

Risposta n. 426/2022

OGGETTO: Articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34- Bonus affitti.

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

QUESITO

La società ALFA S.r.l., codice fiscale e partita iva ..., con il presente interpello e con documentazione integrativa RU n....del ...2022, dichiara di svolgere la propria attività con il ... e riferisce di essere conduttrice di tre contratti di locazione d'azienda e di quattro contratti di locazione di immobili a uso non abitativo.

L'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 19 maggio 2020 ha istituito un credito d'imposta per canoni di locazione a uso non abitativo e affitto d'azienda per i mesi di aprile, maggio, giugno e luglio 2020 per le strutture turistico ricettive, misura prorogata dall'articolo 4 del decreto legge n. 73 del 25 maggio 2021 fino al 31 luglio 2021, a condizione che l'impresa abbia subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2020 o 2021 di almeno il 50 per cento rispetto allo stesso mese del 2019. Il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 9 luglio 1997, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni.

A causa delle difficoltà finanziarie cui è andata incontro a causa della pandemia, la società non ha ancora completato il pagamento dei canoni relativi ai mesi oggetto di agevolazione.

La risposta n. 263 del 19 aprile 2021 ha chiarito che, ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti richiesti dalla norma, il conduttore matura il diritto alla fruizione del credito d'imposta anche a seguito del versamento operato nel 2021 della quota dei canoni relativi al 2020. La società interpellante chiede se affinché maturi il diritto alla fruizione del credito d'imposta, della quota di canoni relativa al 2020, sia necessario che il versamento dei canoni sia effettuato nell'anno immediatamente successivo a quello in cui i canoni erano dovuti, oppure se tale diritto matura in uno qualunque degli anni successivi in cui venga eseguito il pagamento dei canoni (relativi ai mesi agevolati).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il contribuente ritiene che il diritto alla fruizione del credito d'imposta, della quota di canoni non ceduta, maturi in uno qualunque degli anni successivi in cui venga eseguito il pagamento dei canoni relativi ai mesi agevolati.

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, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

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 (...)».*

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.

Considerato che il decreto Rilancio è entrato in vigore il 19 maggio 2020, per i soggetti con periodo d'imposta corrispondente all'anno solare il limite dei ricavi o dei compensi va verificato con riferimento al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2019.

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.

In sede di conversione del decreto legge n. 34 del 2020 ad opera della legge n. 77 del 2020, nel *corpus* dell'articolo 28 è stato inserito il comma 3-*bis*, che ha riconosciuto il credito d'imposta in esame, rispettivamente nella misura del 20 per cento e del 10 per cento, alle *«imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi o compensi 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 successivo comma 5 dello stesso articolo 28, prevede, a sua volta, 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 (...)»*.

Il comma 6 del medesimo decreto prevede che *«Il credito d'imposta di cui ai commi precedenti è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, successivamente all'avvenuto*

pagamento dei canoni».

L'articolo 8 del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137 ("Decreto ristori"), nella versione modificata dalla legge di conversione 18 dicembre 2020, n. 176, ha esteso il credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 in relazione ai canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e di affitto d'azienda dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, *«indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente»*, alle *«imprese operanti nei settori di cui ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1»* annesso al citato decreto legge tra i quali figurano anche gli alberghi.

In base al comma 2 del citato articolo *«si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al medesimo articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77»*.

L'articolo 4 del decreto legge n. 73 del 25 maggio 2021 ha apportato ulteriori modifiche al citato articolo 28; il comma 5, ultimo periodo, prevede 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»*.

Ai sensi dell'articolo 5 del decreto-legge n. 4 del 27 gennaio 2022 è stata introdotta una nuova proroga del credito d'imposta sugli affitti degli immobili ad uso non abitativo che interessa i mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022 limitatamente alle imprese del settore turistico.

Con la circolare n. 14/E del 2020, al paragrafo 5, ha chiarito che *«per potere fruire del credito, è necessario che il canone sia stato corrisposto. Nel caso in cui il canone non sia stato corrisposto, la possibilità di utilizzare il credito d'imposta resta sospesa fino al momento del pagamento»*. Precisando altresì che *«Si pensi ad esempio, al caso in cui il canone relativo al mese di aprile sia stato pagato a maggio; in tale ipotesi, il credito - fermi restando gli ulteriori requisiti - risulta fruibile*

successivamente al pagamento. Nelle ipotesi in cui il canone relativo ai contratti qui in esame sia stato versato in via anticipata, sarà necessario individuare le rate relative ai mesi di fruizione del beneficio parametrando alla durata complessiva del contratto».

Il documento di prassi ha ulteriormente precisato che *«ai fini della determinazione del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda è necessario considerare le somme effettivamente versate»* e che *«al fine di dimostrare l'avvenuto pagamento si ritiene che i soggetti beneficiari, in assenza di un'espressa previsione normativa sul tema, debbano rispettare i principi ordinari previsti per il riconoscimento degli oneri ai fini della deduzione dal reddito d'impresa (articolo 109 del TUIR), per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito d'impresa, avendo cura di conservare il relativo documento contabile con quietanza di pagamento».*

Ciò premesso, si rammenta che le disposizioni previste nell'articolo oggetto di commento si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19», come modificate con la Comunicazione C(2021) 8442 del 18 novembre 2021. In particolare, questa misura è stata autorizzata dalla Commissione europea con la decisione C(2022) 3099 final del 6 maggio 2022 ed in conformità a quanto disposto dal punto 14 della citata decisione il credito d'imposta può essere riconosciuto solo per i canoni di locazione pagati entro il 30 giugno 2022.

Pur tuttavia, in considerazione delle difficoltà che potrebbero aver incontrato i destinatari della presente misura agevolativa nell'individuare il corretto ambito di applicazione della Comunicazione della Commissione Europea, l'Agenzia delle entrate - a mezzo di una Faq pubblicata sul proprio sito - ha ritenuto *«di poter considerare validi ai fini del riconoscimento del credito d'imposta anche i canoni versati oltre il 30 giugno 2022 ma entro il 29 agosto 2022, in applicazione del richiamato articolo 3,*

comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente».

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/risposta-alle-domande-piu-frequenti-impres-turistiche-impres>

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso di specie si ritiene che al ricorrere dei requisiti richiesti dalla norma, per i periodi oggetto di agevolazione, l'istante potrà fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto rilancio con riferimento alle mensilità per cui i canoni risultino versati entro il 29 agosto 2022.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)