

Oggetto: Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione (articoli 120 e 125 del D.L. n. 34/2020) – Definizione dei criteri e delle modalità di applicazione e fruizione.

ABSTRACT

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 259854/2020, pubblicato in data 10/07/2020, definisce i criteri e le modalità di applicazione e fruizione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione e del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, nonché le modalità con le quali i soggetti beneficiari comunicano all'Agenzia delle Entrate, in luogo dell'utilizzo diretto dei crediti d'imposta, l'opzione per la cessione dei crediti stessi, anche parziale, ad altri soggetti, inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Con la Circolare n. 20/E del 10/07/2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti di carattere interpretativo in relazione ai predetti crediti d'imposta.

PREMESSA

Facciamo seguito a precedenti Circolari sul tema delle agevolazioni previste dal D.L. Rilancio, per approfondire le modalità di fruizione del credito d'imposta per la sanificazione (art. 125 del DL 34/2020) e per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120 del DL 34/2020), in quanto occorre presentare apposita comunicazione delle spese all'Agenzia delle Entrate a partire dal prossimo 20 luglio, ma con termini diversi a seconda dell'agevolazione.

In premessa, precisiamo che il credito *ex art. 125* (sanificazione) concerne la generalità dei contribuenti come precisato nel successivo § 1.1, mentre il credito *ex art. 120* (adeguamento) riguarda solo i soggetti che esercitano specifiche attività in luoghi aperti al pubblico (es. bar, ristoranti, alberghi, teatri, cinema e musei).

Con riferimento all'agevolazione *ex art. 125*, il credito d'imposta "teorico", da indicare nel modello di comunicazione, è pari al 60% delle spese complessivamente comunicate, ma è stato previsto un limite di spesa di 200 milioni di euro.

Pertanto, ai fini del rispetto del suddetto limite, l'ammontare massimo del credito d'imposta effettivamente fruibile sarà pari al credito d'imposta richiesto moltiplicato per la percentuale che sarà resa nota con provvedimento dell'Agenzia, il quale dovrà essere emanato entro l'11 settembre 2020 (§ 5.4 del provv. n. 259854/2020).

Tale percentuale, secondo il provvedimento, sarà ottenuta rapportando il limite complessivo di spesa all'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti. Nel caso in cui l'ammontare complessivo del credito d'imposta richiesti risulti inferiore al limite di spesa, la percentuale sarà pari al 100%.

1. Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione (art. 125 del D.L. n. 34/2020).

1.1. Ambito soggettivo.

Possono beneficiare dell'agevolazione:

- gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo e in accomandita semplice che producono reddito d'impresa indipendentemente dal regime contabile adottato;
- gli enti e le società indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR;
- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del TUIR;
- le persone fisiche e le 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;
- gli enti non commerciali, inclusi gli enti del Terzo del settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, a prescindere dalla tipologia di attività svolta.

Sono esclusi, pertanto, i soggetti che producono redditi diversi attraverso l'esercizio non abituale di attività commerciali o di lavoro autonomo.

Al contrario, come specificato dalla Circolare (§ 2.1), l'agevolazione spetta anche ai soggetti in regime forfetario e alle imprese agricole.

1.2. Ambito oggettivo.

Sono agevolabili le spese sostenute dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020 relative a:

- a) la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività;
- b) l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali, ad esempio, mascherine (chirurgiche, FFP2 e FFP3), guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea (la Circolare (§ 2.2.2) specifica che occorre conservare la documentazione attestante la conformità alla normativa europea;
- c) l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;
- d) l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di protezione individuale, 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;
- e) l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione.

Nozione di sanificazione

Con riferimento alle attività di “sanificazione” di cui alla lettera a), la Circolare afferma 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. Tale condizione risulta soddisfatta qualora sia presente apposita certificazione redatta da operatori professionisti sulla base dei Protocolli di regolamentazione vigenti.

Inoltre, l'attività di sanificazione, in presenza di specifiche competenze già ordinariamente riconosciute, può essere svolta anche in economia dal soggetto beneficiario, avvalendosi di propri dipendenti o collaboratori, sempre che rispetti le indicazioni contenute nei Protocolli di regolamentazione vigenti, come attestato da documentazione interna¹.

¹ In questo caso, 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

Laddove l'esercizio dell'attività esercitata dal soggetto beneficiario dell'agevolazione preveda lo svolgimento di lavorazioni eseguite presso terzi, con strumenti da mettere a disposizione del cliente solo a seguito del processo di sanificazione, solo le spese, sostenute dal soggetto beneficiario, per le operazioni di sanificazione degli ambienti e strumenti rientrano tra le spese di sanificazione di cui alla lettera a).

1.3. Modalità e termini di utilizzo.

Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta "teorico" spetta:

- nella misura del 60% delle suddette spese sostenute nel 2020;
- fino ad un massimo di euro 60.000 per ciascun beneficiario;
- nel limite complessivo di spesa previsto per l'agevolazione, fissato in 200 milioni di euro.

Poiché la disposizione fa riferimento alle spese sostenute nel 2020, l'agevolazione spetta nel caso in cui il sostenimento sia avvenuto nel corso dell'anno e, quindi, anche antecedentemente alla data del 19 maggio 2020, data di entrata in vigore del Decreto Rilancio.

Ai fini della corretta imputazione delle spese, è necessario fare riferimento alle seguenti indicazioni:

- 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), bisogna fare riferimento 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. Ad 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. Per i soggetti in regime di contabilità semplificata che hanno optato per l'applicazione del criterio di cui all'articolo 18, comma 5,

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.

del D.P.R. n. 600/1973, il pagamento si intenderà effettuato alla data di registrazione del documento contabile.

- per le imprese individuali, le società, gli enti commerciali e gli enti non commerciali in regime di contabilità ordinaria, bisogna fare riferimento 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, laddove dovuta. Al riguardo, come chiarito con la circolare n. 34/E del 2016, *“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 qui in esame, come avviene per gli oneri accessori capitalizzabili all'investimento principale.

Modalità di utilizzo dell'agevolazione

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato direttamente, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento delle spese o in compensazione nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997;
- ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, compresi istituti di credito o altri intermediari finanziari, ai sensi dell'art. 122 del D.L. n. 34/2020.

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 (cfr. Unico 2021 anno 2020), specificando sia la quota utilizzata in dichiarazione, sia la quota compensata tramite modello F24 sia la quota ceduta.

Cessione del credito

In caso di cessione del credito, questa è esercitabile fino al 31 dicembre 2021. 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'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

La quota di credito non utilizzata dal cessionario nell'anno in cui è stata comunicata la cessione non può essere utilizzata negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso. In tali casi, il credito d'imposta non utilizzato può essere oggetto di ulteriore cessione solo nell'anno in cui è stata comunicata la prima cessione.

Irrelevanza fiscale dell'agevolazione

Per espressa previsione normativa, il credito d'imposta non concorre alla formazione della base imponibile ai fini IRES e del valore della produzione netta ai fini IRAP.

2. Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120 del D.L. n. 34/2020).

2.1. Ambito soggettivo.

Il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro 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*".

Nello specifico, come precisato nella relazione illustrativa al Decreto Rilancio, il suddetto credito d'imposta è previsto con riferimento alle spese necessarie alla riapertura in sicurezza delle attività e i possibili beneficiari sono gli operatori con attività aperte al pubblico, tipicamente bar, ristoranti, alberghi, teatri e cinema.

In particolare, deve trattarsi di:

D&B TAX ACCOUNTING S.R.L. STP

a) attività di impresa, arte o professione esercitata in luogo aperto al pubblico;

Il beneficiario deve avere un codice ATECO di cui alla tabella sotto (cfr. citato allegato 1) e si tratta dei medesimi soggetti già indicati nel precedente § 1.1 (salvo gli enti non commerciali).

b) associazioni, fondazioni e altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore (anche nell'ipotesi in cui non svolgano una delle attività individuate all'allegato 1 aperte al pubblico; circ. Agenzia delle Entrate 10.7.2020 n. 20, § 1.1).

Per completezza si riporta l'elenco delle attività di cui al succitato allegato 1:

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
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

Codice ATECO 2007	Denominazione
932100	parchi di divertimento e parchi tematici
932920	gestione di stabilimenti balneari: marittimi, lacuali e fluviali
960420	stabilimenti termali

2.2. Ambito oggettivo.

Le spese agevolabili sono suddivise in due gruppi:

- 1) interventi agevolabili;
- 2) investimenti agevolabili.

Gli interventi agevolabili sono quelli necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure finalizzate al contenimento della diffusione del virus SARS-CoV-2, 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. Rientrano espressamente in tale categoria:

- a) gli interventi edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi e mense, per la realizzazione di spazi medici, di ingressi e spazi comuni, 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").

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;
- quelli 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", bisogna fare riferimento agli investimenti che permettono di acquisire strumenti o tecnologie che possano garantire lo svolgimento in sicurezza dell'attività lavorativa da chiunque prestata, siano essi sviluppati internamente o acquisiti esternamente. A titolo esemplificativo, 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*.

2.3. Modalità e termini di utilizzo.

Fermo restando che il Decreto Rilancio ha previsto uno stanziamento complessivo pari a 2 miliardi di euro, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 60% delle spese sostenute nel 2020 (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), per un massimo di euro 80.000. Tale limite massimo è riferito all'importo delle spese ammissibili e, dunque, l'ammontare del credito non può eccedere il limite di euro 48.000.

Ai fini della corretta imputazione delle spese, si rimanda a quanto già precisato sul credito *ex art.* 125.

Il credito d'imposta può essere:

- utilizzato in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997;
- ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, compresi istituti di credito o altri intermediari finanziari, ai sensi dell'art. 122 del D.L. n. 34/2020.

A tal proposito, la Circolare precisa che sia l'utilizzo del credito in compensazione, sia la cessione a soggetti terzi possono avvenire solo successivamente al sostenimento delle spese agevolabili. La norma, inoltre, prevede che il credito potrà 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. In pratica, mentre il credito di cui all'art. 125 potrebbe essere utilizzabile in compensazione già nel corrente 2020, per il credito in disamina si dovrà attendere il 2021; eventuali crediti residui al 31 dicembre 2021 non potranno essere utilizzati negli anni successivi, né ulteriormente ceduti oppure richiesti a rimborso.

Il credito spettante e i corrispondenti utilizzi andranno indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, specificando sia la quota compensata tramite modello F24 sia la quota ceduta.

Dal tenore letterale della norma, per l'agevolazione in esame non è stata disposta l'esclusione dalla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP.

Infine, si segnala che il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni per le medesime spese, comunque nel limite dei costi sostenuti (art. 120, comma 2). Tale agevolazione potrebbe quindi cumularsi con il credito d'imposta per la sanificazione.

3. Comunicazione delle spese – Modalità operative

Come precisato nel Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 259854/2020, al fine di beneficiare dell'agevolazione, occorre presentare all'Agenzia delle Entrate apposita comunicazione delle spese ammissibili:

- in via telematica, mediante i canali dell'Agenzia delle Entrate o tramite il servizio web disponibile nell'area riservata dell'Agenzia delle Entrate;
- utilizzando l'apposito modello, pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate;
- direttamente dal beneficiario o tramite un intermediario abilitato;
- a partire dal 20 luglio 2020 e rispettivamente
 - fino al 7 settembre 2020, per le spese sostenute per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, e
 - fino al 30 novembre, per le spese sostenute per l'adeguamento degli ambienti di lavoro.

Nel modello di comunicazione dovranno essere indicate separatamente:

- le spese sostenute dal 1° gennaio 2020 fino al mese precedente alla data di sottoscrizione della comunicazione,
- le spese che si prevede di sostenere fino al 31/12/2020, partendo dal 1° giorno del mese di sottoscrizione della comunicazione.

Con particolare riferimento al credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, si precisa quanto segue:

1. ai fini del rispetto del limite di spesa, fissato a 200 milioni di euro, l'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è pari al credito d'imposta richiesto moltiplicato per la percentuale che sarà resa nota con apposito provvedimento

del direttore dell’Agenzia delle Entrate, da emanare entro l’11 settembre 2020. Detta percentuale è ottenuta rapportando il limite complessivo di spesa (200 milioni di euro) all’ammontare complessivo dei crediti d’imposta richiesti. Nel caso in cui l’ammontare complessivo dei crediti d’imposta richiesti risulti inferiore al limite di spesa, la percentuale sarà pari al 100%;

2. per quanto concerne la comunicazione della cessione del credito, essa potrà avvenire soltanto a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento che fissa la percentuale da utilizzare per la determinazione del credito “effettivo”.

* * *

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Milano, 17 luglio 2020

D&B TAX Accounting S.r.l. STP

* * *

Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Circolare hanno carattere divulgativo e non esprimono un parere professionale.

Esse non sono pertanto sufficienti per adottare decisioni operative o per assumere impegni di qualsiasi natura.

La proprietà è di D&B TAX ACCOUNTING S.R.L. STP

Per ulteriori approfondimenti potete contattare i professionisti di riferimento:

Dott.ssa Stefania Barsalini – Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dott.ssa Elisabetta Lucchini – Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dott. Emanuele Tommasi – Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Dott. Matteo Bugli – Dottore in Giurisprudenza

Dott. Pierpaolo Vodola – Dottore Commercialista