

Risposta n. 153/2022

OGGETTO: Cessione del credito d'imposta per canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda - Compensazione - Articoli 28 e 122 del decreto-legge n. 34 del 2020 - rettifica parziale della risposta n. 797 del 2021

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

QUESITO

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

In data 14 ottobre 2020, l'istante ha acquistato dalla società [BETA] - società del Gruppo [GAMMA] cui appartiene anche l'istante - il credito di imposta previsto all'articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, legge 17 luglio 2020, n. 77 (Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda).

Detta misura agevolativa, per espressa disposizione di legge, sconta il limite previsto 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"*, e successive modifiche (di seguito, Quadro).

Con la modifica del 28 gennaio 2021 è stata aumentata la soglia di aiuti compatibili con il mercato interno da 800.000 euro a 1.800.000 euro per ciascuna impresa, da intendersi come insieme delle società appartenenti al medesimo gruppo, identificato nella sua accezione di singola unità economica dalla circolare del Dipartimento per le politiche europee della Presidenza del Consiglio dei Ministri datata 18 giugno 2020 e resa pubblica solo il 27 ottobre 2020.

Con il decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, legge 21 maggio 2021, n. 69, la predetta modifica del Quadro è stata recepita al livello interno con riferimento ad una serie di misure, tra le quale vi è il credito di imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e affitto di azienda di cui all'articolo 28 del decreto- legge n. 34 del 2020.

A seguito dei chiarimenti forniti con la circolare della Presidenza del Consiglio dei Ministri datata 18 giugno 2020, ma resa nota solo il 27 ottobre 2020, l'interpellante si è limitata a compensare solo una parte del credito acquistato, ritenendo, in caso contrario, di eccedere la soglia di 800.000 euro prevista per il gruppo. Detta circostanza è stata meglio precisata in risposta alla successiva richiesta di documentazione integrativa, con cui è stata illustrata la composizione del Gruppo *[GAMMA]* e le quote di aiuto fruito da ciascun componente nel 2020.

Tanto premesso, l'istante, visto l'innalzamento della soglia, chiede di poter compensare nell'anno 2021 l'ammontare del credito non fruito.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante *«ritiene possibile presentare un modello F24 con saldo zero, (con indicazione dell'ammontare del credito e delle somme compensate), versando la sanzione per la sua tardiva presentazione con il pagamento delle sanzioni amministrative di cui all'art. 15 del Dlgs. n. 471/1997».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 28 del decreto-legge n. 34 del 2020 (Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda), come modificato dal decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, *«Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19»*, riconosce ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione un credito d'imposta *«commisurato all'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»*. Detto credito 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»*;

- soggetto al *«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", e successive modifiche»*.

L'articolo 122, comma 1, del decreto-legge n. 34 del 2020, con riguardo al credito in parola, prevede, inoltre, che *«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»*.

Secondo quanto disposto dal successivo comma 3 del medesimo articolo, *«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».

Conformemente, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia prot. n. 250739 del 1° luglio 2020, dispone che, *«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.*

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».

Dello stesso tenore è il contenuto della circolare n. 14/E del 6 giugno 2020, paragrafo 6.

Con il decreto-legge n. 41 del 2021, articolo 1, comma 13, sono state estese anche al credito di imposta di cui al citato articolo 28 del decreto-legge n. 34 del 2020, *«le condizioni e i limiti previsti dalle Sezioni 3.1 «Aiuti di importo limitato» e 3.12 «Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti» della 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», e successive modificazioni»* e, in particolare, la modifica del Quadro del 28 gennaio 2021 - con cui è stata aumentata la soglia di aiuti compatibili con il mercato interno da 800.000 euro a 1.800.000 euro per ciascuna impresa.

Il successivo comma 17 del medesimo articolo 1 dispone, inoltre, che *«Ai fini delle disposizioni di cui ai commi da 13 a 16 si applica la definizione di impresa unica ai sensi del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, [...], del regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, [...] e del regolamento (UE) n. 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014, [...]»*, ove, per quel che qui rileva, si chiarisce che *«un gruppo d'impresa*

collegate deve essere considerato come un'impresa unica [...], mentre le imprese che non hanno relazioni tra di loro eccetto il loro legame diretto con lo stesso organismo pubblico non sono considerate come imprese collegate. In questo modo si tiene conto della situazione specifica delle imprese controllate dallo stesso organismo pubblico, ma che hanno un potere decisionale indipendente».

Ciò detto, con riguardo all'aumento delle soglie, si richiamano le precisazioni contenute nel decreto 11 dicembre 2021 - emanato successivamente alla risposta del 30 novembre 2021 fornita all'interpello n. 956-2118/2021 presentato dall'istante, resa pubblica il 1° dicembre 2021 nell'apposita sezione del sito *internet* dello scrivente con il n. 797, oggetto della presente rettifica - laddove all'articolo 2 stabilisce *«1. Gli aiuti richiamati all'articolo 1 del presente decreto sono fruiti nel rispetto delle condizioni e dei massimali previsti dalla sezione 3.1 del "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza da Covid-19", pari a 800.000 euro per impresa unica [...] per gli aiuti ricevuti dal 19 marzo 2020 al 27 gennaio 2021 e, pari a 1.800.000 euro per impresa unica [...] per gli aiuti ricevuti dal 28 gennaio 2021 alla data del 31 dicembre 2021. [...]*

3. Ai fini del rispetto dei diversi massimali di cui ai commi 1 e 2 rileva la data in cui l'aiuto è stato messo a disposizione del beneficiario, come individuata al punto 95, secondo punto, della decisione della Commissione europea C(2021) 7521 final del 15 ottobre 2021».

Al riguardo, la Relazione Illustrativa ha chiarito che *«Il comma 3 dell'articolo 2 precisa che, ai fini del rispetto dei diversi massimali di cui ai commi 1 e 2 del medesimo articolo, rileva la data in cui l'aiuto è stato messo a disposizione del beneficiario, definita dalla Commissione europea nella decisione C(2021) 7521 final del 15 ottobre 2021 (punto 95) come:*

(i) la data di approvazione della domanda di aiuto, qualora la concessione dell'aiuto sia subordinata a tale domanda e approvazione;

(ii) la data di presentazione della dichiarazione dei redditi o la data di

approvazione della compensazione in relazione ai crediti d'imposta;

(iii) la data di entrata in vigore della normativa di riferimento negli altri casi».

In relazione ai crediti d'imposta, la disposizione appena citata individua, dunque, quale «*data in cui l'aiuto è stato messo a disposizione del beneficiario*» alternativamente «*la data di presentazione della dichiarazione dei redditi*», oppure «*la data di approvazione della compensazione*».

In proposito, con riferimento al contributo a fondo perduto previsto dall'articolo 1, commi da 16 a 27, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito con modificazioni dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, nelle Istruzioni per la compilazione dell'istanza relativa al predetto contributo è stato chiarito che, «*con riferimento ai crediti d'imposta, la data di concessione dell'aiuto è individuata dal contribuente tra le seguenti:*

- data di presentazione della dichiarazione dei redditi, purché effettuata entro il 31.12.2021;

- data di approvazione della compensazione, da intendersi alternativamente come:

- data della maturazione;

- data del rilascio della ricevuta che attesta la presa in carico da parte di Agenzia delle Entrate della comunicazione effettuata dal contribuente;

- data di presentazione del modello F24».

Tale precisazione, che demanda alla scelta del contribuente l'individuazione della «*data in cui l'aiuto è stato messo a disposizione del beneficiario*» tra la «*data di presentazione della dichiarazione dei redditi*» e la «*data di approvazione della compensazione*», è in linea con l'articolo 2 del decreto 11 dicembre 2021 sopra richiamato, come esplicitato nella Relazione Illustrativa, sicché può essere estesa anche al credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda.

Si evidenzia, inoltre, che l'esistenza dei presupposti, delle condizioni e dei

massimali previsti dalla legge e dalla disciplina europea ai fini della corretta determinazione dell'ammontare del credito d'imposta spettante devono essere verificati in capo al beneficiario originario (i.e., soggetto che ha maturato il credito d'imposta).

Più nello specifico, nel caso prospettato, il rispetto del massimale applicabile ai sensi della disciplina europea in materia di aiuti di Stato va valutato in capo all'*«impresa unica»*.

Per tutto quanto sopra chiarito, ne deriva che, l'aiuto di cui si discute può, a discrezione del beneficiario, considerarsi concesso:

- *«dal 19 marzo 2020 al 27 gennaio 2021»* se si ha riguardo alla *«data di approvazione della compensazione»*, con la conseguenza che lo stesso soggiace al limite pregresso di 800.000 euro;

- *«dal 28 gennaio 2021 alla data del 31 dicembre 2021»*, se si ha riguardo alla *«data di presentazione della dichiarazione dei redditi»* relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa, con la conseguenza che lo stesso soggiace al nuovo limite 1.800.000 euro.

Ciò nondimeno, nell'ipotesi di cessione del credito, in luogo dell'utilizzo diretto, resta in vigore l'articolo 122, comma 3, del decreto-legge n. 34 del 2020, che, nello stabilire *«La quota di credito non utilizzata nell'anno»* in cui è comunicata la cessione *«non può essere utilizzata negli anni successivi»*, impedisce al cessionario di beneficiare dell'innalzamento delle soglie di aiuto fruibili.

Nel caso prospettato la cessione risale al 14 ottobre 2020 e da ciò consegue l'impossibilità per il cessionario di compensare successivamente al 31 dicembre 2020 la quota di credito acquistata e non utilizzata.

Per quanto sopra chiarito, la soluzione prospettata non è condivisibile.

A rettifica, infine, di quanto già detto nella risposta all'interpello n. 956-2118/2021, va chiarito che la possibilità per il cessionario - disposta dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 1° luglio 2020, punto 5.1 - di cedere ulteriormente la parte di credito non compensata, è ammessa esclusivamente

nell'ipotesi in cui permangano i requisiti che ne consentono l'utilizzo diretto in capo al beneficiario originario (ovvero, per le ragioni sopra rappresentate, in capo all'«*impresa unica*») e, quindi, per la quota parte ancora fruibile nel rispetto della soglia prescritta dalla normativa in tema di aiuti di Stato.

Non risulta, infatti, possibile cedere un credito d'imposta per l'importo eccedente il massimale applicabile ai sensi della disciplina europea in materia di aiuti di Stato, atteso che il predetto massimale non costituisce un limite alla compensazione del credito d'imposta ma un limite alla maturazione dell'aiuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)