n. 11/2021 del 26 maggio 2021

Bonus locazione e affitto d'azienda, requisiti per l'accesso

Rileva il fatturato della società che ha gestito l'azienda

Ai sensi della Risposta Interpello 256/E/2021, per calcolare i requisiti oggettivi utili ai fini della spettanza del bonus locazione e affitto d'azienda, occorre considerare anche il fatturato ottenuto dalla società acquirente nel periodo in cui ha gestito l'azienda, poi restituita al venditore che ha agito in giudizio facendo valere la clausola di riserva di proprietà. In base alla Risposta Interpello 263/E/2021, l'impresa, che non ha pagato i canoni di locazione 2020, può versare nel 2021 le mensilità relative al 2020 e così beneficiare del tax credit affitti.

Credito d'imposta per canoni di locazione a uso non abitativo e affitto d'azienda

Al fine di limitare gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica, l'articolo 28, Dl 19 maggio 2020, n. 34 (cd. decreto Rilancio), in vigore dal 19 maggio 2020, conv. con la L. 17 luglio 2020, n. 77, ha previsto un credito d'imposta (cd. tax credit) commisurato all'ammontare dei canoni di locazione, leasing o concessione degli immobili ad uso non abitativo o dei canoni dovuti in relazione a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto

d'azienda che comprendono almeno un immobile a uso non abitativo, a favore dei 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.

In sede di conversione del decreto Rilancio, è stato inserito il comma 3-bis che ha riconosciuto il credito d'imposta in esame alle imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore.

Ad opera dell'articolo 8, Dl 137/2020, il credito è stato esteso ai canoni di locazione dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, per le imprese operanti nei settori riferiti ai codici ATECO riportati nell'Allegato 2, nonché per le imprese che svolgono le attività di cui ai codici ATECO 79.1, 79.11 e 79.12 che hanno la sede operativa nelle aree del territorio nazionale, aventi uno scenario di massima gravità e un livello di rischio alto appositamente individuate.

Infine, a norma dell'articolo 1, comma 602, L. 30 dicembre 2020, n. 178, a decorrere dall'1 maggio 2021, e dell'articolo 2-bis, comma 1, Dl 18 dicembre 2020, n. 172, conv. con la L. 29 gennaio 2021, n. 6, per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, il credito d'imposta spetta fino al 30 aprile 2021, in presenza dei requisiti previsti.

Requisito del calo di fatturato

Il credito spetta a condizione che i soggetti esercenti attività economica abbiano subito una diminuzione del fatturato ovvero dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio dell'anno 2020 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente (2019).

A tal fine si fa riferimento alle indicazioni contenute nelle Cm 14/E/2020 e 9/E/2020 e, quindi, per il calcolo del fatturato e dei corrispettivi da confrontare al fine di verificare la riduzione prevista dalla disposizione normativa, si considera la data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi.

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 va eseguito assumendo le operazioni eseguite nei mesi di marzo, aprile e maggio fatturate o certificate e che hanno, quindi, 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 2020, a cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in tali mesi e non rilevanti ai fini Iva.

La data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione (per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data del documento di trasporto o dei documenti equipollenti richiamati in fattura).

Si precisa che il calo del fatturato o dei corrispettivi deve essere verificato mese per mese.

Attenzione
Il requisito della riduzione del fatturato **non** deve essere verificato nella fattispecie dell'**attività istituzionale** degli **enti commerciali**, né per i soggetti che hanno iniziato l'attività **dopo il 1° gennaio 2019**, né per i soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nei**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.

Soggetti ammessi

Rientrano tra i beneficiari del credito d'imposta i soggetti di seguito indicati come precisato dalla Circolare agenzia delle Entrate 6 giugno 2020, n. 14/E:

- imprenditori individuali, nonché società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono un reddito d'impresa, qualunque sia il regime contabile adottato, nonché enti e società, stabili organizzazioni di soggetti non residenti ex articolo

73, comma 1, lett. a), b) e d), Tuir;

- persone fisiche ed associazioni esercenti arti e professioni, che determinano un reddito di lavoro autonomo;
- soggetti in regime forfetario ex L. 190/2014 e quelli in regime dei minimi;
- imprenditori e imprese agricole, non importa se quantificano, per regime naturale, il reddito su base catastale o se, per contro, producono reddito d'impresa;
- strutture alberghiere e agrituristiche che, a prescindere dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente, dalla natura giuridica o dal regime fiscale adottato, svolgono effettivamente le attività riconducibili alla sezione 55 dei codici Ateco (ad esempio, il codice 55.20.10 per i villaggi turistici), inclusi i soggetti che svolgono un'attività alberghiera o agrituristica 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);
- enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono un'attività istituzionale di interesse generale.

Attenzione
Non hanno diritto al bonus i soggetti che svolgono attività commerciali ovvero un'attività alberghiera o agrituristica o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, dal momento che i medesimi

producono redditi diversi (articolo 67, comma 1, lett. i) e l), Tuir).

Tipologie di canoni agevolati

Il credito d'imposta è stabilito in misura percentuale su due categorie di canoni:

- **canoni di locazione** , leasing operativo (o di godimento) o 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 (cd. canone di locazione degli immobili ad uso non abitativo);
- **canoni 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 (cd. canone per servizi o affitto d'azienda).

Restano esclusi i canoni relativi a contratti di leasing finanziario (o traslativo) in cui il conduttore sostiene i rischi relativi al bene.

Sono inclusi, per contro, i canoni relativi alla locazione di immobili **adibiti promiscuamente** all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente che sono ammortizzabili ai sensi dell'articolo 54, Tuir e il credito di imposta è pari al 50% del canone di locazione sempre che il contribuente non disponga nello stesso Comune di altro immobile utilizzato in via esclusivamente artistica o professionale.

Se, tuttavia, il contribuente dispone nello stesso Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, il tax credit spetta solo con riferimento all'immobile adibito ad attività professionale esclusiva.

L'agenzia delle Entrate, nella Risposta Interpello 364/E/2020, ha chiarito che **non** è **rilevante l'accatastamento** dell'immobile, ma l'effettiva destinazione dell'immobile locato all'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Da ultimo, in merito agli enti non commerciali, compete il credito di imposta **anche** nel caso in cui gli immobili locati, diversi da quelli ad uso abitativo, siano **utilizzati ai fini dell'attività istituzionale** secondo quanto emerge dall'esame dell'atto costitutivo o dello statuto del singolo ente e, se l'ente non commerciale svolge, nel medesimo immobile, anche attività commerciale, il credito d'imposta compete in relazione al canone di locazione afferente alle due sfere, istituzionale e commerciale, e nel rispetto dei differenti requisiti individuati dalla norma.

Attenzione
La **mancata registrazione** dei contratti di locazione per i quali sussiste l'obbligo di registrazione comporta la **nullità civilistica** (sanabile *ex tunc* ai sensi della Corte di Cass. 9 ottobre 2017, n. 23601).

Entità del credito d'imposta

Il tax credit è stabilito **in misura proporzionale e differenziata** a seconda della tipologia contrattuale e delle imprese coinvolte.

La percentuale riconosciuta corrisponde ad una percentuale specifica del canone contrattuale vigente:

- **60%** del canone di locazione, leasing, concessione di immobili relativo ai mesi di riferimento (la percentuale è ridotta al 20% per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio con ricavi 2019 superiori a 5 milioni di euro);
- **30%** del canone in caso di contratto di servizi a prestazioni complesse, affitto d'azienda, che è ridotto al 10% per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio con ricavi 2019 superiori a 5 milioni di euro (la percentuale di spettanza del contributo è stata elevata al 50% per le sole strutture turistiche ricettive, tenendo presente che, nel caso di due contratti distinti relativi alle strutture turistico ricettive, uno relativo all'immobile ed uno relativo all'affitto d'azienda, il bonus spetta per entrambi i contratti).

Nel caso di immobili ad uso promiscuo da parte di un professionista, il credito d'imposta (del 60% ovvero del 30%) è rapportato al 50% del canone.

Valgono le stesse conclusioni anche nel caso di immobili ad uso promiscuo dell'imprenditore (ad esempio, agente di commercio).

Per beneficiare del credito si ricorda che il **canone di locazione** deve essere **pagato**, altrimenti il diritto al credito d'imposta è sospeso fino al momento del pagamento.

Ambito temporale di riferimento

In origine, l'articolo 28, Dl 34/2020 prevedeva che i mesi di riferimento per i quali era possibile beneficiare del bonus fiscale erano i seguenti:

1) marzo, aprile, maggio 2020;

2) aprile, maggio, giugno 2020 per le strutture turistico-ricettive con attività solo stagionale.

Poi, per effetto dell'articolo 77, comma 1, Dl 104/2020, il tax credit è stato esteso ai canoni relativi al mese di giugno 2020 (luglio 2020, per le strutture turistico-ricettive solo stagionali).

L'articolo 1, comma 602, L. 178/2020 ha disposto che le imprese turistico-ricettive possono beneficiare del credito d'imposta fino al 30 aprile 2021.

In sede di conversione in legge del Dl 172/2020, è stato sancito che il credito d'imposta spetta a condizione che sussista una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2021 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019.

Il Dl 137/2020 ha esteso ai mesi di ottobre, novembre, dicembre 2020 la possibilità di beneficiare del credito d'imposta per i soggetti individuati nell'Allegato 1.

Analoga agevolazione è riconosciuta ai soggetti presenti nell'Allegato 2 del Dl 149/2020 e alle agenzie di viaggio e tour operator con sede operative nelle cd. zone rosse.

Per tali ultimi soggetti non rileva l'ammontare dei ricavi/compensi 2019, mentre è necessario che sussista la condizione della riduzione del fatturato nei mesi di riferimento nel 2020 rispetto al 2019.

La condizione della riduzione del fatturato non deve essere verificata per i soggetti che hanno iniziato l'attività dopo l'1 gennaio 2019 ovvero hanno il domicilio fiscale ovvero la sede operativa in Comuni cd. calamitosi.

Modalità di utilizzo del credito

Il credito d'imposta, in alternativa, è utilizzabile secondo tre modalità differenti:

- in compensazione orizzontale ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997;
- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa (2020);
- ceduto al locatore/concedente;
- ceduto ad altri soggetti, compresi istituti di credito o altri intermediari finanziari.

Nell'ambito del trasferimento del credito, il cessionario può utilizzare il credito in compensazione entro l'anno in cui è accettata la cessione da parte del cessionario ovvero utilizzarlo nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di accettazione.

Il credito d'imposta può essere ceduto a decorrere dal 19 maggio 2020 fino alla data ultima del 31 dicembre 2021.

A titolo esemplificativo, il contribuente che ha accettato il credito nel 2020 potrà riportare nella propria dichiarazione relativa al 2020 da presentare nel 2021 la parte residua di bonus non compensato orizzontalmente.

Relativamente alla cessione dei crediti in presenza di **contratti di sublocazione**, il locatario può fruire del bonus anche quando conceda, a sua volta, in sublocazione lo stesso immobile a terzi.

Divieto di cumulo

È **vietato** il **cumulo** del tax credit con il credito d'imposta previsto ex articolo 65, Dl 17 marzo 2020, n. 18, conv. con la L. 24 aprile 2020, n. 2.

Attività di accertamento

Restano fermi i **poteri** ordinari 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, anche in ipotesi di cessione del credito.

Pertanto, gli uffici finanziari verificano, in capo al cedente, se ricorrono i presupposti, le condizioni previste dalla legge per fruire dell'agevolazione, la corretta determinazione dell'ammontare del credito e il suo esatto impiego (in caso di insussistenza dei requisiti, procedono al recupero del credito fruito) e, in capo al cessionario, verificano l'utilizzo irregolare in misura maggiore rispetto all'ammontare ricevuto in sede di cessione.

Risposta interpello 263/2021: pagamento nel 2021 dei canoni relativi al 2020

La società che, nel corso del 2021, versa i canoni di un contratto di affitto relativi al 2020 matura il **diritto** alla **fruizione** del **credito d'imposta** per i canoni di locazione a uso non abitativo e affitto d'azienda, purché sussistano tutti gli ulteriori requisiti di legge.

Infatti, l'utilizzo del credito è **sospeso** fino al momento di **pagamento** del canone.

Il bonus potrà essere **ceduto**, tra gli altri, al locatore, secondo le modalità stabilite dai provvedimenti dell'agenzia delle Entrate 1 luglio 2020 e 14 dicembre 2020, che hanno rispettivamente approvato i modelli di comunicazione con le relative istruzioni.

Così ha risposto, in sede di interpello, l'Amministrazione finanziaria ad una s.r.l.s. costituitasi nel 2019, la quale rappresenta che, a causa dei provvedimenti emanati a seguito dell'emergenza epidemiologica, da fine febbraio 2020 non ha potuto esercitare l'attività e non ha versato i canoni di locazione relativi al contratto di affitto di cui è titolare (Risposta Interpello 19 aprile 2021, n. 263).

Infatti, la società chiedeva se le è consentito fruire del credito d'imposta previsto dal cd. decreto Rilancio per i mesi da marzo a giugno 2020, nonché dal cd. decreto Ristori per i successivi mesi da ottobre a dicembre dello stesso anno, considerato che la norma ammette la cessione del credito entro il 2021 e

tenendo conto della Risposta Interpello 5 ottobre 2020, n. 440/E.

Risposta interpello 256/2021: calcolo della riduzione di fatturato in caso di cessione d'azienda con riserva di proprietà

Attraverso la Circolare agenzia delle Entrate 13 giugno 2020, n. 15/E, è stato specificato che, ai fini del tax credit, per i soggetti aventi causa di un'operazione di **riorganizzazione aziendale** perfezionata nel periodo preso a riferimento, occorre considerare gli **effetti** di tale evento sul **calcolo** della **riduzione del fatturato**.

Inoltre, per i soggetti costituiti a seguito di un'operazione di conferimento d'azienda o di cessioni di azienda, ai fini del computo della riduzione del fatturato, si considerano i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento nel **periodo di riferimento**.

A seguito dell'emanazione della Circolare agenzia delle Entrate 21 luglio 2020, n. 22/E, lo stesso principio è stato **esteso** anche all'ipotesi di **subentro in un contratto d'affitto d'azienda**, dal momento che, in tale ipotesi, si assumono i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento nel periodo di riferimento sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima di ricavi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato.

Sul punto ha presentato un'istanza di interpello una s.r.l., che nel 2019 ha ceduto l'unica azienda, con riserva di proprietà, ad un'altra s.r.l., che non ha pagato nemmeno parzialmente il corrispettivo e che ha gestito l'azienda in un limitato periodo del 2019.

Successivamente, l'interpellante ha ottenuto la restituzione dell'azienda nel 2020, a seguito di azione giudiziaria, e ha ripreso l'attività fino alla chiusura per il lockdown Covid-19.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, per ottenere il bonus locazione, non si configura, nella fattispecie, l'ipotesi di un soggetto costituito dopo l'1 gennaio 2019 (Risposta Interpello 16 aprile 2021, n. 256).

Il calcolo della riduzione del fatturato si effettua considerando, altresì, la quota del medesimo **fatturato** derivante dell'**azienda oggetto di trasferimento** per i **mesi di riferimento** del credito in esame, mentre non rileva in alcun modo il fatturato dell'azienda acquirente.