

**Risposta n. 535/2022**

**OGGETTO:** Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda - Attività di commercio al dettaglio - Articolo 4, commi 2 e 2-bis, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106

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

**QUESITO**

Alfa S.p.A. (di seguito, anche la "società istante") svolge come attività principale quella di confezione di articoli di abbigliamento (escluso abbigliamento in pelliccia), come da codice ATECO 14.1.

Più nel dettaglio, la società istante, fondata negli anni ..., ha basato il suo successo sulla realizzazione di capi di maglieria dai forti contenuti stilistici, divenendo incubatrice di nomi di assoluto rilievo nel settore della moda e gestendo alcuni tra gli stilisti e i marchi più significativi del *pret-à-porter*.

A fianco dell'attività principale così sintetizzata, Alfa S.p.A. svolge anche attività di commercio al dettaglio avente ad oggetto i capi dalla stessa prodotti.

Le unità locali, corrispondenti ai negozi e outlet nei quali l'attività di commercio al dettaglio viene svolta, sono contraddistinti dal codice ATECO 47.71 - Commercio al dettaglio di articoli di abbigliamento.

I negozi e gli outlet menzionati sono tutti condotti dalla società istante o in

ragione di contratti di locazione o in ragione di contratti di affitto di azienda.

Ciò premesso, Alfa S.p.A. fa presente di aver subito - sia con riferimento all'attività di confezione di articoli di abbigliamento che con riguardo all'attività di commercio al dettaglio - ingenti perdite in termini di fatturato, a causa dell'emergenza pandemica da COVID-19.

Per quanto riguarda l'attività di commercio al dettaglio (di interesse per il presente interpello), i prolungati periodi di chiusura imposti per legge al fine di contenere la circolazione del virus hanno generato effetti negativi sull'istante, in particolare, per quanto riguarda i ricavi delle vendite e prestazioni (cfr. bilancio di esercizio al 31 dicembre 2020) si è passati dagli ... milioni di Euro dell'esercizio 2019 ai ... milioni di Euro dell'esercizio 2020, con una flessione prossima al ...%.

Il bilancio dell'esercizio 2021 presenta ricavi in linea con quelli del 2020, ossia di gran lunga inferiori rispetto a quelli pre-pandemia.

Di conseguenza, la società istante è passata dal chiudere bilanci in utile (... mila Euro nel 2019) a chiudere bilanci in perdita (... milioni di perdita nel 2020 e oltre ... milioni di perdita nel 2021).

Analogamente, il fatturato relativo all'attività di commercio al dettaglio (fatturato/corrispettivi da intendersi come *di cui* dei fatturati sopra esplicitati) ha subito una drammatica contrazione: si è passati dai ... milioni dell'anno 2019 ai ... milioni del 2020 e ai ... milioni del 2021.

In ragione di tali decrementi di fatturato e considerato che i locali - tutti immobili ad uso non abitativo - dove l'attività di commercio al dettaglio viene svolta sono condotti sulla base di contratti di locazione/affitto di azienda (in quest'ultimo caso, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività commerciale: cfr. articolo 28, comma 2, del decreto legge n. 34 del 2020), la società istante ha valutato, di volta in volta, la possibilità di invocare nel proprio caso concreto, sulla base delle diverse norme, la spettanza del credito d'imposta per canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda.

In tale contesto, Alfa S.p.A. ritiene sussistere un dubbio interpretativo riguardo al disposto dei commi 2 e 2-*bis* dell'articolo 4 del decreto legge n. 73 del 2021, convertito dalla legge n. 106 del 23 luglio 2021.

Con il citato articolo 4, il legislatore ha esteso temporalmente - stante il perdurare dei negativi effetti economici della crisi pandemica - il credito d'imposta originariamente introdotto dall'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 (cd. Decreto Rilancio), per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo e affitto di azienda.

In particolare, il citato articolo 4 dispone che *"1. All'articolo 28, comma 5, ultimo periodo, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, le parole: «fino al 30 aprile 2021» sono sostituite dalle seguenti: «fino al 31 luglio 2021».*

*2. Ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del presente decreto, nonché agli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, il credito d'imposta di cui ai commi 1, 2 e 4 dell'articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, spetta in relazione ai canoni versati con riferimento a ciascuno dei mesi da gennaio 2021 a maggio 2021. Ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020. Il credito d'imposta spetta anche in assenza dei requisiti di cui al periodo precedente ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019.*

*2-bis. Il credito d'imposta di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n.*

*77, spetta anche alle imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello della data di entrata in vigore del presente decreto, in relazione ai canoni versati con riferimento a ciascuno dei mesi da gennaio 2021 a maggio 2021, a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020. Il credito d'imposta spetta anche in assenza dei requisiti di cui al periodo precedente ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019. Alle imprese di cui al presente comma il credito d'imposta spetta, rispettivamente, nelle misure del 40 per cento e del 20 per cento. [...]*".

Per quanto qui di interesse, dalla lettura del comma 2 emerge che il credito d'imposta spetta:

- a) ai soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 15 milioni di Euro nel periodo d'imposta 2019;
- b) in relazione ai canoni versati con riferimento a ciascuno dei mesi da gennaio 2021 a maggio 2021;
- c) a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020.

Dalla lettura del comma 2-*bis* emerge, inoltre, che il credito spetta anche alle imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 15 milioni di Euro nel periodo 2019, in relazione ai mesi di cui al punto b) che precede e alle medesime condizioni di cui al precedente punto c).

L'incertezza verte sul citato comma 2-*bis*, laddove questo stabilisce che il credito in esame "*spetta anche alle imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 15 milioni di euro*", ingenerando il dubbio che le imprese esercenti

commercio al dettaglio con ricavi "inferiori" a 15 milioni di Euro nel periodo 2019 ne siano invece escluse.

Ora, Alfa S.p.A., nel periodo 2019, ha realizzato, nel complesso, ricavi per ... milioni di Euro, ben al di sopra dei 15 milioni previsti come limite massimo dal comma 2 dell'articolo 4 del decreto legge n. 73 del 2021.

Sempre nel 2019, con riguardo alla sola attività di commercio al dettaglio, Alfa S.p.A. ha conseguito ricavi per ... milioni di Euro, al di sotto quindi dei 15 milioni di Euro letteralmente previsti dal comma 2-*bis*.

Quindi, la società istante chiede di sapere se il credito di cui al comma 2-bis dell'articolo 4 del decreto legge n. 73 del 2021 spetti - al ricorrere di tutte le condizioni previste dalla norma - anche alle imprese esercenti commercio al dettaglio con ricavi nel periodo d'imposta 2019 inferiori a 15 milioni di Euro.

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

Alfa S.p.A. ritiene di poter dare risposta positiva al quesito di cui sopra in quanto:

- il disposto dell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 - norma "matrice" del credito locazioni di cui si discute - già prevedeva un comma *ad hoc* per il commercio al dettaglio; trattasi del comma 3-bis, laddove sono menzionate *imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi o compensi [nel 2019] superiori a 5 milioni di euro*;

- l'Agenzia delle Entrate, con risposta n. 102/E del 2021 di chiarimento al citato articolo 28, interpellata da una società con ricavi complessivi superiori a 5 milioni di Euro nel 2019 (*i.e.* limite massimo di ricavi previsto dal comma 1 dell'articolo 28 per accedere al credito locazioni) ed esercente come attività secondaria quella di commercio al dettaglio, ha chiaramente affermato che l'attività di commercio al dettaglio può essere enucleata dal complesso dell'attività svolta dalla società e, al

ricorrere delle condizioni di legge, beneficiare del credito di imposta per canoni di locazione (nel caso specifico, beneficiando del credito *ex* comma 3-*bis*, dato che i ricavi dell'attività di commercio al dettaglio nel 2019 erano superiori a 5 milioni);

- la citata risposta n.102/E del 2021, inquadrando correttamente la tecnica normativa cui l'articolo 28 è informato, prevede che [...] *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 la società istante possa beneficiare del credito d'imposta [...]*;

- tale tecnica normativa è infatti quella di prevedere un comma iniziale (comma 1 dell'articolo 28) riferito alla generalità delle imprese, con un determinato limite di ricavi (5 milioni) e, a seguire, un comma (il 3-*bis*), specificamente dedicato al commercio al dettaglio e privo del limite di ricavi (*i.e.*: sono agevolabili anche le attività che superano i 5 milioni di ricavi);

- questo perché il legislatore ha ritenuto gli operatori del commercio al dettaglio particolarmente meritevoli di ricevere un aiuto fiscale (sotto forma di credito di imposta per i canoni di locazione), stante i numerosi giorni di chiusura forzata, la limitazione alla mobilità dei cittadini/consumatori e la forte contrazione dei consumi;

- la medesima tecnica normativa è stata poi utilizzata nell'articolo 4 del decreto legge n. 73 del 2021: un comma iniziale (comma 2) riferito alla generalità delle imprese, con un determinato limite di ricavi (15 milioni) e, a seguire, un comma (il 2-*bis*), specificamente dedicato al commercio al dettaglio e privo del limite di ricavi (*i.e.*: sono agevolabili anche le attività che superano i 15 milioni di ricavi);

- premesso che (cfr. risposta n. 102/E del 2021) l'attività di commercio al dettaglio può essere considerata come a se stante rispetto all'attività complessivamente svolta dalla società, la congiunzione "*anche*" è da intendersi nel senso che quand'anche i ricavi 2019 dell'attività di commercio al dettaglio superassero i 15 milioni di Euro

(limite di cui al comma 2), le attività di commercio al dettaglio resterebbero comunque destinatarie del credito di imposta (ovviamente, al ricorrere delle condizioni previste dalla norma, come il decremento percentuale della media dei ricavi, ecc.);

- e questo perché, come detto, la volontà legislativa è quella di fornire aiuto agli operatori del commercio al dettaglio, indipendentemente dal tetto di reddito previsto per la generalità degli operatori economici;

- un'interpretazione diversa porterebbe all'incongrua conclusione di escludere i piccoli operatori del commercio al dettaglio, beneficiando solo i grandi (con ricavi 2019 superiori ai 15 milioni);

- peraltro, considerando che - come detto - nella citata risposta n. 102/E del 2021 viene esplicitato che l'attività di commercio al dettaglio può essere considerata come a sé stante rispetto al complesso dell'attività svolta, l'attività di commercio al dettaglio svolta da Alfa S.p.A. - con i suoi ricavi 2019 pari a poco più di ... milioni di Euro -, potrebbe essere ammessa al beneficio in ragione del comma 2 dell'articolo 4 del decreto legge n. 73 del 2021 (essendo l'ammontare dei ricavi inferiore al limite dei 15 milioni).

Resta inteso che la concreta fruizione del credito di imposta resta subordinata al ricorrere delle condizioni previste dalla norma, come il decremento percentuale della media dei ricavi, l'effettiva corresponsione dei canoni di locazione, ecc.

Resta inoltre inteso che la fruizione del credito di imposta sarà limitata ai soli contratti di locazione immobili/affitto di azienda relativi ad immobili strumentali e utilizzati per lo svolgimento dell'attività di commercio al dettaglio.

#### **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 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito, anche "Decreto Rilancio"),

convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2000, n. 77, ha previsto, 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 questi 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 (ovvero nel periodo d'imposta 2019) 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).



Con il decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106 sono state introdotte ulteriori disposizioni che riguardano il credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda.

Per quanto qui di interesse, si evidenzia che l'articolo 4, comma 2, del suddetto decreto prevede che ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del decreto stesso (ovvero, per i soggetti aventi l'esercizio sociale coincidente con l'anno solare, nel periodo d'imposta 2019), nonché agli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, il credito d'imposta previsto dai commi 1, 2 e 4 dell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 spetta in relazione ai canoni versati (canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda) "*con riferimento a ciascuno dei mesi da gennaio 2021 a maggio 2021*".

La norma chiarisce che, ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020.

Il comma 2-*bis* dell'articolo 4 del decreto legge n. 73 del 2021, introdotto in sede di conversione, estende il credito d'imposta di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 anche alle imprese esercenti attività di commercio al dettaglio, con ricavi superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del decreto (ovvero nel periodo d'imposta 2019), in relazione ai canoni versati con riferimento a ciascuno dei mesi da gennaio 2021 a maggio 2021, a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2020 e il 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30 per cento rispetto all'ammontare medio mensile dello stesso periodo

dell'anno precedente.

Il legislatore precisa che per le imprese esercenti attività di commercio al dettaglio di cui al comma 2-bis, *"il credito d'imposta spetta, rispettivamente, nelle misure del 40 per cento e del 20 per cento"*.

Tanto premesso, con specifico riferimento al dubbio interpretativo sollevato dalla società istante, si ritiene, innanzitutto, che il comma 2 dell'articolo 4 del decreto legge n. 73 del 2021 individui, in linea generale, come beneficiari del credito d'imposta per i canoni versati con riferimento a ciascuno dei mesi da gennaio 2021 a maggio 2021, tra gli altri, i *"soggetti esercenti attività d'impresa"* con ricavi o compensi non superiori a 15 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del decreto stesso (ovvero nel periodo d'imposta 2019); tuttavia, con specifico riferimento alle imprese esercenti *"attività di commercio al dettaglio"* la disposizione contenuta nel comma 2-bis prevede che il beneficio in esame spetti, ancorché in misura inferiore, anche nel caso in cui nel citato periodo d'imposta le stesse abbiano registrato ricavi superiori a 15 milioni di euro.

Ciò vuol dire che le imprese esercenti *"attività di commercio al dettaglio"* beneficeranno del credito d'imposta:

- ai sensi del comma 2, allorché abbiano conseguito, nel periodo d'imposta 2019, ricavi non superiori a 15 milioni di euro;

- ai sensi del comma 2-bis, allorché abbiano conseguito, nel periodo d'imposta 2019, ricavi superiori a 15 milioni di euro.

Tale soluzione interpretativa risulta rispondente alla volontà del legislatore 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 2020 è richiamato sia dal comma 2 che dal comma 2-bis).

Ciò premesso, nella presente istanza di interpello viene riferito che la società istante svolge come attività principale quella di confezione di articoli di abbigliamento (escluso abbigliamento in pelliccia), come da codice ATECO 14.12 e, in via

secondaria, l'attività di commercio al dettaglio avente ad oggetto i capi dalla stessa prodotti come da codice ATECO 47.71. I negozi e gli outlet in cui viene svolta quest'ultima attività sono condotti dalla Alfa S.p.A. in ragione di contratti di locazione o di contratti di affitto d'azienda.

Alla luce dei chiarimenti contenuti nella risposta n. 102/E del 2021 che, con riferimento all'applicazione dell'articolo 28, comma 3-*bis*, del decreto legge n. 34 del 2020, ha riconosciuto la possibilità di enucleare l'attività di commercio al dettaglio dal complesso dell'attività svolta dall'impresa, in linea con l'intento del legislatore di introdurre misure di sostegno nel settore del commercio al dettaglio particolarmente penalizzato dalle misure restrittive imposte per contenere l'epidemia da COVID-19, si ritiene che, nel caso di specie, la società istante possa beneficiare del credito d'imposta di cui al comma 2 dell'articolo 4 del decreto legge n. 73 del 2021 allorché, come indicato dalla stessa, dall'attività di commercio al dettaglio (sempreché autonoma sotto il profilo contabile, amministrativo ed economico-gestionale rispetto all'attività principale) siano derivati - nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del decreto stesso (ovvero nel periodo d'imposta 2019) - ricavi non superiori a 15 milioni di euro. Ciò, naturalmente, nel presupposto che ricorrano tutti gli altri requisiti normativamente richiesti, la cui valutazione non costituisce oggetto del presente interpello.

Si evidenzia che, in linea di principio, l'operazione di scorporo dei ricavi derivanti dall'attività di commercio al dettaglio non produce effetti ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta di cui all'articolo 4, comma 2 del decreto legge n. 73 del 2021 con riferimento alle altre attività eventualmente esercitate dall'impresa. Sono, infatti, comunque escluse dalla fruizione del credito d'imposta le altre attività i cui ricavi, per effetto dello scorporo dei ricavi derivanti dall'attività di commercio al dettaglio, dovessero essere non superiori ai 15 milioni di euro.

Resta fermo che la società istante non potrà usufruire del credito d'imposta di cui al comma 2 con riferimento ai canoni versati per i locali condotti in virtù di contratti di

locazione/affitto d'azienda, allorché in tali locali non sia svolta l'attività di commercio al dettaglio.

Il presente parere - che non riguarda in ogni caso la sussistenza dei presupposti sostanziali per la fruizione del beneficio in esame - viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi forniti dal contribuente nell'istanza di interpello, che in questa sede si assumono acriticamente, nel presupposto della loro veridicità e correttezza, con riserva di riscontro nelle sedi competenti ed i suoi effetti non si estendono a questioni diverse da quelle che hanno costituito oggetto di specifica ed espressa richiesta da parte dell'istante.

**firma su delega del Direttore Centrale,  
Capo Divisione aggiunto  
Vincenzo Carbone  
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**