

Partner di



A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini
Dott. Paolo Fantuzzi

Reggio Emilia, li 22/06/2020

Dott.ssa Clementina Mercati
Dott.ssa Sara Redeghieri
Dott.ssa Elisa Cattani
Dott.ssa Patrizia Carra
Dott. Paolo Caprari
Dott.ssa Beatrice Cocconcelli

CIRCOLARE N. 45-2020

Approfondimento

Avv. Simone Baldini
Avv. Francesca Palladi

Oggetto: Credito d'imposta sui canoni di locazione dei mesi di Marzo Aprile e Maggio 2020

L'art. 28 del D.L. 19.5.2020 n. 34 (c.d. Decreto Rilancio) ha introdotto un credito d'imposta del 60% sui canoni di locazione sostenuti per i mesi di Marzo, Aprile e Maggio 2020 a favore dei conduttori con fatturato 2019 inferiore a 5 milioni di euro che hanno visto ridotto i loro fatturato di almeno il 50% rispetto agli stessi mesi dell'anno precedente.

1. Soggetti beneficiari

1.1 Possono beneficiare del credito d'imposta:

- le imprese individuali;
- le società di persone e di capitali;
- gli esercenti arti e professioni;
- gli enti non commerciali (compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti), sia con riferimento all'attività istituzionale che all'attività commerciale svolta in via non prevalente.

1.2 Rientrano nell'agevolazione anche:

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

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

2. Requisiti

2.1 Primo requisito: ricavi 2019 non superiori a 5 milioni

2.1.1 Per usufruire del beneficio è necessario avere conseguito nell'esercizio precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (19.5.2020) ricavi o compensi per un importo non superiore a 5 milioni di Euro. Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il periodo di riferimento è l'anno 2019.

- 2.1.2 Questa condizione non si applica alle “*strutture alberghiere e agrituristiche*”.
- 2.1.3 Questa condizione non si applica nemmeno agli enti non commerciali che svolgono esclusivamente l’attività istituzionale, mentre si applica agli enti non commerciali che svolgono anche un’attività commerciale in via non prevalente.

2.2 Secondo requisito: riduzione del fatturato/corrispettivi

- 2.2.1 I soggetti che svolgono un’attività d’impresa o di lavoro autonomo possono usufruire del beneficio solo se il fatturato/corrispettivi dei mesi di Marzo, Aprile e Maggio 2020, assunti singolarmente, è non superiore al 50% di quello prodotto nei corrispondenti mesi del 2019.
- 2.2.2 Per stabilire il fatturato è necessario considerare le operazioni effettuate nel mese di riferimento, vale a dire le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **che hanno concorso alla liquidazione IVA del mese**, al netto delle note di accredito datate nel mese stesso, cui vanno aggiunti i corrispettivi delle operazioni effettuate nel mese non rilevanti ai fini IVA.
- In particolare occorre rispettare le seguenti indicazioni:
- devono essere considerate tutte le fatture attive, al netto dell’Iva, immediate e differite, relative ad operazioni effettuate nel mese;
 - occorre tenere conto delle note di variazione (art. 26 del Dpr n. 633/1972), aventi data di emissione del mese di riferimento, anche se rettificano operazioni di mesi precedenti;
- 2.2.3 La riduzione del fatturato o dei corrispettivi deve essere verificata mese per mese.
- Può quindi verificarsi il caso in cui il credito d’imposta spetti solo per un mese e non per un altro.
- 2.2.4 Nel caso in cui l’attività sia iniziata nel 2019 dopo il mese di riferimento (quindi, ad esempio, dopo marzo, aprile e maggio 2019), si ritiene, salvo successivi chiarimenti, che il credito d’imposta non spetti.
- 2.2.5 Quanto agli enti non commerciali, è necessario distinguere:
- 2.2.5.1 Se l’ente non commerciale svolge solo l’attività istituzionale, non rileva la diminuzione del fatturato.
- 2.2.5.2 Se l’ente non commerciale svolge anche un’attività commerciale in via non prevalente, la spettanza del credito d’imposta è legata all’attività svolta nell’immobile in locazione:
- a. se l’immobile è destinato solo all’attività istituzionale, non va verificata la riduzione di fatturato;

- b. se l'immobile è utilizzato anche per lo svolgimento dell'attività commerciale, è necessario suddividere il canone tra le due attività e determinare il calo di fatturato per la parte di canone attribuita all'attività commerciale.

3. Immobili per i quali spetta il credito d'imposta

3.1 il credito d'imposta spetta solo se gli immobili sono destinati:

- allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- allo svolgimento dell'attività istituzionale dell'ente non commerciale.

3.2 Nella circolare 6.6.2020 n. 14 (par. 3) l'Agenzia delle Entrate precisa che è irrilevante la categoria catastale dell'immobile purchè lo stesso sia utilizzato per lo svolgimento delle attività sopra indicate (ad esempio il fabbricato accatastato A/2 locato ad un professionista e da questi utilizzato per l'esercizio esclusivo della professione).

3.3 Il credito d'imposta spetta anche agli immobili utilizzati dal professionista in modo promiscuo. Tuttavia in questo caso il credito d'imposta spetta:

- *“a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione”;*
- nella misura del 50%.

3.4 Anche se la norma non li cita espressamente, il riferimento agli “immobili” fa sì che rientrino nel beneficio anche i terreni e i relativi contratti di affitto.

4. Contratti per i quali spetta il credito d'imposta

4.1 Il credito d'imposta spetta sui canoni di:

- locazione;
- leasing;
- concessione.

aventi ad oggetto immobili ad uso non abitativo destinati a:

- svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico;
- esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- svolgimento dell'attività istituzionale per gli enti non commerciali.

4.1.1 Contratti di locazione

4.1.1.1 Si tratta dei classici contratti di locazione per uso non abitativo disciplinati dagli artt. 1571 e segg. del codice civile e dalla legge 27.7.1978 n. 392.

4.1.1.2 Come già anticipato, il termine locazione va inteso in senso atecnico e, quindi, comprende anche gli affitti dei terreni.

4.1.1.3 Sussistono dubbi sulla possibilità che il beneficio si applichi anche ai contratti di sublocazione, tenuto conto che questi contratti non sono espressamente citati dalla norma, né l’Agenzia delle Entrate ha operato alcun riferimento ad essi nella circolare esplicativa.

La sublocazione potrebbe risultare esclusa ove si privilegiasse l’interpretazione restrittiva imposta per le norme agevolative, ma potrebbe risultare, invece, inclusa, ove si optasse per interpretare la *ratio* della norma (che pare consistere, come per il credito botteghe e negozi, nel ristorare il conduttore dal costo sostenuto per il canone). In questo secondo caso, però, andrebbe disciplinata la posizione del conduttore sublocatore che potrebbe chiedere anch’egli il credito d’imposta.

4.1.2 Contratti di leasing

La circolare dell’Agenzia delle Entrate 14/2020 al par. 3 ha precisato che il leasing che può beneficiare del credito d’imposta è **solo quello “operativo”** (o di godimento) **e non il leasing “finanziario”** (o traslativo) e ciò perché, mentre il leasing operativo *“ha la medesima funzione economica del contratto di locazione «tipico»”,* il leasing finanziario sarebbe assimilabile *“ai contratti di compravendita con annesso finanziamento”*.

4.2 Contratti di servizi a prestazioni complesse e affitto di aziende

Il credito d’imposta, ancorchè in misura ridotta, spetta anche sui canoni relativi a:

- servizi a prestazioni complesse;
- affitto di aziende, comprensivo di almeno un immobile utilizzato per lo svolgimento dell’attività.

4.2.1 Contratti a prestazioni complesse

Nella circ. 14/2020 l’Agenzia delle Entrate afferma che con tale dizione il legislatore include nel credito *“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”*.

L’espressione utilizzata dal legislatore fa pensare a tutti quei contratti a prestazioni complesse in cui al godimento della componente immobiliare si associa una serie di servizi che vengono garantiti dal proprietario.

4.2.2 Affitto di azienda

Il credito d'imposta compete solo se nel contratto di affitto di azienda è compreso un immobile utilizzato per lo svolgimento dell'attività.

5. Misura del credito d'imposta

Il credito d'imposta è pari al:

- 60% dell'ammontare mensile dei canoni di locazione, *leasing* o di concessione degli immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività;
- 30% dei canoni relativi a 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.

5.1 Ammontare dei canoni

- 5.1.1 Il credito d'imposta va calcolato sull'ammontare dei canoni di ciascuno dei mesi di Marzo, Aprile e Maggio 2020 (Aprile, Maggio, Giugno per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale).
- 5.1.2 Le spese condominiali rilevano solo se pattuite come voce unitaria all'interno del canone di locazione.

5.2 Canoni pagati

- 5.2.1 Il credito d'imposta spetta sui canoni effettivamente pagati.
- 5.2.2 L'agevolazione spetta anche nel caso in cui il canone sia stato pagato in anticipo, individuando le rate relative ai mesi per cui spetta il beneficio.
Nel caso in cui la periodicità del canone comprenda più mensilità (esempio canone trimestrale), è necessario riportare il canone alle mensilità interessate.
- 5.2.3 Il credito d'imposta spetta anche se il canone viene pagato in ritardo, ma in questo caso il beneficio spetta solo dopo il pagamento che comunque dovrà avvenire entro il 31.12.2020.

6. Modalità di utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta può essere utilizzato:

- in compensazione nel Mod. F24;
- nella dichiarazione dei redditi.

6.1 Utilizzo in compensazione nel mod. F24

L'utilizzo mediante compensazione nel mod. F24 può avvenire a partire dal giorno successivo a quello del pagamento, utilizzando il codice tributo 6920 con presentazione del mod. F24 esclusivamente in via telematica.

6.2 Utilizzo in dichiarazione dei redditi

Può essere utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui sono ricompresi i mesi per i quali spetta il beneficio compensandolo con le imposte relative a tale dichiarazione.

L'eventuale residuo è riportabile nei periodi d'imposta successivi, ma non può essere chiesto a rimborso.

7. Cessione del credito d'imposta

In alternativa, il credito d'imposta può essere ceduto:

- al locatore;
- ad altri soggetti compresi gli istituti di credito, con facoltà di successiva ulteriore cessione.

7.1 Cessione al locatore

L'Agenzia delle Entrate nella circolare 14/2020 precisa che il credito d'imposta può essere ceduto al locatore "a titolo di pagamento del canone". In questo caso il pagamento del canone si considera avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione.

Considerato che il credito d'imposta rappresenta solo una parte del canone, è necessario che, contestualmente alla cessione del credito, avvenga anche il pagamento della parte restante del canone (diversamente il canone non si considera pagato e non spetta il credito d'imposta).

7.2 Cessione ad altri soggetti

7.2.1 L'art. 122, secondo comma, lett. b) del Decreto Rilancio prevede che anche il credito d'imposta sui canoni di locazione possa essere ceduto, in tutto o in parte, entro il 31.12.2021 ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

7.2.2 Il cessionario potrà utilizzare il credito esclusivamente:

- nella propria dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il credito è stato acquistato;
- in compensazione nel mod. F24.

7.2.3 Il credito non utilizzato non può essere riportato a nuovo né chiesto a rimborso.

7.2.4 Il credito non utilizzato può essere ulteriormente ceduto a terzi ma solo entro l'anno in cui il credito è stato acquistato.

7.3 Con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno emanate le modalità attuative della cessione del credito.

8. Trattamento fiscale del credito d'imposta

8.1 Il credito d'imposta:

- va indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi in cui sono ricompresi i mesi per i quali spetta, specificando la quota utilizzata in dichiarazione e quella compensata con F24;
- non è soggetto al limite di Euro 250.000 dei crediti d'imposta da quadro RU, né a quello generale delle compensazioni (per il 2020 incrementato a Euro 1.000.000);
- non concorre a formare il reddito imponibile né l'imponibile IRAP.

8.2 In caso di cessione del credito, qualora il valore nominale del credito ceduto sia maggiore rispetto al corrispettivo pattuito con il cedente, la differenza costituisce per il cessionario una sopravvenienza attiva soggetta ad imposte dirette e ad IRAP.

9. **Divieto di cumulo col c.d. “Credito d’imposta per botteghe e negozi”**

Nel caso in cui non sia già stato utilizzato il c.d. “Credito d’imposta per botteghe e negozi” di cui all’art. 65 del D.L. 17.3.2020 n. 18 riguardante solo i fabbricati di categoria C/1 e solo i canoni relativi al mese di Marzo, ma senza la riduzione di fatturato, i soggetti interessati possono optare per il credito d’imposta in commento, sempre che siano rispettate tutte le condizioni sopra indicate.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti.

SGB & Partners - Commercialisti