

Risposta n. 160

OGGETTO: Credito di imposta concesso a favore di un ente non commerciale in relazione al costo sostenuto per i canoni di locazione corrisposti - Articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34

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

QUESITO

L'ente *Istante* rappresenta di essere un ente non commerciale senza partita IVA nonché associazione in forma privatistica senza fini di lucro.

Trae i suoi proventi dalle quote associative e dalle attività di cui all'articolo 148, comma 3 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR) per un importo annuale superiore ai 5 milioni di euro; inoltre, svolge occasionalmente attività commerciali finalizzate agli scopi istituzionali, dalle quali trae importi non significativi, dichiarati ai fini IRES come redditi diversi, quali royalties, subaffitti di impianti sportivi e incassi di gare di spareggio per la conclusione dei campionati.

L'attività dell'*Istante* è svolta in immobili collocati sull'intero territorio nazionale, in relazione ai quali corrisponde canoni di affitto a fronte di fatture gravate da IVA.

Ciò considerato, l'*Istante* chiede se possa fruire del credito di imposta di cui all'articolo 28 del decreto legge n. 34 del 2020 (*decreto Rilancio*) in relazione ai

canoni corrisposti e se debba considerare il limite di 5 milioni il cui superamento precluderebbe il riconoscimento del credito.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che le somme in argomento, trattandosi di introiti decommercializzati ai sensi dell'articolo 148, commi 1 e 3 del TUIR, non siano da considerare come rilevanti ai fini del limite di 5 milioni di euro annui richiamando, in proposito, la circolare n. 22/E del 21 luglio 2020.

Lo stesso ritiene che la "*percentuale del credito d'imposta vada calcolata sull'ammontare complessivo delle fatture emesse, per gli affitti, dai locatori degli immobili stessi, comprensivo di IVA dal momento che l'imposta rimane a gravare su questa Lega che non ha possibilità di detrarla*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e successive modifiche ed integrazioni (di seguito "*decreto Rilancio*"), ha previsto, tra l'altro, 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*» (di seguito, credito d'imposta canoni di

locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda)

I commi successivi 2, 3, 3-*bis* e 4 prevedono delle diverse misure e modalità di attribuzione del credito di imposta in relazione ai soggetti destinatari del beneficio.

In particolare, il comma 4 prevede che *«Il credito d'imposta di cui al comma 1 spetta anche agli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione al canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale»*.

Il successivo comma 5 prevede che 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»* e che la misura dell'agevolazione sia commisurata *«all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio e giugno»*.

Con riferimento alla applicazione di tale agevolazione, sono stati forniti chiarimenti con la circolare 6 giugno 2020, n. 14/E e la risoluzione del 20 ottobre 2020, n. 68/E, cui si rinvia.

In particolare, con la citata circolare n. 14/E del 2020 e con la risoluzione n. 68/E del 2020, è stato chiarito che possono fruire del credito di imposta gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti relativamente al costo sostenuto per il *«canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale»*.

In considerazione del combinato disposto dei citati commi 1 e 4 i predetti soggetti possono fruire del menzionato credito d'imposta, anche nelle ipotesi in cui l'ente svolga, oltre all'attività istituzionale, anche un'attività commerciale, in modo non prevalente o esclusivo.

Al riguardo, si ritiene che il legislatore abbia inteso estendere il beneficio in questione a tutti gli enti diversi da quelli che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa in base ai criteri stabiliti dall'articolo 55 del TUIR (*cf.* circolare n. 9/E del 13 aprile 2020). In tal caso, qualora tale ultima attività risulti di ammontare superiore al limite di 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente, l'ente non potrà fruire del credito d'imposta.

Come precisato nella risoluzione n. 68/E del 2020, ai fini della determinazione del parametro dei ricavi non superiore a 5 milioni di euro, per gli enti non commerciali, devono essere considerati i soli ricavi con rilevanza ai fini IRES. Sono, pertanto, esclusi i ricavi derivanti da attività aventi i requisiti di cui al comma 3, 5, 6 e 7, dell'articolo 148 del TUIR, svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

In relazione alla verifica dei flussi reddituali, come chiarito nella citata circolare 14/E del 2020, per gli enti non commerciali che svolgono attività commerciale non prevalente la soglia dei ricavi o compensi va determinata per ciascuna tipologia di soggetto tenendo conto delle proprie regole di determinazione del reddito.

Per gli enti non commerciali che svolgono solo, occasionalmente, attività commerciale e che, pertanto, non dispongono di partita IVA, il credito d'imposta va determinato sull'importo dell'affitto al lordo dell'IVA, in quanto in tale particolare ipotesi l'imposta rappresenta per l'ente non commerciale un costo che incrementa il canone di affitto dovuto.

Con riferimento al caso di specie, sulla base dei richiamati documenti di prassi e al ricorrere delle condizioni previste dalla norma in esame, l'ente istante potrà beneficiare, per i canoni di locazione relativi agli immobili adibiti a sede istituzionale, del credito di imposta di cui all'articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020 n. 34, sull'importo corrisposto al lordo dell'IVA.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato ogni potere dell'amministrazione finanziaria volto a verificare il presupposto dichiarato dall'Istante che lo stesso assuma ai fini fiscali la natura di ente commerciale. Qualora tali circostanze assumessero natura diversa da quella dichiarata il presente parere non produce alcun effetto giuridico, ivi compresi quello di cui al comma 3 del citato articolo 11 legge 27 luglio 2000, n. 212.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)