Tipologia: **Fisco**
Protocollo: **2008720**
Data: **9 giugno 2020**
Oggetto: **Decreto Rilancio**
Credito imposta canoni locazione
Allegato **Risoluzione Agenzia Entrate n.32/E del 06.06.2020**

AGISCO
ASSOCIAZIONE GIOCHI SCOMMESSE

DECRETO RILANCIO (34/2020)
CREDITO DI IMPOSTA CANONI LOCAZIONE IMMOBILI A USO NON ABITATIVO E AFFITTO D'AZIENDA (ART. 28)

Gentile Associato,

L'Agenzia delle Entrate ha emanato la circolare n. 14/E del 6 giugno 2020, fornendo le istruzioni operative sull'utilizzo del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda, così come individuato dall'art. 28 del decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020).

Ambito soggettivo di applicazione: soggetti ammessi.

Sono beneficiari del credito di imposta i 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.

I commi 3 e 4 dell'art. 28 prevedono inoltre che sono inclusi tra i beneficiari:

- 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.

Sono ricompresi tra gli esercenti attività d'impresa, arte o professione:

- gli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- gli enti e società indicati nell'art. 73, comma 1, lettere a) e b), TUIR;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti;
- le persone fisiche e le associazioni che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo.

La circolare specifica, altresì, che 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 precedente:

- i soggetti in regime forfetario;
- gli imprenditori e le imprese agricole, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa.

È espressamente previsto che sono esclusi i soggetti che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi.

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.

Nelle ipotesi 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.

Indirizzo
Largo Arenula, 34
00186 – Roma
Codice Fiscale
05441090585
Telefono
(+39) 0668300441
(+39) 0668300442
Telefax
(+39) 0668300445
Mail
agisco@assoagisco.it
agisco@pec.assoagisco.it
Web
www.assoagisco.it

Ambito oggettivo

Il credito d'imposta è stabilito in misura percentuale (60 o 30 per cento) in relazione ai 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;
- 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.

Il legislatore ha assimilato alla locazione anche l'ipotesi in cui il bene è condotto sulla base di un contratto di leasing. La circolare, tuttavia, ha evidenziato che si tratta dei contratti di leasing cd. operativo (o di godimento) poiché, a differenza dei leasing 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, 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.

Dubbi sorgono sulla interpretazione dell'Agenzie delle Entrate: l'articolo 28 del Dl 34/2020 parla in generale di "leasing" che abbiano ad oggetto immobili, senza specificare se si debba trattare di leasing operativi o finanziari. A ciò si aggiunga che nella pratica quotidiana ben difficilmente i contratti di leasing operativi possono avere ad oggetto beni immobili trattandosi di contratti tipicamente pensati per i beni mobili.

A tali contratti, sono espressamente assimilati 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.

Si tratta 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.

Per quanto concerne i contratti aventi ad oggetto l'affitto d'azienda, rientrano 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 gli immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, 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. Ne consegue che il credito di imposta è riconosciuto sul 50% del canone di locazione.

Per quanto riguarda gli enti non commerciali, la disposizione è applicabile anche nel caso in cui gli immobili locati, sempre diversi da quelli ad uso abitativo, siano utilizzati ai fini dell'attività istituzionale.

Nel caso in cui l'ente non commerciale svolga, nel medesimo immobile, anche attività commerciale, il credito d'imposta sarà attribuito in relazione al canone di locazione afferente alle due sfere (istituzionale e commerciale) e nel rispetto dei differenti requisiti individuati dalla norma.

Requisiti per ottenere il beneficio

Il comma 5 prevede che il credito di imposta spetta a condizione che i soggetti esercenti attività economica che 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.

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'art. 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 circolare, inoltre, specifica 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.

Misura del credito

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.

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 sarà commisurato con riferimento all'importo versato per ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno.

È necessario che il canone sia stato corrisposto per poter fruire del credito. Quindi 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.

Tra l'altro, nelle ipotesi in cui si verifichi una modifica ai contratti in essere con l'effetto di ridurre l'ammontare dei canoni da corrispondere, 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.

Nelle ipotesi, quindi, 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.

A tal proposito la circolare chiarisce un dubbio sorto dalla lettura del testo normativo: il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione. In altri termini è possibile fruire del credito 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, è stato evidenziato che anche le spese condominiali possano concorrere alla determinazione dell'importo sul quale calcolare il credito d'imposta.

Modalità di utilizzo del credito

Ai sensi del comma 6. il credito d'imposta è utilizzabile:

- in compensazione;
- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;
- 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.

Il comma 4 dell'articolo 122 del Decreto rilancio ribadisce che in ipotesi di cessione del credito restano fermi i poteri dell'amministrazione finanziaria relativi «al controllo della spettanza del credito d'imposta e all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti dei soggetti beneficiari».

Pertanto, nello svolgimento dell'ordinaria attività dell'amministrazione finanziaria:

- in capo al cedente, verificherà l'esistenza dei presupposti, delle condizioni previste dalla legge per usufruire dell'agevolazione, la corretta determinazione dell'ammontare del credito e il suo esatto utilizzo. Nel caso in cui si riscontri la mancata sussistenza dei requisiti si procederà al recupero del credito fruito;

- in capo al cessionario, verificherà l'utilizzo irregolare in misura maggiore rispetto all'ammontare ricevuto in sede di cessione.

Divieto di cumulabilità col credito previsto dall'articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n.18

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 (cd. "Credito d'imposta per botteghe e negozi").

La circolare ricorda che l'articolo 65 del Decreto prevede un credito d'imposta, a favore dei soggetti esercenti attività di impresa, pari al 60 per cento delle spese sostenute per il mese di marzo 2020 per canoni di locazione purché relativi ad immobili rientranti nella categoria catastale C/1 (cfr. risoluzione n. 13/E del 20 marzo 2020; circolare n. 8/E del 3 aprile 2020).

Nell'ipotesi in cui non sia ancora stato utilizzato il credito d'imposta per botteghe e negozi –ad esempio, nell'ipotesi di pagamento non avvenuto del canone di locazione –è possibile optare per il credito d'imposta previsto dall'articolo 28 del Decreto rilancio.

Resta fermo che, per le imprese o esercenti arti e professioni, che non hanno fruito del "Credito d'imposta per botteghe e negozi" in relazione al mese di marzo 2020 perché non erano soddisfatti tutti i requisiti di cui all'articolo 65 del decreto legge n. 18 del 2020 possono fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 28, qualora rientrino nell'ambito oggettivo e soggettivo.

Codice tributo

Con la risoluzione n. 32/E del 2020, allegata alla presente, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda.

Per A.GI.SCO.

Studio dott. Francesco Lerro