

**Risposta n. 287**

**OGGETTO:** Articolo 28, comma 3-bis, del decreto legge del 19 maggio 2019, n. 34 (decreto Rilancio). Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo in caso di esercizio di attività di commercio al dettaglio

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

**QUESITO**

Le società BETA S.p.A., ALFA S.r.l. e GAMMA S.r.l. (di seguito, insieme le "istanti") presentano un'istanza di interpello al fine di ottenere un parere, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 11, comma 1, lettera *a*), della legge 27 luglio 2000, n. 212, in merito all'applicazione dell'articolo 28, comma 3-*bis*, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (di seguito, decreto Rilancio).

Le tre società istanti riferiscono che operano nelle province di .... e ... e svolgono - con le medesime modalità - le attività di:

- i*) commercio di ... e ...;
- ii*) commercio di ricambi per ... e ...;
- iii*) attività di manutenzione dei sopracitati beni.

Le società BETA S.p.A. e GAMMA S.r.l. svolgono la loro attività in più sedi e taluni degli immobili utilizzati sono condotti in locazione, mentre la società ALFA

S.r.l. svolge l'attività in una sola sede e l'immobile è condotto in locazione.

Tutte le società sopra richiamate hanno ricavi superiori a euro cinque milioni.

Per ciascuna società i ricavi derivanti dalla vendita al dettaglio di ... e ... superano da sempre il cinquanta per cento dei ricavi aziendali complessivi.

Durante i mesi di marzo, aprile e maggio 2020, a causa dell'emergenza epidemiologica da COVID 19, le predette società hanno dovuto sospendere le loro attività di vendita al dettaglio di ... e ... . In conseguenza di ciò:

- i ricavi di BETA S.p.A. e di GAMMA S.r.l., nei mesi di marzo e aprile 2020, hanno subito un calo superiore al cinquanta per cento rispetto ai ricavi degli stessi mesi del 2019;

- i ricavi di ALFA S.r.l., nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020, si sono contratti di oltre il cinquanta per cento rispetto ai ricavi degli stessi mesi del 2019.

I canoni di locazione dei mesi sopra indicati dell'anno 2020, relativi agli immobili condotti in locazione e adibiti in via prevalente alle attività di vendite al dettaglio, sono stati regolarmente corrisposti dalle società istanti ai rispettivi proprietari.

L'articolo 28, comma 3-*bis*, del decreto Rilancio ha previsto la possibilità per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto medesimo, di beneficiare del credito d'imposta di cui ai commi 1 e 2 del medesimo articolo 28, per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda, nella misura rispettivamente del 20 e del 10 per cento.

Le istanti, come già detto, rappresentano di percepire la maggioranza dei ricavi dalla vendita al dettaglio (di ..., ... e ricambi) e di conseguire ricavi anche da altre attività (quali quelle di manutenzione in genere di ... e ...).

Ciò posto, le istanti ritengono che sussistano dubbi interpretativi in merito alla spettanza del credito d'imposta di cui al citato articolo 28, comma 3-*bis*, in quanto non tutte le attività esercitate costituiscono attività di commercio al dettaglio.

In particolare, le istanti chiedono di conoscere se il credito d'imposta di cui al citato articolo 28, comma 3-*bis*, sia:

- beneficiabile per intero, tenuto conto che l'attività di vendita al dettaglio di ..., ... e ricambi, rappresenta da sempre quella prevalente;
- beneficiabile in funzione di altri parametri di cui tener conto per la relativa quantificazione.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Le società istanti ritengono di poter beneficiare del credito di imposta di cui all'articolo 28, comma 3-*bis*, del decreto Rilancio, in misura integrale e, cioè, pari al 20 per cento del canone di locazione pagati nei mesi di marzo e aprile 2020 da parte di BETA S.p.A. e GAMMA S.r.l. e nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020 da parte di ALFA S.r.l..

### **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 previsti dalla legge per la fruizione del credito d'imposta di seguito descritto, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

La soluzione interpretativa del quesito in trattazione richiede l'esame dell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 19 maggio 2020 (il "decreto Rilancio"), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, il quale così dispone:

· comma 1: "*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";*

*· comma 2: "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 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 Rilancio ad opera della legge 17 luglio 2020, n. 77, 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"*.

Il successivo comma 5 dello stesso articolo 28, così come modificato dalla citata legge di conversione, 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"*.

Ai fini della 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.

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 Rilancio 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.

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 (il "decreto Cura Italia"), convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27.

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.

Nell'istanza di interpello in trattazione viene riferito che le società istanti esercitano non solo attività di commercio al dettaglio (di ... e di ..., nonché di ricambi per ...), ma anche altre attività non riconducibili in tale categoria. In particolare, le istanti dichiarano che i ricavi derivanti dalla vendita al dettaglio rappresentano più del cinquanta per cento dei ricavi complessivi, tenuto conto dei ricavi derivanti dalle altre attività (manutenzione in generale di ... e ...).

Nel merito, assumendo per corretto quanto rappresentato nell'istanza di interpello, tenuto conto del fine agevolativo dell'articolo 28 del decreto Rilancio, il quale si propone espressamente di "*contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*" anche nel settore del "commercio al dettaglio", si ritiene coerente con la *voluntas legis* che le società istanti possano beneficiare del credito d'imposta di cui al comma 3-*bis* allorché specificatamente dalla (sola) attività di commercio al dettaglio siano derivati - nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto Rilancio (periodo d'imposta 2019) - ricavi superiori a 5 milioni di euro.

Più precisamente, assumendo, acriticamente, per verificata la condizione posta dal citato comma 3-*bis* dell'articolo 28, il quale, si ripete, riconosce spettante il credito

di imposta di cui ai precedenti commi 1 e 2 "*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 presente decreto ...*", si ritiene che le società istanti possano beneficiare dell'agevolazione in esame nella misura del 20 per cento dell'importo mensile del canone, relativo ai mesi di marzo e aprile del 2020 e anche per il mese di maggio del 2020 per la sola ALFA S.r.l., versato nel periodo d'imposta 2020, per la locazione dei locali in cui vengono svolte in via esclusiva attività di commercio al dettaglio, ovvero dei locali in cui vengono svolte contestualmente attività di commercio al dettaglio e altre attività.

Resta fermo che le società istanti non potranno usufruire 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, nemmeno in maniera contestuale, l'attività di commercio al dettaglio.

Si fa presente, infine, che, ai sensi dell'articolo 8 del decreto legge n. 137 del 2020, le società istanti potranno usufruire, relativamente ai canoni di locazione per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, del credito d'imposta di cui al comma 1 dell'articolo 28 del decreto Rilancio, nel caso in cui le attività diverse da quella di commercio al dettaglio risultino contemplate dall'Allegato 1 annesso al citato decreto legge n. 137 del 2020.

In tale ipotesi, le società istanti potranno beneficiare dell'agevolazione in esame nella misura del 60 per cento dell'ammontare mensile dei canoni relativi ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020 versati per la locazione sia dei locali in cui viene svolta in via esclusiva un'attività diversa da quella di commercio al dettaglio (purché inclusa nel citato Allegato 1), sia dei locali in cui vengono svolte contestualmente tale attività e attività di commercio al dettaglio.

Resta fermo che le società istanti non potranno usufruire del credito d'imposta disciplinato dall'articolo 8 in parola per la locazione degli immobili in cui è svolta esclusivamente la riferita attività di commercio al dettaglio (di ... e di ..., nonché di

ricambi per ...).

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**