

CIRCOLARE N. 40/2020

Besana Brianza, 9 giugno 2020

EMERGENZA COVID-19 I CREDITI DI IMPOSTA SULLE LOCAZIONI AD USO NON ABITATIVO A CONFRONTO

Il Decreto “Cura Italia” (D.L. n. 18 del 17.3.2020 convertito nella Legge n. 27 del 24.4.2020) e il Decreto “Rilancio” (D.L. n. 34 del 19.5.2020) hanno previsto, tra le altre, due misure agevolative per contrastare gli effetti economici negativi conseguenti le restrizioni imposte per la prevenzione e il contenimento dell'emergenza sanitaria da COVID-19: si tratta del **credito d'imposta calcolato sui canoni di locazione aventi ad oggetto immobili ad uso non abitativo, pagati con riferimento ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020.**

I principali contenuti delle due misure sono stati illustrati con le nostre Circolari n. 18/2020_n. 27/2020_n. 29/2020_ e n. 39/2020.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti e le istruzioni operative per l'utilizzo dei crediti d'imposta.

Di seguito l'analisi dei provvedimenti alla luce delle recenti precisazioni e disposizioni applicative.

PREMESSA

Si precisa che le misure citate (previste sia dal Decreto “Cura Italia” che dal Decreto “Rilancio”, ma con modalità diverse) **non possono essere utilizzate cumulativamente con riferimento al canone di locazione pagato e riferito al mese di marzo 2020.**

Nell'ipotesi in cui **non sia ancora stato utilizzato il credito d'imposta per botteghe e negozi introdotto dal Decreto “Cura Italia”** (ad esempio per assenza dei requisiti), **è possibile optare per il credito d'imposta previsto dal Decreto “Rilancio”, qualora ricorrano i requisiti previsti.**

Essendo i crediti legati al pagamento delle mensilità dei canoni sopra citati, si ritiene che non si possa beneficiare delle agevolazioni qualora siano presenti situazioni di arretrati di pagamento e non si provveda prioritariamente alla loro regolarizzazione e/o estinzione (anche mediante accordi tra le parti).

Sono previsti **controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria al fine di verificare la spettanza delle agevolazioni in esame, anche in caso di cessione dei crediti.**

Per dimostrare l'avvenuto pagamento è **opportuno conservare la documentazione contabile (fattura/ricevuta/bonifico) attestante la quietanza di pagamento.**

CREDITO IMPOSTA MESE DI MARZO 2020 Decreto Cura Italia

MISURA

Il bonus spetta nella misura del **60% dell'ammontare del canone di locazione relativo al mese di marzo 2020**.

Qualora il canone di locazione ricomprenda come voce unitaria **anche le spese condominiali** e tale circostanza **risulti dal contratto di locazione**, anche le spese condominiali possono concorrere alla determinazione dell'importo su cui calcolare il credito d'imposta.

BENEFICIARI

L'agevolazione spetta al **conduttore/inquilino/locatario** ed è riservata ai **soggetti esercenti attività d'impresa**, con esclusione quindi dei professionisti, autonomi ed enti non commerciali che non esercitano attività d'impresa.

REQUISITI

Per poter beneficiare del credito d'imposta il conduttore deve:

- essere titolare di un'attività economica, **di vendita di beni e servizi al pubblico, oggetto di sospensione per via dell'emergenza sanitaria, in quanto non rientrante tra quelle identificate come "essenziali"**;
- essere intestatario di un contratto di locazione di immobile rientrante nella **categoria catastale C/1 (botteghe/negozi)**.

Sono pertanto **escluse le attività NON soggette agli obblighi di chiusura**, in quanto **identificate come "essenziali"** (tra le quali, farmacie, parafarmacie e punti vendita di generi alimentari di prima necessità).

Inoltre **sono esclusi i contratti che prevedono, oltre alla disponibilità dell'immobile, altri beni e servizi**, come i **contratti di affitto di rami d'azienda** o altre tipologie contrattuali riguardanti i rapporti tra proprietario e locatario per i locali a uso commerciale. Lo stesso dicasi per i **contratti di comodato**.

CODICE TRIBUTO MOD. F24 E UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è utilizzabile **esclusivamente in compensazione mediante il Mod. F24**, attraverso i **servizi telematici messi a disposizione dalla stessa Agenzia** (Fisconline/Entratel).

Il codice tributo riservato all'agevolazione in esame è **"6914"**, **utilizzabile dal 25.3.2020**.

CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il Decreto "Rilancio" ha disposto la possibilità di **cedere anche il credito d'imposta sulle locazioni** introdotto con il Decreto "Cura Italia" **a terzi fino al 31 dicembre 2021**.

Al riguardo si vedano le disposizioni trattate nella presente informativa per il credito d'imposta istituito con il Decreto "Rilancio".

ULTERIORI CHIARIMENTI

Non è comunque necessario che il canone sia stato pagato nel mese di marzo (al riguardo non c'è alcuna specifica condizione in tal senso).

Per cui, **qualora il pagamento per detta mensilità non fosse ancora avvenuto**, nel momento in cui il commerciante andrà a corrispondere il canone di locazione riferito al mese di marzo 2020, **da tale momento potrà utilizzare il credito d'imposta in esame (pari al 60% del canone pagato)**.

Si ritiene che un pagamento parziale del canone consenta l'attribuzione del credito di imposta in misura proporzionale al pagamento stesso. Sono attesi chiarimenti sul punto.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sul reddito e del valore della produzione ai fini IRAP: è quindi fiscalmente irrilevante in capo al beneficiario.

Nel caso in cui il contratto di locazione comprenda oltre al negozio (C/1) anche delle pertinenze (ad esempio C/3) e **il canone sia pattuito unitariamente, il credito d'imposta spetta sull'intero corrispettivo**, comprensivo anche della pertinenza, rappresentando quest'ultima un bene accessorio rispetto a quello principale, purché utilizzato per lo svolgimento dell'attività.

CREDITO IMPOSTA MESI DI MARZO – APRILE – MAGGIO 2020 Decreto Rilancio

MISURA

Il credito d'imposta è commisurato all'importo dei **canoni pagati con riferimento ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020** (aprile, maggio e giugno 2020 per le strutture turistico-ricettive – alberghiere e agrituristiche - con attività solo stagionale) ed è pari al:

- **60% dell'ammontare mensile del canone** di locazione, leasing o concessione di immobili ad uso non abitativo;
- **30% in caso di contratti di servizi** a prestazioni complesse o **di affitto d'azienda**, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo.

Gli 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**.

Quando 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**.

BENEFICIARI

Beneficia del credito d'imposta sui canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e di affitto d'azienda il locatario/inquilino/conducente che svolge:

- **attività d'impresa o**
- **arte o professione,**

con **ricavi o compensi non superiori a € 5 milioni nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto "Rilancio"**.

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.

Vi rientrano anche:

- gli **enti non commerciali**, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti. Per tali soggetti 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;
- i soggetti **in regime forfetario**;
- le **imprese agricole**.

Il credito di imposta è riconosciuto **alle strutture alberghiere e agrituristiche (anche stagionali) a prescindere dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente**.

Riguardo all'individuazione delle **strutture alberghiere**, a cui spetta il bonus a prescindere dai ricavi e compensi nel periodo d'imposta precedente, 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 (ad esempio alberghi e B&B).

REQUISITI

Primo requisito essenziale è che **il canone sia stato corrisposto**.

In caso di mancato pagamento la possibilità di utilizzare il credito d'imposta **resta sospesa fino al momento del versamento**.

Se 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**.

Il credito d'imposta spetta a condizione che i soggetti sopra menzionati (locatari/inquilini/conducenti) esercenti attività economica **abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio 2020, di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente (il calo del fatturato non è una condizione richiesta per le strutture alberghiere e agrituristiche)**.

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 del calo del fatturato si applica esclusivamente ai locatari esercenti attività economica.

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) è che l'immobile per cui viene corrisposto il canone abbia una destinazione non abitativa e sia destinato allo svolgimento dell'attività istituzionale.

Ad oggi non è stato fornito alcun chiarimento per i soggetti che **non possono riscontrare il calo del fatturato mese su mese 2020/2019 in assenza di volumi attivi (zero contro zero)**.

Il credito spetta **solo per gli 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"**.

CODICE TRIBUTO MOD. F24 E UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta in esame è utilizzabile **nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa (il 2020) oppure in compensazione nel Mod. F24 successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni**.

La compensazione nel Mod. F24 è **già possibile a decorrere dallo scorso 6.6.2020, con il codice tributo "6920"** (istituito con la [Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 6.6.2020](#)).

Il modello va presentato esclusivamente attraverso i canali telematici Entratel / Fisconline.

Ne dovrà essere data evidenza nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa.

CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

In alternativa all'utilizzo in compensazione, **il credito d'imposta può essere ceduto fino al 31.12.2021, anche in misura parziale**.

La cessione può avvenire a favore **del locatore o del concedente, oppure di altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito per questi ultimi**.

Nell'ipotesi in cui il credito d'imposta sia oggetto di cessione **al locatore o concedente**, lo stesso si considera ceduto "in conto pagamento del canone", fermo restando che il locatario/inquilino/conducente **deve comunque**

pagare la differenza tra il canone dovuto e il credito d'imposta ceduto (40% del canone di locazione o 70% del canone di affitto d'azienda).

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 previsto per le altre misure emanate per fronteggiare l'emergenza da COVID-19.

CHIARIMENTI

L'Agenzia delle Entrate fornisce i primi chiarimenti con la [Circolare n. 14/E del 6.6.2020](#). Diversamente dal credito d'imposta introdotto con il Decreto "Cura Italia", la norma non fa riferimento ad alcuna categoria catastale specifica (quindi non solo i C/1). Pertanto il credito si applica indipendentemente dalla categoria catastale dell'immobile, rilevando l'effettivo utilizzo dello stesso per le attività sopra menzionate. Condizione essenziale è quindi **la destinazione dell'immobile allo svolgimento effettivo di dette attività**. Tale previsione fa ritenere perciò che il bonus possa essere applicato anche per gli immobili in affitto **classificati catastalmente come civili abitazioni se l'utilizzo effettivo rientra nelle casistiche previste dalla norma**. Il riferimento agli "immobili ad uso non abitativo" potrebbe ulteriormente ricomprendere anche i **terreni**, posto che si parla di "immobili" e non di fabbricati. Sul punto si attendono chiarimenti.

Per quanto concerne gli immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di **lavoro autonomo**, l'Amministrazione finanziaria 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". In questo caso, però, il credito non spetta sull'intero canone, bensì sul **50% del canone**.

Il credito d'imposta **non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP**.

Inoltre il credito d'imposta può competere solo in relazione **ai contratti di leasing operativi** (quindi di mero godimento) e non anche per i leasing finanziari caratterizzati dalla traslazione della proprietà dell'immobile. Con riguardo alla **sublocazione** non sono stati forniti chiarimenti specifici.

L'Agenzia infine menziona espressamente il **coworking** tra i "contratti di servizi a prestazioni complesse" che attribuiscono il diritto al credito di imposta nella misura del 30%: la fattispecie include le situazioni in cui viene posta "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", come, ad esempio, per gli "immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali ovvero dei contratti cd. coworking".

Restiamo a disposizione per ogni chiarimento.
Cordiali saluti.

ELBE SRL



Le circolari e gli articoli pubblicati sono consultabili anche sul nostro sito al seguente link
<http://www.elbesrl.it/>