

LA RIVISTA DEI DIRETTORI AMMINISTRATIVI E FINANZIARI

2 Anno 18 - n. 2
Aprile 2021
Trimestrale
Copia omaggio

INDAF

magazine



**COME TRASFORMARE
LA CRISI IN OPPORTUNITÀ?**

■
**CFO DECLARATION
PER I CFO DEL FUTURO**

■
**IL RISCHIO
NEI PROCESSI AFC**

LA LEGISLAZIONE EMERGENZIALE COVID-19 HA PREVISTO L'INTRODUZIONE DI VARIE TIPOLOGIE DI CREDITI DI IMPOSTA, QUALI AD ESEMPIO QUELLI RELATIVI ALL'ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO - MISURA DI RECENTE MODIFICATA DALLA LEGGE DI BILANCIO 2021 (L. 178 DEL 30 DICEMBRE 2020) - ALLA SANIFICAZIONE E ALL'ACQUISTO DI DISPOSITIVI DI PROTEZIONE INDIVIDUALE OGGETTO DI COMMENTO NEL PRESENTE CONTRIBUTO. LA PRASSI EMANATA FINO AD OGGI HA CHIARITO I RELATIVI ASPETTI APPLICATIVI, NONCHÉ I RAPPORTI CON LA DISCIPLINA COMUNITARIA, ALLA LUCE DEL C.D. TEMPORARY FRAMEWORK COME DI RECENTE MODIFICATO.

IL CREDITO DI IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO E PER LA SANIFICAZIONE INTRODOTTI DAL **DECRETO RILANCIO**



di LUCA OCCHETTA

Partner Studio **Pirola Pennuto Zei & Associati**

e IGNAZIO LA CANDIA

Associate Partner Studio **Pirola Pennuto Zei & Associati**

Premessa

Gli artt. 120 e 125 del Decreto Rilancio (D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito nella Legge 17 luglio 2020, n. 77)

hanno introdotto i crediti di imposta relativi all'adeguamento degli ambienti di lavoro e alla sanificazione, e all'acquisto di dispositivi di protezione individuale.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i relativi chiarimenti nelle Circolari Ministeriali nn. 20/E/2020 (interventiva diffusamente sul tema) e 25/E/2020. Con il Provvedimento AdE, Prot. n. 259854/2020 del 10 luglio 2020 sono stati definiti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione dei crediti di imposta, nonché le modalità per la comunicazione dell'opzione per la cessione di detti crediti. Per quanto concerne il credito "adeguamento", la comunicazione delle

spese ammissibili deve essere effettuata dal 20 luglio 2020 al 30 novembre 2021. Si segnala che la Legge di Bilancio 2021, all'art. 1, commi 1098 e 1099, ha anticipato l'utilizzo del credito di imposta, prevedendo che tale credito sia utilizzabile dal 1° gennaio al 30 giugno 2021, e non per tutto l'anno 2021.

Per quanto concerne il credito "sanificazione", la comunicazione delle spese ammissibili doveva essere effettuata dal 20 luglio al 7 settembre 2020. Sul tema segnaliamo la risposta della Lombardia all'interpello n. 904/2613/2020. L'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento Prot. n. 2020/381183, ha rideterminato la nuova percentuale di fruizione del credito di imposta, pari al 47,1617% delle spese sostenute.

Credito di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro

Il credito è relativo agli interventi e agli investimenti necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus Covid-19; è riconosciuto a favore di un'ampia platea di soggetti, tipicamente gli operatori con attività aperte al pubblico. In particolare, tale credito è riconosciuto ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni in luoghi aperti al pubblico, alle associazioni, alle fondazioni e agli altri enti privati, compresi gli Enti del Terzo Settore (cfr. Allegato della citata C.M. n. 20/E, che riporta l'elencazione dei Codici ATECO ammessi a beneficiare del credito di imposta).

Tra gli interventi agevolabili rientrano espressamente:

- quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, di ingressi e spazi comuni, nonché per l'acquisto di arredi di sicurezza. Sono ricompresi in tale insieme gli interventi edilizi funzionali alla riapertura o alla ripresa dell'attività, fermo restando il rispetto della disciplina urbanistica;
- gli interventi per l'acquisto di arredi finalizzati a garantire la riapertura delle attività commerciali in sicurezza (cosiddetti "arredi di sicurezza").

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, è necessario che tali tipologie di interventi agevolabili siano stati prescritti da disposizioni normative o siano previsti dalle linee guida per le riaperture delle attività economiche elaborate da Amministrazioni centrali, enti territoriali e locali, associazioni di categoria e ordini professionali.

Gli investimenti agevolabili sono quelli connessi alle attività innovative, tra cui sono ricompresi quelli relativi allo sviluppo o all'acquisto di strumenti e tecnologie necessari allo svolgimento dell'attività lavorativa e all'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura (i.e. termoscanner) dei dipendenti e degli utenti. Per quanto attiene alle nozioni di "innovazione" o "sviluppo", va fatto riferimento agli investimenti che permettono di acquisire

strumenti o tecnologie che possono garantire lo svolgimento in sicurezza dell'attività lavorativa da chiunque prestata (ad esempio: titolari, soci, dipendenti, collaboratori), siano essi sviluppati internamente o acquisiti esternamente. Ad esempio, rientrano nell'agevolazione i programmi software, i sistemi di videoconferenza, quelli per la sicurezza della connessione, nonché gli investimenti necessari per consentire lo svolgimento dell'attività lavorativa in *smart working*.

L'ammontare del credito di imposta corrisponde al 60% delle spese ammissibili sostenute nel 2020 per un massimo di 80.000 euro. Tale limite massimo è riferito all'importo delle spese ammissibili, con la conseguenza che l'ammontare del credito non possa eccedere il limite di 48.000 euro. Dunque, qualora tali spese siano superiori a tale ultimo importo, il credito spettante sarà sempre pari al limite massimo consentito di 48.000 euro.

Si precisa che il calcolo del credito spettante andrà effettuato sulla spesa agevolabile al netto dell'IVA (i.e. sull'imponibile), se dovuta; l'IVA indetraibile va inclusa nel costo fiscale dei beni cui commisurare il credito d'imposta, come avviene per gli oneri accessori capitalizzabili all'investimento principale (si rimanda ai chiarimenti forniti nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E/2016).

Per quanto concerne le opzioni di utilizzo del credito, si osserva che lo stesso può essere utilizzato in compensazione (nel Modello di Pagamento F24), o in alternativa può essere ceduto anche parzialmente ad altri soggetti (compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito). Sia l'utilizzo del credito in compensazione tramite Modello F24, sia la cessione a soggetti terzi, potevano avvenire solo successivamente al sostenimento delle spese agevolabili.

Per quanto concerne la possibilità della compensazione tramite il Modello di Pagamento F24, non trovano applicazione i limiti alle compensazioni stabiliti dall'art. 1, comma 53, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (i.e. limite dei crediti di imposta da indicare nel Quadro RU della Dichiarazione dei Redditi di 250.000 euro), e dall'art. 34 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (i.e. crediti compensati mediante il Modello F24 potranno essere superiori a 1 milione di euro, limite previsto dall'art. 147 del Decreto Rilancio).

Il credito spettante e i corrispondenti utilizzi devono essere indicati nel Quadro RU della Dichiarazione dei Redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, specificando sia la quota compensata tramite Modello F24, sia la quota ceduta.

Il credito di imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione individuale (DPI)

L'art. 125 del Decreto Rilancio, al fine di favorire l'adozione di misure dirette a contenere e contrastare la diffusione della pandemia, ha previsto l'assegnazione di un credito di imposta nella misura del 60% delle spese per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati e

per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti. Il credito di imposta si applica ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, agli enti non commerciali, compresi gli Enti del Terzo Settore (ETS), e agli enti religiosi civilmente riconosciuti.

Con riferimento alle attività di sanificazione, deve trattarsi di attività finalizzate a eliminare o ridurre a quantità non significative la presenza del virus che ha determinato l'emergenza epidemiologica Covid-19; tale condizione risulta soddisfatta qualora sia presente apposita certificazione redatta da operatori professionisti sulla base dei Protocolli di regolamentazione vigenti.

L'attività di sanificazione, in presenza di specifiche competenze già ordinariamente riconosciute, può essere svolta anche in economia dal soggetto beneficiario, avvalendosi di propri dipendenti o collaboratori, sempre che rispetti le indicazioni contenute nei Protocolli di regolamentazione vigenti, come attestato da documentazione interna. L'ammontare della spesa agevolabile può essere determinata, ad esempio, moltiplicando il costo orario del lavoro del soggetto impegnato a tale attività per le ore effettivamente impiegate nella medesima (documentata mediante fogli di lavoro interni all'azienda). Possono essere aggiunte, ai fini del credito in esame, anche le spese sostenute per acquistare i prodotti disinfettanti impiegati⁽¹⁾.

Le spese di sanificazione possono riguardare anche strumenti già in dotazione del soggetto beneficiario; infatti, l'agevolazione riguarda la sanificazione degli strumenti stessi – nuovi o già in uso – e non il loro acquisto. Inoltre, qualora l'esercizio dell'attività svolta dal soggetto beneficiario dell'agevolazione preveda la necessità di eseguire lavorazioni presso terzi – con strumenti da mettere a disposizione del cliente solo a seguito del processo di sanificazione – solamente le spese sostenute dal soggetto beneficiario per le operazioni di sanificazione degli ambienti e strumenti rientrano tra le spese di sanificazione.

I dispositivi individuali agevolati dalla norma sono rappresentati dalle mascherine chirurgiche, Ffp2 e Ffp3, guanti, visiere di protezione, occhiali protettivi, tute di protezione, calzari (cfr. la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 13 aprile 2020, n. 9/E). Le spese sostenute in relazione ai dispositivi di protezione individuale sono ammissibili al credito di imposta solamente qualora conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa comunitaria.

Per quanto concerne la sanificazione delle attrezzature relative alla sicurezza sul lavoro – posto che le stesse possono avere non solo un impiego sanitario, ma anche altre finalità e rientrare tra i beni già utilizzati ante Covid-19 per adempiere a obblighi di sicurezza sul lavoro – le relative spese concorrono alla determinazione del credito di imposta. Inoltre, rientrano tra le spese agevolabili quelle sostenute per l'acquisto di articoli di abbigliamento protettivo (i.e. guanti in lattice, visiere e occhiali protettivi e tute di

protezione conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa UE) acquistati per tutto il periodo 2020 anche ante Covid-19.

L'ammontare a cui parametrare il credito di imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione è rappresentato dalle spese oggetto dell'agevolazione qualora sostenute nel 2020 (dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020) dai soggetti beneficiari. Il credito d'imposta non può superare la misura di 60.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per il 2020⁽²⁾. Il credito di imposta spetta anche nel caso in cui il sostenimento della spesa sia avvenuto nel corso del 2020, e quindi anche antecedentemente al 19 maggio 2020, data di entrata in vigore del Decreto Rilancio, istitutivo del credito di imposta in parola.

Rapporto con la normativa comunitaria in tema di Aiuti di Stato

Per quanto riguarda il rapporto con la normativa comunitaria, il comma 5 dell'art. 120 citato dispone che il credito di imposta relativo all'adeguamento degli ambienti di lavoro è fruibile nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalla Comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020, C(2020) 1863 final, rubricata "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19", e successive modifiche" - *Temporary Framework*, come di recente modificata dalla Comunicazione della Commissione UE 2021/C 34/06, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale C 34 del 1° febbraio 2021.

Tale Comunicazione ha prorogato le misure di Aiuto fino al 31 dicembre 2021 e ha anche aumentato i massimali di Aiuto a 1,8 milioni di euro per impresa (in precedenza tale massimale era pari a 800.000 euro)⁽³⁾.

Il credito di imposta relativo alla sanificazione non rappresenta invece una misura selettiva, con la conseguenza che ai fini della sua applicazione non troveranno applicazione i limiti e le condizioni previsti dal *Temporary Framework*.



© Riproduzione riservata

(1) Deve essere rispettato il principio di congruità della spesa.

(2) Il limite massimo (60.000 euro per beneficiario) è riferito all'importo del credito di imposta e non a quello delle spese ammissibili.

(3) Sul tema, la Circolare del Dipartimento per le politiche europee della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 18 giugno 2020 n. 5531/2020 ha precisato che il rispetto del limite quantitativo previsto dalle misure di Aiuto deve essere verificato non con riferimento alla singola impresa, ma rispetto al concetto di singola unità economica, anche nel caso in cui un'unità economica ricomprenda diverse entità giuridiche (si rimanda alle seguenti sentenze ECJ: Cassa di Risparmio di Firenze SpA e altri, AceaElectrabel, Entertainment Bulgaria System EOOD/Direktor na Direktsia, Barlis 06 - Investimenti Imobiliários e Turísticos SA/Autoridade Tributária e Aduaneira).