

Risposta n. 102

OGGETTO: Articolo 28 del decreto legge n. 34 del 19 maggio 2020. Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda.

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

QUESITO

La società ALFA Spa è stata costituita il ... 1975 ha per oggetto sociale ...

La società esercita la propria attività imprenditoriale con il codice d'attività prevalente ... nonché l'attività di commercio al dettaglio con il codice attività dichiarato ...

Per lo svolgimento di quest'ultima attività la società conduce in locazione una serie di unità immobiliari.

L'istante evidenzia che i contratti di locazione riguardano gli immobili siti nei comuni di

Tutti i contratti in essere nell'anno 2020 riguardano i mesi interessati dall'agevolazione; i relativi canoni di locazione per i mesi di marzo, aprile e maggio 2020 sono stati integralmente pagati.

Alla luce delle su esposte considerazioni, l'istante chiede chiarimenti in ordine alla possibilità e modalità di fruizione del «*Credito d'imposta per i canoni di locazione*

degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda» limitatamente all'attività di «*Commercio al dettaglio di ...»* identificata con il codice ATECO ... e svolta come attività secondaria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società ritiene di avere tutti i requisiti e di soddisfare tutte le condizioni previste dalla normativa in vigore per usufruire del «Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda» previsto dall'articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020 n. 34, convertito con modificazione dalla legge n. 77 del 2020, che prevede un credito d'imposta per canoni di locazione, anche d'azienda, di leasing e di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento di determinate attività.

In particolare, l'istante ritiene di rientrare nella previsione del comma 3-bis dell'articolo 28 del decreto-legge n. 34 del 2020, il quale dispone che *«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 del presente decreto, il credito d'imposta di cui ai commi 1 e 2 spetta, rispettivamente, nelle misure del 20 per cento e del 10 per cento»*.

I requisiti che devono essere soddisfatti ai sensi della normativa in vigore, affinché il soggetto possa beneficiare del credito d'imposta sono quelli di seguito descritti.

L'ambito soggettivo ricomprende gli esercenti attività d'impresa, arte o professione, 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 del decreto.

Infatti, nel caso di specie, l'istante evidenzia che:

- come si evince dalla lettura del bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/2019, la società è una Società per Azioni con ricavi superiori a 5 milioni di euro;

· svolge attività di "*Commercio al dettaglio di ...*", identificata con il codice ..., mediante contratti di locazione o di affitto di ramo d'azienda (come nel caso di affitto degli spazi commerciali all'interno di alcuni ...);

· dalle Liquidazioni Iva Periodiche, relative ai mesi di marzo, aprile e maggio 2019 e 2020, si evince il calo di fatturato complessivo richiesto dalla norma e con riferimento all'attività di commercio al dettaglio, la diminuzione di fatturato è ugualmente verificata, come risulta dall'esame del registro dei corrispettivi riferiti al medesimo arco temporale.

A sostegno della propria tesi, l'istante evidenzia la prassi dell'Agenzia delle Entrate che con la circolare n. 14/E del 6 giugno 2020, par. 2, ha precisato che l'eventuale svolgimento di attività commerciale in maniera non prevalente rispetto a quella istituzionale (*rectius* principale), non pregiudica la fruizione del credito d'imposta, anche in relazione a quest'ultima attività. Inoltre, osserva che:

- sarebbe ingiustificatamente penalizzante (oltreché soggettivamente non previsto dal dettato normativo) escludere la medesima istante dal beneficio per il solo fatto di svolgere l'attività agevolata di commercio al dettaglio per il tramite di un codice attività non prevalente;

- l'attività di commercio al dettaglio pur essendo secondaria rispetto ai volumi dell'attività produttiva è pur sempre un'attività che a regime realizza annualmente quasi 10 milioni di euro di fatturato, impiega oltre quaranta dipendenti ed è stata fortemente penalizzata dalle misure di chiusura finalizzate al contenimento della pandemia di COVID-19, vero motivo del riconoscimento di questa tipologia di interventi di ristoro decretati dal Governo Italiano.

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 per la fruizione del credito d'imposta di seguito descritto, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

La soluzione interpretativa del quesito in trattazione richiede l'esame dell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 19 maggio 2020 (in seguito anche Decreto rilancio), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, il quale così dispone:

· comma 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»;*

· comma 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 (...).».*

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 legge n. 34 del 2020 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-legge n. 34 del 2020 ad opera della legge di conversione n. 77 del 2020, 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 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 legge n. 34 del 2020 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.

In base al combinato disposto di cui agli articoli 28, comma 6 e 122, comma 2, lettera b), del cd Decreto rilancio, il credito d'imposta è utilizzabile:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;

- in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni;

ovvero, in alternativa, può essere ceduto anche in misura parziale:

- a) al locatore o al concedente a fronte di uno sconto di pari ammontare sul canone da versare;

- b) ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Al fine di evitare la sovrapposizione di agevolazioni 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 (c.d. "Decreto Cura

Italia"), convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. n. 250739, del 1° luglio 2020 sono state definite le modalità di comunicazione della cessione del "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 rilancio.

Inoltre, ulteriori istruzioni operative sono state fornite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. n. 378222, del 14 dicembre 2020 recante « *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 (...)*».

Con le circolari n. 14/E del 6 giugno 2020 e n. 25/E del 20 agosto 2020, sono stati forniti chiarimenti in relazione al credito d'imposta qui in esame.

Ciò detto, va altresì rilevato che nell'istanza di interpello in esame viene riferito che la società istante esercita la propria attività imprenditoriale con il codice d'attività prevalente ... nonché l'attività di commercio al dettaglio con il codice attività dichiarato ... Inoltre, l'attività di commercio al dettaglio, pur essendo secondaria rispetto ai volumi dell'attività produttiva, realizza annualmente quasi 10 milioni di euro di fatturato.

Ebbene, tenuto conto del fine agevolativo dell'articolo 28 del Decreto rilancio, il quale si propone espressamente di «*contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*» anche nel settore del "commercio al dettaglio", si ritiene coerente con la *voluntas legis* che la società istante possa beneficiare del credito d'imposta di cui al comma 3-bis allorché, come sembra emergere dai dati di bilancio, specificatamente dalle attività di commercio al dettaglio siano derivati - nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del cd Decreto rilancio (periodo d'imposta 2019) - ricavi superiori a 5 milioni di euro.

Più precisamente, assumendo, acriticamente, per verificata la condizione posta dal citato comma 3-*bis* dell'articolo 28, il quale, si ripete, riconosce spettante il credito

di imposta di cui ai precedenti commi 1 e 2 *«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 del presente decreto ...»*, si ritiene che la società istante possa beneficiare dell'agevolazione in esame nella misura del 20% dell'importo mensile del canone relativo ai mesi di marzo, aprile, maggio e giugno del 2020, versato nel periodo d'imposta 2020 per la locazione dei locali in cui vengono svolte in via esclusiva attività di commercio al dettaglio, ovvero dei locali in cui vengono svolte contestualmente attività di commercio al dettaglio e di produzione di ...

Resta fermo che la società istante non potrà usufruire del credito d'imposta di cui al comma 3-bis con riferimento ai canoni versati per la locazione e la subconcessione degli immobili in cui sono svolte esclusivamente attività diverse da quelle di commercio al dettaglio.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)