

SERVIZIO FISCALE

CIRCOLARE N. 94 – DEL 20.07.2020

CREDITO D'IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO (ART. 120 D.L. 34/2020) E CREDITO D'IMPOSTA PER LA SANIFICAZIONE E L'ACQUISTO DI DISPOSITIVI DI PROTEZIONE (ART. 125 D.L. 34/2020)

Circolare Agenzia Entrate n. 20/E del 10/07/2020

Prov. Ag. Entrate prot. 259854/2020 del 10/07/2020

Comunicato Stampa Agenzia Entrate del 10/07/2020

Con il Decreto 19/05/2020, n. 34 (cd. Decreto "Rilancio") - in corso di conversione in legge in questi giorni - sono state introdotte numerose agevolazioni fiscali e finanziarie, di carattere temporaneo, finalizzate a sostenere imprese, lavoratori autonomi ed enti del Terzo Settore nell'attuale fase di crisi economica, causata dalla pandemia da COVID-19.

Con la recentissima **Circolare dell'Agenzia Entrate n. 20/E del 10/07/2020** sono stati forniti i primi chiarimenti di carattere interpretativo per i contribuenti e di indirizzo operativo per gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate sia in merito al Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, di cui all'art. 120 del D.L. 34/2020, sia in merito al Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione, di cui all'art. 125 D.L. 34/2020.

Con il **Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 259854/2020**, emanato in pari data, è stato approvato il modello per la comunicazione delle spese agevolabili ai fini di entrambi i crediti d'imposta, unitamente alle relative istruzioni, nonché le modalità per la fruizione dei due crediti.

Tale modello, denominato "Comunicazione delle spese per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e/o per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione", prevede sia l'indicazione delle spese ammesse alla fruizione del credito d'imposta ex art. 120, sia l'indicazione di quelle ammesse alla fruizione del credito d'imposta ex art. 125.

Con un'unica Comunicazione è possibile indicare le spese relative ad entrambi i crediti d'imposta, oppure ad uno solo di essi.



Ciò premesso, si illustrano di seguito i requisiti caratterizzanti i due crediti d'imposta, alla luce dei chiarimenti contenuti nella Circolare dell'Agenzia n. 20/2020 e delle prescrizioni attuative dettate dal Provvedimento n. 259854/2020.

Art. 120 - Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro

Con la finalità di sostenere ed incentivare l'adozione di misure inerenti alla necessità di adeguare i processi produttivi e gli ambienti di lavoro, a seguito dell'emergenza sanitaria tuttora in corso, l'art. 120 del Decreto "Rilancio" riconosce un credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro.

1. Requisiti soggettivi:

Il credito d'imposta dell'art. 120 spetta:

- a) ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, che svolgono l'attività in luoghi aperti al pubblico, e che sono espressamente indicate nell'elenco di cui all'allegato 1 al D.L. 34/2020 con i codici ATECO,**
- b) alle associazioni, alle fondazioni e agli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore.**

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: SOGGETTI BENEFICIARI DI CUI ALLA SUELENCATA LETTERA A)

Come precisato dalla Circolare dell'Agenzia 20/2020, i possibili beneficiari di cui alla suelencata lettera a) sono i soggetti esercenti un'attività di impresa, arte o professione, *"esercitata in luogo aperto al pubblico (ovvero in luogo al quale il pubblico possa liberamente accedere, senza limite o nei limiti della capienza, ma solo in certi momenti o alle condizioni poste da chi esercita un diritto sul luogo)"*, la quale deve essere obbligatoriamente ricompresa nell'elenco di cui all'allegato 1.

Si tratta dei seguenti soggetti, purché svolgenti un'attività riconducibile all'elenco dei codici ATECO di cui all'allegato 1 (elenco sotto riportato):

- imprenditori individuali e società in nome collettivo e in accomandita semplice, che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR (ossia, società di capitali, tra cui le **cooperative**, ed enti commerciali che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali);
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;
- persone fisiche e 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.



Elenco delle attività ammesse a fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 120 del decreto-legge n. 34 del 2020 (per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico)

Codice ATECO	Descrizione
551000	Alberghi
552010	Villaggi turistici
552020	Ostelli della gioventù
552030	Rifugi di montagna
552040	Colonie marine e montane
552051	Affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence
552052	Attività di alloggio connesse alle aziende agricole
553000	Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte
559010	Gestione di vagoni letto
559020	Alloggi per studenti e lavoratori con servizi accessori di tipo alberghiero
561011	Ristorazione con somministrazione
561012	Attività di ristorazione connesse alle aziende agricole
561020	Ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto
561030	Gelaterie e pasticcerie
561041	Gelaterie e pasticcerie ambulanti
561042	Ristorazione ambulante
561050	Ristorazione su treni e navi
562100	Catering per eventi, banqueting
562910	Mense
562920	Catering continuativo su base contrattuale
563000	Bar e altri esercizi simili senza cucina
591400	Attività di proiezione cinematografica
791100	Attività delle agenzie di viaggio
791200	Attività dei tour operator
799011	Servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento
799019	Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio NCA
799020	Attività delle guide e degli accompagnatori turistici
823000	Organizzazione di convegni e fiere
900101	Attività nel campo della recitazione
900109	Altre rappresentazioni artistiche
900201	Noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli
900202	Attività nel campo della regia
900209	Altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche
900400	Gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche
910100	Attività di biblioteche e archivi
910200	Attività di musei
910300	Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili
910400	Attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali
932100	Parchi di divertimento e parchi tematici
932920	Gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali
960420	Stabilimenti termali



CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: SOGGETTI BENEFICIARI DI CUI ALLA SUELENCATA LETTERA B)

Per quanto attiene ai potenziali beneficiari, di cui alla precedente lettera b), ossia le associazioni, fondazioni e altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore, nella Circolare viene affermato che, in analogia con quanto precisato dalla Circolare dell'Agenzia stessa n. 9/2020 (in merito alla sospensione dei versamenti tributari), si tratta degli 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"*, ossia si tratta di enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, stante la ratio del legislatore di estendere l'agevolazione in esame alla platea più ampia di potenziali beneficiari.

Dato il tenore letterale della norma, tali soggetti sono inclusi tra i beneficiari dell'agevolazione, **anche nell'ipotesi in cui non svolgano una delle attività individuate all'allegato 1 aperte al pubblico.**

Relativamente alla categoria degli enti del Terzo Settore, la Circolare ricorda che nelle more dell'istituzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (R.U.N.T.S.), sono considerati Enti del Terzo settore le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, D.Lgs. 460/1997, le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

2. OGGETTO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta in oggetto spetta in relazione a due categorie di spese, ossia gli interventi agevolabili e gli investimenti agevolabili, di seguito descritti:

- **interventi agevolabili**: si tratta degli interventi necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure finalizzate al contenimento contro la diffusione del virus COVID-19, tra cui rientrano espressamente:
 - a) quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, nonché necessari per l'acquisto di arredi di sicurezza.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: ULTERIORI INTERVENTI EDILIZI AGEVOLABILI

Come chiarito dall'Agenzia, sono inoltre compresi in questa categoria anche gli interventi edilizi funzionali alla riapertura o alla ripresa dell'attività,

fermo restando il rispetto della disciplina urbanistica.

- b) gli interventi per l'acquisto di arredi, finalizzati a garantire la riapertura delle attività commerciali in sicurezza (cosiddetti "arredi di sicurezza");

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: REQUISITI DEGLI INTERVENTI AGEVOLABILI

Con una importante precisazione, l'Agenzia chiarisce che, ai fini della fruizione del credito d'imposta, è necessario che gli interventi agevolabili possiedano una qualità, ossia che siano stati "**prescritti da disposizioni normative o previsti dalle linee guida per le riaperture delle attività elaborate da amministrazioni centrali, enti territoriali e locali, associazioni di categoria e ordini professionali**"

- **INVESTIMENTI AGEVOLABILI:** sono quelli connessi ad attività innovative, tra cui sono ricompresi quelli relativi allo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura (c.d. termoscanner) dei dipendenti e degli utenti.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: REQUISITI DEGLI INVESTIMENTI AGEVOLABILI

In merito alle nozioni di "innovazione" o "sviluppo", l'Agenzia chiarisce che occorre fare 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.

A titolo esemplificativo, l'Agenzia annovera tra gli investimenti agevolabili:

- i programmi software,
- i sistemi di videoconferenza,
- i sistemi per la sicurezza della connessione,
- gli investimenti necessari per consentire lo svolgimento dell'attività lavorativa in *smart working*

3. MISURA, AMBITO TEMPORALE E LIMITE MASSIMO DEL CREDITO D'IMPOSTA

La misura del credito d'imposta:

- è pari al **60%**
- delle **spese ammissibili effettivamente sostenute nell'anno solare 2020 (dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020)**
- per un **massimo di 80.000 euro.**



CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: IMPORTO MASSIMO DELLE SPESE AGEVOLABILI DI EURO 80.000 E PERIODO DI SOSTENIMENTO DELLE SPESE

Il limite massimo di euro 80.000 è riferito all'importo delle spese ammissibili e dunque l'ammontare del credito non può eccedere il limite di 48.000 euro.

Pertanto, nel caso in cui dette spese siano superiori a tale ultimo importo, il credito spettante sarà sempre pari al limite massimo consentito di 48.000 euro.

Per quanto riguarda il periodo di sostenimento delle spese, la Circolare dell'Agenzia precisa che, poiché la disposizione fa riferimento alle spese sostenute nel 2020, **l'agevolazione spetta anche nel caso in cui il sostenimento sia avvenuto, nel corso del 2020, prima del 19 maggio 2020** (data di entrata in vigore del D.L. n. 34/2020, istitutivo del credito d'imposta in oggetto).

4. CONCETTO DI "SPESE SOSTENUTE"

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: CRITERI FISCALI PER L'IMPUTAZIONE DELLE SPESE AGEVOLABILI

IN RIFERIMENTO ALLA LOCUZIONE «SPESE SOSTENUTE NEL 2020», SI EVIDENZIA CHE - **L'AGENZIA RITIENE CHE, AI FINI DELL'IMPUTAZIONE DELLE SPESE STESSE, OCCORRE FARE RIFERIMENTO AI SEGUENTI CRITERI FISCALI:**

- ❖ per gli esercenti arti e professioni, per gli enti non commerciali, nonché per le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità semplificata, al **criterio di cassa** e, quindi, alla **data dell'effettivo pagamento**, *"indipendentemente dalla data di avvio degli interventi e degli investimenti cui i pagamenti si riferiscono"*.

Esempio: un intervento ammissibile iniziato a giugno 2020, con pagamenti effettuati sia nel 2020 che nel 2021, consentirà la fruizione del credito d'imposta solo con riferimento ai pagamenti effettuati nel 2020.

In altri termini, per tali soggetti il periodo di sostenimento delle spese, ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, deve essere 01/01/2020-31/12/2020.

- ❖ per le imprese individuali, per le società, per gli enti commerciali e per gli enti non commerciali in regime di contabilità ordinaria, al **criterio di competenza** e, quindi, alle spese da imputare al **periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020**, *"indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti"*.

5. QUANTIFICAZIONE DELL'IMPORTO DELLA SPESA AGEVOLABILE:



CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: QUANTIFICAZIONE DELL'IMPORTO DELLA SPESA AGEVOLABILE

Come chiarito nella Circolare dell'Agenzia, il calcolo del credito spettante deve essere effettuato sulla spesa agevolabile al netto dell'IVA (quindi, sull'imponibile), laddove dovuta e se detraibile.

Al riguardo, viene ripresa l'interpretazione fornita al paragrafo 5 della Circolare n. 34/E del 2016, (relativa al Credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, ex art. 1, commi 98-108, L. 208/2015), secondo la quale *"il valore degli investimenti realizzati in ciascun periodo agevolato deve essere determinato secondo i criteri ordinari per l'individuazione del costo dei beni rilevante ai fini fiscali previsti dall'articolo 110, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, indipendentemente dalle modalità (ordinarie, forfetarie, sostitutive) di determinazione del reddito da parte del contribuente"*.

Pertanto, ai sensi del menzionato articolo 110 del TUIR, l'IVA indetraibile va inclusa nel costo fiscale dei beni cui commisurare il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro.

6. MODALITÀ DI FRUIZIONE:

Come si evince dalla Circolare e dal Provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate, il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro è utilizzabile:

- in **compensazione "orizzontale" nel modello F24** (da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento), **a decorrere dal 1° gennaio 2021 ed entro il 31 dicembre 2021.**

Occorre tuttavia evidenziare che, come si evince dal Provv. Ag. Entrate prot. 259854/2020 - che ha istituito il modello per la *"Comunicazione delle spese per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e/o per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione"* - **la compensazione può comunque avvenire (nel 2021) solamente dal giorno lavorativo successivo a quello di corretta ricezione (telematica), in capo all'Agenzia delle Entrate, della citata Comunicazione**, come di seguito meglio illustrato.

Inoltre, viene stabilito che con prossima risoluzione dell'Agenzia delle Entrate sarà istituito l'apposito codice tributo e saranno impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: PERDITA DEI CREDITI

D'IMPOSTA NON UTILIZZATI ENTRO IL 31/12/2021

Al riguardo, la Circolare dell'Agenzia, al parag. 1.4, precisa che, poiché il credito d'imposta ex art. 120 può essere utilizzato solamente in compensazione "orizzontale", nel 2021, da parte del beneficiario diretto o del cessionario, e dato che l'ipotesi del rimborso non è contemplata dalla norma, "eventuali crediti residui al 31 dicembre 2021 non potranno essere utilizzati negli anni successivi, né ulteriormente ceduti, né richiesti a rimborso".

OPPURE

- tramite **cessione, anche parziale**, ad altri soggetti (ivi compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari), con facoltà di successiva cessione del credito, **entro il 31 dicembre 2021**.

Anche per tale fattispecie il Provv. Ag. Entrate prot. 259854/2020 - che ha istituito il modello per la "Comunicazione delle spese per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e/o per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione" - ha dettato una tempistica particolare, specificando che la comunicazione della cessione può avvenire a decorrere dal 1° ottobre 2020, e la compensazione da parte del cessionario avviene alle stesse condizioni applicabili al cedente, con la conseguenza che **anche per il cessionario la compensazione "orizzontale" può comunque avvenire tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021 e solamente dal giorno lavorativo successivo a quello di corretta ricezione (telematica), in capo all'Agenzia delle Entrate, della citata Comunicazione**.

La comunicazione della cessione del credito d'imposta, da parte del cedente, e la relativa accettazione del credito ceduto, da parte del cessionario, devono avvenire esclusivamente tramite le funzionalità informatiche che saranno prossimamente rese disponibili nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.

Si evidenzia, inoltre, che ai sensi dell'art. 122, co. 3, D.L. 34/2020, la quota del credito d'imposta ceduto che non è utilizzata dal cessionario entro il 31/12/2021, non può essere utilizzata negli anni successivi, né richiesta a rimborso, né ulteriormente ceduta ad altri soggetti, analogamente a quanto avviene nel caso di utilizzo diretto del credito d'imposta da parte del primo beneficiario (vedi punto precedente).

In alternativa all'utilizzo diretto, i cessionari possono ulteriormente cedere i crediti d'imposta ad altri soggetti, con l'applicazione delle medesime regole di utilizzo sopra evidenziate.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: PREVENTIVO SOSTENIMENTO EFFETTIVO DELLE SPESE AGEVOLABILI

Se per l'imputazione delle spese agevolabili, ai fini del computo del credito d'imposta, occorre fare riferimento al criterio fiscale di cassa o a quello di competenza, in funzione della tipologia del soggetto beneficiario, **ai fini dell'utilizzo del credito d'imposta ex art. 120 è invece necessario che le spese siano state effettivamente sostenute.**

Infatti, in assenza di ulteriori precisazioni, stante la ratio della norma, si ritiene che, ai fini della fruizione del credito d'imposta, il riferimento alle spese sostenute debba intendersi come "spese effettivamente pagate".

Invero, con una precisazione assolutamente rilevante, la Circolare dell'Agenzia, al paragrafo 1.4, afferma che **"sia l'utilizzo del credito in compensazione tramite modello F24, sia la cessione a soggetti terzi possono avvenire solo successivamente al sostenimento delle spese agevolabili"**.

7. RILEVANZA FISCALE E LIMITI:

IL CREDITO D'IMPOSTA EX ART. 120:

- è tassato ai fini delle imposte sui redditi ed ai fini IRAP;

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: RILEVANZA FISCALE DEL CREDITO D'IMPOSTA ED INDICAZIONE NEL QUADRO RU DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Per quanto attiene alla **rilevanza fiscale** del credito d'imposta, nella Circolare n. 20/2020 l'Agenzia specifica che, data l'assenza nell'articolo 120 del D.L. 34/2020 di una previsione simile a quella contenuta nell'art. 125 sul credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione – in cui si specifica la non concorrenza del credito d'imposta ex art. 125 né alla formazione del reddito IRES/IRPEF, né alla formazione della base imponibile IRAP – **"il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e al valore della produzione ai fini Irap secondo le ordinarie modalità disposte per i singoli soggetti fruitori"**.

Inoltre, sia il credito spettante che 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 eventualmente ceduta.

Qualora si tratti di soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare, nella dichiarazione dei redditi relativa al 2020 andrà indicato solamente l'importo del

credito maturato, mentre nella dichiarazione relativa al 2021 andrà specificato anche l'utilizzo dello stesso (in compensazione o in cessione).

- ad esso **non** si applica né il limite generale di compensazione orizzontale, previsto dall'art. 34 L. 388/2000 (ora innalzato da 700.000 euro a 1 milione di euro), né il limite speciale di compensazione dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (pari a 250 mila euro annui), previsto dall'art. 1, co. 53, L. 244/2007;
- in base al *comma 2 dell'art. 120*, tale credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni per le medesime spese, ma comunque nel limite dei costi sostenuti ed inoltre, ai sensi del *comma 5 del medesimo art. 120*, esso è **fruibile nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti, in materia di aiuti di Stato temporanei**, dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" (e successive modifiche).

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE E CONSIDERAZIONI- AIUTI DI STATO TEMPORANEI "COVID-19"

La Circolare dell'Agenzia ribadisce che l'art. 120 dispone espressamente che il credito è fruibile nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020, C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19" e specifica quanto già precisato nella precedente Circolare n. 15/2020 (relativa al contributo a fondo perduto ex art. 25 D.L. 34/2020), ossia che **"le misure temporanee di aiuto possono essere cumulate conformemente alle disposizioni di cui alle sezioni specifiche delle stesse e con gli aiuti previsti dai regolamenti de minimis o dai regolamenti di esenzione per categoria a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti"**.

Di fatto, con questa precisazione, l'Agenzia non fa altro che riportare pedissequamente una clausola contenuta nella citata Comunicazione della Commissione UE, al paragrafo 20, senza aggiungere o chiarire nulla di più.

A tal proposito, in via preliminare si osserva che i riferimenti esatti della citata sono "Comm. 20 marzo 2020, n. 2020/C91I/01" (pubblicata in G.U.U.E. 20 marzo



2020) e che in essa sono delineati:

- gli aiuti di Stato, concedibili dai vari Stati dell'Unione Europea, definibili **aiuti di Stato "COVID-19"**, in quanto stabiliti da decreti contenenti misure d'urgenza a sostegno dell'economia, per far fronte alla crisi economica conseguente all'emergenza sanitaria da COVID-19) ed aventi carattere di aiuto temporaneo;
- ritenuti dalla UE **compatibili con il mercato europeo in base all'art. 107, paragrafo 3, lettera b, TFUE**, in quanto "*destinati ... a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro*".

Dunque, stante il richiamo alla suddetta Comunicazione UE, contenuto nell'art. 120 D.L. 34/2020, **il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro è considerato aiuto di Stato "COVID-19", compatibile ex art. 107, paragrafo 3, lettera b, TFUE e soggiace pertanto ai limiti individuati nella citata Comunicazione UE** (e genericamente richiamati nella Circolare dell'Agenzia).

Ne discende che:

- ❖ in assenza di ulteriori chiarimenti ministeriali al riguardo, nell'incertezza dell'interpretazione dei limiti dettati per gli aiuti di Stato temporanei dalla suddetta Comunicazione della Commissione UE, si ritiene che la possibilità di cumulo significhi che possono essere cumulati tra loro gli aiuti di Stato "COVID-19" compatibili ex art. 107, paragrafo 3, lettera b, TFUE, seppur "*conformemente alle disposizioni di cui alle sezioni specifiche delle stesse*", ossia nel rispetto delle limitazioni di cumulo espresse nella stessa Comunicazione.

Si evidenzia che gli aiuti di Stato "COVID-19" rientranti nell'art. 107, paragrafo 3, lettera b, TFUE, sono numerosi nei Decreti "Cura-Italia" (D.L: 18/2020), "Liquidità" D.L. 23/2020) e soprattutto "Rilancio "D.L: 34/2020);

- ❖ inoltre, gli aiuti di Stato "COVID-19" compatibili ex art. 107, paragrafo 3, lettera b, TFUE possono essere cumulati con gli aiuti previsti dai Regolamenti UE "de minimis" (si ritiene che tale cumulabilità sia ammessa con tutti gli aiuti "de minimis" in generale, a prescindere dal fatto che abbiano natura "COVID-19" o meno) e dai Regolamenti UE di esenzione per categoria (si ritiene che anche tale cumulabilità sia ammessa con tutti gli aiuti esentati da preventiva notifica in generale, a prescindere dal fatto che abbiano natura "COVID-19" o meno), a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo, previste da tali regolamenti.

I limiti indicati nella suddetta Commissione UE, ai fini dell'utilizzo di aiuti di Stato "COVID-19" compatibili ex art. 107, paragrafo 3, lettera b, TFUE - che, quindi, **valgono anche per il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti**

di lavoro - sono sinteticamente i seguenti:

- il valore nominale totale di tutti gli aiuti di Stato temporanei collegati all'epidemia da COVID-19, fruiti dal beneficiario (sotto forma di sovvenzioni dirette, agevolazioni fiscali e di pagamento o in altre forme, quali anticipi rimborsabili, garanzie, prestiti e partecipazioni), deve rimanere al di sotto del massimale di euro 800.000 per impresa, ovvero al di sotto di euro 100.000 per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, ovvero al di sotto di euro 120.000 per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura;
- l'aiuto non può essere concesso a imprese che si trovavano già in difficoltà il 31 dicembre 2019 (ai sensi della definizione di "impresa in difficoltà" di cui ai Regolamenti UE 651/2014, 702/2014, 1388/2014);
- gli aiuti concessi a imprese operanti nella trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli sono subordinati al fatto di non venire parzialmente o interamente trasferiti a produttori primari e non sono fissati in base al prezzo o al quantitativo dei prodotti acquistati da produttori primari o immessi sul mercato dalle imprese interessate.

8. PRESENTAZIONE DEL MODELLO DI COMUNICAZIONE DELLE SPESE SOSTENUTE E DEL CREDITO SPETTANTE:

Con il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 259854 del 10/07/2020**, è stato approvato il modello di "Comunicazione delle spese per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e/o per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione" (di seguito "Comunicazione"), unitamente alle relative istruzioni ed ai termini e modalità di presentazione.

Il modello e le relative istruzioni sono reperibili sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.

Con tale Provvedimento sono state altresì definite le modalità per comunicare all'Agenzia delle Entrate l'opzione per la cessione dei crediti ad altri soggetti, in luogo dell'utilizzo diretto.

Come accennato in premessa, tale modello, denominato "Comunicazione delle spese per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e/o per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione", prevede sia l'indicazione delle spese ammesse alla fruizione del credito



d'imposta ex art. 120, sia l'indicazione di quelle ammesse alla fruizione del credito d'imposta ex art. 125.

Con un'unica Comunicazione è possibile indicare le spese relative ad entrambi i crediti d'imposta, oppure ad uno solo di essi.

La presentazione della Comunicazione in oggetto rappresenta il primo passo per poter fruire del credito d'imposta, in quanto, sia l'utilizzo diretto in compensazione orizzontale da parte del beneficiario, sia, in caso di cessione del credito d'imposta, l'ottenimento del credito per il cedente e l'utilizzo in compensazione orizzontale da parte del cessionario, possono avvenire solamente dopo la presentazione telematica della predetta Comunicazione.

Si espongono in sintesi i principali campi della Comunicazione:

➤ **Termini di presentazione:**

la comunicazione per fruire del credito ex art. 120 può essere presentata a partire **dal 20 luglio 2020 e fino al 30 novembre 2021**;

➤ **Modalità di presentazione:**

deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate in via telematica, direttamente dal beneficiario o tramite un intermediario abilitato.

A seguito della presentazione della stessa, viene rilasciata, al massimo entro 5 giorni, una ricevuta che ne attesta la presa in carico (se correttamente presentata e compilata), ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni a seguito dei controlli formali dei dati in essa contenuti;

➤ **Modalità di compilazione:**

senza addentrarsi nella spiegazione dei singoli campi, è tuttavia opportuno segnalare quanto segue, relativamente al riquadro "Spese per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e credito d'imposta (art. 120 D.L. n. 34/2020)":

- occorre segnalare lo status del soggetto beneficiario:
 - se si tratta di un soggetto che esercita attività d'impresa arte o professione, deve essere indicato il "Codice attività" ATECO corrispondente all'attività (**prevalente o non prevalente**) nell'ambito della quale sono o saranno effettuate le spese agevolabili. Il codice attività deve essere uno di quelli ricompresi dell'elenco di cui all'allegato 1, pena lo scarto della comunicazione;



- se si tratta di un'associazione, una fondazione o altro ente privato o un ente del Terzo settore, deve essere barrata l'apposita casella, senza compilare il campo "Codice attività";
- occorre distinguere le "**Spese sostenute nel 2020 fino al mese precedente la data di sottoscrizione della comunicazione**" dalle "**Spese da sostenere dal mese della sottoscrizione della comunicazione e fino al 31 dicembre 2020**".

Infatti, nel primo campo deve essere indicato l'ammontare delle spese sostenute dal 1° gennaio 2020 fino al termine del mese precedente la data di sottoscrizione della comunicazione (ad esempio, occorrerà indicare le spese sostenute fino al 30 giugno 2020, se la comunicazione viene sottoscritta e trasmessa in luglio 2020).

Se la comunicazione è sottoscritta nel 2021, nel presente campo vanno indicate solamente (ovviamente) le spese sostenute nel 2020 e non va compilato il secondo campo.

Nel secondo campo deve essere indicato l'ammontare delle spese che si prevede di sostenere dal mese di sottoscrizione della comunicazione e fino al 31 dicembre 2020.

È obbligatoria la compilazione di almeno uno dei due campi.

- nel campo "**Totale spese**" occorre riportare la somma degli importi indicati nei due campi precedenti. Nel caso in cui il totale superi il valore di euro 80.000, deve essere indicato euro 80.000;
- nel campo "**Credito d'imposta**" occorre indicare (arrotondato all'unità di euro) il 60% dell'importo indicato nel campo "Totale spese".

➤ **Comunicazione correttiva e Comunicazione di rinuncia:**

entro il termine del 30/11/2021, per il contribuente è possibile presentare, una comunicazione correttiva, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa.

L'ultima comunicazione trasmessa sostituisce tutte quelle precedentemente inviate.

Inoltre, è ammessa la presentazione della rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato, barrando la relativa casella presente nel riquadro "*Rinuncia*" della Comunicazione.

La rinuncia riguarda l'intero ammontare del credito d'imposta e anch'essa può essere trasmessa solamente entro il termine del 30/11/2021.



Il Provvedimento dell'Agencia delinea altresì le modalità per il monitoraggio degli utilizzi del credito d'imposta, stabilendo che l'Agencia delle Entrate trasmette quotidianamente al Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, tramite e-mail generata automaticamente, l'ammontare del credito d'imposta risultante dalle Comunicazioni validamente presentate dai contribuenti.

9. DATE DI RILIEVO PER LA FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA EX ART. 120:

PERIODO	FATTO O ADEMPIMENTO
Periodo d'imposta 01/01/2020-31/12/2020, oppure periodo d'imposta in corso al 31/12/2020 (per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare)	Imputazione contabile delle spese agevolabili (secondo criterio di cassa o di competenza, in funzione della tipologia del contribuente)
Periodo d'imposta 01/01/2020-31/12/2020, oppure periodo d'imposta in corso al 31/12/2020 (per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare)	Pagamento delle spese agevolabili
Dal 20/07/2020 al 30/11/2021	Presentazione telematica della "Comunicazione delle spese agevolabili"
Dal 20/10/2020 al 31/12/2021	Comunicazione telematica (tramite sito Internet dell'Agencia) dell'opzione della cessione del credito d'imposta a terzi
Dal 01/01/2021 al 31/12/2021	Utilizzo del credito d'imposta in compensazione orizzontale nel mod. F24, da parte del beneficiario diretto ovvero da parte del cessionario, a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla corretta ricezione telematica della Comunicazione, da parte dell'Agencia delle Entrate
Entro il 30/11/2021	Presentazione telematica di eventuale Comunicazione correttiva o di eventuale Comunicazione di rinuncia integrale al credito d'imposta

ESEMPIO:

SOCIETÀ COOPERATIVA CON ESERCIZIO COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE:



- In data 30/04/2020: ricezione di fattura d'acquisto e imputazione contabile delle spese di adeguamento degli ambienti di lavoro per euro 20.000
- In data 03/07/2020: sottoscrizione di contratto con terzi con previsione di ulteriori spese di adeguamento ambienti di lavoro per euro 15.000;
- In data 23/07/2020: presentazione telematica della "Comunicazione delle spese agevolabili", indicando nel riquadro "Spese per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e credito d'imposta (art. 120 D.L. n. 34/2020)", nel campo "Spese sostenute nel 2020 fino al mese precedente la data di sottoscrizione della comunicazione" l'importo di euro 20.000, ed indicando nel campo "Spese da sostenere dal mese della sottoscrizione della comunicazione e fino al 31 dicembre 2020" l'importo di euro 15.000;
- In data 28/07/2020: rilascio della ricevuta (da parte dell'Agenzia delle Entrate) attestante la corretta presentazione della Comunicazione del contribuente;
- In data 30/07/2020: ricezione di fattura d'acquisto e imputazione contabile delle ulteriori spese di adeguamento degli ambienti di lavoro per euro 15.000;
- In data 03/09/2020: pagamento di entrambe le fatture, di euro 20.000 e di euro 15.000;
- In data 16/01/2021: utilizzo in compensazione orizzontale nel mod. F24 del credito d'imposta, per un importo pari al 60% di euro 35.000 (ossia, pari a 21.000 euro).

ART. 125 - CREDITO D'IMPOSTA PER LA SANIFICAZIONE E L'ACQUISTO DI DISPOSITIVI DI PROTEZIONE

Con il fine di favorire l'adozione di misure dirette a contenere e contrastare la diffusione del virus COVID-19, l'articolo 125 del Decreto "Rilancio" riconosce un credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione.

Tale credito d'imposta sostituisce e riassume in sé sia il credito d'imposta già previsto dall'art. 64 del D.L. 18/2020 Decreto Cura-Italia" (conv. da L. 27/2020), che era relativo alle spese di sanificazione degli ambienti di lavoro, il credito d'imposta già previsto dall'art. 30 del D.L. 23/2020 Decreto "Liquidità" (conv. da L. 40/2020), relativo all'acquisto di dispositivi di protezione nei luoghi di lavoro.

Inoltre, rispetto alle previsioni dei due crediti d'imposta abrogati, estende la platea dei soggetti beneficiari (includendo anche gli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti), estende la tipologia di spese agevolabili ed aumenta la misura ed il limite del credito d'imposta (dal 50% al 60% e nel limite fino a 60.000 euro, anziché nel limite di 20.000 euro).

10. REQUISITI SOGGETTIVI:



Il credito d'imposta dell'art. 125 spetta:

- a) ai soggetti **esercenti attività d'impresa, arti e professioni**,
- b) agli **enti non commerciali**, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: SOGGETTI BENEFICIARI DI CUI ALLA SUELENCATA LETTERA A)

Come precisato dalla Circolare dell'Agenzia 20/2020, i possibili beneficiari di cui alla suelencata lettera a) sono:

- imprenditori individuali e società in nome collettivo e in accomandita semplice, che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR (ossia, società di capitali, tra cui le **cooperative**, ed enti commerciali che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali);
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;
- persone fisiche e 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.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: SOGGETTI BENEFICIARI DI CUI ALLA SUELENCATA LETTERA B)

Per quanto attiene ai potenziali beneficiari di cui alla precedente lettera b), ossia gli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, nella Circolare viene affermato che, stante la ratio del legislatore di estendere l'agevolazione in esame alla platea più ampia di potenziali beneficiari, ed in assenza di una espressa limitazione della concessione dell'agevolazione in esame alla sola attività commerciale, si ritiene che siano potenziali beneficiari gli enti suddetti **"a prescindere dalla tipologia di attività svolta"**, e quindi, anche nell'ipotesi in cui svolgano solamente un'attività istituzionale.

Relativamente alla categoria degli enti del Terzo Settore, ancorché la Circolare sul punto non aggiunga nulla, vale la medesima precisazione fornita relativamente al Credito d'imposta di cui all'art. 120, in base alla quale, nelle more dell'istituzione del Registro unico nazionale del Terzo settore (R.U.N.T.S.), sono considerati Enti del Terzo settore le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, D.Lgs. 460/1997, le

organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle provincie autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

11. OGGETTO DEL CREDITO D'IMPOSTA:

Il credito d'imposta in oggetto spetta in relazione a due categorie di spese, individuate a titolo esemplificativo dal comma 2 dell'art. 125:

- a) spese sostenute per la **sanificazione degli ambienti** nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale, o per la **sanificazione degli strumenti** utilizzati nell'ambito di tali attività;
- b) spese sostenute per l'acquisto di:
 - **dispositivi di protezione individuale**, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea (comma 2, lettera a));
 - **prodotti detergenti e disinfettanti** (comma 2, lettera b));
 - **dispositivi di sicurezza diversi da quelli precedenti**, quali termometri, *termoscanner*, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, ivi incluse le eventuali spese di installazione (comma 2, lettera d));
 - **dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale**, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione (comma 2, lettera e)).

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: SPESE PER LA SANIFICAZIONE DEGLI AMBIENTI E DEGLI STRUMENTI DI CUI ALLA SUELENCATA LETTERA A)

Relativamente alla categoria delle spese agevolabili relative alla sanificazione degli ambienti e degli strumenti, di cui alla suelencata lettera a), la Circolare dell'Agenzia 20/2020 ha fornito i seguenti chiarimenti:

- le attività di "sanificazione" agevolabili (di ambienti e/o strumenti) devono consistere in attività finalizzate ad eliminare o ridurre a quantità non significative la presenza del virus COVID-19.

Tale condizione risulta soddisfatta qualora sia presente **apposita certificazione redatta da operatori professionisti sulla base dei Protocolli di**

regolamentazione vigenti;

- per “ambienti” si intendono sia quelli nei quali è esercitata l’attività lavorativa in concreto, sia quelli in cui si svolge l’attività istituzionale (ad esempio, sala d’attesa, sala riunioni, sala di rappresentanza);
- per “strumenti” si intendono gli strumenti utilizzati nell’ambito di tali attività lavorative e/o istituzionali, che possono essere nuovi, ovvero già utilizzati dai soggetti beneficiari ante COVID-19, e che possono avere un impiego sanitario ovvero un altro utilizzo, ovvero un impiego misto, dato che la *ratio* del legislatore è quella di limitare la diffusione del virus.

È tuttavia necessario che “**tali strumenti siano inerenti all’attività oggetto di agevolazione**”;

- in assenza di uno specifico riferimento nella norma all’“acquisto” di servizi di sanificazione, le attività di “sanificazione” agevolabili (di ambienti e/o strumenti) possono essere svolte da terzi (con acquisto del servizio e dei relativi beni), oppure possono essere svolte in economia dal soggetto beneficiario, avvalendosi di propri dipendenti o collaboratori, **in presenza di specifiche competenze già ordinariamente riconosciute**, e purché **rispetti le indicazioni contenute nei Protocolli di regolamentazione vigenti**, che devono essere attestate da documentazione interna.

In questa seconda fattispecie (attività di sanificazione svolte “in economia”), l’Agenzia specifica che 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 i prodotti disinfettanti impiegati*”.

Per l’Agenzia “*resta fermo che l’ammontare delle spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti così determinato, in ogni caso, dovrà essere congruo rispetto al valore di mercato per interventi similari*”.

- Rientrano inoltre nell’ambito delle spese agevolabili per la sanificazione di ambienti e/o strumenti, anche quelle ordinariamente eseguite (o fatte eseguire da terzi) dai soggetti in base al tipo di attività esercitata (es. studi odontoiatrici) a prescindere dall’emergenza sanitaria da COVID-19, purché siano sostenute tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2020;
- Per quanto attiene alla sanificazione degli strumenti, l’Agenzia precisa che le spese di sanificazione ammesse all’agevolazione non sono limitate all’acquisto di strumenti nuovi, ma, riguardando gli strumenti stessi in generale, **possono afferire a strumenti nuovi o a strumenti già in uso da parte del**

beneficiario.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: SPESE PER L'ACQUISTO DI DISPOSITIVI DI PROTEZIONE INDIVIDUALE E ALTRI DISPOSITIVI ATTI A GARANTIRE LA SALUTE DEI LAVORATORI E DEGLI UTENTI, DI CUI ALLA SUELENCATA LETTERA B)

Relativamente alla categoria delle spese agevolabili relative all'acquisto di dispositivi di protezione individuale e altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti, di cui alla suelencata lettera b), la Circolare dell'Agenzia 20/2020 ha fornito i seguenti chiarimenti:

- nell'ambito dei "dispositivi di protezione individuale" rientrano:
 - mascherine chirurgiche, mascherine Ffp2 e Ffp3, guanti, visiere di protezione, occhiali protettivi, tute di protezione, calzari, ossia, tutti i prodotti già elencati nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 13/04/2020, con riguardo all'abrogato credito d'imposta di cui all'art. 30 del D.L. 23/2020,
 - a condizione che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, e che tale conformità sia dichiarata da apposita documentazione.
Pertanto, i soggetti beneficiari del credito d'imposta in oggetto, sono tenuti a conservare la **documentazione attestante la conformità dei predetti dispositivi di protezione individuale alla normativa europea**, pena la non ammissibilità delle relative spese di acquisto ai fini della fruizione del credito d'imposta;
 - peraltro, con specifico riferimento agli articoli di abbigliamento protettivo - quali guanti in lattice, visiere ed occhiali protettivi, tute di protezione, ecc.. - si può trattare di articoli "dai molteplici usi, non necessariamente correlati alla sanificazione" - purché siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;

In sostanza, dai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, si desume che, ai fini della maturazione (e della successiva fruizione) del credito d'imposta in esame, **per le seguenti specifiche spese agevolabili:**

- spese per la sanificazione di ambienti e/o strumenti
- spese per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale.

il beneficiario deve essere in possesso del "documento certificativo", che, come sopra visto, potrà consistere, per le prime, nella certificazione di operatori terzi



professionali, ovvero nell'apposita documentazione interna (in caso di operazioni di sanificazione "in economia"), mentre per le seconde dovrà necessariamente consistere nella certificazione di conformità alla normativa europea.

12. MISURA, AMBITO TEMPORALE E LIMITE MASSIMO DEL CREDITO D'IMPOSTA

La misura del credito d'imposta:

- è pari al **60%**
- delle **spese ammissibili effettivamente sostenute nell'anno solare 2020 (dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020)**
- fino a un **massimo di 60.000 euro per beneficiario**, nel limite complessivo di stanziamento di risorse statali di 200 milioni di euro per l'anno 2020.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: IMPORTO MASSIMO DEL CREDITO D'IMPOSTA DI EURO 60.000 PER BENEFICIARIO E PERIODO DI SOSTENIMENTO DELLE SPESE

A differenza del credito d'imposta ex art. 120, il limite massimo di euro 60.000 per beneficiario è riferito all'importo del credito d'imposta e non a quello delle spese ammissibili.

Ne deriva che il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione spetterà nella misura del 60% delle spese ammissibili sostenute, ove l'ammontare complessivo delle stesse sia inferiore o uguale a 100.000 euro.

Diversamente, nel caso in cui dette spese siano superiori a tale ultimo importo, il credito spettante sarà sempre pari al limite massimo di 60.000 euro.

Per quanto riguarda il periodo di sostenimento delle spese, la Circolare dell'Agenzia (analogamente all'impostazione assunta con riguardo al credito d'imposta ex art. 120 D.L. 34/2020) precisa che, poiché l'art. 125 fa riferimento alle spese sostenute nel 2020, l'agevolazione spetta anche nel caso in cui il sostenimento sia avvenuto, nel corso del 2020, prima del 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del D.L. n. 34/2020, istitutivo del credito d'imposta in oggetto).

13. CONCETTO DI "SPESE SOSTENUTE"

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: CRITERI FISCALI PER L'IMPUTAZIONE DELLE SPESE AGEVOLABILI

In riferimento alla locuzione «*spese sostenute nel 2020*», si evidenzia che, **l'Agenzia ritiene che, ai fini dell'imputazione delle spese stesse, occorre fare riferimento ai seguenti criteri fiscali**, in assonanza con quanto precisato relativamente al credito d'imposta ex art. 120:

- ❖ per gli esercenti arti e professioni, per gli enti non commerciali, nonché per le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità semplificata, al **criterio di cassa** e, quindi, alla **data dell'effettivo pagamento**, *"indipendentemente dalla data di avvio degli interventi e degli investimenti cui i pagamenti si riferiscono"*.

Esempio: un intervento ammissibile iniziato a giugno 2020, con pagamenti effettuati sia nel 2020 che nel 2021, consentirà la fruizione del credito d'imposta solo con riferimento ai pagamenti effettuati nel 2020.

In altri termini, per tali soggetti il periodo di sostenimento delle spese, ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, deve essere 01/01/2020-31/12/2020.

- ❖ per le imprese individuali, per le società, per gli enti commerciali e per gli enti non commerciali in regime di contabilità ordinaria, al **criterio di competenza** e, quindi, alle spese da imputare al **periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020**, *"indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti"*.

14. QUANTIFICAZIONE DELL'IMPORTO DELLA SPESA AGEVOLABILE:

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: QUANTIFICAZIONE DELL'IMPORTO DELLA SPESA AGEVOLABILE

In merito alla definizione dell'importo della spesa agevolabile, l'Agenzia riporta i medesimi chiarimenti forniti con riguardo al credito d'imposta ex art. 120, specificando che il calcolo del credito spettante deve essere effettuato sulla spesa agevolabile al netto dell'IVA (quindi, sull'imponibile), laddove dovuta e se detraibile.

Al riguardo, viene ripresa l'interpretazione fornita al paragrafo 5 della Circolare n. 34/E del 2016, (relativa al Credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, ex art. 1, commi 98-108, L. 208/2015), secondo la quale *"il valore degli investimenti realizzati in ciascun periodo agevolato deve essere determinato secondo i criteri ordinari per l'individuazione del costo dei beni rilevante ai fini fiscali previsti dall'articolo 110, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, indipendentemente dalle modalità (ordinarie, forfetarie, sostitutive) di determinazione del reddito da parte del contribuente"*.

Pertanto, ai sensi del menzionato articolo 110 del TUIR, l'IVA indetraibile va inclusa nel

costo fiscale dei beni cui commisurare il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro.

15. MODALITÀ DI FRUIZIONE:

Come si evince dalla Circolare e dal Provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate, il credito d'imposta ex art. 125 può essere utilizzato:

- in **compensazione "orizzontale" nel modello F24** (da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento), **a partire dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione dell'apposito Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate (ad oggi non ancora emanato)**, che dovrà stabilire la percentuale di credito d'imposta concedibile ai soggetti richiedenti, in base al rapporto tra il limite complessivo di spesa stanziata dallo Stato (200 milioni di euro per l'anno 2020), e l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti mediante la presentazione dell'apposita Comunicazione. Tale provvedimento dovrà essere emanato entro l'11 settembre 2020.

Dunque, **il credito d'imposta ex art. 125 dovrebbe poter essere utilizzato in compensazione orizzontale nel modello F24 già nel 2020.**

Tuttavia, il suo utilizzo può avvenire da parte del contribuente solo a seguito della presentazione della Comunicazione con cui vengono dichiarate le spese ammissibili alla fruizione del credito d'imposta (vedi *infra*) - comunicazione istituita con Provv. Ag. Entrate prot. 259854/2020 - e solo successivamente all'emanazione del Provvedimento con cui si stabilirà la percentuale del credito da concedere a tutti i contribuenti, nel rispetto del limite di spesa stanziata dallo Stato.

Infatti, alla luce della frase introduttiva di cui al punto 2.1 del Provvedimento - secondo cui "*i soggetti aventi i requisiti previsti dalla legge per accedere ai crediti d'imposta ... comunicano all'Agenzia delle Entrate l'ammontare delle spese ammissibili*" - e soprattutto delle Motivazioni riportate in fondo al Provvedimento - nelle quali si legge che "*tenuto conto dell'esigenza espressa dal legislatore di garantire il rispetto del limite di spesa, dopo avere ricevuto le comunicazioni delle spese ammissibili con l'indicazione del credito teorico, l'Agenzia determinerà la quota percentuale dei crediti effettivamente fruibili, in rapporto alle risorse disponibili*"- si deduce che la Comunicazione delle spese agevolabili deve essere presentata prima dell'utilizzo del credito d'imposta.



VIENE INOLTRE SPECIFICATO CHE CON SUCCESSIVA RISOLUZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE VERRÀ ISTITUITO L'APPOSITO CODICE TRIBUTO E SARANNO IMPARTITE LE ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE DEL MODELLO F24.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA ANCHE OLTRE IL 31/12/2021

A differenza delle quote residue al 31/12/2021 del credito d'imposta ex art. 120 (le quali non possono essere utilizzate negli anni successivi, né ulteriormente cedute, né richieste a rimborso), come specificato al paragrafo 2.4 della Circolare dell'Agenzia, dal momento che non è stabilito un periodo di utilizzo per il credito d'imposta ex art. 125 (a differenza dell'utilizzo limitato al 2021 per il credito d'imposta ex art. 120), l'eventuale credito d'imposta residuo, in capo al beneficiario diretto, **"potrà essere riportato nei periodi d'imposta successivi, ma, in assenza di una espressa indicazione nell'articolo 125 del decreto Rilancio, non potrà essere richiesto a rimborso"**.

In sostanza, le quote residue del credito d'imposta ex art. 125, nel caso di utilizzo diretto (ossia, non nell'ipotesi della cessione del credito), possono essere utilizzate in compensazione "orizzontale" nel modello F24.

Diversamente è previsto nel caso della cessione del credito d'imposta a terzi, poiché, ai sensi dell'art. 122, co. 3, D.L. 34/2020, la quota del credito d'imposta ceduto che non è utilizzata dal cessionario entro il 31/12/2021, non può essere utilizzata negli anni successivi, né richiesta a rimborso, né ulteriormente ceduta ad altri soggetti.

OPPURE

- nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

AL RIGUARDO, L'AGENZIA PRECISA CHE:

- occorre fare riferimento alla **dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui la spesa** per la sanificazione degli ambienti di lavoro e per l'acquisto dei dispositivi di protezione individuale è stata sostenuta,

considerando che le spese agevolabili devono essere sostenute nel 2020, ossia nel periodo 01/01/2020-31/12/2020 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), ovvero nel periodo d'imposta in corso al 31/12/2020 (per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare);

- con l'indicazione in dichiarazione dei redditi, il credito d'imposta viene utilizzato in compensazione "verticale", a riduzione delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento del sostenimento delle spese oggetto di agevolazione;
- per quanto concerne le **quote residue di credito al 31/12/2021**, stante la puntualizzazione normativa secondo cui, nel caso di utilizzo della dichiarazione dei redditi, l'utilizzo del credito d'imposta deve avvenire nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa, si ritiene che le quote residue del credito d'imposta ex art. 125, possano essere utilizzate in compensazione "orizzontale" nel modello F24 anche oltre il 31/12/2021, ma non possano essere utilizzate in compensazione "verticale" in dichiarazione dei redditi oltre tale data.

OPPURE

- tramite **cessione, anche parziale**, ad altri soggetti (ivi compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari), con facoltà di successiva cessione del credito, **entro il 31 dicembre 2021**.
- per tale fattispecie il Provv. Ag. Entrate prot. 259854/2020 - che ha istituito il modello per la "*Comunicazione delle spese per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e/o per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione*" - ha dettato una tempistica particolare, specificando che la comunicazione della cessione può avvenire a partire dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione dell'apposito Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate (ad oggi non ancora emanato), che dovrà stabilire la percentuale di credito d'imposta concedibile ai soggetti richiedenti, in base al rapporto tra il limite complessivo di spesa stanziata dallo Stato (200 milioni di euro per l'anno 2020), e l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti mediante la presentazione dell'apposita Comunicazione.

Tale provvedimento dovrà essere emanato entro l'11 settembre 2020;

La comunicazione della cessione del credito d'imposta, da parte del cedente, e la relativa accettazione del credito ceduto, da parte del cessionario, devono avvenire esclusivamente tramite le funzionalità informatiche che saranno prossimamente rese disponibili nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.



Si ricorda inoltre, come sopra già evidenziato, che ai sensi dell'art. 122, co. 3, D.L. 34/2020, la quota del credito d'imposta ceduto che non è utilizzata dal cessionario entro il 31/12/2021, non può essere utilizzata negli anni successivi, né richiesta a rimborso, né ulteriormente ceduta ad altri soggetti.

In alternativa all'utilizzo diretto, entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata comunicata la prima cessione (31/12/2020, oppure 31/12/2021), i cessionari possono ulteriormente cedere i crediti d'imposta ad altri soggetti, con l'applicazione delle medesime regole di utilizzo sopra evidenziate.

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: PREVENTIVO SOSTENIMENTO EFFETTIVO DELLE SPESE AGEVOLABILI

Se per l'imputazione delle spese agevolabili, ai fini del computo del credito d'imposta, occorre fare riferimento al criterio fiscale di cassa o a quello di competenza, in funzione della tipologia del soggetto beneficiario, **ai fini dell'utilizzo del credito d'imposta ex art. 125 è invece necessario che le spese siano state effettivamente sostenute.**

Infatti, in assenza di ulteriori precisazioni, stante la ratio della norma, si ritiene che, ai fini della fruizione del credito d'imposta, il riferimento alle spese sostenute debba intendersi come "spese effettivamente pagate".

Invero, con una precisazione assolutamente rilevante, la Circolare dell'Agenzia, al paragrafo 2.4, afferma che il credito d'imposta ex art. 125 "**è utilizzabile successivamente al sostenimento delle spese agevolabili**".

16. IRRILEVANZA FISCALE E LIMITI:

INOLTRE:

- al credito d'imposta ex art. 120 **non** si applica né il limite generale di compensazione orizzontale, previsto dall'art. 34 L. 388/2000 (ora innalzato da 700.000 euro a 1 milione di euro), né il limite speciale di compensazione dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (pari a 250 mila euro annui), previsto dall'art. 1, co. 53, L. 244/2007;
- esso **non** è tassato ai fini delle imposte sui redditi ed ai fini IRAP;

Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate: Irrilevanza fiscale del credito d'imposta ed indicazione nel quadro RU della dichiarazione dei redditi

Per quanto attiene alla rilevanza fiscale del credito d'imposta, si evidenzia che, per quanto espressamente previsto dal comma 3 dell'art. 125, il credito d'imposta per

la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione **non concorre né alla formazione del reddito IRES/IRPEF, né alla formazione della base imponibile IRAP.**

Per ragioni di ordine logico sistematico, l'Agenzia ritiene che tale credito d'imposta, oltre a non concorrere alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e al valore della produzione ai fini Irap (così come letteralmente previsto nella norma), non concorre neppure:

- ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 61 del TUIR;
- ai fini del rapporto di deducibilità dei componenti negativi, di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR.

Inoltre, sia il credito spettante, che 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 utilizzata in dichiarazione, sia la quota eventualmente ceduta.

Da tale affermazione si dovrebbe desumere che, qualora si tratti di soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare, nella dichiarazione dei redditi relativa al 2020 potrà essere indicato solamente l'importo del credito maturato, ovvero anche il credito utilizzato (in compensazione "orizzontale o "verticale", ovvero ceduto), mentre nella dichiarazione relativa al 2021 andrà specificato l'utilizzo dello stesso (in compensazione "orizzontale o "verticale", ovvero ceduto).

- ad esso **non** si applica né il limite generale di compensazione orizzontale, previsto dall'art. 34 L. 388/2000 (ora innalzato da 700.000 euro a 1 milione di euro), né il limite speciale di compensazione dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (pari a 250 mila euro annui), previsto dall'art. 1, co. 53, L. 244/2007;
- ad esso (a differenza del credito d'imposta ex art. 120) **non** si applicano neppure i limiti previsti dalla normativa in materia di aiuti di Stato, in quanto, come esplicitato nella Circolare dell'Agenzia, il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione non possiede il requisito della selettività (per categorie di contribuenti, area geografica o settore economico), che caratterizza le agevolazioni che si configurano come aiuti di Stato.

17. PRESENTAZIONE DEL MODELLO DI COMUNICAZIONE DELLE SPESE SOSTENUTE E DEL CREDITO SPETTANTE:



Con il **Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate prot. 259854 del 10/07/2020**, è stato approvato il modello di “Comunicazione delle spese per l’adeguamento degli ambienti di lavoro e/o per la sanificazione e l’acquisto dei dispositivi di protezione” (di seguito “Comunicazione”), unitamente alle relative istruzioni ed ai termini e modalità di presentazione.

Il modello e le relative istruzioni sono reperibili sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.

Con tale Provvedimento sono state altresì definite le modalità per comunicare all’Agenzia delle Entrate l’opzione per la cessione dei crediti ad altri soggetti, in luogo dell’utilizzo diretto.

Come accennato in premessa, tale modello, denominato “Comunicazione delle spese per l’adeguamento degli ambienti di lavoro e/o per la sanificazione e l’acquisto dei dispositivi di protezione”, prevede sia l’indicazione delle spese ammesse alla fruizione del credito d’imposta ex art. 120, sia l’indicazione di quelle ammesse alla fruizione del credito d’imposta ex art. 125.

Con un’unica Comunicazione è possibile indicare le spese relative ad entrambi i crediti d’imposta, oppure ad uno solo di essi.

La presentazione della Comunicazione in oggetto rappresenta il primo passo per poter fruire del credito d’imposta, in quanto, sia l’utilizzo diretto in compensazione orizzontale sia l’utilizzo in dichiarazione dei redditi, da parte del diretto beneficiario, possono avvenire solamente dopo la presentazione telematica della predetta Comunicazione.

Così come, in caso di cessione del credito d’imposta, l’ottenimento del credito per il cedente e l’utilizzo in compensazione orizzontale da parte del cessionario, possono avvenire solamente dopo l’apposita Comunicazione della cessione (ancora da implementare sul sito Internet dell’Agenzia)

In ogni caso, come già evidenziato al precedente paragrafo 15, l’utilizzo del credito d’imposta ex art. 125 potrà avvenire solamente dopo la pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (ancora da emanare), con il quale si provvederà alla quantificazione e all’eventuale ripartizione delle risorse statali disponibili, una volta che l’Agenzia delle Entrate avrà ricevuto, entro il 7 settembre 2020, tutte le Comunicazioni di richiesta da parte dei contribuenti interessati.

Purtroppo, il Provvedimento attuativo prot. 259854/2020 non indica esattamente la data dalla quale è possibile iniziare ad utilizzare il credito d’imposta in compensazione “orizzontale” nel modello F24.

In attesa di precisazioni in merito, si ritiene che sia applicabile anche alla fruizione in compensazione di tale credito lo stesso *dies a quo* previsto per la fruizione in



compensazione del credito d'imposta ex art. 120, rappresentato **dal giorno lavorativo successivo alla corretta ricezione telematica della Comunicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate** (a fronte della quale vien rilasciata al contribuente un'apposita ricevuta di presa in carico).

Ciò premesso, si espongono in sintesi i principali campi della Comunicazione:

➤ **Termini di presentazione:**

la comunicazione per fruire del credito ex art. 125 può essere presentata a partire **dal 20 luglio 2020 e fino al 7 settembre 2020;**

➤ **Modalità di presentazione:**

deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate in via telematica, direttamente dal beneficiario o tramite un intermediario abilitato.

A seguito della presentazione della stessa, viene rilasciata, al massimo entro 5 giorni, una ricevuta che ne attesta la presa in carico (se correttamente presentata e compilata), ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni a seguito dei controlli formali dei dati in essa contenuti;

➤ **Modalità di compilazione:**

senza addentrarsi nella spiegazione dei singoli campi, è tuttavia opportuno segnalare quanto segue, relativamente al riquadro "*Spese per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione e credito d'imposta (art. 125 D.L. n. 34/2020)*":

- occorre distinguere le "***Spese sostenute nel 2020 fino al mese precedente la data di sottoscrizione della comunicazione***" dalle "***Spese da sostenere dal mese della sottoscrizione della comunicazione e fino al 31 dicembre 2020***".

Infatti, nel primo campo deve essere indicato l'ammontare delle spese sostenute dal 1° gennaio 2020 fino al termine del mese precedente la data di sottoscrizione della comunicazione (ad esempio, occorrerà indicare le spese sostenute fino al 30 giugno 2020, se la comunicazione viene sottoscritta e trasmessa in luglio 2020).

Nel secondo campo deve essere indicato l'ammontare delle spese che si prevede di sostenere dal mese di sottoscrizione della comunicazione e fino al 31 dicembre 2020.

È obbligatoria la compilazione di almeno uno dei due campi.



- nel campo "**Totale spese**" occorre riportare la somma degli importi indicati nei due campi precedenti;
- nel campo "**Credito d'imposta**" occorre indicare (arrotondato all'unità di euro) il 60% dell'importo indicato nel campo "Totale spese". Nel caso in cui il risultato sia superiore a 60.000 euro, in questo campo deve essere indicato l'importo di euro 60.000.

➤ **Comunicazione correttiva e Comunicazione di rinuncia:**

entro il termine del 7 settembre 2020, per il contribuente è possibile presentare una comunicazione correttiva, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa.

L'ultima comunicazione trasmessa sostituisce tutte quelle precedentemente inviate.

Inoltre, è ammessa la presentazione della rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato, barrando la relativa casella presente nel riquadro "*Rinuncia*" della Comunicazione.

La rinuncia riguarda l'intero ammontare del credito d'imposta e anch'essa può essere trasmessa solamente **entro il termine del 7 settembre 2020**.

18. DATE DI RILIEVO PER LA FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA EX ART. 125:

PERIODO	FATTO O ADEMPIMENTO
Periodo d'imposta 01/01/2020-31/12/2020, oppure periodo d'imposta in corso al 31/12/2020 (per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare)	Imputazione contabile delle spese agevolabili (secondo criterio di cassa o di competenza, in funzione della tipologia del contribuente)
Periodo d'imposta 01/01/2020-31/12/2020, oppure periodo d'imposta in corso al 31/12/2020 (per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare)	Pagamento delle spese agevolabili
Dal 20/07/2020 al 07/09/2020	Presentazione telematica della "Comunicazione delle spese agevolabili"
Dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del Provvedimento del Direttore	Comunicazione telematica (tramite sito Internet dell'Agenzia) dell'opzione della cessione del credito d'imposta a terzi

dell'Agenzia delle Entrate che stabilisce la percentuale di attribuzione del credito d'imposta tra i soggetti richiedenti (ancora da emanare) al 31/12/2021	
Dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che stabilisce la percentuale di attribuzione del credito d'imposta tra i soggetti richiedenti (ancora da emanare), entro il 31/12/2021 o anche oltre	Utilizzo del credito d'imposta in compensazione orizzontale nel mod. F24, da parte del beneficiario diretto (si ritiene, a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla corretta ricezione telematica della Comunicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate)
Dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che stabilisce la percentuale di attribuzione del credito d'imposta tra i soggetti richiedenti (ancora da emanare) entro il 31/12/2021 (non oltre)	Utilizzo del credito d'imposta in compensazione orizzontale nel mod. F24, da parte del cessionario (si ritiene, a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla corretta ricezione telematica della Comunicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate)
In sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31/12/2020	Utilizzo del credito d'imposta in compensazione "verticale" nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31/12/2020
Entro il 07/09/2020	Presentazione telematica di eventuale Comunicazione correttiva o di eventuale Comunicazione di rinuncia integrale al credito d'imposta

ESEMPIO:

Si ipotizza che il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che stabilisce la percentuale di attribuzione del credito d'imposta tra i soggetti richiedenti sia pubblicato l'11/09/2020 (ultimo giorno a disposizione per la sua pubblicazione)

SOCIETÀ COOPERATIVA CON ESERCIZIO COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE:

- In data 30/04/2020: ricezione di fattura d'acquisto e imputazione contabile delle spese di sanificazione per euro 20.000



- In data 03/07/2020: sottoscrizione di contratto con terzi con previsione di spese di acquisto di dispositivi di protezione per euro 15.000;
- In data 23/07/2020: presentazione telematica della "Comunicazione delle spese agevolabili", indicando nel riquadro "Spese per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione e credito d'imposta (art. 125 D.L. n. 34/2020)", nel campo "Spese sostenute nel 2020 fino al mese precedente la data di sottoscrizione della comunicazione" l'importo di euro 20.000, ed indicando nel campo "Spese da sostenere dal mese della sottoscrizione della comunicazione e fino al 31 dicembre 2020" l'importo di euro 15.000;
- In data 28/07/2020: rilascio della ricevuta (da parte dell'Agenzia delle Entrate) attestante la corretta presentazione della Comunicazione del contribuente;
- In data 30/07/2020: ricezione di fattura d'acquisto e imputazione contabile delle spese di acquisto di dispositivi di protezione per euro 15.000;
- In data 03/09/2020: pagamento di entrambe le fatture, di euro 20.000 e di euro 15.000;
- In data 11/09/2020: pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che stabilisce la percentuale di attribuzione del credito d'imposta tra i soggetti richiedenti;
- In data 12/09/2020: utilizzo in compensazione orizzontale nel mod. F24 del credito d'imposta, per un importo pari al 60% di euro 35.000 (ossia, pari a 21.000 euro)

IL DIRETTORE
Rag. Giuseppe Battistello

