

Risposta n. 34

OGGETTO: Articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio).
Bonus affitti e indennità di occupazione sine titolo.

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

QUESITO

La società istante afferma di aver sottoscritto, in qualità di conduttore, un contratto di locazione di immobile strumentale per uso ufficio destinato allo svolgimento di attività ..., scaduto in data ...2019 per effetto della disdetta comunicata dalla società proprietaria.

Tuttavia, l'immobile è rimasto nella disponibilità dell'Istante, col consenso del proprietario, anche dopo la cessazione del contratto, senza alcun titolo e dietro corresponsione di un'indennità di occupazione pari al canone di locazione di cui al contratto di locazione cessato.

L'immobile avrebbe dovuto essere liberato entro il ... 2020, ma a causa della situazione di emergenza determinatasi in conseguenza della pandemia, ciò non è stato possibile, sicché, in accordo col suddetto proprietario, l'Istante ha continuato ad occupare l'immobile, pagando un'indennità di occupazione di euro ...,00, ridotta rispetto all'indennità pagata per il periodo da novembre 2019 ad aprile 2020 (cfr.

scrittura privata allegata all'istanza).

Nei documenti allegati all'istanza, si legge che *«la locazione è cessata definitivamente il ...2019»*, e che *«la presente scrittura non può costituire e non costituisce in alcun modo rinnovo del contratto di locazione sottoscritto in data ...2007»*. Inoltre, da entrambe le scritture private in esame risulta che l'accordo è stato raggiunto sulla base dell'articolo 1591 del codice civile, rubricato "danni per ritardata restituzione". Sul punto, si fa presente che l'articolo 1591 del codice civile dispone che *«Il conduttore in mora a restituire la cosa è tenuto a dare al locatore il corrispettivo convenuto fino alla riconsegna, salvo l'obbligo di risarcire il maggior danno»*.

Tanto rilevato, la società chiede pertanto se sia legittimata a fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che nel proprio caso il credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 possa essere fruito, dal momento che l'indennità di occupazione senza titolo è da considerarsi "assimilata" ai corrispettivi pattuiti per il contratto di locazione cessato il ...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 degli ulteriori requisiti per la fruizione del credito d'imposta di seguito descritto, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Sempre preliminarmente, si rammenta che resta fermo quanto chiarito con la circolare n. 43/E del 9 luglio 2007 in merito al trattamento fiscale delle indennità di occupazione senza titolo ed, in particolare, la circostanza che lo stesso dipenda dalla

diversa natura, risarcitoria o corrispettiva, che tali indennità possono assumere sulla base delle concrete modalità di svolgimento del rapporto, specie nel periodo successivo alla scadenza del contratto.

Il credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, Decreto rilancio) 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.

Il comma 5 del citato articolo 28, come da ultimo modificato dall'articolo 77 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 prevede 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»*.

L'articolo 8 del decreto legge n. 137 del 2020 ha esteso il credito d'imposta qui in esame in relazione ai canoni 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 registrati nel periodo d'imposta precedente, alle sole imprese operanti nei settori indicati all'allegato 1 annesso al citato decreto legge.

Ai sensi del comma 6 dell'articolo 28 e dell'articolo 122, comma 2, lettera b), del decreto rilancio il credito d'imposta è utilizzabile:

- in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa
 - può essere ceduto:
 - a) al locatore o al concedente;
 - b) ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Con il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. RU 250739 del 1° luglio 2020 sono state definite le modalità di comunicazione della cessione del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda, di cui all'articolo 28 del decreto rilancio. Inoltre, ulteriori istruzioni operative sono state fornite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. RU 378222 del 14 dicembre 2020 recante *«Modalità di invio della comunicazione della cessione dei crediti di cui all'articolo 122, comma 2, lettere a) e b), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34»*.

Con le circolari del 6 giugno 2020, n. 14/E e del 20 agosto 2020, n. 25/E sono stati forniti i primi chiarimenti in relazione al credito qui in esame. In particolare, con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione della norma in commento, con i citati documenti di prassi è stato chiarito che i canoni agevolabili devono essere relativi a un contratto di locazione, così come identificato dagli articoli 1571 e seguenti, del codice civile.

Con riferimento alla fattispecie oggetto del presente interpello, si osserva che con il quesito proposto l'Istante ha chiesto se, ai fini della fruizione dell'agevolazione in commento, sussista la possibilità di "assimilare" l'indennità di occupazione "*sine titolo*", corrisposta a seguito di un contratto di locazione cessato in data ... 2019 al

canone di locazione di cui all'articolo 1571 e seguenti del codice civile.

Ai fini dell'agevolazione di cui si tratta, i canoni agevolabili devono essere relativi a un contratto di locazione così come identificato dagli articoli 1571 e seguenti del codice civile e la cui disciplina è regolata dalla legge 27 luglio 1978, n. 392 (cfr. circolare n. 14/E del 2020). A tale fattispecie, come evidenziato con la circolare n. 14/E del 2020, sono assimilabili alcuni ulteriori contratti finalizzati al godimento degli immobili aventi la medesima funzione economica del contratto locazione "tipico" (i.e. concessione o leasing operativo).

Ciò detto, fermo restando quanto rappresentato in premessa in merito alla natura delle indennità di occupazione, occorre considerare che la finalità dell'agevolazione di cui all'articolo 28 del decreto Rilancio *«è quella di contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 che hanno determinato una riduzione dei ricavi o dei compensi delle attività economiche a fronte dell'incidenza dei costi fissi quali, ad esempio, il canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili delle piccole attività economiche»*.

Tenuto conto di tale *ratio legis*, ai soli fini dell'agevolazione qui in commento, si ritiene che il rapporto tra le parti in causa da cui scaturisce l'obbligo di pagamento dell'indennità in questione possa essere assimilato ai contratti di *«di locazione, di leasing o di concessione di immobili (...）」* di cui all'articolo 28 del decreto Rilancio.

Di conseguenza, la società istante può fruire del credito d'imposta di cui al citato articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 con riferimento alla quota di "indennità" imputabile ai mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020, e corrisposta, in assenza di un contratto di locazione vigente per l'occupazione "*sine titulo*" di un immobile ad uso non abitativo a seguito della cessazione di un contratto di locazione che ha espletato i suoi effetti sino al ... 2019 (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti richiesti dalla disciplina qui in esame).

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)