

163. SPECIALE COVID

CREDITO D'IMPOSTA CANONI DI LOCAZIONIE PER IMMOBILI NON ABITATIVI

01. NOZIONE

Tra le misure messe in campo per contrastare gli effetti dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, con il **Decreto Legge 19 maggio 2020, n.34** (cosiddetto Decreto Rilancio, di seguito **Decreto**) è stato previsto **all'articolo 28** un sostegno:

agli esercenti attività d'impresa arte o professione;

con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente;

un credito d'imposta **nella misura del 60%** del canone di locazione, leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo;

destinati allo svolgimento dell'attività.

Determinando, nel contempo, **limitazioni, inclusioni ed esclusioni** che vedremo appena appresso.

In materia l'Agenzia Entrate ha emesso

- la **Circolare 14/E** pubblicata il **6 giugno 2020**;
- la **Risoluzione 32/E** pubblicata nella **stessa data**.

In rapido dettaglio vediamo il contenuto dell'articolo ed il codice tributo necessario per usufruire del credito d'imposta.

02. AMBITO SOGGETTIVO: SOGGETTI AMMESSI

I soggetti beneficiari, a mente del **comma 1**, 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.

I successivi **commi 3 e 4** ampliano, con limitazioni, detta previsione, rientrano:

le **strutture alberghiere e agrituristiche**, prescindendo dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente;

gli **enti non commerciali**, compresi gli **enti del terzo settore** e gli **enti religiosi** civilmente riconosciuti (relativamente al canone di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale).

La norma non prevede ulteriori esclusioni, pertanto devono ritenersi inclusi anche i soggetti in regime forfettario, le imprese agricole, gli imprenditori agricoli.

Quanto al periodo d'imposta precedente, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare si intende l'anno 2019. Per gli altri occorre fare riferimento al periodo chiuso prima del 19 maggio 2020.

NOTA 1

Per quanto riguarda le attività alberghiere o agrituristiche occorre fare riferimento ai soggetti che svolgono attività riconducibili alla **sezione 55** dei codici **ATECO**

→ 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
 - fornitura di alloggio di breve durata presso: chalet, villette e appartamenti o bungalow per vacanze
 - cottage senza servizi di pulizia
- **55.20.52** Attività di alloggio connesse alle aziende agricole

RICORDA: Non sono **MAI** inclusi tra i soggetti che possono fruire del credito in esame coloro che svolgono attività d'impresa arte o professione non in maniera abituale, conseguendo, quindi ricavi diversi.

03. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Il credito d'imposta è stabilito in misura percentuale del 60% per i canoni:

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 è stabilito in misura percentuale del 30% per i canoni:

dei 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 (di seguito, in breve, canone per servizi o affitto d'azienda).

L'Agenzia Entrate ritiene che l'assimilazione operata per i contratti di leasing riguardi i soli contratti di **leasing cd. operativo** (o di godimento) e non dei **leasing cd. finanziari** (o traslativi). **In verità la norma non fa riferimento ad alcuna eccezione in materia.**

Relativamente all'**affitto azienda** rientrano nella disposizione 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 **artisti e professionisti** 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. In questo caso il credito di imposta è riconosciuto **sul 50 per cento del canone di locazione.**

04. REQUISITI PER OTTENERE IL BENEFICIO

Il **comma 5** prevede che il credito spetta a condizione che i:

“soggetti esercenti attività economica abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d’imposta precedente”.

Il **calcolo del fatturato** e dei corrispettivi, da confrontare al fine di verificare la riduzione percentuale, 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) 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).

RICORDA: Il calo del fatturato o dei corrispettivi deve essere verificato mese per mese.

Si ricorda che per gli enti non commerciali tale verifica non è necessaria.

05. MISURA DEL CREDITO

Come detto il **credito d’imposta** ammonta:

- **al 60 per cento** del canone locazione degli immobili ad uso non abitativo;
- **al 30 per cento** del canone nei casi contratti di affitto d’azienda.

RICORDA: Il credito d’imposta è commisurato all’importo **versato** con riferimento a **ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio**.

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

Si ribadisce 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.

Resta ferma la possibilità di cedere il credito d'imposta al locatore a titolo di pagamento del canone. 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.

Al fine di dimostrare l'avvenuto pagamento valgono le ordinarie regole previste dall'art. 109 TUIR per il riconoscimento degli oneri ai fini della deduzione dal reddito.

06. MODALITA' DI UTILIZZO DEL CREDITO

Secondo le disposizioni del **comma 6 del detto articolo 28** e **dell'articolo 122, comma 2, lettera b)** il **credito d'imposta è utilizzabile**:

in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa.

Lo stesso può essere ceduto:

al locatore o al concedente;

ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.
--

Per quanto riguarda **l'utilizzo in compensazione** la citata Risoluzione 32/E ha istituito il codice **"6920"** denominato **"Credito d'imposta canoni di locazione, leasing, concessione o affitto d'azienda"** - articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34".

Per l'utilizzo in **dichiarazione dei redditi** il contribuente potrà utilizzare il credito per ridurre l'ammontare complessivo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento della dichiarazione in relazione al reddito complessivo netto dichiarato.

Comunque, 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.**

RICORDA: Il credito d'imposta può essere ceduto e la cessione è esercitabile «**a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 2021**».

Con successivo Provvedimento del Direttore Agenzia Entrate saranno definite le modalità operative di cessione.

Il **comma 6** precisa, altresì, che il componente positivo rilevato dal **locatario/fruitore** del credito non concorre:

- alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi;
- al valore della produzione ai fini Irap;
- ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 1 del TUIR;
- ai fini del rapporto di deducibilità dei componenti negativi, di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR.

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.

In particolare, ai fini delle imposte dirette, tale componente positivo concorre nel periodo d'imposta in cui la cessione risulta efficace nei confronti dell'amministrazione finanziaria:



-
- per le imprese minori e le micro-imprese 2435-ter, ai sensi degli articoli 66 e 109 del TUIR;
 - per le altre imprese, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR (cd. principio di derivazione rafforzata).

07. DIVIETO DI CUMULABILITA' COL CREDITO PREVISTO DAL COSIDDETTO DECRETO CURA ITALIA (ARTICOLO 65)

Al fine di evitare la sovrapposizione in capo ai medesimi soggetti e per le medesime spese, il **comma 8** prevede espressamente il divieto di cumulo con il credito d'imposta previsto dall'articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n.18 in relazione ai canoni di locazione pagati relativi al mese di marzo.

