

CIRCOLARE N. 6 DEL 08/06/2020



Ai gentili clienti

Loro sedi

CREDITO D'IMPOSTA SULLA LOCAZIONE DI IMMOBILI

I primi chiarimenti delle Entrate

La [circolare n. 14/E](#) del 6 giugno 2020, firmata dal direttore dell'Agenzia, Ernesto Maria Ruffini, fornisce i primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo sull'utilizzo della misura agevolativa introdotta dall'articolo 28 del decreto "Rilancio", che per contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica, riconosce un credito d'imposta commisurato all'ammontare dei canoni di locazione, *leasing* o concessione di immobili ad uso non abitativo, o dei canoni dovuti in relazione a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda che comprendono almeno un immobile a uso non abitativo.

Dal 16/06/2020 sarà possibile utilizzare il credito d'imposta in compensazione, con modello F24 utilizzando il codice tributo "6920", istituito con la risoluzione n. 32/E.

I contribuenti potranno anche decidere di cedere il credito "in conto canone", scalandolo cioè dall'ammontare dovuto, senza dover versare la somma per intero, ferma restando naturalmente l'accettazione da parte del locatore.

Limiti per l'applicazione

Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, il legislatore ha riconosciuto 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 di entrata in vigore del decreto (2019);
- che hanno subito nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 (per coloro che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica stagionale, i mesi da prendere a riferimento ai fini del credito d'imposta sono quelli relativi al pagamento dei canoni di aprile, maggio e giugno) una **diminuzione del fatturato** o dei corrispettivi di **almeno il 50%** rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Ai fini della modalità di calcolo per la **verifica del calo del fatturato** o dei corrispettivi, l'Agenzia ha rinviato ai chiarimenti resi nella [circolare n. 9/E del 13 aprile 2020](#), paragrafo 2.2.5.

In particolare, il calcolo del fatturato e dei corrispettivi relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo, aprile e maggio del 2019 e del 2020, deve essere eseguito considerando le **operazioni effettuate** nei predetti mesi, **fatturate e certificate**, che 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.

Pertanto, nel calcolo dell'ammontare del fatturato del mese di marzo 2020 e 2019, rilevante per il controllo del requisito della riduzione, andranno **escluse le fatture differite** emesse nei citati mesi (entro il giorno 15) relative a operazioni effettuate nel corso dei mesi di febbraio 2020 e 2019, mentre andranno incluse le fatture differite di marzo 2020 e 2019 emesse entro il 15 aprile 2020 e 2019.

un credito d'imposta nella misura del **60%** dell'ammontare mensile del canone di locazione di immobili a 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 spetta:

- alle **strutture alberghiere e agrituristiche**, prescindendo dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente.

Ai fini dell'individuazione di tali attività, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che occorre fare riferimento ai soggetti che - indipendentemente dalla natura giuridica o dal regime fiscale adottato - svolgono effettivamente le attività riconducibili alla **sezione 55** di cui ai **codici ATECO**.

Nell'elenco esemplificativo riportato dall'Agenzia, sono ricompresi anche quanti forniscono alloggio di breve durata presso: chalet, villette e appartamenti o bungalow per vacanze bonus ad appartamenti o bungalow per vacanze e campeggi.

Restano **esclusi**, invece, gli agriturismi se il titolare non esercita abitualmente l'attività.

- agli **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.

L'Agenzia non ha invece preso posizione su coloro che hanno iniziato l'attività da giugno dell'anno scorso, i quali in assenza del rispetto della condizione del calo di fatturato, non potrebbero beneficiare del credito. Alla luce del dettato letterale della norma, si auspica che sia il Parlamento a intervenire in sede di conversione del decreto per correggere il tiro e riconoscere il bonus anche in assenza del requisito del fatturato se il contribuente ha avviato l'attività dal 1° gennaio 2019.

Tra i soggetti ammessi al credito d'imposta, la circolare n. 14/E/2020 include espressamente i **contribuenti forfettari** e anche gli **agricoltori** sia se determinano il reddito su base catastale, sia se producono reddito d'impresa.

Ammontare del credito d'imposta

Il credito d'imposta è stabilito in misura percentuale, pari al:

- **60%** per i canoni di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo;

- **30%** in relazione ai canoni dei contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda.

I canoni devono essere relativi a un contratto di locazione così come identificato dall'art. 1571 e seguenti c.c., la cui disciplina è regolata dalla legge n. 392/1978, ovvero relativi alle ipotesi in cui il godimento degli immobili avviene a seguito di un provvedimento amministrativo di concessione cui, solitamente, accede una convenzione di stampo privatistico che disciplina i rapporti tra le parti.

In relazione agli immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, si precisa che rientrano nell'ambito di applicazione del credito d'imposta 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. Ne consegue che il credito di

imposta è riconosciuto sul 50% del canone di locazione. Ciò a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione; infatti, in tale ipotesi, il credito di imposta non potrà essere riconosciuto con riferimento ai canoni relativi all'immobile ad uso promiscuo, ma solo con riferimento all'immobile adibito ad attività professionale in via esclusiva.

Condizione necessaria per poter fruire del credito è il **pagamento del canone di locazione**; quindi in caso di mancato pagamento la possibilità di utilizzare il credito d'imposta resta sospesa fino al momento del versamento.

Nel caso in cui l'ammontare del canone sia stato rideterminato per tener conto dell'attuale contingenza economica rispetto a quello originariamente pattuito, il credito d'imposta deve essere commisurato sul canone rideterminato.

Attenzione

In materia, importante chiarimento reso dall'Agenzia è quello relativo alla possibilità per l'inquilino di **cedere il credito "in conto canone"**, scalandolo cioè dall'ammontare dovuto, senza dover versare la somma per intero, ferma restando naturalmente l'accettazione da parte del locatore.

Tale chiarimento dissipa i dubbi emergenti dalla lettura dell'art. 18 del decreto Rilancio che subordina il riconoscimento del credito al pagamento del canone di locazione. In tali ipotesi il **versamento del canone** è da considerarsi **avvenuto contestualmente** al momento di efficacia della **cessione**.

Si supponga un canone di locazione di 2.000 euro e che il conduttore possa pagare al proprietario 800 euro in denaro e 1.200 euro sotto forma di bonus fiscale. Sarà ovviamente necessaria l'**accettazione** da parte del conduttore. La cessione del credito permette al conduttore di ridurre la propria esposizione finanziaria nei confronti del locatore e a quest'ultimo di utilizzare il credito cedutogli per il pagamento di debiti tributati (i.e. IMU).

Modalità di utilizzo del credito

Il credito d'imposta è utilizzabile:

a) **in compensazione**, nel modello F24 (**codice tributo 6920**, istituito con la [risoluzione n. 32/E/2020](#))

b) **nella dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; a tal riguardo l'Agenzia ha chiarito che occorre fare riferimento alla dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui la spesa per il canone è stata sostenuta. Inoltre, in considerazione della circostanza che la norma fa riferimento al canone «versato», per utilizzare il credito nella predetta dichiarazione dei redditi, è necessario che risulti pagato nel 2020;

c) può essere **ceduto**: al locatore o al concedente o ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito. In relazione al cessionario, la quota di credito non utilizzata 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. Il credito d'imposta rilevato come **componente positivo** dal conduttore non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e al valore della produzione ai fini IRAP.

Si allega alla presente Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 06/06/2020.

Tutti coloro che fossero interessati al conteggio del credito d'imposta sulle locazioni dovranno contattare lo Studio, fornendo la documentazione richiesta al fine di verificare il diritto alla spettanza del suddetto credito.