

Risposta n. 594

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a) legge 27 luglio 2000, n. 212 - credito d'imposta di cui all'articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 - limiti alla compensazione e al riporto

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante), fa presente quanto sinteticamente qui di seguito riportato.

L'istante, riferisce di avere diritto al credito d'imposta di cui all'articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 (di seguito, Decreto cura Italia), calcolato sul canone di locazione del mese di marzo 2020 di immobili rientranti nella categoria catastale C/1 (botteghe e negozi). Riferisce, altresì, di avere potenzialmente diritto alle seguenti misure agevolative previste per contrastare gli effetti negativi derivanti dall'emergenza epidemiologica da Covid-19:

1) credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e affitto d'azienda di cui all'articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (di seguito decreto Rilancio);

2) credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, *ex* articolo 120 del decreto Rilancio;

3) credito d'imposta per il rafforzamento patrimoniale, di cui all'articolo 26, comma 4, del decreto Rilancio, regolamentato dal decreto ministeriale 10 agosto 2020.

Tanto premesso, l'istante chiede se, quando il credito per botteghe e negozi è utilizzato direttamente dal beneficiario che ne ha maturato il diritto, lo stesso sia soggetto ai limiti di compensazione previsti dall'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e dall'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, ed a quanto previsto dall'articolo 122 del decreto cura Italia, secondo cui *«La quota di credito non utilizzata nell'anno non può essere utilizzata negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso»*.

Chiede, infine, se l'utilizzo del credito in questione sia subordinato alle limitazioni imposte dalle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, richiamando quanto disposto dall'articolo 122 del decreto cura Italia, secondo cui il credito di cui all'articolo 65 del medesimo decreto:

- i) può essere ceduto a terzi,
- ii) può essere *« usufruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente »*,
- iii) al cessionario *« Non si applicano i limiti di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 »*;

ritiene che anche il cedente possa utilizzarlo in compensazione *ex* articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, senza applicazione dei suddetti limiti.

Ritiene, altresì, che la previsione contenuta nel richiamato articolo 122, secondo cui *«La quota di credito non utilizzata nell'anno non può essere utilizzata negli anni*

successivi, e non può essere richiesta a rimborso», sia riferibile ai soli cessionari e non operi nei confronti dei diretti beneficiari. In altre parole, l'istante è dell'avviso che il beneficiario del credito possa utilizzarlo in compensazione anche negli anni successivi a quello in cui ha maturato il diritto a fruirne e possa, in alternativa, chiederlo a rimborso.

L'istante, inoltre, ritiene che il credito d'imposta di cui all'articolo 65 del decreto cura Italia non sia subordinato ad alcuna delle limitazioni previste in materia di aiuti di Stato. In particolare, l'istante è dell'avviso che detto credito d'imposta non rientri tra le misure di cui dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c) del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e tantomeno tra gli aiuti di Stato disciplinati dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera b) dello stesso Trattato. A tal fine evidenzia che, in base a quanto risulta dalla documentazione pubblicamente fruibile sul sito *internet* della Commissione europea, l'Italia non ha ricevuto nessuna preventiva autorizzazione per l'adozione di tale misura di favore.

Detta misura, ad avviso dell'istante, non rientra neppure tra gli aiuti di Stato riconducibili alle sovvenzioni dirette, agli anticipi rimborsabili e alle agevolazioni fiscali di cui alla Sezione 3.1 del "*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19*", tenuto conto che la norma istitutiva, diversamente dalle altre misure agevolative soggette al predetto "Quadro", non indica un *budget* previsionale di spesa. Ritiene, infine, che il credito d'imposta in questione non possa essere ricondotto alle misure supplementari di cui al Regolamento "*de minimis*" (Regolamento n. 1047/2013), o al Regolamento di esenzione generale per categoria (Regolamento n. 651/2014 come modificato dal Regolamento n. 1084/2017).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 65 del decreto cura Italia, come modificato in sede di conversione

dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, prevede che:

«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 è riconosciuto, per l'anno 2020, un credito d'imposta nella misura del 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, di immobili rientranti nella categoria catastale C/1.

2. Il credito d'imposta non si applica alle attività di cui agli allegati 1 e 2 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 11 marzo 2020 ed è utilizzabile, esclusivamente, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

[...]

3. Agli oneri derivanti dal presente articolo si provvede ai sensi dell'articolo 126.».

Come chiarito con la circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, *«L'agevolazione in esame ha la finalità di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di contenimento dell'emergenza epidemiologica nei confronti dei soggetti esercitanti attività d'impresa nell'ambito della quale risulta condotto in locazione un immobile in categoria catastale C/1. Ancorché la disposizione si riferisca, genericamente, al 60 per cento dell'ammontare del canone di locazione, la stessa ha la finalità di ristorare il soggetto dal costo sostenuto costituito dal predetto canone, sicché in coerenza con tale finalità il predetto credito maturerà a seguito dell'avvenuto pagamento del canone medesimo».*

Le risorse per far fronte a tale agevolazione sono rinvenibili, per espressa previsione, tra quelle contemplate dal successivo articolo 126, che contiene le "disposizioni finanziarie".

Al fine di consentire una più rapida fruizione del credito anche a coloro che non hanno debiti compensabili, il legislatore, con l'articolo 121 del decreto Rilancio, ne ha consentito la cessione a terzi, prevedendo che:

«1. A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e 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.

2. Le disposizioni contenute nel presente articolo si applicano alle seguenti misure introdotte per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19:

a) credito d'imposta per botteghe e negozi di cui all'articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27;

b) credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda di cui all'articolo 28;

c) credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro di cui all'articolo 120;

d) credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui all'articolo 125.

3. I cessionari utilizzano il credito ceduto anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Il credito d'imposta è usufruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente. La quota di credito non utilizzata nell'anno non può essere utilizzata negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

[...]

5. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le modalità attuative delle disposizioni di cui al presente articolo, comprese quelle relative all'esercizio dell'opzione, da effettuarsi in via telematica.».

Con provvedimento del 2 luglio 2020, Prot. n. 250739/2020, è stato previsto al punto 4 che *«4.1. I cessionari utilizzano i crediti d'imposta con le stesse modalità con le quali sarebbero stati utilizzati dal soggetto cedente. Nel caso in cui i cessionari*

intendano utilizzare i crediti in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241:

a) il modello F24 è presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;

b) nel caso in cui l'importo del credito utilizzato in compensazione risulti superiore all'ammontare disponibile, anche tenendo conto di precedenti fruizioni del credito stesso, il relativo modello F24 è scartato. Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24 tramite apposita ricevuta consultabile mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate;

c) non si applicano i limiti di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, pro tempore vigenti;

d) con successiva risoluzione sono istituiti appositi codici tributo e sono impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24.

4.2. I crediti d'imposta ceduti possono essere utilizzati in compensazione tramite modello F24 a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla comunicazione della cessione di cui al punto 3, previa accettazione da comunicare esclusivamente a cura dello stesso cessionario, a pena d'inammissibilità, attraverso le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

4.3. Ai sensi dell'articolo 122, comma 3, del decreto-legge n. 34 del 2020, la quota dei crediti d'imposta ceduti che non è utilizzata entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata comunicata la cessione non può essere utilizzata negli anni successivi, né richiesta a rimborso ovvero ulteriormente ceduta.»

il successivo punto 5 dispone, infine, che *«5.1. In alternativa all'utilizzo diretto, entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata comunicata la prima cessione i cessionari possono ulteriormente cedere i crediti d'imposta ad altri soggetti.*

5.2. La comunicazione della cessione di cui al punto 5.1, a pena d'inammissibilità, avviene esclusivamente a cura del soggetto cedente con le

funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate, di cui al punto 4.2.

5.3. Il successivo cessionario utilizza i crediti d'imposta secondo gli stessi termini, modalità e condizioni applicabili al cedente, dopo l'accettazione della cessione da comunicare esclusivamente a cura dello stesso cessionario, a pena d'inammissibilità, con le medesime funzionalità di cui al punto 4.2.»

Sintetizzando le disposizioni sopra richiamate, risulta che:

- il credito d'imposta spetta ai titolari di un'attività economica, di vendita di beni e servizi al pubblico, oggetto di sospensione, in quanto non rientrante tra quelle identificate come essenziali intestatari di un contratto di locazione di immobile rientrante nella categoria catastale C/1;

- il locatario deve aver effettivamente corrisposto il canone di locazione relativo al mese di marzo 2020 (cfr. risposta n. 468/E del 13 ottobre 2020);

- il credito d'imposta in questione non spetta per le attività di commercio al dettaglio e dei servizi per la persona non soggette agli obblighi di chiusura, in quanto identificate come essenziali;

- il diretto beneficiario può utilizzare "esclusivamente" il credito in compensazione, o può cederlo entro il "31 dicembre 2021";

- anche il cessionario può utilizzare esclusivamente il credito in compensazione entro il "31 dicembre 2021";

- né il diretto beneficiario (articolo 65, comma 2, del decreto cura Italia) né il cessionario (articolo 122, comma 3, del decreto Rilancio) possono chiedere il credito a rimborso;

- non si applicano i limiti di cui all'articolo 34 della legge n. 388 del 2000 (700.000 euro elevato per il 2020 ad 1.000.000 euro), e di cui all'articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007 (250.000 euro), sia quando la compensazione è eseguita dai diretti beneficiari, sia quando a compensare sono i cessionari. Ciò nel presupposto che, per espressa previsione normativa, *«Il credito d'imposta è usufruito dal*

cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente.»

Considerato che l'istante afferma di rientrare tra "i soggetti potenzialmente destinatari", anche del credito di cui all'articolo 28 del decreto Rilancio, istituito per contribuire ai costi derivanti dai contratti di affitto di azienda e a quelli dei canoni di locazione - anche commerciale - di immobili non abitativi, si ricorda che tale credito, come disposto, rispettivamente, dai commi 6 e 8, «...è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione ...» e «...non è cumulabile con il credito d'imposta di cui all'articolo 65 del decreto-legge 17 marzo 2020, n.18 [...] in relazione alle medesime spese sostenute».

La risposta al quesito concernente l'applicabilità al credito in argomento dei limiti disposti per gli aiuti di Stato presuppone, invece, una valutazione che esula dalle competenze della scrivente e per la quale, con nota del 7 dicembre 2020, R.U. n. 373130, è stato chiesto al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze - Direzione rapporti fiscali europei e internazionali di esprimere il proprio parere. Sarà, pertanto, cura della scrivente trasmettere il suddetto parere al momento della sua ricezione, senza che nella more si producano gli effetti di cui all'articolo 11, comma 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del contribuente).

[...]

IL CAPO DIVISIONE
(firmato digitalmente)