

LETTERA A MEZZO E-MAIL

A TUTTI I CLIENTI

Prot. n. NA/0079/2020

Napoli, 8 giugno 2020

OGGETTO: Credito imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda – articolo 28 del Decreto Legge n.34/2020 -cenni principali

La **Circolare n. 14/E** del 6 giugno 2020, fornisce i primi chiarimenti sull'utilizzo della misura agevolativa introdotta dall'articolo 28 del Decreto "Rilancio", che per contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica, riconosce un **credito d'imposta** commisurato **all'ammontare dei canoni di locazione, leasing o concessione di immobili ad uso non abitativo, o dei canoni dovuti in relazione a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda che comprendono almeno un immobile a uso non abitativo**. Numerose sono le precisazioni contenute nel documento di prassi, dai requisiti per accedere alla misura e alle modalità di fruizione del credito, con particolare attenzione dedicata alla platea dei beneficiari, che comprendono, tra gli altri, anche i forfetari e le imprese agricole, coloro che svolgono un'attività alberghiera o agriturismo anche stagionale e gli enti non commerciali, inclusi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale. **La Circolare, inoltre, chiarisce che il credito spetta a prescindere dalla categoria catastale dell'immobile, rilevando l'effettivo utilizzo dello stesso nelle attività.** E' possibile utilizzare il credito d'imposta in compensazione, con modello F24 utilizzando il codice tributo "6920", istituito con la risoluzione n. 32/E.

I SOGGETTI AMMESSI.

Beneficiari del credito d'imposta sui canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda sono gli 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 "Rilancio". Si tratta in particolare degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato, degli enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del Tuir, delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti (articolo 73, comma 1, lettera d), del Tuir), delle persone fisiche e delle associazioni 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, sono inclusi i soggetti in regime forfetario e 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 hanno diritto al *bonus* coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi (articolo 67, comma 1, lettere *i*) e *l*), del Tuir).

Riguardo al periodo d'imposta, essendo il "Rilancio" entrato in vigore il 19 maggio 2020, precisa la Circolare, per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare occorre fare riferimento al periodo d'imposta chiuso **al 31 dicembre 2019**, mentre per quelli con esercizio non coincidente con l'anno solare, occorre fare riferimento al periodo d'imposta precedente a **quello in corso al 19 maggio 2019**.

Inoltre, la soglia dei ricavi o compensi va determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito. L'Agenzia chiarisce che 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), o, in mancanza di scritture contabili, all'importo del fatturato relativo al medesimo periodo d'imposta.

Precisazioni arrivano anche riguardo gli ulteriori beneficiari del credito:

- le strutture alberghiere e agrituristiche, a cui spetta il *bonus* a prescindere dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente. **Riguardo l'individuazione delle attività, occorre fare riferimento ai soggetti che, indipendentemente dalla natura giuridica o dal regime fiscale adottato, svolgono effettivamente le attività riconducibili alla sezione 55 dei codici Ateco**. Rimangono esclusi dal beneficio coloro che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica non esercitata abitualmente o un'attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi (articolo 67, comma 1, lettere *i*) e *l*), del Tuir), **mentre sono inclusi coloro che svolgono 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)**.

- gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale. L'Agenzia ritiene che dal tenore della norma il *bonus* venga esteso 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 (*cf.* **Circolare n. 9/2020**). Inoltre, l'eventuale svolgimento di attività commerciale in maniera non prevalente rispetto a quella istituzionale non pregiudica la fruizione del credito d'imposta anche in relazione a quest'ultima attività.

MISURA DEL CREDITO.

Il *tax credit* è stabilito in misura percentuale, pari al **60%** in relazione ai canoni di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo e pari al **30%**, **in relazione ai canoni dei contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda**. Le Entrate delineano in dettaglio gli aspetti in cui è possibile fruire del beneficio, in relazione all'ambito oggettivo di applicazione della norma, soffermandosi, tra l'altro, sia a definire il caso in cui il bene è condotto sulla base di un contratto **di *leasing* (solo operativo, escluso il finanziario)**, sia ad analizzare le ipotesi di 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»*. In relazione agli immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, l'Agenzia precisa che rientrano nell'ambito di applicazione del credito 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.**

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. Per le strutture turistico-ricettive con attività solo stagionale, invece, è commisurato con riferimento all'importo versato per ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno.

Per poter fruire del credito è necessario che il canone sia stato corrisposto **nel periodo di imposta 2020** e in caso di mancato pagamento la possibilità di utilizzare il credito d'imposta resta sospesa fino al momento del versamento. Nel caso in cui il canone invece è stato versato in via anticipata, sarà necessario individuare le rate relative ai mesi di fruizione del beneficio parametrando alla durata complessiva del contratto.

Per dimostrare l'avvenuto pagamento, i beneficiari devono rispettare i principi previsti per il riconoscimento degli oneri ai fini della deduzione dal reddito d'impresa (articolo 109 del Tuir), per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito d'impresa, conservando il relativo documento contabile con quietanza di pagamento.

Nel caso in cui le spese condominiali sono pattuite come voce unitaria all'interno del canone di locazione e tale circostanza risulti dal contratto, anche le spese condominiali possano concorrere alla determinazione dell'importo sul quale calcolare il credito d'imposta.

REQUISITI PER OTTENERE IL BENEFICIO.

Condizione per fruire della misura agevolativa è che gli esercenti attività economica abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio di almeno il **50%** rispetto allo stesso mese del periodo

d'imposta precedente (per le modalità di calcolo si rimanda ai chiarimenti contenuti nella **Circolare n. 9E/2020** dell'Agenzia Entrate).

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 tre mesi. La Circolare precisa che la condizione connessa alla riduzione del fatturato si applica esclusivamente ai locatari esercenti attività economica, mentre per gli enti non commerciali non è prevista tale verifica con riferimento all'attività istituzionale. Per questi soggetti, quindi, il requisito da rispettare ai fini della fruizione del credito d'imposta, oltre al non aver conseguito nell'anno precedente flussi reddituali in misura superiore a 5 milioni di Euro è che l'immobile per cui viene corrisposto il canone abbia una destinazione non abitativa e sia destinato allo svolgimento dell'attività istituzionale. La Circolare inoltre chiarisce che il credito spetta a prescindere dalla categoria catastale dell'immobile, rilevando l'effettivo utilizzo dello stesso nelle attività sopra menzionate.

MODALITA' DI UTILIZZO DEL CREDITO IMPOSTA.

Il credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione o nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa, può essere ceduto al locatore o al concedente oppure ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito per questi ultimi.

La compensazione deve avvenire successivamente al pagamento (sempre nel **2020**) dei canoni agevolabili mediante modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate e indicando il codice tributo "6920". Al fine di consentire un più rapido utilizzo delle misure introdotte, l'**articolo 122** del Decreto "Rilancio" prevede che fino al 31 dicembre 2021 il credito d'imposta può essere oggetto di cessione, anche parziale.

Nell'ipotesi in cui il *tax credit* 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 pratica, 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.**

Il cessionario può utilizzare il credito con le stesse modalità previste per il cedente, ossia nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il credito è stato ceduto oppure in compensazione. **La quota di credito non utilizzata dal cessionario nell'anno non può essere utilizzata negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso. In tali casi, il credito non utilizzato può essere oggetto di ulteriore cessione solo nell'anno stesso.**

Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione del credito d'imposta saranno definite nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate previ-

sto per le altre misure emanate per fronteggiare l'emergenza da Covid-19.
DIVIETO DI CUMULABILITA CON IL CREDITO IMPOSTA "BOTTEGHE E
NEGOZI".

Si fa presente che il comma 8 dell'articolo 28 prevede il divieto di cumulo con il credito d'imposta previsto dall'**articolo 65** del Decreto "Cura Italia" per i canoni di locazione pagati relativi al mese di marzo

La Circolare precisa che nell'ipotesi in cui non sia ancora stato utilizzato il credito d'imposta per botteghe e negozi, ad esempio per mancato pagamento del canone di locazione, è possibile optare per il credito d'imposta previsto dall'articolo 28 del Decreto "Rilancio". Resta fermo per le imprese o esercenti arti e professioni, che non avevano i requisiti per accedere al beneficio di cui all'articolo 65, l'accesso al credito d'imposta di cui all'articolo 28, qualora rientrino nell'ambito oggettivo e soggettivo.

Cogliamo l'occasione per porgere cordiali saluti.

(dott. Fortunato De Iudicibus)

