

Risposta n. 711/2021

OGGETTO: Articolo 8-bis del decreto legge 28 ottobre 2020, n. 137. Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda

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

QUESITO

Alfa S.r.l. (di seguito, anche la "società istante") è una società che esercita in via prevalente l'attività di commercio al dettaglio di confezioni per adulti (codice ATECO 47.71.10) tramite una pluralità di punti vendita localizzati a livello nazionale, con un fatturato 2019 superiore ad Euro 5.000.000.

La società istante fa presente che l'articolo 4 del decreto legge n. 149 del 2020 (c.d. "Ristori bis") ha esteso la possibilità di beneficiare per i mesi di ottobre, novembre e dicembre del credito di imposta sulle locazioni degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda ai soggetti operanti nei settori di cui all'Allegato 2 del medesimo decreto, aventi sede operativa nelle aree del territorio nazionale, caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto (zone c.d. "rosse"), individuate con le ordinanze del Ministro della Salute.

Di fatto, si tratta di un'ulteriore estensione delle disposizioni contenute nell'articolo 8 del decreto legge n. 137 del 2020 (c.d. "Ristori") che richiama le

disposizioni dell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020, integrate e modificate in fase di conversione dalla legge n. 77 del 2020, in quanto compatibili.

La norma pone come condizione necessaria per beneficiare del credito di imposta che il fatturato del mese abbia subito una riduzione di almeno il 50% rispetto al medesimo mese dell'anno precedente e che la sede operativa sia compresa in una regione avente uno scenario di massima gravità e alto livello di rischio ("zona rossa").

Tuttavia non considera la possibilità di attività commerciali multipunto dislocate sul territorio nazionale con punti vendita collocati in "zone rosse, arancioni o gialle". Non considera neppure la possibilità di cambiamento nel corso del medesimo mese del grado di rischio territoriale, con passaggi da zone escluse dall'agevolazione e viceversa.

Infine, la norma nulla dice circa il metodo di calcolo della riduzione del fatturato, in quanto alcuni punti vendita potrebbero aver registrato un incremento del proprio fatturato, nonostante il fatturato dell'intero complesso aziendale sia diminuito di oltre il 50% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente.

Ciò stante, la società Alfa S.r.l. chiede di sapere se:

- la condizione del calo del fatturato di almeno il 50% debba essere verificata con riferimento all'intero complesso aziendale o con riguardo ad ogni singolo punto vendita;
- abbia diritto all'agevolazione, considerando che, per almeno un giorno in ciascun mese, la società ha avuto almeno un punto vendita situato in "zona rossa".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che il caso prospettato debba essere risolto:

- considerando il calo del fatturato di almeno il 50% a livello dell'intero complesso aziendale (come da risposta già rilasciata alla scrivente all'interpello n. ...-.../2020) e non a livello di singolo punto vendita;

- applicando indistintamente per i mesi di novembre e dicembre 2020, per tutti i punti vendita, il credito di imposta del 20% per i canoni di locazione e del 10% per i canoni di affitto d'azienda, poiché per almeno un giorno in ciascun mese, la società ha avuto almeno un punto vendita situato in "zona rossa".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone un giudizio in merito alla sussistenza dei 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, limitandosi a fornire riscontro ai dubbi interpretativi prospettati dall'istante.

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.

Inoltre, come chiarito in relazione ad altre disposizioni emanate nel periodo emergenziale, la soglia dei ricavi o compensi va determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito.

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. (...)"*

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 I"* annesso al citato decreto legge.

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"*.

Da ultimo si evidenzia che l'articolo 4, comma 1, del decreto legge 9 novembre 2020, n. 149 (c.d. "Decreto ristori bis") dispone che *"alle imprese operanti nei settori riportati nell'Allegato 2 al presente decreto, nonché alle imprese che svolgono le*

attività di cui ai codici ATECO 79.1, 79.11 e 79.12 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 30 del presente decreto, spetta il credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda di cui all'articolo 8 del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, con riferimento a ciascuno dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020'.

La norma appena citata è stata abrogata dall'articolo 1, comma 2, della legge n. 176 del 2020 (così come l'intero Decreto ristori *bis*, restando salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base dello stesso decreto) anche se il suo contenuto è stato sostanzialmente trasposto nell'articolo 8-*bis* del decreto legge n. 137 del 2020 aggiunto dalla legge di conversione n. 176 del 2020.

Infatti, l'articolo 8-*bis* stabilisce che "*alle imprese operanti nei settori riferiti ai codici ATECO riportati nell'Allegato 2, nonché alle imprese che svolgono le attività di cui ai codici ATECO 79.1, 79.11 e 79.12 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 per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda di cui all'articolo 8 del presente decreto, con riferimento a ciascuno dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020'.*

Come emerge dai lavori parlamentari concernenti la legge di conversione del decreto legge n. 137 del 2020, l'articolo 8-*bis* estende il credito d'imposta previsto per i canoni di locazione e di affitto d'azienda di cui all'articolo 8 del decreto legge n. 137 del 2020 (istituito dall'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020), con riferimento a ciascuno dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, alle imprese operanti nei

settori riportati nell'Allegato 2 al decreto legge n. 137 del 2020 (in sostanza, nel commercio al dettaglio e nei servizi alla persona) e alle imprese che svolgono le attività di cui ai codici ATECO 79.1, 79.11 e 79.12, ovvero agenzie di viaggio, tour operator e servizi di prenotazione e attività connesse, che hanno la sede operativa nelle aree caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto (c.d. zone rosse), 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 decreto legge n. 137 del 2020.

Nel caso di specie, la società istante svolge in via prevalente l'attività di commercio al dettaglio di confezioni per adulti tramite una pluralità di punti vendita localizzati a livello nazionale, con un fatturato 2019 superiore ad Euro 5.000.000.

Il codice Ateco 47.71.10 "commercio al dettaglio di confezioni per adulti" rientra tra quelli riportati nell'Allegato 2 al decreto legge n. 137 del 2020, che consentono di fruire - come previsto dal più volte citato articolo 8-bis - del credito d'imposta di cui all'articolo 8 del decreto legge n. 137 del 2020 (che rinvia, in quanto compatibile, alla disciplina contenuta nell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020) relativamente ai canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e di affitto d'azienda per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020.

Per quanto concerne la verifica della condizione della "*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*", che si rende necessaria ai sensi dell'articolo 28, comma 5, del Decreto rilancio, si rinvia ai chiarimenti contenuti nella circolare n. 14/E del 6 giugno 2020.

In tale documento di prassi, che richiama i chiarimenti contenuti nella circolare n. 9/E del 13 aprile 2020, paragrafo 2.2.5, è stato precisato che "il calcolo del fatturato e dei corrispettivi relativi, rispettivamente, ai mesi di marzo, aprile e maggio del 2019 e del 2020, da confrontare al fine di verificare la riduzione percentuale disposta dall'articolo 28 del Decreto Rilancio, va eseguito prendendo a riferimento le

operazioni eseguite nei mesi di marzo, aprile e maggio fatturate o certificate, e che, conseguentemente, hanno partecipato alla liquidazione periodica del mese di marzo 2019 (rispetto a marzo 2020), aprile 2019 (rispetto ad aprile 2020) e maggio 2019 (rispetto a maggio del 2020), cui vanno sommati i corrispettivi relativi alle operazioni effettuate in detti mesi non rilevanti ai fini Iva.

La data da prendere a riferimento è quella di effettuazione dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, è rispettivamente la data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 "Data") e la data del corrispettivo giornaliero, mentre per la fattura differita è la data dei DDT o dei documenti equipollenti richiamati in fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.8.2 "DataDDT").

Ad esempio, nel calcolo dell'ammontare del fatturato del mese di marzo 2020 e 2019, rilevante per il controllo del requisito della riduzione, andranno escluse le fatture differite emesse nei citati mesi (entro il giorno 15) relative ad operazioni effettuate nel corso dei mesi di febbraio 2020 e 2019, mentre andranno incluse le fatture differite di marzo 2020 e 2019 emesse entro il 15 aprile 2020 e 2019.

(...) Il calo del fatturato e dei corrispettivi deve essere verificato mese per mese".

Pertanto, si ritiene condivisibile la soluzione prospettata dalla società istante, in quanto il riferimento alla "*diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento*" implica che il calcolo della diminuzione del fatturato debba essere effettuato tenendo conto dell'intera attività d'impresa.

Allorché risulti rispettato il requisito del calo del fatturato, per beneficiare dell'agevolazione di cui all'articolo 8-bis del decreto legge n. 137 del 2020, è necessario che la società istante abbia 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 decreto legge n. 137 del 2020.

Tuttavia, come evidenziato dalla società Alfa S.r.l., il legislatore non ha espressamente disciplinato il caso di attività commerciali multipunto dislocate nel territorio nazionale con punti vendita collocati in "zone rosse, arancioni o gialle" né ha considerato la possibilità di cambiamento nel corso del medesimo mese del grado di rischio territoriale, con passaggi da zone escluse dall'agevolazione e viceversa per effetto delle ordinanze del Ministro della salute di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 3 novembre 2020 e all'articolo 19-bis del decreto legge n. 137 del 2020.

Al riguardo, considerata la finalità dell'agevolazione prevista dall'articolo 8-bis del decreto legge n. 137 del 2020, volta a ristorare le imprese per i canoni di locazione e affitto d'azienda corrisposti in relazione all'esercizio di attività localizzate in zone caratterizzate dall'applicazione di misure restrittive particolarmente efficaci per il contenimento dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, e sulla scorta dell'innovativo tenore letterale della disposizione, si è dell'avviso 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 soli punti vendita 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, siano stati 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.

Affermato ciò in linea di principio, si evidenzia che, ad ogni modo, in sede di documentazione integrativa, la società Alfa S.r.l. ha dichiarato che "nessun punto vendita era situato in zona rossa nel mese di ottobre 2020".

- per il mese di novembre 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, siano stati 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 e affitto d'azienda relativi ai punti vendita che, in tale mese, siano stati 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 (*rectius*, 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 e del 10% per i canoni di affitto d'azienda 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)