

Risposta n. 363/2023

OGGETTO: Aliquota IVA – Servizio di affettamento salumi – Art. 16, c. 3 d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

La Società Alfa Spa svolge la propria attività di lavorazione carni nello stabilimento "X".

Il core business è costituito dall'attività di servizio all'industria della carne e dei salumi, dalla preparazione dei principali tagli della carne suina, come cosce, gole, spalle, pancette e lombi oltre ad una vasta gamma di triti magri e grassi.

Negli anni l'istante ha completato la propria gamma con tutti i prodotti da mezzena, allargando altresì i propri orizzonti ai mercati internazionali.

La Società dispone al proprio interno di una notevole capacità di congelamento e stoccaggio dei prodotti ed è particolarmente concentrata sulla lavorazione della carne

nazionale, acquistando direttamente i suini da allevamenti selezionati che vengono poi fatti macellare presso primari stabilimenti di macellazione.

Lo stabilimento è autorizzato alla lavorazione ed esportazione delle carni verso principali mercati extra UE.

L'Istante ha intrapreso nell'ultimo anno la preparazione di carne suina porzionata, si è dotata di due linee di affettamento dei salumi stagionati e ha avviato una nuova attività di affettamento del prosciutto stagionato.

L'attività di affettamento verrà attuata, sulla base di appositi contratti di affettamento (conto lavorazione), per conto terzi ed in particolare avendo come committente Beta Spa, società facente parte del medesimo gruppo, in quanto controllata dalla società che controlla Alfa.

L'attività si sostanzia nelle seguenti fasi:

- il committente consegna a Alfa il semilavorato di salume stagionato (essenzialmente prosciutto) in un formato specifico per l'affettamento;

- il committente comunica a Alfa, di volta in volta, il tipo di confezione da utilizzare (vaschetta o busta) e la quantità del prodotto che deve essere inserita nella confezione (100 gr, 200 gr, ecc.);

- l'Istante effettua, con il proprio personale e le proprie risorse tecniche aziendali, il servizio di affettamento del salume stagionato utilizzando linee di affettamento così composte:

- 1) Caricatore del semilavorato da affettare (alimenta l'affettatrice automatica);
- 2) Affettatrice automatica (affetta il salume);
- 3) Nastro trasportatore (trasporta le fette alla termoformatrice);

4) Termoformatrice (produce le vaschette in cui vengono inserite le fette di salume e poi chiude la confezione);

5) Nastro trasportatore (trasporta le vaschette/buste alla bilancia);

6) Bilancia (effettua la pesata della singola vaschetta/busta ed applica le etichette in cui sono riportate tutte le informazioni di Legge: ingredienti, €/kg, lotto di produzione, stabilimento di affettamento, ecc.);

- successivamente, le vaschette/buste vengono inserite manualmente in cartoni (10,15,20 vaschette per cartone) che a loro volta vengono collocati su un pallet pronti per la spedizione.

Il materiale di confezionamento (vaschette, buste, cartoni, etichette) è di proprietà dell'Istante.

Gli sfridi di lavorazione (porzione di salume che l'affettatrice automatica non riesce ad affettare) rimangono di proprietà dell'Istante.

In proposito, la società istante fa presente che il valore normale degli sfridi non eccede il 5% del corrispettivo del servizio di affettamento e, conseguentemente, ritiene applicabile il disposto dell'art. 11, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in base al quale *"[...] La disposizione del comma precedente non si applica per la cessione al prestatore del servizio di residuati o sottoprodotti della lavorazione di materie fornite dal committente quando il valore dei residuati o sottoprodotti ceduti, determinato a norma dell'art. 14, non supera il cinque per cento del corrispettivo in denaro"*.

Tutto il processo di affettamento è soggetto alla normativa sulla tracciabilità di prodotto e sulla sicurezza alimentare, ed è gestito da personale qualificato dipendente dell'Istante.

Il corrispettivo del descritto servizio di affettamento comprenderà tutta l'attività di affettamento e confezionamento.

Tanto premesso l'Istante fa presente che l'art. 16, comma 3, del DPR 633/1972 stabilisce che le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno ad oggetto la produzione di beni scontano l'IVA con la stessa aliquota applicabile alla cessione dei beni prodotti.

Al riguardo la società istante chiede di conoscere se i servizi di affettamento di salumi, come sopra descritti, possano fruire dell'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del citato art. 16, comma 3, del DPR n. 633 del 1972 considerato che, in base all'art. 1, comma 7, del D.L. 417/1991, tra le attività volte alla produzione di beni richiamate dal citato art. 16 comma 3 sono comprese anche le operazioni di perfezionamento, montaggio, assiemaggio, trasformazione, modificazione e simili, che vengono eseguite nella produzione, anche se relative a semilavorati.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'istante, il servizio di affettamento di prosciutto rientra tra le operazioni di trasformazione di prodotti e le relative prestazioni sono dunque ricomprese nel disposto dell'art. 16, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 per i motivi di seguito riportati.

La circolare n. 43 del 6 dicembre 1975, nel fornire istruzioni sul disposto della norma in oggetto, ha chiarito che per "produzione" deve intendersi non solo la trasformazione della materia in prodotto finito o semilavorato, ma anche tutte le altre operazioni, anche di perfezionamento, compiute nelle varie fasi attraverso le quali essa detta produzione si realizza; ad avviso dell'Istante, per tali ragioni sono da far rientrare nel concetto di produzione tutte le lavorazioni dei beni comprese le trasformazioni e le modificazioni degli stessi.

L'interpretazione è stata poi confermata a livello normativo dal D.L. 417/1991.

Il prosciutto affettato è, infatti, un prodotto che, fisicamente e commercialmente, risulta differente dal prosciutto (o dal salume) intero, sia con osso (utilizzato nel banco taglio per l'affettamento a richiesta del consumatore), sia se disossato e diviso in tranci interi, in termini di tipologia fisica, di modalità e canali di vendita, prezzo al kg. e percezione ed utilizzo da parte del consumatore.

Si tratta di prodotti entrambi posti in commercializzazione che però risultano fisicamente differenti anche in termini di modalità e periodo massimo di conservazione.

La risoluzione n. 69/E del 13 luglio 1998 dal Ministero delle finanze ha affrontato e ha risolto il caso delle operazioni di *"disossamento e confezionatura"* effettuate su prosciutti, affermando che esse rientrano nel concetto di trasformazione e dunque usufruiscono, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, della medesima aliquota applicabile alle cessioni del prodotto lavorato. La risoluzione sottolinea al riguardo che *"le prestazioni di disossatura si configurano come operazioni strettamente connesse alla produzione del prosciutto. Tali prestazioni infatti realizzano, sostanzialmente, una fase del processo produttivo"*

conferendo al prodotto in argomento la qualificazione tipica di prosciutto crudo disossato". Analogamente, prosegue il Ministero, costituiscono fase del ciclo produttivo del prosciutto disossato anche le operazioni di confezionamento dato che le stesse sono prestazioni necessarie dopo la disossatura per evitare che il prosciutto, una volta privato dell'osso, si deteriori.

L'attività di affettamento (e di successivo confezionamento), a parere dell'istante, assume pertanto la stessa veste di perfezionamento/trasformazione di quella del disosso (che porta il prosciutto con osso al prosciutto disossato) che la risoluzione 69/E del 13 luglio 1998 ha ricondotto nell'ambito applicativo dell'art. 16, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Giova preliminarmente evidenziare che il presente parere ha ad oggetto esclusivamente il quesito interpretativo presentato dall'interpellante, relativo all'applicazione del disposto dell'articolo 16, comma 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 alle operazioni di affettamento e confezionamento descritte, e non si estende a questioni diverse da quelle che hanno formato oggetto di espressa richiesta di chiarimenti, come, ad esempio, la disciplina IVA applicabile agli sfridi di lavorazione che restano di proprietà della società istante, che l'interpellante menziona senza formulare alcuno specifico quesito.

Il citato articolo 16, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 prevede che *"Per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni e per quelle dipendenti da contratti di*

locazione finanziaria, di noleggio e simili, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti, dati con contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili".

Come evidenziato in diversi precedenti di prassi, la finalità della norma è quella di evitare l'applicazione di aliquote diverse a seconda che un bene sia "acquisito" a seguito di un contratto d'opera, d'appalto o simili, ovvero di compravendita. Alla realizzazione del bene su commessa si applica, infatti, la medesima aliquota applicabile nell'ipotesi di acquisizione del bene sul mercato (cfr. risoluzione 31 gennaio 2002, n. 33/E).

Con la circolare n. 43 del 6 dicembre 1975 sono stati forniti chiarimenti in ordine alla disposizione in esame e, per quanto di interesse nel caso di specie, è stato chiarito che per "produzione" deve intendersi non solo la trasformazione della materia prima in prodotto finito o in semilavorato, ma anche tutte le altre operazioni, anche di perfezionamento, compiute, qualunque sia la veste del committente, nelle varie fasi attraverso le quali essa si realizza.

Pertanto, rientrano nel concetto di "produzione" previsto dall'articolo in esame tutte le lavorazioni dei beni, compreso il montaggio, l'assiemaggio, e l'adattamento ad altri beni, le trasformazioni e le modificazioni, con esclusione soltanto delle operazioni di riparazione per le quali in nessun caso si verificano i presupposti voluti dalla legge.

L'art. 1, comma 7, del decreto legislativo 417 del 1991 ha al riguardo stabilito che *"Tra le prestazioni di servizi che hanno per oggetto la produzione di beni di cui al terzo comma dell'articolo 16 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come sostituito dall'articolo 7 della legge 29 febbraio 1980, n. 31, devono intendersi comprese anche quelle di montaggio, assiemaggio, modificazione,*

adattamento o perfezionamento, anche se relative a semilavorati o parti degli stessi beni".

Tanto premesso, ai fini della soluzione del quesito posto dalla società istante, risulta determinante stabilire se le attività di "produzione" del bene, nell'accezione di cui al citato art. 1, comma 7, del d.lgs. n. 471 del 1991, possano ricomprendere anche quelle svolte dall'interpellante, propedeutiche alla successiva distribuzione del prodotto, quali, in particolare, l'attività di affettamento e di confezionamento di salumi stagionati (nel caso di specie essenzialmente prosciutto) da effettuare per la società committente "Beta S.p.A."

Al riguardo tornano utili i chiarimenti resi dalla prassi amministrativa in relazione a situazioni analoghe a quelle oggetto della presente istanza.

Con la risoluzione 69 del 13 luglio 1998, è stato chiarito che trova applicazione l'aliquota IVA del 10 per cento ai servizi di disossatura del prosciutto e di confezionamento del prosciutto disossato (i.e. la medesima aliquota applicabile alla cessione del prosciutto), in quanto secondo l'amministrazione si tratta di *"operazioni strettamente connesse alla produzione del prosciutto"*. Tali prestazioni infatti realizzano, sostanzialmente, una fase del processo produttivo conferendo al prodotto in argomento la qualificazione tipica di prosciutto crudo disossato. Per quanto attiene alle prestazioni di confezionamento del prosciutto disossato, si ritiene che le stesse costituiscano una fase del ciclo produttivo. Infatti il confezionamento sottovuoto del prosciutto disossato è una prestazione necessaria che segue la disossatura ed è finalizzata ad evitare che il prosciutto, una volta privato dell'osso, si deteriori.

Nello stesso senso, con la risoluzione n. 58 del 9 aprile 2004 è stato chiarito che i servizi di macellazione *"si concretizzano nell'abbattimento delle bestie e nelle connesse operazioni di scuoiamento, squartamento e sezionamento, necessarie a rendere gli animali vivi appartenenti alle varie specie, in carni atte al consumo umano. Tale procedimento, in base al quale si passa dalla 'materia prima' (animale), ad un prodotto finito, costituito dalle carni e dalle parti commestibili degli animali, rappresenta ad avviso della scrivente una fase del ciclo produttivo della carne"*.

Dai citati documenti di prassi emerge che elemento dirimente ai fini dell'applicazione dell'articolo 16, comma 3, del DPR 633 del 1972 è che la prestazione svolta sia strettamente funzionale alla "produzione" di un bene.

Tali conclusioni trovano conferma anche nelle pronunce con cui l'amministrazione finanziaria ha negato l'applicabilità del disposto del citato articolo 16, comma 3, del DPR 633 del 1972.

Ad esempio, la richiamata risoluzione n. 58 del 2004 ha precisato che gli "ulteriori" servizi sanitari (offerta insieme a quelli di macellazione) devono essere assoggettati ad aliquota ordinaria in quanto non possono essere annoverati tra le operazioni di produzione di cui al comma 3 del citato art. 16.

Nello stesso senso non sono state riconosciute assoggettabili all'aliquota agevolata (i) le operazioni di imbottigliamento del vino *"non avendo per oggetto la produzione di un bene diverso da quello posto in lavorazione"* (cfr. risoluzione n. 354780 del 16 aprile 1983) e le lavorazioni effettuate su forme intere di formaggio (pulitura, scrostatura, sezionatura, confezionamento ed etichettatura) in quanto *"le stesse prestazioni non attengono alla fase di produzione del bene, ma sono un posterius rispetto"*

ad essa [...]" riguardando "la fase di immissione in commercio e non a quella della relativa produzione" (cfr. risoluzione n. 550016 del 7 febbraio 1991).

Tanto premesso, nel caso oggetto del presente interpello, in base a quanto si evince dal contratto stipulato dalla società istante e "Beta S.p.A.", la società si impegna a fornire alla committente servizi di affettamento e di confezionamento di "salumi stagionati" (essenzialmente prosciutto) che, in base a quanto asserito dalla società istante costituirebbero dei "semilavorati" vale a dire prodotti incompleti che necessitano di ulteriori lavorazioni prima di essere immessi sul mercato.

In proposito, si è dell'avviso che - a prescindere dalla qualifica dei salumi di cui trattasi come "semilavorati", caratteristica che non si evince dal contratto allegato né è verificabile in sede di interpello - in applicazione dei criteri ermeneutici desumibili dalla prassi amministrativa sopra citata, i servizi di affettamento e di confezionamento resi dalla società istante non sono annoverabili tra le operazioni "*che hanno per oggetto la produzione di beni*" ai sensi e per gli effetti dell'art. 16, terzo comma, del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, ma attengano ad una fase successiva alla produzione del bene e, in particolare, alla fase di immissione in commercio e distribuzione del prodotto.

Ad avviso della scrivente, infatti, detti servizi non sono strettamente funzionali alla produzione del bene né, in base agli elementi istruttori desumibili dall'istanza e dalla documentazione prodotta a corredo della stessa, è possibile qualificare gli stessi come servizi senza i quali non sarebbero identificabili e "completi/finiti" i prodotti in questione (i.e. salumi stagionati).

Ne consegue che i servizi di affettamento e di confezionamento di salumi stagionati resi dalla società istante dovranno essere assoggettati ad IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria.

**Firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022
IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**