

## CENTRO STUDI TRIBUTARI

### CIRCOLARE N. 32 – 2020

**Oggetto: Credito d'imposta a favore di enti non commerciali (Associazioni Sportive Dilettantistiche) per canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo ex art. 28 del D.L. n. 34/2020 - Risoluzione n. 68/E del 20 ottobre 2020 dell'Agenzia delle Entrate**

Con la Risoluzione in oggetto l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello proposto da un'Associazione Sportiva Dilettantistica, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla disposizione recata dall'art. 28 del D.L. n. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77, e successive modifiche e integrazioni, con la quale è stato concesso **un credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo relativi ai mesi da marzo a giugno 2020**.

Nell'interpello è stato richiesto se l'agevolazione in argomento trova applicazione anche per i canoni derivanti dai **contratti di sublocazione** e l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione in oggetto, tenuto anche conto delle precedenti Circolari emanate nel 2020 - n. 9/E del 13 aprile, n. 14/E del 6 giugno, e della Risoluzione n. 39/E del 13 luglio 2020 -, ha chiarito alcuni dubbi e riassunto il trattamento agevolativo con particolare riferimento agli enti non commerciali e, quindi, agli enti sportivi ed alle Associazioni Sportive Dilettantistiche

Si ricorda che sull'argomento, questa LND ha fornito comunicazioni e chiarimenti con una serie di Circolari (-stagione 2019/20 - n. 57 del 20 maggio 2020, n. 59 del 1° giugno 2020 e n. 60 dell'8 giugno 2020 e -stagione 2020/2021 - n. 8 del 3 luglio 2020, n. 13 del 16 luglio 2020 e n. 14 del 20 luglio 2020).

Ciò premesso, si riassume brevemente il contenuto della Risoluzione n. 68/E del 20 ottobre 2020 dell'Agenzia delle Entrate.

L'art. 28 del D.L. n. 34/2020 ha disposto che ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi e compensi non superiori a cinque milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del 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 a uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività, relativamente ai mesi da **marzo a giugno 2020**.

**Il comma 4 dell'art. 28 prevede che il credito d'imposta spetta anche agli enti non commerciali in relazione al canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento delle attività istituzionali.**

Il successivo comma 5 prevede che ai soggetti locatari esercenti attività economica, il credito d'imposta spetta a condizione che abbiano subito una diminuzione di 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, maggio e giugno.

**Rientrano nel regime del credito d'imposta**, oltre a tutti i soggetti che esercitano, in via prevalente o esclusiva, un'attività in regime di impresa, **anche gli enti non commerciali** relativamente al costo sostenuto per il canone di locazione, leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento **di attività istituzionali**.

I predetti enti non commerciali, in considerazione del combinato disposto dei commi 1 e 4, come precisato nella Circolare n. 14/E, possono fruire del credito d'imposta in argomento anche nell'ipotesi in cui l'ente **svolga, oltre all'attività istituzionale, anche un'attività commerciale**, in modo non prevalente o esclusivo. In tal caso, qualora tale ultima attività risulti di ammontare superiore al limite di cinque milioni di euro nel periodo d'imposta precedente, l'ente non potrà fruire del credito d'imposta.

Come chiarito nella Circolare n. 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.

**Ne consegue, prosegue la Risoluzione n. 68/E, che ai fini della determinazione del parametro dei ricavi non superiore a cinque 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 commi 3, 5, 6, e 7 dell'articolo 148 del TUIR, svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali (trattasi, in particolare, per quanto concerne le Associazioni Sportive Dilettantistiche – comma 3 – della “decommercializzazione” delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre Associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale – ad es. Federazioni sportive e CONI -, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazione nazionali, nonché delle cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati).**

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.**

**Per quanto concerne i contratti di sublocazione, l'Agenzia delle Entrate ritiene che nell'ambito oggettivo della norma agevolativa rientra anche il canone derivante da contratti di sublocazione.**

Come chiarito con la Circolare n. 14/E del 6 giugno 2020 dell'Agenzia delle Entrate, **è necessario che il canone sia stato corrisposto per poter fruire del credito e che le somme siano state effettivamente versate.**

Nell'ipotesi in cui il pagamento non è ancora avvenuto **non** sarà possibile fruire in via anticipata del credito; resta, tuttavia, la possibilità di cedere il credito d'imposta al locatore a titolo di pagamento del canone.

In tale ipotesi il versamento del canone è da considerarsi avvenuto **contestualmente** al momento di efficacia della cessione e deve intervenire il pagamento della differenza tra il canone dovuto ed il credito d'imposta.

Si ricorda, infine, che con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1° luglio 2020 (vedasi la Circolare LND n. 8 del 3 luglio 2020) è stato approvato il **Modello di comunicazione della cessione del credito d'imposta** e che, con Risoluzione n. 39/E del 13 luglio 2020 (vedasi la Circolare LND n. 13 del 16 luglio 2020), è stato istituito il **“codice tributo 6920” per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta.**