



**Sommario**

---

<b>CREDITO DI IMPOSTA PER CANONI DI LOCAZIONE DEGLI IMMOBILI A USO NON ABITATIVO E AFFITTO D'AZIENDA</b>	<b>2</b>
.....	
AMBITO SOGGETTIVO.....	2
AMBITO OGGETTIVO.....	3
REQUISITI PER L'ACCESSO AL CREDITO.....	4
MISURA DEL CREDITO.....	5
MODALITÀ DI UTILIZZO.....	6
DIVIETO DI CUMULABILITÀ DEL CREDITO.....	6



## CREDITO DI IMPOSTA PER CANONI DI LOCAZIONE DEGLI IMMOBILI A USO NON ABITATIVO E AFFITTO D'AZIENDA

Con la circolare n. 14/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti sulle modalità di fruizione del credito d'imposta per i **canoni di locazione a suo non abitativo e affitto d'azienda** come introdotto dall'art. 28 del D.L. n. 34/2020 c.d. "Decreto Rilancio".

### AMBITO SOGGETTIVO

**I beneficiari del credito d'imposta per canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda sono tutti soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta 2019, in particolare:**

- **persone fisiche e associazioni fra professionisti;**
- **imprenditori individuali, S.n.c. e S.a.s.** che producono reddito di impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- **S.p.A., S.a.p.A., S.r.l., società cooperative e società di mutua assicurazione, società europee** di cui al regolamento CEE n. 2157/2001 e società cooperative europee di cui al regolamento CEE n. 1435/2003 **residenti nel territorio dello Stato;**
- **gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust,** residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- **le stabili organizzazioni di soggetti non residenti nel territorio dello Stato** quali società e enti di ogni tipo, compresi i trust con o senza personalità giuridica.

Il legislatore ha inoltre **stabilito l'inclusione dei seguenti soggetti:**

- a) **strutture alberghiere e agrituristiche, a prescindere dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta chiuso al 31.12.2019.** 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, anche in maniera stagionale, riconducibili alla sezione 55 di cui ai codici ATECO** quali:
- ✓ 55.10.00 – Alberghi;
  - ✓ 55.20.10 – Villaggi turistici;
  - ✓ 55.20.20 – Ostelli della gioventù;
  - ✓ 55.20.30 – Rifugi di montagna;
  - ✓ 55.20.40 – Colonie marine e montana;
  - ✓ 55.20.50 – Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence, alloggio connesso alle aziende agricole;
  - ✓ 55.20.51 - Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence;
  - ✓ 55.20.52 – Attività di alloggio connesse alle aziende agricole.



- b) **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.

Non essendo prevista alcuna distinzione tra le attività, **fermo restando il limite dei ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di Euro, devono ritenersi inclusi nell'ambito soggettivo:**

- **i soggetti in regime forfetario** di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della legge n. 190 del 2014;
- **gli imprenditori e le imprese agricole**, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa.

Risultano **ESCLUSI** dalla platea degli aventi diritto al credito, **i soggetti che esercitano non abitualmente attività commerciali, attività di lavoro autonomo e attività alberghiera o agrituristica.**

#### *AMBITO OGGETTIVO*

**Il credito d'imposta è stabilito in misura percentuale per i seguenti contratti:**

1. **nella misura del 60% in relazione ai canoni di locazione, di leasing o di concessione di 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;**
2. **nella misura del 30% in relazione ai canoni di 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 industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.**

**ATTENZIONE: A differenza del credito d'imposta per le locazioni di botteghe e negozi, istituito dal D.L. n. 18/2020 c.d. "Cura Italia", tale credito, spetta a tutti gli immobili ad uso non abitativo indipendentemente dalla classificazione dell'immobile locato.**

#### *Leasing*

**In merito ai contratti di leasing, l'Agenzia ritiene che l'assimilazione operata dal legislatore tra contratti di locazione e leasing debba riguardare i contratti di leasing c.d. operativi (o di godimento)** in quanto, a differenza dei leasing cd. finanziari (o traslativi), hanno la medesima funzione economica delle locazioni "tipiche".

**Di conseguenza, NON rientrano nell'ambito di applicazione del credito, i canoni relativi a contratti di leasing finanziario** (traslativo) rispetto ai quali, in linea di principio, è il conduttore che sostiene i rischi relativi al bene risultando, pertanto, assimilabili ai contratti di compravendita con annesso finanziamento.

#### *Enti non commerciali*

Per quanto riguarda gli enti non commerciali, la disposizione è applicabile anche nel caso in cui **gli immobili locati, sempre diversi da quelli ad uso abitativo, siano utilizzati ai fini dell'attività istituzionale.**



Nel caso in cui **l'ente non commerciale svolga**, nel medesimo immobile, **anche attività commerciale**, il credito d'imposta sarà **attribuito in relazione al canone di locazione afferente alle due sfere - istituzionale e commerciale** - e nel rispetto dei differenti requisiti individuati dalla norma.

L'Agenzia chiarisce che 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.

Relativamente al canone di locazione corrisposto per la sola parte relativa all'attività commerciale, l'ente non commerciale deve verificare di **non aver conseguito nel 2019 ricavi o compensi in misura superiore a 5 milioni di euro e di aver avuto un calo del fatturato o dei corrispettivi del mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del 2019.**

**ATTENZIONE:** Nel caso in cui il contratto di locazione stipulato dall'ente sia unico è necessario individuare con criteri oggettivi la quota parte di canone relativo ai locali destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale rispetto a quella dei locali in cui viene svolta l'attività commerciale. A tal fine, ad esempio, è possibile fare riferimento ai **criteri di allocazione utilizzati nella contabilità interna ai fini della imputazione dei costi e ricavi alle due attività**. In assenza, è possibile utilizzare ogni altro criterio che risulti oggettivo e riscontrabile in sede di attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Infine, **qualora l'ente non commerciale non svolga alcuna attività commerciale nell'immobile utilizzato ai soli fini dell'attività istituzionale, non è richiesta la citata verifica del calo dei flussi reddituali** delle attività poste in essere nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del 2019, ai fini della fruizione del credito d'imposta, fermo restando, in relazione ai predetti flussi reddituali, di non aver superato il limite dei 5 milioni di euro.

#### Immibile utilizzato ad uso promiscuo

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.**

#### REQUISITI PER L'ACCESSO AL CREDITO

Come stabilito dal comma 5, art. 28 del D.L. Rilancio, **il credito d'imposta spetta a condizione che soggetti esercenti attività economica abbiano subito una DIMINUIZIONE DEL FATTURATO O DEI CORRISPETTIVI IN CIASCUNO DEI MESI DI MARZO, APRILE E MAGGIO DI ALMENO IL 50% RISPETTO ALLO STESSO MESE DEL PERIODO D'IMPOSTA PRECEDENTE.**



In base a quanto richiamato dalla circolare 9/E del 13.4.2020, **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, 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 IVA 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.

**ATTENZIONE:** 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** e la data del **corrispettivo giornaliero**, mentre per la **fattura differita è la data dei DDT** o dei documenti equipollenti richiamati in fattura.

**ATTENZIONE: Il calo del fatturato deve essere verificato mese per mese; di conseguenza potrebbe risultare che il credito spetti per uno dei mesi presi in considerazione.**

#### *MISURA DEL CREDITO*

Come già accennato, il credito d'imposta ammonta:

- al **60% del canone di locazione degli immobili ad uso non abitativo;**
- al **30% del canone nei casi contratti di affitto d'azienda.**

**CONDIZIONE NECESSARIA PER POTER FRUIRE DEL CREDITO È L'AVVENUTO 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.

**ATTENZIONE: A titolo di parziale pagamento del canone è possibile cedere il credito d'imposta al locatore. In tale ipotesi il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione.** In altri termini, considerata la finalità della norma di ridurre l'onere che grava in capo al locatario, è possibile fruire del credito attraverso la cessione dello stesso al locatore o conducente del credito di imposta, fermo restando che in tal caso deve intervenire il pagamento della differenza tra il canone dovuto ed il credito di imposta.

**ATTENZIONE:** Nel caso in cui l'ammontare del canone sia stato rideterminato autonomamente tra parti (Locatore e Conduttore) per tener conto dell'attuale contingenza economica rispetto a quello originariamente pattuito, **il credito d'imposta deve essere commisurato sul canone rideterminato.**

**ATTENZIONE:** Ricordiamo che appare opportuno, per evitare successivi controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate nei confronti del Locatore, presentare apposito Modello 69 in cui si rappresenta la variazione del canone corredato dalla copia dell'accordo di rideterminazione perfezionato tra le Parti.

**MODALITÀ DI UTILIZZO**

Il credito d'imposta è utilizzabile:

1. **IN COMPENSAZIONE**, nel modello F24 con **codice tributo 6920** denominato "Credito d'imposta canoni di locazione, leasing, concessione o affitto d'azienda – art. 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34", istituito con la risoluzione n. 32/E/2020, da esporre nella colonna "importi a credito compensati" della sezione "Erario".
2. **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**. Nei casi di utilizzo diretto da parte del locatario, **il credito spettante e i corrispondenti utilizzi andranno 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.
3. **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.

**ATTENZIONE: Il credito d'imposta rilevato come componente positivo dal conduttore/fruttore NON CONCORRE:**

- alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi;
- al valore della produzione ai fini IRAP;
- ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 1 del TUIR;
- ai fini del rapporto di deducibilità dei componenti negativi, di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR.

**ATTENZIONE: Nel caso di cessione del credito con riferimento al CESSIONARIO, invece, qualora il valore nominale del credito ceduto sia maggiore rispetto al corrispettivo pattuito con il cedente, emerge una sopravvenienza attiva che concorre alla formazione del reddito e del valore della produzione netta secondo le ordinarie modalità.**

**DIVIETO DI CUMULABILITÀ DEL CREDITO**

**ATTENZIONE:** Al fine di evitare la sovrapposizione in capo ai medesimi soggetti e per le medesime spese, **IL LEGISLATORE HA PREVISTO ESPRESSAMENTE IL DIVIETO DI CUMULO CON IL CREDITO D'IMPOSTA C.D. "CREDITO D'IMPOSTA PER BOTTEGHE E NEGOZI", PREVISTO DALL'ART. 65 DEL D.L. CURA ITALIA, IN RELAZIONE AI CANONI DI LOCAZIONE PAGATI RELATIVI AL MESE DI MARZO.**

Si rammenta che il credito d'imposta per botteghe e negozi prevede un credito, a favore dei soggetti esercenti attività di impresa, pari al 60% delle spese sostenute per il mese di **marzo 2020 per canoni di locazione purché relativi ad immobili rientranti nella categoria catastale C/1.**

**RIPRODUZIONE VIETATA**



**Fermo restando il possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi** per fruire del credito oggetto della presente circolare, **nell'ipotesi in cui non sia ancora stato utilizzato il credito d'imposta per botteghe e negozi** – ad esempio, nell'ipotesi di pagamento non avvenuto del canone di locazione – **è possibile optare alternativamente per il credito d'imposta previsto dall'articolo 28 del Decreto Rilancio.**

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti