

8 giugno 2020
39/FPS

SINTESI

“Decreto Rilancio” - D.L. n. 34 del 19 maggio 2020 – Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda – Chiarimenti ed istruzioni operative – Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14 del 6 giugno 2020

Per le imprese e i professionisti con ricavi o compensi dell'anno 2019 non superiori a 5 milioni di euro e che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei compensi, è riconosciuto un credito d'imposta sui canoni di locazione aventi ad oggetto tutti gli “immobili ad uso non abitativo”. Inoltre, è stato previsto un credito di imposta anche nel caso di affitto d'azienda.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo sull'utilizzo della suddetta misura agevolativa.

Come noto per le imprese e i professionisti con ricavi o compensi dell'anno 2019 non superiori a 5 milioni di euro e che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei compensi, è riconosciuto un credito d'imposta sui canoni di locazione aventi ad oggetto tutti gli “immobili ad uso non abitativo”. È stato, inoltre, previsto un credito di imposta anche nel caso di affitto d'azienda.

In particolare, 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 (per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare si dovranno quindi considerare i ricavi o i compensi dell'anno 2019) spetta un credito d'imposta nella misura del 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili che abbiano le seguenti caratteristiche:

- gli immobili devono essere ad uso non abitativo,
- gli stessi immobili devono essere destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo (per un esame completo vedi ns. fisco news n. 61/2020 e ns. circ. n. 29/2020).

Con la circolare in esame sono stati forniti i primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo sull'utilizzo della misura agevolativa in esame.

1. Ambito soggettivo di applicazione: 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 suddetto decreto “Rilancio”.

Sono incluse nel predetto ambito soggettivo, con alcune precisazioni:

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

- b) gli 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. 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.

In particolare, si tratta 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'art. 73, co. 1, lett. a) e b), TUIR, delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, delle persone fisiche e delle associazioni che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo.

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 sono inclusi tra i soggetti che possono fruire del credito in esame, coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi.

Con riferimento al periodo d'imposta, essendo il decreto "Rilancio" entrato in vigore il 19 maggio 2020, 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. 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.

Per quanto concerne le ipotesi in cui l'attività economica esercitata consista in un'attività alberghiera o agrituristica è stato precisato che, ai fini dell'individuazione di tali 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, mentre sono inclusi coloro che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica stagionale.

2. Ambito oggettivo di applicazione

Il credito d'imposta in esame 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.

Nella circolare in esame vengono delineati nel 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 delle Entrate 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'art. 54, 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 2020. 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 2020.

Per poter fruire del credito è necessario che il canone sia stato corrisposto 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, sia 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 (art. 109, 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 siano 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.

3. Requisiti per ottenere il beneficio

Il credito d'imposta in esame 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 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'articolo 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 del mese di maggio 2019 (rispetto a maggio 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) (per un esame completo si veda ns. fisco news n. 38/2020 e ns. circ. n 17/2020).

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 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.

Il credito spetta a prescindere dalla categoria catastale dell'immobile, rilevando l'effettivo utilizzo dello stesso nelle attività sopra menzionate.

4. Modalità di utilizzo del credito

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato in compensazione;
- utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;
- 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 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" denominato "Credito d'imposta canoni di locazione, leasing, concessione o affitto d'azienda – articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34" (vedi ns. fisco news n. 75/2020).

In relazione all'utilizzo del credito in dichiarazione dei redditi occorre fare riferimento alla dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui la spesa per il canone è stata sostenuta. È, quindi, necessario che il canone risulti pagato nel 2020.

In particolare, nei casi di utilizzo diretto da parte del locatario, il credito spettante e i corrispondenti utilizzi vanno 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.

Al fine di consentire un più rapido utilizzo delle misure introdotte, è previsto che, fino al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta può essere oggetto di cessione, anche parziale.

Nell'ipotesi in cui il credito d'imposta sia ceduto al locatore/concedente "a titolo di pagamento del canone", il versamento del predetto 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 in un prossimo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate previsto per le altre misure emanate per fronteggiare l'emergenza da COVID-19.

5. Divieto di cumulabilità con il credito d'imposta "botteghe e negozi"

Per evitare una "duplicazione" di soggetti e di spese, è previsto il divieto di cumulo con il credito d'imposta per botteghe e negozi previsto dall'articolo 65 del decreto "Cura Italia" per i canoni di locazione pagati relativi al mese di marzo.

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 in esame.

Resta fermo che, per le imprese o esercenti arti e professioni, che non avevano fruito del credito d'imposta per botteghe e negozi, perché non soddisfavano tutti i requisiti richiesti, queste possono fruire del credito d'imposta in esame, qualora rientrino nell'ambito oggettivo e soggettivo (Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14 del 6 giugno 2020).