

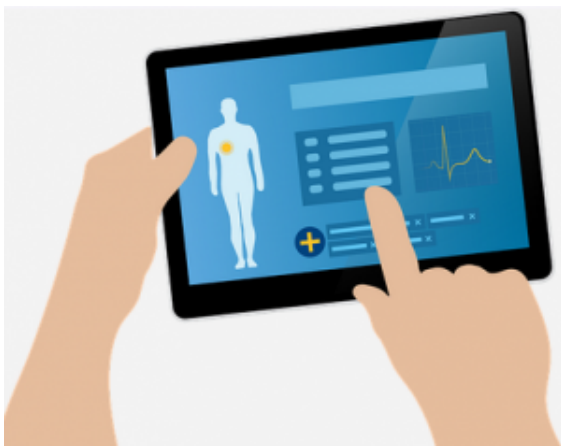
## D.L. Rilancio: attività di telemedicina fuori dal credito d'imposta per la sanificazione

di **Gianfranco Antico**

Publicato il 14 ottobre 2020

Approfondiamo la normativa in tema di credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione con particolare riferimento alle spese per servizi di telemedicina: recentemente il Fisco le ha ritenute non agevolabili.

### Attività di telemedicina: quadro normativo di riferimento



Come è noto, l'art. 125, del D.L. n. 34/2020, conv. con modif. in **L. n. 77/2020**, al fine di favorire l'adozione di misure dirette a contenere e contrastare la diffusione del Covid-19, ha concesso ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, agli 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 a condizione che siano in possesso del codice identificativo di cui all'art. 13-quater, comma 4, del D.L. n. 34/2019, conv. con modif. dalla **L. n. 58/2019** [1], un credito d'imposta in misura pari al 60% delle 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.

Il credito d'imposta spetta fino ad un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2020 [2].

Con il **provvedimento prot. n. 302831 dell'11 settembre 2020**, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha determinato la misura percentuale di fruizione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione, di cui all'art.125, del D.L. n. 34/2020, conv. con modif. in **L. n. 77/2020** [3], che fa seguito al Provvedimento dello stesso Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 259854 del 10 luglio 2020, con cui sono stati definiti i criteri e le modalità di applicazione e diramati i modelli e le istruzioni per la fruizione del credito d'imposta [4].

Al fine di consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi, tramite modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 52/E del 14 settembre 2020 è stato istituito il relativo codice tributo (6917).

Alla [circolare n. 20/E del 10 luglio 2020](#) ha fatto seguito la [circolare n.25/E del 20 agosto 2020](#), con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori specifici approfondimenti, alcune interessanti risposte ad interpelli.

Vediamo, quindi, di fare il punto sulla questione, rilevando le regole dettate e la posizione dell'Amministrazione finanziaria, da ultimo espressa con la risposta all'interpello n. 441 del 6 ottobre 2020.

(Per approfondire...[“Bonus sanificazione: la percentuale definitiva è pari al 15,6423 percento del credito richiesto \(rispetto al 60 percento sperato\)”](#))

## **Il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione: le regole**

Il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione di cui all'art. 125 del D.L. n. 34/2020, 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 T.U.n.917/1986;
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 73 del T.U.n.917/1986;
- persone fisiche e associazioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c), del T.U.n.917/1986 che esercitano arti e professioni, producendo reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 dello stesso T.U.n.917/1986.
- enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore;
- enti religiosi civilmente riconosciuti [\[5\]](#);
- strutture ricettive extra-alberghiere a carattere non imprenditoriale a condizione che siano in possesso del codice identificativo di cui all'art.13-quater, comma 4, del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, conv. con modif. dalla L.28 giugno 2019, n. 58.

La norma non prevede alcuna distinzione in ordine al regime fiscale adottabile dai soggetti beneficiari.

Non possono beneficiare del credito d'imposta coloro che svolgono attività commerciali non

esercitate abitualmente o attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, producendo conseguentemente redditi diversi, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettere i) e l), del T.U. n. 917/1986.

Dalla lettura della norma la circolare n. 20/2020 individua due categorie di spese:

- 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 [6];
- quelle sostenute per l'acquisto di:
  1. 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 [7];
  2. prodotti detergenti e disinfettanti;
  3. 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; iv. dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione.

Sul punto, lo stesso documento di prassi citato - circolare n. 20/E/2020 - con riferimento alle attività di "sanificazione", rileva 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, condizione soddisfatta "qualora sia presente apposita certificazione redatta da operatori professionisti sulla base dei Protocolli di regolamentazione vigenti".

La stessa circolare n. 20/E/2020 fornisce una importante precisazione sui lavori in economia:

*"con riferimento alle spese di sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa (in concreto) e istituzionale (ad esempio, sala d'attesa, sala riunioni, sala di rappresentanza), nonché alle spese di sanificazione degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività, considerato che la norma non fa riferimento in modo specifico all'"acquisto" (e, quindi, a modalità di approvvigionamento del bene o del servizio da economie terze), 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 interna" [8].*

Sempre con riferimento a questa tipologia di spese per la sanificazione oggetto di agevolazione, le stesse possono riguardare anche strumenti già in dotazione del soggetto beneficiario.

L'agevolazione in commento, infatti, riguarda la sanificazione degli strumenti stessi (nuovi o già in uso), non il loro acquisto [9].

Per quanto concerne i dispositivi di protezione, la circolare n. 20/E2020 richiama quanto già indicato nella circolare n.9/E/2020, dove è stato chiarito che i dispositivi individuali agevolati sono rappresentati da mascherine chirurgiche, Ffp2 e Ffp3, guanti, visiere di protezione, occhiali protettivi, tute di protezione, calzari [10]

Le spese relative alla sanificazione delle attrezzature - atteso che le stesse possono avere non solo un impiego sanitario, ma anche altre finalità e rientrare tra i beni già utilizzati ante Covid-19, per adempiere ad obblighi di sicurezza sul lavoro -, concorrono alla determinazione del credito d'imposta in esame.

### **Gli aspetti operativi**

Il credito d'imposta è utilizzabile successivamente al sostenimento delle spese agevolabili:

- in compensazione [11];
- 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.

Come indicato nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 259854 del 10 luglio 2020, la comunicazione relativa al credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione può essere inviata dal 20 luglio al 7 settembre 2020.

Nello stesso periodo è possibile:

1. inviare una nuova Comunicazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa;
2. presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato.

Ai fini del rispetto del limite di spesa normativamente previsto, la circolare n. 20/E/2020 precisa che l'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è pari al credito d'imposta richiesto moltiplicato per la percentuale resa nota con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro l'11 settembre 2020.

Detta percentuale è ottenuta rapportando il limite normativo complessivo di spesa 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 è pari al 100 per cento.

## **Rilevanza fiscale dei crediti d'imposta**

Il comma 3 dell'art.125, del D.L. n. 34/2020 dispone che 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.

Il credito d'imposta in questione non concorre, altresì, ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'art.61 del T.U. n. 917/1986 ed ai fini del rapporto di deducibilità dei componenti negativi, di cui all'art.109, comma 5, del T.U. n. 917/1986.

## **Le indicazioni delle Entrate La circolare n. 25/E/2020**

L'Amministrazione fiscale - con la mega circolare n. 25/E del 20 agosto 2020 - è intervenuta nuovamente offrendo specifici approfondimenti, a seguito di diversi quesiti posti.

In ordine alla certificazione dell'attività di sanificazione, con la circolare n. 20/E/2020, nel paragrafo 2.2.1, come abbiamo visto, in relazione alle spese per attività di sanificazione degli ambienti e degli strumenti, è stato chiarito 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», e precisato, ulteriormente, che tale condizione «risulta soddisfatta qualora sia presente apposita certificazione redatta da operatori professionisti sulla base di Protocolli di regolamentazione vigenti».

La circolare n. 25/E/2020 (3.2.1) specifica che, ai fini dell'individuazione dei «Protocolli di regolamentazione vigenti» è necessario, in primis, fare riferimento alle indicazioni contenute nel Protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus Covid-19 negli ambienti di lavoro, sottoscritto il 24 aprile 2020 fra il Governo e le parti sociali, i cui contenuti sono trasfusi nell'allegato 12 al DPCM 17 maggio 2020, ovvero in ulteriori protocolli, anche a carattere territoriale, sottoscritti dagli esercenti attività d'impresa e dagli enti territoriali, secondo le indicazioni ivi contenute temporalmente vigenti alla data di esecuzione degli interventi.

“Sarà, dunque, cura degli operatori professionisti della sanificazione (o delle imprese che svolgono in proprio la predetta attività di sanificazione) predisporre una certificazione che attesti che le attività poste in essere siano coerenti con quanto indicato nel predetto protocollo e, perciò, finalizzate ad eliminare o ridurre a quantità non significative la presenza del virus che ha determinato l'emergenza epidemiologica COVID-19”.

In ordine alla pulizia degli impianti di condizionamento, la circolare n.25/E/2020 (3.2.2) rileva che nelle «Linee guida per la riapertura delle attività economiche e produttive della Conferenza

delle Regioni e delle Province autonome dell'11 giugno 2020» (allegato n. 9 al DPCM 11 giugno 2020), con riferimento agli impianti di condizionamento, si stabilisce che:

«Per gli impianti di condizionamento, è obbligatorio, se tecnicamente possibile, escludere totalmente la funzione di ricircolo dell'aria. In ogni caso vanno rafforzate ulteriormente le misure per il ricambio d'aria naturale e/o attraverso l'impianto, e va garantita la pulizia, ad impianto fermo, dei filtri dell'aria di ricircolo per mantenere i livelli di filtrazione/rimozione adeguati.

Se tecnicamente possibile, va aumentata la capacità filtrante del ricircolo, sostituendo i filtri esistenti con filtri di classe superiore, garantendo il mantenimento delle portate.

Nei servizi igienici va mantenuto in funzione continuata l'estrattore d'aria».

In definitiva, osservano le Entrate:

“per gli impianti di condizionamento, i Protocolli di regolamentazione di cui sopra prevedono, tra gli altri, l'obbligo di escludere totalmente la funzione di ricircolo dell'aria, il rafforzamento ulteriore delle misure per il ricambio d'aria naturale e/o attraverso l'impianto, la sostituzione, se tecnicamente possibile, dei filtri esistenti con filtri di classe superiore, la garanzia dello svolgimento della pulizia, ad impianto fermo, dei filtri dell'aria di ricircolo per mantenere i livelli di filtrazione/rimozione adeguati”.

Pertanto, in via di principio, “l'ordinaria attività di pulizia degli impianti di condizionamento non rientra tra quelle di «sanificazione», così come qualificate dalla circolare n. 20/E del 10 luglio 2020”.

Viceversa:

“le spese di pulizia degli impianti di condizionamento, diverse da quelle sostenute per le ordinarie prassi di manutenzione degli impianti e dei relativi filtri (ad esempio pulizia/sostituzione stagionale come sopra citata), finalizzate ad aumentare «la capacità filtrante del ricircolo» attraverso, ad esempio, la sostituzione dei «filtri esistenti con filtri di classe superiore, garantendo il mantenimento delle portate», mantenendo livelli di filtrazione/rimozione adeguati, possono rientrare tra quelle di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 125 del Decreto, rilevanti ai fini della determinazione del credito d'imposta di cui all'articolo 125 del Decreto”.

### **La risposta all'interpello n. 363/2020: spese sostenute per consulenza**

Con la [risposta all'interpello n. 363 del 6 settembre 2020](#), le Entrate hanno ritenuto che le spese sostenute per la consulenza in materia di prevenzione e salute sui luoghi di lavoro, per la progettazione degli ambienti di lavoro, l'addestramento e la stesura di protocolli di sicurezza) non devono essere considerate ai fini della fruizione del credito d'imposta di cui all'articolo 125 del D.L.n.34/2020, conv. con modif. in L.n.77/2020.

## La risposta all'interpello n. 441/2020: servizi di telemedicina

Con la [risposta all'interpello n.441 del 6 ottobre 2020](#) le Entrate sono intervenute in ordine ad un macchinario che, attraverso la rete e un applicativo web e mobile, offre un servizio di telemedicina.

Per le Entrate, fra le spese agevolabili di cui al comma 2, lettera e), dell'art.125, del D.L. n. 34/2020, conv. con modif. in L. n. 77/2020 - acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale volti ad arginare, contenere, ostacolare la diffusione del virus SARS-Co V-2 qualora lo svolgimento dell'attività sia svolto in presenza - non vi rientrano i macchinari di telemedicina, poiché le stesse non risultano assimilabili alle fattispecie di cui al comma 2 del medesimo art.125 sopra citato.

\*\*\*

### NOTE

**1** Norma che ha istituito, al fine di migliorare la qualità dell'offerta turistica, assicurare la tutela del turista e contrastare forme irregolari di ospitalità, anche ai fini fiscali, presso il Ministero delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo, una apposita banca dati delle strutture ricettive nonché degli immobili destinati alle locazioni brevi ai sensi dell'art. 4 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, conv. con modif. dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, presenti nel territorio nazionale, identificati mediante un codice alfanumerico, di seguito denominato «*codice identificativo*», da utilizzare in ogni comunicazione inerente all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza.

**2** Come rilevato dalla circolare n.20/E/2020, il limite massimo (60.000 per beneficiario) è riferito all'importo del credito d'imposta e non a quello delle spese ammissibili.

Ne deriva che il credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione spetterà nella misura del 60% delle spese ammissibili sostenute, ove l'ammontare complessivo delle stesse sia inferiore o uguale a 100.000 euro.

Diversamente, nel caso in cui dette spese siano superiori a tale ultimo importo, il credito spettante sarà sempre pari al limite massimo di 60.000 euro.

**3** Si legge nel citato provvedimento: tenuto conto che l'ammontare complessivo dei crediti d'imposta risultante dalle comunicazioni validamente presentate entro il 7 settembre 2020, in assenza di rinuncia, è pari a 1.278.578.142 euro, la suddetta percentuale è ottenuta dal rapporto tra 200.000.000 e 1.278.578.142; il risultato di tale rapporto, espresso in termini percentuali e troncato alla quarta cifra decimale, è pari al 15,6423 per cento.

Quindi, l'ammontare massimo del credito d'imposta fruibile è pari al credito d'imposta risultante dall'ultima comunicazione validamente presentata ai sensi del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 259854 del 10 luglio 2020, in assenza di rinuncia, moltiplicato per la percentuale del 15,6423%, troncando il risultato all'unità di euro.

Ciascun beneficiario può visualizzare il credito d'imposta fruibile, determinato ai sensi del periodo precedente, tramite il proprio cassetto fiscale accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

A seguito di un emendamento presentato al D.L. Agosto n.104/2020, approvato in Commissione Bilancio al Senato, e in attesa di conversione, il credito d'imposta potrebbe essere rivisto con riferimento alla percentuale di credito virtuale effettivamente fruibile. Infatti, le risorse destinate al credito d'imposta in esame potrebbero essere aumentate di ulteriori 403 milioni di euro.

**4** Detto provvedimento indica, altresì, le modalità con le quali i soggetti beneficiari comunicano all'Agenzia delle entrate, in luogo dell'utilizzo diretto, l'opzione per la cessione dei crediti stessi, anche parziale, ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

I soggetti aventi i requisiti previsti per accedere ai crediti d'imposta comunicano all'Agenzia delle entrate l'ammontare delle spese ammissibili sostenute fino al mese precedente alla data di sottoscrizione della comunicazione e l'importo che prevedono di sostenere successivamente, fino al 31 dicembre 2020.

Con una stessa Comunicazione è possibile indicare le spese relative a entrambi i crediti d'imposta, oppure a uno solo di essi.

La Comunicazione 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.n.322/1998, mediante:

- a) il servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate;
- b) i canali telematici dell'Agenzia delle entrate. A seguito della presentazione della Comunicazione è rilasciata, al massimo 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.

Ricordiamo che la comunicazione relativa al credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione poteva essere inviata dal 20 luglio al 7 settembre 2020.

Nello stesso periodo era possibile:

- a) inviare una nuova Comunicazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa;



b) presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato.

**5** Gli «enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti», vi rientrano, a prescindere dalla tipologia di attività svolta.

**6** 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 sub a).

**7** Vi rientrano 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, etc., acquistati per tutto il periodo 2020 anche ante Covid-19.

**8** 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 simili.

**9** Le spese di sanificazione (degli ambienti e degli strumenti), in quanto costituenti spese ordinarie in relazione alla natura dell'attività esercitata (come, per esempio, nel caso di studi odontoiatrici, centri estetici, etc.) possono essere già previste, a prescindere dall'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Anche in tal caso - purché si tratti di spese sostenute dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020 - , le stesse rilevano ai fini della determinazione del credito d'imposta.

**10** 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, solo la presenza di tale documentazione *garantisce* l'ammissibilità di tali spese.

**11** Al fine di consentire l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta di cui trattasi, tramite modello F24 da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con successiva risoluzione sarà istituito un apposito codice tributo e saranno impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24.

A cura di Gianfranco Antico

Mercoledì 14 ottobre 2020

**Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**