

Il Tax Credit locazioni dopo il decreto Sostegni-bis: approfondimento

Il [D.L. 25 maggio 2021, n. 73](#), cd. decreto “Sostegni-bis”, ha apportato ulteriori modifiche al *tax credit* locazioni, disciplinato dall’[art. 28](#) del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, estendendo il *bonus* fiscale per parte dell’anno 2021. Per beneficiare del credito d’imposta nel 2021, sono richieste alcune condizioni che sono in parte diverse rispetto a quanto si applicava fino al 2020. I nuovi criteri di applicazione sono indubbiamente più complessi rispetto al passato.

Le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i *tour operator* potranno fruire del credito d’imposta fino al 31 luglio 2021; al contrario, per gli altri soggetti, l’estensione temporale comprende i mesi da gennaio 2021 a maggio 2021.

Premessa

La disciplina del *tax credit* locazioni dopo l’approvazione del decreto “Sostegni-bis”, [D.L. 25 maggio 2021, n. 73](#), è diventata più complicata e necessiterebbe di una circolare interpretativa, volta dirimere i principali dubbi interpretativi, causati dalla sovrapposizione di norme nel tempo. La finalità della norma è quella di **estendere il beneficio ad alcuni mesi del 2021**. Le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i *tour operator* potranno fruire del credito d’imposta fino al **31 luglio 2021**; al contrario, per gli **altri soggetti**, l’estensione temporale comprende i mesi **da gennaio 2021 a maggio 2021**.

Aspetto soggettivo

Tutto ciò premesso, si ricorda che, ai sensi dell’[art. 28](#) del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, il credito d’imposta spetta

ad **imprese e professionisti** sull'ammontare dei **canoni** di:

- locazione
- *leasing* operativo
- concessione

degli **immobili ad uso non abitativo** destinati allo svolgimento dell'**attività** industriale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale dell'attività di lavoro autonomo, a prescindere dalla categoria catastale. Possono beneficiare del credito d'imposta, ad esempio, le seguenti **tipologie di immobili**:

- C/3: "Laboratori per arti e mestieri" (ad esempio, per artigiani e forni/panifici)
- C/2: "magazzini"
- C/1: "negozi e botteghe"
- A/10: "uffici"
- immobili di categoria catastale "D": palestre (D/6), cinema e teatri (D/3), o negozi dei centri commerciali (se classificati D/8), alberghi (D2)

Il credito d'imposta spetta in relazione ai canoni:

1. di **locazione, leasing, 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. La [circolare 6 giugno 2020, n. 14/E](#), ha precisato che i canoni devono essere relativi a un **contratto di locazione** così come identificato dagli artt. 1571 ss. [c.c.](#), 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**;
2. 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.

Contratti di leasing

L'Amministrazione finanziaria, nella [circolare n. 14/E del 2020](#), ha precisato che possono beneficiare del credito d'imposta i contratti di **leasing operativo** (o di godimento) e non anche i canoni relativi a contratti di *leasing* finanziario, in quanto assimilabili ai contratti di compravendita con annesso finanziamento.

Imprese turistico-ricettive, agenzie di viaggio, tour operator

L'art. 4, comma 1, del decreto "Sostegni-bis", ha modificato l'[art. 28, comma 5](#), ultimo periodo del D.L. n. 34/2020, stabilendo che alle imprese turistico-ricettive, alle agenzie di viaggio e ai *tour operator* il credito d'imposta è stato **esteso dal 30 aprile 2021 fino al 31 luglio 2021**. Per tali soggetti, rimangono **immutate le condizioni** per beneficiare del *tax credit* e, quindi:

- spetta indipendentemente dall'ammontare dei ricavi conseguiti;
- deve sussistere la **riduzione del fatturato/corrispettivi** di almeno il **50 per cento**. La **verifica** deve essere fatta **mese per mese** e il confronto è da effettuarsi con i corrispondenti mesi relativi all'anno 2019;
- per effetto dei chiarimenti forniti dall'Agenzia in occasione di Telefisco 2021, nel caso di **imprese multiattività**, l'estensione al 31 luglio 2021 del credito d'imposta spetta a **condizione** che l'**attività turistico-ricettiva** rappresenti l'attività **prevalente** in termini di ricavi, rispetto al complesso delle altre attività esercitate dall'impresa;

Qualora un'impresa eserciti l'attività sia di albergo, che di

ristorante, i ricavi derivanti dall'attività alberghiera devono essere maggiori rispetto a quelli dell'attività di ristorante.

- la **misura del credito d'imposta** è pari al 60 per cento nel caso di contratti locazione (la misura è ridotta al 30 per cento nel caso di contratti di servizi a prestazioni complesse e innalzata al 50 per cento nel caso affitto d'azienda per sole attività turistico-ricettive).

Una s.r.l. avente per oggetto la gestione di due alberghi nel 2020 ha conseguito ricavi per 8.100.000 euro. In presenza di tutti i requisiti, la società può beneficiare del *bonus* locazioni per i mesi agevolati.

Con particolare riguardo alle **attività alberghiere**, la circolare dell'Agenzia delle entrate [n. 14/E del 2020](#) rinvia alla sezione 55 della Tabella Ateco 2007; ne sono interessati:

Codice attività	Descrizione
55.10.00	Alberghi – fornitura di alloggio di breve durata presso: alberghi, <i>resort</i> , motel, <i>apart-hotel (hotel&residence)</i> , pensioni, <i>hotel</i> 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 ad appartamenti per vacanze, <i>bed & breakfast</i> , <i>residence</i> , alloggio connesso alle aziende agricole

Codice attività	Descrizione
55.20.51	Affittacamere per brevi soggiorni, case ad appartamenti per vacanze, <i>bed & breakfast</i> , <i>residence</i> che offrono il servizio di fornitura di alloggio di breve durata presso <i>chalet</i> , villette, appartamenti o <i>bungalow</i> per vacanze, ovvero <i>cottage</i> senza servizi di pulizia
55.20.52	Attività di alloggio connesso alle aziende agricole

Affitto di azienda per imprese turistico-ricettive

Il *bonus* fiscale spetta nel caso di contratti di affitto d'azienda, purché l'oggetto di tali accordi includa **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.

Per le strutture turistico-ricettive, nel caso di affitto d'azienda, il *tax credit* spetta nella misura del **50 per cento**. Nel corso di Telefisco 2021, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, per beneficiare dell'**innalzamento al 50 per cento** della misura del credito d'imposta, l'**attività turistico-ricettiva** deve rappresentare l'**attività prevalente** in termini di ricavi, rispetto al complesso delle altre attività esercitate dall'impresa.

In alcuni articoli della stampa specializzata (vedi *Italia Oggi* del 13 maggio 2021), è stata proposta un'interpretazione, per effetto della quale le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i *tour operator* hanno **due strade per beneficiare del credito d'imposta**: quella evidenziata nel presente paragrafo ovvero quella del paragrafo successivo (se più vantaggiosa).

Estensione da gennaio a maggio 2021 per altri soggetti

Il decreto "Sostegni-bis" ha esteso l'ambito temporale del credito d'imposta locazioni **dal mese di gennaio 2021 al mese di maggio 2021**, ma la spettanza del beneficio è subordinata alla **riduzione del fatturato**, non più del 50 per cento, bensì nella misura del **30 per cento**.

Si evidenzia che, per il **2021**, sono **irrilevanti i codici ATECO**.

Possono beneficiare del *tax credit* locazioni anche:

- **i professionisti**
- **gli enti non commerciali**, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti. Se costoro esercitano **solo l'attività istituzionale**, non deve essere osservata la condizione relativa alla riduzione del fatturato; al contrario, qualora venga esercitata, anche marginalmente, un'**attività commerciale**, deve sussistere la condizione della riduzione del fatturato.

Riduzione del fatturato

La condizione della riduzione del fatturato, nel 2021, non deve essere verificata con riferimento al singolo mese, ma considerando il periodo **1° aprile 2020-31 marzo 2021**, che deve essere posto a **confronto** con il corrispondente periodo dell'anno precedente, quindi **1° aprile 2019 – 31 marzo 2020**. Inoltre, il conteggio deve essere effettuato con riferimento alla **media mensile** del fatturato e deve sussistere la **contrazione** di almeno il **30 per cento**, che consentirà di beneficiare del credito d'imposta per tutti i mesi del 2021.

Il conteggio citato deve essere effettuato una sola volta, considerando il lasso temporale citato e non più mese per mese. Al verificarsi delle condizioni normative, il credito d'imposta potrà essere fatto valere con riferimento a tutti i cinque mesi dell'anno 2021.

Limite di ricavi

Il decreto "Sostegni-bis" ha **incrementato**, per tali soggetti, il limite di ricavi o compensi **da 10 a 15 milioni** di euro, da verificarsi nel **secondo periodo d'imposta antecedente** a quello di entrata in vigore del decreto (quindi, il **2019**).

Inizio attività 2019

Il credito d'imposta spetta anche in **assenza** del requisito

relativo alla **riduzione del fatturato** ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019.

Pagamento del canone

Anche per il 2021, si applica il **principio di cassa**.

Quindi, per beneficiare del *tax credit* locazioni, è **necessario che i canoni di locazione siano stati pagati**.

L'Agenzia delle entrate, nella [risposta a istanza di interpello 12 agosto 2020, n. 263](#), ha riconosciuto che genera *tax credit* locazioni anche il pagamento operato nel 2021 dei canoni relativi al 2020.

A maggior ragione, tale principio si applica ai canoni di locazione relativi al 2021.

Utilizzazione del credito

Il credito d'imposta in esame può essere:

- utilizzato in **compensazione** nel modello F24;
- **scomputato nella dichiarazione** dei redditi dell'anno di sostenimento della spesa;
- **ceduto** parzialmente/totalmente a terzi. Al riguardo si evidenzia la particolarità che l'art. 4 del decreto "Sostegni-bis" non effettua un rinvio all'art. 122 del D.L. n. 34/2020, che consente la cessione del credito. E', però, da ritenere che la cessione sia comunque possibile, considerando le finalità dell'istituto. Sul tema si dovrà, quindi, attendere il provvedimento attuativo che approva la modulistica, per valutare la decisione adottata dall'Agenzia delle entrate.

Fino a quel momento, il **credito d'imposta non è cedibile a terzi**.

Limiti comunitari

Per espressa previsione normativa di cui all'art. 4, comma 3, l'estensione del credito d'imposta si applica 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 da Covid-19” e successive modifiche.

Per effetto di tale norma, trattandosi di un **aiuto di Stato**, l’importo dovrà essere inserito nel **quadro RS** del modello redditi del prossimo anno, contraddistinguendolo con l’indicazione di un apposito codice.

Comuni “calamitati”: si applica anche al “Sostegni-bis”

Un dubbio interpretativo più volte evidenziato dalla stampa specializzata è quello di determinare se **anche alla proroga** contenuta nel decreto “Sostegni-bis” si applica la regola di cui all’[art. 28, comma 5](#), del D.L. n. 34/2020, ai sensi del quale il requisito del calo del fatturato non deve essere verificato per coloro che, a fare 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** (31 gennaio 2020). Il dubbio interpretativo consiste nel fatto che l’art. 4 del decreto “Sostegni-bis” effettua un richiamo ai soli [commi 1, 2 e 4](#) dell’art 28 del D.L. n. 34/2020 e non anche al comma 5 del citato articolo, che si occupa dei Comuni cd. calamitati.

Su tale tema assai delicato è necessario attendere un cambiamento della norma in sede di conversione ovvero un intervento ufficiale dell’Agenzia.

Prospetto riassuntivo

Soggetti	Periodo interessato	Riduzione del calo del fatturato ^(*)	Limite di ricavi	Percentuale del credito d’imposta
----------	---------------------	---	------------------	-----------------------------------

Imprese turistico-ricettive	Fino al 31 luglio 2021	Verificato il mese del 2021 a confronto con il corrispondente mese del 2019. La riduzione deve essere almeno del 50 per cento	Non presente	60 per cento contratti di locazione
				30 per cento contratti di servizi a prestazioni complesse
				50 per cento affitto d'azienda
Agenzie di viaggio, tour operator	Fino al 31 luglio 2021	Verificato il mese del 2021 a confronto con il corrispondente mese del 2019. La riduzione deve essere almeno del 50 per cento	Non presente	60 per cento contratti di locazione
				30 per cento contratti di servizi a prestazioni complesse
				30 per cento affitto d'azienda
Altri soggetti^(**)	Da gennaio 2021 a maggio 2021	1° aprile 2020 – 31 marzo 2021 a confronto con 1° aprile 2019 – 31 marzo 2020, nella misura del 30 per cento	15 milioni di euro nel 2019	30 per cento

(*) La condizione del calo del fatturato non deve essere verificata per coloro che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019.

(**) Fatta salva la diversa interpretazione proposta da *Italia Oggi* del 13 maggio 2021.

(MF/ms)

