

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Profili fiscali della sanificazione

Il DL Rilancio (DL 19.5.2020 n. 34) ha **introdotto significative misure agevolative per imprese e professionisti gravate delle spese connesse alla sanificazione necessarie per conformarsi ai protocolli "anti-contagio"**. È previsto, in particolare, **un credito d'imposta a favore degli esercenti l'attività d'impresa, arte o professioni nonché degli enti non commerciali, pari al 60% delle spese sostenute nel 2020, fino al massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario**. Dalla data di entrata in vigore del predetto decreto e **fino al 31 dicembre 2021, i soggetti beneficiari di tale credito possono**, in luogo dell'utilizzo diretto, **optare per la cessione, anche parziale, dello stesso**. Ulteriore incentivo è rappresentato dal finanziamento erogato dall'INAIL per l'acquisto di dispositivi per la sanificazione e altri strumenti di protezione.

Premessa

In accordo con il Governo, lo scorso 14 marzo è stato sottoscritto, tra sindacati e imprese, il *"Protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus Covid-19 negli ambito di lavoro"*, successivamente integrato in data 24 aprile, al fine di tutelare la salute e la sicurezza dei lavoratori nonché garantire la salubrità degli ambienti lavorativi e dei mezzi in uso, a beneficio dei lavoratori stessi e dell'utenza coinvolta nel sistema produttivo.

Tale protocollo dispone, tra l'altro, la pulizia giornaliera e la sanificazione periodica degli ambienti, delle postazioni di lavoro e delle aree comuni e di svago. Va garantita la pulizia a fine turno e la sanificazione periodica di tastiere, schermi touch e mouse, con

detergenti adeguati, sia negli uffici che nei reparti produttivi. Inoltre, nelle aree geografiche a maggiore endemia o nelle aziende in cui si sono registrati casi (anche solo sospetti), in aggiunta alle "normali" attività di pulizia, occorre procedere ad una sanificazione straordinaria delle aree secondo le disposizioni della circ. 22 febbraio 2020 n. 5443, nonché alla ventilazione dei locali.

OSSERVA

Con il DM 7 luglio 1997 n. 274, sono state introdotte specifiche **definizioni** delle **attività di pulizia, disinfezione, disinfestazione, derattizzazione e sanificazione**, secondo la classificazione generale prevista dalla Legge 25 gennaio 1994 n. 82. In particolare, l'art. 1 comma 1 del citato decreto individua le seguenti attività di:

- **pulizia** (lett. a), che riguardano il complesso di procedimenti e operazioni atti a rimuovere polveri, materiale non desiderato o sporcizia da superfici, oggetti, ambienti confinati ed aree di pertinenza;
- **disinfezione** (lett. b), che riguardano il complesso dei procedimenti e operazioni atti a rendere sani determinati ambienti confinati e aree di pertinenza mediante la distruzione o inattivazione di microrganismi patogeni;
- **disinfestazione** (lett. c), che riguardano il complesso di procedimenti e operazioni atti a distruggere piccoli animali, in particolare artropodi, sia perché parassiti, vettori o riserve di agenti infettivi sia perché molesti e specie vegetali non desiderate. La disinfestazione può essere integrale se rivolta a tutte le specie infestanti ovvero mirata se rivolta a singola specie;
- **derattizzazione** (lett. d), che riguardano il complesso di procedimenti e operazioni di disinfestazione atti a determinare o la distruzione completa oppure la riduzione del numero della popolazione dei ratti o dei topi al di sotto di una certa soglia;
- **sanificazione** (lett. e), che riguardano 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 l'illuminazione e il rumore.

Alla luce di ciò, tenuto conto delle esigenze dei soggetti che, per la riapertura, devono farsi carico delle spese necessarie ad ottemperare alle suddette regole, nonché della situazione di crisi economica aggravata dal "lockdown" disposto per arginare gli effetti dell'emergenza sanitaria, le Autorità governative hanno previsto significative agevolazioni e, segnatamente, un credito d'imposta per l'attuazione dei programmi di sanificazione e disinfezione "anti-contagio".

L'art. 64 del DL 18/2020 (c.d. "Cura Italia"), convertito nella Legge 24 aprile 2020 n. 27 (G.U. 29 aprile 2020 n. 110, S.O. 16), al fine di incentivare la sanificazione degli

**Il bonus
sanificazione**

**Sviluppi
normativi**

Studio Poppi

Via Casalino, 5/H
24121 Bergamo - Italy
Tel. +39 035 237373
Fax +39 035 237392
info@studiopoppi.com
www.studiopoppi.com

ambienti di lavoro, quale misura di contenimento del contagio da Covid-19, ha introdotto "un **credito d'imposta**, nella misura del **50 per cento** delle spese di **sanificazione** degli ambienti e degli strumenti di lavoro sostenute e documentate fino ad un massimo di 20.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo massimo di 50 milioni di euro per l'anno 2020'.

Successivamente, tale misura è stata ulteriormente estesa ex art. 30 del DL. 23/2020 (c.d. "Liquidità"), in corso di conversione in legge, "anche alle spese sostenute nell'anno 2020 per l'acquisto di **dispositivi di protezione individuale** e altri **dispositivi di sicurezza** atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici e a garantire la distanza di sicurezza interpersonale", oltre a quelle cui faceva già riferimento il citato art. 64.

OSSERVA

Con la circ. Agenzia delle Entrate 13 aprile 2020 n.9, è stato chiarito che l'art.30 del DL Liquidità amplia l'ambito oggettivo di applicazione del credito d'imposta previsto dall'art.64 del DL Cura Italia per le spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro, includono (§13.1):

- tra i dispositivi di protezione individuale, le "mascherine chirurgiche, Ffp2 e Ffp3, guanti, visiere di protezione e occhiali protettivi, tute di protezione e calzarli";
- tra i dispositivi di sicurezza, "barriere e pannelli protettivi" nonché "detergenti mani e i disinfettanti".

Il DL 19 maggio 2020 n. 34 (c.d. DL "Rilancio"), pubblicato in G.U. Serie Generale 19 maggio 2020 n.128 - Suppl. Ordinario n. 21, ha stabilito l'abrogazione di tali disposizioni, facendo confluire la disciplina del credito d'imposta per la sanificazione in una nuova norma: l'art. 125 (di cui si dirà meglio nei paragrafi che seguono).

Credito d'imposta

Ai sensi dell'art. 125 del DL Rilancio, è previsto 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. Tale credito spetta fino ad un massimo di 60.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2020.

Possono beneficiare dell'agevolazione:

- i soggetti esercenti **attività d'impresa**;
- gli esercenti **arti e professioni**;
- gli **enti non commerciali**, compresi gli **enti del Terzo del settore** e gli **enti religiosi civilmente riconosciuti**.

Nell'**ambito applicativo** dell'agevolazione sono incluse le spese per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati, ma anche i dispositivi di protezione individuale e quelli atti a garantire la salute di lavoratori e utenti (in aderenza all'orientamento precedentemente espresso dall'Agenzia delle Entrate per l'analogo credito d'imposta previsto dai precedenti DL "Cura Italia" e "Liquidità", ora abrogati, nella circ. 13 aprile 2020 n. 9. Si veda, sul punto, il paragrafo precedente).

Sono **ammesse**, infatti, al "nuovo" credito d'imposta le **spese sostenute per**:

- la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività (lett. a);
- 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 (lett. b);
- l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti (lett. c);
- l'acquisto di dispositivi di sicurezza diversi da quelli di cui alla lettera b) (cioè 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 (lett. d);
- l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione (lett. e).

In merito alle **modalità di impiego** dell'agevolazione, sono fornite precise indicazioni dal comma 3 del suddetto art. 125. Segnatamente, il credito d'imposta può essere utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa, ovvero in compensazione mediante il modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Non trova peraltro applicazione né il limite alla compensazione dei crediti da quadro RU, pari a 250.000 euro di cui all'art. 1, comma 53, della Legge n. 244/2007, né il limite generale alle compensazioni di cui all'art. 34 della Legge n. 388/2000 (700.000 euro, elevato a 1.000.000 per il 2020 per effetto dell'art. 147 del DL 34/2020).

OSSERVA

Riepilogando, in relazione al credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro, rispetto alle previsioni originariamente contenute nell'art.64 del DL 18/2020 convertito, poi esteso dall'art.30 del DL 23/2020 all'acquisto di dispositivi di protezione individuale, il "DL Rilancio" ha stabilito:

- l'inclusione degli enti non commerciali tra i soggetti beneficiari dell'agevolazione;
- l'incremento della misura del credito d'imposta, che spetterebbe nella misura del

60% (anziché del 50%) delle spese sostenute, fino ad un massimo di 60.000,00 euro (anziché di 20.000,00 euro) per ciascun beneficiario;

- l'aumento delle risorse disponibili, pari a 200 milioni di euro (non più 50 milioni);
- l'estensione ad altri dispositivi di protezione, quali termometro e termoscanter;
- l'utilizzo del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi o in compensazione mediante il modello F24.

È altresì previsto che il credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti e per l'acquisto dei dispositivi di protezione individuale **non concorre alla formazione del reddito** ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'IRAP, restando, pertanto, fiscalmente irrilevante per il beneficiario.

OSSERVA

Il credito d'imposta appare cumulabile con altre agevolazioni per le medesime spese, comunque nel limite dei costi sostenuti.

Tale misura potrebbe invero cumularsi, per espressa disposizione di cui all'art. 120 del DL Rilancio, con il credito d'imposta del 60% delle spese sostenute nel 2020, utilizzabile nel 2021 fino ad un massimo di 80.000 euro, per l'adozione, da parte dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi **aperti al pubblico** (es. bar, ristoranti, alberghi, teatri e cinema), di misure legate alla necessità di **adeguare i processi produttivi e gli ambienti di lavoro**, nel rispetto delle **prescrizioni sanitarie** e le misure di contenimento contro la diffusione del virus COVID-19, **ivi compresi quelli edilizi** necessari per il **rifacimento di spogliatoi e mense, la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, l'acquisto di arredi di sicurezza.**

Si tenga presente che, **allo stato attuale, non è ancora possibile l'elargizione del credito di imposta in favore dei beneficiari.** Il credito di imposta non è, infatti, riconosciuto automaticamente, essendone **rimessa l'individuazione dei criteri e le modalità di applicazione e di fruizione** - anche al fine del rispetto del limite di spesa (cfr. art. 125 comma 4) - ad un **provvedimento attuativo** del direttore dell'Agenzia delle Entrate, *"da adottare entro 30 giorni dalla data di pubblicazione della legge di conversione del presente decreto legge"*.

Le disposizioni summenzionate **si applicano**, in ogni caso, **nel rispetto dei limiti e delle condizioni** contenute nel **"Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19"**, come da comunicazione della Commissione europea 19 marzo 2020 C (2020) 1863 *final* e successive modifiche.

Credito d'imposta per la sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione – Art. 125 DL 19 maggio 2020 n.34 (c.d. "Rilancio")

Soggetti beneficiari	<ul style="list-style-type: none"> → Esercenti attività d'impresa, arte o professione; → enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo del settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti
Oggetto	<ul style="list-style-type: none"> → Spese per la sanificazione di ambienti nei quali esercitata l'attività lavorativa e istituzionale, nonché degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività; → spese per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, di prodotti detergenti e disinfettanti, di dispositivi di sicurezza nonché quelli idonei a garantire il distanziamento sociale.
Entità del credito	<ul style="list-style-type: none"> → 60% delle spese sostenute; → limite di 60.000 euro per ogni beneficiario; → fino ad esaurimento delle risorse stanziare per complessivi 200 milioni di euro.
Ambito temporale	Periodo d'imposta 2020

Cessione del credito

A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 2021, alternativamente all'utilizzo diretto, in virtù dell'art. 122 del DL Rilancio, il credito d'imposta può costituire oggetto di **cessione**, ancorché parziale, a favore di altri soggetti, ivi compresi gli intermediari bancari e finanziari.

In tale ipotesi, il credito d'imposta ceduto è fruibile dal cessionario con le **stesse modalità** con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente e, pertanto, può anche essere portato in **compensazione** ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/1997, fermo che la quota di credito non utilizzata nell'anno non può essere né utilizzata negli anni successivi né chiesta a rimborso.

Anche nei confronti del cessionario, non si applicano il limite alla compensazione dei crediti da quadro RU, pari a 250.000 euro, di cui all'art. 1, comma 53, della Legge n. 244/2007 e quello generale alle compensazioni di cui all'art. 34 della Legge n. 388/2000 (700.000 euro).

Inoltre, è espressamente stabilito che l'eventuale cessione del credito non vale a pregiudicare i poteri delle Amministrazioni competenti all'accertamento e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente in relazione alla spettanza del credito d'imposta, mentre **"i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto"** (art. 122 comma 4 del DL 34/2020).

Con provvedimento del Direttore dell'Agazia delle Entrate, "da emanare entro 30 giorni dalla data di pubblicazione della legge di conversione del presente decreto legge", saranno definite le modalità di esercizio dell'opzione per la cessione, da effettuarsi in via telematica, nonché per il monitoraggio sull'impiego del credito d'imposta.

Appare opportuno, ai fini IVA, considerare gli **aspetti legati alla fatturazione delle operazioni di sanificazione e/o disinfezione degli ambienti** (uffici, negozi, magazzini, locali ad uso commerciale o ad uso abitativo, ecc.).

Occorre, invero, tener conto dell'applicabilità **del meccanismo di inversione contabile** di cui all'**art. 17, comma 6, lett. a-ter), D.P.R. 633/1972** per le **prestazioni di pulizia relative agli edifici**.

Con la **circ. Agenzia delle Entrate 27 marzo 2015 n. 14**, è stato precisato che l'individuazione delle **prestazioni di "pulizia" soggette a c.d. reverse charge** dev'essere valutata unicamente sulla base dei seguenti codici ATECO:

- **81.21.00**: pulizia generale non specializzata di edifici (inclusi uffici, fabbriche, negozi, uffici pubblici ed altre strutture commerciali e professionali, nonché condomini; pulizia specializzata di edifici, effettuata da imprese che dispongono di capacità e attrezzature particolari, come la pulizia di vetrate, camini e caminetti, fornaci, inceneritori, caldaie, condotti di ventilazione e dispositivi di evacuazione dei fumi; pulizia di macchinari industriali; altri servizi di pulizia di edifici e di impianti e macchinari industriali);
- **81.22.02: altre attività di pulizia specializzata di edifici** di edifici e di impianti e macchinari industriali, **tra le quali rientrano** quelle effettuate da imprese che dispongono di capacità ed attrezzature particolari.

Ne restano escluse le attività diverse da quelle di pulizia in senso stretto, tra le quali si annoverano le attività **di disinfezione e disinfestazione** contraddistinte dal codice ATECO **81.29.10**.

Alla **sanificazione**, invece, **non è attribuito alcun codice specifico**.

In questo contesto, malgrado sia complessa la determinazione delle attività rientranti nell'ambito della "sanificazione", la parte delle operazioni poste in essere che sia riconducibile ai codici ATECO 81.21.00 e 81.22.02 potrebbe essere soggetta a inversione contabile (se resa a soggetti passivi). Sarebbe, invece, **da considerarsi imponente ad IVA** secondo le modalità ordinarie il **servizio di disinfezione degli edifici rientrante nell'ambito del codice ATECO 81.29.10** (cfr. al proposito Cosentino C., La Grutta S., "Detrazione IVA con le regole ordinarie per gli acquisti connessi al COVID-19", www.eutekne.info, Il Quotidiano del Commercialista, 18.5.2020).

Regime IVA delle prestazioni di pulizia, sanificazione e disinfezione

Prestazioni di mera pulizia in quanto rientrano tra quelle indicate nel codice ATECO 81.21.00 e 81.22.02	Soggette al reverse charge di cui all'articolo 17, comma 6, lettera a-ter, DPR 633/1972, se rese nei confronti di un soggetto passivo iva
Prestazioni di disinfezione (compresi quelle di disinfestazione e derattizzazione), codice ATECO 81.29.10	Non sono soggette al meccanismo dell'inversione contabile e devono essere assoggettate ad iva secondo le modalità ordinarie
Prestazioni di sanificazione poiché presuppongono la disinfezione o la disinfestazione	Soggetti ad iva secondo le modalità ordinarie.

Ciò premesso, la fatturazione delle spese di sanificazione degli ambienti di lavoro previste dall'art. 125 del DL Rilancio, per le quali può competere il credito d'imposta del 60%, potrebbe esporre prestatore e committente a **rischi di errore** ogniqualvolta l'intervento di sanificazione fosse configurato come generica prestazione di servizi. Tali prestazioni possono essere espletate, infatti, da soggetti che erogano servizi di pulizie, specializzate e non, con potenziale commistione nell'addebito fra mera pulizia e sanificazione.

Occorre, pertanto, che i corrispettivi relativi alle prestazioni di sanificazione, soggette ad IVA secondo le modalità ordinarie (ossia con "IVA esposta"), siano indicati in fattura separatamente rispetto a quelli relativi alle prestazioni di pulizia, soggette ad IVA con applicazione dell'inversione contabile in presenza di committente soggetto passivo.

OSSERVA

Laddove la fatturazione dovesse risultare unitaria, riportandosi un unico compenso indistinto, andrebbe applicato il "regime dell'IVA esposta" in tutti i casi.

Errore in fattura

Secondo l'art. 6, comma 9-bis del DLgs. 471/97, **qualora per errore i servizi di sanificazione e/o disinfezione siano stati fatturati dall'impresa di pulizie in "reverse charge" anziché con modalità ordinaria, il committente ha il diritto alla detrazione dell'imposta assolta irregolarmente**, mentre **l'impresa** che ha eseguito la prestazione di sanificazione o disinfezione seppur debitore dell'imposta, non è obbligata all'assolvimento della stessa, ma è **punita con la sanzione in misura fissa stabilita da un minimo di 250 a un massimo di 10.000 euro**, del cui pagamento è responsabile, in via solidale, il committente. Tale violazione è sanabile mediante **l'istituto del ravvedimento operoso**, che determinerebbe il pagamento

della sanzione ridotta da 1/9 a 1/5 di 250 euro (sanzione minima) a seconda del momento in cui ci si ravvede.

Misura di sostegno ulteriore per le imprese

Altro incentivo per contenere l'impatto sugli operatori economici degli oneri connessi alla sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro è rappresentato dal **finanziamento erogato dall'INAIL per l'acquisto di dispositivi e altri strumenti di protezione individuale.**

Secondo l'art. 95 del DL 19.5.2020 n. 34 (decreto "Rilancio"), tale intervento è destinato, in particolare, alle imprese, anche individuali, iscritte al Registro delle imprese o all'Albo delle imprese artigiane nonché alle imprese agricole, agrituristiche ed alle imprese sociali di cui al DLgs. 112/2017, per il **rimborso dei costi sostenuti, dal 17 marzo 2020 fino alla data di presentazione della domanda**, per l'acquisto, tra l'altro, di *"dispositivi per la sanificazione dei luoghi di lavoro; sistemi e strumentazione per il controllo degli accessi nei luoghi di lavoro utili a rilevare gli indicatori di un possibile stato di contagio"* (lett. d).

L'importo massimo finanziabile è pari a:

- 15.000 euro per le imprese fino a 9 dipendenti,
- 50.000 euro per le imprese da 10 a 50 dipendenti,
- 100.000 euro per le imprese con più di 50 dipendenti.

Tale **contributi sono concessi con procedura automatica** di cui all'art. 4 del DLgs. 31 marzo 1998, n. 123, che sarà gestita da Invitalia, con le risorse e in base alle indicazioni fornite dall'INAIL.

A fronte di ciò, è stato revocato il bando di finanziamento "Impresa Sicura", attivato sempre da Invitalia, che, alle condizioni e secondo le modalità ivi stabilite, consentiva alle imprese l'accesso al rimborso delle spese sostenute (e documentate) per l'acquisto dei **dispositivi di protezione** (es. mascherine, guanti, tute, pannelli e barriere protettive).

OSSERVA

Si segnala che, in base al bando "Impresa Sicura", ormai revocato, non erano ammissibili gli importi delle fatture relativi a imposte e tasse, compresa l'IVA.

Va peraltro segnalato che, grazie all'art.124 del DL 34/2020, è stato introdotto uno specifico regime di "esenzione" IVA, con diritto alla detrazione dell'imposta di cui all'art.19, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n.63, per la cessione di beni necessari al contenimento dell'epidemia da Covid-19 (mascherine chirurgiche, mascherine Ffp2 e Ffp3, articoli di abbigliamento protettivo per finalità sanitarie, ecc...).

Nessuna "esenzione" da IVA risulta, tuttavia, prevista allo stato, per gli acquisti connessi alla sanificazione degli ambienti di lavoro.

Si tenga presente che tali finanziamenti sono **incompatibili**, ai sensi del comma 4 del citato art. 95, **con altre agevolazioni**, anche di natura fiscale, qualora aventi ad oggetto i medesimi costi ammissibili. Non dovrebbero, pertanto, essere cumulabili con il credito **d'imposta sopra indicato**.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti