

AGEVOLAZIONI

I crediti d'imposta sulle locazioni

di **Luca Mambrin**



Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, il **D.L. 18/2020**, "**Decreto Cura Italia**" ha introdotto un **credito d'imposta per l'anno 2020**:

- ai **soggetti esercenti attività d'impresa** (ne sono esclusi i lavoratori autonomi);
- nella misura del **60%** dell'ammontare del **canone di locazione** relativo al mese di **marzo 2020**;
- per gli **immobili rientranti nella categoria catastale C/1**.

Il credito d'imposta non è riconosciuto alle attività considerate essenziali di cui agli [allegati 1 e 2](#) del **D.P.C.M. 11.03.2020** ed è utilizzabile esclusivamente in **compensazione con modello F24**.

Nelle [circolari AdE 8/E/2020](#) e [11/E/2020](#) l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti, in particolare:

- il credito d'imposta matura esclusivamente a seguito dell'avvenuto **pagamento del canone**;
- sono **esclusi** dall'ambito applicativo dell'agevolazione i contratti di locazione di **immobili rientranti nelle altre categorie catastali**, diverse dalla C/1, anche se aventi destinazione commerciale (come ad esempio la categoria D/8), nonché gli immobili utilizzati nell'ambito di un contratto di affitto d'azienda o di affitto di ramo d'azienda;
- qualora le **spese condominiali** siano state pattuite come voce unitaria con il canone di locazione, e tale circostanza risulti dal contratto, possono concorrere alla determinazione dell'importo sul quale calcolare il credito d'imposta;
- nel caso di contratto di locazione con **canone unitario comprendente sia il negozio (C/1) che una pertinenza (C/3)** il **credito di imposta spetta sull'intero canone**, in quanto la pertinenza rappresenta un **accessorio rispetto al bene principale**, purché tale

pertinenza sia utilizzata per lo svolgimento dell'attività.

L'importo può essere utilizzato, come precisato nella [risoluzione 13/E/2020](#) a partire dal **25 marzo 2020 esclusivamente in compensazione**, utilizzando il **modello di pagamento F24**, da presentare attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate utilizzando il **codice tributo "6914"**.

Nell'ambito del **D.L. 34/2020**, c.d. "**Decreto Rilancio**" è stato introdotto un nuovo, specifico e più ampio **credito d'imposta sulle locazioni**. In particolare, la nuova agevolazione viene riconosciuta in favore:

- dei **soggetti esercenti attività d'impresa**;
- dei **soggetti esercenti arte o professione**;
- degli **enti non commerciali**, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti,

con **ricavi o compensi non superiori a 5 milioni** di euro conseguiti nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

Il credito spetta:

- nella misura del **60%** dell'ammontare mensile del **canone 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;
- nella misura del **30%** in caso di **contratti di servizi a prestazioni complesse** o di **affitto d'azienda**, comprensivi di almeno un **immobile a uso non abitativo** destinato allo svolgimento delle medesime attività.

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

L'agevolazione prevista è commisurata **all'importo versato nel periodo d'imposta 2020** con riferimento a ciascuno dei mesi di **marzo, aprile e maggio** mentre per le **strutture turistico ricettive con attività solo stagionale** con riferimento a ciascuno dei mesi di **aprile, maggio e giugno**.

Il credito d'imposta spetta a condizione che i soggetti esercenti attività economica abbiano subito una **diminuzione 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. **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.

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

La [circolare AdE 14/E/2020](#) ha chiarito che il credito spetta a **prescindere dalla categoria catastale** dell'immobile, rilevando l'effettivo utilizzo dello stesso nelle **attività menzionate nella norma** (industriale, commerciale, artigianale, agricola e di interesse turistico).

In relazione agli immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, l'Agenzia ha precisato 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 tal caso tuttavia il credito di imposta è riconosciuto sul **50% del canone di locazione**, a condizione che **il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile** adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.

In merito all'**ambito soggettivo di applicazione della norma**, la [circolare AdE 14/E/2020](#) ha chiarito che rientrano nell'agevolazione:

- gli **imprenditori individuali**, le **snc** e le **sas** che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- gli **enti e società** indicati nell'[articolo 73, comma 1, lett. a\) e b\), Tuir](#);
- le **stabili organizzazioni di soggetti non residenti** di all'[articolo 73, comma 1, lett. d\), Tuir](#);
- le **persone fisiche** e delle **associazioni** di cui all'[articolo 5, comma 3, lett c\), Tuir](#) che esercitano arti e professioni.

Sono inclusi anche i soggetti in **regime forfetario** e gli **imprenditori e le imprese agricole**, sia che determinino per **regime naturale il reddito su base catastale**, sia quelle che **producono reddito d'impresa**, mentre sono **esclusi coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente** o attività di **lavoro autonomo non esercitate abitualmente** che producono **redditi diversi ex** [articolo 67, comma 1, lett. i\) e l\), Tuir](#).

Con la [risoluzione AdE 32/E/2020](#) è stato istituito il **codice tributo "6920"** per la compensazione del credito, da presentare esclusivamente attraverso i **servizi telematici dell'Agenzia delle entrate**, fermo restando la necessità, per poter operare la compensazione, che il **canone risulti pagato**.

Il credito d'imposta può essere **utilizzato anche nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa** o, in alternativa **può essere ceduto**.

La cessione può avvenire a favore del **locatore/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 il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al **momento di efficacia della cessione**, nei confronti dell'amministrazione finanziaria. In altri termini, in questa particolare ipotesi è possibile fruire del credito anche in assenza di pagamento, fermo restando, però, che deve intervenire **il pagamento della differenza dovuta rispetto all'importo della cessione pattuita**.

Infine in merito alla **cumulabilità** con il credito d'imposta di cui al **D.L. 18/2020** l'Agenzia, dopo aver ribadito **il divieto di cumulo** in relazione ai canoni di locazione pagati relativi **al mese di marzo**, ha precisato che nel caso 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 per il credito d'imposta previsto dall'[articolo 28 del Decreto Rilancio](#), fermo restando **il possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi**.