

SERVIZIO FISCALE

9 Giugno 2020

Alle aziende associate

**DECRETO LEGGE “RILANCIO” – CREDITO DI IMPOSTA PER CANONI DI
LOCAZIONE (ART. 28 DEL D. L. 34/2020)**

Gentili Associati,

nel proseguire con l'analisi delle numerose novità introdotte dal decreto “rilancio” in questa sede ci si soffermerà sul credito di imposta per i canoni di locazione di immobili diversi da quelli a uso abitativo (art. 28 del decreto legge 34/2020), anche alla luce della recente circolare n. 14/E pubblicata all'Agenzia delle entrate lo scorso 6 giugno.

Occorre subito premettere come la disciplina qui in disamina si affianchi (pur avendo un ambito applicativo molto più ampio) a quella introdotta con l'art. 65 del decreto “cura Italia” (quest'ultimo noto come credito per “botteghe e negozi”), nel contempo disponendo l'impossibilità di cumulare le due agevolazioni.

1.- Già l'**ambito soggettivo** della nuova norma è assai più “inclusivo”, posto che sono ora ammessi a beneficiare del credito di imposta:

- (a) i titolari di reddito di impresa;
- (b) gli artisti e i professionisti;
- (c) gli enti non commerciali (compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti) limitatamente agli immobili impiegati nella loro attività istituzionale¹.

Tra i soggetti ammessi devono ritenersi inclusi anche coloro in **regime forfetario** e gli **imprenditori e imprese agricoli** (indipendentemente dalla circostanza che il reddito venga determinato su base catastale o secondo le regole del reddito di impresa).

Quanto al **limite dimensionale**, deve trattarsi di soggetti che, nel periodo di imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2020 (quindi, per i contribuenti solari, il **2019**) abbiano conseguito **ricavi o compensi non superiori a € 5 milioni**; questo limite non trova applicazione per le strutture alberghiere e agrituristiche)².

¹ Detti enti rimangono ricompresi anche qualora svolgano un'attività commerciale, purché non sia prevalente rispetto a quella istituzionale.

Ulteriore **condizione** è rappresentata dalla circostanza che in uno dei tre mesi relativamente ai quali si vuole fruire del credito di imposta (ossia: **marzo, aprile e maggio del 2020**)³ si sia verificato un **calo del fatturato o dei corrispettivi almeno pari al 50% rispetto al corrispondente mese dell'anno 2019**.

Preme ricordare come il raffronto debba essere eseguito “mese per mese” e che quindi il credito possa spettare solo per alcuni dei mesi indicati e non necessariamente per tutti.

La circolare dell’Agenzia delle entrate n. 14/E del 06.06.2020, a commento del credito di imposta in esame, ha ulteriormente ribadito i criteri di **determinazione del fatturato**.

Più in particolare viene ivi confermato quanto segue: *<<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 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 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 <Data>) 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 <DataDDT>)

Ad esempio, 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 ad 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>>.

2.- Anche l’**ambito oggettivo** è stato esteso, ricomprendendovi ora **tutti gli immobili ad uso non abitativo -indipendentemente dalla categoria catastale-** purché **destinati** (e qui il vincolo di “destinazione” pare elemento decisivo) allo svolgimento di un’attività:

- industriale;

² Per gli enti non commerciali il limite dei ricavi andrà verificato solo con riferimento all’eventuale attività commerciale. Nel contempo, anche il calo del fatturato andrà verificato solo ed esclusivamente in relazione a detta attività, mentre non potrà certo trovare rilievo per quella istituzionale. Nel caso in cui il canone di locazione sia unico e l’immobile venga utilizzato per svolgere sia attività istituzionale che attività commerciale, il credito di imposta spetterà previa separata individuazione dei relativi presupposti e dovrà essere suddiviso sulla base di parametri oggettivi da determinarsi caso per caso.

³ Per le strutture alberghiere e agrituristiche con attività solo stagionale, il trimestre rilevante è rappresentato da aprile, maggio e giugno).

- commerciale;
- artigianale;
- agricola;
- di interesse turistico;
- di lavoro autonomo⁴ (purchè esercitato in modo abituale e professionale).

L'art. 28 è intervenuto anche sul titolo giuridico in base al quale si utilizza l'immobile, atteso che ora rilevano i contratti:

(a) di **locazione**, di **leasing** o di **concessione**;

(b) di **servizi a prestazioni complesse** o di **affitto d'azienda**, comprensivi di almeno un immobile tra quelli di cui sopra.

Con riferimento ai contratti di locazione ci si è posti il problema della eventuale rilevanza della **sublocazione**; ciò in assenza di qualunque riferimento normativo in tal senso.

Due elementi inducono a una risposta affermativa, anche se, date la frequenza e la rilevanza della fattispecie, un chiarimento ufficiale sarebbe auspicabile:

- da un lato, la *ratio* della disposizione, volta, come noto, a ristorare parte del costo sostenuto per il godimento dell'immobile;
- dall'altro il riferimento della stessa circolare 14/E al "*contratto di locazione così come identificato dagli articoli 1571 e seguenti del codice civile e la cui disciplina è regolata dalla legge 27 luglio 1978, n. 392*". Orbene, salvi diversi patti contrari, entrambi i corpi normativi richiamati prevedono la possibilità di sublocare l'immobile.

Con interpretazione estremamente restrittiva, con il richiamato provvedimento di prassi l'Agenzia delle entrate ritiene **esclusi i contratti di leasing finanziario**. La posizione viene motivata con la circostanza che il leasing finanziario è, nei fatti, assimilabile all'acquisto, atteso che il conduttore assume tutti i rischi inerenti al bene.

Sarebbe, quindi, **ammesso solo** il contratto cosiddetto di "**leasing operativo**", in quanto assimilabile alla "tipica" locazione. Non si può che auspicare che l'Agenzia mitighi il descritto orientamento ermeneutico, che oltre a contrastare sia con la *ratio* della norma che con il suo tenore letterale, non appare appagante nemmeno sotto il profilo "sistematico", tenuto conto delle norme recate dall'art. 1, commi

⁴ Con riferimento a tale tipologia di contribuenti, la circolare chiarisce che possono beneficiare del credito di 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'articolo 54 del Tuir. Pertanto, il credito di imposta è riconosciuto sul 50% del canone di locazione, ma a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di un altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione; in caso contrario il credito di imposta non potrà essere riconosciuto con riferimento ai canoni relativi all'immobile a uso promiscuo, ma solo con riferimento all'immobile adibito in via esclusiva all'attività professionale.

136 e seguenti (e, in particolare, il comma 137) della legge 124/2017⁵.

Transitando ora ai **contratti di servizi a prestazioni complesse**, in questo contesto rilevano quei negozi che prevedono, oltre alla mera percezione di canoni di locazione, anche 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. Trattasi, ad esempio, degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali.

3- Elemento essenziale affinché il credito di imposta possa essere utilizzato è rappresentato dall'**avvenuto pagamento del canone** di locazione (o di leasing o di concessione).

In altri termini, se tutte le sopra analizzate **condizioni** (attività esercitata dal contribuente, limite di ricavi, calo di fatturato, tipologia di immobile, utilizzo del medesimo) sono integrate il credito di imposta risulterà **spettante**.

Ma il credito spettante potrà essere fruito (cioè **utilizzato**) solo se entro e non oltre il 2020 intervenga anche il **pagamento** dei canoni relativi alle mensilità ammesse al beneficio.

Sotto questo versante la circolare 14/E consente che il **pagamento** (quanto meno parziale) **del canone** avvenga **mediante cessione al locatore del credito di imposta spettante**. In tale ipotesi il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione, fermo restando che in tal caso **si deve procedere al pagamento della differenza** tra il canone dovuto ed il credito di imposta.

4- La norma prevede due soglie differenziate per la **quantificazione del credito** spettante, ossia:

- (a) **60%** del canone mensile (per i mesi rilevanti, ovviamente) di locazione, leasing o concessione;
- (b) **30%** dei canoni mensili relativi ai contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto di azienda (purché comprensivi di almeno un immobile a uno non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività).

Ovviamente, il canone spetterà in proporzione all'importo effettivamente pagato del canone. In altri termini, qualora l'importo contrattualmente determinato sia oggetto di una riduzione, ancorché temporanea, che interessi i mesi di marzo, aprile e maggio 2020, le percentuali di cui sopra dovranno essere applicate alla misura così ridotta.

Ancora, e come già chiarito in relazione al credito per "botteghe e negozi, le spese condominiali pattuite come voce unitaria all'interno del canone di locazione concorrono alla determinazione dell'importo sul quale calcolare il credito d'imposta purché tale circostanza risulti dal contratto.

⁵ Trattasi della norma che ha introdotto nell'ordinamento italiano la regolamentazione dei contratti di locazione finanziaria. In particolare, il comma 137 testualmente cita i "leasing immobiliari", col che chiarendo che per leasing si debba intendere la locazione finanziaria. Dal canto suo, anche l'art. 28 del decreto "rilancio" testualmente richiama i contratti di "leasing", senza specificazione ulteriore

5- Quanto alle **modalità di utilizzo del credito**, l'art. 28 in disamina consente più di una possibilità. In particolare, il credito di imposta potrà essere:

(a) utilizzato nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo di imposta nel corso del quale avviene il pagamento delle mensilità rilevanti. Ricordando che il pagamento deve comunque avvenire nel corso del periodo di imposta 2020, per la generalità dei contribuenti (quelli “solari”) l'utilizzo potrà dunque aversi nel corso del 2021. Nello specifico, il credito potrà essere utilizzato a riduzione delle imposte sui redditi risultanti dalla dichiarazione e l'eventuale residuo potrà essere riportato a nuovo ma non potrà formare oggetto di richiesta di rimborso. Tanto il credito quanto gli utilizzi dovranno trovare indicazione nel quadro RU della dichiarazione;

(b) utilizzato in **compensazione tramite modello F24**. Posto che si potrà ricorrere a detta possibilità solo successivamente al pagamento dei canoni agevolabili, il modello F24 dovrà essere presentato esclusivamente per via telematica utilizzando 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”;

(c) **ceduto, anche in parte**. Possono rendersi cessionari sia il locatore (o il concedente) che soggetti terzi, compresi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione. La possibilità di cessione, espressamente disciplinata dall'art.122 del decreto legge 34/2020, prevede comunque che venga emanato un apposito provvedimento attuativo.

6- Il credito di imposta **non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap**; in particolare, per quanto riguarda le imposte dirette, il credito non rileva anche ai fini dell'art. 61 e 109 del dpr 917/1986.

7- L'ultimo aspetto sul quale richiamare l'attenzione riguarda il **divieto di cumulo** del credito disciplinato dall'art. 28 del decreto “rilancio” con quello di cui all'art. 65 del decreto “cura Italia” (meglio noto come ‘credito botteghe e negozi’), il quale era però limitato al canone di locazione del solo mese di marzo 2020 e agli immobili rientranti nella categoria catastale C1.

Il Nostro Servizio Economico/Fiscale (Dott. Claudio Zamparelli tel. 342 6379838 c.zamparelli@confapiemilia.it e il Dott. Domenico Paradiso 349 6015699 d.paradiso@confapiemilia.it) è a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali Saluti

Dott. Stefano Bianchi

Direttore



Confapi Emilia