

**Risposta n. 502/2022**

**OGGETTO:** IVA - Regime applicabile ai servizi di pulizia e sanificazione degli Hub vaccinali - articolo 1, comma 453, della legge del 30 dicembre 2020, n. 178 - art. 17, sesto comma, lettera a-ter), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

La società ALFA S.r.l.(di seguito anche "l' istante"), in base all'art. 3 par. 1) del proprio Statuto, ha per oggetto *"L'esecuzione della pulizia, sanificazione, sanitizzazione, e disinfezione di qualsiasi specie per qualunque tipologia, struttura o volumetria di fabbricati, sia pubblici sia privati, presso qualsiasi tipologia di struttura ospedaliera, socio-sanitaria, casa di cura, alberghiera, scolastica, universitaria, commerciale, industriale, militare, aeroportuale, ferroviaria, portuale o altro; [...]"*.

La società istante è risultata vincitrice di una gara d'appalto per la fornitura di servizi di pulizia e sanificazione presso una ASL del nord Italia. I servizi di pulizia e sanificazione concretamente prestati alla ASL variano in ragione dello specifico luogo di esecuzione della prestazione. Detti servizi sono effettuati prevalentemente presso gli Ospedali e comprendono gli ordinari servizi di pulizia e sanificazione dei pavimenti, del mobilio, dei letti, dei reparti di degenza e delle sale operatorie. Le modalità, il contenuto specifico del servizio e la frequenza dello stesso variano in funzione del

luogo, del reparto o dell'oggetto da pulire e/o sanificare, a seconda che si tratti di aree ad alto/medio/basso rischio o esterne e/o locali sotterranei.

In considerazione dell'emergenza sanitaria conseguente alla diffusione dell'epidemia da Covid-19, la suddetta ASL ha richiesto alla società istante di estendere il servizio di pulizia e di sanificazione anche agli istituendi e istituiti Hub Vaccinali, la cui struttura può essere mobile oppure fissa, situata presso i reparti ospedalieri oppure presso strutture distaccate e isolate, specificamente destinate alla somministrazione di vaccini.

Ciò posto, con riferimento ai servizi di pulizia e di sanificazione degli Hub Vaccinali gestiti dalla ASL citata, l'Istante chiede chiarimenti circa l'applicabilità o meno del regime di esenzione IVA previsto per le cessioni di vaccini contro il Covid-19 e per le prestazioni di servizi strettamente connessi a tali vaccini, dall'art. 1, comma 453, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178, attuativa della Direttiva UE del 7 dicembre 2020, n. 2020 che ha modificato la Direttiva del consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (Direttiva Iva) introducendo il nuovo art. 129-bis.

Inoltre, nel caso in cui si ritenga che le prestazioni di servizi di pulizia e di sanificazione presso gli Hub Vaccinali debbano essere fatturate in esenzione da IVA, la società istante chiede, altresì, chiarimenti in merito all'applicazione del regime di inversione contabile (i.e. reverse charge) di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del d.P.R. n. 633 del 1972.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene di non dover applicare alle prestazioni di servizi di pulizia e di sanificazione effettuate presso gli Hub vaccinali il regime di esenzione Iva di cui all'art. 1, comma 453, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178, in quanto, alla luce del contesto normativo di riferimento e delle interpretazioni fornite dall'amministrazione finanziaria con alcuni documenti di prassi (cfr. circolare n. 26/E del 2020, principio di

diritto n. 12 del 2021, risposte a istanze di interpello n. 56 del 2021, n. 354 del 2021, n. 541 del 2021, n. 548 del 2021, n. 583 del 2021, n. 81 del 2022), non sembra possibile individuare una qualche forma di connessione tra le finalità della Direttiva n. 2020/2020, tese ad assicurare una capillare ed efficace campagna vaccinale a costi sostenibili, e i servizi di pulizia e di sanificazione in esame, in quanto questi ultimi non sarebbero suscettibili di incidere sul maggior o minor costo derivante dalla campagna di somministrazione di vaccini e sui tempi della campagna vaccinale.

Ciò potrebbe avvenire, secondo l'istante, solo se le prestazioni di servizi di pulizia e di sanificazione fossero accessorie rispetto ad un'altra prestazione "principale" ritenuta indispensabile ai fini dell'efficacia della campagna vaccinale e, in quanto tale, ammessa a godere del regime di esenzione.

A parere dell'istante, il caso probabilmente più simile a quello in esame, sul piano dell'assenza di una relazione diretta tra somministrazione del vaccino e prestazione connessa, è quello esaminato nella risposta n. 548 del 2021, in cui l'Agenzia ha riconosciuto il regime di esenzione Iva anche per le prestazioni riguardanti il servizio di sorveglianza presso gli Hub vaccinali, prestazioni, cioè, che, unitamente a quelle di pulizia e di sanificazione, vengono normalmente effettuate con continuità negli Ospedali o in strutture a carattere ospedaliero o di ricovero e non solo negli Hub Vaccinali.

Tuttavia, secondo l'istante, i due casi non sono sovrapponibili poiché si tratta di prestazioni di servizi radicalmente differenti e non sembra possibile ricavarne un comune denominatore in relazione alla finalità della disposizione di esenzione in commento.

Ciò anche in considerazione del fatto che nella citata risposta n. 548 del 2021 viene riconosciuto il regime di esenzione per le prestazioni di servizi, tra cui quello di sorveglianza, in quanto evidentemente accessorie ad operazioni principali, quali la concessione in uso di spazi espositivi ed il relativo allestimento al fine di rendere possibile la campagna vaccinale. Secondo quanto indicato nella citata risposta n. 548

del 2021: *"In particolare si tratta di prestazioni di servizi "strettamente connesse" (rectius, indispensabili) ai vaccini anti-Covid senza le quali diventa difficile per uno Stato membro assicurare una capillare e efficace campagna vaccinale a costi sostenibili."*

Nella risposta n. 541 del 2021 l'esenzione in parola è stata riconosciuta ai servizi di supporto amministrativo alle attività di vaccinazione anti COVID-19, comprendenti l'accettazione, la registrazione dati su apposito gestionale, le stampe delle etichette e il rilascio dei certificati vaccinali, ritenuti senz'altro funzionali a facilitare e consentire un migliore accesso della cittadinanza alla campagna vaccinale nel modo più ampio, più veloce e meno oneroso possibile. Nella risposta n. 81 del 2022 sono state ritenute comprese nel regime di esenzione Iva anche le locazioni di tendostrutture adibite a laboratori completi di accessori quali gli impianti (stufe e/o condizionatori).

Nella risposta n. 56 del 2021, che in verità afferisce all'art. 124 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 ("Decreto Rilancio"), la società fa presente che l'Agenzia fornisce un differente approccio alla relazione tra operazione principale ai fini Iva e quella ad essa connessa in ragione del principio di accessorietà, di cui all'art. 12 del Decreto Iva. Tuttavia l'istante osserva che la risposta n. 56 del 2021 non sembra essere mai stata richiamata da tutte le successive con riferimento alla norma qui in commento, e ciò consente di escludere in radice la rilevanza e applicabilità, al caso in esame, dell'elemento di accessorietà del servizio di pulizia rispetto alla somministrazione dei vaccini. Peraltro, l'Istante rappresenta di non svolgere nei confronti della ASL un servizio definibile principale al quale accostare in via accessoria il servizio di pulizie.

Inoltre, l'istante precisa che negli Hub Vaccinali non vengono svolte prestazioni di servizi di pulizia e/o sanificazione con modalità e contenuto differenti da quelle eseguite presso gli ordinari reparti ospedalieri, incluse le sale operatorie. La differenziazione della modalità di erogazione dei servizi avviene esclusivamente in ragione della classificazione delle aree di rischio. Peraltro, gli Hub Vaccinali nelle

zone di somministrazione dei vaccini sono considerati a medio rischio, mentre le aree di attesa, pur caratterizzate da un'elevata affluenza di persone, sono considerate a basso rischio.

L'istante ritiene, pertanto, che i servizi di pulizia e di sanificazione dalla stessa effettuati presso gli Hub vaccinali siano operazioni imponibili ai fini Iva.

Per quanto riguarda l'applicabilità del meccanismo del reverse charge di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter), del D.P.R. n. 633 del 1972, l'istante, in termini generali, rappresenta che le prestazioni di servizi di pulizia rientrano ordinariamente tra le operazioni imponibili ai fini Iva soggette al regime di inversione contabile (reverse charge) di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del D.p.r. n. 633/1972. Tuttavia, nei casi in cui le prestazioni di servizi siano effettuate nei confronti di committenti enti non commerciali (i.e. ospedali) che acquistano un servizio destinato in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento della propria attività non commerciale (c.d. attività istituzionale), ai fini dell'individuazione della modalità di applicazione del tributo, occorre far riferimento a criteri oggettivi. In particolare, per distinguere la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale dell'ente, assoggettabile al meccanismo dell'inversione contabile, da quella imputabile all'attività istituzionale, occorre far riferimento, ad esempio, agli accordi contrattuali tra le parti, all'entità del corrispettivo pattuito, al carattere dimensionale degli edifici interessati, etc. (cfr. Circolare Agenzia entrate n. 14 del 27 marzo 2015, par. 8).

Per quanto concerne specificamente l'individuazione delle prestazioni cui è applicabile il reverse charge previsto dalla lettera a-ter) della citata disposizione, occorre rifarsi alla classificazione ATECO 2007.

Con la Circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015, è stato precisato che non rientrano nei codici ATECO della "pulizia" (con conseguente esclusione dal regime di reverse charge) le prestazioni riconducibili al codice ATECO 29.10 (n.d.r. *rectius* 81.29.10) - Servizi di disinfestazione: disinfezione e disinfestazione di edifici (...), servizi di fumigazione.

In tale classificazione, però, - osserva l'istante - non è presente, in modo esplicito, l'attività di "sanificazione", con la conseguente incertezza se sia corretto ricondurla al codice ATECO della "pulizia", piuttosto che a quello della "disinfezione", con risultati diversi anche ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile.

L'istante fa presente che una definizione di tali attività è contenuta nel decreto n. 274 del 7 luglio 1997, recante "Regolamento di attuazione degli articoli 1 e 4 della L. 25 gennaio 1994, n. 82, per la disciplina delle attività di pulizia, di disinfezione, di disinfestazione, di derattizzazione e di sanificazione."

Più precisamente, tale decreto definisce:

- l'attività di pulizia, come un complesso di procedimenti e operazioni atti a rimuovere polveri, materiale non desiderato o sporczia da superfici, oggetti, ambienti confinati ed aree di pertinenza;

- l'attività di disinfezione, come un complesso dei procedimenti e operazioni atti a rendere sani determinati ambienti confinati e aree di pertinenza mediante la distruzione o inattivazione di microrganismi patogeni;

- l'attività di sanificazione, come il complesso di procedimenti e operazioni atti a rendere sani determinati ambienti mediante l'attività di pulizia e/o di disinfezione e/o di disinfestazione ovvero mediante il controllo e il miglioramento delle condizioni del microclima per quanto riguarda la temperatura, l'umidità e la ventilazione ovvero per quanto riguarda l'illuminazione e il rumore.

La sanificazione presupporrebbe, quindi, la pulizia e la disinfezione (oltre alla disinfestazione che, riguardando gli animali, non riguarda il caso trattato).

Alla luce dell'emergenza COVID-19, nell'ambito della quale anche l'attività di pulizia ordinaria deve essere "potenziata" in quanto finalizzata alla "distruzione o inattivazione di microrganismi patogeni", l'istante ritiene, che, unicamente ai fini della classificazione delle attività ISTAT, l'attività di sanificazione possa ricondursi alla disinfezione (codice ATECO 81.29.10).

L'istante riferisce che l'Istat conferma l'interpretazione sopraindicata.

Da quanto sopra, sembra conseguire che le prestazioni di disinfezione e di sanificazione, entrambe classificabili nel codice ATECO 81.29.10, siano escluse dal reverse charge, e l'IVA debba essere applicata con modalità ordinaria.

In via subordinata, nell'ipotesi in cui il regime di esenzione di cui all'art. 1, comma 453, della Legge n. 178 del 2020 si ritenesse applicabile alle prestazioni di servizi di pulizia e di sanificazione presso gli Hub vaccinali, l'istante ritiene che qualora detti servizi siano erogati nei confronti di enti non commerciali per le finalità c.d. commerciali, non debbano essere soggetti al regime di inversione contabile (*reverse charge*) di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del D.p.r. n. 633/1972. In tal caso, la società ritiene corretto emettere la relativa fattura in esenzione Iva citando la norma di riferimento.

A sostegno della propria tesi, l'istante osserva che le disposizioni unionali e nazionali in esame (*i.e.* l'art. 129 *bis* della Direttiva Iva, nonché l'art. 1, comma 453, della Legge n. 178 del 30 dicembre 2018) concernono le c.d. operazioni ad aliquota zero che vengono equiparate alle operazioni imponibili ai soli fini della detrazione dell'Iva assolta a monte; pertanto, trattandosi di operazioni formalmente e sostanzialmente esenti, non può ritenersi applicabile il regime di inversione contabile (*reverse charge*) di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Ciò in quanto:

- l'art. 17 rubricato "Debitore di imposta" concerne esclusivamente operazioni con debito di imposta;
- il comma 5 dell'art. 17, con riferimento alla fattura da integrare, prevede espressamente l'obbligo di indicare l'aliquota e la relativa imposta;
- il regime di inversione contabile interna è stato introdotto con finalità esclusivamente anti-evasiva e anti-frode.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1, comma 453, della legge del 30 dicembre 2020, n. 178, stabilisce che *"In deroga al numero 114) della tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le cessioni di vaccini contro il COVID-19, autorizzati dalla Commissione europea o dagli Stati membri, e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tali vaccini sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, dal 20 dicembre 2020 al 31 dicembre 2022"*.

Il regime è temporaneo e si applica fino al 31 dicembre 2022.

La norma in parola recepisce la Direttiva UE del 7 dicembre 2020, n. 2020 (in seguito anche "Direttiva Covid") che ha modificato la Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (di seguito la "Direttiva IVA"), introducendo il nuovo articolo 129-*bis*, che concede agli Stati membri la possibilità di adottare in via transitoria misure, quali l'aliquota ridotta o l'aliquota zero, per la fornitura di dispositivi medico-diagnostici in vitro della COVID-19, per la fornitura di vaccini contro la COVID-19 e per i servizi strettamente connessi a tali dispositivi e vaccini.

Nell'ambito del quadro normativo appena delineato, con specifico riguardo alle prestazioni di servizi strettamente connessi ai vaccini, le norme di riferimento, come confermato dai vari documenti di prassi citati anche dall'istante (cfr., in particolare, il Principio di diritto n. 12 del 2021, nonché le Risposte ad Interpello nn. 541 del 2021, 548 del 2021, 81 del 2022), pongono l'accento sull'esigenza di un collegamento funzionale tra tali servizi e le finalità della Direttiva Covid, che è quella di favorire ed accelerare la diffusione delle vaccinazioni, a costi sostenibili, con facilità di accesso e il più velocemente possibile. Ciò risulta coerente con il carattere temporaneo delle predette disposizioni, lo specifico contesto che ha portato alla loro introduzione (pandemia) e le circoscritte finalità delineate in ambito comunitario.

Al riguardo, nella risposta n. 548 del 2022, concernente alcune prestazioni di

servizi relative all'allestimento e gestione degli Hub vaccinali, tra le quali il servizio di sorveglianza di tali siti, si legge che "*Si ritiene che "tali prestazioni rispondano alle finalità della Direttiva Covid, ben evidenziate nei considerando 3, 7 e 10, tra cui figura l'esigenza di alleviare sugli Stati membri il costo della vaccinazione anti - Covid (cfr. anche considerando 5). In particolare, si tratta di prestazioni di servizi "strettamente connesse" (rectius indispensabili) ai vaccini anti-Covid senza le quali diventa difficile per uno Stato membro assicurare una capillare e efficace campagna vaccinale a costi sostenibili.*"

Con riferimento al caso oggetto dell'istanza di interpello in esame, le prestazioni di servizi di pulizia e di sanificazione effettuate dalla società istante presso gli Hub vaccinali, in linea con le considerazioni svolte a proposito delle prestazioni di allestimento e gestione degli Hub di cui alla citata risposta n. 548 del 2021, sono riconducibili nell'ambito delle prestazioni di servizi "strettamente connesse" ai vaccini, nell'accezione di cui all'art. 1, comma 453, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178, declinata, altresì, dai citati documenti di prassi, in quanto anche tali servizi sono da considerarsi funzionali al raggiungimento dell'obiettivo di consentire la massima diffusione della campagna vaccinale a costi sostenibili.

In proposito, occorre evidenziare come, proprio in considerazione della funzione svolta, tali servizi contribuiscano significativamente alla gestione di un'efficace campagna vaccinale, da parte dello Stato, essendo indispensabili per garantire l'igiene e la sicurezza degli ambienti ove vengono somministrati i vaccini (*i.e.* Hub vaccinali).

Si ritiene, pertanto, che i servizi in argomento siano soggetti al regime di esenzione da IVA in parola (*rectius* aliquota zero), senza pregiudizio, in capo all'Istante, del diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto concerne il quesito relativo all'applicazione nel caso di specie del regime del reverse-charge previsto per i servizi di pulizia dall'art. 17, sesto comma, lettera *a-ter*), del D.P.R. n.633 del 1972, si fa presente quanto segue.

A decorrere dal 1° gennaio 2015, la legge di Stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2014, n.190), con l'introduzione della citata lettera *a-ter*) nel sesto comma dell'art.17, ha esteso il meccanismo del "reverse charge", fra le altre, anche alle prestazioni di servizi di pulizia relative ad edifici. L'Agenzia delle Entrate è intervenuta fornendo chiarimenti con le Circolari nn.14/E del 2015 e 37/E del 2015 a cui si rinvia per una definizione dell'ambito applicativo della citata previsione.

Prescindendo dalla sussistenza delle relative condizioni, giova comunque rilevare, con riferimento alla specifica fattispecie oggetto di interpello, che in considerazione del regime di esenzione cui sono ammesse a godere le prestazioni di pulizia e di sanificazione rese dall'istante presso gli Hub vaccinali, come sopra specificato, alle medesime non si applica il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art.17, sesto comma, lett. *a-ter*) del D.P.R. n.633 del 1972.

In proposito, è utile richiamare i principi interpretativi espressi con riferimento alle operazioni non imponibili con la Circolare n. 37/E del 2015, concernente l'ambito applicativo del meccanismo del reverse charge, in relazione al quale è stato espressamente previsto che "*il meccanismo del reverse charge, adottato dagli Stati membri - secondo la Direttiva 2006/69/CE del 24 luglio 2006 - ... mira a contrastare le frodi in particolari settori a rischio, evitando che il cessionario porti in detrazione l'imposta che il cedente non provvede a versare all'Erario.*

*Tale rischio di frode non sussiste nel caso in cui l'operazione, rientrando nel regime di non imponibilità IVA, non preveda l'addebito dell'imposta al cessionario/committente".*

Coerentemente con i principi interpretativi espressi nella citata circolare n. 37/E del 2015 e con la *ratio* sottesa al meccanismo dell'inversione contabile, i servizi oggetto della presente istanza di interpello, in quanto non comportanti addebito di imposta, sono esclusi dall'ambito applicativo del meccanismo dell'inversione contabile di cui all'art. 17, sesto comma, lett. *a-ter*) del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

**IL DIRETTORE CENTRALE  
CON FUNZIONI DI CAPO DIVISIONE  
CONTRIBUENTI AGGIUNTO**

**(firmato digitalmente)**