



**Confederazione Nazionale *dell'Artigianato  
e della Piccola e Media Impresa***

**Sede Nazionale**  
Piazza M. Armellini, 9A – 00162 Roma  
Tel. 06/441881 - Fax 06/44249511-513-518-516  
cna@cna.it – www.cna.it

**Sede di Bruxelles**  
36-38 Rue Joseph II - B - 1000 Bruxelles  
Tel. + 32.2-2307429 - Fax + 32.2-2307219  
bruxelles@cna.it

**Divisione Economica e Sociale**

**Circolare n. 3**

*Roma, 24 luglio 2020*

**Oggetto: Articoli 120 e 125 del decreto legge 19 maggio 2020 n. 34 – Crediti d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione**

**Sommario**

1. Premessa.....	2
2. Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro.....	2
3. Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione.	4
4. Maturazione dei crediti e termini di richiesta e di utilizzo dei crediti d'imposta.	7
5. Cedibilità dei crediti agli intermediari finanziari .....	9

## 1. Premessa

Duplica l'intervento dell'Agenzia delle Entrate che, in materia di crediti d'imposta relativi alle spese di adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120 del D.L. n. 34/2020) e alle spese di sanificazione e acquisto dei dispositivi di protezione individuale (art. 125 del D.L. n. 34/2020), ha emanato, lo scorso 10 luglio 2020, la circolare n. 20/E per fornire i primi chiarimenti interpretativi, e il provvedimento direttoriale n. 259854/2020 per l'approvazione dei modelli e delle relative istruzioni per la fruizione dei predetti crediti.

## 2. Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro

Come noto l'articolo 120 del decreto Rilancio ha introdotto il **credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro** alle prescrizioni sanitarie necessarie per contrastare la diffusione del virus Covid-19.

A riguardo la circolare n. 20/E precisa che tale credito è riconosciuto ad un'ampia platea di soggetti, tra i quali rientrano gli operatori con attività aperte al pubblico individuate sulla base della relativa classificazione ATECO 2007 (esempio bar, ristoranti, alberghi, teatri e cinema ecc.), a fronte delle spese sostenute per gli interventi necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie e delle misure di contenimento contro la diffusione del virus (vedi News n. 51 del 4 giugno 2020).

Inclusi nell'ambito soggettivo anche i forfetari, i soggetti in regime di vantaggio, gli imprenditori e le imprese agricole, nonché le associazioni, fondazioni e altri enti privati, compresi gli enti del Terzo settore. Non rientrano, invece, coloro che svolgono l'attività commerciale o di lavoro autonomo in maniera non abituale dalla quale ritraggono redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR.

Con riferimento alle spese ammissibili all'agevolazione viene precisato che le stesse sono suddivise in 2 gruppi quali:

- 1) gli **interventi agevolabili** intendendo come tali gli interventi edilizi necessari al rispetto delle prescrizioni sanitarie quali il rifacimento di spogliatoi, mense ed altro, nonché gli acquisti di arredi di sicurezza finalizzati alla riapertura o alla ripresa dell'attività;

- 2) gli **investimenti agevolabili** connessi agli acquisti di strumenti e tecnologie per lo svolgimento in sicurezza dell'attività lavorativa ovvero l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura (c.d. termoscanter) dei dipendenti e degli utenti.

Il credito di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro è riconosciuto nella misura del 60% delle spese ammissibili sostenute nel 2020 per un massimo di 80.000 euro. Pertanto, il limite massimo di spese ammissibili non può eccedere i 48 mila euro.

Con riferimento alla locuzione "*spese sostenute nel 2020*" la circolare dell'Agenzia delle Entrate precisa che l'imputazione delle stesse al periodo d'imposta 2020 avviene in base al criterio di cassa o di competenza.

Per i soggetti che adottano il criterio di cassa rileva la data dell'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi e degli investimenti cui i pagamenti si riferiscono. Per i soggetti in regime di contabilità semplificata che hanno optato per l'applicazione del criterio di cui all'articolo 18, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973 il pagamento si intende effettuato alla data di registrazione del documento contabile.

Per i soggetti in regime di contabilità ordinaria, il criterio di competenza imputerà le spese al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e dalla data dei pagamenti.

Il calcolo del credito spettante viene effettuato sulla spesa agevolabile al netto dell'IVA, laddove dovuta. Pertanto, l'IVA indetraibile andrà inclusa nel costo fiscale dei beni cui commisurare il credito d'imposta, come avviene per gli oneri accessori capitalizzabili all'investimento principale (art. 110 del TUIR).

Altra precisazione di rilievo relativa al credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro è, in assenza di specifica previsione contenuta nell'articolo 120 del decreto Rilancio, il concorso 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.

Si precisa che tale 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 successive modifiche.

### **3. Credito d’imposta per la sanificazione e l’acquisto di dispositivi di protezione**

Il credito d’imposta per la sanificazione e l’acquisto di dispositivi di protezione, disciplinato dall’articolo 125 del decreto Rilancio, è riconosciuto a tutti i soggetti esercenti attività d’impresa, arti e professioni, indipendentemente dal regime fiscale adottabile, come pure agli enti non commerciali compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, per incentivare l’adozione di misure dirette a contenere e contrastare la diffusione del virus Covid-19 (vedi News 11/06/2020 n. 57).

Tale credito spetta in relazione alle spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l’attività lavorativa o degli strumenti utilizzati nell’ambito di tali attività, nonché per l’acquisto di vari dispositivi di protezione indicati espressamente dal comma 2, lettere da b) a e), del citato articolo 125 del decreto Rilancio.

In particolare, l’articolo 125 al comma 2, lettera b), fa riferimento a dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, “*conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea*”.

Sulla conformità alla normativa europea preme sottolineare che l’articolo 15 del D.L. n. 18/2020 (c.d. Cura Italia) ha stabilito una deroga alle vigenti disposizioni per la produzione di mascherine chirurgiche e di dispositivi di protezione individuale (DPI), per sopperire alla mancanza di tali beni sul mercato.

In particolare, il citato articolo 15 ha previsto due distinte e separate procedure di validazione straordinaria, una per le mascherine chirurgiche e un’altra per i dispositivi di protezione individuale, stabilendo che:

- le mascherine chirurgiche sono validate, in via straordinaria e in deroga alla vigente normativa dell’Istituto Superiore di Sanità ISS;

- i dispositivi di protezione individuale (DPI) sono validati, in via straordinaria e in deroga alla vigente normativa dell'INAIL.

A nostro avviso l'introduzione di tale deroga, che riguarda la procedura e la tempistica di validazione ma non i requisiti essenziali di sicurezza che sono comunque assicurati dal rispetto delle norme vigenti, non rappresenta una causa di esclusione dal riconoscimento del credito d'imposta per le spese relative all'acquisto di mascherine chirurgiche e di DPI prodotti in via straordinaria e in deroga. Altrimenti si verrebbe a generare una ingiustificata disparità di trattamento tra coloro che hanno acquistato i dispositivi di protezione a marchio CE e coloro che hanno acquistato i medesimi prodotti legittimamente perché rientranti nelle deroghe indicate dall'articolo 15 del decreto Cura Italia.

E' necessario, inoltre, precisare che nel novero dei dispositivi di protezione individuali rientrano quei beni già indicati nella precedente circolare n. 9/E del 13 aprile 2020. Oltre a questi, la circolare n. 20/E precisa che rientrano nel credito d'imposta anche le 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 ed altro ancora, acquistati per tutto il periodo 2020 anche ante Covid-19, necessari, tra l'altro, a prevenire o contenere la diffusione della malattia da Covid-19.

Con riferimento all'attività di **"sanificazione"** l'Agenzia delle Entrate, in linea con la ratio legis del credito d'imposta, considera tale quell'attività finalizzata ad eliminare o ridurre in quantità non significative la presenza del virus che ha determinato l'emergenza epidemiologica Covid-19. La circolare precisa, inoltre, che tale condizione risulta soddisfatta qualora siano state eseguite le attività indicate dai protocolli di regolamentazione vigenti, e quindi dalla richiamata circolare n. 5443/2020 del Ministero della Salute, e che queste risultino da apposita certificazione redatta da operatori professionisti. Nella successiva circolare del Ministero della Salute 22 maggio 2020, n. 17644, dopo aver definito la sanificazione quale *"complesso di procedimenti ed operazioni di pulizia e/o disinfezione e mantenimento della buona qualità dell'aria"*, sono meglio dettagliati i procedimenti da eseguire per la sanificazione. E' evidente che si tratta di attività che possono essere svolte da qualsiasi impresa che effettua pulizia di locali commerciali.

Pertanto la certificazione richiesta sarà effettuata dall'impresa che ha eseguito le attività di disinfezione rispettando le indicazioni del Ministero della Salute e il protocollo aziendale. Considerando l'assenza di un apposito albo o lista che identifichi gli *“operatori professionisti”* è da ritenersi che la professionalità indicata dall'Agenzia delle Entrate, in realtà, faccia riferimento alla generale attività professionale dell'azienda che offre il servizio di disinfezione indicato dalla circolare del Ministero della Salute.

E' utile ricordare che il corretto inquadramento dell'attività non è di poco conto, dal momento che l'adozione del codice ATECO da attribuire all'attività di sanificazione ha rilevanti risvolti fiscali in quanto:

- il codice ATECO 81.22.02 “altre attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali”, rientra nella disciplina del reverse charge (1);
- il codice ATECO 81.29.10 “servizi di disinfestazione” rientra nella vigente disciplina IVA, con l'applicazione dell'aliquota ordinaria del 22%.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate estende l'agevolazione anche ai costi sostenuti per le attività svolte in economia dal soggetto beneficiario in presenza di specifiche *“competenze già ordinariamente riconosciute”* dei propri dipendenti o collaboratori, sempre nel rispetto delle indicazioni contenute nei Protocolli di regolamentazione vigenti, come attestato da documentazione interna. A nostro avviso con il riferimento alle competenze ordinariamente riconosciute l'Agenzia delle Entrate vuole sottolineare che potranno essere agevolate solamente le imprese che hanno al proprio interno un servizio di pulizia dei locali, utilizzando dei dipendenti che svolgono specificatamente tale mansione, anche per una parte del proprio orario di lavoro.

In questo caso, l'agevolazione sarà usufruita con riferimento al costo orario dei dipendenti utilizzati per svolgere le attività di sanificazione indicate dal Ministero della Salute, da ultimo nella citata circolare 22 maggio 2020, n. 17644.

---

<sup>1</sup> E' utile ricordare che la disciplina del *“reverse charge”* prevede che l'applicazione dell'IVA sia ad opera del committente, causando, pertanto, nel prestatore del servizio, nella generalità dei casi, la cronicità dei crediti IVA.

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 al 31 dicembre 2020) dai soggetti beneficiari. Sono ammesse anche le spese sostenute antecedentemente alla data del 19 maggio 2020 (data di entrata in vigore del decreto Rilancio) istitutivo del presente credito d'imposta.

Tale credito spetta nella misura del 60% delle spese ammissibili sostenute, ove l'ammontare complessivo delle stesse sia inferiore o uguale a 100.000 euro. Pertanto il limite massimo per ciascun beneficiario è pari a 60.000 euro, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2020. Il calcolo del credito andrà effettuato, al pari della spesa per adeguamento degli ambienti di lavoro, sulla spesa agevolabile al netto dell'IVA, laddove dovuta.

E' altresì previsto che tale credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, del valore della produzione ai fini IRAP nonché ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi (art. 61 del TUIR) e del rapporto di deducibilità dei componenti negativi (art. 109, comma 5, del TUIR).

#### **4. Maturazione dei crediti e termini di richiesta e di utilizzo dei crediti d'imposta**

Il provvedimento direttoriale del 10 luglio 2020, n. 259854 precisa che la Comunicazione delle spese per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e/o per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione, detta Comunicazione, può servire per indicare le spese relative a entrambi i crediti d'imposta oppure a uno solo di essi.

I soggetti beneficiari dei predetti crediti d'imposta comunicano all'Agenzia delle entrate l'ammontare delle spese ammissibili sostenute **fino al mese precedente alla data di sottoscrizione della comunicazione** nonché l'importo che prevedono di sostenere successivamente, fino al 31 dicembre 2020.



A seguito della presentazione della Comunicazione, l'Agenzia rilascia, al massimo entro 5 giorni, una ricevuta che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni.

In particolare, la **Comunicazione per le spese di adeguamento degli ambienti di lavoro** può essere inviata **dal 20 luglio 2020 al 30 novembre 2021**.

Al contrario, la **Comunicazione per le spese relative alla sanificazione ed ai dispositivi di protezione personale** può essere inviata **dal 20 luglio al 7 settembre 2020**.

#### **4.1. Comunicazione del credito d'imposta per adeguamento degli ambienti di lavoro**

L'ammontare del **credito d'imposta per adeguamento degli ambienti di lavoro**, pari al **60 per cento** delle spese ammissibili sostenute nel 2020 per un massimo di 80.000 euro, non può eccedere il limite di 48 mila euro.

Tale credito d'imposta, fino all'ammontare massimo fruibile, **può essere utilizzato esclusivamente in compensazione** tramite modello F24, solo successivamente al sostenimento delle spese agevolabili. E', inoltre, previsto che il credito potrà essere utilizzato in compensazione dal giorno lavorativo successivo alla corretta ricezione della relativa Comunicazione e in ogni caso a decorrere **dal 1° gennaio 2021 e non oltre il 31 dicembre 2021**.

#### **4.2. Comunicazione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione**

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

- in compensazione tramite modello F24;
- nella dichiarazione dei redditi (quadro RU) relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa
- può essere ceduto, anche parzialmente, entro il 31 dicembre 2021 ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.



Come già chiarito dalla circolare n. 20/E il credito d'imposta non può eccedere il limite di 60 mila euro.

Ai fini del rispetto del limite di spesa, l'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è pari al credito d'imposta moltiplicato per la percentuale resa nota con provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro l'11 settembre 2020. Detta percentuale è ottenuta rapportando il limite complessivo di spesa all'ammontare complessivo dei crediti d'imposta richiesti.

Considerando le risorse stanziare dal decreto Rilancio, **200 milioni in tutto per il 2020**, l'Agenzia delle Entrate dovrà valutare il rispetto del plafond sulla base al numero totale di comunicazioni pervenute e crediti richiesti.

Il rischio che le richieste di crediti d'imposta superino il totale delle risorse stanziare è concreto.

## **5. Cedibilità dei crediti agli intermediari finanziari**

**Fino al 31 dicembre 2021** i soggetti beneficiari dei crediti d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione possono optare per la cessione ad altri soggetti, inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

La cessione può riguardare esclusivamente la quota del credito relativa alle spese effettivamente sostenute, nei limiti dell'importo fruibile.

La comunicazione della cessione del credito avviene esclusivamente a cura del soggetto cedente, con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

La comunicazione della cessione del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro può avvenire a decorrere dal 1° ottobre 2020, ovvero, se la Comunicazione è inviata successivamente al 30 settembre 2020, a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla corretta ricezione della Comunicazione stessa.

Il cessionario, di contro, è tenuto a comunicare l'accettazione del credito ceduto, utilizzando direttamente le stesse funzionalità, e solo dopo l'accettazione utilizza il credito esclusivamente in compensazione dal 1° gennaio 2021 non oltre il 31 dicembre 2021.

Al contrario la comunicazione della cessione del credito d'imposta per la sanificazione può avvenire a decorrere dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento da emanarsi entro l'11 settembre 2020.

Dopo la comunicazione dell'accettazione, il cessionario utilizza il credito nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stata comunicata la cessione o in compensazione entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata comunicata la cessione.

In alternativa all'utilizzo diretto, i cessionari possono ulteriormente cedere i predetti crediti d'imposta ad altri soggetti. La comunicazione della ulteriore cessione del credito è effettuata esclusivamente da parte del soggetto cedente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

*(CC/GA/decreto rilancio\_credits imposta)*