

Risposta n. 442

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

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

QUESITO

La società istante ALFA S.R.L ha iniziato la propria attività stipulando, nel mese di settembre 2019, un contratto di affitto d'azienda con l'impresa individuale BETA di TIZIO.

L'azienda è gestita negli immobili siti in ... , condotti in locazione in forza di contratto stipulato nel mese di aprile 2019, della durata di sei anni, nel quale la società affittuaria è subentrata in qualità di affittuaria dell'azienda.

L'azienda viene condotta con lo stesso personale dipendente e gli stessi strumenti e clientela dell'affittante.

L'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 (c.d. "Decreto rilancio") ha istituito, per i mesi di marzo, aprile e maggio 2020, un credito d'imposta *"nella misura del 60 per cento del canone di locazione di immobili ad uso non abitativo, destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola ...ecc."*, spettante a condizione che il locatario abbia subito una diminuzione del fatturato nel

mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

La società ha già corrisposto alla proprietà i canoni di locazione per i mesi di marzo, aprile e maggio 2020.

Ciò premesso, l'istante chiede se sia possibile fruire del credito d'imposta di cui al menzionato articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società interpellante ritiene, avendo stipulato un contratto di affitto d'azienda ed essendo subentrata in tutti i rapporti giuridici spettanti all'impresa individuale affittante (fatta eccezione per i crediti e i debiti ad essa specificamente concernenti) ed anche *ex lege* nel contratto di locazione dell'immobile in corso, al fine di determinare il minor fatturato e di beneficiare del credito d'imposta in argomento, di poter confrontare il fatturato ottenuto dalla stessa ALFA S.R.L. nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 con quello realizzato dall'impresa individuale BETA di TIZIO negli stessi mesi dell'anno 2019.

In tal modo, ritiene l'istante, verrebbe rispettata la *ratio legis*, che è quella di porre in essere delle misure a sostegno dell'economia (come affermato nella circolare n. 14/E del 6 giugno 2020, paragrafo 1).

Diversamente opinando, la società ALFA S.R.L., pur avendo subito gli effetti della pandemia al pari delle altre imprese dello stesso settore, non potrebbe godere del credito d'imposta sulla locazione pagata; ciò, sostiene il contribuente, solo per una dimenticanza del legislatore.

Ne consegue che la società istante ritiene possibile confrontare il proprio fatturato dei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 con il fatturato degli stessi mesi del 2019 dell'impresa individuale affittante BETA di TIZIO, al fine di poter beneficiare, laddove spettante ai sensi dell'articolo 28, comma 5, del Decreto rilancio, del credito

d'imposta per i canoni di locazione previsto dallo stesso articolo 28.

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, nonché in merito agli effetti fiscali dell'operazione di affitto d'azienda menzionata nell'istanza, per i quali resta fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Il credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, "Decreto rilancio") è stabilito in misura percentuale (rispettivamente, 60 per cento e 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.

Il comma 5 del sopra citato articolo 28, come da ultimo modificato dall'articolo 77 del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, prevede 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».

Per completezza, si segnala che le modifiche apportate al citato credito d'imposta dal decreto legge n. 104 del 2020 saranno efficaci solo a seguito dell'autorizzazione della Commissione europea sugli aiuti di stato (*cf.* articolo 77, comma 3, del decreto legge n. 104 del 2020).

Ai sensi dell'articolo 28, comma 6, e dell'articolo 122, comma 2, lettera *b*), del Decreto rilancio, il credito d'imposta è utilizzabile:

- in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa
- può essere ceduto al locatore o al concedente e ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 1° luglio 2020 (prot. n. 250739/2020) 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 per quelli relativi all'affitto d'azienda di cui all'articolo 28 del Decreto rilancio.

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

Nel caso in esame, la società istante chiede di conoscere se debba ritenersi esclusa dal beneficio fiscale (spettante, nelle ipotesi di affitto d'azienda, nella misura del 30 per cento), non potendo operare il confronto, richiesto dalla disposizione in argomento, tra il fatturato relativo a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 - per i quali dichiara di aver corrisposto i canoni di locazione relativi al contratto d'affitto d'azienda stipulato con l'impresa individuale BETA di TIZIO - e quello dei corrispondenti periodi dell'anno precedente, in quanto ha iniziato a svolgere la propria

attività, in forza del predetto contratto, solo nel mese di settembre 2019.

Nel merito, si osserva che con particolare riferimento proprio alle modalità di determinazione del requisito della riduzione del fatturato - seppur nell'ambito dei chiarimenti riguardanti il contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del Decreto rilancio - è stato precisato, con la circolare 21 luglio 2020, n. 22/E (paragrafo 4.5), che *«nell'ipotesi di subentro in un contratto di affitto d'azienda occorrerà considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del contratto nel periodo di riferimento, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione di fatturato»*

La comune *ratio legis* che ispira le misure inserite nel Titolo II "Sostegno alle imprese e all'economia", al capo I "Misure di sostegno", del Decreto rilancio - ossia, contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID 19 - induce a sostenere che, anche in relazione al credito d'imposta di cui all'articolo 28, occorra considerare i valori riferibili all'azienda oggetto di trasferimento ai fini del calcolo della riduzione del fatturato (*cf.* risposta n. 402/E del 24 settembre 2020).

Pertanto, alla luce di quanto sopra argomentato, si ritiene che, nel caso di specie, il calcolo della riduzione del fatturato di cui al comma 5 dell'articolo 28 del Decreto rilancio debba essere effettuato, in capo al soggetto avente causa del contratto d'affitto d'azienda, confrontando l'ammontare del fatturato di ciascuno dei mesi di possibile fruizione del beneficio rispetto al fatturato dell'azienda affittata riferibile ai medesimi periodi dell'anno precedente, ancorchè nei predetti periodi la stessa azienda fosse in possesso del soggetto dante causa (concedente), fermo restando il rispetto degli altri requisiti di legge.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)