



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori
Autonomi ed Enti non Commerciali
Settore Consulenza
Ufficio Consulenza imposte dirette

OGGETTO: *Interpello n. 956-1302/2020*
Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212

Istanza presentata il 22/06/2020
Documentazione integrativa presentata il 25/09/2020
Scadenza termini invio risposta il 24/11/2020

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'associazione riconosciuta "Fondo

", (di seguito anche "Fondo" o "Istante") pone un quesito in ordine
all'interpretazione e all'applicazione dell'articolo 28 del decreto legge 19 maggio

2020, n. 34, avente ad oggetto la disciplina del "*Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda*".

L'*Istante* dichiara di essere un ente non commerciale e, più specificamente, un'associazione riconosciuta senza scopo di lucro con il fine esclusivo di "*consentire agli aderenti di disporre, all'atto del pensionamento, di prestazioni pensionistiche complementari del sistema obbligatorio*" (art. 3 dello Statuto del *Fondo*).

Il *Fondo* dichiara di aver versato con riferimento ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020 un canone di Euro + IVA per la locazione dell'immobile (ad uso non abitativo) destinato allo svolgimento dell'attività istituzionale.

L'*Istante* fa presente che con la Circolare n. 14/E del 6 giugno 2020 l'Agenzia delle entrate ha specificato che "*qualora l'ente non commerciale non svolga alcuna attività commerciale nell'immobile utilizzato ai soli fini dell'attività istituzionale, non è richiesta la citata 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, 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)*".

Ciò posto, chiede se possa rientrare tra i soggetti locatari ammessi al credito di imposta in esame.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di possedere i requisiti per fruire del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo di cui all'art. 28 del decreto legge n. 34 del 2020.

A tal fine, dichiara di avere lo scopo esclusivo "*di consentire agli aderenti di disporre, all'atto del pensionamento, di prestazioni pensionistiche complementari del sistema obbligatorio*", di non disporre di risorse finanziarie

proprie poiché il patrimonio è rappresentato esclusivamente dal controvalore delle quote di competenza dei propri iscritti. Con Deliberazione COVIP del 17 giugno 1998, difatti, è stabilito che l'Attivo netto destinato alle prestazioni "È pari alla differenza tra il valore di tutte le attività del fondo e il valore di tutte le passività. È diviso in quote e frazioni di quote. È spesso indicato come patrimonio del fondo pensione" mentre la Posizione individuale "È intesa come la parte dell'attivo netto destinato alle prestazioni di pertinenza del singolo iscritto".

L'Istante evidenzia che non svolge alcuna attività d'impresa (né di arte o professione) e che, ai sensi del comma 1-bis dell'art. 1 del d.lgs. n. 252 del 2005, è obbligato a limitare la propria attività alla previdenza complementare e a quelle ad essa collegate.

Pertanto, ritiene che, non svolgendo alcuna attività commerciale non soltanto nell'immobile utilizzato ai fini dell'attività istituzionale, ma neanche presso altre ipotetiche sedi o mediante altre modalità, allo stesso non deve applicarsi il limite dei cinque milioni di euro di flussi reddituali indicati nella circolare n. 14/E del 2020.

Inoltre, l'Istante rileva che è soggetto ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 20 per cento, che si applica sul risultato netto maturato in ciascun periodo d'imposta ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 252 del 2005. Ai fini fiscali il "risultato netto" è di competenza di ogni singolo iscritto al fondo e, in sede di imposizione delle prestazioni pensionistiche complementari erogate agli aderenti, l'imponibile si determina "al netto della parte corrispondente ai redditi già assoggettati ad imposta" (art. 11, comma 6, d.lgs. n. 252 del 2005) o "al netto dei redditi già assoggettati ad imposta" (art. 11, comma 7, d.lgs. n. 252 del 2005), ossia al netto dei contributi non dedotti e dei rendimenti già tassati su base annuale con il criterio del maturato.

Pertanto, l'*Istante* ritiene di non poter essere classificabile non tra i «*soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro*» di cui al primo comma dello stesso articolo 28 in quanto nessun flusso reddituale può essere imputato allo stesso, essendo il «*risultato netto*» è di esclusiva competenza di ogni singolo aderente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 28 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, c.d. "decreto Rilancio", convertito dalla legge 17 luglio 2020 n. 77 e, da ultimo modificato dall'articolo 77, comma 1, lettera b), del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, rubricato «*Credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda*» prevede «*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*».

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 dispone 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, fra l'altro 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 è commisurata «*all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio e giugno».*

Ai sensi del successivo comma 9 del citato articolo 28 tali disposizioni si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 fin al «*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19*», e successive modifiche

Al riguardo la circolare n. 14/E del 6 giugno 2020 ha fornito i primi chiarimenti sulla misura agevolativa in esame. Per quanto di interesse, nella citata circolare viene precisato che i beneficiari dell'agevolazione sono gli 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 decreto. Si tratta, in particolare:

- degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- degli enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere *a)* e *b)*, del TUIR;
- delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera *d)*, del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;

- delle persone fisiche e delle associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR.

Sono, inoltre, ricompresi nell'ambito di applicazione della fruizione del credito d'imposta in relazione ai canoni pagati dagli *«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.»*.

Al riguardo, come precisato da ultimo anche nella la risoluzione n. 68/E del 20 ottobre 2020, 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 (cfr. circolare n. 9/E del 13 aprile 2020).

In considerazione del combinato disposto dei commi 1 e 4 del citato articolo 28 del decreto Rilancio, i predetti soggetti possono fruire del menzionato credito d'imposta, anche nell'ipotesi in cui l'ente svolga, oltre all'attività istituzionale, anche un'attività commerciale, in modo non prevalente o esclusivo.

Con specifico riferimento agli enti non commerciali la citata circolare ha precisato che la disposizione è applicabile anche nel caso in cui gli immobili locati, sempre diversi da quelli ad uso abitativo, siano utilizzati ai fini dell'attività istituzionale. Tale ultimo requisito potrà essere verificato dall'esame dell'atto costitutivo o dello statuto della singola associazione o ente.

Nel caso in cui l'ente non commerciale svolga, nel medesimo immobile, anche attività commerciale, 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.

Relativamente al canone di locazione corrisposto per la sola parte relativa all'attività commerciale, l'ente non commerciale deve verificare di non aver

conseguito nel 2019 ricavi o compensi in misura superiore a 5 milioni di euro e 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 (per gli ulteriori approfondimenti si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 9/E del 13 aprile 2020).

Qualora l'ente non commerciale, invece, svolga solo attività istituzionale, ai fini della spettanza del credito d'imposta non occorre verificare nessuno dei due requisiti previsti dalla norma (non aver conseguito nel 2019 ricavi o compensi in misura superiore a 5 milioni di euro e 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).

Con riferimento al quesito in esame, come precisato nell'istanza, il Fondo ha la forma giuridica di associazione riconosciuta secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 1 del d.lgs. 5 dicembre 2005 n. 252, ed è iscritto all'Albo tenuto dalla Commissione di vigilanza sui Fondi Pensione (COVIP) quale forma pensionistica complementare e, pertanto, può rientrare tra gli enti non aventi natura commerciale.

Il Fondo ha lo scopo di consentire agli aderenti di disporre, all'atto del pensionamento, di prestazioni pensionistiche complementari del sistema obbligatorio; a tal fine esso provvede alla raccolta dei contributi, alla gestione delle risorse nell'esclusivo interesse degli aderenti, e all'erogazione delle prestazioni secondo quanto disposto dalla normativa in materia di previdenza complementare. Il Fondo non ha scopo di lucro (Art. 3 dello Statuto).

Il Fondo è in regime di contribuzione definita. L'entità delle prestazioni pensionistiche del Fondo è determinata in funzione della contribuzione effettuata e in base al principio della capitalizzazione (Art. 4 dello Statuto).

In merito alla natura dell'attività esercitata, quindi, il Fondo, conformemente alle disposizioni statutarie, non svolge alcuna attività d'impresa

(né tantomeno di lavoro autonomo) in quanto, ai sensi del comma 1-*bis* dell'art. 1 del d.lgs. n. 252 del 2005, è obbligato a limitare la propria attività alla previdenza complementare e a quelle ad essa collegate.

Ciò posto, conformemente alle precisazioni fornite con la citata circolare n. 14/E del 2020, attesa la natura di ente non commerciale del Fondo istante e l'assenza di svolgimento di alcuna attività commerciale, si ritiene che allo stesso spetti il riconoscimento del credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto Rilancio, per i canoni di locazione corrisposti per l'immobile (non abitativo) adibito alla propria attività istituzionale, senza necessità di verificare il rispetto del limite di 5 milioni di euro di flussi reddituali e il calo dei flussi reddituali delle attività poste in essere nel mese di riferimento rispetto allo stesso mese del 2019.

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.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale della Lombardia, viene resa dalla scrivente sulla base di quanto previsto al paragrafo 2.8 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 4 gennaio 2016, come modificato dal Provvedimento del 1° marzo 2018.

IL DIRETTORE CENTRALE
Antonio Dorrello
Firmato digitalmente