



CONFINDUSTRIA

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

Articolo 28 del decreto legge 19  
maggio 2020, n. 34

Circolare dell'Agenzia delle  
Entrate n. 14/E del 6 giugno 2020

6 luglio 2020

## **SOMMARIO**

1. Premessa
2. Ambito soggettivo di applicazione: i beneficiari
3. Ambito oggettivo di applicazione: immobili e tipologie contrattuali
4. Condizioni per la fruizione: la riduzione del fatturato
5. Misura del credito e riferimenti temporali
6. Modalità di utilizzo del credito: le novità sulla possibilità di cessione
7. Divieto di cumulabilità
8. Quadro temporaneo per le misure di aiuti di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19

## 1. PREMESSA

Quando un evento eccezionale (come una calamità naturale o una pandemia) colpisce un territorio, generando gravi danni fisici ed economici, si pone il duplice problema di fronteggiare la situazione emergenziale e stimolare la successiva ripresa economica delle aree colpite.

L'attuale situazione di emergenza sanitaria derivante dalla pandemia da COVID-19 ha richiesto ai Paesi colpiti l'adozione di interventi straordinari in ogni settore volti al contenimento dell'epidemia ed al contrasto degli effetti negativi dovuti al prolungato *lockdown* sull'economia nazionale.

In tale contesto si inserisce la disciplina del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e affitto d'azienda, introdotta dall'articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. "DL Rilancio"), la cui finalità è quella di erogare un aiuto finanziario alle attività produttive che, a fronte delle mancate entrate derivanti dalle misure restrittive dovute all'emergenza COVID-19, devono sostenere gli ordinari costi fissi di gestione. Tale agevolazione sostituisce, integrandola, la disciplina del credito d'imposta per il canone di locazione per negozi e botteghe introdotta con l'articolo 65 dal decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 ("DL Cura Italia")<sup>1</sup>. Merita ricordare che tale bonus aveva differenti requisiti oggettivi e soggettivi, in quanto il credito di imposta spettava in misura pari al 60% del canone di locazione versato al locatore per il mese di marzo 2020, relativo ai soli immobili rientranti nella categoria catastale C/1 (negozi e botteghe), era utilizzabile solo in compensazione con il modello F24 e unicamente dai soggetti esercenti attività di impresa (con esclusione, quindi, dei soggetti esercenti arti e professioni)<sup>2</sup>.

Il perdurare dell'emergenza e, di conseguenza, delle misure restrittive, ha indotto il legislatore a rafforzare tale misura introducendo un nuovo bonus locazioni, con un

---

<sup>1</sup> Articolo 65, comma 1 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 convertito con modificazioni dalla Legge 24 aprile 2020, n. 27 (cd. Decreto Cura Italia) prevede quanto segue: «Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, ai soggetti esercenti attività d'impresa è riconosciuto, per l'anno 2020, un credito d'imposta nella misura del 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, di immobili rientranti nella categoria catastale C/1».

<sup>2</sup> Per maggiori approfondimenti sulla misura agevolativa si rimanda alle circolari dell'Agenzia dell'Entrate n. 8 e n. 11 del 2020.

ambito oggettivo più esteso ed una durata maggiore. Di contro, però, la fruizione della misura agevolativa è stata circoscritta ai soggetti economici di minori dimensioni – che abbiano, cioè, conseguito nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (2019, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) ricavi o compensi inferiori ai 5 milioni di euro (tale requisito, come vedremo, non è richiesto per i soggetti che gestiscono strutture alberghiere, nonché per altri soggetti per effetto delle modifiche apportate nel corso dell'iter parlamentare di conversione in legge del DL Rilancio) e che, nei mesi del *lockdown* (marzo, aprile e maggio) abbiano subito una riduzione del 50% del proprio fatturato. Risulta invariata, invece, la misura del credito fissata al 60% dell'ammontare dei canoni effettivamente versati, mentre si riduce al 30% laddove l'immobile sia ricompreso in un contratto di servizi a prestazioni complesse o di affitto di azienda. Un'importante novità risiede nella possibilità di cedere, in tutto o in parte, il credito d'imposta ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e intermediari finanziari. Tali soggetti potranno sfruttare, a loro volta, il credito ricevuto con le stesse modalità con le quali sarebbe stato fruito dal cedente.

In questa nota si analizzerà la nuova disciplina recata dal DL Rilancio, anche alla luce dei chiarimenti forniti con la recente circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 6 giugno 2020 (di seguito "circolare").

## **2. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE: I BENEFICIARI**

L'articolo 28 del DL Rilancio individua come beneficiari del credito di imposta:

- a) i 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 in commento (comma 1);
- b) le strutture alberghiere e agrituristiche indipendentemente dal volume di affari registrato nel periodo precedente (comma 3). (Nel testo finale della legge di conversione in legge del DL Rilancio sono state previste ulteriori eccezioni);
- c) gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgano attività di interesse generale (comma 4).

Rientrano nella categoria dei soggetti esercenti attività di impresa i seguenti soggetti:

- gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo (s.n.c) e in accomandita semplice (s.a.s.) che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le 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 nel territorio dello Stato (articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR);
- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (articolo 73, comma 1, lettera b) del TUIR);
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti (articolo 73, comma 1, lettera d) del TUIR);
- le persone fisiche e le 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.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 14/E citata, precisa che, qualora sussistano gli altri requisiti di legge, l'agevolazione spetta ai soggetti economici a prescindere dalle regole di determinazione del loro reddito imponibile. Pertanto, rientrano altresì nell'ambito soggettivo:

- i soggetti in regime forfetario (articolo 1, commi 54 e ss. della Legge n. 190 del 2014);
- gli imprenditori e le imprese agricole, comprese quelle che determinano il reddito su base catastale.

Condizione necessaria per poter fruire del beneficio è il conseguimento, nel periodo di imposta precedente a quello di entrata in vigore del decreto, di ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro.

Tale soglia dovrà essere verificata come segue:

- i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare dovranno fare riferimento al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019;

- i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare dovranno fare riferimento al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2019<sup>3</sup>.

Per quanto attiene al tetto massimo dei ricavi o dei compensi, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che va determinato per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito.

Il comma 3 della disposizione in commento annovera tra i soggetti beneficiari del credito d'imposta anche le **strutture alberghiere e agrituristiche** per le quali l'effetto negativo derivante dalle misure di prevenzione e contenimento è stato ancora più stringente. Da qui la scelta del Legislatore di riconoscere la misura agevolativa a tali categorie di beneficiari indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente.

Nel testo finale del DL Rilancio, nella versione licenziata dalla Commissione Bilancio ed attualmente all'esame dell'Aula della Camera, sono stati esclusi dal rispetto del volume di ricavi e compensi le **agenzie di viaggi e turismo e i tour operator**.

Sono stati altresì ammessi all'agevolazione fiscale anche le **imprese esercenti attività di commercio al dettaglio** con ricavi o compensi nell'anno precedente superiori a 5 milioni di euro, anche se per tali soggetti il credito spetta in misura ridotta come si vedrà nel paragrafo 5.

Come auspicato e richiesto da Confindustria, l'Agenzia delle Entrate nella propria circolare esplicativa ha chiarito – riportando anche un elenco esemplificativo – cosa debba intendersi per “*strutture alberghiere e agrituristiche*”. In particolare, ai fini dell'individuazione delle attività alberghiere occorrerà fare riferimento ai «*soggetti che – indipendentemente dalla natura giuridica o dal regime fiscale adottato – svolgono effettivamente le attività riconducibili alla sezione 55 di cui ai codici ATECO*»<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> L'Agenzia delle Entrate riporta l'esempio di un soggetto con periodo d'imposta 1° giugno 2019 - 31 maggio 2020: in tal caso la soglia dei ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro relativi al periodo di imposta precedente a quello in corso al 19 maggio 2019 è da riferire all'esercizio 1° giugno 2018 - 31 maggio 2019 (cfr. pag. 5, Circolare n. 14/E del 6 giugno 2020).

<sup>4</sup> Nell'elenco esemplificativo riportato dall'Agenzia sono compresi: alberghi e strutture simili (*resort, motel, aparthotel, pensioni, hotel attrezzati per ospitare conferenze; alloggi per vacanze e altre strutture per brevi soggiorni (villaggi turistici, ostelli della gioventù, rifugi di montagna); colonie marine e montane; affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence, alloggio connesso alle aziende agricole. Nell'elenco vengono altresì annoverati anche quanti forniscono alloggi di breve durata presso chalet, villette e appartamenti o bungalow per vacanze e campeggi.*

Con riferimento, invece, alle strutture agrituristiche, devono considerarsi quelle che svolgono l'attività di cui alla Legge n. 96 del 20 febbraio 2006 e alle relative norme regionali, anche se tali attività sono svolte in modo stagionale.

Opportunamente il Legislatore ha esteso il beneficio in esame anche agli **enti non commerciali**, di cui all'articolo 148 del TUIR<sup>5</sup>. Il comma 4 dell'articolo 28, infatti, include tra i soggetti ammessi all'agevolazione anche gli «*enti non commerciali compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, relativamente al costo sostenuto per il canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale*». Tali soggetti possono beneficiare del credito d'imposta anche se svolgono un'attività commerciale, oltre a quella istituzionale, purché in modo non prevalente ed esclusivo<sup>6</sup>.

Rimangono esclusi dalla portata applicativa della norma i soggetti che non esercitano abitualmente attività commerciali, attività alberghiera o agriturbistica o attività di lavoro autonomo producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) ed l) del TUIR<sup>7</sup>.

### 3. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE: IMMOBILI E TIPOLOGIE CONTRATTUALI.

L'articolo 28 in commento amplia, rispetto alla disciplina del credito di imposta di cui all'articolo 65 del DL Cura Italia, l'ambito applicativo dell'agevolazione, sia per quanto concerne le tipologie di immobili che possono essere oggetto del contratto di locazione sia per quanto riguarda le tipologie contrattuali.

Preliminarmente si sottolinea che, a differenza dell'articolo 65 del DL Cura Italia che agevolava le spese di locazione solo con riferimento agli immobili ricadenti nella

---

<sup>5</sup> Merita ricordare che la nozione recata dall'articolo 148, TUIR è più ampia rispetto alla categoria degli Enti del Terzo settore, di cui al DLGS n. 117/2017 che esclude, ad esempio, gli enti no profit di derivazione sindacale o datoriale.

<sup>6</sup> L'Agenzia ritiene che dal tenore della norma il bonus debba essere esteso a tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa, in base ai criteri stabiliti dall'articolo 55 del TUIR (cfr. circolare n. 9/E del 13 aprile 2020).

<sup>7</sup> Articolo 67, comma 1, lettere i) ed l), D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR): «Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: [...] i) i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente; l) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere».

categoria catastale C/1 (botteghe e negozi), la nuova formulazione dell'articolo 28 del DL Rilancio non fa più riferimento agli immobili di una particolare categoria catastale ma, più genericamente, estende il beneficio a tutti quegli “immobili ad uso non abitativo” destinati allo svolgimento effettivo dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico.

Dunque, il nuovo credito d'imposta spetta a prescindere dalla categoria catastale dell'immobile, rilevando l'effettivo utilizzo dello stesso nelle attività sopra menzionate.

Merita poi soffermarsi sulla previsione che estende il beneficio ad altre tipologie contrattuali, del tutto simili, nella finalità, al contratto di locazione.

L'attuale credito d'imposta viene riconosciuto— con percentuali differenziate (60 o 30%) in relazione ai canoni relativi a:

- a) **contratti di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo**<sup>8</sup> destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo (comma 1). Alla locazione viene assimilato il leasing, ma, come specificato dall'Agenzia delle Entrate, l'assimilazione riguarda i soli contratti di leasing cd. operativo (o di godimento) rimanendo dunque esclusi i contratti di leasing cd. finanziari o traslativi<sup>9</sup>. Sorgono dubbi riguardo l'inclusione nell'ambito agevolativo anche dei contratti di sublocazione. La giurisprudenza ormai da tempo considera la sublocazione come una *species* del contratto di locazione, al punto da applicare a tale contratto tutte le disposizioni dettate per quest'ultima. Sul punto si attendono conferme da parte dell'Agenzia delle Entrate.
  
- b) **contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda**, “purché l'oggetto di tali accordi comprenda almeno un immobile ad uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale,

---

<sup>8</sup> Per tutte le tipologie di canoni elencati si fa riferimento ad un contratto di locazione ad uso commerciale così come identificato dagli artt. 1571 e ss. del codice civile e dalla legge 27 luglio 1978, n. 392 (“Legge sull'equo canone”), 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.

<sup>9</sup> L'Agenzia, dunque, esclude dall'agevolazione i canoni relativi ai contratti di leasing finanziario sul presupposto che detti contratti sono assimilabili ai contratti di acquisizione dei beni in proprietà.

agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo" (comma 2).

Nei contratti di servizi a prestazioni complesse rientrano tutte quelle ipotesi in cui, oltre alla messa a disposizione dell'immobile e alla mera percezione dei canoni di locazione, vengono forniti ulteriori servizi aggiuntivi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento del bene (villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali, contratti cd. *coworking*.)<sup>10</sup>.

Ai sensi dell'articolo 28 in commento risultano agevolabili anche i contratti di locazione relativi agli **immobili destinati all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo** (studi professionali). Tale inclusione si riferisce anche a quegli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente. In quest'ultimo caso il credito d'imposta potrà essere riconosciuto solo nella misura del 50% (nel rispetto delle condizioni previste dall'articolo 54 del TUIR<sup>11</sup>) e purché il contribuente non disponga nel medesimo comune di un altro immobile destinato esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.

Per quanto riguarda **gli enti non commerciali che svolgono**, nel medesimo immobile, oltre all'attività istituzionale, anche **attività commerciale**, il credito d'imposta sarà calcolato tenendo separate le due attività (istituzionale e commerciale) e nel rispetto dei diversi requisiti individuati dalla norma<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> L' Agenzia nella propria circolare specifica che la prestazione di tali servizi può risultare essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, al fine di considerare tali immobili come idonei a configurare una gestione attiva del compendio immobiliare (cfr. circolare n. 7/E del 29 marzo 2013).

<sup>11</sup> Articolo 54, comma 3, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR): «[...] Per gli immobili utilizzati promiscuamente, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, è deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione finanziaria, un importo pari al 50 per cento del relativo canone [...]».

<sup>12</sup> Nel caso in cui l'ente non commerciale svolga, nel medesimo immobile, anche attività commerciale, dovrà verificare - relativamente al canone di locazione corrisposto per la sola parte relativa all'attività commerciale - di aver avuto un calo del fatturato o dei corrispettivi del mese di riferimento di almeno il 50 % rispetto allo stesso mese nel periodo d'imposta precedente e di non aver conseguito nel 2019 ricavi o compensi in misura superiore a 5 milioni di euro. Qualora invece l'ente svolga, all'interno dell'immobile individuato, solo attività istituzionale non è richiesta la citata verifica del calo dei flussi reddituali di almeno il 50 % rispetto allo stesso mese del 2019, fermo restando, s'intende, il rispetto della soglia dei 5 milioni di euro in relazione ai precedenti flussi reddituali.

#### 4. CONDIZIONI PER LA FRUIZIONE: LA RIDUZIONE DEL FATTURATO

Come anticipato, il Decreto Rilancio ha, da un lato, ampliato l'ambito applicativo della misura agevolativa (sia da un punto di vista soggettivo che oggettivo), dall'altro, ha però imposto maggiori regole e condizioni per la fruizione. Oltre alla soglia dei 5 milioni di euro dei ricavi e dei compensi – di cui si è già detto – il Legislatore ha voluto ulteriormente restringere il campo ai soli contribuenti che hanno effettivamente subito un calo del fatturato o dei corrispettivi nei mesi principalmente interessati dall'emergenza (marzo, aprile, maggio).

Il comma 5 della disposizione in esame stabilisce che 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 cinquanta per cento** rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente».

Ai fini della modalità di calcolo per la verifica del fatturato o dei corrispettivi, l'Agenzia delle Entrate rinvia ai chiarimenti resi nella circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, paragrafo 2.2.5.

In particolare, occorre prendere a riferimento «...*le operazioni eseguite nei mesi di marzo e di aprile 2020 fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020) e del mese di aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020), cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini IVA.*».

Sebbene non sia specificato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene che per i soggetti esercenti l'attività alberghiera e turistica a carattere stagionale, i mesi di riferimento su cui verificare la diminuzione del fatturato debbano essere i mesi di aprile, maggio e giugno (vale a dire le medesime mensilità su cui commisurare il credito spettante). Risulterebbe irragionevole, infatti, prendere in considerazione per l'accesso all'agevolazione il fatturato relativo al mese di marzo 2020, posto che il legislatore lo ha escluso ai fini del riconoscimento del beneficio presupponendo che per le attività stagionali tale mese potrebbe rientrare nel periodo di chiusura.

Il comma in disamina si rivolge esclusivamente ai **conduttori esercenti attività economica** (comprese le strutture alberghiere e turistiche), ragione per cui la condizione connessa

alla riduzione del fatturato non opera per gli enti non commerciali con riferimento all'attività istituzionale.

Con le modifiche apportate in sede di conversione del DL Rilancio è stato positivamente specificato che il credito d'imposta in commento spetta anche in assenza del requisito del calo di fatturato per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019. Inoltre, tale requisito non opera per i soggetti che, a partire dalla data di insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio dei comuni colpiti i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dell'emergenza COVID-19.<sup>13</sup>

Merita ricordare che il calo del fatturato o dei corrispettivi, come precisato dall'Agenzia delle Entrate, deve essere verificato mese per mese, prendendo come parametro di riferimento lo stesso mese dell'anno precedente. Pertanto, può accadere che il calo del fatturato non risulti verificato per l'intera durata del periodo agevolabile, con la conseguenza che il credito d'imposta spetterà solo per una o due mensilità rispetto alle tre previste dal decreto.

## 5. MISURA DEL CREDITO

Come accennato, il credito di imposta viene stabilito in misura percentuale pari:

- al **60 %** in relazione ai **canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo** (canone 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);
- al **30 %** in relazione ai **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,

---

<sup>13</sup> Il riferimento al concetto di evento calamitoso dovrebbe indurre a ritenere che si tratti di soggetti interessati, ad esempio, da eventi sismici, alluvionali, ecc. e non dai soggetti della c.d. "prima zona rossa", posto che la situazione attuale rientra nel concetto di evento eccezionale. Ove quella proposta sia l'interpretazione corretta potrebbe essere utile, in sede di eventuali documenti di prassi, chiarire con precisione quali sono i territori nei quali sia ancora in atto lo stato di emergenza a seguito di un evento calamitoso.

agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo)<sup>14</sup>.

Come anticipato nei paragrafi precedenti, per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio aventi ricavi o compensi nel periodo precedente superiori a 5 milioni di euro, il credito di imposta spetta in misura ridotta, pari al 20% in relazione ai canoni di locazione ad uso non abitativo ed al 10% in relazione ai canoni di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda. Restano, invece, confermate, le aliquote ordinarie di calcolo del credito per le imprese del commercio al dettaglio aventi ricavi non superiori alla soglia di 5 milioni di euro.

Il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei **mesi di marzo, aprile e maggio** (comma 5).

Per le strutture turistico-ricettive il credito dovrà invece essere commisurato all'importo versato per ciascuno dei mesi di **aprile, maggio e giugno**.

Condizione necessaria per poter fruire del credito è l'effettivo **pagamento del canone di locazione**.

Ciò comporta che qualora il canone non sia stato ancora corrisposto, la possibilità di utilizzare il credito resta sospesa fino al momento del versamento<sup>15</sup>. Il conduttore non potrà quindi fruire anticipatamente del credito per un canone non ancora corrisposto; potrà però cedere il credito d'imposta al locatore a titolo di pagamento del canone<sup>16</sup>. In tal caso, è dovuta la differenza tra il canone pattuito e il credito d'imposta.

Diversamente, nelle ipotesi in cui il canone sia stato versato in via anticipata, sarà necessario individuare le rate relative ai mesi di fruizione del beneficio parametrando alla durata complessiva del contratto.

---

<sup>14</sup> Come accennato, rimane invariata, rispetto alla precedente versione del bonus affitto (articolo 65 del DL Cura Italia), la misura del credito d'imposta al 60 % dell'ammontare dei canoni effettivamente pagati ma si riduce al 30 % laddove l'immobile sia ricompreso in un contratto di servizi a prestazioni complesse o affitto d'azienda.

<sup>15</sup> Se, ad esempio, il canone relativo al mese di aprile è stato corrisposto a maggio, il credito (fermo restando il rispetto di tutte le altre condizioni) risulterà fruibile successivamente al pagamento.

<sup>16</sup> In merito, un importante chiarimento è stato reso dall'Agenzia delle Entrate con la circolare in commento, specificando che l'inquilino – previa accettazione da parte del locatore – ha la possibilità di cedere il credito "in conto canone", scalandolo cioè dall'ammontare dovuto, senza dover versare la somma per l'intero. Tale precisazione dissolve i dubbi emergenti dalla lettura della disposizione in esame nella parte in cui, come anzidetto, subordina il riconoscimento del credito all'effettivo pagamento del canone di locazione. Dunque, nell'ipotesi *de quo* il versamento del canone dovrà considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione.

Da ultimo, dove l'ammontare del canone sia stato rideterminato rispetto a quello originariamente pattuito, il credito d'imposta dovrà essere commisurato sul canone rideterminato e, dunque, sulle somme effettivamente versate. Molti contratti in essere, infatti, in considerazione dell'emergenza epidemiologica e della conseguente contingenza economica, sono stati modificati con l'effetto di ridurre l'ammontare dei canoni da corrispondere.

Presupposto per accedere al bonus non è solo "l'effettivo pagamento del canone", ma che questo sia stato effettivamente versato nel periodo d'imposta 2020 (comma 5). Questo inciso normativo non tiene però conto dei numerosi accordi intervenuti tra proprietari e conduttori durante il *lockdown* e che hanno avuto ad oggetto non solo la riduzione, come anzidetto, ma anche la dilazione dei pagamenti. È probabile, dunque, che canoni di locazione relativi a mensilità del 2020 saranno versati e riscossi successivamente al periodo d'imposta corrente.

Il dettato normativo attuale, dunque, porta con sé un'ulteriore implicazione negativa escludendo dalla portata applicativa del beneficio tutti quei locatari che, per effetto della dilazione – richiesta ai proprietari nel corso del *lockdown* per indubbie difficoltà economiche ad esso correlate - effettueranno i versamenti dei canoni di locazione 2020 fuori dal medesimo anno di imposta (ad esempio, nel 2021). Forse, sarebbe stato più lungimirante non inserire tale inciso relativo al versamento dei canoni nel periodo d'imposta 2020 e lasciare maglie più larghe per includere anche i soggetti che salderanno le mensilità in periodi successivi. Una soluzione a questo profilo critico appena sollevato potrebbe risiedere in una (probabile ed auspicata) proroga della misura agevolativa.

Per quanto concerne l'individuazione delle componenti che concorrono alla base di calcolo del credito d'imposta, si riportano alcune riflessioni sul caso in cui l'operazione di locazione o di leasing sia rilevante ai fini IVA. Infatti, laddove il locatore sia un soggetto passivo IVA, ci si potrebbe interrogare sulla possibilità di considerare o meno l'eventuale IVA applicata sul canone quale componente del costo totale sostenuto. Il dubbio non si pone, invece, nel caso in cui locatore sia un soggetto privato, in quanto l'operazione è fuori campo IVA e il canone pattuito coincide sempre con l'importo effettivamente corrisposto.

Al riguardo, merita ricordare che le locazioni dei fabbricati strumentali sono operazioni ordinariamente esenti da IVA<sup>17</sup>, con facoltà per il locatore di optare per applicare l'imposta. Nei casi di opzione per l'imponibilità IVA, il dubbio è correlato alla possibilità di conteggiare, nella base di calcolo del credito, un'imposta che, nella maggior parte dei casi in cui il conduttore è un soggetto passivo IVA, potrà essere recuperata esercitando il diritto di detrazione.

Sul punto la norma non fornisce indicazioni, né si rinvengono nella circolare dell'Agenzia delle Entrate.

Potrebbe, però, costituire un utile riferimento quanto chiarito dall'Agenzia stessa, con la circolare n. 44/E del 2009, in sede di commento dei criteri di determinazione dell'agevolazione conosciuta come Tremonti-ter<sup>18</sup>. In quell'occasione, l'Agenzia considerava una componente del costo, l'eventuale IVA versata sugli acquisti laddove fosse per l'acquirente un'imposta totalmente indetraibile ai sensi dell'articolo 19-bis1 del DPR 29 settembre 1972, n. 633, ovvero per effetto dell'opzione prevista dall'articolo 36-bis del medesimo DPR n. 633 del 1972. Secondo l'Agenzia, non si sarebbe dovuta considerare nel calcolo del beneficio, invece, l'IVA parzialmente indetraibile in virtù dell'applicazione del pro-rata di detraibilità ai sensi dell'articolo 19, comma 5, del DPR n. 633 del 1972<sup>19</sup> salva la possibilità di computare nel valore degli investimenti l'IVA totalmente indetraibile derivante da un pro-rata di detraibilità pari a zero.

Qualora tali indicazioni si rendessero applicabili anche al credito d'imposta in commento, si potrebbe concludere che l'eventuale IVA applicata sul canone concorre alla base di calcolo del credito d'imposta solamente nei casi in cui il conduttore non possa esercitare il diritto di detrazione IVA (es. enti non commerciali), mentre in tutti gli altri casi di detrazione totale o parziale, l'IVA non dovrebbe essere conteggiata. Si tratta di una

---

<sup>17</sup> Ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8 del DPR n. 633/1972.

<sup>18</sup> L'agevolazione c.d. Tremonti-ter, introdotta dall'articolo 5 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, rubricato "Detassazione degli investimenti in macchinari", consentiva di escludere dall'imposizione sul reddito d'impresa un importo pari al 50% del valore degli investimenti in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007, fatti a decorrere dal 1° luglio 2009 – data di entrata in vigore del decreto – e fino al 30 giugno 2010.

<sup>19</sup> Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis.

lettura interpretativa su cui sarebbero opportune conferme da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Una questione, invece, risolta dall'Agenzia delle Entrate, riguarda la possibilità di considerare, ai fini del calcolo del credito, anche le spese condominiali eventualmente sostenute. Quando le spese condominiali sono pattuite come voce unitaria all'interno del canone di locazione e tale circostanza risulti inequivocabilmente dal contratto, è stato specificato, che tali spese possono concorrere alla determinazione dell'importo sul quale calcolare il credito d'imposta<sup>20</sup>.

Per **dimostrare l'avvenuto pagamento dei canoni**, i beneficiari – in assenza di una specifica previsione normativa sul tema – dovranno attenersi ai principi ordinari stabiliti dall'articolo 109 del TUIR relativi al riconoscimento degli oneri ai fini della deduzione dal reddito d'impresa tenendo conto delle specifiche regole di determinazione del reddito previste per ciascuna tipologia di soggetto. I beneficiari sono tenuti a conservare il relativo documento contabile con quietanza di pagamento.

## **6. MODALITA' DI UTILIZZO DEL CREDITO: LE NOVITA' SULLA POSSIBILITA' DI CESSIONE**

Dal combinato disposto del comma 6 dell'articolo 28 e della lettera b), comma 2 dell'articolo 122 si evincono tre diverse modalità di utilizzo del credito d'imposta. Il contribuente, infatti, potrà scegliere di avvalersi del credito in sede di compensazione, dichiarazione dei redditi o optare per la cessione.

### **a) Compensazione**

L'utilizzo in compensazione orizzontale – ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 – di tale credito, avente natura agevolativa, come precisato dall'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 110/e del 2019) non risulta vincolato ai nuovi obblighi introdotti dal comma 1 dell'articolo 3, del DL n. 124/2019 legati al preventivo invio della dichiarazione dei redditi da cui emerge il credito, mentre è soggetto all'obbligo

---

<sup>20</sup> Cfr. circolare n. 11/E del 6 maggio 2020, risposta 3.1.

di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, di cui al comma 2 del citato articolo 3.

L'unica condizione all'utilizzo in compensazione del credito di imposta è costituita dal preventivo pagamento dei canoni<sup>21</sup>.

Al fine di consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi, tramite modello F24), è stato istituito con specifica risoluzione 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)<sup>22 23</sup>.

Vengono, inoltre, disapplicati i limiti ed i vincoli quantitativi di compensabilità previsti per la fruizione dei crediti d'imposta (limite di compensabilità di 1 milione di euro di cui all'articolo 34 della L. n. 388/2000, così come modificato dall'articolo 147 del decreto in commento e limite di 250.000 euro applicabile ai crediti d'imposta agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 1, comma 53, della L. n. 244/2007).

#### b) **Dichiarazione dei redditi**

In relazione alle modalità di esposizione del credito in dichiarazione dei redditi occorre fare riferimento alla dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui la spesa per il canone è stata sostenuta.

Ai sensi del comma 6, il contribuente potrà anche utilizzare la misura agevolativa per ridurre l'ammontare delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento della dichiarazione in relazione al reddito complessivo netto dichiarato.

<sup>21</sup> Sul punto devono ritenersi validi i chiarimenti già forniti con la circolare n. 8/E/2020 dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>22</sup> Risoluzione n. 32/E del 6 giugno 2020 (Istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n.34): «[...]in sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "Erario", nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Il campo "anno di riferimento" è valorizzato con l'anno per il quale è riconosciuto il credito d'imposta nel formato "AAAA"».

<sup>23</sup> Si riporta di seguito un esempio pratico di compensazione del credito d'imposta in commento: si ipotizzi un canone mensile di locazione di 1.000 euro versato rispettivamente per i mesi di marzo e aprile 2020 da parte del conduttore (che possiede, s'intende, tutti i requisiti richiesti dalla norma per fruire della misura agevolativa). Il contribuente matura complessivamente un credito d'imposta di 1.200 euro; lo stesso soggetto deve effettuare entro il 16 giugno 2020 versamenti relativi al saldo 2019 e acconto 2020 IRES pari a 1.500 euro. Potrà dunque fruire del credito d'imposta così maturato, dovendo di fatto versare solo 300 euro.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, nei casi di utilizzo diretto da parte del locatario, il credito spettante e i corrispettivi utilizzi andranno indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale è stata sostenuta la spesa (e dunque, nel periodo d'imposta in cui sono stati effettivamente versati i canoni agevolabili), specificando sia la quota utilizzata in dichiarazione sia quella compensata tramite F24. L'eventuale residuo non potrà essere richiesto a rimborso, ma sarà riportabile nei periodi d'imposta successivi.

### c) **Cessione**

Tra le modalità di utilizzo della nuova misura, quella relativa alla cessione merita particolare attenzione alla luce del suo carattere innovativo.

Al fine di consentire un più rapido utilizzo di talune misure introdotte con il DL Rilancio, l'articolo 122 del DL Rilancio prevede che, fino al 31 dicembre 2021, i soggetti beneficiari del credito d'imposta possono, in luogo dell'utilizzo diretto, optare per la cessione dello stesso, anche parziale.

Il credito d'imposta può essere ceduto:

- al locatore o al concedente;
- ad altri soggetti, ivi compresi istituti di credito ed altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Come anticipato, nell'ipotesi in cui il credito di imposta venga ceduto al locatore\concedente, il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione. In questa particolare ipotesi, la cessione del credito di imposta al locatore o concedente riduce (in tutto o in parte) l'obbligazione per il pagamento del canone di locazione pattuito <sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> In merito, un importante chiarimento è stato reso dall'Agenzia delle Entrate con la circolare in commento, specificando che l'inquilino – previa accettazione da parte del locatore – ha la possibilità di cedere il credito "in conto canone", scalandolo cioè dall'ammontare dovuto, senza dover versare la somma per l'intero. Tale precisazione dissolve i dubbi emergenti dalla lettura della disposizione in esame nella parte in cui, come anzidetto, subordina il riconoscimento del credito all'effettivo pagamento del canone di locazione. Dunque, nell'ipotesi *de quo* il versamento del canone dovrà considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione.

Il cessionario, a sua volta, potrà utilizzare il credito con le stesse modalità previste per il cedente e la quota di credito non utilizzata nell'anno non potrà essere impiegata negli anni successivi e non potrà essere richiesta a rimborso ma potrà, invece, essere oggetto di ulteriore cessione solo nell'anno stesso.

Qualora il valore nominale del credito ceduto risulti maggiore rispetto al corrispettivo pattuito con il cedente, si genera una sopravvenienza attiva che concorre alla formazione del reddito e del valore nominale della produzione netta secondo le ordinarie modalità<sup>25</sup>.

Il credito d'imposta rilevato come componente positivo dal **fruitore\conduttore**, invece, non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e al valore della produzione ai fini IRAP. Non concorre altresì ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi (articolo 1 TUIR) e dei componenti negativi (articolo 109 TUIR).

Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione del credito d'imposta saranno definite in un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate previsto per le altre misure varate per fronteggiare l'emergenza da Covid-19.

Come ribadito dal comma 4 dell'articolo 122 del decreto in esame, anche nelle ipotesi di cessione del credito, restano fermi **i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria** che verificherà:

- in capo al cedente, l'esistenza dei presupposti e delle condizioni prescritte per la fruizione della misura agevolativa nonché la corretta determinazione dell'ammontare del credito e il suo esatto utilizzo;
- in capo al cessionario, l'utilizzo irregolare in misura maggiore rispetto all'ammontare ricevuto in sede di cessione.

In difetto dei requisiti si procederà al recupero del credito illegittimamente fruito.

Il recente provvedimento<sup>26</sup> dell'Agenzia delle Entrate ha dettato le modalità attuative delle disposizioni di cui all'articolo 122, comma 2, lettere a) e b) del DL Rilancio in tema di cessione dei crediti d'imposta riconosciuti dai provvedimenti emanati per fronteggiare

---

<sup>25</sup> L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, nella circolare che ai fini delle imposte dirette tale componente positivo concorre nel periodo d'imposta in cui la cessione risulta efficace nei confronti dell'amministrazione finanziaria: per le imprese minori e le microimprese di cui all'articolo 2435-ter, ai sensi degli articoli 66 e 109 del TUIR; per le altre imprese, ai sensi dell'articolo 83 del TUIR.

<sup>26</sup> Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1° luglio 2020: "Modalità di attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 122, comma 2, lettere a) e b), del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, in tema di cessione dei crediti d'imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19".

l'emergenza da COVID-19. Le disposizioni del provvedimento si applicano limitatamente<sup>27</sup> al:

- a) credito d'imposta per botteghe e negozi, di cui all'articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27;
- b) credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda, di cui all'articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34.

Secondo quanto stabilito dal provvedimento, i beneficiari (soggetti cedenti) che hanno maturato i su menzionati crediti d'imposta, dovranno comunicare l'avvenuta cessione inviando l'apposito modello (allegato al provvedimento) dal 13 luglio 2020 al 31 dicembre 2021, utilizzando esclusivamente le funzionalità rese disponibili all'interno dell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, a pena di inammissibilità. Con successivo provvedimento, l'Agenzia definirà le modalità per consentire l'invio della comunicazione anche avvalendosi di un intermediario.

Gli obblighi comunicativi, dunque, verranno assolti compilando (ed inoltrando secondo le specifiche modalità telematiche) l'apposito modello con i dati e le informazioni richieste: codici fiscali di cedente e cessionari, la tipologia del credito d'imposta ceduto, l'ammontare del credito maturato e della quota ceduta, specificando l'importo ceduto a ciascun cessionario, gli estremi di registrazione del contratto, la data di cessione del credito<sup>28</sup>. Si raccomanda di seguire pedissequamente le istruzioni per la compilazione fornite dall'Agenzia delle Entrate<sup>29</sup>.

Come anticipato, i cessionari utilizzano i crediti d'imposta con le stesse modalità con le quali sarebbero stati utilizzati dal cedente, dunque, anche in compensazione<sup>30</sup>. I

---

<sup>27</sup> L'Agenzia delle Entrate definirà con successivi provvedimenti le istruzioni operative per le altre due tipologie di crediti per cui il DI Rilancio ha previsto la possibilità di cessione ovvero il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (articolo 120) e il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di attuazione (articolo 125).

<sup>28</sup> Sul *contenuto* della comunicazione si rinvia all'elenco fornito dall'Agenzia al punto 3.2 del provvedimento in commento.

<sup>29</sup> Il Modello di comunicazione per la cessione dei crediti d'imposta e le Istruzioni per la compilazione nonché il testo del Provvedimento in commento sono reperibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate alla sezione "*Normativa e Prassi*" – "*Provvedimenti del Direttore soggetti a pubblicità legale*".

<sup>30</sup> Nel caso in cui i cessionari intendano utilizzare i crediti in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241: a) il modello F24 è presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento; b) nel

cessionari – previa accettazione da effettuare tramite la propria area autenticata all'interno del sito dell'Agenzia – potranno utilizzare il credito ricevuto in compensazione dal giorno lavorativo successivo alla comunicazione della cessione. Potranno utilizzarlo direttamente tramite modello F24 o, in alternativa, potranno cederlo ad altri soggetti entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata comunicata la cessione. Oltre questo termine, la quota non compensata non potrà essere utilizzata negli anni successivi, né essere richiesta a rimborso o ulteriormente ceduta.

## 7. DIVIETO DI CUMULABILITA'

Al fine di armonizzare la disciplina del nuovo credito d'imposta con il sistema previgente, il legislatore ha previsto al comma 8 della disposizione in commento il divieto di cumulo, in relazione alle medesime spese (canoni di locazione relativi al mese di marzo 2020), **con il beneficio previsto dall'articolo 65 del Decreto Cura Italia** (credito d'imposta per botteghe e negozi) che, come precedentemente specificato, riconosce un credito d'imposta del 60 % a valere sul canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, di immobili rientranti nella categoria catastale C\1. La *ratio* della norma si rinviene nella necessità di evitare una duplicazione del beneficio in capo ai medesimi soggetti e per le medesime spese<sup>31</sup>.

Qualora non sia stato ancora utilizzato il credito d'imposta per botteghe e negozi (ad esempio per mancato pagamento del canone di locazione) è possibile optare – fermo restando il possesso di tutti i requisiti dettati dalla norma – per il credito d'imposta

---

caso in cui l'importo del credito utilizzato in compensazione risulti superiore all'ammontare disponibile, anche tenendo conto di precedenti fruizioni del credito stesso, il relativo modello F24 è scartato. Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24 tramite apposita ricevuta consultabile mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate; c) non si applicano i limiti di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, pro tempore vigenti; d) con successiva risoluzione sono istituiti appositi codici tributo e sono impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24; cfr. punto 4.1. del provvedimento in esame.

<sup>31</sup> Cfr. "Atto Camera 2500" - Relazione illustrativa: *Conversione in legge del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, recante misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19.*

previsto dall'articolo 28 del DL Rilancio<sup>32</sup>. Nel caso in cui, invece, si sia già usufruito del bonus per il mese di marzo 2020, sarà possibile per i mesi successivi di aprile e maggio, qualora ne ricorrano i presupposti, accedere al "credito d'imposta ex articolo 28 DL Rilancio"<sup>33</sup>.

Per agevolare il confronto tra le due misure, si riporta una tabella che riepiloga le rispettive discipline.

	<b>Articolo 65 del DL Cura Italia</b>	<b>Articolo 28 del DL Rilancio</b>
<b>Beneficiari</b>	Soggetti esercenti attività d'impresa	Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione.  Enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.
<b>Tipologia immobili</b>	Immobili rientranti nella categoria catastale C/1	Immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento di attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo
<b>Misura del credito e tipologie contrattuali</b>	<b>60%</b> del canone di locazione	<b>60%</b> del canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ( <b>20%</b> imprese commercio dettaglio con ricavi o compensi superiori a 5 mln di euro);  <b>30%</b> del canone dei contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda.

<sup>32</sup> La circolare specifica che: «per le imprese o esercenti arti o professioni, che non hanno ancora fruito del "Credito d'imposta per botteghe e negozi" in relazione al mese di marzo 2020 perché non erano soddisfatti tutti i requisiti di cui all'articolo 65 del Decreto – legge n. 18 del 2020 possono fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 28, qualora rientrino nell'ambito oggettivo e soggettivo».

<sup>33</sup> Si pensi ad un canone di locazione unico per plurime unità immobiliari destinante a diverse attività e accatastate in categorie differenti. Tra questi vi è un immobile di categoria catastale C\1 in cui viene esercitata attività di impresa e per cui si è già usufruito del credito d'imposta di cui all'articolo 65 per il mese di marzo 2020. L'impresa, che possiede anche tutti i requisiti per accedere al nuovo credito d'imposta, per usufruire di entrambe le misure agevolative ed evitarne la cumulabilità sulle medesime spese, dovrà calcolare il credito d'imposta per i mesi di marzo, aprile e maggio sul 100% dell'importo del canone e solo per marzo 2020 scomputare il credito già usufruito con il DL Cura Italia.

		(10% imprese commercio dettaglio con ricavi o compensi superiori a 5 mln di euro).
<b>Orizzonte temporale</b>	Marzo	Marzo, Aprile e Maggio  (Per strutture turistico ricettive con attività stagionale, aprile, maggio e giugno)
<b>Condizioni di accesso al credito</b>	Nessuna	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 DL Rilancio (con esclusione delle strutture alberghiere turistiche, delle agenzie di viaggio e dei tour operator, imprese commercio al dettaglio)  Calo del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente. (fatta eccezione per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019)

## 8. QUADRO TEMPORANEO PER LE MISURE DI AIUTI DI STATO A SOSTEGNO DELL'ECONOMIA NELL'ATTUALE EMERGENZA DEL COVID-19

L'agevolazione è concessa nel rispetto dei limiti e delle condizioni del Quadro Temporaneo sugli aiuti di Stato<sup>34</sup>. La circolare dell'Agenzia delle Entrate precisa, al riguardo, che «*le misure temporanee di aiuto possono essere cumulate conformemente alle disposizioni di cui alle sezioni specifiche delle stesse e con gli aiuti previsti dai regolamenti de minimis o dai regolamenti di esenzione per categoria a condizione che*

<sup>34</sup> Cfr. 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 del COVID-19", e successive modifiche.

*siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti».*

Anche se, né la norma istitutiva, né la circolare dell'Agenzia delle Entrate precisano la sezione del Quadro temporaneo a valere della quale il credito sarà concesso, si suppone che il riferimento sia alla sezione 3.1.

Si ricorda che il Quadro temporaneo prevede, per questa sezione, che il limite massimo di aiuto non potrà eccedere gli 800.000 euro, ridotto a 120.000 e 100.000 euro per le imprese operanti rispettivamente nel settore della pesca o della produzione agricola. Tale tetto, tuttavia, riguarda tutti gli aiuti ricevuti a valere sulla stessa Sezione.