

Risposta n. 849/2021

OGGETTO: Contributo a fondo perduto e affitto d'azienda - Articolo 1, commi 1-9, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 (c.d. "Decreto Sostegni")

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

QUESITO

La società ALFA SRL (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti sul contributo a fondo perduto di cui all'articolo 1, commi 1-9, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41 (c.d. "Decreto Sostegni"), convertito dalla legge 21 maggio 2021, n. 69.

La Società, costituita in data ... 2018, ha come oggetto sociale l'esercizio delle seguenti attività: "l'acquisizione, la costruzione, la ristrutturazione, la valorizzazione, la gestione, lo sfruttamento economico e l'alienazione di patrimoni immobiliari, sia propri che affidati da terzi, direttamente o per il tramite di soggetti specializzati, e, più in generale, l'esercizio di attività immobiliari di ogni specie, incluse la realizzazione, l'acquisizione, l'alienazione, la locazione e la concessione ad altro titolo, la razionalizzazione e la trasformazione e diversificazione di immobili con destinazione prevalentemente commerciale o terziaria nonché la prestazione di servizi in relazione agli immobili; l'acquisto, la vendita e la gestione diretta o indiretta, anche mediante la concessione in affitto di azienda, di ogni tipo di esercizio, inclusa la somministrazione

di cibi e bevande, anche alcoliche e superalcoliche, il commercio di generi alimentari e non alimentari e la gestione di attività ricettive e ricreative".

Dalla sua costituzione ALFA ha esercitato esclusivamente l'attività di acquisto e concessione in affitto di due rami d'azienda, comprensivi della disponibilità degli immobili di proprietà del fondo di investimento alternativo immobiliare X (di seguito il "Fondo") gestito da Y S.G.R. S.p.A. (di seguito "SGR"), socio unico dell'Istante.

L'Istante svolge la funzione di "società veicolo", costituita dalla SGR in nome e per conto del Fondo, al fine di consentire lo sfruttamento degli immobili strumentali acquisiti in proprietà.

Nello specifico, nell'ambito di una unitaria operazione negoziata tra la SGR e le società DELTA S.r.l. e KAPPA S.p.A.:

a) il Fondo ha acquistato dalle predette società, rispettivamente, un immobile strumentale sito in Milano, ..., e un immobile strumentale sito in Roma, ...;

b) l'Istante:

- ha assunto in locazione dal Fondo gli immobili di Milano e Roma (di seguito, congiuntamente, gli "Immobili");

- ha acquistato dalle società DELTA S.r.l. e KAPPA S.p.A. due rami d'azienda, siti rispettivamente in Milano e in Roma, per lo sfruttamento commerciale dei sopra citati immobili;

- è subentrata alle predette società, in conseguenza dei suddetti acquisti, in qualità di concedente, nei contratti di affitto di "ramo d'azienda" stipulati con le società affittuarie BETA S.r.l." (di seguito, "BETA") e "GAMMA S.r.l." (di seguito "GAMMA"), aventi ad oggetto due rami d'azienda siti rispettivamente in Milano e in Roma, nella sostanza rappresentati dal diritto di godimento degli Immobili e dei relativi impianti di riscaldamento, condizionamento ed elevazione annessi e stigliature e dal diritto di subentro nelle rispettive autorizzazioni comunali, permessi e nulla osta necessari per l'esercizio di attività di vendita al dettaglio di generi "non alimentari".

In data 31 dicembre 2019 è cessato l'affitto del ramo d'azienda di Milano a

seguito dell'esercizio del diritto di recesso anticipato da parte dell'affittuario BETA, conseguente alla decisione dello stesso di chiudere l'esercizio commerciale di Milano.

L'affitto del ramo d'azienda concesso a GAMMA, invece, è cessato in data ... 2021, a seguito di apposito accordo susseguente alla richiesta avanzata dall'affittuario di cessazione anticipata del contratto a causa dell'emergenza COVID.

Proprio a causa dell'insorgere dell'emergenza COVID ad inizio 2020 e delle misure restrittive poste in essere dalle autorità per il contenimento del virus (che hanno avuto un impatto significativo sulle attività commerciali), fino alla data di presentazione dell'istanza di interpello non è stato possibile, per ALFA, trovare alcun nuovo affittuario per i due Immobili.

A seguito dell'approvazione del Decreto Sostegni l'Istante ha inoltrato la richiesta per l'ottenimento, in forma di credito d'imposta, del contributo a fondo perduto previsto dall'articolo 1 del decreto-legge n. 41 del 2021 ritenendo soddisfatti tutti i requisiti previsti dalla norma.

Tuttavia, a seguito di alcune recenti risposte ad interpelli riguardanti i calcoli da eseguire per verificare i limiti di ricavi e fatturato in presenza di "*subentro in un contratto di affitto d'azienda*" o comunque di "*trasferimento d'azienda*" intervenuto nel corso del 2019-2020, che richiedono di tenere conto dei valori dei ricavi e del fatturato riferibili all'azienda oggetto di subentro/trasferimento, l'Istante chiede se per verificare i requisiti di accesso al contributo debba considerare i valori dei ricavi e del fatturato realizzati nel 2019 da BETA nell'esercizio commerciale condotto dall'affittuario nell'immobile di Milano.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, sulla base dei chiarimenti contenuti nelle circolari nn. 15/E e 22/E del 2020 e nelle risposte agli interpelli pubblicate nel corso del 2021, ritiene che l'assunto, da ultimo formulato nella risposta ad interpello n. 445 del 2021, secondo cui "in via

generale il contratto di affitto non interrompe la continuità aziendale", trovi applicazione solo nel caso in cui vi sia coincidenza dell'attività esercitata sia dal dante che dall'avente causa del trasferimento di azienda.

Nel caso di specie, invece, ALFA non ha mai svolto (e non svolgerà in futuro) l'attività di vendita al dettaglio svolta dall'affittuario; in altri termini, l'attività di fatto esercitata dall'Istante (l'acquisto e la concessione in affitto di rami aziendali atti alla conduzione di ogni tipo di esercizio commerciale) non coincide con l'attività esercitata dall'affittuario attraverso il ramo d'azienda preso in affitto (vendita di articoli di abbigliamento e accessori).

Inoltre, trattasi di rami d'azienda significativamente differenti tra loro in quanto quello oggetto di affitto è potenzialmente atto alla conduzione di una pluralità di esercizi commerciali, quello condotto dall'affittuario è invece atto unicamente all'esercizio dell'attività di vendita al dettaglio dei prodotti a marchio BETA.

Per quanto esposto, con riferimento al caso concreto, l'Istante ritiene che per determinare la soglia di accesso al contributo e la riduzione di fatturato richiesta occorre tenere conto solo dei propri ricavi 2019 e dei propri fatturati 2019 e 2020, essendo irrilevante l'ammontare dei ricavi e del fatturato realizzati nel 2019 da BETA all'interno dell'esercizio commerciale di Milano.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività; resta esclusa, quindi, ogni considerazione in merito agli ulteriori requisiti per la fruizione del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 1, commi 1-9, del Decreto Sostegni, alla corretta qualificazione dei "rami d'azienda" in questione e ai contratti di affitto che li

riguardano.

Pertanto, su tutti gli aspetti diversi da quello oggetto della presente istanza rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, in merito al quesito posto dall'Istante si osserva quanto segue.

L'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, prevede il riconoscimento di *«[...] un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario»*, nella misura e alle condizioni stabilite dai commi da 1 a 9 del medesimo articolo 1 (di seguito, "CFP COVID-19 Decreto Sostegni"); in base al successivo comma 2, *«Il contributo a fondo perduto di cui al comma 1 non spetta, in ogni caso, ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di entrata in vigore del presente decreto [...]»*.

Il comma 3 prevede che *«Il contributo spetta esclusivamente ai soggetti titolari di reddito agrario di cui all'articolo 32 del citato testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, nonché ai soggetti con ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), del predetto testo unico o con compensi di cui all'articolo 54, comma 1, del medesimo testo unico, non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto»*.

Ai sensi del comma 4, *«Il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019. Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi.»*

Le modalità attuative per il riconoscimento del predetto contributo a fondo perduto, ai sensi del comma 8, sono contenute nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 marzo 2021, prot. RU n. 77923/2021.

L'agevolazione qui in commento riprende alcune delle caratteristiche dei precedenti contributi a fondo perduto, erogati direttamente dall'Agenzia delle entrate e destinati ai soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "COVID-19". Si tratta, in sintesi, dei contributi a fondo perduto previsti:

- dal decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137 (cd. decreto "Ristori"), convertito con modificazioni dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176;

- dall'articolo 2 del decreto-legge 9 novembre 2020, n. 149, come sostituito dall'articolo 1-*bis* del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, destinato agli operatori dei settori economici che svolgono come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 2 al medesimo decreto e che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nelle aree del territorio nazionale, caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate con ordinanze del Ministro della salute adottate ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2020 e dell'articolo 19-*bis* del presente decreto (cosiddette regioni "rosse");

- dall'articolo 59 del decreto-legge 14 agosto 2020 n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, destinato ai soggetti esercenti attività di impresa di vendita di beni o servizi al pubblico, svolte nelle zone A o equipollenti dei comuni capoluogo di provincia o di città metropolitana ad alta densità turistica straniera;

- dall'articolo 25, commi da 7 a 14, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (c.d. "contributo a fondo perduto COVID-19").

Con le circolari n. 15/E del 13 giugno 2020, n. 22/E del 21 luglio 2020 e n. 25/E del 20 agosto 2020 e, da ultimo, con la circolare n. 5/E del 14 maggio 2021 sono stati forniti chiarimenti in merito al contributo a fondo perduto COVID-19.

In particolare, con la circolare n. 5/E del 2021 è stato rappresentato che *«Al fine di soddisfare ulteriori esigenze di chiarimento, in ordine alle modalità di fruizione del*

contributo a fondo perduto COVID-19 di cui al decreto sostegni, tenuto conto altresì delle criticità rappresentate da ordini professionali e associazioni di categoria, con la presente circolare vengono fornite ulteriori indicazioni nella forma di risposte a quesiti. Al riguardo, si precisa che per quanto qui non esaminato e tenuto conto delle differenze del «CFP COVID-19 decreto sostegni» rispetto al contributo a fondo perduto disciplinato dall'articolo 25 del decreto-legge n. 34 del 2020, restano applicabili i chiarimenti già forniti con la circolare n. 15/E del 2020 e 22/E del 2020».

In merito al tema oggetto della presente istanza, con la circolare n. 15 del 2020 è stato chiarito, al punto 2.1, che *«In relazione ai soggetti 'aventi causa' di un'operazione di riorganizzazione aziendale...si ritiene che occorre considerare gli effetti di tale evento... Nel caso della fusione e della scissione si verifica, infatti, il subentro in regime di continuità...nelle vicende e nelle posizioni fiscali specificatesi in capo alle società incorporate (o fuse) o scisse».*

Inoltre, con la circolare n. 22 del 2020, al punto 4.5, è stato precisato che, nel caso di subentro in un contratto di affitto di azienda avvenuto nel corso del 2019, *«Come chiarito nella circolare n. 15/E del 2020, nel rispetto della ratio legis del contributo qui in esame, 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»* e al successivo punto 5.1 che *«...in relazione all'azienda oggetto di riorganizzazione, sul piano sostanziale, non si è in presenza di un'attività neocostituita. Tale principio è estensibile anche alle ipotesi in cui l'azienda...sia oggetto di un contratto d'affitto d'azienda...Anche in tale caso, quindi, sia in relazione alle modalità di determinazione della soglia massima di ricavi o compensi sia per quanto concerne il calcolo della riduzione del fatturato, occorrerà considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento... ».*

Sulla base di quanto sopra e in coerenza con i principi espressi nella risposta a interpello n. 426 del 2 ottobre 2020, si ritiene che, ai fini della determinazione della soglia di accesso al contributo e del calcolo della riduzione del fatturato, ALFA non debba tener conto di quanto realizzato dell'esercizio commerciale sito in Milano in quanto l'attività svolta dalla società BETA attraverso il ramo d'azienda in argomento risulta cessata il 31 dicembre 2019 (data di risoluzione del relativo contratto di affitto) e, quindi, prima della data di entrata in vigore del Decreto Sostegni; pertanto, ai predetti fini, i ricavi e il fatturato riferibili al ramo d'azienda in oggetto non devono essere considerati dal concedente.

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

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)