

## Circolare del 06/06/2020 n. 14 - Agenzia delle Entrate - Divisione Contribuenti

Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda - articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34

### Sintesi:

### Testo:

#### Indice

- 1 Premessa
- 2 Ambito soggettivo di applicazione: soggetti ammessi
- 3 Ambito oggettivo di applicazione
- 4 Requisiti per ottenere il beneficio
- 5 Misura del credito
- 6 Modalità di utilizzo del credito
- 7 Cessione del credito e poteri di controllo dell'amministrazione
- 8 Divieto di cumulabilità col credito previsto dall'[articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n.18](#)
- 9 Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19

#### 1 Premessa

Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, con il [Decreto Legge 19 maggio 2020, n.34](#) (di seguito, Decreto rilancio) è stato previsto, tra l'altro, con l'articolo 28 che *u00ABai 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 in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, spetta un credito d'imposta nella misura del 60 per cento 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 autonomou00BB* (di seguito, credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda).

La finalità perseguita dall'intero Decreto rilancio è quella di porre in essere delle misure in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

In tale contesto l'articolo 28 è inserito nel Titolo II "Sostegno alle imprese e all'economia", al capo I "Misure di sostegno".

La finalità dell'articolo 28, in particolare, è quella di contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 che hanno determinato una riduzione dei ricavi o dei compensi delle attività economiche a fronte dell'incidenza dei costi fissi quali, ad esempio, il canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili delle piccole attività economiche (individuate come quei soggetti con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente quello dell'entrata in vigore del decreto stesso).

Con la presente circolare si forniscono i primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo agli uffici dell'Agenzia delle entrate.

#### 2 Ambito soggettivo di applicazione: soggetti ammessi

Il comma 1 individua come beneficiari del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda i 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 in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

I commi 3 e 4 prevedono altresì l'inclusione nel predetto ambito dei seguenti soggetti con alcune precisazioni:

a) le strutture alberghiere e agrituristiche, prescindendo dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente;

b) gli 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 (art. 100-BB)). 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.

Ferme restando le precisazioni di seguito fornite in relazione alle strutture alberghiere e agrituristiche e agli enti non commerciali di cui ai commi 3 e 4, l'ambito soggettivo ricomprende gli 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 in corso alla data di entrata in vigore del decreto. Si tratta, in particolare:

- degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;

- degli enti e società indicati nell'[articolo 73](#), comma 1, lettere a) e b), del TUIR;

- delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'[articolo 73 del TUIR](#);

- delle persone fisiche e delle associazioni di cui all'[articolo 5](#), comma 3, lettera c), del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR.

Non essendo prevista alcuna distinzione tra le attività, devono ritenersi inclusi nell'ambito soggettivo, fermo restando il limite dei ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto:

- 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.

Non sono inclusi tra i soggetti che possono fruire del credito in esame, coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'[articolo 67](#), comma 1, lettere i) e l), del TUIR.

Il Decreto rilancio è entrato in vigore il 19 maggio 2020, pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare occorre fare riferimento al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019. Per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, occorre fare riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2019. Si pensi, ad esempio, ad un soggetto con periodo d'imposta 1 giugno 2019-31 maggio 2020: in tal caso la soglia dei ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro relativi al periodo precedente a quello in corso al 19 maggio 2019 è da riferire, nel caso specifico, all'esercizio 1 giugno 2018-31 maggio 2019.

Come chiarito in relazione ad altre disposizioni emanate nel periodo emergenziale, la soglia dei ricavi o compensi va determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito (cfr. circolare n. 8/E del 3 aprile 2020). Per i soggetti che determinano il proprio reddito catastale, il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare), ovvero, in mancanza di scritture contabili, all'importo del fatturato relativo al medesimo periodo d'imposta.

Per quanto concerne le ipotesi in cui l'attività economica esercitata consista in un'attività alberghiera o agrituristica il credito d'imposta, qui in commento, può essere fruito a prescindere dai ricavi o compensi registrati nell'anno d'imposta precedente.

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 riconducibili alla sezione 55 di cui ai codici ATECO.

A titolo esemplificativo, si possono citare le seguenti voci:

- 55.1 ALBERGHI E STRUTTURE SIMILI

- 55.10.00 Alberghi - fornitura di alloggio di breve durata presso: alberghi, resort, motel, aparthotel (hotel& residence), pensioni, hotel attrezzati per ospitare conferenze (inclusi quelli con attività mista di fornitura di alloggio e somministrazione di pasti e bevande)

- 55.20 ALLOGGI PER VACANZE E ALTRE STRUTTURE PER BREVI SOGGIORNI

- 55.20.10 Villaggi turistici
- 55.20.20 Ostelli della gioventù
- 55.20.30 Rifugi di montagna - inclusi quelli con attività mista di fornitura di alloggio e somministrazione di pasti e bevande

- 55.20.40 Colonie marine e montane

- 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

i. fornitura di alloggio di breve durata presso: chalet, villette e appartamenti o bungalow per vacanze

ii. cottage senza servizi di pulizia

- 55.20.52 Attività di alloggio connesse alle aziende agricole.

Per attività agrituristica si intende la struttura che svolge l'attività di cui alla [legge n. 96 del 20 febbraio 2006](#) e alle relative norme regionali.

Non sono inclusi tra i soggetti che possono fruire del credito in esame coloro che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica non esercitata abitualmente o un'attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'[articolo 67](#), comma 1, lettere *i*) e *l*), del TUIR. Diversamente, sono inclusi tra i soggetti di cui al comma 3, coloro che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica cd. stagionale; in tal caso, i mesi da prendere a riferimento ai fini del credito d'imposta sono quelli relativi al pagamento dei canoni di aprile, maggio e giugno.

Sono, inoltre, ricompresi nell'ambito di applicazione della fruizione del credito d'imposta in relazione ai canoni pagati gli *u00ABenti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generaleu00BB*.

Al riguardo, come precisato nella [circolare n. 9/E del 13 aprile 2020](#), si ritiene che il legislatore abbia inteso estendere il beneficio in questione a tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'[articolo 55 del TUIR](#).

In considerazione del combinato disposto dei commi 1 e 4, i predetti soggetti possono fruire del menzionato credito d'imposta, anche nell'ipotesi in cui l'ente svolga, oltre all'attività istituzionale, anche un'attività commerciale, in modo non prevalente o esclusivo. Al riguardo, si rinvia a quanto precisato nel successivo paragrafo in merito all'ambito oggettivo.

### 3 Ambito oggettivo di applicazione

Il credito d'imposta è stabilito in misura percentuale (60 per cento o 30 per cento) in relazione ai canoni:

a) 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 (di seguito, in breve, canone locazione degli immobili ad uso non abitativo);

b) dei 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 (di seguito, in breve, canone per servizi o affitto d'azienda).

I predetti canoni devono essere relativi a un 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](#), ovvero relativi alle ipotesi in cui il godimento degli immobili (di cui si dirà di seguito) avviene a seguito di un provvedimento amministrativo di concessione cui, solitamente, accede una convenzione di stampo privatistico che disciplina i rapporti tra le parti.

La disposizione in commento menziona espressamente i canoni di *u00ABlocazione, di leasing [...] 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*<sup>00BB</sup>. Il legislatore ha, dunque, assimilato alla locazione, anche l'ipotesi in cui il bene è condotto sulla base di un contratto di leasing.

Al riguardo, si ritiene che l'assimilazione operata riguardi i contratti di leasing cd. operativo (o di godimento) poiché, a differenza dei leasing cd. finanziari (o traslativi), questo tipo di contratto ha la medesima funzione economica del contratto locazione "tipico". Diversamente, non rientrano nell'ambito di applicazione del credito qui in commento, 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.

A tali contratti, sono espressamente assimilati (ai sensi del comma 2 dell'articolo 28) i contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, purché l'oggetto di tali accordi includa almeno un immobile a uso non abitativo *u00ABdestinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo*<sup>00BB</sup>.

Si tratta di tutte quelle ipotesi in cui, accanto a un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi a una pluralità di immobili, si ponga in essere 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.

La prestazione di tali servizi può risultare essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, al fine di considerare tali immobili come idonei a configurare una gestione attiva del compendio immobiliare (cfr. [circolare n. 7/E del 29 marzo 2013](#)).

Trattasi, ad esempio, degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali ovvero dei contratti cd. *coworking*.

Per quanto concerne i contratti aventi ad oggetto l'affitto d'azienda, rientrano nella disposizione qui in commento le ipotesi in cui l'affitto d'azienda includa la concessione in locazione o godimento di almeno un immobile *u00ABdestinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo*<sup>00BB</sup>.

Per entrambe le ipotesi identificate ai punti sub a) e b), gli immobili oggetto di locazione (o almeno uno degli immobili in ipotesi di affitto d'azienda o contratto misto), indipendentemente dalla categoria catastale, devono essere destinati allo svolgimento effettivo delle seguenti attività:

- industriale;
- commerciale;
- artigianale;
- agricola;
- di interesse turistico (per i soggetti diversi da quelli di cui al comma 3).

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, qui in commento, 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](#). Ne consegue che il credito di imposta è riconosciuto sul 50 per cento 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.

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. Tale ultimo requisito potrà essere verificato dall'esame dell'atto costitutivo o dello statuto della singola associazione o ente.

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.

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 per cento rispetto allo stesso mese del 2019 (vedasi paragrafo 4, relativamente ai requisiti per ottenere il beneficio).

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 per cento 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).

#### **4 Requisiti per ottenere il beneficio**

Come anticipato, il comma 5 prevede che il credito d'imposta spetta a condizione che i *u00ABsoggetti esercenti attività economica abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedenteu00BB.*

Ai fini della modalità di calcolo per la verifica del calo del fatturato o dei corrispettivi si rimanda ai chiarimenti contenuti nella [circolare 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, 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 ) 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 )

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.

A tal fine, si precisa che 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 mesi elencati.

Come anticipato, dal momento che il comma 5 dell'articolo 28 prevede che la condizione per la fruizione del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda connessa alla riduzione *u00ABdel fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedenteu00BB* si applichi esclusivamente ai locatari esercenti attività economica, per gli enti non commerciali non è prevista tale verifica con riferimento all'attività istituzionale.

#### **5 Misura del credito**

Come già accennato, il credito d'imposta ammonta:

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

Ai sensi del comma 5, inoltre, il credito d'imposta previsto dall'articolo 28 è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio.

Per le strutture turistico-ricettive con attività solo stagionale, invece sarà commisurato con riferimento all'importo versato per ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno.

Si precisa che è necessario che il canone sia stato corrisposto per poter fruire del credito. Nel caso in cui il canone non sia stato corrisposto la possibilità di utilizzare il credito d'imposta resta sospesa fino al momento del pagamento.

Si pensi ad esempio, al caso in cui il canone relativo al mese di aprile sia stato pagato a maggio; in tale ipotesi, il credito - fermi restando gli ulteriori requisiti - risulta fruibile successivamente al pagamento.

Nelle ipotesi in cui il canone relativo ai contratti qui in esame sia stato versato in via anticipata, sarà necessario individuare le rate relative ai mesi di fruizione del beneficio parametrando alla durata complessiva del contratto.

Inoltre, nelle ipotesi in cui in considerazione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 si verifichi una modifica ai contratti in essere con l'effetto di ridurre l'ammontare dei canoni da corrispondere (si pensi, ad esempio, alle previsioni di cui all'articolo 216 del Decreto rilancio relativa ai conduttori di impianti sportivi), ai fini della determinazione del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda è necessario considerare le somme effettivamente versate.

Diversamente, nelle ipotesi in cui il pagamento non è ancora avvenuto non sarà possibile fruire in via anticipata del credito; resta ferma tuttavia la possibilità di cedere il credito d'imposta al locatore a titolo di pagamento del canone. Al riguardo, si precisa che 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 qui in esame 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.

Al fine di dimostrare l'avvenuto pagamento si ritiene che i soggetti beneficiari, in assenza di un'espressa previsione normativa sul tema, debbano rispettare i principi ordinari previsti per il riconoscimento degli oneri ai fini della deduzione dal reddito d'impresa ([articolo 109 del TUIR](#)), per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito d'impresa, avendo cura di conservare il relativo documento contabile con quietanza di pagamento.

Nel caso in cui le spese condominiali siano state pattuite come voce unitaria all'interno del canone di locazione e tale circostanza risulti dal contratto, si ritiene che anche le spese condominiali possano concorrere alla determinazione dell'importo sul quale calcolare il credito d'imposta (cfr. [circolare n 11/E del 6 maggio 2020](#), risposta 3.1).

Parimenti, nelle ipotesi di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda il canone cui commisurare il credito d'imposta risulta quello determinato nel relativo contratto di locazione.

## **6 Modalità di utilizzo del credito**

Ai sensi del comma 6 dell'articolo 28 e dell'articolo 122, comma 2, lettera *b*), del Decreto rilancio il credito d'imposta è utilizzabile:

- in compensazione, ai sensi dell'[articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241](#);
- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa
- può essere ceduto:
  - a) al locatore o al concedente;
  - b) ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Per quanto concerne l'utilizzo diretto da parte dei soggetti che possiedono i requisiti per fruire del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda si precisa che la compensazione mediante modello F24 deve avvenire, come espressamente indicato dalla norma, successivamente al pagamento dei canoni agevolabili.

Al fine di consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi, tramite modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, è possibile utilizzare il codice tributo: "6920" denominato u00ABCredito d'imposta canoni di locazione, leasing, concessione o affitto d'azienda - [articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34](#)u00BB, istituito con specifica risoluzione.

In relazione all'utilizzo del credito in dichiarazione dei redditi 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 per cui ai sensi del comma 5 si fa riferimento al canone u00ABversatou00BB, per utilizzare il credito nella predetta dichiarazione dei redditi, è necessario che risulti pagato nel 2020.

Inoltre, ai sensi del comma 6, il contribuente potrà utilizzare il credito d'imposta previsto dall'articolo 28 per ridurre l'ammontare complessivo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento della dichiarazione in relazione al reddito complessivo netto dichiarato.

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.

Si rammenta che, come espressamente menzionato nel comma 1 e nel comma 2, lettera b), dell'articolo 122 del Decreto rilancio, il credito d'imposta può essere ceduto e la cessione è esercitabile *u00ABa decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 2021*u00BB.

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 122 del Decreto rilancio, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate saranno definite le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19 comprese quelle relative al credito d'imposta in esame.

Ferma restando la sussistenza dei requisiti sopra descritti in relazione al fruitore/cedente, il cessionario può utilizzare esclusivamente il credito:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il credito è stato ceduto;
- in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997.

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 comma 6 precisa, altresì, che il componente positivo rilevato dal locatario/fruitore del credito 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.

In relazione 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.

In particolare, ai fini delle imposte dirette, tale componente positivo concorre nel periodo d'imposta in cui la cessione risulta efficace nei confronti dell'amministrazione finanziaria:

- per le imprese minori e le micro-imprese *2435-ter*, ai sensi degli articoli 66 e 109 del TUIR;
- per le altre imprese, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR (cd. principio di derivazione rafforzata).

Infine, si precisa che a tale credito d'imposta non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. La medesima previsione è contenuta in relazione al cessionario, ai sensi del comma 3 dell'articolo 122 del Decreto rilancio.

## **7 Cessione del credito e poteri di controllo dell'amministrazione**

Con le previsioni contenute nel comma 4 dell'articolo 122 del Decreto rilancio viene ribadito che anche in ipotesi di cessione del credito restano fermi i poteri dell'amministrazione finanziaria relativi *u00ABal controllo della spettanza del credito d'imposta e all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti dei soggetti beneficiari*u00BB.

Pertanto, nello svolgimento dell'ordinaria attività dell'amministrazione finanziaria:

- in capo al cedente, verificherà l'esistenza dei presupposti, delle condizioni previste dalla legge per usufruire dell'agevolazione, la corretta determinazione dell'ammontare del credito e il suo esatto utilizzo. Nel caso in cui si riscontri la mancata sussistenza dei requisiti si procederà al recupero del credito fruito;
- in capo al cessionario, verificherà l'utilizzo irregolare in misura maggiore rispetto all'ammontare ricevuto in sede di cessione.

## **8 Divieto di cumulabilità col credito previsto dall'articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n.18**

Al fine di evitare la sovrapposizione in capo ai medesimi soggetti e per le medesime spese, il comma 8 prevede espressamente il divieto di cumulo con il credito d'imposta previsto dall'[articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n.18](#) in relazione ai canoni di locazione pagati relativi al mese di marzo (cd. "Credito d'imposta per botteghe e negozi").

Si rammenta che l'articolo 65 del Decreto prevede un credito d'imposta, a favore dei soggetti esercenti attività di impresa, pari al 60 per cento delle spese sostenute per il mese di marzo 2020 per canoni di locazione purché relativi ad immobili rientranti nella categoria catastale C/1 (cfr. risoluzione n. 13/E del 20 marzo 2020; [circolare n. 8/E del 3 aprile 2020](#)).

Fermo restando il possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi per fruire del credito oggetto di commento, 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 per il credito d'imposta previsto dall'articolo 28 del Decreto rilancio.

Resta fermo che, per le imprese o esercenti arti e professioni, che non hanno fruito del "Credito d'imposta per botteghe e negozi" in relazione al mese di marzo 2020 perché non erano soddisfatti tutti i requisiti di cui all'[articolo 65 del decreto legge n. 18 del 2020](#) possono fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 28, qualora rientrino nell'ambito oggettivo e soggettivo.

### **9 Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19**

Le disposizioni previste nell'articolo oggetto di commento si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19"*, e successive modifiche.

Le misure temporanee di aiuto possono essere cumulate conformemente alle disposizioni di cui alle sezioni specifiche delle stesse e con gli aiuti previsti dai regolamenti *de minimis* o dai regolamenti di esenzione per categoria a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

[Documento in formato pdf](#)



**Roma, 6 giugno 2020**

***OGGETTO:* Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda – articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34**

**Indice**

1	Premessa.....	3
2	Ambito soggettivo di applicazione: soggetti ammessi.....	4
3	Ambito oggettivo di applicazione.....	8
4	Requisiti per ottenere il beneficio.....	11
5	Misura del credito.....	13
6	Modalità di utilizzo del credito.....	15
7	Cessione del credito e poteri di controllo dell'amministrazione.....	18
8	Divieto di cumulabilità col credito previsto dall'articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n.18.....	18
9	Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19.....	19

## 1 Premessa

Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, con il Decreto Legge 19 maggio 2020, n.34 (di seguito, Decreto rilancio) è stato previsto, tra l'altro, con l'articolo 28 che *«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 in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, spetta un credito d'imposta nella misura del 60 per cento 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»* (di seguito, credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda).

La finalità perseguita dall'intero Decreto rilancio è quella di porre in essere delle misure in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

In tale contesto l'articolo 28 è inserito nel Titolo II "Sostegno alle imprese e all'economia", al capo I "Misure di sostegno".

La finalità dell'articolo 28, in particolare, è quella di contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 che hanno determinato una riduzione dei ricavi o dei compensi delle attività economiche a fronte dell'incidenza dei costi fissi quali, ad esempio, il canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili delle piccole attività economiche (individuate come quei soggetti con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente quello dell'entrata in vigore del decreto stesso).

Con la presente circolare si forniscono i primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo agli uffici dell'Agenzia delle entrate.

## 2 Ambito soggettivo di applicazione: soggetti ammessi

Il comma 1 individua come beneficiari del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda i 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 in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

I commi 3 e 4 prevedono altresì l'inclusione nel predetto ambito dei seguenti soggetti con alcune precisazioni:

- a) le strutture alberghiere e agrituristiche, prescindendo dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente;
- b) gli 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.

Ferme restando le precisazioni di seguito fornite in relazione alle strutture alberghiere e agrituristiche e agli enti non commerciali di cui ai commi 3 e 4, l'ambito soggettivo ricomprende gli 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 in corso alla data di entrata in vigore del decreto. Si tratta, in particolare:

- degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- degli enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere *a)* e *b)*, del TUIR;
- delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera *d)*,

del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;

- delle persone fisiche e delle associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR.

Non essendo prevista alcuna distinzione tra le attività, devono ritenersi inclusi nell'ambito soggettivo, fermo restando il limite dei ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto:

- 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.

Non sono inclusi tra i soggetti che possono fruire del credito in esame, coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR.

Il Decreto rilancio è entrato in vigore il 19 maggio 2020, pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare occorre fare riferimento al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019. Per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, occorre fare riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2019. Si pensi, ad esempio, ad un soggetto con periodo d'imposta 1 giugno 2019-31 maggio 2020: in tal caso la soglia dei ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro relativi al periodo precedente a quello in corso al 19 maggio 2019 è da riferire, nel caso specifico, all'esercizio 1 giugno 2018-31 maggio 2019.

Come chiarito in relazione ad altre disposizioni emanate nel periodo emergenziale, la soglia dei ricavi o compensi va determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del

reddito (cfr. circolare n. 8/E del 3 aprile 2020). Per i soggetti che determinano il proprio reddito catastale, il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili relativi al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019 (per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare), ovvero, in mancanza di scritture contabili, all'importo del fatturato relativo al medesimo periodo d'imposta.

Per quanto concerne le ipotesi in cui l'attività economica esercitata consista in un'attività alberghiera o agrituristica il credito d'imposta, qui in commento, può essere fruito a prescindere dai ricavi o compensi registrati nell'anno d'imposta precedente.

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 riconducibili alla sezione 55 di cui ai codici ATECO.

A titolo esemplificativo, si possono citare le seguenti voci:

- 55.1 ALBERGHI E STRUTTURE SIMILI
  - 55.10.00 Alberghi - fornitura di alloggio di breve durata presso: alberghi, resort, motel, aparthotel (hotel&residence), pensioni, hotel attrezzati per ospitare conferenze (inclusi quelli con attività mista di fornitura di alloggio e somministrazione di pasti e bevande)
- 55.20 ALLOGGI PER VACANZE E ALTRE STRUTTURE PER BREVI SOGGIORNI
  - 55.20.10 Villaggi turistici
  - 55.20.20 Ostelli della gioventù
  - 55.20.30 Rifugi di montagna - inclusi quelli con attività mista di fornitura di alloggio e somministrazione di pasti e bevande
- 55.20.40 Colonie marine e montane
- 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
    - i. fornitura di alloggio di breve durata presso: chalet, villette e appartamenti o bungalow per vacanze
    - ii. cottage senza servizi di pulizia
  - 55.20.52 Attività di alloggio connesse alle aziende agricole.

Per attività agrituristica si intende la struttura che svolge l'attività di cui alla legge n. 96 del 20 febbraio 2006 e alle relative norme regionali.

Non sono inclusi tra i soggetti che possono fruire del credito in esame coloro che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica non esercitata abitualmente o un'attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR. Diversamente, sono inclusi tra i soggetti di cui al comma 3, coloro che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica cd. stagionale; in tal caso, i mesi da prendere a riferimento ai fini del credito d'imposta sono quelli relativi al pagamento dei canoni di aprile, maggio e giugno.

Sono, inoltre, ricompresi nell'ambito di applicazione della fruizione del credito d'imposta in relazione ai canoni pagati gli *«enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale»*.

Al riguardo, come precisato nella circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, si ritiene che il legislatore abbia inteso estendere il beneficio in questione a tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'articolo 55 del TUIR.

In considerazione del combinato disposto dei commi 1 e 4, i predetti soggetti possono fruire del menzionato credito d'imposta, anche nell'ipotesi in cui l'ente svolga, oltre all'attività istituzionale, anche un'attività commerciale, in

modo non prevalente o esclusivo. Al riguardo, si rinvia a quanto precisato nel successivo paragrafo in merito all'ambito oggettivo.

### **3 Ambito oggettivo di applicazione**

Il credito d'imposta è stabilito in misura percentuale (60 per cento o 30 per cento) in relazione ai canoni:

- a) 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 (di seguito, in breve, canone locazione degli immobili ad uso non abitativo);
- b) dei 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 (di seguito, in breve, canone per servizi o affitto d'azienda).

I predetti canoni devono essere relativi a un 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, ovvero relativi alle ipotesi in cui il godimento degli immobili (di cui si dirà di seguito) avviene a seguito di un provvedimento amministrativo di concessione cui, solitamente, accede una convenzione di stampo privatistico che disciplina i rapporti tra le parti.

La disposizione in commento menziona espressamente i canoni di *«locazione, di leasing [...] 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»*. Il legislatore ha, dunque, assimilato alla locazione, anche l'ipotesi in cui il bene è condotto sulla base di un contratto di leasing.

Al riguardo, si ritiene che l'assimilazione operata riguardi i contratti di leasing cd. operativo (o di godimento) poiché, a differenza dei leasing cd. finanziari (o traslativi), questo tipo di contratto ha la medesima funzione economica del contratto locazione "tipico". Diversamente, non rientrano nell'ambito di applicazione del credito qui in commento, 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.

A tali contratti, sono espressamente assimilati (ai sensi del comma 2 dell'articolo 28) i contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, purché l'oggetto di tali accordi includa 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*».

Si tratta di tutte quelle ipotesi in cui, accanto a un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi a una pluralità di immobili, si ponga in essere 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.

La prestazione di tali servizi può risultare essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, al fine di considerare tali immobili come idonei a configurare una gestione attiva del compendio immobiliare (cfr. circolare n. 7/E del 29 marzo 2013).

Trattasi, ad esempio, degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali ovvero dei contratti cd. *coworking*.

Per quanto concerne i contratti aventi ad oggetto l'affitto d'azienda, rientrano nella disposizione qui in commento le ipotesi in cui l'affitto d'azienda

includa la concessione in locazione o godimento di almeno un immobile «*destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo*».

Per entrambe le ipotesi identificate ai punti sub a) e b), gli immobili oggetto di locazione (o almeno uno degli immobili in ipotesi di affitto d'azienda o contratto misto), indipendentemente dalla categoria catastale, devono essere destinati allo svolgimento effettivo delle seguenti attività:

- industriale;
- commerciale;
- artigianale;
- agricola;
- di interesse turistico (per i soggetti diversi da quelli di cui al comma 3).

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, qui in commento, 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. Ne consegue che il credito di imposta è riconosciuto sul 50 per cento 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.

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. Tale ultimo requisito potrà essere verificato dall'esame dell'atto costitutivo o dello statuto della

singola associazione o ente.

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.

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 per cento rispetto allo stesso mese del 2019 (vedasi paragrafo 4, relativamente ai requisiti per ottenere il beneficio).

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 per cento 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).

#### **4 Requisiti per ottenere il beneficio**

Come anticipato, il comma 5 prevede che 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 cinquanta per cento 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 si rimanda ai chiarimenti contenuti nella circolare 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, 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.

A tal fine, si precisa che 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 mesi elencati.

Come anticipato, dal momento che il comma 5 dell'articolo 28 prevede che la condizione per la fruizione del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda connessa alla riduzione *«del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente»* si applichi esclusivamente ai locatari esercenti attività economica, per gli enti non commerciali non è prevista tale verifica con riferimento all'attività istituzionale.

## **5 Misura del credito**

Come già accennato, il credito d'imposta ammonta:

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

Ai sensi del comma 5, inoltre, il credito d'imposta previsto dall'articolo 28 è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio.

Per le strutture turistico-ricettive con attività solo stagionale, invece sarà commisurato con riferimento all'importo versato per ciascuno dei mesi di aprile, maggio e giugno.

Si precisa che è necessario che il canone sia stato corrisposto per poter fruire del credito. Nel caso in cui il canone non sia stato corrisposto la possibilità di utilizzare il credito d'imposta resta sospesa fino al momento del pagamento.

Si pensi ad esempio, al caso in cui il canone relativo al mese di aprile sia stato pagato a maggio; in tale ipotesi, il credito – fermi restando gli ulteriori requisiti – risulta fruibile successivamente al pagamento.

Nelle ipotesi in cui il canone relativo ai contratti qui in esame sia stato versato in via anticipata, sarà necessario individuare le rate relative ai mesi di

fruizione del beneficio parametrando alla durata complessiva del contratto.

Inoltre, nelle ipotesi in cui in considerazione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 si verifichi una modifica ai contratti in essere con l'effetto di ridurre l'ammontare dei canoni da corrispondere (si pensi, ad esempio, alle previsioni di cui all'articolo 216 del Decreto rilancio relativa ai conduttori di impianti sportivi), ai fini della determinazione del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda è necessario considerare le somme effettivamente versate.

Diversamente, nelle ipotesi in cui il pagamento non è ancora avvenuto non sarà possibile fruire in via anticipata del credito; resta ferma tuttavia la possibilità di cedere il credito d'imposta al locatore a titolo di pagamento del canone. Al riguardo, si precisa che 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 qui in esame 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.

Al fine di dimostrare l'avvenuto pagamento si ritiene che i soggetti beneficiari, in assenza di un'espressa previsione normativa sul tema, debbano rispettare i principi ordinari previsti per il riconoscimento degli oneri ai fini della deduzione dal reddito d'impresa (articolo 109 del TUIR), per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito d'impresa, avendo cura di conservare il relativo documento contabile con quietanza di pagamento.

Nel caso in cui le spese condominiali siano state pattuite come voce unitaria all'interno del canone di locazione e tale circostanza risulti dal contratto, si ritiene che anche le spese condominiali possano concorrere alla determinazione dell'importo sul quale calcolare il credito d'imposta (cfr. circolare n 11/E del 6

maggio 2020, risposta 3.1).

Parimenti, nelle ipotesi di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda il canone cui commisurare il credito d'imposta risulta quello determinato nel relativo contratto di locazione.

## **6 Modalità di utilizzo del credito**

Ai sensi del comma 6 dell'articolo 28 e dell'articolo 122, comma 2, lettera b), del Decreto rilancio il credito d'imposta è utilizzabile:

- in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa
- può essere ceduto:
  - a) al locatore o al concedente;
  - b) ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Per quanto concerne l'utilizzo diretto da parte dei soggetti che possiedono i requisiti per fruire del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda si precisa che la compensazione mediante modello F24 deve avvenire, come espressamente indicato dalla norma, successivamente al pagamento dei canoni agevolabili.

Al fine di consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi, tramite modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, è possibile utilizzare 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», istituito con specifica risoluzione.

In relazione all'utilizzo del credito in dichiarazione dei redditi 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 per cui ai sensi del comma 5 si fa riferimento al canone «versato», per utilizzare il credito nella predetta dichiarazione dei redditi, è necessario che risulti pagato nel 2020.

Inoltre, ai sensi del comma 6, il contribuente potrà utilizzare il credito d'imposta previsto dall'articolo 28 per ridurre l'ammontare complessivo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento della dichiarazione in relazione al reddito complessivo netto dichiarato.

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.

Si rammenta che, come espressamente menzionato nel comma 1 e nel comma 2, lettera b), dell'articolo 122 del Decreto rilancio, il credito d'imposta può essere ceduto e la cessione è esercitabile *«a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 2021»*.

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 122 del Decreto rilancio, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate saranno definite le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19 comprese quelle relative al credito d'imposta in esame.

Ferma restando la sussistenza dei requisiti sopra descritti in relazione al fruitore/cedente, il cessionario può utilizzare esclusivamente il credito:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il credito è stato ceduto;

- in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997.

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 comma 6 precisa, altresì, che il componente positivo rilevato dal locatario/fruttore del credito 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.

In relazione 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.

In particolare, ai fini delle imposte dirette, tale componente positivo concorre nel periodo d'imposta in cui la cessione risulta efficace nei confronti dell'amministrazione finanziaria:

- per le imprese minori e le micro-imprese 2435-ter, ai sensi degli articoli 66 e 109 del TUIR;
- per le altre imprese, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR (cd. principio di derivazione rafforzata).

Infine, si precisa che a tale credito d'imposta non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. La medesima previsione è

contenuta in relazione al cessionario, ai sensi del comma 3 dell'articolo 122 del Decreto rilancio.

## **7 Cessione del credito e poteri di controllo dell'amministrazione**

Con le previsioni contenute nel comma 4 dell'articolo 122 del Decreto rilancio viene ribadito che anche in ipotesi di cessione del credito restano fermi i poteri dell'amministrazione finanziaria relativi *«al controllo della spettanza del credito d'imposta e all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti dei soggetti beneficiari»*.

Pertanto, nello svolgimento dell'ordinaria attività dell'amministrazione finanziaria:

- in capo al cedente, verificherà l'esistenza dei presupposti, delle condizioni previste dalla legge per usufruire dell'agevolazione, la corretta determinazione dell'ammontare del credito e il suo esatto utilizzo. Nel caso in cui si riscontri la mancata sussistenza dei requisiti si procederà al recupero del credito fruito;
- in capo al cessionario, verificherà l'utilizzo irregolare in misura maggiore rispetto all'ammontare ricevuto in sede di cessione.

## **8 Divieto di cumulabilità col credito previsto dall'articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n.18**

Al fine di evitare la sovrapposizione in capo ai medesimi soggetti e per le medesime spese, il comma 8 prevede espressamente il divieto di cumulo con il credito d'imposta previsto dall'articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n.18 in relazione ai canoni di locazione pagati relativi al mese di marzo (cd. "Credito d'imposta per botteghe e negozi").

Si rammenta che l'articolo 65 del Decreto prevede un credito d'imposta, a favore dei soggetti esercenti attività di impresa, pari al 60 per cento delle spese sostenute per il mese di marzo 2020 per canoni di locazione purché relativi ad

immobili rientranti nella categoria catastale C/1 (cfr. risoluzione n. 13/E del 20 marzo 2020; circolare n. 8/E del 3 aprile 2020).

Fermo restando il possesso dei requisiti soggettivi e oggettivi per fruire del credito oggetto di commento, 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 per il credito d'imposta previsto dall'articolo 28 del Decreto rilancio.

Resta fermo che, per le imprese o esercenti arti e professioni, che non hanno fruito del “Credito d'imposta per botteghe e negozi” in relazione al mese di marzo 2020 perché non erano soddisfatti tutti i requisiti di cui all'articolo 65 del decreto legge n. 18 del 2020 possono fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 28, qualora rientrino nell'ambito oggettivo e soggettivo.

## **9 Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19**

Le disposizioni previste nell'articolo oggetto di commento si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final* “*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19*”, e successive modifiche.

Le misure temporanee di aiuto possono essere cumulate conformemente alle disposizioni di cui alle sezioni specifiche delle stesse e con gli aiuti previsti dai regolamenti *de minimis* o dai regolamenti di esenzione per categoria a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle

Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

*(firmato digitalmente)*