

NOTIZIARIO

n.

11

2023

PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI

Regolamento e requisiti che permettono di provare le cessioni intracomunitarie non imponibili ai
fini IVA anche tramite mezzi elettronici

BUONI PASTO

Trattamento fiscale riguardante i buoni pasto/ticket restaurant e relativi chiarimenti forniti
dall'Agenzia delle Entrate

PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI

A supporto della **non imponibilità ai fini IVA**, i trasferimenti di beni nell'ambito delle **cessioni intracomunitarie** possono essere **provati** dai cedenti nazionali utilizzando anche **mezzi elettronici**, **anziché solamente cartacei**.

Di seguito, si esaminano i tratti principali di tale possibilità.

PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI											
PREMESSA	<p>Le cessioni non imponibili ai fini Iva sono le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni¹, non soggetti passivi d'imposta².</p> <p>Tali cessioni costituiscono cessioni non imponibili a condizione che i cessionari abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito da un altro Stato membro e che il cedente abbia compilato l'elenco³, o abbia debitamente giustificato l'incompleta o mancata compilazione dello stesso.</p>										
REQUISITI CESSIONE INTRA COMUNITARIA DI BENI	<p>Secondo la normativa nazionale, per la realizzazione di una cessione intracomunitaria, con la conseguente emissione di fattura non imponibile Iva, devono sussistere i seguenti requisiti:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2">REQUISITI CESSIONE INTRACOMUNITARIA DI BENI</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">1</td> <td>onerosità dell'operazione</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">2</td> <td>acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">3</td> <td>status di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">4</td> <td>effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto</td> </tr> </tbody> </table>	REQUISITI CESSIONE INTRACOMUNITARIA DI BENI		1	onerosità dell'operazione	2	acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni	3	status di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario	4	effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto
REQUISITI CESSIONE INTRACOMUNITARIA DI BENI											
1	onerosità dell'operazione										
2	acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni										
3	status di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario										
4	effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione avvengano a cura del cedente, del cessionario o di terzi per loro conto										

¹ Indicate nell'art. 4, comma 4 del D.P.R. 633/1972.

² Ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera a) del D.L. 331/1993.

³ di cui all'art. 50, comma 6.

	<p>Si aggiungono a tali condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ la comunicazione da parte del cessionario del suo numero di identificazione e ◆ la compilazione da parte del cedente dell'elenco Intra delle cessioni. <p>Tali requisiti devono ricorrere congiuntamente: in mancanza anche di uno solo di essi, la cessione sarà da considerare imponibile ai fini IVA⁴.</p> <p>Con riferimento alla movimentazione del bene, la legge italiana⁵ non detta alcuna specifica disposizione in merito ai documenti che il contribuente deve conservare ed esibire in caso di eventuale controllo, per provare l'avvenuto trasferimento del bene in un altro Stato della UE, mentre il Regolamento esecutivo UE⁶ suggerisce alcuni elementi di prova.</p>							
<p>PRESUNZIONI DEL REGOLAMENTO UE</p>	<p>Si considerano elementi di prova della spedizione o del trasporto quelli riportati nella tabella sottostante.</p> <table border="1" data-bbox="427 1025 1437 1592"> <thead> <tr> <th data-bbox="427 1025 1437 1084">ELEMENTI DI PROVA DELLA SPEDIZIONE O DEL TRASPORTO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="427 1084 1437 1137"> <p>Gruppo A - i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="427 1137 1437 1249"> <p>ad esempio, un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="427 1249 1437 1294"> <p>Gruppo B - i documenti seguenti</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="427 1294 1437 1391"> <p>una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="427 1391 1437 1487"> <p>documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione</p> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="427 1487 1437 1592"> <p>una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro</p> </td> </tr> </tbody> </table> <p>È stata introdotta⁷ una presunzione relativa circa l'avvenuto trasporto di beni in ambito comunitario⁸. In particolare, vengono disciplinate le ipotesi in cui:</p>	ELEMENTI DI PROVA DELLA SPEDIZIONE O DEL TRASPORTO	<p>Gruppo A - i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni</p>	<p>ad esempio, un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere</p>	<p>Gruppo B - i documenti seguenti</p>	<p>una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni</p>	<p>documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione</p>	<p>una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro</p>
ELEMENTI DI PROVA DELLA SPEDIZIONE O DEL TRASPORTO								
<p>Gruppo A - i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni</p>								
<p>ad esempio, un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere</p>								
<p>Gruppo B - i documenti seguenti</p>								
<p>una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni</p>								
<p>documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione</p>								
<p>una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro</p>								

⁴ Secondo le disposizioni contenute nel citato D.P.R. 633/1972.

⁵ conformandosi sul punto alla "Direttiva IVA" 2006/112/CE.

⁶ Regolamento di Esecuzione del 04.12.2018, n. 2018/1912/UE.

⁷ Cfr. art. 45-bis del citato Regolamento n. 282/2011.

⁸ Paragrafo 1, lettere a) e b), dell'articolo 45-bis del Regolamento IVA.

	<ul style="list-style-type: none"> ◆ i beni siano stati spediti o trasportati dal venditore o da un terzo per suo conto⁹; ◆ e quella in cui i beni siano stati trasportati dall'acquirente o da un terzo per suo conto¹⁰. 	
	<p>1° FATTISPECIE</p> <p>BENI SPEDITI O TRASPORTATI DAL VENDITORE O DA UN TERZO PER SUO CONTO</p>	<p>Per beneficiare della presunzione di trasporto, il venditore, oltre a dichiarare che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da terzi per suo conto, dovrà produrre almeno due documenti, non contraddittori e provenienti da soggetti diversi tra loro e indipendenti sia dal venditore che dall'acquirente, a scelta:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Due documenti del gruppo A relativi al trasporto o alla spedizione, oppure ◆ Un documento del gruppo A ed uno del gruppo B.
	<p>2° FATTISPECIE</p> <p>BENI TRASPORTATI DALL'ACQUIRENTE O DA UN TERZO PER SUO CONTO</p>	<p>L'acquirente stesso deve fornire al venditore, entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, una dichiarazione scritta dalla quale dovranno risultare:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ la data del rilascio; ◆ il nome e l'indirizzo dell'acquirente; ◆ la quantità e la natura dei beni ceduti; ◆ la data e il luogo del loro arrivo; ◆ l'identificazione della persona che ha accettato i beni per conto dell'acquirente; e ◆ il numero di identificazione del mezzo (qualora si tratti di mezzi di trasporto).

⁹ Lettera a) del paragrafo 1 dell'articolo 45-bis in commento.

¹⁰ Lettera b) del paragrafo 1 del medesimo articolo 45-bis.

**PROVA
ELETTRONICA**

In base alla consolidata prassi nazionale¹¹ il **CMR elettronico**¹², recante **lo stesso contenuto di quello cartaceo**, costituisce un **mezzo di prova idoneo** a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale.



Quando non è possibile esibire il documento di trasporto sono ammissibili **altri mezzi di prova idonei**: in particolare, la prova dell'avvenuto trasferimento del bene in altro Stato membro può derivare da un **insieme di documenti** da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente¹³.

Al riguardo si ritiene che detti documenti possano essere forniti **anche in formato elettronico**. Eventuali formati elettronici dei documenti che giustificano il trasferimento della merce in altro stato membro possono essere ammessi nei limiti in cui gli stessi forniscano le **medesime garanzie di una dichiarazione cartacea** e, dunque, oltre a garantire la **completezza** delle informazioni, se ne possano riscontrare: **l'integrità, l'autenticità, la veridicità e l'immodificabilità** dei contenuti, la **certezza** e la **definitività della data**, la **paternità** dei dati e delle dichiarazioni.

In **caso di controllo** da parte dell'Amministrazione finanziaria, è necessario che questa sia posta nelle condizioni di leggere i file ed **operare eventuali estrazioni**, riscontrare eventuali manomissioni che ne compromettano l'originalità, accertarne l'attendibilità e l'imputabilità ai diversi soggetti attraverso il ricorso a standard riconosciuti, determinarne la data attraverso strumenti generalmente ammessi che garantiscano certezza e immutabilità (come, ad esempio, la marca temporale).

L'Agenzia delle Entrate di recente si è occupata¹⁴ dell'ammissibilità delle **informazioni trasmesse mediante un sistema EDI**¹⁵.

¹¹ [Risoluzione n. 19/E del 25.03.2013](#).

¹² Ossia la lettera di vettura internazionale regolata dalla "Convention des Marchandises par Route".

¹³ [Risoluzione n. 71/E del 24.07.2014](#).

¹⁴ [Risposta n. 272 del 03.04.2023](#).

¹⁵ Ai fini della dichiarazione prevista dall'art. 45-bis, comma 1, lett. b) punto 1) del Regolamento UE di esecuzione n. 282/2011.

Nel **caso in cui il trasferimento dei beni sia avvenuto a cura dell'acquirente comunitario**, questi potrà fornire al cedente nazionale che ha utilizzato la clausola Incoterms Ex-works, quale dichiarazione scritta una **trasmissione elettronica di dati** mediante connessione **EDI** stabilita tra acquirente e fornitore. Il **sistema di trasmissione elettronica di dati EDI** è **equiparato ad una firma elettronica avanzata**¹⁶.



Il processo EDI adottato che associa nell'ambito della supply chain gli altri **documenti scambiati**¹⁷ fornisce anche le **garanzie di un controllo di gestione** (business control) tale da creare una **“pista di controllo”** (audit trail) **affidabile tra la fattura e la corrispondente** cessione di beni¹⁸.

L'Agenzia delle Entrate ritiene che anche i **sistemi come quello EDI** possano in linea di principio essere **ammessi come dichiarazione scritta** utile ai fini di consentire la prova di una cessione intracomunitaria secondo la prassi nazionale.

Infine, l'Agenzia delle Entrate di recente si è occupata¹⁹ di **trasferimento di beni in operazioni triangolari in call off stock**.

Nell'ambito di un'operazione di call off stock il legislatore prevede che il **trasferimento di beni** appartenenti al soggetto passivo sia effettuato dal fornitore o da un terzo per suo conto. Il fornitore trasferisce **all'acquirente designato** il diritto ad acquisire la titolarità sui beni successivamente al loro arrivo. L'agevolazione coinvolge però **esclusivamente il cedente/fornitore e l'acquirente/designato** e non risulta estendibile ad ulteriori transazioni. Le cessioni successive sono considerate operazioni a sé stanti.

¹⁶ Art. 233, par. 2, lett. b) della Direttiva 112/2006/CE.

¹⁷ la nota d'ordine della Società, la fattura del fornitore, la dichiarazione dell'acquirente di conferma avvenuta ricezione dei prodotti con riporto del **numero d'ordine originario**.

¹⁸ Par. 1 del menzionato art. 233 della direttiva IVA.

¹⁹ Con la [risposta a interpello n. 271 del 03.04.2023](#).

BUONI PASTO

Il datore di lavoro che desidera erogare il servizio dei pasti ai lavoratori è libero nella scelta della tipologia dell'offerta, potendo optare per l'erogazione di buoni pasto o ticket restaurant (sia in formato cartaceo che elettronico)²⁰. Vediamo in questa scheda il **trattamento fiscale** dei **buoni pasto/ticket restaurant** e i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate.

o BUONI PASTO							
PREMESSA	<p>I datori di lavoro possono somministrare pasti a favore dei dipendenti attraverso una mensa o mediante servizi sostitutivi.</p> <p>La fornitura dei ticket restaurant rappresenta un servizio sostitutivo di mensa, di importo corrispondente al valore facciale del buono pasto.</p>						
	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">BUONI PASTO</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>DEFINIZIONE</td> <td>documenti, emessi in forma cartacea o elettronica, che danno al possessore il diritto di ottenere, dagli esercizi convenzionati con la società di emissione dei buoni stessi, la somministrazione di alimenti e bevande e la cessione di prodotti di gastronomia pronti per il consumo, escludendo ogni prestazione in denaro</td> </tr> <tr> <td>CARATTERISTICHE</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> ◆ non sono cedibili, ◆ non sono commercializzabili, ◆ non sono cumulabili ◆ non sono convertibili in denaro. <p>Sono equiparabili a compensi in denaro e non in natura²¹.</p> </td> </tr> </tbody> </table>	BUONI PASTO		DEFINIZIONE	documenti, emessi in forma cartacea o elettronica, che danno al possessore il diritto di ottenere , dagli esercizi convenzionati con la società di emissione dei buoni stessi, la somministrazione di alimenti e bevande e la cessione di prodotti di gastronomia pronti per il consumo, escludendo ogni prestazione in denaro	CARATTERISTICHE	<ul style="list-style-type: none"> ◆ non sono cedibili, ◆ non sono commercializzabili, ◆ non sono cumulabili ◆ non sono convertibili in denaro. <p>Sono equiparabili a compensi in denaro e non in natura²¹.</p>
	BUONI PASTO						
DEFINIZIONE	documenti, emessi in forma cartacea o elettronica, che danno al possessore il diritto di ottenere , dagli esercizi convenzionati con la società di emissione dei buoni stessi, la somministrazione di alimenti e bevande e la cessione di prodotti di gastronomia pronti per il consumo, escludendo ogni prestazione in denaro						
CARATTERISTICHE	<ul style="list-style-type: none"> ◆ non sono cedibili, ◆ non sono commercializzabili, ◆ non sono cumulabili ◆ non sono convertibili in denaro. <p>Sono equiparabili a compensi in denaro e non in natura²¹.</p>						
TRATTAMENTO FISCALE DEI BUONI PASTO	Fiscalmente i buoni pasto, essendo veri e propri compensi (in natura) corrisposti al lavoratore dipendente, in generale devono essere sottoposti a tassazione ai fini dell'Irpef in capo al dipendente.						

²⁰ La disciplina dei buoni pasto prevista dal DM 7.06.2017 viene trasfusa nell'art. 131 del D.lgs. 31.03.2023 n.36 (Codice dei contratti pubblici) e nel relativo allegato II.17. Quest'ultimo, come precisato nella Relazione illustrativa al D.lgs. 36/2023, riproduce la disciplina integralmente regolamentare, in tema di servizi sostitutivi di mensa i cd. buoni pasto, già contenuta nel DM 07.06.2017 N.122, attuativo dell'art.144 del vigente D.lgs. 50/2016.

²¹ Agenzia delle entrate, risoluzione n.26/E 29.03.2010

Tuttavia, i buoni pasto concessi alla generalità/categorie omogenee di dipendenti non generano, in capo a loro, reddito imponibile (e di conseguenza contributivo) **entro il limite** massimo di

- ◆ € 4 (se in formato cartaceo)
- ◆ € 8 (se in formato elettronico),

solo l'eventuale maggiore valore sarà pertanto assoggettato a tassazione.

Esempio

Un lavoratore ha ricevuto

- ◆ buoni pasto elettronici dal datore di lavoro;
- ◆ del valore di € 10 per ogni giorno effettivamente lavorato;

Per il lavoratore soltanto € 2 (giornalieri) sconteranno la tassazione in busta paga ai fini Irpef.

Dal 01.01.2020, sono **escluse dal reddito di lavoro dipendente** le prestazioni sostitutive di mensa sotto forma di “buoni pasto”²² fino all'importo complessivo giornaliero:

- ◆ di 4 euro (in luogo del precedente limite di 5,29 euro) per i buoni pasto cartacei;
- ◆ di 8 euro (in luogo del precedente limite di 7 euro), per i buoni pasto elettronici.

Per il datore di lavoro tali spese, rappresentano il costo per l'acquisizione di un servizio complesso non riducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande²³.



L'acquisto dei ticket restaurant è completamente deducibile e, dunque **non sconta il limite del 75%**²⁴.

Per quanto attiene la natura reddituale della consegna del ticket restaurant, si tratta di importo assimilato ad un compenso “in denaro” (non in natura)²⁵.

²² art.51 co.2 lett. c del TUIR, come sostituito dall.aet.1 co. 677 della L. 160/2019.

²³ circolare Agenzia delle Entrate 6/2009.

²⁴ fissato per le spese di vitto e alloggio dall'art. 109, c. 5, Tuir

²⁵ dunque, non trova applicazione la non imponibilità fino al limite di € 258 annui (ex art. 51 c. 3 Tuir) dell'eccedenza rispetto al limite di esenzione specifica fino ad € 4/€ 8.

<p>CUMULABILITÀ DEL TICKET RESTAURANT</p>	<p>In relazione alla cumulabilità dei buoni l'Agenzia Entrate ha chiarito che il divieto di cumulo oltre il limite di otto buoni pasto non rileva sotto il profilo fiscale, non incidendo, ai fini Irpef, sui limiti di esenzione dal reddito di lavoro dipendente²⁶. Pertanto, la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente (ed assimilato) dei ticket opera (nei limiti di 4/8 € giornalieri) a prescindere dal numero di buoni utilizzati.</p> <p>Il datore di lavoro è tenuto di conseguenza a verificare i limiti di esenzione, valutando esclusivamente il valore nominale dei buoni erogati</p>
<p>NON IMPONIBILITÀ IN CAPO AL DIPENDENTE</p>	<p>Fiscalmente la norma²⁷ prevede la totale esclusione dalla base imponibile Irpef per le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ presso la propria azienda, ◆ in quelle interaziendali, ◆ nonché le somministrazioni effettuate in mense aziendali organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi. Rientrano in tale accezione anche i casi di convenzioni stipulate con ristoranti e la fornitura di cestini preconfezionati contenenti il pasto dei dipendenti. <p>Fornire buoni pasto/ticket spendibili in esercizi pubblici convenzionati è una fattispecie assimilata a quelle precedenti.</p> <p>I buoni pasto concessi ai dipendenti (c.d. ticket restaurant) non generano, quindi, imponibile fiscale (e di conseguenza contributivo) entro il limite massimo di € 5,29; l'eventuale maggior valore sarà pertanto assoggettato a tassazione.</p> <p>Con riferimento alla fattispecie del "buono pasto" (in relazione ai quali si deve fare riferimento al valore nominale del buono), è stato chiarito che negli stessi deve essere individuabile un collegamento tra i tagliandi ed il tipo di prestazione cui danno diritto. Inoltre:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ i tagliandi devono recare sul retro la precisazione che non possono essere né cedibili, né cumulabili, né commerciabili e né convertibili in denaro;

²⁶ previsti dall'articolo 51 Tuir.

²⁷ all'art. 51, co. 2, lett. c) del Tuir.

	<p>◆ i buoni devono consentire esclusivamente l'espletamento della prestazione sostitutiva nei confronti dei dipendenti che ne hanno diritto, ed essere debitamente datati e sottoscritti.</p> <table border="1" data-bbox="424 573 1425 1350"> <tr> <td data-bbox="424 573 671 748">Part- time</td> <td data-bbox="671 573 1425 748">L'esenzione fino all'importo giornaliero di € 4/8 opera anche in presenza di personale assunto a tempo parziale anche quando l'orario lavorativo non prevede il diritto alla pausa pranzo.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="424 748 671 1005">Categorie omogenee</td> <td data-bbox="671 748 1425 1005">Non va fatto riferimento al codice civile (dirigenti, operai, ecc.), ma tutti i dipendenti di un certo tipo (es: lavoratori di una certa qualifica o un certo livello. Ove le prestazioni non riguardino almeno una categoria omogenea di dipendenti, l'importo va considerato compenso (in natura o denaro) assoggettato a tassazione.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="424 1005 671 1350">Modalità diverse di somministrazione</td> <td data-bbox="671 1005 1425 1350">Il datore di lavoro può scegliere modalità diverse di somministrazione dei pasti ai dipendenti, potendo adottare più sistemi contemporaneamente²⁸. Non è invece possibile che lo stesso dipendente, con riferimento alla medesima giornata di lavoro, possa avvalersi di più prestazioni: per esempio avvalersi del servizio mensa ed utilizzare anche il buono pasto (ticket restaurant) beneficiando della franchigia di euro 4/8 di esclusione dal reddito.</td> </tr> </table> <p>Qualora il contribuente si rechi in trasferta la fornitura del "ticket restaurant" in aggiunta al rimborso del vitto, determina la riduzione della franchigia di imposta relativa all'indennità di trasferta, e comporta l'integrale tassazione del predetto ticket.</p>	Part- time	L'esenzione fino all'importo giornaliero di € 4/8 opera anche in presenza di personale assunto a tempo parziale anche quando l'orario lavorativo non prevede il diritto alla pausa pranzo.	Categorie omogenee	Non va fatto riferimento al codice civile (dirigenti, operai, ecc.), ma tutti i dipendenti di un certo tipo (es: lavoratori di una certa qualifica o un certo livello. Ove le prestazioni non riguardino almeno una categoria omogenea di dipendenti, l'importo va considerato compenso (in natura o denaro) assoggettato a tassazione.	Modalità diverse di somministrazione	Il datore di lavoro può scegliere modalità diverse di somministrazione dei pasti ai dipendenti, potendo adottare più sistemi contemporaneamente ²⁸ . Non è invece possibile che lo stesso dipendente, con riferimento alla medesima giornata di lavoro, possa avvalersi di più prestazioni: per esempio avvalersi del servizio mensa ed utilizzare anche il buono pasto (ticket restaurant) beneficiando della franchigia di euro 4/8 di esclusione dal reddito.
Part- time	L'esenzione fino all'importo giornaliero di € 4/8 opera anche in presenza di personale assunto a tempo parziale anche quando l'orario lavorativo non prevede il diritto alla pausa pranzo.						
Categorie omogenee	Non va fatto riferimento al codice civile (dirigenti, operai, ecc.), ma tutti i dipendenti di un certo tipo (es: lavoratori di una certa qualifica o un certo livello. Ove le prestazioni non riguardino almeno una categoria omogenea di dipendenti, l'importo va considerato compenso (in natura o denaro) assoggettato a tassazione.						
Modalità diverse di somministrazione	Il datore di lavoro può scegliere modalità diverse di somministrazione dei pasti ai dipendenti, potendo adottare più sistemi contemporaneamente ²⁸ . Non è invece possibile che lo stesso dipendente, con riferimento alla medesima giornata di lavoro, possa avvalersi di più prestazioni: per esempio avvalersi del servizio mensa ed utilizzare anche il buono pasto (ticket restaurant) beneficiando della franchigia di euro 4/8 di esclusione dal reddito.						
REGIME FISCALE PER L'AZIENDA	Per l'azienda-datore di lavoro i costi legati all'acquisto dei buoni pasto sono costi deducibili per competenza (o "per cassa" nel caso di tenuta della contabilità semplificata).						

²⁸ es.: istituire il servizio di mensa per una categoria di dipendenti, il sistema dei c.d. "ticket restaurant" per un'altra categoria e provvedere all'erogazione di una indennità sostitutiva per un'altra ancora, magari per chi non possa usufruire del servizio mensa.

	<p>Il costo va, dunque, dedotto in riferimento alla data in cui il dipendente ha usufruito del servizio buono pasto (non la data della consegna al dipendente da parte del datore di lavoro).</p> <p>Per quanto riguarda</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ la contabilità il costo va riclassificato in bilancio alla voce B.7 del conto economico (è deducibile ai fini Irap) poiché non sono costi del personale ma costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale in forza; ◆ l'Iva applicata ai buoni pasto: è al 4%²⁹ ed è detraibile³⁰.
<p style="text-align: center;">PUBBLICO ESERCIZIO CONVENZIONATO</p>	<p>Il pubblico esercizio convenzionato fornisce il pasto e ritira il buono, emettendo una ricevuta fiscale con l'indicazione "corrispettivo non pagato".</p> <p>Il pubblico esercizio fatturerà successivamente alla società, che ha emesso il buono, un importo pari al controvalore del buono, al netto dello sconto riconosciuto come corrispettivo del servizio.</p> <p>L'Iva applicata alla società emittente i buoni pasti è pari al 10%, ed è detraibile per la società emittente.</p> <p>La base imponibile è determinata applicando al valore del buono pasto l'eventuale sconto previsto contrattualmente e scorpendo l'imposta in esso compresa.</p> <p>La fatturazione da parte dell'esercizio convenzionato determina il momento in cui il ricavo si considera conseguito.</p> <p>Nel rapporto contrattuale tra la società di emissione dei buoni-pasto ed il pubblico esercizio la base imponibile va determinata applicando la percentuale di sconto al valore facciale del buono-pasto e scorpendo dall'importo ottenuto l'imposta in esso compresa mediante l'applicazione delle percentuali fissate dalla norma³¹.</p>
<p style="text-align: center;">SOCIETÀ EMITTENTE I BUONI PASTO</p>	<p>La società di gestione emittente i buoni pasto emette fattura nei confronti del datore di lavoro e poiché la prestazione non viene ultimata fino al momento della somministrazione, rinvierà la rilevazione a conto economico dei buoni venduti e non utilizzati entro la fine dell'esercizio.</p>

²⁹ già prevista al n° 37 della Tabella A parte seconda, allegata al D.P.R. 26.1.1972, n° 633.

³⁰ ex art. 19/bis 1 del DPR 633/72.

³¹ co.4 dell'art. 27 del DPR 797/1955.

	<p>I buoni venduti e mai utilizzati per smarrimenti o altre cause potranno essere rilevati come componenti di reddito, solo dopo la decorrenza del termine legale di prescrizione dei diritti incorporati nei buoni stessi.</p> <p>Nell'ambito delle prestazioni di servizi sostitutivi di mensa aziendale, nel rapporto commerciale tra il datore di lavoro e le società emittenti di buoni-pasto, la base imponibile è costituita dal prezzo fissato tra le parti.</p>
<p>PROFILI IVA</p>	<p>L'attività di vendita di buoni pasto è caratterizzata da una serie di operazioni:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. vendita da parte dell'impresa di ristorazione di buoni pasto all'azienda cliente (datore di lavoro); 2. consegna da parte dell'azienda (datore di lavoro) dei buoni pasto ai propri dipendenti; 3. utilizzo da parte dei dipendenti dei buoni presso gli esercizi convenzionati; 4. i buoni utilizzati vengono fatturati all'emittente, da parte dell'esercente che ha effettuato la somministrazione. <p>Al riguardo l'Agenzia delle Entrate³² ha chiarito che il servizio sostitutivo di mensa aziendale, attraverso l'erogazione dei buoni pasto, comporta che, giuridicamente, si instaurino due diversi rapporti contrattuali tra i soggetti coinvolti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ tra la società emittente i buoni pasto e il datore di lavoro. In tale rapporto, alla somministrazione di alimenti e bevande presso la mensa aziendale si applica l'aliquota agevolata del 4%, relativamente a tutte le prestazioni aventi ad oggetto somministrazioni fornite al personale dipendente nei locali ivi indicati. La base imponibile da assoggettare ad IVA è costituita dal prezzo convenuto tra le parti; ◆ tra la società emittente e la mensa aziendale ed interaziendale che accetta i buoni pasto. L'aliquota applicabile è pari al 10%. A tal riguardo, in linea generale, a titolo di corrispettivo, le società di emissione dei buoni pasto applicano una percentuale di "sconto incondizionato", sul valore nominale dei buoni pasto. La base imponibile va determinata applicando la percentuale di sconto convenuta al valore facciale del buono pasto, scorporando, quindi,

³² con Risoluzione 1.12.2020, n. 75,

dall'importo così ottenuto, l'**imposta in esso compresa**, mediante l'applicazione delle percentuali di scorporo dell'IVA³³.

Rapporto impresa di ristorazione – datore di lavoro	Le prestazioni di servizi sostitutivi di mensa aziendale, oggetto dei contratti, anche di appalto, effettuate dalle aziende di ristorazione, nei confronti di datori di lavoro, sono soggette all'aliquota del 4%, in quanto si tratta di un servizio sostitutivo di mensa aziendale.
Rapporto pubblico esercizio – società emittente i buoni	Le somministrazioni di alimenti e bevande rese nei pubblici esercizi, su commissione delle imprese che effettuano il servizio di emissione e di gestione dei buoni pasto, sostitutivi di mensa aziendale continuano a essere assoggettate all'Iva con l'aliquota del 10% in quanto si tratta di servizi di ristorazione forniti in pubblici esercizi. L'Iva relativa ai buoni pasto (o ticket restaurant) è detraibile per il datore di lavoro, indipendentemente dal luogo in cui avviene la consumazione.

Successivamente l'Agenzia ha fornito dei **chiarimenti**³⁴ così riassumibili:

CASISTICA	TRATTAMENTO IVA
Il lavoratore dipendente paga l'intero pasto in denaro contante o con altri mezzi di pagamento equivalenti (moneta elettronica ecc.)	Alla somministrazione di alimenti e bevande presso la mensa aziendale si applica l' aliquota agevolata del 4% ³⁵
	Non si realizza l'esigibilità dell'IVA al momento della somministrazione del pasto, poiché, come già anticipato, l'operazione che rileva ai fini IVA è la prestazione di servizi che la mensa aziendale rende nei confronti della società emittente i ticket restaurant in favore del lavoratore, soggetta all'aliquota IVA del 10% . In questo caso, l'imposta diventa esigibile nel momento in cui la società che gestisce la mensa emette fattura nei confronti della società emittente i buoni pasto, mentre la

³³ indicate nel comma 4 dell'art. 27, D.P.R. n. 633/1972

³⁴ tornando sul tema con la [risposta all'interpello n. 231 del 28.04.2022](#).

³⁵ ricorrendo i presupposti previsti dal n. 37 della Tabella A, parte II del D.P.R. 633/1972.

	<p>Il lavoratore dipendente paga l'intero pasto mediante buoni pasto</p>	<p>base imponibile va determinata applicando la percentuale di sconto convenuta al valore facciale del buono pasto, scorporando, quindi, dall'importo così ottenuto, l'imposta del 10% in esso compresa, mediante l'applicazione delle percentuali di scorporo dell'IVA³⁶.</p> <p>Lo scorporo delle due diverse aliquote (4% o 10%) va fatto sempre facendo riferimento al prezzo convenuto</p>
	<p>Il lavoratore dipendente paga il pasto in contanti e in parte in buoni pasto</p>	<p>In questo caso:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ sulla quota parte del prezzo pagato in contanti o con mezzi elettronici l'aliquota IVA da scorporare sarà quella del 4 per cento; ◆ sulla restante parte "pagata" mediante il buono pasto, il cui momento impositivo si realizzerà all'atto della fatturazione dei corrispettivi alla società emittente il buono pasto, l'aliquota IVA da scorporare sarà quella del 10%

GIUSEPPE IANNIBELLI

³⁶ indicate nel comma 4 dell'art. 27 del D.P.R. 633/1972.