

Tipologia: **FISCO**
Protocollo: **2009720**
Data: **15/07/2020**

Oggetto: **crediti imposta sanificazione ambienti di lavoro**
Allegati: **NO**

CREDITI DI IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO E PER LA SANIFICAZIONE E L'ACQUISTO DI DISPOSITIVI DI PROTEZIONE

Gentile Associato,

L'Agenzia delle Entrate ha emanato la circolare n. 20/E, in data 10 luglio 2020, al fine di fornire i chiarimenti necessari per l'interpretazione degli articoli 120 e 125 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 in corso di conversione (cosiddetto "decreto Rilancio"), ed in particolare per i seguenti crediti d'imposta:

- credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti (articolo 125).
- credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro: per gli interventi e gli investimenti necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus Covid-19 (articolo 120);

Articolo 125: credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione

L'articolo 125 del decreto Rilancio prevede l'assegnazione di un credito d'imposta in favore di taluni soggetti beneficiari, nella misura del 60 per cento delle spese per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti.

Ambito soggettivo

Il comma 1 dell'articolo 125 stabilisce che la disposizione in esame trova applicazione nei riguardi di «soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, [...] enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti».

L'ambito soggettivo, pertanto, è circoscritto ai seguenti soggetti:

- 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;
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;

Indirizzo
Corso Vittorio
Emanuele II, 18
00186 – Roma

Codice Fiscale
05441090585

Telefono
(+39)
0668300441
(+39)
0668300442

Telefax
(+39)
0668300445

Mail
agisco@assoagisco.it
agisco@pec.assoagisco.it

Web
www.assoagisco.it

- 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.
- enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore;
- enti religiosi civilmente riconosciuti.

Rientrano nell'ambito soggettivo:

- i soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della legge n. 190 del 2014;
- i soggetti in regime di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2 del decreto legge n. 98 del 6 luglio 2011;
- gli imprenditori e le imprese agricole, sia quelle che determinano per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa.

Non sono inclusi tra i beneficiari coloro che svolgono attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR.

Per gli «enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti», l'Agenzia delle Entrate ritiene che la volontà del legislatore sia stata quella di incentivare e supportare tutti i soggetti beneficiari citati, a prescindere dalla tipologia di attività svolta, nell'adozione di misure dirette a contenere e contrastare la diffusione del virus Covid-19.

Ambito oggettivo

Il comma 1 dell'articolo 125 prevede che il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione spetta in relazione alle «spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti».

Lo stesso articolo 125 del decreto, al secondo comma, contiene un elenco esemplificativo di fattispecie riferibili alle precedenti categorie individuando fundamentalmente due categorie di spese:

1. quelle 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;
2. quelle sostenute per l'acquisto di:
 - a) 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));
 - b) prodotti detergenti e disinfettanti (comma 2, lettera b));
 - c) dispositivi di sicurezza diversi da quelli precedenti, 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 (comma 2, lettera d));

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)).

Spese per attività di sanificazione degli ambienti e degli strumenti

Con riferimento alle attività di “sanificazione” la circolare precisa che deve trattarsi di attività finalizzate ad eliminare o ridurre a quantità non significative la presenza del virus che ha determinato l'emergenza epidemiologica COVID-19. È necessaria, quindi, apposita certificazione redatta da operatori professionisti sulla base dei Protocolli di regolamentazione vigenti.

La circolare precisa altresì che l'attività di sanificazione può essere svolta anche in economia dal soggetto beneficiario, avvalendosi di propri dipendenti o collaboratori, sempre che rispetti le indicazioni contenute nei Protocolli di regolamentazione vigenti, come attestato da documentazione interna.

In questo caso, l'ammontare della spesa agevolabile può essere determinato, 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. 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.

Spese per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti

I dispositivi individuali agevolati sono rappresentati da mascherine chirurgiche, Ffp2 e Ffp3, guanti, visiere di protezione, occhiali protettivi, tute di protezione, calzari. Inoltre, per quanto concerne i dispositivi di protezione individuale, per i quali la norma richiede la conformità ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, si ritiene che solo in presenza di tale documentazione le relative spese sono considerate ammissibili ai fini del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione. Ai fini delle attività di controllo, la circolare prevede che i fruitori conservino la documentazione attestante la conformità alla normativa europea.

Sono agevolabili tutte le spese rientranti nell'elenco di cui al comma 2 dell'articolo 125 del decreto Rilancio, sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020.

Con specifico riferimento alle spese sostenute per l'acquisto di articoli di abbigliamento protettivo, dai molteplici usi, non necessariamente correlati alla sanificazione quali guanti in lattice, visiere ed occhiali protettivi, tute di protezione, etc. - sempre che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea - acquistati per tutto il periodo 2020 anche ante Covid-19, necessari, tra l'altro, a prevenire, contenere la diffusione della malattia Covid-19, in linea con la ratio del legislatore, si ritiene concorrano tra le spese agevolabili di cui all'articolo 125, comma 2, sub) b) del decreto Rilancio.

Modalità e termini di utilizzo

Il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione è rappresentato dalle spese oggetto dell'agevolazione qualora sostenute nell'anno solare 2020 (dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020) dai soggetti beneficiari.

Considerato che nel comma 1 viene utilizzata la locuzione «spese sostenute nel 2020», ai fini dell'imputazione delle spese stesse occorre fare riferimento:

- a.** per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e 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;
- b.** 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.

Con riferimento agli acquisti agevolabili individuati dalla norma, si precisa che, ai fini della maturazione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione e del successivo utilizzo, il beneficiario deve essere in possesso del documento certificativo.

Il calcolo del credito spettante andrà effettuato sulla spesa agevolabile al netto dell'Iva (i.e. sull'imponibile), laddove dovuta.

Opzioni di utilizzo dei crediti d'imposta

Il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione è utilizzabile successivamente al sostenimento delle spese agevolabili:

- in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (modello F24);
- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa
- entro il 31 dicembre 2021, può essere ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, ivi compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Con successiva risoluzione sarà istituito un apposito codice tributo e saranno impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24.

In relazione all'utilizzo del credito in dichiarazione dei redditi, 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.

Inoltre, ai sensi del comma 3 dell'articolo 125, il contribuente potrà utilizzare il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione per ridurre l'ammontare complessivo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di riferimento del sostenimento delle spese oggetto di agevolazione.

Il credito spettante e i corrispondenti utilizzi andranno indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale la spesa relativa alla sanificazione degli ambienti di lavoro e per l'acquisto dei dispositivi di protezione individuale si considera sostenuta, specificando sia la quota utilizzata in dichiarazione, sia la quota compensata tramite modello F24 sia la quota ceduta.

L'eventuale credito residuo potrà essere riportato nei periodi d'imposta successivi ma non potrà essere richiesto a rimborso.

Il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione può essere ceduto e la cessione è esercitabile «a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 2021».

Ferma restando la sussistenza dei requisiti sopra descritti in relazione al fruitore/cedente, il cessionario può utilizzare esclusivamente il credito:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale la cessione del credito è stata comunicata all'Agenzia delle entrate;
- in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 9 luglio 1997.

In relazione al cessionario, la quota di credito non utilizzata nell'anno in cui è stata comunicata la cessione all'Agenzia delle entrate non può essere utilizzata negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso. In tali casi, il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione non utilizzato può essere oggetto di ulteriore cessione solo nell'anno in cui è stata comunicata la prima cessione.

Articolo 120: credito di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro

Ambito soggettivo

Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, ai sensi del comma 1 dell'articolo 120, è riconosciuto «ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico indicati nell'allegato 1, alle associazioni, alle fondazioni e agli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore».

Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro è previsto in riferimento alle spese necessarie alla riapertura in sicurezza delle attività e che la platea dei soggetti possibili beneficiari è costituita dagli operatori con attività aperte al pubblico, tipicamente bar, ristoranti, alberghi, teatri e cinema. In particolare, deve trattarsi di:

- a. 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) ricompresa nell'elenco di cui all'allegato 1 (vedi infra);
- b. associazioni, fondazioni e altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore.

Si tratta dei seguenti soggetti:

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

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

Rientrano nell'ambito soggettivo:

- i soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e seguenti della legge n. 190 del 23 dicembre 2014;
- i soggetti in regime di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2 del decreto legge n. 98 del 6 luglio 2011;
- gli imprenditori e le imprese agricole, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa.

I soggetti appena menzionati devono svolgere effettivamente una delle attività ammissibili, le quali sono individuate nella tabella di seguito riportata.

| codice ATECO 2007 | Denominazione |
|--------------------------|---|
| 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 di 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 |

| codice ATECO 2007 | Denominazione |
|--------------------------|---|
| 910100 | attività di biblioteche ed 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 |

Per quanto concerne le associazioni, le fondazioni e gli altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore, indicati sub b), sono inclusi tra i beneficiari dell'agevolazione, anche nell'ipotesi in cui non svolgano una delle attività individuate all'allegato 1 aperte al pubblico.

Ambito oggettivo

Le spese in relazione alle quali spetta il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro sono suddivise in due gruppi: quello degli interventi agevolabili e quello degli investimenti agevolabili:

- 1) gli interventi agevolabili** sono quelli necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure finalizzate al contenimento della diffusione del virus SARS-Co V-2, tra cui rientrano espressamente:
 - a)** quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, di ingressi e spazi comuni, nonché per l'acquisto di arredi di sicurezza. Sono ricomprese in tale insieme 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").
- 2) gli 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. In merito alle nozioni di "innovazione" o "sviluppo", 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. Ad esempio, rientrano nell'agevolazione i programmi software, i sistemi di videoconferenza, quelli per la sicurezza della connessione, nonché gli investimenti necessari per consentire lo svolgimento dell'attività lavorativa in smart working.

E' necessario che le tipologie di interventi agevolabili di cui al punto 1 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.

Modalità e termini di utilizzo

L'ammontare del credito d'imposta in parola corrisponde al 60 per cento delle spese ammissibili sostenute nel 2020 per un massimo di 80.000 euro e, dunque, l'ammontare del credito non può eccedere il limite di 48.000 euro.

L'agevolazione spetta anche nel caso in cui il sostenimento sia avvenuto, nel corso dell'anno, prima del 19 maggio 2020, data di entrata in vigore del decreto legge n. 34 istitutivo del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro.

Considerato che nel comma 1 viene utilizzata la locuzione «spese sostenute nel 2020», ai fini dell'imputazione delle spese stesse occorre fare riferimento:

- per gli esercenti arti e professioni e 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.
- 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.

Il calcolo del credito spettante andrà effettuato sulla spesa agevolabile al netto dell'Iva (i.e. sull'imponibile), laddove dovuta.

Opzioni di utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro è utilizzabile:

- esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (modello F24);

in alternativa

- entro il 31 dicembre 2021, può essere ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, ivi compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

E' previsto che l'utilizzo del credito in compensazione tramite modello F24, sia la cessione a soggetti terzi possono avvenire solo successivamente al sostenimento delle spese agevolabili e che il credito possa essere utilizzato in compensazione da parte del beneficiario ovvero da parte dei cessionari dello stesso solo a decorrere dal 1° gennaio 2021 e non oltre il 31 dicembre 2021; eventuali crediti residui al 31 dicembre 2021 non potranno essere utilizzati negli anni successivi, né ulteriormente ceduti oppure richiesti a rimborso.

Sarà emanata una risoluzione specifica per istituire l'apposito codice tributo e saranno impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24 al fine di consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta.

Rilevanza fiscale dei crediti d'imposta

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 125, il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione 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.

Diversamente, 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.

Cordiali saluti

per **A.GI.SCO**

Studio dott. Francesco Lerro