

**Emergenza epidemiologica
da Coronavirus - Credito d'imposta sui
canoni di locazione di immobili ad uso
non abitativo - Novità dei DL "Ristori",
"Ristori-*bis*" e "Ristori-*ter*"**

1 PREMESSA

L'art. 1 co. 2 del DL 23.11.2020 n. 154 (c.d. "Ristori-*ter*"), entrato in vigore il 24.11.2020, aggiunge il codice ATECO 47.72.10 "Commercio al dettaglio di calzature ed accessori" nell'Allegato 2 al DL 9.11.2020 n. 149 (c.d. "Ristori-*bis*"), con l'effetto di consentire anche alle imprese di vendita al dettaglio di calzature, purché abbiano sede operativa nelle "zone rosse" ai sensi dell'art. 3 del DPCM 3.11.2020, di accedere al credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, come previsto dall'art. 4 del suddetto DL 149/2020.

La novità normativa fornisce lo spunto per riepilogare la disciplina contenuta nell'art. 8 del DL 28.10.2020 n. 137 (c.d. "Ristori") e nell'art. 4 del DL 9.11.2020 n. 149 (c.d. "Ristori-*bis*"), che hanno previsto la possibilità di accedere al credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, originariamente previsto dall'art. 28 del DL 34/2020, a favore di determinati soggetti, con riferimento ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020.

1.1 ESTENSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONE NEI DECRETI "RISTORI"

Con l'art. 8 del DL 28.10.2020 n. 137 ("Ristori") e l'art. 4 del DL 9.11.2020 n. 149 ("Ristori-*bis*"), il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo e di affitto d'azienda, di cui all'art. 28 del DL 34/2020, è stato esteso, con riferimento a ciascuno dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020:

- alle imprese operanti nei settori riportati nella tabella di cui all'Allegato 1 al DL 137/2020 "Ristori" (la tabella individua, mediante i codici ATECO, attività che hanno subito limitazioni ad opera del DPCM 24.10.2020);
- alle imprese operanti nei settori riportati nell'Allegato 2 al DL 149/2020 "Ristori-*bis*", come modificato dall'art. 1 co. 2 del DL 154/2020 "Ristori-*ter*" (la tabella individua, mediante i codici ATECO, attività che hanno subito limitazioni ad opera del DPCM 3.11.2020), nonché alle imprese che svolgono le attività di agenzia di viaggio o *tour operator* (codici ATECO 79.1, 79.11 e 79.12), che abbiano la sede operativa nelle cosiddette "zone rosse" individuate con le ordinanze del Ministro della Salute adottate ai sensi dell'art. 3 del DPCM 3.11.2020 e dell'art. 30 del DL 149/2020;
- indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente.

Le norme del DL "Ristori" e del DL "Ristori-*bis*" richiamano "*in quanto compatibili*" le disposizioni dell'art. 28 del DL 34/2020, ovvero la norma che ha originariamente introdotto il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, ma prevedono alcune disposizioni derogatorie rispetto alla disciplina originaria.

1.2 CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONE ORIGINARIAMENTE PREVISTO NEL DECRETO "RILANCIO"

Si ricorda che l'art. 28 del DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. "Rilancio"), come successivamente modificato dall'art. 77 del DL 14.8.2020 n. 104 (c.d. "Agosto"), ha introdotto un credito d'imposta:

- del 60% dei canoni di locazione, di *leasing* o di concessione o del 30% dei canoni relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda (il credito per l'affitto d'azienda si eleva al 50% per le imprese turistico-ricettive);
- 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;
- accessibile, a determinate condizioni, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione (nonché agli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di *leasing* o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale);

- per i mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020 (aprile, maggio, giugno e luglio 2020 per gli stagionali).

2 AMBITO TEMPORALE DEL CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONE NEI DECRETI "RISTORI"

Il credito d'imposta sui canoni di locazione e affitto d'azienda previsto dai decreti "Ristori" e "Ristori-bis" concerne ciascuno dei mesi di:

- ottobre 2020;
- novembre 2020;
- dicembre 2020.

Si ricorda che, per le imprese turistico-ricettive, il credito d'imposta già spettava fino al 31.12.2020, ai sensi dell'art. 28 co. 5 del DL 34/2020.

3 AMBITO SOGGETTIVO DEL CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONE NEI DECRETI "RISTORI"

Rispetto al credito d'imposta locazione originariamente previsto dall'art. 28 del DL 34/2020, il credito d'imposta previsto dai decreti "Ristori" e "Ristori-bis" ha un campo di applicazione soggettivamente limitato, in quanto riguarda solo alcuni soggetti, individuati mediante i codici ATECO elencati nell'Allegato 1 al DL 137/2020 "Ristori" e nell'Allegato 2 al DL 149/2020 "Ristori-bis".

In particolare, il credito d'imposta locazione, previsto dai decreti "Ristori" e "Ristori-bis" spetta alle:

- imprese operanti nei settori elencati nell'Allegato 1 al DL 137/2020 "Ristori", ovunque abbiano la sede operativa;
- imprese operanti nei settori elencati nell'Allegato 2 al DL 149/2020 "Ristori-bis" (come modificato dall'art. 1 co. 2 del DL 154/2020 "Ristori-ter"), a condizione che abbiano la sede operativa nelle "zone rosse" individuate con le ordinanze del Ministro della Salute adottate ai sensi dell'art. 3 del DPCM 3.11.2020 e dell'art. 30 del DL 149/2020;
- imprese che svolgono le attività di cui ai codici ATECO 79.1, 79.11 e 79.12, a condizione che abbiano la sede operativa nelle "zone rosse" individuate con le ordinanze del Ministro della Salute adottate ai sensi dell'art. 3 del DPCM 3.11.2020 e dell'art. 30 del DL 149/2020.

Le seguenti tabelle individuano i codici ATECO per i quali è ammesso l'accesso al credito d'imposta, precisando i casi in cui è anche necessaria la condizione della sede operativa in "zona rossa".

3.1 SOGGETTI CUI SPETTA IL CREDITO D'IMPOSTA A PRESCINDERE DALL'UBICAZIONE DELLA SEDE OPERATIVA

I soggetti operanti con i codici ATECO individuati dall'Allegato 1 al DL 137/2020 "Ristori", di seguito riportati, possono accedere al credito d'imposta sui canoni di locazione per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020 ovunque abbiano sede.

Codice ATECO	Sede operativa
493210 - Trasporto con taxi	Ovunque
493220 - Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente	Ovunque
493901 - Gestioni di funicolari, <i>ski-lift</i> e seggiovie se non facenti parte dei sistemi di transito urbano o sub-urbano	Ovunque
522190 - Altre attività connesse ai trasporti terrestri NCA	Ovunque
551000 - Alberghi	Ovunque
552010 - Villaggi turistici	Ovunque

Codice ATECO	Sede operativa
552020 - Ostelli della gioventù	Ovunque
552030 - Rifugi di montagna	Ovunque
552040 - Colonie marine e montane	Ovunque
552051 - Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, <i>bed & breakfast, residence</i>	Ovunque
552052 - Attività di alloggio connesse alle aziende agricole	Ovunque
553000 - Aree di campeggio e aree attrezzate per <i>camper e roulotte</i>	Ovunque
559020 - Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero	Ovunque
561011 - Ristorazione con somministrazione	Ovunque
561012 - Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole	Ovunque
561030 - Gelaterie e pasticcerie	Ovunque
561041 - Gelaterie e pasticcerie ambulanti	Ovunque
561042 - Ristorazione ambulante	Ovunque
561050 - Ristorazione su treni e navi	Ovunque
562100 - <i>Catering</i> per eventi, <i>banqueting</i>	Ovunque
563000 - Bar e altri esercizi simili senza cucina	Ovunque
591300 - Attività di distribuzione cinematografica, di video e di programmi televisivi	Ovunque
591400 - Attività di proiezione cinematografica	Ovunque
749094 - Agenzie ed agenti o procuratori per lo spettacolo e lo sport	Ovunque
773994 - Noleggio di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli: impianti luce ed audio senza operatore, palchi, <i>stand</i> ed addobbi luminosi	Ovunque
799011 - Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento	Ovunque
799019 - Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio NCA	Ovunque
799020 - Attività delle guide e degli accompagnatori turistici	Ovunque
823000 - Organizzazione di convegni e fiere	Ovunque
855209 - Altra formazione culturale	Ovunque
900101 - Attività nel campo della recitazione	Ovunque
900109 - Altre rappresentazioni artistiche	Ovunque
900201 - Noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli	Ovunque
900209 - Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche	Ovunque
900309 - Altre creazioni artistiche e letterarie	Ovunque
900400 - Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche	Ovunque
920009 - Altre attività connesse con le lotterie e le scommesse (comprende le sale bingo)	Ovunque
931110 - Gestione di stadi	Ovunque
931120 - Gestione di piscine	Ovunque
931130 - Gestione di impianti sportivi polivalenti	Ovunque
931190 - Gestione di altri impianti sportivi NCA	Ovunque
931200 - Attività di <i>club</i> sportivi	Ovunque
931300 - Gestione di palestre	Ovunque
931910 - Enti e organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi	Ovunque

Codice ATECO	Sede operativa
931999 - Altre attività sportive NCA	Ovunque
932100 - Parchi di divertimento e parchi tematici	Ovunque
932910 - Discoteche, sale da ballo <i>night-club</i> e simili	Ovunque
932930 - Sale giochi e biliardi	Ovunque
932990 - Altre attività di intrattenimento e di divertimento NCA	Ovunque
949920 - Attività di organizzazioni che perseguono fini culturali, ricreativi e la coltivazione di <i>hobby</i>	Ovunque
949990 - Attività di altre organizzazioni associative NCA	Ovunque
960410 - Servizi di centri per il benessere fisico (esclusi gli stabilimenti termali)	Ovunque
960420 - Stabilimenti termali	Ovunque
960905 - Organizzazione di feste e cerimonie	Ovunque
493909 - Altre attività di trasporti terrestri di passeggeri NCA	Ovunque
503000 - Trasporto di passeggeri per vie d'acqua interne (inclusi i trasporti lagunari)	Ovunque
619020 - Posto telefonico pubblico ed <i>Internet Point</i>	Ovunque
742011 - Attività di fotoreporter	Ovunque
742019 - Altre attività di riprese fotografiche	Ovunque
855100 - Corsi sportivi e ricreativi	Ovunque
855201 - Corsi di danza	Ovunque
920002 - Gestione di apparecchi che consentono vincite in denaro funzionanti a moneta o a gettone	Ovunque
960110 - Attività delle lavanderie industriali	Ovunque
477835 - Commercio al dettaglio di bomboniere	Ovunque
522130 - Gestione di stazioni per autobus	Ovunque
931992 - Attività delle guide alpine	Ovunque
743000 - Traduzione e interpretariato	Ovunque
561020 - Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto	Ovunque
910100 - Attività di biblioteche ed archivi	Ovunque
910200 - Attività di musei	Ovunque
910300 - Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili	Ovunque
910400 - Attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali	Ovunque
205102 - Fabbricazione di articoli esplosivi	Ovunque

3.2 SOGGETTI CUI SPETTA IL CREDITO D'IMPOSTA SOLO SE AVENTI SEDE OPERATIVA IN "ZONE ROSSE"

I soggetti operanti con i codici ATECO individuati dall'Allegato 2 al DL 149/2020 ("Ristori-*bis*"), come integrato dall'art. 1 co. 2 del DL 154/2020 ("Ristori-*ter*"), nonché i soggetti che svolgono le attività delle agenzie di viaggio e *tour operator* (codici ATECO 79.1, 79.11 e 79.12), possono accedere al credito d'imposta sui canoni di locazione per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020 solo ove abbiano la sede operativa in Regioni (o Province autonome) "rosse", cioè le aree del territorio nazionale caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate con le ordinanze del Ministro della Salute adottate ai sensi dell'art. 3 del DPCM 3.11.2020 e dell'art. 30 del DL 149/2020.

Codice ATECO	Descrizione	Sede operativa
47.19.10	Grandi magazzini	In "zone rosse"
47.19.90	Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari	In "zone rosse"
47.51.10	Commercio al dettaglio di tessuti per l'abbigliamento, l'arredamento e di biancheria per la casa	In "zone rosse"
47.51.20	Commercio al dettaglio di filati per maglieria e merceria	In "zone rosse"
47.53.11	Commercio al dettaglio di tende e tendine	In "zone rosse"
47.53.12	Commercio al dettaglio di tappeti	In "zone rosse"
47.53.20	Commercio al dettaglio di carta da parati e rivestimenti per pavimenti (moquette e linoleum)	In "zone rosse"
47.54.00	Commercio al dettaglio di elettrodomestici in esercizi specializzati	In "zone rosse"
47.64.20	Commercio al dettaglio di natanti e accessori	In "zone rosse"
47.78.34	Commercio al dettaglio di articoli da regalo e per fumatori	In "zone rosse"
47.59.10	Commercio al dettaglio di mobili per la casa	In "zone rosse"
47.59.20	Commercio al dettaglio di utensili per la casa, di cristallerie e vasellame	In "zone rosse"
47.59.40	Commercio al dettaglio di macchine per cucire e per maglieria per uso domestico	In "zone rosse"
47.59.60	Commercio al dettaglio di strumenti musicali e spartiti	In "zone rosse"
47.59.91	Commercio al dettaglio di articoli in legno, sughero, vimini e articoli in plastica per uso domestico	In "zone rosse"
47.59.99	Commercio al dettaglio di altri articoli per uso domestico NCA	In "zone rosse"
47.63.00	Commercio al dettaglio di registrazioni musicali e video in esercizi specializzati	In "zone rosse"
47.71.10	Commercio al dettaglio di confezioni per adulti	In "zone rosse"
47.71.40	Commercio al dettaglio di pellicce e di abbigliamento in pelle	In "zone rosse"
47.71.50	Commercio al dettaglio di cappelli, ombrelli, guanti e cravatte	In "zone rosse"
47.72.10	Commercio al dettaglio di calzature e accessori	In "zone rosse"
47.72.20	Commercio al dettaglio di articoli di pelletteria e da viaggio	In "zone rosse"
47.77.00	Commercio al dettaglio di orologi, articoli di gioielleria e argenteria	In "zone rosse"
47.78.10	Commercio al dettaglio di mobili per ufficio	In "zone rosse"
47.78.31	Commercio al dettaglio di oggetti d'arte (incluse le gallerie d'arte)	In "zone rosse"
47.78.32	Commercio al dettaglio di oggetti d'artigianato	In "zone rosse"
47.78.33	Commercio al dettaglio di arredi sacri ed articoli religiosi	In "zone rosse"
47.78.35	Commercio al dettaglio di bomboniere	In "zone rosse"
47.78.36	Commercio al dettaglio di chincaglieria e bigiotteria (inclusi gli oggetti ricordo e gli articoli di promozione pubblicitaria)	In "zone rosse"
47.78.37	Commercio al dettaglio di articoli per le belle arti	In "zone rosse"
47.78.50	Commercio al dettaglio di armi e munizioni, articoli militari	In "zone rosse"
47.78.91	Commercio al dettaglio di filatelia, numismatica e articoli da collezionismo	In "zone rosse"
47.78.92	Commercio al dettaglio di spaghi, cordami, tele e sacchi di juta e prodotti per l'imballaggio (esclusi quelli in carta e cartone)	In "zone rosse"
47.78.94	Commercio al dettaglio di articoli per adulti (<i>sexy shop</i>)	In "zone rosse"
47.78.99	Commercio al dettaglio di altri prodotti non alimentari NCA	In "zone rosse"
47.79.10	Commercio al dettaglio di libri di seconda mano	In "zone rosse"
47.79.20	Commercio al dettaglio di mobili usati e oggetti di antiquariato	In "zone rosse"

Codice ATECO	Descrizione	Sede operativa
47.79.30	Commercio al dettaglio di indumenti e altri oggetti usati	In "zone rosse"
47.79.40	Case d'asta al dettaglio (escluse aste via Internet)	In "zone rosse"
47.81.01	Commercio al dettaglio ambulante di prodotti ortofrutticoli	In "zone rosse"
47.81.02	Commercio al dettaglio ambulante di prodotti ittici	In "zone rosse"
47.81.03	Commercio al dettaglio ambulante di carne	In "zone rosse"
47.81.09	Commercio al dettaglio ambulante di altri prodotti alimentari e bevande NCA	In "zone rosse"
47.82.01	Commercio al dettaglio ambulante di tessuti, articoli tessili per la casa, articoli di abbigliamento	In "zone rosse"
47.82.02	Commercio al dettaglio ambulante di calzature e pelletterie	In "zone rosse"
47.89.01	Commercio al dettaglio ambulante di fiori, piante, bulbi, semi e fertilizzanti	In "zone rosse"
47.89.02	Commercio al dettaglio ambulante di macchine, attrezzature e prodotti per l'agricoltura; attrezzature per il giardinaggio	In "zone rosse"
47.89.03	Commercio al dettaglio ambulante di profumi e cosmetici; saponi, detersivi ed altri detersivi per qualsiasi uso	In "zone rosse"
47.89.04	Commercio al dettaglio ambulante di chincaglieria e bigiotteria	In "zone rosse"
47.89.05	Commercio al dettaglio ambulante di arredamenti per giardino; mobili; tappeti e stuoie; articoli casalinghi; elettrodomestici; materiale elettrico	In "zone rosse"
47.89.09	Commercio al dettaglio ambulante di altri prodotti NCA	In "zone rosse"
47.99.10	Commercio al dettaglio di prodotti vari, mediante l'intervento di un dimostratore o di un incaricato alla vendita (porta a porta)	In "zone rosse"
79.11.00	Attività delle agenzie di viaggio	In "zone rosse"
79.12.00	Attività dei <i>tour operator</i>	In "zone rosse"
96.02.02	Servizi degli istituti di bellezza	In "zone rosse"
96.02.03	Servizi di <i>manicure e pedicure</i>	In "zone rosse"
96.09.02	Attività di tatuaggio e <i>piercing</i>	In "zone rosse"
96.09.03	Agenzie matrimoniali e d'incontro	In "zone rosse"
96.09.04	Servizi di cura degli animali da compagnia (esclusi i servizi veterinari)	In "zone rosse"
96.09.09	Altre attività di servizi per la persona NCA	In "zone rosse"

Integrazione dei codici ATECO da parte del DL "Ristori-ter"

Come anticipato, con l'art. 1 co. 2 del DL 154/2020 ("Ristori-ter") è stato inserito nel suddetto Allegato 2 al DL 149/2020 il codice ATECO 47.72.10 "Commercio al dettaglio di calzature e accessori".

Modifiche delle "zone rosse"

La norma non precisa quali siano gli effetti sul credito d'imposta della successiva "entrata" o "uscita" di una determinata Regione (o Provincia autonoma) dalla "zona rossa".

In particolare, si attendono chiarimenti ufficiali sulla possibilità di accedere al credito d'imposta per tutti e tre i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020 anche per i soggetti che abbiano sede operativa in Regioni o Province autonome che sono state dichiarate "zona rossa" in un momento successivo, ovvero siano "usciti" dalle "zone rosse" successivamente.

Si consideri, peraltro, che lo stesso DL 149/2020 ("Ristori-bis") è entrato in vigore il 9.11.2020 e le prime "zone rosse" sono state individuate con l'ordinanza del Ministro della Salute 4.11.2020, con effetto dal 6.11.2020; eppure il decreto "Ristori-bis" prevede la spettanza del credito anche per il mese di ottobre. Pertanto, si deve rilevare come, normativamente, il credito d'imposta fosse destinato per sua natura ad operare anche retroattivamente.

Per questo si potrebbe ipotizzare, ma si attendono chiarimenti ufficiali al riguardo, che la sede operativa in una “zona rossa” consenta l’accesso al credito per le tre mensilità (in presenza delle condizioni) a prescindere dal momento dell’inserimento e dalla durata della permanenza in “zona rossa”.

4 CONDIZIONI DI ACCESSO AL CREDITO D’IMPOSTA LOCAZIONE DEI DECRETI “RISTORI” E “RISTORI-BIS”

I soggetti individuati ai paragrafi precedenti possono accedere al credito d’imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo e di affitto d’azienda, limitatamente a ciascuno dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020:

- indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d’imposta precedente, cioè anche se l’impresa ha registrato ricavi superiori a 5 milioni di euro;
- a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d’imposta precedente (tale condizione non opera per i soggetti che hanno iniziato l’attività a partire dall’1.1.2019, nonché per i soggetti che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di Comuni colpiti da eventi calamitosi con stato di emergenza già in vigore alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19, avvenuta il 31.1.2020).

5 AMBITO OGGETTIVO DEL CREDITO D’IMPOSTA LOCAZIONE DEI DECRETI “RISTORI” E “RISTORI-BIS”

Il credito d’imposta spetta per i contratti di:

- locazione di immobili e sublocazione;
- *leasing* operativo di immobili;
- concessione di immobili;
- servizi a prestazioni complesse comprensivi di immobili (ad esempio contratti di *coworking*);
- affitto d’azienda comprensivi di immobili.

Per quanto concerne l’oggetto del contratto, deve trattarsi di:

- immobili (anche terreni) a uso non abitativo (a tal fine non rileva la categoria catastale);
- destinati allo svolgimento dell’attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all’esercizio abituale e professionale dell’attività di lavoro autonomo (possono quindi accedere, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 6.6.2020 n. 14, anche gli immobili adibiti ad uso promiscuo dal professionista, ma in tal caso il credito spetta sul 50% del canone).

6 MISURA DEL CREDITO D’IMPOSTA LOCAZIONE DEI DECRETI “RISTORI” E “RISTORI-BIS”

Il credito d’imposta spetta:

- nella misura del 60% dell’ammontare mensile del canone per i contratti di locazione (o sublocazione), di *leasing* o di concessione di immobili a uso non abitativo destinati alle attività indicate dalla norma (industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o di lavoro autonomo);
- nella misura del 30% dei canoni relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d’azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato alle attività indicate dalla norma;
- per le strutture turistico-ricettive, nella misura del 50% dei canoni relativi a contratti di affitto d’azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato alle attività indicate dalla norma; inoltre, se in relazione alla medesima struttura turistico-ricettiva sono stipulati

due contratti distinti, uno relativo alla locazione dell'immobile e uno relativo all'affitto d'azienda, il credito d'imposta spetta per entrambi i contratti.

Atteso che i decreti "Ristori" e "Ristori-bis", nel prevedere il credito d'imposta per l'ultimo trimestre del 2020, rinviano all'art. 28 del DL 34/2020 *"in quanto compatibile"* e dispongono che il credito per l'ultimo trimestre spetti *"indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente"*, si ritiene che il credito d'imposta possa spettare, anche per i dettaglianti con ricavi superiori a 5 milioni di euro, nella misura piena del 60% e 30%, non potendosi ritenere *"compatibile"* con il *"nuovo"* credito d'imposta il co. 3-bis dell'art. 28 del DL 34/2020, il quale disponeva, per i dettaglianti con ricavi superiori a 5 milioni di euro, la spettanza del credito (per i mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020) in misura *"ridotta"* del 20% e 10%. Sul punto, tuttavia, si attendono chiarimenti ufficiali.

Pagamento nel 2020

In base al disposto dell'art. 28 co. 5 del DL 34/2020, il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo è *"commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020"*.

Tale disposizione presenta criticità se applicata al *"nuovo"* credito d'imposta previsto, per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, dai decreti "Ristori" e "Ristori-bis", in quanto è molto probabile che il canone venga corrisposto nel 2021.

Sarebbe importante che la norma venisse, pertanto, adeguata, in modo da ammettere il credito d'imposta anche per i canoni pagati nel 2021.

7 UTILIZZO DEL CREDITO

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato in compensazione nel modello F24 (codice tributo "6920") ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, successivamente all'avvenuto pagamento del canone;
- utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;
- ceduto, anche parzialmente, ai sensi dell'art. 122 del DL 34/2020, ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito o il locatore stesso (in quest'ultimo caso occorre pagare solo la differenza tra il canone dovuto e il credito d'imposta spettante); il cessionario, previa comunicazione della cessione da parte del cedente (accettata dal cessionario) sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, userà poi il codice tributo "6931" in compensazione nel modello F24.

Si segnala, tuttavia, che il modello per la comunicazione della cessione del credito attualmente disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate non è ancora stato adeguato alla disciplina recata dai decreti "Ristori" e "Ristori-bis", atteso che non presenta ancora l'indicazione relativa ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020.

8 LIMITI COMUNITARI

Anche il credito d'imposta sui canoni di locazione previsto dai decreti "Ristori" e "Ristori-bis" è riconosciuto nei limiti e alle condizioni del "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", di cui alla comunicazione della Commissione europea del 19.3.2020 e successive modifiche.