

Credito d'imposta sanificazione, acquisto DPI e tamponi

SOMMARIO

PREMESSA	1
1. Ambito soggettivo	2
2. Ambito oggettivo	4
2.1 La corretta imputazione delle spese sostenute	6
3. L'utilizzo del credito d'imposta: il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate	7
4. Modalità e termini per l'invio della comunicazione all'Agenzia delle Entrate	8

PREMESSA

Al fine di favorire l'adozione di misure dirette a contenere e contrastare la diffusione dell'epidemia da Covid-19 nei luoghi di lavoro, il decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito con mod. dalla L. 23 luglio 2021, n. 106, al titolo III, denominato "Misure per la tutela della salute", ha introdotto, con l'art. 32, un credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e tamponi.

Successivamente l'Agenzia delle Entrate con il provvedimento del 15 luglio 2021, prot. n. 191910/2021 ha definito i criteri, le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta, prevedendo a partire dal 4 ottobre 2021 e fino al 4 novembre 2021 la possibilità di presentare la domanda di accesso al credito d'imposta in questione.

1. AMBITO SOGGETTIVO

Al fine di contrastare la diffusione dell'epidemia da Covid-19, il comma 1 dell'articolo 32 D.L. n. 73/2021 riconosce un credito d'imposta pari al 30 per cento delle spese sostenute nei mesi di giugno, luglio e agosto 2021 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, comprese le spese per la somministrazione di tamponi per Covid-19.

Dette spese, individuate al successivo secondo comma, devono essere sostenute da *"soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, nonché alle strutture ricettive extra-alberghiere a carattere non imprenditoriale munite di codice identificativo regionale ovvero, in mancanza, identificate mediante autocertificazione in merito allo svolgimento dell'attività ricettiva di bed and breakfast"*.

La disposizione non prevede alcuna distinzione in ordine al regime fiscale adottabile dai soggetti beneficiari e pertanto, si ritengono applicabili i chiarimenti di prassi già forniti dall'Agenzia delle Entrate con le circolari n. 20/E e n. 25/E del 2020, con riferimento al credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui all'art. 125 del D.L. n. 34/2020.

L'ambito soggettivo, pertanto, è circoscritto ai seguenti soggetti¹:

- 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;
- 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;²

¹ Cfr. circolare Agenzia delle entrate 10 luglio 2020, n. 20/E.

² Per tali soggetti la citata circ. n. 20/E del 2020 afferma *"(...) in assenza di una espressa limitazione della concessione dell'agevolazione in esame alla sola attività commerciale, considerata altresì l'inclusione degli enti non commerciali, degli enti del terzo settore e degli enti religiosi civilmente riconosciuti tra i soggetti beneficiari nella norma in commento, si ritiene che la volontà del legislatore sia 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"*.

- enti religiosi civilmente riconosciuti³;
- strutture ricettive extra-alberghiere a carattere non imprenditoriale a condizione che siano in possesso del codice identificativo regionale ovvero, in mancanza, identificate mediante autocertificazione in merito allo svolgimento dell'attività ricettiva di *bed and breakfast*.

La disposizione **non prevede alcuna distinzione in ordine al regime fiscale adottabile dai soggetti beneficiari**, pertanto possono accedervi:

- i soggetti in regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54 e ss., L. n. 190 del 2014;
- i soggetti in regime di vantaggio di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, D.L. n. 98 del 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 rientrano nella platea dei beneficiari del credito d'imposta coloro che svolgono **attività commerciali non esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente**, producendo redditi diversi, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR.

³ *Ibidem*.

2. AMBITO OGGETTIVO

Il comma 1 dell'articolo 32 del D.L. n. 73/2021, come già detto, istituisce un credito d'imposta *"in misura pari al 30 per cento delle spese sostenute nei mesi di giugno, luglio ed agosto 2021 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, comprese le spese per la somministrazione di tamponi per Covid-19"*.

Il credito d'imposta spetta fino ad **un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario**, nel limite complessivo delle risorse stanziato, pari a 200 milioni di euro per l'anno 2021.

Il comma 2 dell'articolo 32 individua **tre 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)** la **somministrazione di tamponi** a coloro che prestano la propria opera nell'ambito delle attività lavorative e istituzionali esercitate dai soggetti di cui al comma 1;
- 3)** quelle 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 c));
 - prodotti detergenti e disinfettanti (comma 2, lettera d));
 - 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 e));
 - dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione (comma 2, lettera f)).

Le attività di "sanificazione" (*sub 1*)), devono essere finalizzate ad eliminare o ridurre a quantità non significative la presenza del virus SARS-Cov-2. Secondo la circolare n. 20/E del 2020 *"tale condizione risulta soddisfatta qualora sia presente apposita certificazione redatta da operatori professionisti sulla base dei Protocolli di regolamentazione vigenti"*. L'Agenzia delle Entrate nel citato documento di prassi afferma che la "sanificazione" può essere svolta anche in economia dal soggetto beneficiario, avvalendosi di propri

dipendenti o collaboratori, nel rispetto delle indicazioni contenute nei Protocolli di regolamentazione vigenti, come attestato da documentazione interna⁴.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate del **13 aprile 2020, n. 9/E** aveva già fornito un primo chiarimento⁵ per cui i dispositivi individuali agevolati di cui all'art. 32, comma 2, lett. c), D.L. n. 73/2021 sono rappresentati da:

- mascherine chirurgiche, Ffp2 e Ffp3;
- guanti;
- visiere di protezione;
- occhiali protettivi;
- tute di protezione;
- calzari.

Inoltre, con riferimento ai dispositivi di protezione individuale, per i quali la norma richiede la conformità ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea, nella citata circolare n. 9/E del 2020 si ritiene che solo **in presenza di tale documentazione le relative spese sono considerate ammissibili ai fini del credito d'imposta** in commento. Ai fini delle attività di controllo, pertanto, l'Agenzia delle Entrate richiederà ai beneficiari la **documentazione attestante la conformità alla normativa europea**.

Con riguardo alle **attrezzature** – atteso che le stesse, secondo la circolare del 10 luglio 2020, n. 20/E, possono avere non solo un impiego sanitario, ma anche altre finalità e rientrare tra i beni già utilizzati prima dell'epidemia Covid-19 per adempiere ad obblighi di sicurezza sul lavoro – le spese relative alla sanificazione di detti strumenti concorrono anch'esse alla determinazione del credito d'imposta in esame.

Ai fini della determinazione del credito d'imposta possono essere considerate anche le **spese di pulizia degli impianti di condizionamento**, diverse da quelle sostenute per le ordinarie prassi di manutenzione degli impianti e dei relativi filtri, finalizzate ad aumentare *"la capacità filtrante del ricircolo"*⁶.

⁴ In questo caso, l'ammontare della spesa agevolabile può essere determinato, moltiplicando il costo orario del lavoro del soggetto impegnato a tale attività per le ore effettivamente impiegate nella medesima. Possono essere aggiunte, ai fini del credito in esame anche le spese sostenute per i prodotti disinfettanti impiegati. L'ammontare delle spese di sanificazione, in ogni caso, dovrà essere congruo rispetto al valore di mercato per interventi simili.

⁵ Con riferimento all'art. 64, D.L. n. 18/2020 poi abrogato e sostituito dall'art. 125, D.L. n. 34/2020.

⁶ Cfr. Agenzia delle Entrate, circ. n. 25/E del 2020.

2.1 La corretta imputazione delle spese sostenute

Considerato che al comma 1 viene utilizzata la locuzione *“spese sostenute nei mesi di giugno, luglio e agosto 2021”*, ai fini dell'imputazione delle spese stesse, secondo la circ. n. 20/E del 2020, 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 i soggetti in regime di contabilità semplificata che hanno optato per l'applicazione del criterio di cui al comma 5 dell'articolo 18, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il pagamento si intenderà effettuato alla **data di registrazione del documento contabile**;
- 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 nei mesi interessati dalla disposizione, 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**, 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 citato art. 110 del TUIR, **l'Iva indetraibile va inclusa nel costo fiscale dei beni cui commisurare il credito d'imposta** in esame, come avviene nel caso degli oneri accessori capitalizzabili all'investimento principale.

3. L'UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA: IL PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il comma 4, dell'art. 32 in esame demanda la definizione dei criteri, delle modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta – anche ai fini del rispetto del limite di spesa di cui al comma 1 del medesimo articolo 32 – ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Il provvedimento in questione è stato pubblicato in data **15.07.2021, con prot. n. 191910/2021**.

Il credito d'imposta, in relazione alle spese effettivamente sostenute, può essere utilizzato dai beneficiari fino all'importo massimo fruibile:

- a) nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;
- b) in **compensazione** ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito d'imposta:

- a) il modello F24 è presentato **esclusivamente tramite i servizi telematici** resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;
- b) nel caso in cui l'importo del credito utilizzato in compensazione risulti superiore all'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile, anche tenendo conto di precedenti fruizioni, il relativo modello F24 è scartato. Lo **scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24** tramite apposita ricevuta consultabile mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;
- c) ai sensi del comma 3 dell'art. 32, **non si applicano i limiti** di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, *pro tempore* vigenti. Pertanto, non si deve tenere conto del **limite generale di compensabilità** previsto per i crediti di imposta e contributi pari a 700.000 euro (elevato a 2 milioni di euro per il 2021), né del limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta da indicare nel **quadro RU** della dichiarazione dei redditi.

Inoltre, sempre il terzo comma dell'art. 32 in esame, dispone che il credito d'imposta **non concorre alla formazione del reddito** ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'Irap e **non rileva 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).

Con successiva risoluzione saranno impartite, dall'Agenzia delle Entrate, le istruzioni per la compilazione del modello F24.

4. MODALITÀ E TERMINI PER L'INVIO DELLA COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La comunicazione di richiesta del credito di imposta in commento è inviata esclusivamente con **modalità telematiche**, direttamente dal contribuente oppure avvalendosi di **un intermediario** di cui all'articolo 3, comma 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, mediante:

- a) il **servizio web** disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate;
- b) i **canali telematici dell'Agenzia delle Entrate**, nel rispetto dei requisiti definiti dalle specifiche tecniche allegate al citato provvedimento del 15 luglio 2021.

A seguito della presentazione della comunicazione è rilasciata, **entro 5 giorni, una ricevuta** che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni. La ricevuta viene messa a disposizione del soggetto che ha trasmesso la comunicazione, nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Come detto in premessa, la **comunicazione può essere inviata dal 4 ottobre al 4 novembre 2021**. Inoltre, in tale periodo è possibile:

- a) inviare una nuova comunicazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa;
- b) presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta.

Tenuto conto dell'esigenza espressa dal legislatore di garantire il rispetto del limite di spesa, dopo aver ricevuto le comunicazioni delle spese ammissibili con l'indicazione del credito teorico, **l'Agenzia delle Entrate determinerà la quota percentuale dei crediti effettivamente fruibili, in rapporto alle risorse disponibili**. La suddetta percentuale sarà resa nota con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro il 12 novembre 2021.