

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler
Stefan Engele
Martina Malfertheiner
Stefano Seppi
Andrea Tinti
Stephanie Vigl
Rechtsanwalt - avvocato
Chiara Pezzi

Stefan Sandrini
Oskar Malfertheiner
Massimo Moser
Michael Schieder
Roberto Cainelli

Mitarbeiter - Collaboratori

Karoline de Monte
Thomas Sandrini
Iwan Gasser

Circolare

numero:	93i
del:	2020-09-03
autore:	Andrea Tinti Stefano Seppi

A tutti i conduttori di immobili

“Bonus locazione immobili” - informazioni di carattere generale e importanti deroghe per i soggetti con domicilio fiscale o sede operativa nei comuni dell'Alto Adige e del Trentino

1 Premessa

Per fronteggiare le conseguenze economiche / finanziarie determinate dal protrarsi dell'emergenza COVID-19, sono state introdotte dal Legislatore specifiche misure di sostegno per famiglie, lavoratori e imprese. Tra tali misure si annoverano quelle riguardanti le spese per le locazioni di immobili. A tale fine il Legislatore è intervenuto sinora nel seguente modo:

- a) con il c.d. “Decreto Cura Italia”¹ aveva previsto un credito d'imposta **a favore degli esercenti attività d'impresa** nella misura del **60%** del **canone di locazione** del mese di marzo 2020. Tale beneficio (c.d. “Bonus negozi e botteghe”) è riconosciuto soltanto per gli immobili di categoria catastale C/1²;
- b) il c.d. “Decreto Rilancio”³ ha previsto un **ulteriore credito d'imposta** (c.d. “Bonus canoni locazione immobili”) riferito ai **canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo**, con una **portata più ampia** rispetto al beneficio di cui al punto a). In particolare, tale agevolazione:
 - è riconosciuta **anche** a favore di **lavoratori autonomi e enti non commerciali**;
 - è usufruibile anche per gli immobili di categoria catastale diversa da C/1;
 - riguarda i canoni di locazione dei mesi di **marzo / aprile / maggio / giugno⁴ 2020 (aprile / maggio / giugno / luglio⁵ per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale)**.
 - per poterne beneficiare è richiesta una riduzione del fatturato (in caso di attività commerciali) di almeno il 50%;
 - **la condizione di cui al punto precedente non è richiesta:**
 - ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, nonché
 - ai soggetti con sede operativa in comuni colpiti eventi calamitosi, i cui stati di

1 con l'art. 65, DL n. 18/2020

2 Vedasi nostra Circolare n. 56 del 21.4.2020

3 con l'art. 28, DL n. 34/2020, versione definitiva

4 L'estensione al mese di „giugno“ è stata inserita dal decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, che è in vigore dal 15.8.2020 ma deve essere convertito in legge entro il 13.10.2020

5 L'estensione al mese di „luglio“ è stata inserita dal decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, che è in vigore dal 15.8.2020 ma deve essere convertito in legge entro il 13.10.2020

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829

E-Mail: info@winkler-sandrini.it, zertifizierte E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

Internet <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano - IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

emergenza erano ancora in atto alla data del 31 gennaio 2020 (**quali ad es. tutti i comuni delle Province autonome di Bolzano e di Trento**).

Con la presente circolare informiamo sull'agevolazione di cui al punto b) ("Bonus canoni locazione immobili") essendo già stata trattata in una precedente circolare⁶ il c.d. "Bonus negozi e botteghe".

2 Soggetti beneficiari

Possono accedere al credito d'imposta in esame:

- esercenti attività d'impresa⁷
- lavoratori autonomi;
- enti non commerciali⁸ (compresi gli ETS e gli enti religiosi civilmente riconosciuti).

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.

Per i soggetti esercenti attività **alberghiere, termali⁹ e agrituristiche** la spettanza del bonus prescinde dall'ammontare dei ricavi e compensi 2019 (vedasi punto 3 della circolare qui sotto). Per individuare i predetti soggetti l'Agenzia rinvia alla Sezione 55 della Tabella Ateco 2007.

Codice	attività Descrizione
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)
55.20.10	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 - fornitura di alloggio di breve durata presso: chalet, villette e appartamenti o bungalow per vacanze

⁶ Vedasi nostra Circolare n. 56 del 21.4.2020

⁷ Come precisato dalla circ. 14/E del 6.6.2020 dell'Ag. Entrate rientrano tra i soggetti beneficiari: imprenditori individuali (compresi i contribuenti forfetari) / sas / snc "indipendentemente dal regime contabile adottato"; spa / sapa / srl / società cooperative / società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al Regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al Regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti in Italia; **enti pubblici** / privati diversi dalle società / trust, residenti in Italia che hanno per oggetto esclusivo / principale l'esercizio di attività commerciali; stabili organizzazioni di società / enti non residenti in Italia (ex art. 73, comma 1, lett. d, TUIR); lavoratori autonomi / associazioni professionali (ex art. 5, comma 3, lett. c, TUIR); imprenditori / imprese agricole "sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa".

⁸ Come precisato dalla circ. 14/E del 6.6.2020 dell'Ag. Entrate gli **enti non commerciali** possono fruire del beneficio anche in caso di esercizio di attività commerciale non prevalente rispetto a quella istituzionale (il credito d'imposta può essere fruito anche in relazione all'attività istituzionale). Come già precisato dalla stessa Agenzia nella Circolare 13.4.2020, n. 9/E, il beneficio in esame deve intendersi esteso a tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente / esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri di cui all'art. 55, TUIR.

⁹ Tale estensione per le strutture „termali“ è stata inserita dal DECRETO-LEGGE 14 agosto 2020, n. 104, che è in vigore dal 15.8.2020 ma deve essere convertito in legge entro il 13.10.2020

	-cottage senza servizi di pulizia
55.20.52	Attività di alloggio connesse alle aziende agricole

Per l'individuazione dell'esercizio dell'attività agrituristica va fatto riferimento alla Legge n. 96/2006¹⁰ e alle relative norme regionali. Va evidenziato che rientrano tra i beneficiari del bonus in esame anche gli esercenti attività alberghiera / agrituristica c.d. “stagionale”¹¹.

3 Condizioni generali per accedere al credito di imposta e condizioni particolari nei comuni dell'Alto Adige e Trentino

Il beneficio in esame è riconosciuto ai soggetti con:

- ricavi e compensi 2019 non superiori a **€ 5 milioni**¹² (condizione non applicabile alle strutture alberghiere / termali / agrituristiche) e
- una **riduzione del fatturato e corrispettivi pari ad almeno il 50%** rispetto allo stesso mese del 2019 (tale requisito non riguarda l'attività istituzionale degli enti non commerciali) in uno dei mesi marzo / aprile / maggio / giugno 2020 (aprile / maggio / giugno / luglio per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale).

Anche in assenza della condizione di cui al precedente punto b), il credito d'imposta spetta

- ai **soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019**, nonché
- 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 del 31 gennaio 2020** (quali ad es. tutti i comuni delle Province autonome di Bolzano e di Trento)

Tali condizioni escludono l'accesso al bonus tuttavia per i soggetti che hanno **iniziato l'attività a decorrere dall'1.6.2019** in quanto privi di fatturato nei predetti mesi del 2019 su cui parametrare la riduzione di fatturato e corrispettivi.

Per verificare la riduzione di fatturato¹³

- vanno considerate le **operazioni effettuate** nei mesi di marzo / aprile / maggio / giugno fatturate / certificate, che hanno partecipato alla liquidazione periodica dei mesi di¹⁴:
 - x marzo 2019 (rispetto a marzo 2020);
 - x aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020);
 - x maggio 2019 (rispetto a maggio del 2020);
 - x giugno 2019 (rispetto a giugno del 2020);
 compresi i corrispettivi delle operazioni effettuate nei predetti mesi non rilevanti ai fini IVA;
- la data di riferimento è quella in cui l'operazione è stata effettuata, ossia:
 - x per le fatture immediate e i corrispettivi, la data della fattura e la data del corrispettivo giornaliero;
 - x per le fatture differite, la data dei DDT / documenti equipollenti richiamati in fattura.

Ad esempio, per calcolare il fatturato dei mesi di marzo 2020 e 2019 devono essere:

- escluse le fatture differite emesse a marzo (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di febbraio 2020 e 2019;

¹⁰ art. 2, comma 1, Legge n. 96/2006

¹¹ in tal caso va fatto riferimento al canone di locazione relativo al mese di aprile - maggio - giugno - luglio 2020

¹² Il predetto limite di ricavi / compensi 2019 va individuato secondo le regole di determinazione del **reddito** da parte dei soggetti beneficiari. Vedasi circ. n. 14/E del 6.6.2020 dell'Ag. Entrate.

¹³ L'Agenzia con circ. n. 14/E del 6.6.2020 richiama quanto chiarito nella Circolare 13.4.2020, n. 9/E

¹⁴ la riduzione di fatturato / corrispettivi va verificato mese per mese e, pertanto, il beneficio in esame può spettare anche soltanto per uno dei mesi previsti.

- incluse le fatture differite relative ai mesi di marzo 2020 e 2019 emesse entro il 15.4.2020 e 2019.

3.1 Condizioni particolari nei comuni dell'Alto Adige e Trentino

In seguito agli **eventi metereologici eccezionali dei giorni 29 e 30 ottobre 2018** (Vaia), gli **interi territori delle Province autonome di Bolzano e di Trento** sono state dichiarate in stato di emergenza. Tale **stato di emergenza** è stato ulteriormente prorogato di ulteriori 12 mesi con delibera del Consiglio dei Ministri del 21 novembre 2019, e quindi **risultava ancora vigente alla data del 31 gennaio 2020**, in cui è stato dichiarato lo stato di emergenza per COVID-19¹⁵.

Per quanto sopra precisato, ai soggetti che avevano il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio dei comuni delle due provincie **a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso ed alla data del 31 gennaio 2020, il credito d'imposta spetta** anche in **assenza** della **condizione** relativa alla **riduzione del fatturato e corrispettivi**.

L'unica condizione da verificare resta pertanto solamente quella relativa ai ricavi e compensi 2019 che non devono essere non superiori a € 5 milioni (condizione non applicabile alle strutture alberghiere / termali / agrituristiche).

4 Come si calcola il bonus?

Il credito d'imposta in esame è:

- pari al **60%** del canone mensile di locazione o leasing o concessione di immobili ad uso **non abitativo** utilizzati per lo svolgimento dell'**attività** (industriale o commerciale o artigianale o agricola o di interesse turistico o professionale)
- pari al 30% in caso di contratti di servizi a prestazioni **complesse**¹⁶ o affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile ad uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività stessa.

Con riferimento ai contratti di **"leasing"** l'Agenzia delle Entrate¹⁷ circoscrive l'applicazione del beneficio in esame soltanto ai contratti di **leasing c.d. "operativo"**¹⁸, non a quelli di tipo "finanziario" (traslativo)¹⁹.

Il Bonus in esame è commisurato all'**importo pagato nel 2020** per i canoni di locazione / leasing / concessione riferiti ai mesi di **marzo / aprile / maggio / giugno** ovvero ciascuno dei mesi di **aprile / maggio / giugno /luglio** per le **strutture turistico ricettive con attività solo stagionale**.

Ciò nel rispetto delle condizioni generali di cui al punto 3.

Con riferimento ad un immobile utilizzato **promiscuamente per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo** il bonus in esame è concesso nella misura del **50%** del canone di locazione. A tal fine è necessario che il professionista non disponga di un altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio della propria attività nel medesimo Comune.

15 Dispositivi: del Presidente della Provincia Autonoma di Bolzano del 11/08/2020 e del Presidente della Provincia Autonoma di Trento del 05/08/2020

16 es. immobili relativi a complessi immobiliari a destinazione unitaria (villaggi turistici / centri sportivi / gallerie commerciali) o contratti c.d. "coworking". Vedasi anche Circ. Ag. Entrate n. 14/E del 6.6.2020

17 Circolare Ag. Entrate n. 14/E del 6.6.2020, pag. 9

18 Ovvero contratto con la „medesima funzione economica del contratto locazione "tipico"

19 Contratto nel quale è il conduttore che sostiene i rischi relativi al bene risultando, pertanto, assimilabili ai contratti di compravendita con annesso finanziamento.

4.1 Enti non commerciali

Con riferimento agli enti non commerciali il beneficio può essere fruito anche per gli immobili locati²⁰ ed utilizzati per lo svolgimento dell'attività istituzionale prevista dall'atto costitutivo ovvero dallo statuto, sempre che si tratti di immobili diversi da quelli ad uso abitativo.

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.

Nel caso in cui nell'immobile locato per l'attività istituzionale venga svolta anche attività commerciale e sia stato stipulato un **unico contratto**, occorre individuare la "quota parte di canone" corrisposto per i locali destinati all'attività commerciale²¹ in quanto solo per essa occorre rispettare i vincoli imposti della norma²².

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)²³.

5 Utilizzo del credito di imposta

Il beneficio in esame è utilizzabile²⁴:

- nel mod. REDDITI 2021, relativo al 2020, indicando i relativi dati nel quadro RU;
- in compensazione nel mod. F24, successivamente al pagamento dei canoni, con il codice tributo **6920 "Credito d'imposta canoni di locazione, leasing, concessione o affitto d'azienda – articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34"**. Quale "anno di riferimento" va riportato l'anno per il quale è riconosciuto il credito d'imposta (2020).

Il credito d'imposta **non è tassato** ai fini IRPEF / IRES / IRAP e non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi / componenti negativi²⁵. Non operano i consueti limiti alla compensazione dei crediti fiscali²⁶.

L'agevolazione non è cumulabile con il c.d. "Bonus negozi e botteghe"²⁷ di cui c.d. "Decreto Cura Italia" in relazione alle medesime spese (canone di locazione di marzo).

6 Cessione del Credito

I soggetti beneficiari dei predetti crediti d'imposta possono optare, nel periodo **19.5.2020 -**

²⁰ in relazione al canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili

²¹ Tale quota parte verrà determinata utilizzando criteri oggettivi (criteri di allocazione utilizzati nella contabilità interna per imputare costi / ricavi alle due attività, altri criteri oggettivi e riscontrabili da parte dell'Amministrazione finanziaria);

²² ovvero il rispetto del limite di € 5 milioni relativamente ai ricavi 2019 e di aver subito una riduzione del fatturato / corrispettivi nel mese di riferimento,

²³ Così conclude l'Agenzia delle Entrate con circolare 14/E del 6 giugno 2020 a pagina 11

²⁴ comma 6 del citato art. 28 DL n. 34/2020,

²⁵ ex artt. 61 e 109, comma 5, TUIR;

²⁶ € 700.000 annui per l'utilizzo in compensazione dei crediti, ex art. 34, Legge n. 388/2000 (aumentato a € 1.000.000, per il 2020, dall'art. 147, DL n. 34/2020); € 250.000 annui previsto per i crediti da indicare nel quadro RU del mod. REDDITI, ex art. 1, comma 53, Legge n. 244/2007.

²⁷ Di cui all'art. 65, DL n. 18/2020 – vedasi la nostra circolare n. 56/2020

31.12.2021, in luogo dell'utilizzo diretto, per la cessione (anche parziale) degli stessi ad altri soggetti (compresi istituti di credito / intermediari finanziari)²⁸. È opportuno che l'accordo di cessione del credito risulti da atto scritto (anche nella forma di scambio di corrispondenza).

Il locatario può cedere il credito d'imposta **al locatore** a titolo di pagamento del canone di locazione²⁹. In tal caso:

- il versamento del canone è considerato effettuato al momento di efficacia della cessione;
- il locatario è tenuto al versamento della differenza tra il canone di locazione dovuto e il bonus ceduto.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate³⁰ ha fornito le **modalità attuative** in merito alla cessione dei predetti crediti d'imposta ("Bonus negozi e botteghe" e "Bonus canoni locazione immobili") e approvato il modello che i beneficiari delle predette agevolazioni devono utilizzare per comunicare la cessione del credito nel periodo 13.7.2020 - 31.12.2021³¹. La comunicazione in esame va inviata all'Agenzia delle Entrate utilizzando esclusivamente il servizio web reso disponibile nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia. La stessa Agenzia "annuncia" che con un prossimo Provvedimento saranno definite le modalità di invio tramite un intermediario.

In merito all'utilizzo del credito d'imposta del credito ceduto l'Agenzia ribadisce che il **cessionario** utilizza il credito ceduto con le medesime modalità previste per il cedente anche in compensazione nel mod. F24. In tal caso la quota di credito non utilizzata nell'anno non può essere richiesta a rimborso / ulteriormente ceduta utilizzata **oltre l'anno** in cui è stata comunicata la cessione del credito stesso³². L'Agenzia delle Entrate, con specifica Risoluzione³³, ha istituito i seguenti codici tributo da indicare nel mod. F24 a tale fine³⁴:

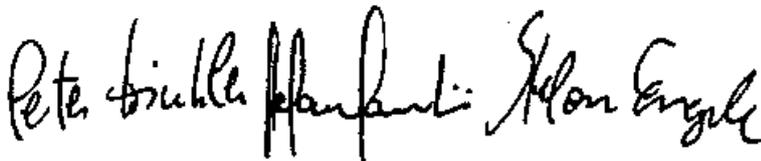
- "6930" denominato "Botteghe e negozi - Utilizzo in compensazione del credito **da parte del cessionario** ;
- "6931" denominato "Canoni di locazione immobili non abitativi e affitto di azienda utilizzo in compensazione del credito **da parte del cessionario**.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili



28 art. 122, DL n. 34/2020

29 Circolare 6.6.2020, n. 14/E e comma 1 art. 122 DL n. 34/2020,

30 Con il Provvedimento 1.7.2020

31 Vedasi il sito: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/provvedimento-del-1-luglio-2020>

32 comma 3 art. 122 DL n. 34/2020

33 Ris. 39/E DEL 13.7.2020

34 Art. 122 del D.L. n. 34 del 2020