

Luigino Bottini

Dottore Commercialista – Revisore Legale

info@luiginobottini.com - www.luiginobottini.com



Contitalia S.r.l.

Centro Elaborazione Dati ed Elaborazione Paghe per conto terzi.

Via Nino Bixio 18/4 – Chiavari (Ge) – Tel. 0185.322469 - Fax 0185.313184

Via Strada Privata n. 2/A - Santa Maria del Taro - Tornolo (Pr)- Tel. 0525.80100

Circolare informativa 29/2020.

Chiavari, 11 giugno 2020.

Ai gentili Clienti

Decreto rilancio - credito d'imposta per i canoni di locazione immobili e affitto d'azienda

L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 14 del 6 giugno 2020, ha fornito primi chiarimenti sul bonus locazioni introdotto dall'articolo 28 del Decreto "Rilancio" (D.L. 19 maggio 2020, n. 34). Occorre premettere che non tutti i dubbi sono risolti dalla Circolare.

Soggetti beneficiari

Possono accedere al beneficio gli esercenti attività d'impresa (anche agricola), arti e professioni, gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore, nonché gli enti religiosi civilmente riconosciuti. I soggetti devono essere residenti in Italia, talché sono ricomprese anche le stabili organizzazioni estere insediate in Italia.

Regime contabile adottato

Non pregiudica l'accesso all'agevolazione l'applicazione del regime forfetario di cui alla legge 190/2014 o, nel caso delle imprese agricole, la determinazione del reddito su base catastale. Relativamente agli enti non commerciali, viene precisato 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"*.

Requisiti per accedere al bonus - introduzione

Il soggetto locatario deve avere:

1. conseguito nel 2019 (o, se non coincidente con l'anno solare, nel periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19/5/2020) un volume di "ricavi o di compensi" non superiore a € 5.000.000. Questa condizione non è richiesta per le strutture alberghiere e agrituristiche.
-

2. registrato nei mesi di marzo, ovvero di aprile, ovvero di maggio 2020 un decremento del “fatturato” di almeno il 50% rispetto al corrispondente mese del 2019.

Per coloro che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica cd. stagionale, i mesi da prendere a riferimento ai fini del credito d'imposta sono quelli relativi al pagamento dei canoni di aprile, maggio e giugno.

Immobili ad uso non abitativo

Un aspetto di forte interesse ha avuto una svolta positiva grazie all'interpretazione dell'Agenzia delle entrate: è irrilevante la categoria catastale dell'immobile. Così, ad esempio, è irrilevante che l'immobile sia accatastato come di civile abitazione (cat. A/2) se destinato “*allo **svolgimento effettivo** delle seguenti attività:*

- *industriale;*
- *commerciale;*
- *artigianale;*
- *agricola;*
- *di interesse turistico”*

o destinato “*all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo*”.

È chiarito che l'agevolazione compete, seppur nella misura del 50%, per le locazioni di immobili utilizzati promiscuamente per l'esercizio della professione e per uso personale/familiare. “*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*

La norma come si può verificare dall'elencazione sopra non fa riferimento alla attività di servizi, ma in virtù del richiamo della circolare alla L. 392/78 (art. 27) in tema di durata dei contratti di locazione, è indubitabile che il bonus compete anche alle locazioni di immobili destinati allo svolgimento di attività del “settore servizi” (si pensi al settore della consulenza, dei servizi informatici, ecc.).

Tuttavia, l'effettività dello svolgimento di determinate attività all'interno dell'immobile locato (prevista in via interpretativa dall'Agenzia ma non espressamente contemplata dalla norma) sembra indirizzata a consentire l'utilizzo dell'agevolazione (solo) in capo al soggetto che ne è l'effettivo utilizzatore (vedi oltre per approfondimenti).

Requisiti per accedere al bonus – ricavi o compensi inferiori a € 5 milioni - imprese

Come detto, è necessario aver conseguito nel 2019 un volume di ricavi o di compensi non superiore a € 5.000.000. Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, viene chiarito che occorre fare riferimento a monte ricavi/compensi del periodo chiuso prima del 19/5/2020.

Esempio

- Società con esercizio sociale 1/7/ – 30/6
- Occorre fare riferimento al periodo d'imposta 1/7/2018 – 30/6/2019.

Il volume dei ricavi o compensi conseguiti (che non deve superare gli € 5.000.000) deve essere determinato secondo le regole proprie previste per la tipologia di reddito conseguita:

- competenza economica per i redditi di impresa;
- criterio di cassa per i forfetari e gli esercenti arti o professioni.

Viene precisato, quanto ai redditi determinati su base catastale (imprese agricole), che *“il predetto limite deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili... (omissis)... ovvero, in mancanza di scritture contabili, all’importo del fatturato relativo al medesimo periodo d’imposta”*.

Tanto premesso, in mancanza di chiarimenti circa la definizione di “ricavo o compenso” si ritiene ci si debba riferire all’art. 85 del Tuir per i soggetti esercenti attività d’impresa.

Si tratta di un articolo che contiene una elencazione piuttosto affollata posto che oltre ai “corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa” (lett. a.), costituiscono ricavi anche altri corrispettivi, tra i quali quelli:

- da cessioni di materie prime (lett. b.);
- da cessioni di partecipazioni non immobilizzate purché non PEX (lett. c.);
- da cessione di obbligazioni (lett. e);
- gli indennizzi anche assicurativi per la perdita di “beni merce” (lett. f);
- i contributi in conto esercizio (lett.h).

Dunque, l’individuazione del limite di ricavi di € 5.000.000 del 2019 non è affatto scontata. Sul punto si auspicano chiarimenti.

Requisiti per accedere al bonus – ricavi o compensi inferiori a € 5 milioni – lavoratori autonomi

Minori problemi interpretativi si pongono per la definizione dei “compensi” rilevanti, posto che è indubitabile che si tratti di componenti positivi di reddito di lavoro autonomo derivante dall’esercizio di arti o professioni, non può che farsi riferimento all’art. 54 del TUIR.

Tale disposizione, pur non fornendo una definizione dei compensi, ne sancisce comunque la rilevanza ai fini reddituali (sia in denaro, sia in natura, sia in forma di partecipazione agli utili) distinguendoli nettamente da altri componenti positivi ugualmente rilevanti ai fini della determinazione del reddito, quali le plusvalenze e i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all’attività artistica o professionale.

Si può, quindi, escludere che, tanto le plusvalenze quanto tali ultimi corrispettivi, concorrano alla determinazione del volume dei compensi rilevanti ai fini in esame.

Per la definizione oggettiva di compenso, occorre riferirsi al corrispettivo per le prestazioni di servizi che caratterizzano l’attività professionale o artistica esercitata:

- al netto dei contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde ed addebitati ai committenti dagli iscritti a casse previdenziali professionali;
- al lordo della rivalsa contributiva facoltativa del 4% operata dagli iscritti alla “gestione separata INPS” che va considerata quale vera e propria integrazione del compenso.

Requisiti per accedere al bonus – ricavi o compensi inferiori a € 5 milioni – strutture alberghiere e agrituristiche

Il predetto limite di volume di ricavi non opera per le attività economiche consistenti in attività alberghiere o agrituristiche. Per tali attività, quindi, il credito d'imposta compete anche se il volume di ricavi conseguiti nel 2019 è superiore a € 5.000.000. L'Agenzia delle entrate nel descrivere le **“attività alberghiere”** fa riferimento alle attività riconducibili alla sezione 55 dei codici ATECO.

<p>CODICI ATECO - Classificazione delle attività economiche Ateco 2007 Derivata dalla Nace rev. 2 Note esplicative ISTAT</p> <p>55 ALLOGGIO</p> <p>Questa divisione include la fornitura di alloggi per brevi periodi a visitatori e viaggiatori. È inclusa anche la fornitura di alloggi per periodi di tempo più lunghi a studenti, lavoratori e figure simili. Alcune strutture forniscono unicamente alloggio, mentre altre forniscono una combinazione di alloggio, pasti e/o servizi accessori.</p> <p>Questa divisione esclude le attività connesse alla fornitura di alloggio per lunghi periodi, in strutture quali appartamenti, generalmente affittati mensilmente o annualmente e che vengono classificati nelle Attività Immobiliari (sezione L).</p> <p>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)</p> <p>55.20.10 Villaggi turistici</p> <p>55.20.20 Ostelli della gioventù</p> <p>55.20.30 Rifugi di montagna</p> <p>55.20.40 Colonie marine e montane</p> <p>55.20.5 Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence.</p> <p>Tenuto conto della rilevanza delle attività presenti in questa categoria la stessa viene dettagliata nelle seguenti sottocategorie</p> <p>55.20.51 Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence - fornitura di alloggio di breve durata presso: chalet, villette e appartamenti o bungalow per vacanze - cottage senza servizi di pulizia</p> <p>55.20.52 Attività di alloggio connesse alle aziende agricole</p> <p>Dalla classe 55.20 è esclusa:</p> <p>- fornitura di case e appartamenti ammobiliati o meno per soggiorni di maggiore durata, generalmente su base mensile o annuale, cfr. divisione 68</p> <p>55.3 AREE DI CAMPEGGIO E AREE ATTREZZATE PER CAMPER E ROULOTTE</p> <p>55.30.00 Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte</p> <p>55.9 ALTRI ALLOGGI</p> <p>55.90 Altri alloggi</p> <p>Questa classe include la fornitura di alloggi temporanei o per lunghi soggiorni in stanze singole o condivise o in dormitori per studenti, lavoratori stagionali e simili.</p> <p>55.90.1 Gestione di vagoni letto</p> <p>55.90.10 Gestione di vagoni letto</p>

55.90.20 Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero:
- case dello studente
- pensionati per studenti e lavoratori
- altre infrastrutture nca
Dalla classe 55.90 sono escluse:
- gestione di vagoni letto effettuate dalle società ferroviarie stesse, cfr. 49.10
- servizi di locazione di beni immobili, cfr. 68.20

Per quel che riguarda, invece, le “attività agrituristiche”, si deve far riferimento, sempre secondo l’Agenzia delle entrate, alla “*attività di cui alla legge n. 96 del 20 febbraio 2006 e alle relative norme regionali*”.

Calcolo del decremento del fatturato/corrispettivi

Un aspetto di fondamentale rilevanza è quello riguardante le modalità di calcolo del decremento di fatturato/corrispettivi (di almeno il 50%, nei mesi di marzo – aprile – maggio 2020 rispetto ai corrispondenti mesi del 2019), circostanza questa che legittima l’accesso al credito d’imposta.

La norma è concepita in modo analogo a quella utilizzata nel decreto “liquidità” per consentire il differimento dei versamenti fiscali e contributivi, talché restano sul punto i dubbi già presenti all’indomani della Circolare n. 9/E del 13 aprile 2020. La circolare 14/E ora in commento, infatti, richiama e ripropone senza ulteriori precisazioni la precedente interpretazione secondo cui:

- a) si assumono le operazioni “eseguite” in ciascuno dei predetti mesi “fatturate o certificate” e che hanno concorso alle rispettive liquidazioni periodiche IVA;
- b) si aggiungono “*i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA*”.

Circa il momento rilevante di ciascuna operazione eseguita, in linea di principio è da fare riferimento alla data di fatturazione/certificazione dei corrispettivi, laddove questa venga eseguita tempestivamente nel giorno in cui l’operazione è da considerarsi effettuata in base alle regole generali.

In particolare, “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;
- 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>”).

La circolare aggiunge 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.*”.

Aspetti operativi riferiti al conteggio decremento del fatturato/corrispettivi

In particolare, da un punto di vista operativo, si dovrebbe poter mettere a raffronto il dato esposto nel campo VP2 (totale operazioni attive al netto dell’IVA) delle LIPE presentate per i mesi di marzo, aprile e maggio 2019 con quello esposto o che verrà esposto nel medesimo campo delle LIPE, rispettivamente, per i mesi di marzo, aprile e maggio 2020.

Ma questo raffronto potrebbe essere incompleto.

Infatti, alla luce di quanto affermato dall'Agenzia delle entrate (Circolare 9 del 13/4/2020 par. 2.2.5 e Circolare 14 del 6/6/2020, par. 4) oltre a computare le operazioni attive considerate ai fini della liquidazione periodica (che sono, per l'appunto, indicate nel citato rigo VP2) occorre sommare "***i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA***".

Se con questo si dovesse intendere qualsiasi importo addebitato a terzi anche non fatturato o fatturato ma fuori dal campo IVA, si perverrebbe a una conclusione fuorviante rispetto alla ratio della norma.

Si pensi ad operazioni come la cessione di un'azienda o la cessione di crediti che sono non rilevanti ai fini IVA e, allo stesso tempo, non sono, evidentemente, rappresentative di ricavi o compensi pur essendo, per esse, previsto un corrispettivo: tali fattispecie non dovrebbero rilevare nel computo del raffronto di fatturato.

Tuttavia, ci possono essere corrispettivi addebitati, fuori dal campo di applicazione dell'IVA (ulteriori rispetto a quelli di cui agli artt. 7bis e ss del DPR 633/72, artt. 8, 8bis e 9, ovvero esenti ai sensi dell'art. 10, già inclusi *ex lege* nel volume d'affari e, quindi, rilevanti) che sono rappresentativi del volume di attività esercitata.

Si pensi, ad esempio:

- al volume di affari certificato tramite il MOSS, che, pur soggette ad IVA, non vengono riepilogate in ambito dichiarativo nazionale;
- ai corrispettivi da cessioni, concessioni, licenze e simili relativi a diritti d'autore posti in essere dagli autori;
- ai corrispettivi per le cessioni di giornali, periodici e libri;
- alle operazioni poste in essere dalle agenzie di viaggio;
- alla cessione di cascami;
- agli aggi sui prodotti di monopolio.

Tale conclusione, peraltro, trova conferma nel seguente passaggio della citata circolare 9E (par. 2.1) in cui si afferma che "*nei casi in cui non sussista l'obbligo della emissione della fattura o dei corrispettivi (come ad esempio per le operazioni previste all'articolo 74 del DPR n. 633/72), si ritiene che il riferimento al fatturato e ai corrispettivi possa essere esteso, al concetto di ricavi e compensi*".

Conteggio decremento del fatturato/corrispettivi - la cessione dei beni strumentali

La mancanza di una presa di posizione ufficiale, soprattutto, nei casi più controversi, circa l'utilizzabilità della chiave di lettura "fatturato = ricavi o compensi", lascia aperto un altro dubbio, ossia la rilevanza (o meno) delle cessioni di beni ammortizzabili nel conteggio del "fatturato".

Come noto, tali operazioni non generano ricavi o compensi, non concorrono al volume d'affari ma, sicuramente, concorrono alla liquidazione IVA del mese in cui sono effettuate tant'è che sono computate nel rigo VP2 della LIPE. E le circolari dell'Ade (come visto) richiamano, espressamente, le operazioni che hanno concorso alle liquidazioni periodiche dei mesi in questione.

Si pensi ad un soggetto che, in piena crisi COVID, nello scorso mese di aprile, abbia posto in essere una importante cessione di bene ammortizzabile al precipuo fine di sopperire alla carenza di liquidità. Ebbene, in base ad un'applicazione letterale dell'interpretazione dell'Ade, questa operazione dovrebbe concorrere al "fatturato"

di aprile con il rischio che ciò precluda l'accesso al credito d'imposta anche in mancanza di operazioni di effettiva attività operativa. Ovviamente, l'effetto distorsivo si può avere anche nel caso opposto in cui la cessione del bene ammortizzabile sia stata posta in essere in aprile 2019, aumentandone il "fatturato", con la conseguenza che il raffronto, con quello di aprile 2020, possa evidenziarne un calo di almeno il 50% e, quindi, legittimare l'accesso al credito d'imposta pur in assenza di un'effettiva (o quanto meno significativa) contrazione dell'attività operativa.

Il bonus per gli enti non commerciali

Da ultimo, relativamente agli enti non commerciali, la circolare 14/E in commento afferma: *“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)”*.

Premesso che la terminologia “flussi reddituali” non trova riscontro nella norma, mettere sullo stesso piatto i flussi reddituali del 2019 per la verifica dei ricavi del 2019, con i flussi reddituali dei tre mesi del 2020 rispetto a quelli del 2019, per la verifica del fatturato, non aiuta a comprendere lo stato dell'arte.

L'Agenzia, coerentemente con il principio per cui l'esercizio non prevalente di attività commerciale non pregiudica l'accesso all'agevolazione, espressamente dichiara che, in caso di **svolgimento congiunto**, nel medesimo immobile, di **attività istituzionale e 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”*. Ed ancora, *“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”*.

In caso di canone 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”*.

Le varie tipologie di contratto

Il credito d'imposta è concesso a fronte di:

- canoni di locazione;
- canoni di leasing;
- canoni di concessione di immobili,

ad uso diverso dall'abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo, ovvero ancora, nel caso degli enti non commerciali, destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale.

- del corrispettivo per servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile ad uso non abitativo.

Ebbene, l'Agenzia afferma che i canoni agevolabili 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.*

Ebbene, il citato art. 1571 prevede che *“La locazione è il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo”*. La legge 392/78, è una norma speciale che si aggiunge e affianca le disposizioni del codice civile e che disciplina (quasi sempre in modo inderogabile, si pensi alla durata minima della locazione) alcune condizioni delle locazioni di immobili urbani adibiti ad uso diverso da quello di abitazione (si tratta proprio la tipologia di locazione cui l'agevolazione in commento si riferisce).

Ciò premesso:

- il richiamo dell'art. 1571 del codice civile circo-scrive il contratto a quello locazione immobiliare;
- il richiamo alla Legge n. 392/78 pone, invece, il problema del contratto di locazione di un negozio pattuita per una durata inferiore a sei anni (e, quindi, per una durata inferiore a quella minima di cui all'art. 27 della L. 392). Sul punto sembra potersi affermare che se le parti hanno liberamente stabilito una durata minima non possano esserci problemi nell'ottenere il bonus. Sul punto sarebbe utile una conferma ufficiale.

E' bene sottolineare che l'agenzia richiama la predetta Legge n. 392/78 (Disciplina delle locazioni di immobili urbani) che a sua volta all'articolo 27 richiama l'articolo 2 della legge 12 marzo 1968, n. 326 che include anche i campeggi.

La sublocazione

Un'altra fattispecie, come già anticipato in apertura, che si potrebbe presentare critica è quella della sublocazione. Ed infatti, se dal punto di vista del codice civile è fuor di dubbio che si tratti di una fattispecie contrattuale rientrante in quella delle locazioni, non è pacifico che la relativa disciplina sia regolata dalla Legge n. 392/78. Ed invero, tale legge speciale si limita a disporre (art. 36) che la sublocazione è possibile senza il consenso del locatore solo se contestualmente viene ceduta o affittata l'azienda.

Come evidente, il contratto di sublocazione può prevedere (anzi è quasi la regola) condizioni non allineate a quelle minime obbligatorie di cui alla citata Legge n. 392. Si pensi alla durata: la sublocazione potrà essere di durata inferiore a quella della locazione principale posto che l'unica condizione da rispettare è che non ecceda la durata residua del contratto principale.

Una presa di posizione negativa sul punto risulterebbe assai penalizzante se solo si pensi che il bonus locazioni compete solo al soggetto che effettivamente svolge determinate attività all'interno dell'immobile locato (nel caso di specie il sub-conduttore).

Si ipotizzi una società immobiliare che sia anche dedita alla sub-locazione di immobili. In base a questa interpretazione, tale società (che ha l'obbligo di pagare

il canone di locazione al proprietario dell'immobile) non potrà beneficiare del credito d'imposta pur ricorrendo i requisiti del calo di fatturato.

Il leasing finanziario, il leasing operativo e il rent to-buy

L'Agenzia chiarisce che i contratti di leasing immobiliare i cui canoni consentono il bonus sono solo quelli c.d. "operativi" e non anche quelli finanziari che, avendo una sostanziale finalità di finanziamento, sono esclusi dall'agevolazione poiché finalizzati all'acquisizione dell'immobile. Tale comprensibile presa di posizione, esclude di fatto che per i canoni di leasing si possa usufruire dell'agevolazione in commento atteso che è assai improbabile la stipulazione di un leasing immobiliare puramente operativo.

Nessuna menzione al **rent to buy** la cui struttura contrattuale, a differenza del leasing finanziario, espressamente prevede lo sdoppiamento del canone tra:

- a) componente destinata e remunerare il godimento del bene (al pari di un canone di locazione);
- b) componente da imputare al prezzo nel caso in cui il conduttore decida di esercitare il suo diritto all'acquisto.

Relativamente alla prima componente (a), sembrerebbe coerente riconoscere il credito d'imposta.

Affitto di azienda e contratti a prestazioni complesse

Quanto ai contratti di l'Agenzia si limita a ricordare la condizione che l'oggetto degli stessi includa almeno un immobile a uso non abitativo.

Più articolate sono le considerazioni svolte in merito ai contratti di servizi a prestazioni complesse (il cui oggetto, pur sempre, includa almeno un immobile a uso non abitativo).

Sul punto l'Agenzia afferma che *"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"* e, quindi, esemplificando, cita i casi *"degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali ovvero dei contratti cd. Coworking"* (Modello lavorativo adottato per lo più da liberi professionisti che usufruiscono di spazi condivisi in cui disporre di postazioni autonome e al tempo stesso interagire con altre persone).

Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta è pari al:

- 60% del canone di locazione immobiliare;
- 30% del corrispettivo per prestazioni complesse o per affitto di azienda

relativo a ciascuno dei mesi da marzo a maggio 2020 per il quale si è verificato il richiesto decremento di fatturato. 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. L'importo del canone/corrispettivo su cui è parametrato il credito d'imposta è quello che risulti pagato entro il 2020.

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 rilevanti in fruizione del beneficio parametrando alla durata complessiva del contratto.

Il rispetto del requisito del pagamento del canone si realizzi anche attraverso la cessione, al locatore, del credito d'imposta "*fermo restando che in tal caso deve intervenire il pagamento della differenza tra il canone dovuto ed il credito di imposta*".

Altresì interessante è la precisazione (già contenuta nella circolare n. 11/2020) sul caso di un canone di locazione che inglobi, indistintamente su base contrattuale, anche le spese condominiali: in tale evenienza, il credito d'imposta è commisurato sul canone onnicomprensivo inclusivo di tali spese.

Utilizzo dell'agevolazione

Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi per il 2020 ovvero anche prima, in compensazione, dopo il pagamento dei canoni di locazione.

L'Agenzia conferma che condizione imprescindibile per fruire dell'agevolazione è quella del preventivo pagamento del canone di locazione relativamente al mese (marzo, aprile o maggio 2020) per il quale compete. Tale pagamento deve, inoltre, avvenire entro il 31/12/2020.

Fermo questo presupposto il credito d'imposta:

- a) è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso alla data del pagamento del canone e, quindi, in via generale nella dichiarazione dei redditi relativa al 2020. Ma si pensi ad una società con esercizio a cavallo d'anno (1/7 – 30/6) che paghi i canoni in parola, in ritardo, nel mese di luglio 2020: potrà utilizzare il credito d'imposta solo nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo 1/7/2020 – 30/6/2021. Circa il significato di "utilizzo in dichiarazione", si tratta di poter "*ridurre l'ammontare complessivo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento della dichiarazione in relazione al reddito complessivo netto dichiarato*". Ciò dovrebbe significare che il credito d'imposta può, al massimo, azzerare le imposte dovute in dichiarazione ma (fermo il riporto) non può generare un credito a tale titolo, coerentemente alla preclusione di rimborsabilità del credito d'imposta (di cui *infra*).

Oppure, in alternativa, il credito:

- b) è utilizzabile in compensazione in F24. Tale utilizzo è possibile fin da subito, ma pur sempre "*successivamente al pagamento dei canoni agevolabili*". È stato istituito (Risoluzione 32 del 6/6/2020) il codice tributo, il 6920. Il campo "anno di riferimento" del modello di pagamento "*è valorizzato con l'anno per il quale è riconosciuto il credito d'imposta, nel formato "AAAA"* e, quindi, con l'anno 2020. È obbligatorio l'utilizzo del canale telematico Entratel.

In entrambi i casi sub a) e b), il credito d'imposta deve essere dichiarato e monitorato nelle fasi di utilizzo attraverso la compilazione del quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui i canoni agevolabili sono stati pagati.

Si ribadisce che il residuo credito è riportabile ai periodi d'imposta successivi ma non è rimborsabile.

In alternativa agli utilizzi diretti sub a) e b), l'interessato può cedere a terzi il credito d'imposta. Mancano ancora le modalità attuative di tale cessione e, quindi, ad esempio, non è noto se si può cedere il credito anche solo parzialmente.

L'Agenzia si limita (nella circolare n. 14) a precisare quanto segue:

- la cessione può avvenire dal 19/5/2020 al 31/12/2021;
- il cessionario può utilizzare il credito acquistato:

(a) nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui la cessione è avvenuta;

(b) in compensazione in F24

In entrambi i casi, esaurendosi nell'anno stesso per il cessionario la possibilità di utilizzo, senza riporto a nuovo o rimborso.

È inoltre possibile che il cessionario ceda ulteriormente il credito (non si comprende al riguardo se il sub cessionario soggiaccia alla limitazione temporale di utilizzo operante in capo al primo cessionario).

Limiti compensazioni

Non operano i limiti annuali previsti, ordinariamente:

- per l'utilizzo di crediti di imposta da quadro RU (€ 250.000)
- per le compensazioni orizzontali in F24 (€ 700.000 elevati per il 2020 a € 1.000.000).

Trattamento fiscale del bonus

Il credito non concorre alla formazione del reddito imponibile e della base imponibile IRAP, né rileva ai fini del rapporto di deducibilità delle c.d. "spese generali". È precisato che non è, ovviamente, escluso da imposizione l'eventuale provento (definito come sopravvenienza attiva) realizzato dal cessionario del credito d'imposta, pari alla differenza tra il suo valore nominale ed il prezzo pagato per l'acquisto.

Limiti europei alla fruibilità di aiuti di Stato

Nel par. 9 della circolare 14 si fa presente che *"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"*. Tale enunciazione di principio è poi così succintamente commentata *"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"*.

Va detto che l'Agenzia non si è sprecata nel fare chiarezza.

L'agevolazione in esame, come altre previste dai vari decreti COVID (incluse quelle consistenti in garanzie statali per l'accesso al credito bancario) si qualifica come aiuto di Stato e dalla combinazione del contenuto della predetta Comunicazione con le varie autorizzazioni concesse per gli interventi proposti dall'Italia, si dovrebbe potere concludere che l'agevolazione di cui al credito d'imposta in oggetto, sommata a quelle analoghe, alle sovvenzioni (es. contributo a fondo perduto) previste dai

decreti COVID e al valore nominale dei finanziamenti con totale garanzia statale (ipotesi prestiti PMI fino € 30.000,00) non possono eccedere, per ciascun soggetto, 800 mila euro.

Lo studio rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Cordiali saluti

Dott. Luigino Bottini