**Credito d’imposta concesso a favore di enti non commerciali in relazione al costo sostenuto per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo – art. 28 D.L. n. 34 del 2020.**

Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all’emergenza epidemiologica da COVID 19, il Decreto n. 34 del 2020, c.d. Decreto Rilancio, ha previsto un **credito d’imposta in favore di**

* *“soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione” (c. 1);*
* *“strutture alberghiere, termali e agrituristiche, alle agenzie di viaggio e turismo e ai tour operator” (c. 2);*
* *“imprese esercenti attività di commercio al dettaglio” (c.3),*
* *“****enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli******enti religiosi civilmente riconosciuti”*** *(c.4).*

Con specifico riguardo a questi ultimi soggetti indicati al comma 4 dell’art. 28 (enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti), la norma prevede che:

1. **i ricavi non devono essere superiori a 5 milioni di euro** nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto;
2. la misura del credito d’imposta è pari al **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 istituzionale.**

A proposito dei requisiti appena elencati, alcuni utili chiarimenti sono presenti soprattutto:

* nella Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 14 del 6 giugno 2020;
* nella Risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 160 del 2021.

In particolare, con riferimento alla previsione *sub a),* bisogna distinguere il caso in cui l’ente non commerciale:

* **non svolga alcuna attività commerciale**

nell'immobile utilizzato ai soli fini dell'attività istituzionale, in tal caso *“non è richiesta la (..) verifica del calo dei flussi reddituali delle attività poste in essere nel mese di riferimento di almeno il 50 per cento rispetto allo stesso mese del 2019[[1]](#footnote-1), ai fini della fruizione del credito d'imposta (fermo restando, in relazione ai predetti flussi reddituali, di non aver superato il limite dei 5 milioni di euro)” (cfr.* Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 14 del 6 giugno 2020, paragrafi 3 e 4[[2]](#footnote-2));

* **svolga anche attività commerciale**

nel medesimo immobile e in tal caso *“il credito d’imposta sarà attribuito in relazione al canone di locazione afferente alle due sfere (istituzionale e commerciale) e nel rispetto dei differenti requisiti individuati dalla norma”.*

In dettaglio, relativamente al canone di locazione corrisposto per la sola parte relativa all'attività commerciale, l’ente non commerciale non solo dovrà verificare di non aver conseguito nel 2019 ricavi o compensi in misura superiore a 5 milioni di euro ma anche di aver avuto un calo del fatturato o dei corrispettivi del mese di riferimento di almeno il 50 per cento rispetto allo stesso mese del 2019[[3]](#footnote-3) *(cfr.* Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 14 del 6 giugno 2020).

E comunque, “*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 aventi 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’art. 148 del TUIR, svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali (cfr.* Risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 160 del 2021 ad un interpello presentato da un ente non commerciale);

In merito, invece, alla previsione *sub b):*

gli enti ecclesiastici possono fruire del credito d’impostaanche nelle ipotesi in cui l’ente svolga, oltre all’attività istituzionale, anche un’attività commerciale, in modo non prevalente o esclusivo *(cfr.* Risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 160 del 2021);

*“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 costo che incrementa il canone di affitto dovuto” (cfr.* Risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 160 del 2021);

il requisito relativo all’utilizzo ai fini dell’attività istituzionale della locazione degli immobili ad uso non abitativo *“potrà essere verificato dall’esame dell’atto costitutivo o dello statuto della singola associazione o ente”* (Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 14 del 6 giugno 2020).

Quanto alle modalità di utilizzo, ai sensi del comma 6 dell’articolo 28 e dell’articolo 122, comma 2, lettera b), del Decreto Rilancio il credito d’imposta è utilizzabile:

in compensazione, ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;

nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta di sostenimento della spesa;

o, in alternativa

può essere ceduto:

al locatore o al concedente;

ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Riguardo alla cessione, come espressamente menzionato nel comma 1 e nel comma 2, lettera b), dell’articolo 122 del Decreto rilancio, il credito d’imposta può essere ceduto e la cessione è esercitabile *«a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 2021».*

Si rinvia, per ogni approfondimento ai provvedimenti di Prassi[[4]](#footnote-4).

Roma, 18 marzo 2021.

1. Come previsto dal comma 5, secondo cui il credito d'imposta spetta a condizione che i *"soggetti esercenti attività economica abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente".* [↑](#footnote-ref-1)
2. “*Come anticipato,* *dal momento che il comma 5 dell'*articolo 28*prevede che la condizione per la fruizione del credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda connessa alla riduzione "del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento di almeno il cinquanta per cento rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente" si applichi esclusivamente ai locatari esercenti attività economica, per gli enti non commerciali non è prevista tale verifica con riferimento all'attività istituzionale”.* [↑](#footnote-ref-2)
3. “*Nel caso in cui il contratto di locazione stipulato dall’ente sia unico è necessario individuare con criteri oggettivi la quota parte di canone relativo ai locali destinati allo svolgimento dell’attività istituzionale rispetto a quella dei locali in cui viene svolta l’attività commerciale. A tal fine, ad esempio, è possibile fare riferimento ai criteri di allocazione utilizzati nella contabilità interna ai fini della imputazione dei costi e ricavi alle due attività. In assenza, è possibile utilizzare ogni altro criterio che risulti oggettivo e riscontrabile in sede di attività di controllo da parte dell’amministrazione finanziaria”.* [↑](#footnote-ref-3)
4. - Risoluzione n. 39/E del 13 luglio 2020 “*Istituzione dei codici tributo per l’utilizzo in compensazione tramite modello F24, da parte del cessionario ai sensi dell’articolo 122 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, del credito d’imposta di cui all’articolo 65 del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18 e del credito d’imposta di cui all’articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34”;*

   - Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 14 del 6 giugno 2020 “*Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda – articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34*”;

   - Risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 160 del 2021 “*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”.* [↑](#footnote-ref-4)