

## Risposta n. 9/2023

**OGGETTO: IVA – Trattamento applicabile al servizio di trasporto e di consegna dei pasti a domicilio**

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

### QUESITO

Il Comune istante (di seguito, "Comune" o "istante") gestisce l'appalto del servizio di consegna pasti a domicilio in favore di utenti che sono in possesso delle caratteristiche previste dal vigente regolamento comunale.

Al riguardo, rappresenta che *«la ditta appaltatrice del servizio di fornitura dei pasti a domicilio (...) applica l'IVA nella misura del 10 per cento, ai sensi della disposizione contenuta nella tabella A, numero 80), parte terza, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633»*, e che *«il servizio di consegna pasti a domicilio degli utenti viene effettuata da una diversa ditta appaltatrice (...)»*.

Il Comune evidenzia che *«in materia di applicazione dell'IVA al servizio di consegna dei pasti, più volte dibattuto, si sia espressa l'Amministrazione finanziaria e da ultimo sia intervenuta la disposizione contenuta nell'articolo 1, comma 40, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di Bilancio per il 2021), la quale assoggetta all'IVA del 10 per cento le cessioni di piatti pronti e di pasti che siano stati cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati in vista della loro consegna a domicilio o asporto allineandoli alla stessa aliquota prevista per la preparazione degli stessi»*.

Ciò posto, l'istante chiede chiarimenti in merito alla corretta individuazione dell'aliquota IVA applicabile al servizio di consegna dei pasti a domicilio e, nello specifico, se lo stesso debba essere equiparata a quella del servizio di preparazione degli alimenti.

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

L'istante ritiene che alla prestazione di servizio concernente il trasporto e la consegna dei pasti a domicilio, in quanto accessoria alla prestazione principale di somministrazione alimentare, possa essere applicata l'IVA nella medesima misura del 10 per cento.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 28 novembre 2006, n. 112 prevede, in generale, che *«a ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo*

*dei diversi elementi costitutivi del prezzo*». In altri termini, ciascuna cessione di beni o prestazione di servizi deve essere normalmente considerata distinta e indipendente e, come tale, valutata separatamente dal punto di vista dell'IVA.

Nel caso di "*prestazione unica*" sul piano economico, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, l'operazione non deve essere artificialmente scomposta per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA.

In particolare, si è in presenza di una "*prestazione unica*" quando le prestazioni e/o cessioni, pur formalmente distinte e suscettibili di essere eseguite separatamente, non sono tra loro indipendenti in quanto così strettamente connesse da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissolubile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (*cf. ex multis*, sentenza causa C-251/05 del 6 luglio 2006).

La stessa Corte di Giustizia precisa, altresì, che *«una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore»* (*cf. sentenze*: 18 gennaio 2018, causa C-463/16; 8 dicembre 2016, causa C-208/15; 16 aprile 2015, causa C-42/14; 19 luglio 2012, causa C-44/11; 25 febbraio 1999, causa C-349/96).

Nell'ordinamento interno, l'articolo 12 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, al comma 1, stabilisce, tra l'altro, che *«le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti tra le parti dell'operazione principale.»*

Al riguardo, con diversi documenti di prassi, in linea con i principi espressi dalla giurisprudenza unionale, è stato chiarito che per non assoggettare autonomamente ad IVA una cessione o una prestazione di servizi "accessoria" è necessario che l'operazione "secondaria" sia effettuata in presenza di determinate condizioni (*cf.* risposte n. 163 e n. 520 rispettivamente del 3 giugno 2020 e del 19 ottobre 2022; risoluzioni n. 283/E del 11 dicembre 2009; n. 337/E del 1 agosto 2008; n. 367/E del 3 ottobre 2008; n. 229/E del 21 agosto 2007). In particolare, è stato precisato che possono qualificarsi accessorie, agli effetti dell'IVA, unicamente le operazioni che:

- integrano, completano e rendono possibile la prestazione "principale";
- sono rese direttamente dal medesimo soggetto dell'operazione "principale";
- sono rese nei confronti del medesimo soggetto (cessionario e/o committente)

nei cui confronti viene effettuata l'operazione "principale".

Con riguardo al presupposto soggettivo, è necessario che l'operazione "principale" e quella "secondaria" ("accessoria") siano effettuate dal medesimo soggetto ovvero per suo conto o a sue spese, in virtù di un mandato senza rappresentanza (*cf.* risoluzione 11 febbraio 1998, n. 6).

In relazione al presupposto oggettivo, per individuare le operazioni "accessorie" occorre verificare concretamente il nesso di dipendenza funzionale con la prestazione "principale" e il valore comparativo delle varie prestazioni.

In particolare, una cessione di beni o una prestazione di servizi risulta "accessoria" a un'operazione principale quando integra, completa e rende possibile quest'ultima. Non è dunque sufficiente una generica utilità della prestazione "accessoria" all'attività "principale", unitariamente considerata: occorre che la prestazione "accessoria" formi un

tutt'uno con l'operazione "principale" (*cf.* risposta n. 306/E del 3 settembre 2020; in tal senso anche risoluzioni n. 88/E del 12 giugno 2001 e n. 25/E del 14 aprile 2021).

Con riferimento alla fattispecie prospettata, come rappresentato dall'istante, la società che è tenuta a effettuare il servizio di consegna dei pasti a domicilio degli utenti è diversa da quella risultante appaltatrice del servizio proprio di fornitura dei medesimi pasti.

In base all'articolo 1 (rubricato "*oggetto dell'appalto*") capitolato speciale d'appalto relativo all'«*affidamento dei servizi di sostegno alla domiciliarità*» risulta che i servizi di sostegno alla domiciliarità consistono in:

a) un servizio di assistenza domiciliare che è costituito da un complesso di prestazioni di natura socio-assistenziale effettuate al domicilio di persone adulte e anziane in condizioni di non autosufficienza;

b) un servizio di trasporto e consegna pasti a domicilio, prelevandoli dalla struttura predisposta alla loro preparazione con utilizzo di mezzi propri della ditta, da realizzare nel contesto dell'attività di assistenza domiciliare garantita dal Comune per rispondere alle esigenze di quei soggetti che non sono in grado di provvedere autonomamente alla preparazione del cibo e/o al bisogno di un'alimentazione corretta;

c) un servizio di socializzazione e animazione nonché di un servizio educativo per persone adulte, consistente rispettivamente nella progettazione e organizzazione di interventi animativo-ricreativi nell'ambito dell'attività laboratoriale realizzata presso i Centri anziani del territorio e l'altro rivolto ad adulti in situazione di fragilità e vulnerabilità sociale che necessitino di un percorso di recupero delle capacità personali e relazionali.

Con riferimento più specificatamente al servizio di trasporto e consegna pasti a domicilio, l'articolo 2 del medesimo capitolato speciale (rubricato "*Finalità e prestazioni del servizio SAD*") stabilisce che tra le prestazioni richieste è ricompreso anche il servizio di trasporto e consegna pasti a domicilio (SCP) che «*consiste nel trasporto e nella consegna di pasti a domicilio, prelevandoli dalla struttura predisposta alla loro preparazione con utilizzo di mezzi propri della Ditta, da realizzare nel contesto dell'attività di assistenza domiciliare garantita dal Comune per rispondere alle esigenze di quei soggetti che non sono in grado di provvedere autonomamente alla preparazione del cibo e/o al bisogno di un'alimentazione corretta.*».

Il successivo articolo 6 (rubricato "*Attivazione del servizio di trasporto e consegna pasti a domicilio (SCP)*") prevede, tra l'altro, che «*il Servizio consiste nel trasporto e nella consegna quotidiana del pasto di mezzogiorno presso il domicilio degli utenti. I pasti devono essere prelevati dalla Ditta aggiudicataria presso il centro di cottura e confezionamento (attualmente individuato in ... presso la ditta Alfa). I pasti, preparati dai soggetti incaricati e conservati in contenitori termici monoporzione, devono essere prelevati dal centro di confezionamento (...) e consegnati all'utente come specificato nel presente Capitolato. Il trasporto e la consegna dei pasti deve avvenire nel rispetto delle norme vigenti in materia e, in particolare, di quelle previste dal Reg. CE 29.04.04, n. 852/04 e del DPR 327/80, (...). Il soggetto aggiudicatario dovrà garantire nell'esecuzione del servizio tutti i mezzi di trasporto necessari per un adeguato svolgimento del servizio stesso, (...). Gli automezzi utilizzati dovranno avere evidente la denominazione della Ditta affidataria, regolarmente autorizzati e registrati per la circolazione ed il trasporto per conto terzi, muniti dell'apposita autorizzazione sanitaria*

*e adeguatamente predisposti al trasporto di alimenti in base alla vigente normativa di settore. (...)».*

Da quanto previsto nel suddetto capitolato speciale, dunque, il servizio di sostegno alla domiciliarità risulta essere costituito da diversi e distinti servizi, tra i quali anche il citato "*servizio di trasporto e consegna pasti a domicilio (SCP)*" e che il servizio di trasporto e consegna dei pasti a domicilio viene effettuato da un soggetto diverso da quello che è tenuto alla preparazione, cottura e confezionamento dei medesimi pasti, ovvero dalla ditta aggiudicataria dello stesso che è tenuta a prelevare i pasti da consegnare a domicilio degli utenti, dal centro di cottura e confezionamento individuato presso la ditta che risulta essere la ditta appaltatrice del servizio di fornitura dei suddetti pasti.

La ditta aggiudicataria del trasporto e consegna dei pasti, pertanto, svolge unicamente detto servizio che è distinto da quello di fornitura degli stessi, ossia della preparazione, cottura e confezionamento.

Alla luce di quanto sopra esposto, si ritiene che la prestazione di servizio consistente nel trasporto e consegna non possa considerarsi accessoria al servizio di fornitura pasti ai fini della fruizione del medesimo trattamento ai fini dell'IVA di quest'ultimo servizio.

Inoltre, non si ritiene applicabile al servizio di trasporto e consegna dei pasti a domicilio la disposizione contenuta nell'articolo 1, comma 40, della legge 27 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio per il 2021) la quale stabilisce che *«la nozione di preparazioni alimentari di cui al numero 80) della tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, deve essere interpretata nel*

*senso che in essa rientrano anche le cessioni di piatti pronti e di pasti cotti, arrostiti, fritti o altrimenti preparati in vista del loro consumo immediato, della loro consegna a domicilio o dell'asporto».*

Con tale disposizione, in sostanza, il legislatore ha inteso fornire una soluzione alla problematica inerente la qualificazione ai fini dell'IVA dell'attività di preparazione dei cibi da asporto o da consegnare a domicilio da parte degli operatori della ristorazione. Infatti, prima dell'intervento del legislatore non risultava del tutto chiaro se dette preparazioni dovessero essere considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi in quanto somministrazioni di alimenti.

Diversamente, la norma in esame concerne la fornitura di piatti pronti e di pasti non solo in vista del loro consumo immediato, ma anche della loro consegna a domicilio o dell'asporto, ma non riguarda il diverso servizio di trasporto e consegna degli stessi.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**LA DIRETTRICE CENTRALE  
(firmato digitalmente)**