

Risposta n. 35/2023

OGGETTO: Articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020. Credito d'imposta canone di locazione

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

QUESITO

La società Alfa ha per oggetto sociale la produzione ed il commercio di prodotti e capi di abbigliamento in genere, nonché di accessori per l'abbigliamento e biancheria, e commercializza i propri prodotti sia attraverso il canale c.d. "*wholesale*" - cioè rivendendo la merce all'ingrosso a terzi distributori o dettaglianti - sia attraverso il canale c.d. "*retail*" - rappresentato dalla vendita al dettaglio con propri negozi monomarca.

Nel sottolineare che i negozi in cui viene esercitata l'attività di vendita al dettaglio sono condotti tramite contratti di locazione regolarmente registrati, la società, fa presente di aver realizzato nell'esercizio 2019 un fatturato complessivo di Euro ...,

di cui Euro ...riferiti all'attività di commercio al dettaglio, come emerge dalla relativa dichiarazione IVA.

Ciò premesso, in riferimento alla fattispecie sopra rappresentata, la società chiede chiarimenti in merito ad alcuni aspetti della disciplina relativa al credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e di affitto di azienda, introdotto dall'articolo 28 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 ("Decreto Rilancio") - come modificato dall'art. 77 del D.L. 14 agosto 2020, n. 104 ("Decreto Agosto") e da successivi provvedimenti normativi - in favore di soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

Come ricordato nell'istanza, il credito di imposta spetta 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 di 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.

Per quanto riguarda, in particolare, le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, il comma 3-*bis* del citato articolo 28, prevede che, qualora i ricavi siano superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data

di entrata in vigore del decreto, il credito d'imposta spetta nella misura del 20 per cento (del 10 per cento, per i contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto di azienda).

Il successivo comma 5 dell'articolo 28 prevede che, per i soggetti 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. Tuttavia, come precisato nell'ultimo periodo del citato comma 5, quest'ultima condizione non si applica *"ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019 nonché ai soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19."*

Inoltre, in base articolo 8-bis, comma 1, del DL n. 137 del 2020, introdotto in sede di conversione del decreto dalla legge n. 176 del 2020, alle imprese operanti in determinati settori, identificati mediante i codici ATECO di cui all'allegato n. 2 al medesimo decreto legge (tra i quali il codice 47.71.10 "Commercio al dettaglio di confezioni per adulti"), che hanno la *"sede operativa"* nelle aree del territorio nazionale, *"caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate con le 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"*, spetta il credito d'imposta in argomento in riferimento a ciascuno dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020.

Ciò premesso, la società pone alcuni quesiti riguardanti, in particolare:

1) l'applicabilità della disciplina agevolativa alle imprese che, come la stessa società istante, svolgono contemporaneamente sia attività di commercio all'ingrosso che di commercio al dettaglio;

2) il requisito del calo del fatturato, al fine di sapere se vada riferito all'ammontare complessivo di vendita al dettaglio della società nei mesi di riferimento previsti dalla norma o all'ammontare delle vendite al dettaglio dei singoli esercizi commerciali;

3) la nozione di "sede operativa" - cui rinvia il citato articolo 8-*bis*, comma 1, del DL n. 137 del 2020 al fine di individuare i soggetti per i quali il credito di imposta è esteso anche ai canoni relativi ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020 - con particolare riferimento alla possibilità di ricomprendere in tale nozione anche i "negozi" - classificati quali "unità locali" in base alla visura camerale - nei quali la società istante esercita, come attività principale, la rivendita al dettaglio;

4) l'ambito temporale di applicazione dell'agevolazione, ai sensi del citato comma 8-*bis*, nei casi in cui l'unità locale/sede operativa sia ubicata in regioni o province che sono state dichiarate zone rosse in un momento successivo, ovvero siano uscite dalle zone rosse in un secondo momento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al **quesito sub 1**, la società istante ritiene che sia possibile applicare anche alle imprese "multiattività" - che nel caso di specie svolge contemporaneamente sia attività di produzione che di commercio all'ingrosso e al dettaglio - la disposizione di cui al comma 3-*bis* dell'articolo 28 del decreto-legge n. 34 del 2020. A parere della società, infatti, l'eventuale svolgimento di attività commerciale

al dettaglio in misura "non prevalente", o "non esclusiva", non può pregiudicare la fruizione del credito di imposta, soprattutto in considerazione della natura chiaramente agevolativa della disposizione, finalizzata a contenere gli effetti negativi derivanti dall'emergenza epidemiologica nel settore del commercio al dettaglio, particolarmente penalizzato dalle misure restrittive imposte per contenere la pandemia.

Per quanto riguarda il **quesito sub 2**, la società ritiene che, sulla base del dato letterale della norma, il requisito oggettivo della diminuzione del fatturato vada calcolato in riferimento all'ammontare complessivo dell'attività di vendita al dettaglio della società nei mesi previsti dalla norma e non all'ammontare delle vendite al dettaglio di ciascuno dei singoli esercizi commerciali. La società dovrà, quindi, verificare, secondo le modalità definite nella circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, paragrafo 2.2.5, se l'ammontare complessivo del fatturato di tutti gli esercizi al dettaglio, nel mese di riferimento, ha subito una diminuzione di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo precedente.

Per quanto riguarda il **quesito sub 3**, la società ritiene di poter fruire dell'agevolazione in commento anche con riferimento ai canoni di locazione degli immobili locati per l'esercizio dell'attività di vendita al dettaglio relativi ai mesi da ottobre a dicembre 2020, ai sensi dell'articolo 8-bis del DL 137/2020. In particolare, l'istante ritiene che nella definizione di "sede operativa" siano da ricomprendere anche le "unità locali" nelle quali l'impresa esercita stabilmente la propria attività economica. Secondo la definizione riportata nel D.M. 11 maggio 2001, n. 359, infatti, il termine unità locale indica "l'impianto operativo o amministrativo-gestionale, ubicato in luogo diverso da quello della sede, nel quale l'impresa esercita stabilmente una o più attività

economiche, dotato di autonomia e di tutti gli strumenti necessari allo svolgimento di una finalità produttiva, o di una sua fase intermedia, cui sono imputabili costi e ricavi relativi alla produzione o alla distribuzione di beni oppure alla prestazione di servizi quali, ad esempio, laboratori, officine, stabilimenti, magazzini, depositi, studi professionali, uffici, negozi, filiali, agenzie, centri di formazione, miniere, alberghi, bar, ristoranti, ecc."

Di conseguenza, per poter fruire della suddetta estensione temporale dell'agevolazione, è sufficiente che la società verifichi che le suddette unità locali siano localizzate in determinate "aree del territorio nazionale, caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate con le ordinanze del Ministro della salute (adottate ai sensi dell'articolo 3 del DPCM del 3 novembre 2020 e dell'articolo 19-bis del medesimo decreto legge n. 137 del 2020.

Infine, con riferimento al **quesito sub 4** - riguardante i presupposti per poter fruire dell'estensione dell'ambito temporale della disciplina agevolativa in particolari aree del territorio individuate con ordinanze del Ministro della salute - in assenza di indicazioni sulla decorrenza o sulla durata della permanenza in zona rossa, la società ritiene che il semplice transito in tale zona possa consentire l'applicazione della misura agevolativa per gli ulteriori tre mesi, ferma restando la presenza degli altri requisiti dalla norma.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, l'articolo 28 del decreto-legge n. 34 del 19 maggio 2020 (in seguito anche "Decreto Rilancio"), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, prevede, in favore dei *"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", l'attribuzione di "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" (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" il credito d'imposta "spetta nella misura del 30 per cento dei relativi canoni" (comma 2).

In linea generale, per i soggetti esercenti attività economica, il credito d'imposta - commisurato all'importo dei canoni di locazione versati nel periodo d'imposta 2020 in riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno (tranne che per le strutture turistico-ricettive con attività solo stagionale, cui compete per i mesi di aprile, maggio, giugno e luglio) - 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 (comma 5).

Con specifico riferimento alle *"imprese esercenti attività di commercio al dettaglio"*, il credito d'imposta spetta anche nel caso in cui nel periodo d'imposta precedente a quello agevolabile abbiano registrato ricavi o compensi superiori a 5 milioni

di euro, ancorché in misura inferiore, cioè pari al 20 per cento, e al 10 per cento per i *"contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda"* (comma 3-bis).

Quanto alle modalità di calcolo per la verifica del calo del fatturato o dei corrispettivi si rimanda ai chiarimenti contenuti nella circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, paragrafo 2.2.5.

Nell'ambito delle ulteriori misure urgenti connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, introdotte dal decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176, l'articolo 8-bis ha esteso l'ambito temporale di applicazione del credito d'imposta, commisurandolo anche ai canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e di affitto d'azienda dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, in favore delle imprese operanti in determinati settori - riferiti, tra l'altro, ai codici ATECO riportati nell'Allegato 2 - *"che hanno la sede operativa nelle aree del territorio nazionale, caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto, individuate con le 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"*.

Ciò premesso, con riferimento al **quesito sub 1**, riguardante l'applicazione dell'agevolazione in caso di società che svolgono più di un'attività, si osserva che la norma individua, in linea generale, come beneficiari del credito d'imposta, tra gli altri, i "soggetti esercenti attività d'impresa" con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello agevolabile (2019); tuttavia, con specifico riferimento alle imprese esercenti "attività di commercio al dettaglio", la disposizione (comma 3-bis dell'articolo 28) prevede che il beneficio spetti, ancorché in

misura inferiore, anche nel caso in cui nel citato periodo d'imposta le stesse abbiano registrato ricavi superiori a 5 milioni di euro.

Nel caso di specie, la società istante dichiara di esercitare sia attività di produzione e vendita all'ingrosso che attività di commercio al dettaglio, tramite propri negozi monomarca, di prodotti e capi di abbigliamento, precisando, altresì, che i ricavi derivanti dalla vendita al dettaglio, superiori a 5 milioni di euro, rappresentano una quota inferiore al cinquanta per cento dei ricavi complessivi.

Al riguardo, tenuto conto del tenore letterale della disposizione di cui al comma 3-bis - che fa riferimento generico alle *"imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi o compensi superiori a 5 milioni di euro"*, senza ulteriori precisazioni riguardanti la prevalenza o meno di tale attività rispetto ad eventuali altre attività esercitate dallo stesso soggetto - si ritiene coerente con la *voluntas legis* che le società, come l'istante, che esercitano anche altre attività oltre quella di commercio al dettaglio, possano beneficiare del credito d'imposta alle condizioni e nella misura prevista dal comma 3-bis, allorché specificatamente dall'attività di commercio al dettaglio siano derivati - nel periodo d'imposta 2019 - ricavi superiori a 5 milioni di euro.

Resta fermo che la società istante non può fruire del credito d'imposta di cui al comma 3-bis con riferimento ai canoni versati per la locazione degli immobili in cui non è svolta l'attività di commercio al dettaglio.

Per quanto riguarda il **quesito sub 2**, si osserva che, in base al secondo periodo del comma 5 dell'articolo 28 citato, ai soggetti 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".

In proposito, nel rinviare sul punto ai chiarimenti contenuti nella circolare n. 14/E del 6 giugno 2020, si ritiene che il rispetto della suddetta condizione relativa alla diminuzione del fatturato vada verificato in riferimento all'intera attività di commercio al dettaglio svolta dalla società istante, e non in riferimento all'ammontare delle vendite al dettaglio di ciascuno dei singoli esercizi commerciali.

Per poter fruire dell'agevolazione, la società dovrà, quindi, verificare se l'ammontare complessivo del fatturato complessivo di tutti gli esercizi al dettaglio, nel mese di riferimento, abbia subito una diminuzione di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo precedente.

I **quesiti sub 3 e 4** riguardano entrambi la corretta applicazione dell'articolo 8-bis, comma 1, del DL 137 del 2020, al fine di fruire del credito d'imposta anche in riferimento ai canoni relativi ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, in particolari *"aree del territorio nazionale, caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto"*, individuate con le ordinanze del Ministro della salute adottate ai sensi dell'articolo 3 del DPCM del 3 novembre 2020 e dell'articolo 19-bis del medesimo decreto-legge n. 137 del 2020.

Per quanto attiene alla nozione di "sede operativa" cui rinvia il citato articolo 8-bis al fine di individuare i soggetti cui si applica l'estensione temporale dell'agevolazione, nel concordare con la soluzione proposta dalla società istante, si ritiene che in tale nozione siano da ricomprendere anche le "unità locali" nelle quali la società esercita stabilmente l'attività di rivendita al dettaglio.

Pertanto, si ritiene che la società istante possa beneficiare, con riferimento ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020 (sempreché risulti rispettato il requisito del calo del fatturato per ciascuno dei mesi indicati in precedenza rispetto agli stessi mesi del 2019) del credito di imposta per i canoni di locazione e affitto d'azienda relativi ai punti vendita in cui viene svolta l'attività di commercio al dettaglio che siano stati situati in "zona rossa" per almeno un giorno in ciascuno dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020.

Più precisamente:

- per il mese di ottobre 2020, la società istante potrà beneficiare del credito d'imposta in esame con riferimento ai canoni di locazione e affitto d'azienda relativi ai punti vendita che, in tale mese, risultavano situati in "zona rossa" per almeno un giorno. Al riguardo, si precisa che, essendo stata introdotta la possibilità di istituire le prime "zone rosse" soltanto con il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2020, per il mese di ottobre 2020, sarà possibile assimilare alle "zone rosse" le aree soggette ad analoghe restrizioni adottate sulla base di appositi provvedimenti di carattere regionale.

- per il mese di novembre 2020, la società istante potrà beneficiare del credito d'imposta in esame con riferimento ai canoni di locazione relativi ai punti vendita che, in tale mese, risultavano situati in "zona rossa" per almeno un giorno;

- per il mese di dicembre 2020, la società istante potrà beneficiare del credito d'imposta in esame con riferimento ai canoni di locazione relativi ai punti vendita che, in tale mese, risultavano situati in "zona rossa" per almeno un giorno.

Si precisa che, a fini della individuazione delle "zone rosse" assumono rilevanza anche le restrizioni previste sull'intero territorio nazionale dall'articolo 1 del decreto legge 18 dicembre 2020, n. 172 (c.d. "Decreto Natale"), convertito, con modificazioni, dalla legge 29 gennaio 2021, n. 6, nei giorni festivi e prefestivi compresi tra il 24 dicembre 2020 e il 6 gennaio 2021 (31 dicembre 2020 per quanto qui di interesse).

Al ricorrere dei requisiti sopra indicati, la società istante potrà beneficiare del credito d'imposta nella misura del 20% per i canoni di locazione, così come previsto dall'articolo 28, comma 3-bis, del Decreto rilancio per le "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 legge n. 34 del 2020.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)