenza di pagamento, fermo restando, però, che deve intervenire il pagamento della differenza dovuta rispetto all'importo della cessione pattuita.

Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione del credito d'imposta saranno definite in un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

CREDITO d'IMPOSTA - CUMULO

Il credito d'imposta in esame non può essere cumulato con il credito d'imposta previsto dall'art. 65 del D.L. 17 marzo 2020, n. 18, convertito con modifiche dalla Legge 24 aprile

2020, n. 27 (decreto "Cura Italia"), in relazione ai canoni di locazione pagati relativi al mese di marzo (cosiddetto "tax credit botteghe").