

Risposta n. 509

OGGETTO: Articolo 65 del decreto legge del 17 marzo 2020, n. 18 e articolo 28 decreto legge 19 maggio 2020, n. 34. Credito d'imposta locazione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola

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

QUESITO

L'istante ha "aperto" la partita IVA in data XX XX 2020 ed è titolare di una ditta individuale, con decorrenza dal XX XX 2020, nel settore della ristorazione (bar ed esercizi simili senza cucina).

Successivamente, ha stipulato un contratto di locazione ad uso commerciale a partire dal XX XX 2020. Tuttavia, a causa dell'emergenza da COVID-19, non ha mai avviato la propria attività. Ad oggi, pertanto, l'impresa individuale risulta ancora inattiva.

L'istante richiama la disposizione contenuta nell'articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 (di seguito, decreto Cura Italia) - che prevede un credito d'imposta, a favore dei soggetti esercenti attività di impresa, pari al 60% delle spese sostenute a marzo 2020 per canoni di locazione purché relativi ad immobili rientranti nella categoria catastale C/1- e la norma contenuta nell'articolo 28 del decreto legge 19

maggio 2020, n. 34 (di seguito, decreto Rilancio) che prevede un credito d'imposta a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa per l'anno 2020, nella misura del 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione di immobili di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola e di interesse turistico, con riferimento ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020. A tal fine, l'istante chiede di avere la conferma che sia possibile fruire del credito d'imposta anche se non è stata ancora iniziata l'attività.

Inoltre, dal momento che non ha emesso alcuna fattura nei mesi di aprile e maggio 2020 e, di conseguenza, non è possibile dimostrare il requisito relativo al calo di fatturato, chiede se nell'ipotesi di mancato inizio dell'attività o di mancata emissione di fatture nei mesi di marzo, aprile, maggio 2019 possa rientrare nella fruizione di tale credito d'imposta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene «che quindi debba esserci una delucidazione in merito al requisito del calo fatturato, qualora l'attività non sia iniziata nei mesi indicati come riferimento per il 2019, oppure una conferma di esclusione per le p. iva iniziate successivamente al 31/05/2019».

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.

Il Decreto Legge n. 18 del 17 marzo 2020 (decreto Cura Italia) prevede all'articolo 65, un credito d'imposta, a favore dei soggetti esercenti attività di impresa,

pari al 60% delle spese sostenute a marzo 2020 per canoni di locazione purché relativi ad immobili rientranti nella categoria catastale C/1.

La finalità della norma è quella di riconoscere, agli esercenti di attività di vendita al dettaglio che hanno dovuto sospendere l'attività, un parziale ristoro dei costi sostenuti per la locazione dell'immobile adibito all'attività al dettaglio e attualmente inutilizzato.

Al riguardo, si rammenta che con la circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, al paragrafo 3.1, è stato chiarito, in coerenza con la finalità della norma, che il predetto credito d'imposta matura a seguito dell'avvenuto pagamento del canone stesso e sono esclusi dall'agevolazione i contratti di locazione di immobili rientranti in altre categorie catastali, seppure con destinazione commerciale.

L'articolo 28, comma 1, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto rilancio), convertito con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n.77, dispone che: *«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».*

Ai sensi del successivo comma 5, (come da ultimo modificato dall'articolo 77 del decreto-legge 14 agosto 2020, n.104) il credito d'imposta in esame *«è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno [...]». 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. Il credito d'imposta spetta anche in assenza dei requisiti di cui al periodo precedente ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 (...)».

Al riguardo, si rappresenta che le modifiche apportate al citato credito d'imposta dal decreto legge n. 104 del 2020, convertito con la legge n. 106 del 2020 saranno efficaci solo a seguito dell'autorizzazione della Commissione europea sugli aiuti di stato (*cf.* articolo 77, comma 3, decreto legge n. 104 del 2020).

In riferimento alle modalità di utilizzo del credito d'imposta, ai sensi del comma 6 dell'articolo 28 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:
 - a) al locatore o al concedente;
 - b) 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 250739/2020 del 1° luglio 2020, inoltre, 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-legge 19 maggio 2020, n. 34.

In relazione al credito d'imposta di cui all'articolo 28, sono stati poi forniti con la circolare n. 14/E del 6 giugno 2020 e con la circolare del 20 agosto 2020, n. 25/E i primi chiarimenti ritenuti necessari.

In particolare, con la circolare n.14/E del 2020 è stato evidenziato che la ratio dell'articolo 28 *«è quella di contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da*

COVID-19 che hanno determinato una riduzione dei ricavi o dei compensi delle attività economiche a fronte dell'incidenza dei costi fissi quali, ad esempio, il canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili delle piccole attività economiche ».

Inoltre, con riferimento all'immobile, in tale documento di prassi è stato specificato che: *«(...) gli immobili oggetto di locazione (o almeno uno degli immobili in ipotesi di affitto d'azienda o contratto misto), indipendentemente dalla categoria catastale, devono essere destinati allo svolgimento effettivo delle seguenti attività:*

- industriale;*
- commerciale;*
- artigianale;*
- agricola;*
- di interesse turistico »*

Ciò premesso, si rileva che nel caso di specie l'istante, titolare di una ditta individuale, ha aperto la partita IVA in data XX XX 2020, risulta iscritto al registro delle imprese il XX XX 2020 e ha stipulato un contratto di locazione ad uso commerciale con decorrenza XX XX 2020, tuttavia non ha mai iniziato l'attività a causa della pandemia e, di conseguenza non ha emesso alcuna fattura nei mesi di marzo, aprile e maggio.

Alla luce di quanto sopra esposto, si ritiene che l'istante rientra tra i soggetti di cui all'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 28 del decreto Rilancio, quindi, tra coloro che *«hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019»* e che, di conseguenza, in linea di principio, possono fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto Rilancio anche in assenza dei requisiti di cui al periodo precedente del medesimo comma 5 (i.e. riduzione del fatturato); tuttavia, nel caso di specie, non risulta integrato l'ulteriore requisito riguardante la destinazione all'uso "commerciale" dell'immobile locato.

Pertanto, la fruizione del credito - nel rispetto della *ratio legis* della disposizione

agevolativa - è rinviata al momento successivo a quello in cui si realizzerà lo svolgimento effettivo dell'attività dichiarata, momento in cui sarà dimostrabile la specifica destinazione dell'immobile, anche se posteriore a giugno 2020. Tuttavia, in ogni caso, l'istante maturerà il diritto al credito in relazione alle quote riferibili ai mesi di marzo, aprile, maggio e giugno (fermo restando il rispetto tutti gli altri requisiti previsti dalla disposizione in commento).

Da ultimo, si segnala che, ai sensi dell'articolo 28, comma 8 del d.l. 34 del 2020 il credito d'imposta previsto dal decreto crescita per il mese di marzo non è cumulabile con quello previsto dall'articolo 65 del decreto-legge n.18 del 2020 (cfr. anche circolare n.14/E del 2020).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)