

**Risposta n. 713/2021**

**OGGETTO:** Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda. Soggetto che esercita l'attività turistico-ricettiva e delle agenzie di viaggio con domicilio fiscale in un comune colpito da un evento calamitoso.

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

**QUESITO**

Alfa S.p.A. (di seguito, anche società istante) è una società che esercita l'attività alberghiera e che, come riportato nell'istanza di interpello, ha domicilio fiscale in un territorio colpito da un evento calamitoso il cui stato di emergenza era ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19.

Sulla base di tale requisito, la società istante ha potuto fin da subito usufruire del credito di imposta di cui all'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 indipendentemente dalla diminuzione del fatturato del mese interessato rispetto al fatturato del mese corrispondente nel periodo d'imposta precedente (2019).

Il comma 5 del citato articolo 28 recita infatti: "*Il credito d'imposta spetta anche in assenza dei requisiti di cui al periodo precedente (diminuzione del fatturato pari almeno al 50 per cento - ndr) ai soggetti che (...) a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio dei comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di*

*dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19*".

La società istante evidenzia che il comma 5 dell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 è stato integrato con l'aggiunta dell'ultimo periodo e poi modificato come segue:

- Quarta versione, è stato aggiunto il seguente periodo in coda al comma 5: "*Per le imprese turistico-ricettive, il credito d'imposta spetta fino al 31 dicembre 2020*".

- Quinta versione, il periodo è stato così modificato: "*Per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, il credito d'imposta spetta fino al 30 aprile 2021*".

Le predette modifiche hanno pertanto esteso il beneficio prima al 31 dicembre 2020 e poi al 30 aprile 2021 senza alcuna modifica in ordine alla possibilità di derogare alla regola del confronto del fatturato per le imprese aventi domicilio in un territorio "calamitato".

Con l'estensione del beneficio ad aprile 2021, si è posto però il problema che le imprese "alberghiere" (che non potessero far valere la deroga prevista per i soggetti aventi domicilio in un territorio calamitato) avrebbero potuto fruire del credito d'imposta solo se avessero potuto documentare una riduzione del fatturato di almeno il 50 per cento nei primi mesi del 2021 rispetto ai primi mesi del 2020 già colpiti dalle conseguenze del COVID-19 (la norma dice "*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 legislatore è quindi intervenuto allo scopo di specificare che le imprese alberghiere avrebbero potuto confrontare il fatturato dei primi mesi del 2021 non con i corrispondenti mesi del periodo di imposta precedente (2020) ma con i corrispondenti mesi del 2019 (la precisazione era necessaria solo per le imprese alberghiere in quanto per le altre non si presentava lo stesso problema interpretativo in quanto il beneficio era limitato ad alcuni mesi del 2020).

Con la sesta versione, il comma 5 dell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 è stato dunque integrato come segue: "*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*".

Tale aggiunta però contraddice il contenuto della deroga per i "territori calamitati" di cui al precedente periodo del comma 5 dell'articolo 28 che, alla lettera ora sarebbe applicabile solo fino a luglio 2020, con l'effetto di rendere non utilizzabile retroattivamente (e, pertanto, indebitamente fruito se già utilizzato) anche il credito eventualmente utilizzato prima dell'ultima modifica con riferimento ai mesi successivi a luglio 2020 (credito fruito pur in assenza del requisito di diminuzione del fatturato di almeno il 50 per cento in quanto soggetto domiciliato in un territorio "calamitato").

Più recentemente, con la modifica introdotta dal decreto legge n. 73 del 2021, si è arrivati ad una settima versione del comma 5 dell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 e all'estensione del beneficio fino al 31 luglio 2021.

Tanto premesso, la società istante - che svolge attività turistico-ricettiva e di agenzia di viaggio e che "a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, ha il domicilio fiscale nel territorio di un comune colpito da eventi calamitosi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19" -, chiede se possa fruire del credito di imposta locazioni per l'intero periodo coperto dalla norma e pertanto per i mesi da marzo 2020 a luglio 2021, anche per i mesi in cui il fatturato non risulti inferiore di almeno il 50% rispetto al corrispondente mese dell'anno 2019.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

A parere della società istante, la modifica introdotta dal decreto legge n. 172 del

2020 ("Decreto Natale") all'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 si è resa necessaria in quanto, altrimenti, per i primi quattro mesi del 2021 la verifica del requisito del calo di fatturato avrebbe dovuto essere effettuata con riferimento ai corrispondenti mesi dell'anno 2020, prevedendo la disposizione generale di cui al medesimo comma 5 il raffronto "*rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente*".

Tuttavia, la stessa modifica sembra rendere inapplicabile la deroga prevista dal periodo precedente con riferimento ai soggetti che hanno domicilio fiscale nei territori "calamitati"; manca infatti nell'ultimo periodo del citato comma 5, come integrato dal Decreto Natale, il richiamo espresso al periodo precedente che consente di sterilizzare il requisito del calo di fatturato per i contribuenti localizzati nei comuni calamitati.

Vi è, a parere della società istante, un evidente difetto di coordinamento di norme.

Ciò stante, anche per ragioni di carattere sistematico, la disposizione di deroga prevista per i soggetti residenti in territori calamitati deve pertanto ritenersi applicabile alle imprese turistico-alberghiere per tutto il periodo coperto dall'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020: marzo 2020 - luglio 2021.

Per le ragioni sopra esposte, la società istante - che svolge attività turistico-ricettiva e di agenzia di viaggio e che "a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, ha il domicilio fiscale nel territorio di un comune colpito da eventi calamitosi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19" -, ritiene di poter fruire del credito di imposta locazioni per l'intero periodo coperto dalla norma e pertanto per i mesi da marzo 2020 a luglio 2021, anche per i mesi in cui il fatturato non risulti inferiore di almeno il 50% rispetto al corrispondente mese dell'anno 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 dei 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, limitandosi a fornire riscontro ai dubbi interpretativi prospettati dall'istante.

L'articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 ("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. Per le strutture turistico-ricettive, il credito d'imposta relativo all'affitto d'azienda è determinato nella misura del 50 per cento. Qualora in relazione alla medesima struttura turistico-ricettiva siano stipulati due contratti distinti, uno relativo alla locazione dell'immobile e uno relativo all'affitto d'azienda, il*

*credito d'imposta spetta per entrambi i contratti".*

Si osserva che per quanto concerne l'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione in parola, il predetto comma 1 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.

Il comma 3 dell'articolo 28 prevede tuttavia una deroga per le strutture alberghiere, termali e agrituristiche, per le agenzie di viaggio e turismo e per i tour operator, ai quali il credito d'imposta di cui ai commi 1 e 2 spetta "*indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente*".

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.

Per le strutture turistico-ricettive, il credito d'imposta relativo all'affitto d'azienda è invece determinato nella misura del 50 per cento

Il successivo comma 5 dello stesso articolo 28, prevede, a sua volta, che "*il credito d'imposta di cui ai commi 1, 2, 3, 3-bis e 4 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".*

Il comma 5 prosegue poi stabilendo che il credito d'imposta spetta ai soggetti locatari esercenti attività economica *"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 terzo periodo del comma 5 prevede che il credito d'imposta *"spetta anche in assenza dei requisiti di cui al periodo precedente"* ai soggetti che:

- abbiano *"iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019"*
- *"a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19"*.

L'ultimo periodo del comma 5 dispone che *"per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, il credito d'imposta spetta fino al 31 luglio 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"*.

Si fa presente che l'attuale formulazione dell'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 è il risultato di diversi interventi normativi che si sono succeduti nel tempo:

- l'articolo 77, comma 1, lettera b-bis), del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, introdotto dalla legge di conversione 13 ottobre 2020, n. 126, ha aggiunto all'articolo 28, comma 5, del Decreto rilancio il seguente periodo: *"Per le imprese turistico-ricettive, il credito d'imposta spetta fino al 31 dicembre 2020"*;

- dopo le modifiche apportate dall'articolo 1, comma 602, della legge 30

dicembre 2020, n. 178, l'ultimo periodo del comma 5 così disponeva "*Per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, il credito d'imposta spetta fino al 30 aprile 2021*";

- dopo le modifiche introdotte dall'articolo 2-bis, comma 1, del decreto legge 18 dicembre 2020, n. 172, inserito dalla legge di conversione 29 gennaio 2021, n. 6, l'ultimo periodo del comma 5 del Decreto rilancio prevedeva che "*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*";

- da ultimo, l'articolo 4, comma 1, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, ha prorogato l'agevolazione al 31 luglio 2021.

Ebbene, come chiarito nella relazione illustrativa alla legge di conversione del decreto legge n. 172 del 2020, il credito d'imposta in esame spetta a condizione che le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del 2019, anno in cui non operavano le restrizioni dovute alla pandemia.

Il chiarimento normativo si è reso necessario perché, in assenza dello stesso, avrebbe trovato applicazione il comma 5 dell'articolo 28 del Decreto rilancio nella parte in cui dispone che l'agevolazione spetta a condizione che la diminuzione del fatturato del cinquanta per cento sia calcolata rispetto "*allo stesso mese del periodo d'imposta precedente*" che per i mesi da gennaio ad aprile 2021 (luglio 2021, dopo le modifiche apportate dall'articolo 4 del decreto legge n. 73 del 2021) sarebbe stato il 2020, ossia un periodo già condizionato dalle note restrizioni.

Pertanto, dal momento che l'intervento normativo in esame si è reso necessario al solo fine di specificare che per i mesi che vanno da gennaio ad aprile 2021 (ora, luglio



2021) il requisito del calo del fatturato deve essere verificato avuto riguardo ai corrispondenti mesi del 2019, anche per ragioni di carattere sistematico, deve ritenersi applicabile non soltanto con riferimento ai mesi del 2020 (da marzo a dicembre) ma anche con riferimento ai mesi del 2021 (da gennaio a luglio) la disposizione contenuta nel terzo periodo del comma 5 dell'articolo 28 del Decreto rilancio secondo cui "*il credito d'imposta spetta anche in assenza dei requisiti di cui al periodo precedente (ovvero, la 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 soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19*".

Infatti, nonostante manchi nell'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 28 un riferimento espresso al periodo precedente (*i.e.*, terzo periodo) non può ritenersi che il legislatore ne abbia voluto escludere l'applicazione con riferimento ai mesi del 2021.

Ne consegue che la società istante - sempreché sia in possesso dei requisiti previsti dal terzo periodo del comma 5 dell'articolo 28 del Decreto rilancio, ovvero (i) domicilio fiscale o sede operativa nel territorio di comuni colpiti da un evento calamitoso, (ii) sussistenza dello stato di emergenza alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19 (al 31 gennaio 2020, Delibera del Consiglio dei Ministri 31 gennaio 2020) e (iii) domicilio fiscale o sede operativa stabilito in tali luoghi, a far data dall'insorgenza dell'originario calamitoso evento - potrà fruire del credito di imposta di cui all'articolo 28 del Decreto rilancio per i mesi da marzo 2020 a luglio 2021, a prescindere dalla verifica del requisito del calo del fatturato.

Si evidenzia, in linea di principio, che i numerosi interventi operati dal Legislatore, che riflettono le necessità di garantire un tempestivo ed efficace contrasto alla situazione di emergenza derivante dalla Pandemia COVID-19, inserendo, di volta in volta, ulteriori soggetti fruitori e modificando alcune condizioni di accesso al

credito d'imposta in esame, non ne hanno mutato le modalità originarie di fruizione se non in relazione ai singoli requisiti ridefiniti per i mesi successivi all'entrata in vigore delle menzionate modifiche normative.

**Firma su delega del Direttore centrale  
Vincenzo Carbone**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**