

Risposta n. 185

OGGETTO: L'articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34. Società in liquidazione.

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

QUESITO

La società ALFA S.r.l. in liquidazione (di seguito, anche, "società" o "istante"), che svolge l'attività di ...chiede chiarimenti in relazione al 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 legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. decreto rilancio).

La società, costituita in data ... 2018, è stata posta in liquidazione con deliberazione dell'assemblea dei soci del ... 2020, iscritta al Registro delle Imprese in data ... 2020. In data ... 2020 il liquidatore, autorizzato dall'assemblea dei soci del ... 2020, ha depositato domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo ai sensi dell'articolo 161, comma 6, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (L.F.) presso il Tribunale di Milano, che ha assegnato alla società il termine del ... 2020 per il deposito del piano e di tutta la documentazione prevista dai commi 2 e 3 dello stesso articolo.

La società, che ha condotto in locazione durante i mesi di marzo, aprile, maggio

e giugno 2020 un fabbricato, rappresenta di soddisfare, ai fini del predetto beneficio, il requisito di cui al comma 5 del citato articolo 28 del decreto rilancio (diminuzione del fatturato o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020 di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente), verificato secondo le modalità di calcolo specificate nella circolare 9/E del 13 aprile 2020.

La società dichiara di aver corrisposto il canone di locazione attraverso l'escussione da parte della società locatrice della fideiussione bancaria consegnata dalla società secondo la previsione dell'articolo 11 del contratto di locazione.

Più nello specifico, in data ...2020 il fideiussore BETA S.p.A. ha comunicato all'istante che la società locatrice GAMMA S.r.l. aveva escusso la garanzia.

Tutto ciò premesso, la società chiede di sapere se sia possibile fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto rilancio per l'importo di ... euro a fronte di un importo totale dei canoni beneficiabili pari a ... euro, anche se il canone di locazione è stato corrisposto con l'escussione della fideiussione (**quesito n. 1**).

Inoltre, l'istante chiede di sapere se all'impresa, nel caso di specie, si debba applicare il concetto di impresa in difficoltà previsto dalla Commissione UE nella Comunicazione 19.3.2020 C(2020) 1863 *final*. La società ricorda inoltre, che in tale documento, nella versione attualmente vigente, è previsto che gli aiuti possono essere concessi alle microimprese o alle piccole imprese (ai sensi dell'allegato I del regolamento generale di esenzione per categoria) che risultavano già in difficoltà al 31 dicembre 2019, *«purché non siano soggette a procedure concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio o aiuti per la ristrutturazione»* (**quesito n. 2**).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di potere fruire del credito d'imposta nella misura indicata.

In relazione al **quesito n. 1** riguardante la modalità con cui il canone di locazione relativo ai mesi beneficiabili è stato corrisposto, l'istante richiama il dettato dell'articolo 1949 del codice civile (Surrogazione del fideiussore nei diritti del creditore), secondo cui *«Il fideiussore che ha pagato il debito è surrogato nei diritti che il creditore aveva contro il debitore»*.

In base alla citata norma civilistica, avvenuta l'escussione da parte della società locatrice dell'indicata fideiussione bancaria, il debito per i canoni di locazione maturati risulta pagato e il fideiussore BETA S.p.A. è surrogato nei diritti della società locatrice nei confronti della Società.

L'istante evidenzia inoltre che con la circolare 14/E del 6 giugno 2020 è stato chiarito, inoltre, che *«resta ferma tuttavia la possibilità di cedere il credito d'imposta al locatore a titolo di pagamento del canone»*. Al riguardo, la società precisa che in tale ipotesi il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione.

Quanto sopra premesso, l'istante ritiene che, nel caso di specie, il versamento del canone di locazione è da considerarsi avvenuto nel momento del pagamento della somma di ... euro da parte di BETA S.p.A..

In relazione al **quesito n. 2**, concernente il rispetto delle condizioni previste dalla Commissione europea nella Comunicazione 19.3.2020 C(2020) 1863 *final*, la società ritiene di non configurarsi come "impresa in difficoltà" alla data del 31 dicembre 2019.

In proposito la società evidenzia che:

- dalla situazione economica al 31 dicembre 2019 emergeva una perdita d'esercizio di 262.709 euro e, tenuto conto dell'entità del capitale sociale pari a 300.000 euro, non si configurava alla stessa data "la fattispecie di cui all'articolo 2482-ter del codice civile" (*cf.* verbale del consiglio di amministrazione del ...2020);
- la società ha depositato domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo solo in data ... 2020.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che in sede d'interpello si prende acriticamente atto di quanto sostenuto sul piano fattuale dall'istante e che pertanto la verifica dei presupposti e dei requisiti previsti dalla disciplina agevolativa non è oggetto della presente risposta, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, "decreto rilancio") convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, al comma 1, prevede che: *«Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, 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 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».*

L'articolo 8 del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137, 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 registrati nel periodo d'imposta precedente, alle imprese operanti nei settori di cui ai codici ATECO indicati all'Allegato 1 annesso al citato decreto legge.

In base al combinato disposto di cui agli articoli 28, comma 6 e 122, comma 2, lettera b), del cd Decreto rilancio, il credito d'imposta è utilizzabile:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;
- in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni;
ovvero, in alternativa, può essere ceduto anche in misura parziale:
 - a) al locatore o al concedente a fronte di uno sconto di pari ammontare sul canone da versare;
 - b) ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Al fine di evitare la sovrapposizione in capo ai medesimi soggetti e per le medesime spese, il comma 8 del più volte citato articolo 28 del Decreto rilancio prevede espressamente il divieto di cumulo con il credito d'imposta previsto dall'articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. "Decreto Cura Italia"), convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, prot. n. 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. 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 n. 14/E del 6 giugno 2020 e n. 25/E del 20 agosto 2020, sono stati forniti chiarimenti in relazione al credito d'imposta qui in esame.

Per quanto concerne il quesito n. 1, riguardante l'effettività del pagamento del canone attraverso l'escussione della fideiussione posta a garanzia dello stesso ed inserita in un'apposita clausola del contratto di locazione si consideri quanto di seguito esposto.

Con la circolare 14/E del 2020 è stato precisato che, ai sensi del comma 5, inoltre, il credito d'imposta previsto dall'articolo 28 è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di riferimento. Inoltre, è stato chiarito che nelle ipotesi di *«cessione del credito al locatore a titolo di pagamento del canone»* il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione.

Il caso di specie, come descritto dalla società istante, si caratterizza per la costituzione della garanzia fideiussoria che comporta l'assunzione da parte di un soggetto terzo di un obbligo personale ed accessorio all'obbligazione del debitore principale. A norma dell'articolo 1949 c.c., in particolare, l'escussione della garanzia comporta il subentrare del fideiussore nelle ragioni del creditore, che gli permetterà di agire nei confronti del debitore negli stessi termini in cui poteva agire il creditore (*cd. surrogazione del fideiussore*).

Ciò premesso, si ritiene che l'escussione della fideiussione, la cui funzione attribuita dall'ordinamento giuridico consiste proprio nel garantire il pagamento dei canoni di locazione, costituisca ai fini della norma qui in esame una modalità di "versamento" del canone che integra il presupposto per la spettanza del credito d'imposta in questione (ferma restando la sussistenza degli ulteriori requisiti).

Con riferimento al **quesito n. 2** si precisa quanto segue.

Con la circolare n. 14/E del 2020 (par. *«Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19»*) è stato

precisato che le disposizioni che disciplinano il credito qui in 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*», e successive modifiche.

Con circolare n. 15/E del 13 giugno 2020, al paragrafo 7 - seppur in tema di contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25 del decreto rilancio - è stato chiarito, tra l'altro, che «*L'aiuto non può essere concesso a imprese che si trovavano già in difficoltà (ai sensi del regolamento generale di esenzione per categoria) il 31 dicembre 2019 in base alla definizione di cui all'articolo 2, punto 18, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, (...)*" e che "*Qualsiasi riferimento nel quadro temporaneo alla definizione di "impresa in difficoltà" di cui all'articolo 2, punto 18, del regolamento (UE) n. 651/2014 deve essere inteso come riferimento alle definizioni contenute rispettivamente nell'articolo 2, punto 14, del regolamento (UE) n. 702/2014 e nell'articolo 3, punto 5, del regolamento (CE) n. 1388/2014*».

Con la circolare n. 22/E del 2020 è stato ulteriormente precisato che «*secondo quanto chiarito con la comunicazione del 29 giugno 2020 della Commissione europea - con cui sono state oggetto di modifica alcune condizioni relative alle misure temporanee di aiuti di Stato ritenute dalla Commissione stessa compatibili a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettere b) e c), del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) alla luce della pandemia di Covid-19 - che gli aiuti possono essere concessi alle microimprese o alle piccole imprese (ai sensi dell'allegato I del regolamento generale di esenzione per categoria) (1) che risultavano già in difficoltà al 31 dicembre 2019 in base alle definizioni di cui all'articolo 2, punto 18, del regolamento (UE) n. 651/2014, purché non siano soggette a procedure concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (che non abbiano rimborsato) o aiuti per la*

ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione)».

Ciò premesso, si rappresenta che con la circolare n. 9/E del 2016, assumendo a riferimento la relazione illustrativa al decreto delegato n. 156 del 2015 è stata espressa la generale volontà del legislatore di escludere dall'area dell'interpello "qualificatorio" tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla loro natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate dalla necessità di espletare attività istituzionalmente di competenza di altre amministrazioni, enti o soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate che presuppongono specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale (cd. accertamenti di tipo tecnico *cfr.* ipotesi sub b), paragrafo 1.1). Alla luce delle considerazioni di cui sopra, il **quesito n. 2** riguardante la qualificazione di impresa in difficoltà ai sensi della citata comunicazione del 29 giugno 2020 della Commissione europea, configurando, nella sostanza, una richiesta di un parere tecnico nell'accezione sopra descritta, è da ritenersi esclusa dall'area di applicazione dell'interpello, in quanto l'istruttoria richiederebbe specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale che rientrano nell'ambito operativo di altre amministrazioni, trovando, quindi, applicazione il chiarimento di portata generale contenuto nella citata circolare n. 9/E del 2016 (*cfr.* come rappresentato con la circolare n. 31/E del 2020). Di conseguenza, in ogni caso, non si producono a tal riguardo gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 citato.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)