

Prot. n. F57/RNS
Bologna, 28 maggio 2020

Oggetto: **D.L. n. 34/2020, c.d. Decreto Rilancio – art. 28 “Credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e affitto d’azienda”.**

Sintesi

Il Governo ha introdotto un nuovo credito di imposta relativo ai canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo e affitto d’azienda; si tratta di una misura che molti contribuenti richiedevano dal principio della crisi e che ha richiesto la ricerca di ingenti risorse per il suo sostenimento.

Con il Decreto Cura Italia – si veda nostra precedente circolare prot. n. RNS F28-2020 – il Governo è intervenuto in prima battuta per mitigare gli effetti dell’emergenza sanitaria abbattutisi sugli esercizi commerciali di più modesta dimensione; a tal fine è stato istituito un credito di imposta – istituito dall’art. 65 del DL 18/2020, c.d. Cura Italia – limitato però ai soli canoni di locazione di botteghe e negozi, rimasti forzatamente chiusi durante il *lockdown*.

Con il Decreto Rilancio, perseguendo la medesima *ratio* della citata previsione normativa, i tecnici dell’Esecutivo hanno previsto un nuovo credito d’imposta sui canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d’azienda di portata molto più estesa.

SOGGETTI INTERESSATI

La platea dei **potenziali beneficiari** si estende ad **ogni soggetto che eserciti attività d’impresa, arte o professione nonché, per espressa previsione, anche agli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore** e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Tuttavia, possono accedere a tale credito, tra i potenziali aventi diritto sopra elencati coloro che:

- A. abbiano ricavi o compensi **NON superiori a 5 milioni** nel periodo di imposta precedente l’entrata in vigore il Decreto (salvo i soggetti non solari, per tutti l’anno di riferimento è il 2019);
- B. siano in grado di **dimostrare un calo del fatturato o dei corrispettivi** di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d’imposta precedente, in riferimento ai mesi di marzo, aprile, maggio 2020.

Da quanto è dato comprendere dal testo della relazione illustrativa al Decreto, relativa al comma 5, dell’art. 28, non dovrebbero dimostrare un calo del fatturato – nei termini di cui



alla lettera B. – i soggetti che non svolgano un’attività commerciale; la diretta conseguenza di tale affermazione sarebbe data dalla circostanza, **in relazione agli immobili non abitativi destinati alle sole attività istituzionali**, che gli **enti non commerciali**, gli **enti del terzo settore** e gli enti religiosi civilmente riconosciuti non sarebbero tenuti a dimostrare la riduzione dei ricavi.

Per gli enti non commerciali che invece svolgano attività mista – non commerciale e commerciale – invece non è chiaro come procedere e si attendono in merito chiarimenti da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Il calcolo in concreto del calo del fatturato dovrebbe seguire i criteri già indicati dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 9 del 13 aprile 2020 in cui, al paragrafo 2.2.5, i tecnici dell’Amministrazione finanziaria illustravano le modalità operative rispetto all’analogo caso della sospensione dei versamenti disposta dall’articolo 18 del Decreto Cura Italia.

In base alla citata circolare, il computo di fatturato e corrispettivi deve essere effettuato *“...prendendo a riferimento le operazioni eseguite nei mesi di marzo ed aprile e fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020) e del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020) cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA...”*

Lo stesso documento di prassi aggiunge che 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)...”*.

Quanto sopra indicato ammette un’eccezione, data dalle **strutture alberghiere e agrituristiche**; al fine di supportare in modo più incisivo uno dei settori economici più colpiti dalle misure riguardanti l’emergenza sanitaria, **il parametro dei ricavi/compensi** di cui alla lettera A. sopra indicata, **non viene applicato alle medesime strutture alberghiere e agrituristiche**.

Infatti, secondo il comma 3, dell’art. 28 del Decreto Rilancio **il credito di imposta spetta alle "strutture alberghiere e agrituristiche indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente.**

In attesa di un documento di prassi in merito, si ritiene che possano essere riconducibili al novero delle strutture alberghiere gli alberghi, i villaggi albergo, le residenze turistico-alberghiere, gli alberghi diffusi, secondo quanto chiarito in passato per il credito di imposta relativo alla ristrutturazione degli alberghi (D.M. 20.12.2017).

Il riferimento invece alle strutture agrituristiche dovrebbe essere decifrabile in connessione con le norme che regolano l’attività agrituristica in base alla Legge n. 96/2006.



OGGETTO del CREDITO D'IMPOSTA

L'agevolazione in parola viene concessa in riferimento ai canoni di locazione, di leasing, di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati:

- allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico;
- all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;
- allo svolgimento dell'attività istituzionale per gli enti non commerciali.

Il credito di imposta, come specificato dal comma 6, dell'art. 28, **risulta spettante ed utilizzabile successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni.**

NOZIONE di -IMMOBILI AD USO NON ABITATIVO DESTINATI ALL'ATTIVITA'-

Come più volte accennato, l'agevolazione è fruibile in relazione agli immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività, nel manifesto sforzo da parte del Governo di abbracciare una più ampia platea di beneficiari rispetto al credito d'imposta spettante, ad esempio, per botteghe e negozi.

Per tale motivo, al contrario del nominato "bonus botteghe", l'art. 28 del Decreto Rilancio non contiene alcun riferimento ad una o più categorie catastali cui i contribuenti possano fare affidamento al fine di identificare gli immobili che danno accesso all'agevolazione.

In attesa, come detto, di un documento di prassi che dipani anche tali dubbi è possibile solo riferirsi alla circostanza per cui il credito spetta per immobili il cui **uso sia non abitativo**.

La lettera della norma dovrebbe quindi comportare che i canoni per immobili con classificazione catastale ad uso abitativo non possano accedere all'agevolazione in commento.

Infine, il comma 2 dell'art. 28 del Decreto, concede l'agevolazione non solo in connessione al sostenimento di canoni di locazione propriamente detti, ma ammette al beneficio anche i contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda se comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività.

DETERMINAZIONE del CREDITO D'IMPOSTA

Come disposto dal comma 5 dell'art. 28, del Decreto, 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 per tutti i soggetti aventi diritto, ma
- per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale, ciascuno dei mesi di aprile, maggio, giugno.



L'ammontare del credito spettante è commisurato:

- al 60% dell'importo mensile dei canoni di locazione, leasing o di concessione dei suddetti immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività;
- al 30% dei canoni relativi a 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.

Si osserva che il credito è espressamente commisurato – secondo il comma 5 – a quanto versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento alle competenze dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno; tale formulazione letterale può portare a ritenere che l'agevolazione possa essere richiesta anche nell'ipotesi in cui i pagamenti dei mesi indicati siano onorati in ritardo rispetto alle scadenze negoziali ma comunque versate entro l'anno solare 2020.

Anche in tal caso comunque sarebbe opportuna una precisazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

UTILIZZO del CREDITO

Secondo quanto stabilito al comma 6 dell'art. 28, il credito d'imposta è utilizzabile, alternativamente:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sostenimento della spesa;
- in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. n. 241/97, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni, senza applicazione dei limiti alle compensazioni di cui al comma 53, dell'art. 1, della L. n. 244/2007 e dell'art. 34, della L. n. 388/2000;
- mediante cessione ad altri soggetti, secondo quanto previsto dall'art. 122 del medesimo Decreto Rilancio (sul tema della cessione dei crediti di imposta prevista dall'art. 122 sarà pubblicata una nostra circolare specifica cui si rimanda).

ESCLUSIONE dalla BASE IMPONIBILE IRES ed IRAP del CREDITO di IMPOSTA

Il credito di imposta in parola, secondo il dettato del comma 6, dell'art. 28:

- non concorre alla formazione del reddito ai fini IRES
- non concorre alla formazione del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 comma 5, del TUIR.

DIVIETO di CUMULO con il CREDITO "BOTTEGHE e NEGOZI"

Il comma 8, dell'art. 28, dispone che il credito qui in commento non possa cumularsi al credito d'imposta di cui all'art. 6, del D.L. n. 18/2020, Cura Italia, in relazione alle medesime spese sostenute.



La possibilità che tale cumulo possa in concreto realizzarsi potrebbe tuttavia essere ristretta alla sola mensilità di marzo, in quanto il precedente credito “botteghe e negozi” rimane circoscritto a tale limitato perimetro temporale.

Non coincidendo pertanto l’ambito temporale di riferimento fra i due crediti di imposta, per i mesi di aprile e maggio sembrerebbe possibile godere del credito di imposta previsto dall’art. 28, nonostante per il mese di marzo il contribuente possa avere deciso di optare – in seno alla medesima attività – per la fruizione del credito di imposta previsto dall’art. 65 del Decreto Cura Italia.

Cordiali saluti.