



## Bonus locazioni gli ultimi chiarimenti delle Entrate

di Devis Nucibella

*Il Decreto “Cura Italia” ha introdotto un credito d’imposta per le sole imprese, in relazione ai canoni di locazione del mese di marzo per gli immobili categoria catastale C/1 (negozi e botteghe), ad esclusione dell’attività di cui agli All. 1 e 2 del D.P.C.M. 11 marzo 2020.*

*Il “Decreto Rilancio” ha poi ampliato la portata applicativa del bonus, prevedendo l’estensione a tutti i soggetti passivi senza limitazione in relazione alla tipologia di attività svolta e a qualsiasi immobile di categoria catastale non residenziale per il mese di marzo aprile, maggio e giugno al verificarsi di un calo del fatturato di almeno il 50% per ciascun mese.*

Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19, l’art. 65, D.L. n. 18/2020 (“Cura Italia”) ha introdotto un credito d’imposta per le sole imprese, in relazione ai canoni di locazione degli immobili categoria catastale C/1 (negozi e botteghe), ad esclusione dell’attività di cui agli All. 1 e 2 del D.P.C.M. 11 marzo 2020 di importo pari al **60% dell’ammontare del canone** relativo al mese di marzo 2020.

L’art. 28, D.L. n. 34/2020 (“Decreto Rilancio”) ha poi ampliato la portata applicativa del *bonus*, prevedendo l’estensione a tutti i soggetti passivi (inclusi professionisti ed ENC, sia per gli immobili utilizzati nell’attività istituzionale che in quella commerciale eventualmente esercitata), senza limitazione in relazione alla tipologia di attività svolta e a qualsiasi immobile di categoria catastale non residenziale (cioè strumentale “per natura”) per i canoni di locazione dei mesi di marzo (alternativo rispetto al *bonus* di cui al D.L. n. 18/2020), aprile e maggio 2020 (aprile/maggio/giugno per gli esercenti attività alberghiera/agrituristica “stagionale”).

È stato inoltre introdotto un limite reddituale in quanto i ricavi/compensi del periodo 2019 **non devono eccedere euro 5 milioni**, con la sola eccezione dei soggetti esercenti attività alberghiera.

Infine l’art. 77 D.L. n. 104/2020 (“Decreto Agosto”) ha modificato la disciplina di quest’ultimo *bonus* estendendolo al canone relativo al mese di giugno (luglio, per le strutture turistico ricettive) e ampliando l’irrilevanza dell’ammontare dei ricavi 2019 (euro 5 milioni) a favore delle strutture termali.



Rag. Enrico Spanu

COMMERCIALISTA - REVISORE LEGALE  
Iscritto al n.14/a Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Nuoro

14 ottobre 2020



Wolters  
Kluwer

	CREDITO EX ART. 28, D.L. N. 34/2020 ("DECRETO RILANCIO")	CREDITO EX ART. 65 D.L. N. 18/2020 ("CURA ITALIA")
<b>SOGGETTI BENEFICIARI</b>	<p>Possono fruire del credito d'imposta i titolari di <b>attività d'impresa</b> in forma individuale (incluse imprese familiari) o societaria (società di persone o di capitale) indipendentemente dalla tipologia di attività svolta, dalla dimensione o dal regime contabile.</p> <p>Possono inoltre fruirne:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- i <b>lavoratori autonomi</b>;</li> <li>- gli <b>enti non commerciali</b> (compresi gli ETS e gli enti religiosi civilmente riconosciuti).</li> </ul> <p>I soggetti devono aver realizzato ricavi/compensi nel periodo 2019 <b>non superiori a euro 5 milioni</b>.</p> <p>I soggetti di cui sopra devono aver registrato una <b>riduzione del fatturato/corrispettivi</b> di ciascun mese pari ad almeno il <b>50%</b> rispetto allo stesso mese del 2019.</p>	<p>Tutti i titolari di <b>attività d'impresa</b> sia in forma individuale (incluse imprese familiari e coniugali) che in forma societaria (società di persone e di capitale) indipendentemente dalla tipologia di attività svolta (produzione, commercio al dettaglio o all'ingrosso, prestazioni di servizi, ecc.).</p> <p>Restano esclusi coloro che esercitano arti e professioni.</p> <p>Il credito d'imposta non si applica alle attività di cui agli Allegati 1 e 2 del D.P.C.M. 11 marzo 2020. Si tratta delle attività commerciali che non sono state sospese, perché essenziali.</p>
<b>CONTRATTI AGEVOLATI</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- contratti di <b>locazione immobiliare</b> (cui sono assimilati contratti di concessione di bene demaniale);</li> <li>- contratti di <b>leasing immobiliare "operativo"</b> (non "finanziario" - circolare n. 22/2020);</li> <li>- contratti di <b>locazione d'azienda</b>;</li> <li>- i "contratti di <b>servizio a prestazioni complesse</b>".</li> </ul> <p>Tipologia immobili:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- per <b>qualsiasi immobile non abitativo</b> (non è richiesta una particolare categoria catastale);</li> <li>- destinati allo svolgimento dell'attività (cioè "<b>strumentali</b> per destinazione").</li> </ul>	<p>Contratti di locazione <b>in corso di validità</b>, non risolto e non scaduto avente ad oggetto immobili accatastati nella <b>categoria C/1</b> e deve trattarsi solo del "canone di locazione del mese di marzo".</p>
<b>AMMONTARE DEL CREDITO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>60%</b> del canone di locazione/canone di <i>leasing</i> di competenza del mese (20% per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio con ricavi 2019 superiori a euro 5 milioni);</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>60%</b> del canone di locazione/canone di <i>leasing</i> di competenza del mese.</li> </ul>



Rag. Enrico Spanu

COMMERCIALISTA - REVISORE LEGALE

Iscritto al n.14/a Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Nuoro

14 ottobre 2020



Wolters  
Kluwer

	<p>- <b>30%</b> del canone per quanto riguarda gli affitti di azienda o i contratti a prestazioni complesse (10% per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio con ricavi 2019 superiori a euro 5 milioni).</p> <p>Il credito spetta per i mesi in cui si è verificata la riduzione del fatturato di cui sopra.</p>	
--	---	--

L'Agenzia delle entrate rispondendo a degli interpelli è recentemente intervenuta sull'argomento circa la sua applicabilità.

## Contratto di concessione dell'immobile

Nell'interpello n. 318 del 7 settembre 2020 la società istante è conduttrice di un immobile classificato come C1 e utilizza l'immobile classificato come bene pubblico tramite contratto stipulato nella forma di concessione (con un canone annuo soggetto a rivalutazione ISTAT, e con la previsione dell'indennità al conduttore al momento del rilascio).

L'attività svolta dall'istante è ricompresa tra quelle soggette ad obbligo di chiusura ai sensi dei decreti succedutisi in materia di emergenza sanitaria.

L'istante chiede quindi se può fruire del credito d'imposta ex art. 28 D.L. n. 34/2020.

Nella risposta fornita l'Agenzia delle entrate ricorda che nella circolare n. 14/E/2020 in relazione al credito di cui all'art. 65, D.L. n. 18/2020 aveva affermato che:

### **Agenzia delle entrate, circolare n. 14/E/2020**

“i predetti canoni devono essere relativi a un contratto di locazione così come identificato dagli artt. 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 (...) avviene a seguito di un provvedimento amministrativo di concessione cui, solitamente, accede una convenzione di stampo privatistico che disciplina i rapporti tra le parti”.

L'Agenzia sempre nella suddetta circolare ha poi precisato che lo stesso legislatore ha assimilato alla locazione anche l'ipotesi in cui il bene è condotto sulla base di un contratto di *leasing* operativo, poiché “questo tipo di contratto ha la medesima funzione economica del contratto locazione tipico”.



Rag. Enrico Spanu

COMMERCIALISTA - REVISORE LEGALE  
Iscritto al n.14/a Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Nuoro

14 ottobre 2020



Wolters  
Kluwer

L'Agenzia, nell'interpello n. 318/2020 ritiene applicabile quanto sopraesposto anche al credito di cui all'art. 28 D.L. n. 34/2020.

Nella fattispecie esaminata il contratto stipulato tra la società e il Comune ha la medesima funzione economica del contratto di locazione "tipico" pertanto, al sussistere degli altri requisiti è possibile fruire del c.d. *bonus* locazione.

## Contratto con più immobili di diverse categorie catastali

Nell'interpello n. 321 del 8 settembre 2020 la società istante conduce in locazione in un unico contratto una pluralità di immobili appartenenti a diverse categorie catastali: solo due di questi immobili sono accatastati nella categoria catastale C/1.

L'istante chiede, quindi, se spetta il credito d'imposta di cui all'art. 65 del D.L. n. 18/2020.

Si ricorda che sulla base di quanto sopraesposto il credito di cui all'art. 65 D.L. n. 18/2020 spetta esclusivamente per gli immobili classificati C/1 per tutte le imprese ad esclusione dell'attività di cui agli All. 1 e 2 del D.P.C.M. 11 marzo 2020 a prescindere dal calo del fatturato.

Nella risposta fornita l'Agenzia delle entrate afferma che la fruizione del credito d'imposta in esame, ferma restando la sussistenza dei requisiti necessari, è consentita esclusivamente **in relazione ai due immobili censiti nella categoria catastale C/1.**

La parte di canone riferibile ai due immobili classificati come C/1 sarà determinata in proporzione alla rendita catastale attribuita agli stessi immobili.

## Sublocazioni

Nel recente interpello n. 356 del 15 settembre 2020 l'Agenzia delle entrate ha affrontato il caso di un contratto di sublocazione.

Nel caso di specie, un professionista ha assunto in sublocazione una stanza di un ufficio, utilizzato per l'esercizio della propria attività di avvocato con contratto regolato dalla Legge n. 392/1978 (e regolarmente registrato).

<b>Subconduttore</b>	<p>In tale situazione l'Agenzia ritiene che il professionista possa accedere al credito d'imposta per le locazioni, sulla scorta delle seguenti considerazioni.</p> <p>La circolare n. 14/2020, nel descrivere i contratti di locazione ammissibili all'agevolazione, ha chiarito che si debba fare riferimento a un contratto di locazione come identificato dagli artt. 1571 e segg. c.c. e la cui disciplina è regolata dalla Legge n. 392/1978 (legge speciale relativa alle locazioni di immobili non abitativi, la quale contiene la disciplina delle "locazioni e sublocazioni").</p> <p>Il contratto di sublocazione, in generale è un subcontratto che ripropone il medesimo schema contrattuale del contratto da cui dipende, risultando "collegato al contratto di locazione da un vincolo di reciproca dipendenza" mantenendo, tuttavia, "un'autonoma rilevanza economica".</p>
----------------------	---



Rag. **Enrico Spanu**

COMMERCIALISTA - REVISORE LEGALE

Iscritto al n.14/a Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Nuoro

14 ottobre 2020



Wolters  
Kluwer

	Considerato che il contratto in oggetto risulta essere stipulato ai sensi della Legge n. 392/1978 (presumibilmente per una durata di 6 + 6 anni) <b>il subconduttore potrà accedere all'agevolazione</b> . al ricorrere dei relativi requisiti (calo del fatturato).
<b>Sublocatore</b>	Per quanto attiene la posizione del sublocatore, l'Agenzia evidenzia che <b>anche a quest'ultimo spetta l'agevolazione</b> dovendo considerare, ai fini della verifica del requisito del "calo del fatturato/corrispettivi" di ciascun mese (nonché, si ritiene, per il calcolo del limite di euro 5 mil. di ricavi/compensi 2019), anche il canone di sublocazione addebitato

## Decorrenza

Il credito d'imposta sorge solo **successivamente al pagamento del canone** così come il suo relativo utilizzo in compensazione.

In caso di tardiva corresponsione del canone, il credito d'imposta risulterà anch'esso differito nella sua maturazione.

In presenza di canone versato in via anticipata è necessario individuare le rate relative ai mesi di fruizione del beneficio parametrando alla durata complessiva del contratto.



Rag. Enrico Spanu

COMMERCIALISTA - REVISORE LEGALE  
Iscritto al n.14/a Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Nuoro

14 ottobre 2020



Wolters  
Kluwer

## DA SAPERE

### Bonus affitto negozi: la riduzione del fatturato in caso di affitto d'azienda

*Nell'ambito del bonus affitto negozi, nel caso di affitto d'azienda il calcolo della riduzione del fatturato deve essere effettuato, in capo al soggetto avente causa del contratto d'affitto d'azienda, confrontando l'ammontare del fatturato di ciascuno dei mesi di possibile fruizione del beneficio rispetto al fatturato dell'azienda affittata riferibile ai medesimi periodi dell'anno precedente, ancorché nei predetti periodi la stessa azienda fosse in possesso del soggetto dante causa (concedente). Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con le risposte a interpello n. 440 e n. 442 del 5 ottobre 2020.*

Con le risposte a interpello n. 440 e n. 442 del 5 ottobre 2020, l'Agenzia delle Entrate torna a occuparsi del credito d'imposta previsto dall'art. 28 del decreto Rilancio.

Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19, il D.L. n. 34/2020 riconosce 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 decreto, un **credito d'imposta nella misura del 60%** dell'ammontare mensile del **canone di locazione** 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 credito d'imposta è stabilito in misura percentuale (60 o 30 per cento) in relazione ai **canoni**:

- 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;
- 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.

Il credito d'imposta spetta a **condizione** che i soggetti esercenti attività economica abbiano subito una **diminuzione del fatturato** o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- in **compensazione**;



Rag. Enrico Spanu

COMMERCIALISTA - REVISORE LEGALE

Iscritto al n.14/a Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Nuoro

14 ottobre 2020



Wolters  
Kluwer

- 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.

Con provvedimento del 1° luglio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di **comunicazione della cessione del credito** d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e per quelli relativi all'affitto d'azienda di cui all'articolo 28 del Decreto rilancio.

Con le circolari n. 14/E e n. 25/E del 2020 sono stati forniti i primi chiarimenti in relazione al bonus. In particolare, è stato precisato che nelle ipotesi in cui il canone relativo ai contratti sia stato versato in via anticipata, sarà necessario individuare le rate relative ai mesi di fruizione del beneficio parametrando alla durata complessiva del contratto.

## La riduzione del fatturato

Con riferimento alla modalità di **determinazione del requisito** della **riduzione del fatturato**, seppur nell'ambito dei chiarimenti riguardanti il contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del decreto rilancio, è stato precisato (cfr. circolare n. 22/E del 2020) che nell'ipotesi di **subentro in un contratto di affitto d'azienda** occorrerà considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del contratto nel periodo di riferimento, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione di fatturato.

La comune **ratio legis** che ispira le misure inserite nel Titolo II "Sostegno alle imprese e all'economia", al capo I "Misure di sostegno", del decreto Rilancio (ossia contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19) induce a sostenere che, anche in relazione al credito d'imposta **ex art. 28**, occorra considerare i valori riferibili all'azienda oggetto di trasferimento ai fini del calcolo della **riduzione del fatturato**.

Pertanto, il calcolo della riduzione del fatturato deve essere effettuato, in capo al soggetto avente causa del **contratto d'affitto d'azienda**, confrontando l'ammontare del fatturato di ciascuno dei mesi di possibile fruizione del **beneficio** rispetto al fatturato dell'azienda affittata riferibile ai medesimi periodi dell'anno precedente, ancorché nei predetti periodi la stessa azienda fosse in possesso del soggetto dante causa (concedente), fermo restando il rispetto degli altri requisiti di legge.