

RISOLUZIONE N. 68/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Roma, 20/10/2020

OGGETTO: Credito di imposta concesso a favore di un'associazione sportiva dilettantistica, in relazione ai canoni corrisposti sulla base di un contratto di sublocazione - 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' Associazione Sportiva Dilettantistica istante (di seguito "*ASD*"), dichiara di aver "*preso in sublocazione da settembre 2019*", un ufficio di categoria A/10 per la propria sede sociale, corrispondendo la somma di euro X di canone al mese.

Chiede se il credito di imposta previsto dall'articolo 28, commi 1 e 4, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, 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 delle attività descritte nello citato articolo, trovi applicazione anche per i canoni derivanti dai contratti di sublocazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'ASD ritiene che la *ratio* della norma fa propendere per l'inclusione nel predetto regime del credito di imposta anche l'ipotesi in cui venga corrisposto un canone derivante da un contratto di sublocazione.

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*, 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».

Come precisato con la circolare 6 giugno 2020, n. 14/E, rientrano nel regime 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*».

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). Gli enti non commerciali, dunque, possono accedere al credito d'imposta in relazione al pagamento dei canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e destinati allo svolgimento di attività istituzionale, riferiti ai mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020.

In considerazione del combinato disposto dei commi 1 e 4, come precisato nella citata circolare 14/E, 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. In tal caso, si ritiene che 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 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.

Ne consegue che, 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 TUIR, svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Sono, altresì, esclusi i ricavi delle attività direttamente connesse delle Onlus che, non concorrendo alla formazione del reddito IRES, ai sensi dell'articolo 150 del TUIR, non rilevano ai fini del sopra richiamato limite.

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.

Il credito d'imposta, per tali soggetti è stabilito in misura percentuale nella misura del 60 per cento, commisurato al canone di locazione, di leasing o di concessione di immobili ad uso non abitativo.

Come chiarito con la citata circolare n. 14/E del 2020, i predetti canoni devono essere relativi a un contratto di locazione, così come identificato dagli articoli 1571 e seguenti, Capo VI ("*Dalle locazioni*"), del codice civile e la cui disciplina è regolata dalla legge 27 luglio 1978, n. 392 (relativa ai contratti di locazione e sublocazione degli immobili a uso non abitativo).

In relazione alla stipula di contratto di sublocazione, si fa presente che la sua disciplina è contenuta negli articoli 1594 e 1595 del codice civile e nella disciplina speciale della medesima legge n. 392 del 1978.

Dal punto di vista civilistico, la stretta e diretta dipendenza del contratto di sublocazione da quello principale di locazione ne evidenzia il carattere meramente derivato del primo (*cf.* sentenza del 23 luglio 2002, n. 10742).

Tenuto conto della descritta connessione sotto il profilo civilistico, che trova conferma anche nel medesimo regime fiscale applicabile alle due tipologie di

contratto, si ritiene che nell'ambito oggettivo della norma agevolativa in commento, rientra anche il canone di derivante da contratti di sublocazione - avente oggetto immobili diversi da quelli abitativi, disciplinati dalla legge n. 392 del 1978.

Tuttavia, ancorché il rapporto di sublocazione risulti collegato al contratto di locazione da un vincolo di reciproca dipendenza, lo stesso conserva, ai fini che qui rilevano, una autonoma rilevanza economica.

Pertanto, tenuto conto che l'*Istante* risulta iscritto al registro nazionale delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche presso il CONI, considerata anche la finalità dell' articolo 28 del decreto Rilancio di contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, che hanno determinato una riduzione dei ricavi o dei compensi delle attività economiche a fronte dell'incidenza dei costi fissi quali, ad esempio, il canone di locazione, si ritiene che l'ASD potrà, accedere al beneficio previsto dall'articolo 28 del decreto Rilancio, con riferimento al contratto di sublocazione di cui alla legge n. 392 del 1978 e sempreché sussistano tutte le altre condizioni previste dalla norma agevolativa.

Da ultimo, si rammenta che, ferma restando la sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 28, anche il conduttore principale potrà fruire del beneficio qui in esame. Al riguardo, resta fermo che, ai fini del calcolo della diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento, in ogni caso, sarà necessario considerare anche il canone relativo alla sublocazione summenzionata al lordo del credito d'imposta di cui all'articolo 28.

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.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)