



LOCONTE&PARTNERS

I CREDITI D'IMPOSTA INTRODOTTI NEL PERIODO EMERGENZIALE IN FAVORE DI IMPRESE E PROFESSIONISTI

18 Giugno 2020

Loconte&Partners
BARI - LONDRA - MILANO
NEW YORK - ROMA
PADOVA - REGGIO CALABRIA

I CREDITI D'IMPOSTA INTRODOTTI NEL PERIODO EMERGENZIALE IN FAVORE DI IMPRESE E PROFESSIONISTI

Premessa

Il documento intende analizzare in modo organico le misure fiscali ed, in particolare, le agevolazioni introdotte sotto forma di credito d'imposta nel periodo emergenziale da Covid-19 a favore delle attività economiche per contrastare gli effetti negativi scaturiti dalle misure di contenimento dell'emergenza epidemiologica.

È possibile classificare le spese che danno diritto al riconoscimento del credito d'imposta a seconda della natura e della finalità delle stesse. In particolare gli interventi legislativi hanno riguardato le:

A) spese finalizzate a tutelare la salute dei lavoratori ed a contenere il contagio da Covid 19; tali spese sono state agevolate con la previsione di crediti d'imposta per la sanificazione e l'adeguamento dei luoghi di lavoro, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale;

B) spese correnti dovute nonostante il lock-down degli scorsi mesi; per mitigare gli effetti economici negativi che la chiusura forzata di molte attività ha determinato è stato introdotto un credito d'imposta commisurato ai canoni di locazione comunque sostenuti nel periodo emergenziale;

C) spese di pubblicità finalizzate a promuovere e sponsorizzare le singole attività; è stata ampliata una previgente disposizione che accordava un credito d'imposta per l'acquisto di spazi pubblicitari.

A seguire, quindi, l'analisi delle misure sopra richiamate

1. Credito d'imposta per sanificazione e acquisto dispositivi di protezione (art. 125, D.L. 19 maggio 2020, n. 34 – Decreto Rilancio)

Sin dai primi provvedimenti emergenziali, l'Esecutivo ha messo in campo misure finalizzate a contrastare la diffusione del contagio da Covid-19 e agevolato, con lo strumento del credito di imposta, tutte quelle spese volte alla sanificazione degli ambienti di lavoro e all'acquisto di dispositivi di protezione.

In quest'ottica, la prima misura era stata introdotta con il Decreto Cura Italia (D.L. n. 18/2020 art. 64), che concedeva, per l'anno fiscale 2020, un credito d'imposta nella misura del 50% delle spese relative alla sanificazione degli ambienti di lavoro, fino ad un massimo di 20.000 euro per ciascun beneficiario.

Il successivo Decreto Liquidità (D.L. n. 23/2020, art. 30) ha esteso il perimetro applicativo del precedente credito d'imposta anche alle spese d'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di sicurezza.

Da ultimo, il Decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020, art. 125) ha abrogato le precedenti agevolazioni ed introdotto un credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione che si inserisce nel solco di quelle già introdotte con il Decreto Cura Italia e con il Decreto Liquidità, ampliandone la portata.

Quest'ultima misura deve essere quindi applicata in continuità con le precedenti.

A) I beneficiari e le spese ammesse all'agevolazione

Nell'ambito soggettivo della norma rientrano i soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, agli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, che realizzano lavori di sanificazione di ambienti e di strumenti ed acquistano dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, **l'ambito oggettivo** della misura riguarda le spese:

- i.* di sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività;
- ii.* di 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;
- iii.* di acquisto di detergenti e disinfettanti;
- iv.* di acquisto di dispositivi di sicurezza, quali termometri, termoscanter, 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;
- v.* di acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione.

B) Misura e fruizione del credito

Il credito spetta nella misura del 60% fino ad un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2020.

Il credito di imposta potrà essere utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa, oppure in compensazione con il modello F24, infine ceduto.

Il credito d'imposta, inoltre, non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

C) Il trattamento Iva delle spese di pulizia

Ai fini Iva è opportuno fare un cenno al differente trattamento contabile delle prestazioni relative ai servizi di pulizia rispetto a quelli di sanificazione, in quanto, dal periodo di imposta 2015, le *“prestazioni di servizi di pulizia relative ad edifici”*, in presenza di operazione B2B sono soggette ad imposta secondo il meccanismo del *reverse charge*¹.

¹ Il meccanismo del reverse charge rappresenta una deroga al meccanismo operativo dell'Iva previsto dal D.p.r. n. 633/1972, a norma del quale il fornitore provvede all'emissione della fattura che non contiene l'addebito dell'imposta. L'acquirente o committente è tenuto ad integrare la fattura ricevuta con l'applicazione dell'imposta e, successivamente, provvede alla liquidazione dell'imposta previa annotazione della fattura integrata sui registri delle vendite e degli acquisti.

Pertanto, risulta di fondamentale importanza perimetrare correttamente le prestazioni di sanificazione, ossia se le stesse possano rientrare nel novero dei servizi di pulizia o meno.

Come espressamente evidenziato dalla stessa Agenzia delle Entrate, le prestazioni di mera pulizia, soggette al meccanismo dell'inversione contabile, rientrano tra quelle indicate nei codici ATECO 81.21.00, (rubricato "Altre attività di pulizia specializzata") e 81.22.02 (rubricato "Altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali"), non ricomprendendo le c.d. "attività specializzate di pulizia" ovvero le prestazioni di disinfestazione e disinfezione, che, conseguentemente, restano assoggettate all'emissione della fattura con Iva esposte in fattura.

Quindi, dal punto di vista operativo, l'addebito dei corrispettivi per le prestazioni di sanificazione verrà indicato in fattura con applicazione del regime di Iva esposta e, separatamente, le prestazioni di pulizia, in regime di *reverse charge* in presenza di committente soggetto passivo Iva.

2. Credito di imposta adeguamento ambienti di lavoro (art. 120, D.L. 19 maggio 2020, n. 34 – Decreto Rilancio)

Al fine di supportare nonché incentivare l'adozione di misure correlate alla necessità di adeguare i processi produttivi e gli ambienti di lavoro alle misure di contenimento, il Decreto Rilancio ha introdotto un credito di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, aggiuntivo, rispetto alla misura agevolativa legata alla sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di DPI.

A) I beneficiari e le spese agevolabili

Potranno accedere al credito d'imposta i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico, come indicati nell'allegato 1 al Decreto Rilancio², incluse le fondazioni, alle associazioni e agli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo Settore.

Il credito d'imposta è riconosciuto per spese relative a:

- i.* interventi edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, per l'acquisto di arredi di sicurezza;
- ii.* investimenti in attività innovative, ivi compresi quelli necessari ad investimenti di carattere innovativo quali lo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività

² A titolo esemplificativo, il Decreto qualifica luoghi aperti al pubblico:

- alberghi; villaggi turistici; ostelli della gioventù; rifugi di montagna; colonie marine e montane; affittacamere per brevi soggiorni, case ed appartamenti per vacanze, bed and breakfast, residence; attività di alloggio connesse alle aziende agricole; aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte; gestione di vagoni letto; alloggi per studenti e lavoratori;
- ristorazione con somministrazione; attività di ristorazione connesse alle aziende agricole; ristorazione senza somministrazione con preparazione di cibi da asporto; gelaterie e pasticcerie; catering per eventi, banqueting; mense
- attività di proiezione cinematografica; gestione di teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche; attività delle agenzie di viaggio; attività dei tour operator; servizi di biglietteria per eventi teatrali, sportivi ed altri eventi ricreativi e d'intrattenimento; attività delle guide e degli accompagnatori turistici; organizzazione di convegni e fiere; noleggio con operatore di strutture ed attrezzature per manifestazioni e spettacoli; attività nel campo della regia; altre attività di supporto alle rappresentazioni artistiche; attività di biblioteche ed archivi; attività di musei; - gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili; attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali; parchi di divertimento e parchi tematici; gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali; stabilimenti termali.

lavorativa.

B) Misura dell'agevolazione

Il credito di imposta per gli ambienti di lavoro è riconosciuto in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020, per un massimo di 80.000 euro. La misura è cumulabile con altre agevolazioni previste per le stesse spese.

3. Credito d'imposta "botteghe e negozi" e "canoni di locazione"

Per contenere gli effetti economici negativi causati dal lock-down è stato introdotto un credito d'imposta a valere su talune spese fisse comunque dovute da imprese e professionisti nonostante la chiusura forzata delle corrispondenti attività economiche.

Con particolare riferimento alle spese sostenute per la locazione di locali commerciali sono state introdotte due differenti misure:

- (i) il c.d. "credito d'imposta per botteghe e negozi" (art. 65 Decreto Cura Italia), e
- (ii) il credito d'imposta per canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo e affitto d'azienda (art. 28 Decreto Rilancio).

Come si dirà infra, le misure hanno un ambito applicativo in parte coincidente e, quindi, non sono tra loro cumulabili.

3.1 Il credito d'imposta per botteghe e negozi (art. 65 D.L. 17 marzo 2020 n. 18 - Decreto Cura Italia)

A) Beneficiari e spese ammissibili

L'art. 65 del Decreto Cura Italia ha introdotto a favore degli esercenti attività d'impresa un credito d'imposta commisurato al canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020, di immobili rientranti nella categoria catastale C/1, quindi negozi e botteghe.

L'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione in esame è espressamente limitato agli esercenti attività d'impresa, mentre restano esclusi i lavoratori autonomi. La misura rileva quindi nei confronti di:

- imprenditori individuali e società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa, indipendentemente dal regime contabile adottato;
- società a responsabilità limitata, società per azioni e in accomandita per azioni, società cooperative e di mutua assicurazione (art. 73, comma 1, lett. a) Tuir);
- enti pubblici e privati diversi dalle società nonché trust, residenti nel territorio dello stato che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 73, comma 1, lett. b), Tuir);
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti (art. 73, comma 1, lett. d Tuir).

Inoltre, il Ministero dell'Economia e delle Finanze nelle FAQ dedicate ha poi chiarito che nella platea di potenziali beneficiari dell'agevolazione rientrano anche le associazioni culturali o di promozione culturale, a

patto che abbiano una partita IVA e conducano in locazione un immobile rientrante nella categoria catastale C/1.

Come detto, la previsione è stata introdotta per contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure restrittive di contenimento dell'emergenza epidemiologica. Per tale ragione, restano esclusi coloro che esercitano attività che sono state qualificate come "essenziali" e che non hanno subito la sospensione dell'attività d'impresa disposta dal D.P.C.M 11 marzo 2020³.

Inoltre, deve escludersi la possibilità di beneficiare del credito d'imposta in commento per coloro i quali detengono l'immobile in forza di un titolo diverso dalla locazione.

L'ambito oggettivo di applicazione della norma è estremamente limitato e non è suscettibile di interpretazione estensiva. L'articolo 65 del Decreto Cura Italia espressamente specifica che gli immobili oggetto di locazione (per cui è possibile fruire del credito d'imposta) devono essere classificati nella categoria catastale C/1 (negozi e botteghe).

Deve quindi concludersi, come confermato dall'Agenzia delle Entrate⁴, che non rientrano nella previsione agevolativa i contratti di locazione di immobili rientranti nelle altre categorie catastali anche se aventi destinazione commerciale. Unica eccezione è quella relativa alle pertinenze classificate in categoria catastale diversa (C/3) a condizione che il contratto di locazione interessi sia l'unità immobiliare principale (C/1) sia la pertinenza (C/3) e che sia stato pattuito un canone unitario⁵.

B) Misura e fruizione del credito

La misura del credito è commisurata al 60% del canone di locazione relativo al mese di marzo 2020. Quindi l'ambito temporale di riferimento è il solo mese di marzo 2020.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che l'agevolazione spetta a condizione che il canone (di marzo) sia stato effettivamente corrisposto, ciò in linea con la finalità della norma che è quella di "*ristorare il soggetto dal costo sostenuto costituito dal predetto canone*"⁶. Di conseguenza, fin tanto che il conduttore non proceda al pagamento del canone relativo al mese di marzo 2020 non potrà avvalersi del credito d'imposta introdotto dall'art. 65 del Decreto Cura Italia.

L'importo può essere utilizzato – a partire dal 25 marzo 2020 - in compensazione, utilizzando il Modello di pagamento F24. In alternativa, può essere ceduto, in tutto o in parte, a terzi, compreso il locatore.

³ Quindi, il credito d'imposta per botteghe e negozi non opera rispetto alle attività individuate dagli allegati 1 e 2 del D.P.C.M. 11 marzo 2020, quali, a mero titolo esemplificativo le attività di commercio al dettaglio di prodotti alimentari, di apparecchiature informatiche e per le telecomunicazioni in esercizi specializzati (codice ateco: 47.4), di articoli igienico-sanitari, di articoli per l'illuminazione, di giornali, riviste e periodici. Ancora, restano escluse dall'agevolazione in commento le Farmacie e le attività di commercio al dettaglio in altri esercizi specializzati di medicinali non soggetti a prescrizione medica; commercio al dettaglio di qualsiasi tipo di prodotto effettuato via internet, per televisione o telefono.

Rispetto alle attività di servizi per la persona, restano escluse dalla possibilità di godere del credito d'imposta per botteghe e negozi lavanderie e tintorie, nonché i servizi di pompe funebri e le attività connesse.

⁴ Circolare n. 8/E del 3 aprile 2020.

⁵ Circolare n. 11/E del 6 maggio 2020.

⁶ Circolare n. 8/E del 3 aprile 2020.

Infine, in sede di conversione in legge del Decreto Cura Italia è stato espressamente previsto che il credito d'imposta in commento non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, e non influisce sul pro-rata di deducibilità degli interessi passivi di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir.

3.2 Il credito d'imposta per canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo e affitto d'azienda (art. 28 D.L. 19 maggio 2020 n. 34 - Decreto Rilancio)

Il protrarsi dell'emergenza epidemiologica e delle misure finalizzate al contenimento nonché le numerose istanze provenienti dagli operatori economici ha portato il legislatore ad ampliare la portata del credito d'imposta introdotto dall'art. 65 del Decreto Cura Italia. Con l'art. 28 del Decreto Rilancio è stato quindi introdotto un credito d'imposta per canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo e affitto d'azienda. Come si vedrà infra in dettaglio, la misura è sostanzialmente diversa dal credito d'imposta per botteghe e negozi, tant'è che le due agevolazioni possono coesistere ma non possono essere cumulate.

A) Beneficiari ed ambito applicativo

Il primo elemento di differenziazione rispetto alla precedente misura riguarda **l'ambito soggettivo**. Il credito introdotto dall'art. 28 del Decreto Rilancio rileva sia rispetto agli esercenti attività d'impresa in forma individuale o collettiva (come la precedente misura), sia rispetto alle persone fisiche ed alle associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), Tuir che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del Tuir.

Un altro elemento di novità è rappresentato dai requisiti quantitativi per l'accesso al beneficio.

Il primo è costituito dall'ammontare massimo dei ricavi o compensi rispetto al precedente periodo d'imposta (2019), che non può essere superiore a 5 milioni di euro⁷.

Il secondo è rappresentato dalla contrazione del fatturato per i mesi di marzo, aprile e maggio di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente.

Anche l'ambito oggettivo di applicazione della norma attiene ad presupposto diverso rispetto al beneficio disciplinato dal Decreto Cura Italia.

Il credito d'imposta, indipendentemente dalla categoria catastale, è stabilito in misura percentuale in relazione ai canoni:

a) 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;

b) dei contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda, comprensivi di almeno un

⁷ Le strutture alberghiere e agrituristiche, gli enti non commerciali compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, accedono al beneficio indipendentemente dall'ammontare massimo dei ricavi o compensi conseguiti nel precedente periodo d'imposta.

immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Di rilievo significativo, è l'assimilazione operata dal legislatore, tra locazione e contratto di leasing (operativo).

C) La misure e le modalità di fruizione

Il credito d'imposta ammonta:

- i.* al 60 per cento del canone locazione degli immobili ad uso non abitativo;
- ii.* al 30 per cento del canone nei casi contratti di affitto d'azienda.

Inoltre, il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020 con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio. Anche in questo caso rileverà, quindi, l'effettività del pagamento⁸.

Rispetto al credito d'imposta per "botteghe e negozi" risulta poi estesa l'efficacia temporale del credito rispetto ai mesi di aprile e maggio.

Il credito d'imposta potrà essere utilizzato in compensazione con il modello F24, oppure nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa può essere ceduto al locatore o al concedente, anche a titolo di pagamento del canone di locazione, nonché ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

4. Credito di imposta per investimenti pubblicitari (art. 186, D.L. 19 maggio 2020, n. 34 – Decreto Rilancio)

Al fine di incentivare gli investimenti in campagne pubblicitarie sulla stampa quotidiana e periodica, anche on line, e sulle emittenti televisive e radiofoniche il legislatore ha ripreso una misura originariamente introdotta per l'anno d'imposta 2018, dall'art. 57-bis D.L. n. 50/2017, ampliandone l'utilizzo, dapprima con il Decreto Cura Italia e, successivamente, con il Decreto Rilancio.

A) I beneficiari e le spese ammesse all'agevolazione

Possono usufruire della misura agevolativa in commento imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie sulla stampa quotidiana e periodica anche on line e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali.

L'impianto normativo originario dell'art. 57-bis D.L. n. 50/2017 agevolava le sole "spese incrementalì" cioè quelle il cui valore superasse di 1 punto percentuale gli analoghi investimenti effettuati nell'anno precedente. Il Decreto Rilancio ha eliminato il riferimento alle spese incrementalì, estendendo così l'agevolazione rispetto a tutte le spese pubblicitarie effettuate nell'anno 2020.

⁸ Circolare 14/E del 6 giugno 2020.

L'ambito oggettivo di applicazione della misura è limitato agli investimenti pubblicitari su giornali e periodici, anche on line, e per campagne pubblicitarie su emittenti televisive e radiofoniche.

B) Misura dell'agevolazione e modalità di fruizione

Per l'anno 2020, il credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari è pari al 50% della spesa.

Il tetto massimo di copertura, come stabilito dal Decreto Rilancio, è pari a 60 milioni di euro, 40 dei quali destinati a investimenti pubblicitari su giornali e periodici, ed i restanti 20 milioni per investimenti su emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche e digitali.

Per accedere al credito d'imposta è richiesta la presentazione telematica di una comunicazione riepilogativa della spesa effettuata. Con specifico riferimento al periodo di imposta 2020, la finestra temporale per l'invio della predetta comunicazione è stata fissata nel periodo compreso tra il 1° ed il 30 settembre 2020⁹.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione utilizzando il modello F24.

Si ricorda, infine, che il credito d'imposta in questione non è cumulabile con altre agevolazioni statali, regionali ed europee eventualmente riferibili alle stesse voci di spesa.

⁹ In considerazione del fatto che la misura era già stata riproposta dal Decreto Cura Italia, le comunicazioni telematiche già trasmesse nel periodo compreso tra il 1° ed il 31 marzo 2020 sono considerate comunque valide.

Referenti



Stefano Loconte, *Fondatore e Managing Partner*
stefano.loconte@studioloconte.it



Chiara De Leito, *Senior Associate*
chiara.deleito@studioloconte.it



Federico De Vito, *Associate*
federico.devito@studioloconte.it

Loconte&Partners nasce dall'idea di offrire alla clientela un approccio multidisciplinare con spiccata propensione internazionale, sviluppando competenze specifiche nei settori della consulenza legale e tributaria. Tale scelta professionale consente di stabilire e mantenere uno stretto rapporto di fiducia con il Cliente che sempre trova alle sue richieste una puntuale risposta.

