

Risposta n. 263

OGGETTO: Articolo 28 del decreto legge 19 maggio, n. 34. Credito d'imposta per canoni di locazione ad uso non abitativo ed affitto d'azienda.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.r.l.s. (in seguito anche l'"istante") rappresenta di essere stata costituita nel 2019 e di svolgere la propria attività con il codice Ateco ... e di essere titolare di un contratto d'affitto.

L'interpellante richiama l'articolo 28 del decreto legge 19 maggio, n. 34, che ha istituito un credito d'imposta per canoni di locazione ad uso non abitativo ed affitto d'azienda con riferimento ai mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020, poi prorogato per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020 dall'articolo 8 del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137.

L'istante, inoltre, dichiara che, a causa dei provvedimenti governativi emanati a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, a partire dal 23 febbraio 2020 non ha potuto svolgere, tranne che per il periodo estivo, e limitatamente alla sola attività di ..., l'attività per la quale è stata costituita.

L'interpellante premettendo di non aver versato il canone di locazione previsto

per i mesi oggetto di agevolazione, procedendo al pagamento dei canoni di locazione dei mesi sopra indicati nel 2021, chiede chiarimenti in merito alla possibilità di fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto-legge n. 34 del 2020 e quello di cui all'articolo 8 del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Considerato che il credito d'imposta è cedibile al locatore entro il 31 dicembre 2021, e rilevato anche che con la risposta all'istanza di interpello n. 440 del 5 ottobre 2020 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che un contribuente che aveva pagato anticipatamente il canone di competenza del 2020 nell'anno 2019 potesse fruire del credito d'imposta qui in esame, l'istante ritiene possibile procedere al pagamento nella misura del 40 per cento dei canoni di locazione dei mesi di spettanza dell'agevolazione riferiti all'anno 2020 nel 2021 e, quindi, di poter beneficiare del relativo credito d'imposta, con la cessione al locatore della quota non versata pari al 60 per cento del canone.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone un giudizio in merito alla sussistenza degli ulteriori requisiti previsti dalla legge per la fruizione del credito d'imposta di seguito descritto, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, Decreto rilancio) convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, introdotto al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, ha previsto un credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto

d'azienda al sussistere di determinati requisiti soggettivi ed oggettivi. In particolare:

- il comma 1 del citato articolo prevede che: *«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»;*

- il comma 2 stabilisce che : *«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 (...)».*

Si osserva che per quanto concerne l'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione in parola, il predetto comma individua come beneficiari del *«credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda»* 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 Rilancio.

Considerato che il decreto Rilancio è entrato in vigore il 19 maggio 2020, per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare il limite dei ricavi o dei compensi va verificato con riferimento al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019.

Inoltre, come chiarito in relazione ad altre disposizioni emanate nel periodo emergenziale, la soglia dei ricavi o compensi va determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito.

Per quanto concerne, invece, l'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione in esame, il credito d'imposta è stabilito in misura percentuale (60 per cento o 30 per cento) in relazione ai canoni:

a) 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;

b) dei contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

In sede di conversione del decreto Rilancio ad opera della legge 17 luglio 2020, n. 77, nel *corpus* dell'articolo 28 è stato inserito il comma 3-*bis*, che ha riconosciuto il credito d'imposta in esame, rispettivamente nella misura del 20 per cento e del 10 per cento, alle *«imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore»*.

Il successivo comma 5 dello stesso articolo 28, così come modificato dalla citata legge di conversione, prevede, a sua volta, che il credito d'imposta *«è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno e per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio, giugno e luglio. Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento 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 calo del fatturato o dei corrispettivi si rimanda ai chiarimenti contenuti nella circolare n. 9/E del 13 aprile

2020, paragrafo 2.2.5.

L'articolo 8 del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137, nella versione modificata dalla legge di conversione 18 dicembre 2020, n. 176, ha esteso il credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto Rilancio in relazione ai canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e di affitto d'azienda dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrati nel periodo d'imposta precedente, alle imprese operanti nei settori di cui ai codici ATECO indicati all'Allegato 1 annesso al citato decreto legge.

Inoltre, con l'articolo 8-*bis* del medesimo decreto-legge n. 137 del 2020 è stato disposto che *«Alle imprese operanti nei settori riferiti ai codici ATECO riportati nell'Allegato 2, nonché alle imprese che svolgono le attività di cui ai codici ATECO 79.1, 79.11 e 79.12 che hanno la sede operativa nelle aree del territorio nazionale, 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'articolo 3 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2020 e dell'articolo 19-bis del presente decreto, spetta il credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda di cui all'articolo 8 del presente decreto, con riferimento a ciascuno dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020»*.

Successivamente, il presente comma è stato così modificato dall'articolo 1, comma 602, legge 30 dicembre 2020, n. 178, a decorrere dal 1° gennaio 2021, e dall'articolo 2-bis, comma 1, decreto-legge 18 dicembre 2020, n. 172, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 gennaio 2021, n. 6 per cui *«Per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, il credito d'imposta spetta fino al 30 aprile 2021, a condizione che abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2021 di almeno il 50 per cento rispetto allo stesso mese dell'anno 2019»*.

Al fine di evitare la sovrapposizione in capo ai medesimi soggetti e per le

medesime spese, il comma 8 del più volte citato articolo 28 del decreto Rilancio prevede espressamente il divieto di cumulo con il credito d'imposta previsto dall'articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (il "decreto Cura Italia"), convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

Il comma 1, dell'articolo 122 del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. "Decreto Rilancio") specifica che: *«fino al 31 dicembre 2021, i soggetti beneficiari dei crediti d'imposta elencati al successivo comma 2 possono, in luogo dell'utilizzo diretto, optare per la cessione, anche parziale, degli stessi ad altri soggetti, ivi inclusi il locatore o il concedente, a fronte di uno sconto di pari ammontare sul canone da versare, gli istituti di credito e altri intermediari finanziari»*.

Il citato comma 2 individua, tra le misure introdotte per fronteggiare l'emergenza COVID, anche il *«credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda di cui all'articolo 28»*.

Con il Provvedimento del 1°luglio 2020 (Prot. n. 250739/2020) il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha disposto le modalità di attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 122, comma 2, lettere a) e b), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 e con il Provvedimento del 14 dicembre 2020 (Prot. n. 378222/2020) il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha disposto le modalità di invio della comunicazione della cessione dei crediti di cui all'articolo 122, comma 2, lettere a) e b), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, approvando il nuovo modello di comunicazione e le relative istruzioni.

Nel caso di specie, l'istante rappresenta di voler procedere al pagamento nel 2021 dei canoni di locazione relativo ai mesi che rientrano nell'ambito di determinazione del credito d'imposta qui in esame.

Alla luce di quanto sopra esposto, ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti richiesti dalla norma (che come precisato in premessa non è oggetto del presente parere), a seguito del versamento, operato nel 2021, della quota dei canoni relativi al 2020 non ceduta al locatario, l'istante maturerà il diritto alla fruizione del

credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto-legge n. 34 del 2020 e quello di cui all'articolo 8 del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137. Si rammenta che la predetta cessione dovrà essere effettuata nel rispetto dei provvedimenti sopra citati.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)