

Prot. n. F90/RNS  
Bologna, 01 settembre 2020

**Oggetto:** Credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e affitto d'azienda.  
Modifiche derivanti dalla conversione in legge, n. 77/2020, del D.L. n. 34/2020 e del D.L. n. 104/2020, c.d "Decreto Agosto".  
Nuovi chiarimenti di prassi nella C.M. dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 20 agosto u.s..

### Sintesi

In merito al credito di imposta in oggetto, a seguito della conversione in legge del Decreto Rilancio ed anche della successiva adozione del c.d. Decreto Agosto, il Legislatore ha introdotto alcune novità degne di nota.

L'agevolazione ha infatti goduto di un ampliamento del novero dei soggetti beneficiari oltre ad una estensione del campo applicativo rispetto al tetto dei ricavi necessario per usufruire del credito; anche l'ambito temporale di applicazione del beneficio è stato oggetto di una rimodulazione che ha ricompreso per tutti i soggetti aventi diritto anche il mese di giugno 2020.

Preliminarmente si rammenta che il credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e affitto d'azienda è già stato oggetto di precedenti commenti – cfr. nostre circolari prot. nn. F57-2020 del 28 maggio u.s., F68-2020 del 16 giugno u.s. e F80-2020 del 7 luglio u.s. – cui si rimanda, in merito alle generali modalità di godimento e profili di applicazione del nominato credito.

A quanto consta, il Legislatore – anche in relazione al gradimento con cui i contribuenti hanno salutato questa agevolazione – ha inteso potenziare il credito di imposta in oggetto in sede di conversione dell'art. 28 del D.L. n. 34/2020 (c.d. Decreto rilancio).

Anche l'Agenzia delle Entrate, in relazione alla conversione in legge del Decreto, ha fornito alcuni chiarimenti in merito all'applicazione del beneficio a casi specifici, con la circolare n. 25/E del 20 agosto u.s..

Da ultimo – mediante l'introduzione dell'art. 77 del D.L. n. 104/2020 (c.d. Decreto Agosto) – la misura è stata ulteriormente oggetto di un *restyling pro-contribuenti* secondo quanto di seguito esposto.



## **MODIFICHE all'AMBITO SOGGETTIVO del CREDITO di IMPOSTA**

Come noto, la prima versione della norma prevedeva al comma 1 dell'art. 28 l'elenco dei soggetti che potevano richiedere il credito di imposta.

Si tratta degli **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**, vale a dire:

- a) gli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- b) gli enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR (**e quindi anche le società cooperative**);
- c) le stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;
- d) le 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;
- e) **i soggetti in regime forfetario** di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della legge n. 190 del 2014;
- f) **gli imprenditori e le imprese agricole, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale sia quelle che producono reddito d'impresa.**

Il credito di imposta – secondo il disposto del comma 4 dell'art. 28 del Decreto in esame – spetta anche agli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

La versione emendata dell'art. 28 del Decreto, convertito in Legge, ha però esteso la platea dei soggetti che possono accedere al credito di imposta; all'elenco proposto poco sopra sono stati aggiunti infatti le agenzie di viaggio e turismo ed i c.d. tour operator.

L'art. 77 comma 1 del DL 104/2020 (c.d. Decreto Agosto), novellando a sua volta l'art. 28 del D.L. Rilancio, stabilisce, innovando, che il credito di imposta in oggetto spetti anche alle strutture termali.

Secondo il regime attuale del credito di imposta in esame, a seguito delle modifiche apportate dai successivi interventi legislativi, le agenzie di viaggio e turismo, i tour operator e le strutture termali possono accedere al *bonus* ed inoltre **non devono soddisfare ulteriormente il generale requisito relativo al limite di 5 milioni di ricavi/compensi** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.L. rilancio.

Ma l'estensione applicativa di maggiore interesse attuata dal Legislatore ha riguardato soprattutto le imprese esercenti **attività di commercio al dettaglio con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro** nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.L. rilancio – prima del tutto escluse – pur dovendo comunque soddisfare la condizione concernente il calo del fatturato come per le fattispecie originarie.



In tal caso il credito spettante viene però previsto in maniera ridotta, attestandosi ad una percentuale **pari al 20% per canoni di locazione, leasing, etc...** (in luogo del 60%) **o del 10% delle somme relative a contratti di servizi a prestazioni complesse o affitto d'azienda** (in luogo del 30%).

Si rammenta che, al contrario di quanto era accaduto per il *bonus* “botteghe e negozi”, questa agevolazione è invece accessibile anche ai contribuenti che esercitino un'attività di impresa facente parti delle c.d. attività essenziali di cui allegati 1 e 2 del DPCM 11.03.2020 non soggette ad obbligo di chiusura durante l'emergenza sanitaria.

L'Agenzia con la circolare n. 25/E del 20 agosto u.s. ha pubblicato alcune risposte a quesiti provenienti dai contribuenti in merito alle disposizioni del Decreto Rilancio convertito.

Tra i chiarimenti proposti, l'Amministrazione finanziaria si è anche pronunciata in relazione al tema del credito di imposta sugli affitti, esaminando due ipotesi particolari.

In relazione all'attività degli studi medici intramoenia, senza partita IVA, l'Agenzia ha negato la possibilità di fruire del *bonus* in esame; viene a tal fine addotta la motivazione per cui tali redditi sono riconducibili non ad un regime di impresa quanto piuttosto inquadrabili come redditi assimilabili a quelli di lavoro dipendente e, come tali, fuori dal campo applicativo dell'art. 28 del Decreto Rilancio.

Infine, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito alla possibilità per l'attività di bed & breakfast svolta in via imprenditoriale, con partita IVA, di godere o meno del credito di imposta in parola, ammettendone la possibilità.

Utilizzando la medesima chiave interpretativa utilizzata per il caso degli studi medici, l'Amministrazione nel caso specifico giunge ad opposte conclusioni affermando che una locazione di immobile abitativo, strumentale ad un'attività svolta in via imprenditoriale, permette di accedere al credito di imposta sugli affitti.

### **ECCEZIONI alla VERIFICA del CALO del FATTURATO**

In relazione alle modalità operative di calcolo per la verifica in oggetto, vale quanto già riportato nelle nostre precedenti circolari, anche rispetto ai chiarimenti forniti dall'Agenzia nel documento di prassi n. 14/E 2020.

Come noto, per accedere al beneficio è necessario dimostrare ai soggetti previsti dall'art. 28 che nel mese di riferimento per cui si invoca il *bonus* si sia verificato una contrazione del fatturato/corrispettivi pari ad almeno il 50% rispetto il medesimo mese del periodo di imposta precedente.

La conversione in legge ha apportato alcune novità in merito prevedendo alcune eccezioni alla verifica sopra richiamata.

Secondo la norma novellata – cfr. il comma 5 dell'art. 28 – il credito di imposta è dovuto anche in assenza del requisito del calo del fatturato per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, andando così a replicare il meccanismo previsto anche per il contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del medesimo Decreto Rilancio.



Dalla riformulazione della norma discende che sia i soggetti che abbiano iniziato l'attività nel 2019 sia coloro i quali vi abbiano dato inizio nel 2020 hanno diritto al credito in parola a prescindere dalla verifica del calo del fatturato.

Il medesimo comma 5 dell'art. 28 prevede un'altra novità importante sempre sulla scia di quanto previsto dall'art. 25 del Decreto per il contributo a fondo perduto.

Viene stabilito che il credito di imposta sugli affitti spetti, **senza verifica della condizione del calo del fatturato di almeno il 50% mese su mese**, anche “...*ai soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19...*”.

In merito a tale novella si riporta quanto già specificato nella nostra circolare Prot. n. RNS F86 del 10 agosto u.s. riguardante la analoga fattispecie dell'art. 25 D.L. Decreto Rilancio concernente i contributi a fondo perduto per gli esercenti attività di impresa e lavoro autonomo con domicilio fiscale o sede operativa in comuni in stato d'emergenza.

Si evidenzia in proposito che la regione Emilia-Romagna, sul sito internet della regione stessa, riporta l'elenco degli stati di emergenza vigenti in Emilia-Romagna al 31 gennaio all'indirizzo <https://protezionecivile.regione.emilia-romagna.it/piani-sicurezza-interventi-urgenti/ordinanze-piani-e-atti-correlati-dal-2008/stati-di-emergenza-vigenti-in-emilia-romagna-al-31-gennaio-2020/stati-di-emergenza-vigenti-in-emilia-romagna-al-31-gennaio-2020>

Ai fini di una corretta individuazione dei comuni interessati da uno “stato di emergenza” tale da motivare la deroga di cui al comma 5 dell'art. 28 del Decreto sopra richiamata, si consiglia alle imprese associate di consultare gli organi competenti dei Comuni ove le stesse abbiano il proprio domicilio fiscale o una sede operativa.

### **AMBITO TEMPORALE del CREDITO di IMPOSTA**

Oltre ad avere modificato la platea dei soggetti – includendovi le strutture termali – che hanno diritto a richiedere il beneficio in esame, l'art. 77 del D.L. n. 104/2020 ha introdotto un'estensione relativa ai mesi rilevanti ai fini dell'agevolazione.

Tale modifica riguarda, come evidenziato dalla Relazione illustrativa al Decreto, tutti i soggetti ammessi al beneficio in quanto viene espressamente affermato che la proroga si applica “... **fino a giugno in via generalizzata per tutte le imprese e fino a luglio per le strutture turistico-ricettive con attività solo stagionale...**”.

Il Decreto Agosto novella a tal fine il comma 5 dell'art. 28 del Decreto Rilancio, prevedendo che il credito d'imposta sia attualmente da calcolare in connessione all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno.

Per le sole strutture turistico ricettive con attività solo stagionale il medesimo calcolo dovrà interessare invece ciascuno dei mesi di aprile, maggio, giugno e luglio.

Di seguito si propone una tabella riepilogativa della struttura del credito di imposta in esame alla luce delle più recenti modifiche sopra commentate.

|   |  |
|---|--|
|   | <p align="center"><b>CREDITO LOCAZIONI IMMOBILI AD USO NON ABITATIVO - ART. 28 D.L. N. 34/2020 CONVERTITO in LEGGE N. 77/2020 - art. 77 D.L. n.104/2020</b></p>  |
| <p align="center"><b>SOGGETTI BENEFICIARI</b></p> | <p><b>A) Esercenti attività d'impresa, arte, professione ed enti non commerciali alle seguenti condizioni:</b></p> <p>1) ricavi/compensi 2019 <u>fino a 5 milioni di Euro</u>, esclusi strutture alberghiere e agrituristiche, <i>tour operator</i>, agenzie di viaggio e strutture termali.<br/>2) calo del fatturato/corrispettivi pari almeno al 50% nel mese di riferimento.</p> <p><b>B) Esercenti attività di <u>commercio al dettaglio</u> con ricavi/compensi <u>superiori a 5 milioni di Euro</u>, se soddisfatta la condizione del punto 2), lett. A), hanno diritto al credito di imposta in misura inferiore ai soggetti di cui alla lettera A).</b></p> <p><b>N.B. I soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2019 ed i soggetti che operano in uno dei comuni per i quali era già in vigore lo stato di emergenza al momento dell'insorgere della pandemia COVID, NON devono rispettare la condizione del riscontro del calo del fatturato/corrispettivi pari almeno al 50% nel mese di riferimento.</b></p> |
| <p align="center"><b>AMBITO OGGETTIVO</b></p>     | <p>Credito riconosciuto in relazione a <u>canoni di locazione</u>, di <u>leasing</u> o di <u>concessione</u> di immobili ad uso non abitativo destinati:</p> <p>1) allo svolgimento di attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico;<br/>2) all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo;<br/>3) allo svolgimento di attività istituzionale per gli enti non commerciali;</p> <p>Anche i contratti di <u>servizi a prestazioni complesse</u> o di <u>affitto d'azienda</u> relativi ad immobili ad uso non abitativo destinati alle attività di cui sopra possono godere dell'agevolazione ma in misura ridotta.</p>  |

|   | <p align="center"><b>CREDITO LOCAZIONI IMMOBILI AD USO NON ABITATIVO - ART. 28 D.L. N. 34/2020 CONVERTITO in LEGGE N. 77/2020 - art. 77 D.L. n.104/2020</b></p>  |
|---|--|
| <p><b>MISURA DEL CREDITO DI IMPOSTA</b></p> | <p>Il <i>bonus</i> viene riconosciuto in relazione agli importi versati/corrisposti nel periodo di imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi previsti dall'agevolazione.</p> <p>Il credito è pari:</p> <p><b>A) al 60%</b> dell'ammontare mensile dei canoni di locazione, leasing o di concessione degli immobili;</p> <p><b>B) al 30%</b> dell'ammontare mensile delle somme pattuite per i contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda;</p> <p><b>C) al 20%</b> dell'ammontare mensile dei canoni di locazione, leasing o di concessione degli immobili <u>condotti da imprese al dettaglio con ricavi/compensi superiori a 5 milioni di Euro;</u></p> <p><b>D) al 10%</b> dell'ammontare mensile delle somme pattuite per i contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda <u>stipulati da imprese al dettaglio con ricavi/compensi superiori a 5 milioni di Euro.</u></p> |
| <p><b>AMBITO TEMPORALE</b></p>              | <p>Il credito viene concesso in relazione ai canoni dei mesi di:</p> <p><b>A) <u>marzo, aprile, maggio e giugno</u></b> per tutti i contribuenti aventi diritto;</p> <p><b>B) <u>aprile, maggio, giugno e luglio</u></b> per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale.</p>  |
| <p><b>MODALITA' DI UTILIZZO</b></p>         | <p>Il credito è utilizzabile:</p> <p><b>A)</b> mediante esposizione in dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sostenimento della spesa;</p> <p><b>B)</b> mediante compensazione tramite delega modello F24, con codice tributo 6920, ai sensi dell'art. 17, D. Lgs. n. 241/97;</p> <p><b>C)</b> mediante cessione del credito maturato ad altri soggetti, incluso il locatore come disciplinato dall'art. 122 del Decreto Rilancio.</p>   |

Cordiali saluti.

**Allegati:**

- D.L. n. 104/2020
- C.M. n. 25/E/2020
- D.L. n.34/2020.