

## Bonus locazione nei contratti a prestazioni complesse

di [Claudio Sabbatini](#)

Publicato il 29 Settembre 2020

Il presente elaborato intende analizzare la spettanza del credito d'imposta sulle locazioni, previsto dal Decreto Rilancio, in caso di contratti a prestazioni complesse.

Dopo la citazione della norma di riferimento, di taluni documenti di prassi e dell'orientamento della giurisprudenza, si delinea la spettanza del bonus nel particolare caso di operatori sanitari che utilizzano strutture delle cliniche per eseguire le prestazioni sui propri pazienti. Più facile pare la conclusione per quelle società che "affittano" spazi attrezzati mediante contratti di service o di coworking.

### Bonus locazione: la normativa

L'articolo 28 (rubricato "Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda"), [DL 19 maggio 2020, n. 34](#) (cd. Credito Rilancio) prevede quanto segue (limitiamo l'analisi ai primi due commi; termini, modalità e limiti alla fruizione del beneficio sono stabiliti nei successivi commi, non oggetti della presente trattazione):

*"1. 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, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, spetta un credito d'imposta nella misura*



*del 60 per cento dell'ammontare mensile del 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.*

*2. Il credito d'imposta di cui al comma 1, in caso di 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, spetta nella misura del 30 per cento dei relativi canoni”.*

La norma richiede ulteriori condizioni per la spettanza del beneficio, come il fatto che nel periodo marzo – giugno 2020 (il bonus per quest'ultimo mese è stato previsto dal DI 104/2020, cd. Decreto Agosto) sia stata realizzata una riduzione del fatturato di almeno del 50% rispetto ai corrispondenti mesi del 2019.

Una volta verificata la spettanza, il beneficio matura al momento del pagamento del corrispettivo pattuito, purché esso avvenga entro il 31 dicembre 2020.

*Per ulteriori approfondimenti sul bonus locazione, puoi leggere...*

[Decreto Sostegni bis: le novità per il bonus locazione](#)

[Sostegni bis: proroga del bonus locazioni](#)

[Enti non commerciali: caos bonus locazione](#)

## **Ambito oggettivo di applicazione**

---

Con riguardo al credito d'imposta di cui al comma 2, nella [circolare dell'agenzia delle Entrate 6 giugno 2020, n. 14/E](#), paragrafo 3 si legge:

*“A tali contratti (N.d.A.: di locazione o di leasing), sono espressamente assimilati (ai sensi del comma 2 dell’articolo 28) i contratti di servizi a prestazioni complesse o 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».*

*Si tratta di tutte quelle ipotesi in cui, accanto a un’attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi a una pluralità di immobili, si ponga in essere un’attività consistente nell’esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso.*

*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).*

*Trattasi, ad esempio, degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali ovvero dei contratti cd. coworking”.*

La circolare 7/E/2013 citata – che esamina l’aspetto qualitativo e quantitativo dei servizi legati all’immobile nell’ambito dell’esenzione *pex* di cui all’articolo 87, Dpr 917/1986 – afferma, al paragrafo 4:

*“Sotto il profilo qualitativo, i servizi prestati devono riguardare il complesso immobiliare nel suo insieme e devono essere valutati in funzione della destinazione unitaria degli immobili stessi.*

*Deve trattarsi, a titolo esemplificativo, di servizi relativi alla richiesta e gestione delle autorizzazioni amministrative [i.e. licenze commerciali per lo svolgimento delle attività nei singoli negozi], alla gestione amministrativa e finanziaria relativa alle attività svolte all'interno del complesso immobiliare, alla promozione e pubblicità degli spazi commerciali, alla predisposizione di attrezzature necessarie al funzionamento dei singoli immobili, allo svolgimento di tutte le complesse attività relative all'organizzazione e pubblicizzazione dei negozi, alla manutenzione e pulizia delle aree comuni interne ed esterne, alla gestione dell'utilizzo di mezzi di trasporto volti a favorire i potenziali clienti nel raggiungimento del complesso immobiliare, alla predisposizione di spazi comuni che favoriscano l'intrattenimento dei clienti, alle attività di animazione, di vigilanza e di gestione dei parcheggi.*

*Sotto il profilo quantitativo, i servizi prestati devono essere di significativa entità, così da rendere l'attività di locazione o di affitto non più preminente in quanto inserita in una più ampia attività di prestazione di servizi”.*

## **Contratti a prestazioni complesse**

Tra gli altri riferimenti di prassi che possono essere citati per il caso in esame risultano utili le considerazioni svolte dalla [circolare dell'agenzia delle Entrate 1 marzo 2007, n. 12/E](#) che – formulata sotto forma di domande e risposte - esamina il trattamento fiscale, ai fini Iva, della locazione di immobili strumentali.

La trattazione verteva sull'individuazione del regime applicabile ai contratti con i quali, oltre alla messa a disposizione di vani ad uso ufficio (unitamente ai relativi arredi) viene fornita una ulteriore serie di servizi aggiuntivi quali servizi postali, di segreteria, amministrativi/contabili con previsione in alcuni casi di un corrispettivo unitario, in altri di distinti corrispettivi. Il dubbio era se si dovesse applicare o meno la disciplina relativa alla locazione di immobili strumentali.

Al paragrafo 8.1 si legge:

#### *“8.1 Prestazioni di servizio complesse*

*D: Vengono spesso stipulati contratti con i quali, oltre alla messa a disposizione di vani ad uso Ufficio (unitamente ai relativi arredi) viene fornita una ulteriore serie di servizi aggiuntivi quali servizi postali, di segreteria, amministrativi/contabili con previsione in alcuni casi di un corrispettivo unitario, in altri di distinti corrispettivi.*

*A tali ipotesi si rende applicabile la normativa fiscale relativa alle locazioni di immobili strumentali?*

*R: Affinché un contratto possa essere ricondotto nell’ambito delle disposizioni di cui all’articolo 10, n. 8), del DPR n. 633 del 1972, che configurano le ipotesi in cui le locazioni di immobili costituiscono operazioni esenti da imposta, occorre verificare, in relazione ai singoli accordi commerciali, se ricorrono gli elementi caratteristici di tale tipo di contratto.*

*Le fattispecie per le quali è previsto il regime di esenzione da IVA, infatti, devono essere interpretate restrittivamente in quanto costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l’IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo d’imposta, così come affermato in ripetute occasioni dalla giurisprudenza comunitaria.*

*La medesima giurisprudenza (cfr, per tutte, la sentenza del 12 giugno 2003, C275/01), definendo le caratteristiche proprie delle locazioni di immobili, esenti da IVA ai sensi dell’articolo 135, lett. l) della direttiva del 28 novembre 2006 2006/212/CE (corrispondente all’articolo 13, parte B, lett. b), della VI direttiva CEE n. 388 del 1977), recepito nella normativa nazionale dal richiamato articolo 10, n. 8) del DPR n. 633 del 1972, ha affermato che il contenuto tipico della locazione consiste nel conferire all’interessato, per una durata convenuta e*

*dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto.*

*Ha inoltre escluso che possano ricondursi in tale ambito i contratti che non hanno per oggetto la sola messa a disposizione passiva di una superficie o di uno spazio, anche se viene garantito al contraente il diritto di occuparlo come se ne fosse proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto.*

*Alla luce di tali indicazioni si deve ritenere che la normativa IVA relativa alle locazioni non sia applicabile ai contratti che prevedono a carico del prestatore oltre all'obbligo di mettere a disposizione dell'altra parte uno spazio determinato anche l'obbligo di rendere servizi ulteriori che risultino qualificanti ai fini della causa del contratto e che non si sostanzino in semplici prestazioni accessorie alla locazione quali i servizi di portierato o altri servizi condominiali.*

*Nell'ambito di un contratto caratterizzato da una pluralità di prestazioni finalizzate a supportare lo svolgimento di una attività lavorativa, quali servizi di segreteria, postali eccetera, in cui la concessione di occupare alcuni spazi di un edificio si ponga solo come un mezzo per attuare una prestazione complessa, non si è in presenza di una locazione.*

*D'altronde, in passato l'amministrazione finanziaria, con risoluzione n. 381789 del 10 giugno 1980, aveva escluso che si fosse in presenza di un contratto di locazione nelle ipotesi in cui oltre alla messa a disposizione di locali completamente arredati veniva fornita una pluralità di servizi, diversi da quelli che caratterizzano la locazione di immobile, nei sensi previsti dall'articolo 10, n. 8) del DPR n. 633 del 1972, ritenendo che una tale fattispecie realizzi più propriamente una prestazione di servizi generica che, ai fini delle disposizioni sui redditi concorre alla formazione del reddito d'impresa”.*

**Ancora:**

- a. si pensi ai **contratti di coworking**, espressamente richiamati nella circolare 14/E/2020, molto utilizzati nell'ambito professionale.

Nel merito della questione, l'agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello 25 luglio 2019, n. 318 ha previsto (con riferimento all'articolo 5, comma 2, Dpr 131/1986, Testo Unico dell'imposta di registro), che *«le scritture private non autenticate sono soggette a registrazione in caso d'uso se tutte le disposizioni in esse contemplate sono relative ad operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto»*.

In quella sede l'agenzia delle Entrate, in relazione all'imposta di registro dovuta in seguito alla registrazione di un contratto di messa a disposizione di spazi attrezzati per la realizzazione di corsi professionali per il personale, ebbe modo di precisare che *«l'accordo, mediante il quale un soggetto mette a disposizione degli spazi attrezzati fornendo ulteriori servizi al fine di agevolare l'attività formativa del soggetto occupante, non realizza un contratto di locazione immobiliare, bensì, un diverso contratto contenente unicamente disposizioni soggette ad Iva, redatto nella forma della scrittura privata non autenticata»*;

- b. in passato l'Amministrazione finanziaria, con la risoluzione 10 giugno 1980, n. 381789 aveva già escluso la presenza di un contratto di locazione nelle ipotesi in cui oltre alla messa a disposizione di locali completamente arredati, veniva fornita una pluralità di servizi, diversi da quelli che caratterizzano la mera locazione di immobile, nei sensi previsti dal citato articolo 10, comma 1, n. 8), Dpr 633/1972.

## **Bonus locazione nei contratti a prestazioni complesse: conclusioni**

Alla luce dei cennati documenti di prassi se ne deduce che la messa a disposizione di locali (nel caso proposto, studi medici e sala d'aspetto) rappresenta un mezzo per una prestazione più complessa.

La fruizione del servizio (sala d'attesa, gestione accoglienza dei pazienti e degli appuntamenti, segreteria, pulizie e disinfezione, manutenzione, gestione amministrativa degli incassi, fatturazione, fornitura di materiali di consumo, concessione di utilizzo di mobili e macchine d'ufficio e di laboratorio, nonché della connessione dati e voce, pagamento di utenze, ecc.) non è una mera prestazione accessoria di una locazione, ma assume un ruolo prevalente rispetto all'utilizzo del bene immobile.

L'oggetto del contratto è, dunque, un servizio a prestazione complessa, come dovrebbe attestare il contratto stipulato tra la clinica e i medici che utilizzano la struttura della stessa.

### *Caratteristiche del contratto a prestazioni complesse*

Il contratto a prestazione complessa (detto anche di *service*), a differenza poi del contratto di locazione, non è soggetto a registrazione per la sua validità ed efficacia.

L'obbligo di registrazione sussiste soltanto, oltre che in caso di redazione per atto pubblico:

- come per ogni contratto, in caso d'uso (articolo 6, Dpr 131/1986) e cioè se il contratto dovesse essere utilizzato nell'ambito di una controversia tra le parti;
- nel caso in cui le parti decidano di redigere il contratto nella forma di scrittura privata autenticata (ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte I, del Dpr 131/1986).

In entrambi i casi (registrazione in termine fisso o in caso d'uso) l'imposta di registro è dovuta nella misura fissa di 200 euro per il principio di alternatività Iva-registro stabilito dall'articolo 40, Dpr 131/1986:

*“Per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa”.*

**Si tratta, quindi, di un contratto ben diverso da quello di locazione, e quindi assoggettato ad Iva.**

Le fattispecie per le quali è previsto il regime di esenzione Iva, infatti, devono essere interpretate restrittivamente in quanto costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo d'imposta (tra le tante, di recente Corte di Giustizia Ue, sentenza 2 luglio 2020, causa C-231/19).

La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (sentenza del 12 giugno 2003, C-275/01), definendo le caratteristiche proprie delle locazioni di immobili, esenti Iva ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8), Dpr 633/1972, (analogo all'articolo 135, lett. I, Direttiva 2006/212/CE) ha affermato che il contenuto tipico

della locazione consiste nel conferire all'interessato, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, il diritto di occupare un immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficiarne.

Allo stesso tempo si esclude che possano ricondursi in tale ambito i contratti che non hanno per oggetto la sola messa a disposizione passiva di una superficie o di uno spazio, anche qualora si garantisca al contraente il diritto di occuparlo come se ne fosse proprietario.

Secondo le note esplicative (paragrafo 24) – emanate dalla Commissione europea il 26 ottobre 2015 - sulle norme dell'Ue in materia di Iva, concernenti il luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili (regolamento di esecuzione UE n. 1042/2013 del Consiglio), laddove una prestazione complessa comprenda servizi relativi a beni immobili, ma anche altri beni o servizi (vale a dire, se si tratta di una prestazione raggruppata comprendente svariati elementi), occorre verificare se l'elemento predominante della prestazione sia il servizio relativo al bene immobile e se tale servizio presenti un nesso sufficientemente diretto con quel bene immobile.

Vi si legge:

*“laddove una prestazione complessa comprenda servizi relativi a beni immobili ma anche altri beni o servizi (vale a dire, se si tratta di una prestazione raggruppata comprendente svariati elementi), occorre verificare se l'elemento predominante della prestazione sia il servizio relativo al bene immobile e se tale servizio presenti un nesso sufficientemente diretto con quel bene immobile (cfr. anche le spiegazioni relative alle prestazioni raggruppate di cui sopra)”.*

Nel caso del contratto fra la società che gestisce la clinica e i medici fruitori dei servizi della società dovrebbe essere evidente che questi ultimi non sono tanto interessati ad occupare una porzione di immobile (circostanza che qualificherebbe il contratto come di locazione), bensì hanno interesse per i tutti i servizi che gli vengono offerti: uno studio medico attrezzato, innanzitutto; sotto questo aspetto ricordiamo la già citata circolare 7/E/2013 che richiamava le autorizzazioni amministrative quale elemento qualitativo che caratterizza i servizi a prestazioni complesse (e a tal proposito ricordiamo che la clinica deve aver ottenuto la prescritta autorizzazione sanitaria per svolgere attività medica o per mettere a disposizione spazi idonei da utilizzare perché venga svolta, anche da terzi, l'attività sanitaria).

Non si è, quindi, nel caso di specie, in presenza di un contratto di locazione (che consente di fruire del bonus locazione nella misura del 60% del canone pattuito) ma di un contratto a prestazioni complesse – nelle quali la presenza dell’immobile è necessaria ma non costituisce l’oggetto del contratto - che dà diritto al credito d’imposta nella misura del 30%.

Ad ulteriore conferma della conclusione cui siamo giunti ricordiamo che il codice attività (Ateco) della clinica che abbiamo preso ad esempio è l’ 82.11.02 (Gestione di uffici temporanei, uffici residence) che include espressamente la “*messa a disposizione di locali attrezzati per permettere a terzi abilitati l’erogazione di servizi sanitari*”.

Cfr. [ISTAT - Classificazione delle attività economiche Ateco 2007](#)

- la clinica possa fruire di un credito d’imposta nella misura del 60% (a fronte dell’eventuale canone di locazione in essere con la proprietà), al ricorrere delle ulteriori condizioni di legge;
- i medici che utilizzano le strutture messe a disposizione dalla clinica possano, a loro volta, fruire di un credito d’imposta nella misura del 30% (a fronte dei corrispettivi pagati per il contratto a prestazioni complesse stipulato con la clinica stessa), al ricorrere delle ulteriori condizioni di legge.

La possibilità che il bonus spetti anche ai sublocatari è stata ammessa dall’agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello 15 settembre 2020, n. 356.

## La questione dell’Iva indetraibile

In via prudenziale, ed in assenza di chiarimenti in merito, si ritiene – sulla base delle argomentazioni che *infra* svolgeremo - che la base di calcolo del credito d’imposta (30%) sia da assumere al netto dell’Iva, ancorché l’imposta fosse indetraibile per il committente (il medico).

Ciò in quanto la norma parla di “*canone*” (riferendosi a quanto previsto nel contratto) e non di costo (che include anche l’eventuale Iva non detratta, quale onere accessorio del costo sopportato, ma con riferimento alla tecnica contabile).

Si tenga anche conto che il credito d'imposta è cedibile, al locatore (prestatore di servizi complessi) o a terzi.

In proposito la circolare 14/E/2020, paragrafo 5 ricorda che

*“resta ferma ... la possibilità di cedere il credito d' imposta al locatore a titolo di pagamento del canone”.*

Ma è evidente che l'importo cedibile è pari al corrispettivo pattuito al netto dell'Iva.

Si faccia l'esempio di un corrispettivo di 1.000 + Iva al 22% (220), per un totale di costo pari a 1.220.

Il medico potrebbe cedere al locatore 300 a titolo di pagamento del corrispettivo e dovrebbe corrispondere la differenza in denaro (920).

Non può senz'altro cedere il 30% di 1.220, cifra che include l'imposta che deve essere incassata dal locatore/prestatore per intero, giacché deve versarla all'Erario.

*A cura di Dario Cassinari e Claudio Sabbatini*

Martedì 29 settembre 2020