

Food delivery: quali aliquote durante il lockdown imposto per contrastare il COVID-19?

di Fabio Falcone

L'approfondimento

In tempi di Coronavirus, onde scongiurare il diffondersi del virus, la consegna a domicilio di cibo ha rappresentato l'unico modo per poter consumare cibi e pietanze solitamente consumati altrove, ossia, nei ristoranti, nei bar, nei pub ecc.

Al di là di considerazioni circa la natura del food delivery in questo particolare momento storico (mera cessione di beni oppure servizio di somministrazione degli stessi?), laddove si voglia sostenere che la consegna a domicilio di un pranzo anche particolareggiato rappresenti comunque una cessione di beni, occorrerà a quel punto individuare l'aliquota IVA applicabile, non sempre di agevole individuazione.

Riferimenti

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3, Tabella A, Parte III, n. 121

Agenzia delle entrate, Principio 22 febbraio 2019, n. 9

Corte di Giustizia, sentenza 10 marzo 2011, cause riunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09

Nei mesi appena trascorsi il c.d. *food delivery* (vale a dire la forma di vendita secondo la quale il cliente ordina il cibo chiedendo di consegnarlo presso il proprio domicilio o in altro luogo specificamente indicato) è balzato, necessariamente e, sotto certi aspetti, "malauguratamente", alla ribalta, risultando l'unico modo per poter consumare cibi e pietanze solitamente consumati altrove, ossia, nei ristoranti, nei bar, nei pub ecc.

In linea teorica, e in condizioni di normalità, adoperando tale particolare forma di distribuzione, l'aliquota IVA relativamente applicabile dovrebbe essere individuata in base alla tipologia del bene ceduto, atteso che la consegna nel luogo indicato al momento dell'ordinazione assume o comunque dovrebbe assumere la connotazione di un semplice servizio accessorio, non tale da poter tramutare la cessione di alimenti e bevande in somministrazione degli stessi, per la quale si applica l'aliquota del 10%, ai sensi del n. 121 della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, in luogo della aliquota applicabile in dipendenza della singola tipologia di bene alimentare venduto.

Il punto è che, in tempi di Coronavirus, onde scongiurare il diffondersi del virus, ovvero, per ridurre il contagio, la consegna a domicilio ha rappresentato l'unico modo per poter consumare particolari tipi di alimenti e bevande, sussistendo il divieto assoluto (salvo casi particolari) di uscire di casa (essendo quindi esclusa anche l'ipotesi del *take away*, ossia, la forma di vendita per la quale il cliente ordina il cibo altrove, recandosi poi direttamente nella sede del ristoratore per prelevarlo (1)).

Fabio Falcone - *Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo*

Note:

(1) Durante il periodo del lockdown i servizi di ristorazione sono stati sospesi in base all'articolo 1, lett. b), del D.P.C.M. 11 marzo 2020, che al riguardo prevedeva quanto segue: "Sono sospese le attività dei servizi di ristorazione (fra cui bar, pub, ristoranti, gelaterie, pasticcerie), ad esclusione delle mense e del catering continuativo su base contrattuale, che garantiscono la distanza di sicurezza interpersonale di un metro. Resta consentita la sola ristorazione con consegna a domicilio nel rispetto delle norme igienico sanitarie sia per le attività di confezionamento che di trasporto". Le attività in esame sono riprese, a determinate condizioni, solo a far data dal 18 maggio 2020, in base al D.P.C.M. 17 maggio 2020, il quale, peraltro, continua a consentire la

(segue)

Ebbene, al cospetto di tale circostanza è lecito domandarsi se il servizio di consegna a domicilio ha mantenuto la connotazione di mero servizio accessorio, oppure ha assunto una rilevanza tale da poter tramutare quella che all'apparenza risulta una mera cessione di beni alimentari nel servizio di somministrazione degli stessi.

L'Agenzia delle entrate ha, anche di recente, chiarito (e ribadito) che in caso di operazioni aventi natura mista, ossia, in cui siano presenti sia un *dare* che un *facere*, si ha prestazione di servizi solo se la seconda componente prevale sulla prima; tuttavia, al riguardo non va dimenticato che, stando alle indicazioni della Corte di Giustizia, la prevalenza di un elemento rispetto all'altro deve essere individuata in base ad un criterio qualitativo, piuttosto che quantitativo.

Ecco allora che il servizio di consegna a domicilio, in un momento in cui si è costretti (*ex lege*) a rimanere all'interno di detto domicilio, assume un valore ed un rilievo, qualitativamente parlando, non indifferente; cosicché, in caso di consegna alla abitazione del cliente (o comunque indicata dal cliente), non può darsi per scontato di essere in presenza di una mera cessione di beni, risultando necessaria o comunque opportuna una riflessione e un'indagine sulla concreta incidenza di detto servizio sulle operazioni aventi ad oggetto alimenti e bevande.

Il confine tra cessione di beni e prestazioni di servizi: le indicazioni della Corte di Giustizia

Come detto, preziose indicazioni, in chiave ermeneutica, sulla questione in esame, provengono dalla Corte di Giustizia e da quanto dalla stessa chiarito e affermato in alcune sue pronunce.

In particolar modo, rileva quanto precisato dai giudici lussemburghesi nella sentenza Bog e a. (cause riunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09 del 10 marzo 2011), nella quale si rinvencono elementi e chiarimenti certamente utili alla presente indagine.

In tale procedimento la Corte di Giustizia è stata chiamata a pronunciarsi in ordine all'aliquota IVA applicabile con riferimento ai beni ceduti in ciascuna delle vicende giudiziarie sottoposte al suo vaglio, vale a dire salsicce e patatine fritte (cause riunite C-497/09 e C-501/09), *popcorn* e *tortilla chips* (causa C-499/09), oltre ai pasti

somministrati mediante l'attività di *catering* a domicilio (causa C-502/09) (2).

Per risolvere i casi sottoposti al suo esame, la Corte di Giustizia ha dovuto innanzitutto verificare se nelle singole fattispecie ci si trovasse al cospetto di una cessione di beni, ovvero, di una prestazione di servizi.

Difatti, in aderenza all'ormai consolidato insegnamento della stessa giurisprudenza comunitaria, laddove un'operazione sia costituita da una serie di elementi e di atti, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata, per determinare, da un lato, se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso, la suddetta prestazione unica debba essere qualificata come cessione di beni o come prestazione di servizi (3).

Non va dimenticato, del resto, che se, da un lato, ai sensi dell'art. 2 della Direttiva IVA (4) ciascuna operazione deve essere considerata di regola come autonoma e indipendente, dall'altro lato, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non deve essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA.

Ne consegue che si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente, sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (5).

Partendo da tale presupposto, la Corte di Giustizia ha quindi evidenziato che nell'ipotesi in cui debba verificarsi se una operazione vada qualificata come

Note:

(continua nota 1)

ristorazione con consegna a domicilio, purché, ovviamente, vengano assunti una serie di accorgimenti e di precauzioni per contrastare la diffusione del Covid - 19.

(2) Sulla sentenza Bog e a. si veda M. Peirola, "Prevalenza del fare sul dare nelle operazioni aventi per oggetto alimenti e bevande", in questa *Rivista*, n. 4/2019.

(3) Al riguardo si veda la sentenza 27 ottobre 2005, causa C-41/04, *LevobVerzekeringen* e *OV Bank*, punto 19; nonché la sentenza 29 marzo 2007, causa C-111/05, *Aktiebolaget NN*, punto 21.

(4) Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006.

(5) Si veda la sentenza *LevobVerzekeringen* e *OV Bank*, cit., punti 20 e 22; nonché la sentenza *Aktiebolaget NN*, cit., punti 22 e 23.

cessione di beni, ovvero, come prestazione di servizi, occorre prendere in considerazione tutte le circostanze in cui si svolge l'operazione, ricercando gli elementi caratteristici e, soprattutto, identificando quelli predominanti.

Segnatamente, "l'elemento predominante deve essere determinato basandosi sul punto di vista del consumatore medio [...] e tenendo conto, nel contesto di una valutazione di insieme, dell'importanza qualitativa e non semplicemente quantitativa degli elementi di prestazione di servizi rispetto a quelli rientranti in una cessione di beni" (6).

Seguendo il suindicato criterio "guida", i giudici lussemburghesi sono giunti alla conclusione che le operazioni relative alle cause C-497/09 e C-501/09, nonché alla causa C-499/09 costituissero delle mere cessioni di beni, non sussistendo elementi che consentivano di sostenere di essere al cospetto di una più ampia prestazione di servizi.

In particolare, a dire dei giudici europei "si deve constatare che, nelle attività oggetto del procedimento principale nelle cause C-497/09 e C-501/09, non vi è personale di servizio, non vi è effettiva consulenza ai clienti, non vi è un servizio propriamente detto, consistente, tra l'altro, nella trasmissione delle ordinazioni alla cucina, nella ulteriore presentazione dei piatti e nel relativo servizio al tavolo ai clienti, non vi sono locali chiusi e climatizzati, specificamente dedicati al consumo degli alimenti forniti, non vi è guardaroba né toilette e, non vi sono essenzialmente, né stoviglie, né mobili, né coperti da apparecchiare" (7).

In effetti, gli elementi di prestazione di servizi menzionati dal giudice remittente (nelle vicende di cui alle cause C-497/09 e C-501/09) consistevano solamente nell'esistenza di infrastrutture rudimentali, vale a dire semplici banchi per il consumo, senza alcuna possibilità di sedersi, che peraltro consentivano il consumo *in loco* solamente a un numero limitato di clienti.

A ciò si aggiunga il fatto che la preparazione di salsicce, patatine fritte, e altri alimenti pronti per essere consumati immediatamente caldi, avveniva in maniera standardizzata, ossia, costante o regolare, in funzione della domanda generalmente prevedibile, e quindi non in riscontro alla specifica richiesta del singolo cliente.

Talché, al cospetto di infrastrutture rudimentali, e tenuto conto del fatto che il cibo veniva preparato in

maniera per così dire continuativa, la Corte di Giustizia è giunta alla conclusione che in simili circostanze l'intervento umano deve ritenersi trascurabile, e certamente non tale da modificare il carattere predominante della prestazione principale, cioè quello di una cessione.

Caratteristica che la Corte di Giustizia ha peraltro riferito anche alla vendita di *popcorn* e *tortilla chips*, di cui alla causa C-499/09, evidenziando che anche in tale vicenda giudiziaria era emerso che i beni alimentari commercializzati venivano preparati in maniera continuativa, e non già su richiesta del singolo cliente, per essere poi consumati in luoghi per così dire di fortuna, la cui funzione principale era quella di consentire l'attesa a quanti avessero acquistato il biglietto del cinema, e non certamente quella di agevolare il consumo di *popcorn* e *tortilla*.

Pertanto, i giudici della Corte di Giustizia sono giunti a sostenere che "per quanto riguarda attività quali quelle oggetto del procedimento principale di cui alle cause C497/09, C499/09 e C501/09, l'elemento preponderante delle operazioni di cui trattasi, considerate nella loro globalità, è costituito dalla cessione di vivande o di pasti pronti per il consumo immediato, poiché la loro preparazione sommaria e standardizzata è intrinsecamente ad essi collegata, e poiché la messa a disposizione di infrastrutture rudimentali che consentono la consumazione *in loco* a un numero limitato di clienti, riveste solo carattere puramente accessorio e secondario. La circostanza che i clienti utilizzino o meno le dette rudimentali infrastrutture è priva di pertinenza poiché, non costituendo la consumazione immediata *in loco* una caratteristica essenziale dell'operazione di cui trattasi, non può determinarne la natura" (8).

Diversa è invece la conclusione cui sono giunti i giudici lussemburghesi in ordine alla vicenda giudiziaria riguardante l'ipotesi dei pasti forniti a domicilio da una impresa di *catering*, di cui alla causa C-502/99, dove il criterio di valutazione della prevalenza di un elemento rispetto all'altro, di tipo qualitativo piuttosto che quantitativo, ha condotto a

Note:

(6) Così la sentenza Bog. e a., punto 62.

(7) Così la sentenza Bog. e a., punto 69.

(8) Così la sentenza Bog. e a., punto 74.

definire le forniture offerte dalla società ricorrente dei veri e propri servizi.

La vicenda riguardava una società che gestiva una macelleria e che svolgeva, contestualmente, attività di *catering* (rosticceria a domicilio), nell'ambito della quale i prodotti alimentari venivano consegnati in contenitori termici sigillati e, a seconda della richiesta dei clienti, potevano essere messe a disposizioni stoviglie, posate, tavolini e persino personale di servizio.

Ebbene, sul punto la Corte di Giustizia ha avuto modo di evidenziare che i prodotti commercializzati dalla società svolgente l'attività di *catering*, "a differenza dei pasti venduti negli *stand*, nei chioschi-bar mobili e nei cinema, [...] non sono in generale il risultato di una semplice preparazione standardizzata, ma contengono una componente di prestazioni di servizi nettamente più importante e richiedono un lavoro e un *know-how* superiori".

Secondo la Corte europea, nella attività di *catering* la qualità dei piatti pronti, la creatività nonché la presentazione sono elementi che rivestono per il cliente quasi sempre un'importanza determinante. Difatti, al cliente viene offerta, non solo la possibilità di comporre il suo menu, ma anche quella di fare realizzare piatti individuali su sua domanda.

Tale dimensione di servizio trova peraltro una traduzione sul piano terminologico in quanto, nel linguaggio corrente, si parla in genere di servizio *catering*, nonché di piatti su ordinazione piuttosto che acquistati da un operatore di *catering*.

I giudici lussemburghesi hanno peraltro considerato che nell'ambito di tale attività i pasti vengono consegnati in recipienti caldi chiusi o riscaldati *in loco*, solitamente in un preciso momento prestabilito dallo stesso cliente, per il quale risulta essenziale poter consumare il pasto nell'orario da lui specificatamente indicato.

Peraltro, le prestazioni di un operatore di *catering* possono comprendere elementi che consentono il consumo come la fornitura di stoviglie, di coperti, ovvero di mobili.

Tali elementi, a differenza della semplice messa a disposizione di una rudimentale infrastruttura nei casi di *stand* o di chioschi-bar mobili e di cinema, presuppongono inoltre un certo intervento dell'uomo per portare, ritirare e, se del caso, pulire il materiale.

In considerazione di tali aspetti i giudici della Corte di Giustizia sono giunti alla conclusione che "salvo i casi in cui l'operatore di *catering* si limiti a consegnare pasti standardizzati senza alcun altro elemento di servizio supplementare o quando altre particolari circostanze dimostrino che la fornitura di vivande rappresenta l'elemento predominante dell'operazione, le attività dell'operatore di *catering* costituiscono prestazioni di servizi".

In pratica, nel caso riguardante la somministrazione da parte del *catering* la complessità e la particolarità del servizio offerto, che potremmo definire "su misura", ha fatto sì che l'alimento in sé considerato passasse in secondo piano, lasciando spazio e prevalenza al servizio complessivamente inteso.

In particolar modo, è stato dato giusto risalto all'aspetto umano e al *quid pluris* garantito dal suo intervento, considerato talmente preponderante, rispetto al bene alimentare venduto, al punto da indurre i giudici lussemburghesi a definire l'operazione sottoposta al loro esame come una vera e propria prestazione di servizi.

Riflessioni sulla rilevanza della consegna a domicilio durante il lockdown dovuto al COVID-19

Secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia, il servizio di *catering* a domicilio (e quindi la consegna a domicilio), laddove consenta al cliente/consumatore di determinare, nello specifico ed a proprio piacimento, menu e tempi di consegna, deve assumersi come prestazione di servizi, risultando una mera cessione di beni solo nelle ipotesi in cui la fornitura di vivande rappresenti l'elemento predominante della prestazione.

In pratica, il fatto che al cliente venga concessa la possibilità di scegliere una data pietanza da un menu variegato, magari soddisfacendo anche richieste particolareggiate, per la cui realizzazione occorre uno specifico *know-how*, rende l'intervento umano così rilevante e preponderante, al punto da far "retrocedere" l'alimento in sé considerato al ruolo di "parte" di un servizio più complesso.

Ebbene, adottando tale criterio interpretativo a quanto verificatosi nel corso del c.d. *lockdown*, appare lecito sostenere che molte delle prestazioni di *delivery* avvenute in questo periodo abbiano rappresentato non già una fornitura di beni, bensì una prestazione di servizi.

È infatti noto che, durante il c.d. *lockdown*, ristoranti, gastronomie *et similia*, spesso hanno concesso a quanti fossero costretti a stare a casa la possibilità di comporre il proprio menu, ovvero, di ordinare piatti complessi e particolareggiati, che necessitavano di una specifica preparazione, per i quali, in condizioni di normalità, probabilmente nemmeno sarebbe stata prevista l'opzione della consegna a domicilio.

Si pensi, solo per esemplificare, al ristorante che, non potendo accogliere clienti al proprio interno, abbia consentito, previa congrua prenotazione, di ordinare e magari comporre il proprio menu, vuoi a base di pesce, vuoi a base di carne, consumando tra le proprie mura domestiche quanto abitualmente consumato altrove. In molti casi sarà stato possibile prenotare l'ora di consegna, ottenere, nel caso del menu a base di pesce, che venissero tolte le lisce, o, più in generale, che la pietanza venisse consegnata già pronta per l'immediato consumo, utilizzando contenitori usa e getta, i quali, oltre a mantenere caldi i cibi, avranno consentito anche di evitare l'incomodo di pulire le stoviglie al termine del pasto.

Ovvero, si pensi alla possibilità di ordinare pietanze a base di carne, preparate in modo particolare, magari accompagnate da vini suggeriti dallo stesso *chef*, in quanto adatti al tipo di carne utilizzata e alla specifica modalità di cottura.

In pratica, in molti casi, anche solo al fine di offrire un po' di sollievo dinanzi ad un evento così inatteso, quanto drammatico, gli operatori del settore avranno concesso ai cittadini costretti a rimanere in casa il piacere di assaporare tra le mura domestiche piatti solitamente consumati nei luoghi di ristoro, consentendo loro, come detto, non solo la possibilità di delineare il proprio menu, ma anche quella di chiederne la consegna in un momento specifico.

Ebbene, specialmente laddove si dia risalto a tale ultimo elemento, vale a dire all'aspetto "emozionale", rappresentato dalla volontà e/o dall'impegno del ristorante di far vivere, per un attimo, al cliente la sensazione e il piacere di essere presso il suo locale, appare davvero riduttivo definire la consegna a domicilio una mera fornitura di beni alimentari.

Soprattutto se detta facoltà sia stata concessa da quanti, in condizioni di normalità, non avrebbero nemmeno previsto la possibilità dell'asporto, data, per l'appunto, la particolarità delle proprie preparazioni.

Per cui, appare lecito sostenere che, soprattutto nel periodo del *lockdown*, molte forniture di alimenti e bevande consegnate a domicilio non abbiano rappresentato una mera cessione di beni, bensì una ben più complessa e particolareggiata prestazione di servizi.

Le indicazioni offerte dalla prassi ministeriale

Seguendo le indicazioni offerte, anche recentemente, dall'Agenzia delle entrate, sembrerebbe difficile poter ricondurre l'ipotesi della consegna a domicilio a una prestazione di servizi.

Difatti, con il Principio n. 9 del 22 febbraio 2019 l'Agenzia delle entrate ha sì ribadito che l'individuazione dell'aliquota IVA applicabile alla cessione e alla somministrazione di alimenti e bevande presuppone la definizione della categoria di appartenenza dell'operazione; cosicché, in caso di cessione, si applicherà l'aliquota propria di ciascun bene venduto, mentre, in caso di prestazione, troverà applicazione l'aliquota del 10%.

Tuttavia, all'interno di detto Principio l'Agenzia ha richiamato la risoluzione n. 103 del 17 novembre 2016, dove, nel risolvere il quesito del contribuente istante che chiedeva quale fosse l'aliquota applicabile alla somministrazione di alimenti e bevande effettuata mediante distributori automatici collocati in stabilimenti, ospedali, case di cura, Uffici, scuole, caserme e altri edifici destinati a collettività, è stato tra l'altro affermato che "il contratto di somministrazione di alimenti e bevande, inquadrato nell'ambito delle fattispecie assimilate alle prestazioni di servizi dall'articolo 3, comma 2, n. 4) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è caratterizzato dalla commistione di 'prestazioni di dare' e 'prestazioni di fare', elemento, quest'ultimo che, ad esempio, distingue le prestazioni in esame dalle vendite di beni da asporto, che sono considerate a tutti gli effetti cessioni di beni, in virtù di un prevalente obbligo di dare" (9).

Tale affermazione lascia dunque pensare che secondo l'Agenzia delle entrate la vendita di

Nota:

(9) In effetti, l'Agenzia delle entrate ha sempre considerato la mera vendita da asporto come cessione di beni; già, ad esempio, con la R.M. n. 380292/1980 venne fatta una netta distinzione tra "le prestazioni di servizi per rinfreschi, *buffet*, pranzi e piccole somministrazioni presso Uffici, negozi ecc., dalle vendite da asporto, che si qualificano come cessioni di beni".

alimenti e bevande da asporto dà generalmente luogo a una mera cessione di beni, risultando l'obbligo di dare comunque e pur sempre prevalente rispetto a quello di fare.

In effetti, per completezza e correttezza espositiva, occorre evidenziare che lo stesso Regolamento 15 marzo 2011, n. 282/2011, recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE, all'art. 6, comma 1, stabilisce che "i servizi di ristorazione e di *catering* consistono nella fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti a permet-

terne il consumo immediato", specificando che, in tal caso, "la fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono", e precisando, altresì, che "nel caso della ristorazione tali servizi sono prestati nei locali del prestatore, mentre nel caso del *catering* i servizi sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore".

Di contro, al comma 2 del medesimo art. 6, il Regolamento in richiamo prevede che "la fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, compreso o meno il trasporto ma senza altri servizi di supporto, non è considerata un servizio di ristorazione o di *catering* ai sensi del paragrafo 1".

Come si vede, stando al comma appena riportato, nel caso di cibo da asporto, benché preparato, pare non possa parlarsi di prestazione di servizi, in assenza di servizi di supporto, ulteriori al mero trasporto.

Tuttavia, occorre capire cosa si intende per servizi di supporto.

Ebbene, stando alle indicazioni offerte dalla Corte di Giustizia nella sentenza Bog e a. sembrerebbe che rientri tra i servizi di supporto anche la possibilità di chiedere che un piatto venga preparato su misura, scegliendolo da un apposito menu, esaminato con il supporto del ristoratore, il cui intervento può

OSSERVAZIONI

Secondo i giudici europei (sent. Bog e a.) sembrerebbe che rientri tra i servizi di supporto anche la possibilità di chiedere che un piatto venga preparato su misura, scegliendolo da un apposito menu, esaminato con il supporto del ristoratore, il cui intervento può peraltro risultare utile per scegliere il vino da abbinare, ovvero, per individuare particolari forme di condimento o di cottura.

Per cui, in simili ipotesi, generalmente, e, quindi, non solo nel periodo del COVID-19, la consegna a domicilio di un pasto complesso e particolareggiato, elaborato su specifica richiesta del cliente, e in conformità alle sue particolari esigenze, potrebbe non essere inteso come una mera cessione di beni.

peraltro risultare utile per scegliere il vino da abbinare, ovvero, per individuare particolari forme di condimento o di cottura.

Per cui, in simili ipotesi, generalmente, e, quindi, non solo nel periodo del COVID-19, la consegna a domicilio di un pasto complesso e particolareggiato, elaborato su specifica richiesta del cliente, ed in conformità alle sue particolari esigenze, potrebbe non essere inteso come una mera cessione di beni.

Ciò posto, si ha motivo di ritenere che (soprattutto) durante il *lockdown*, l'asporto, e, più in generale, la possibilità di gustare in casa piatti prelibati

e di non agevole preparazione, che, in condizioni di normalità, sarebbe stato possibile consumare soltanto presso il dato ristorante o la specifica trattoria, soprattutto laddove si dia il giusto risalto e il giusto rilievo all'aspetto emozionale, consistente nel sollievo garantito a quanti fossero, loro malgrado, costretti a rimanere a casa, consenta di definire e considerare l'operazione generalmente intesa come un più vasto e complesso servizio, che va al di là della mera cessione del bene alimentare.

Del resto, si è visto che secondo la Corte di Giustizia "l'elemento predominante deve essere determinato basandosi sul punto di vista del consumatore medio, e tenendo conto, nel contesto di una valutazione di insieme, dell'importanza qualitativa e non semplicemente quantitativa degli elementi di prestazione di servizi rispetto a quelli rientranti in una cessione di beni"; ebbene, è evidente che durante il periodo del *lockdown* l'interesse del consumatore medio non fosse semplicemente quello di ordinare un particolare pranzo, bensì quello di poter gustare, a casa, cibi e pietanze come se stesse in un ristorante presso il quale in quel momento l'accesso gli era assolutamente precluso.

Per cui, soprattutto durante questo periodo, non può darsi per scontato che la consegna del cibo a domicilio abbia sempre ed aprioristicamente rappresentato una cessione di beni.

Conclusioni: il problema delle aliquote

La riflessione offerta con il presente intervento si inserisce nella più complessa questione riguardante la individuazione e la determinazione della aliquota applicabile.

Difatti, laddove si voglia sostenere che la consegna a domicilio di un pranzo anche particolareggiato rappresenti comunque una cessione di beni, occorrerà a quel punto individuare l'aliquota IVA applicabile.

Come ribadito dall'Agenzia delle entrate nel Principio di diritto 22 febbraio 2019, n. 9, in caso di cessione di beni occorrerà adottare l'aliquota IVA in dipendenza della singola tipologia di bene alimentare venduto.

Il punto è che tale determinazione risulta più o meno agevole a seconda delle caratteristiche del piatto preparato.

Vale a dire che laddove detto piatto implichi l'utilizzo di più prodotti soggetti ad aliquote differenti dovrà applicarsi l'aliquota del prodotto "essenziale", che caratterizza il piatto o la preparazione alimentare.

Tuttavia, laddove non sia possibile riscontrare una predominanza che conferisca il carattere essenziale, l'intero prodotto dovrà essere assoggettato all'aliquota IVA più elevata.

In pratica, l'Agenzia delle entrate sembra adottare un criterio di prevalenza, nel senso che l'aliquota IVA deve essere quella del bene prevalente; se, tuttavia, non è possibile individuare una prevalenza,

si applica l'aliquota IVA del bene soggetto ad aliquota più elevata (10).

Tale criterio, del resto, è stato indicato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 51/E del 21 maggio 2019 (11), la quale, per l'appunto, sembrerebbe confermare che per i piatti destinati alla vendita da asporto, laddove non possa parlarsi di prestazione di servizi, l'aliquota da considerare sia quella del prodotto da cui siano prevalentemente composti (12).

Come si vede, la distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi, di per sé non sempre agevole, risulta tuttavia fondamentale per individuare l'entità del tributo IVA dovuto.

Ecco perché occorre esaminare con accortezza l'operazione commerciale di riferimento, valutandola nel suo complesso, non potendo ritenersi condivisibile l'assunto secondo il quale l'asporto di alimenti e bevande rappresenta sempre e comunque una mera cessione di beni.

Note:

(10) In questo senso si veda F. Papotti, "Aliquota IVA applicabile alla cessione e alla somministrazione di alimenti e bevande", in *il fisco*, n. 26/2019.

(11) Per un commento alla risoluzione in richiamo, si veda G. Greco, "Aliquota IVA individuata in base al rapporto di prevalenza", in questa *Rivista*, n. 7/2019; nonché M. Peirolo, "Per individuare l'aliquota IVA rileva il rapporto di prevalenza", in *ECNews* del 23 maggio 2019.

(12) In questo senso si veda M. Mantani, "L'aliquota nel *food delivery* e nella cessione dei cibi da asporto", in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 42/2019.