

# informazioni aziendali e professionali

quindicinale  
di legislazione  
giurisprudenza  
e consulenza



pietro de lillo editore  
via meloni 34 - milano

Anno VI - numero 13/14 - 15/30 luglio 1979 - pagg. 929/1008

sped. abb. post. 2°/70%

Calendario dei principali adempimenti fiscali per i mesi di agosto/settembre 1979

*Fortunati A.* - Rapporti tra interessi legali e svalutazione monetaria nei crediti di lavoro

*Franco I.* - Regime normativo (previdenziale e fiscale) della retribuzione ed altri emolumenti che il lavoratore subordinato riceve dal datore di lavoro

*Modolo G.* - Il registro Iva di prima nota: un nuovo adempimento contabile

*Mogorovich S.* - L'avviamento aziendale: aspetti giuridici, economici e fiscali

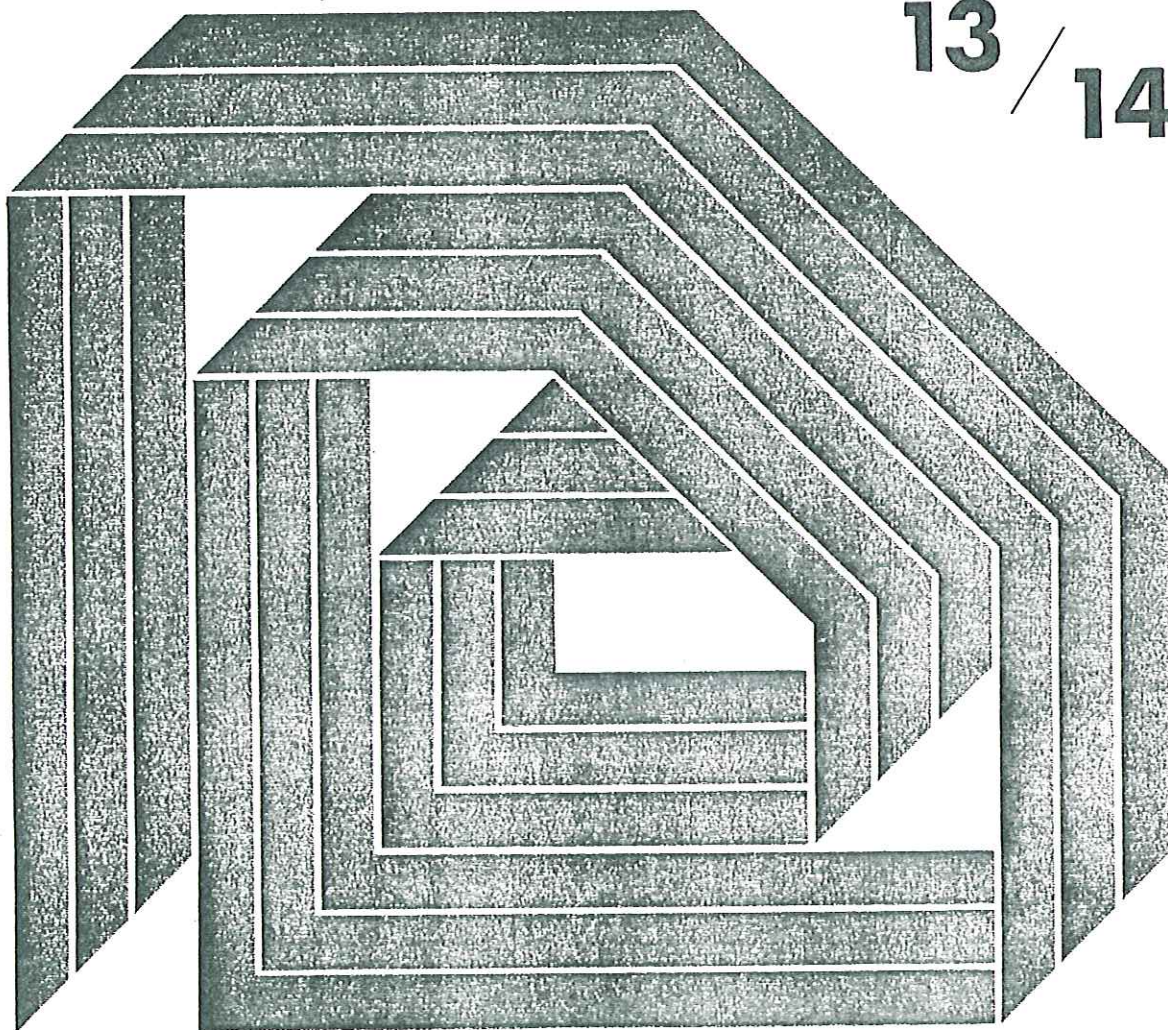
*Pontani F.* - Mensa aziendale e imposta sul valore aggiunto

*Pucci G.B.* - Retribuzione, scatti di anzianità e minore età

*Stassano G.* - Iva: il nuovo concetto di « territorialità dell'imposta »

*Zofrea S.G.* - Diversi i periodi contributivi, ma unificabile la pensione

13 / 14





FRANCO PONTANI

**MENSA AZIENDALE E IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO****SOMMARIO**

*La previsione della norma e sua evoluzione*  
*La disciplina dall'1-1-1980 - La contabilità separata*  
*Le mense aziendali in gestione diretta*  
*Il caso della gestione delle mense in appalto*  
*Il caso delle convenzioni con pubblici esercizi*  
*Conclusioni*

**La previsione della norma e sua evoluzione**

La materia delle mense aziendali è stata disciplinata, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, all'art. 22 del D.P.R. 26-10-1972, n. 633, al titolo « Commercio al minuto ed attività assimilate ».

La primitiva ragione di una separata disciplina delle attività di commercio al minuto e delle attività assimilate riposa nel fatto che l'acquirente in questa fase dei beni o servizi è in genere un consumatore finale nei confronti del quale è stato riconosciuto (cfr. la relazione del 30-9-1972 allo schema del decreto relativo all'istituzione della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) che l'emissione obbligatoria della fattura come previsto dall'art. 21 del D.P.R. n. 633 costituiva un onere « sproporzionato » e spesso « di difficile per non dire di impossibile attuazione ».

A questo fine il primo comma dell'art. 22 recitava: « l'emissione della fattura non è obbligatoria se non è richiesta dal cliente ».

Tale opzione, tuttavia, non aveva un termine specifico per il suo esercizio, (creando non pochi problemi di natura pratica) ed allo scopo di rimuovere tale difficoltà con l'art. 1 del D.P.R. 23-12-1974, n. 687, in vigore dal 29-12-1974 e con effetto dal 1° gennaio 1975 alla disposizione in parola venne aggiunta la condizione « non oltre il momento di effettuazione dell'operazione ».

La non obbligatorietà dell'emissione della fattura induceva il legislatore ad una previsione di annotazione particolare all'art. 24 definendo con il termine « corrispettivi » gli introiti a fronte dei servizi prestati nei confronti dei consumatori e stabilendo che « per i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22 » si potessero annotare in apposito registro, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte distinto secondo l'aliquota applicabile, da effettuarsi entro il termine di 15 giorni da quello dell'introito.

Fu ancora con l'art. 1 del D.P.R. 23-12-1974, n. 687 citato che il « potere » si trasformò in « dovere » e l'annotazione subì una restrizione di termine con la pre-

visione dal 1° gennaio 1975 di una annotazione che doveva essere eseguita entro il giorno non festivo successivo a quello in cui l'operazione era stata effettuata.

Il momento di effettuazione dell'operazione, stabilito all'art. 6, trattandosi di servizi (cfr. il secondo comma dell'art. 3 al n. 4), era quello del pagamento del corrispettivo (cfr. art. 6, terzo comma).

Per la modalità particolare di registrazione dei corrispettivi si imponeva un regime di determinazione dell'imposta che, (immutato nel tempo a parte le modifiche delle percentuali), si poteva definire « specifico ». Infatti l'Iva addebitata al privato consumatore veniva determinata sulla base dell'ammontare complessivo del corrispettivo dell'operazione imponibile per singola aliquota diminuito di una percentuale di scorporo determinata per legge in base alla quale si definiva l'imponibile netto cui commisurare l'aliquota piena di Iva di riferimento (cfr. art. 27, quarto comma).

In questa previsione di meccanica specifica, l'art. 22, pur nelle sue riformulazioni, aveva previsto tra le attività di commercio al minuto ed assimilate, le « somministrazioni di alimenti e bevande nelle mense aziendali ».

La previsione di assimilazione riposava anche nell'art. 34 della legge 11 giugno 1971, n. 426, in cui, classificando assimilata all'attività di commercio al minuto quella di somministrazione al pubblico di bevande (cfr. art. 1 della legge n. 426), si avanzava l'ipotesi degli spacci interni (all'art. 34) stabilendo che « la distribuzione di merci, di alimenti o bevande a favore di dipendenti, da enti o imprese pubbliche o private, di militari o soci di circoli privati, nelle scuole e negli ospedali » era consentita a condizione che venisse effettuata in appositi locali non aperti al pubblico (1).

Scarsamente illustrative erano le Risoluzioni ministeriali emanate a fronte della disciplina vigente sino alla data del D.P.R. n. 24 del 29-1-1979 (cfr. Ris. Min. 522776 del 7-4-1973 e Ris. Min. 361782 del 29-6-1978).

Con l'avvento del D.P.R. n. 24 citato il regime del commercio al minuto ed attività assimilate per una previsione accolta nell'art. 36 nel testo vigente dal 1° gennaio del 1980, giusta previsione dell'art. 3 del D.P.R. n. 24, subiva una modifica che induce ad alcune perplessità di natura operativa.

### **La disciplina dall'1-1-1980 - La contabilità separata**

Se la previsione all'art. 22 della somministrazione di alimenti e bevande nelle mense aziendali rimane immutata con riferimento all'oggetto specifico della nostra trattazione, non così appare con il collegamento con il quarto comma dell'articolo 36.

Come è noto l'art. 36 ha sempre disciplinato l'esercizio di più attività e la modifica decorrente dal 1° gennaio 1980 precisa che « l'imposta si applica in ogni

(1) Ricordiamo qui che a norma dell'ultimo comma dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 la gestione da parte delle amministrazioni militari e dei corpi di polizia di mense riservate esclusivamente al personale dipendente non è considerata attività commerciale, fermo il disposto dell'art. 3 del D.P.R. n. 24/1979 per la non imponibilità delle operazioni in questione effettuate sino al 31-3-1979 per i soggetti che non hanno per oggetto principale od esclusivo l'esercizio di attività commerciali.



caso separatamente secondo le rispettive disposizioni e con riferimento al volume di affari di ciascuna di esse per le attività dell'art. 22... » includendo tra queste pertanto anche l'attività di somministrazione di alimenti e bevande nelle mense aziendali.

Tale previsione rientra in quella più ampia secondo la quale se un soggetto esercita contemporaneamente più attività si trova a dover seguire per ogni singola attività il regime di Iva suo specifico.

Tuttavia, il precedente testo dell'art. 36 prevedeva delle opzioni per l'applicazione cumulativa per tutte le attività esercitate (esclusa quella agricola) previa comunicazione scritta all'Ufficio Iva contestualmente alla prima dichiarazione da presentare o prima dell'inizio dell'attività che ingenera un regime di Iva diverso da quello « normale » (questo incombente in genere è stato omesso da molti contribuenti, anche a causa della difficoltà di individuazione del significato esatto da attribuire al concetto di « attività », difficoltà che ha dato luogo ad alcune problematiche in sede di verifica).

Il nuovo testo dell'art. 36 elimina, nel caso specifico, la possibilità di opzione e crea l'obbligo della gestione separata dell'attività di cui all'art. 22 del decreto n. 633.

La gestione « separata » implica anche una « contabilità separata »; una contabilità che non è connessa, quindi, solo al registro del corrispettivi, ma anche al registro delle fatture di acquisto previsto all'art. 25 del D.P.R. n. 633 (2).

Recita infatti l'ultimo comma dell'art. 36: « in tutti i casi in cui l'imposta è applicata separatamente per una determinata attività (e a norma del quinto comma dell'art. 36 sussiste un obbligo per la gestione delle mense) la detrazione di cui all'art. 19 (Iva anticipata sulle fatture di acquisto e sulle bolle doganali di importazione) è ammessa (per l'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati pienamente, secondo le regole di tipo generale, previste all'art. 19 e) per l'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati promiscuamente, nei limiti della parte imputabile all'esercizio dell'attività stessa.

Ciò implica a livello aziendale dal 1° gennaio 1980 un serio ragionamento in tema di meccanica ed in tema di contabilità.

Dobbiamo tuttavia prevedere diversi casi in quanto non tutte le mense aziendali sono gestite con gli stessi criteri.

### **Le mense aziendali in gestione diretta**

La caratteristica della gestione diretta è connessa al fatto che l'impresa acquista i singoli componenti alimentari, utilizza proprio personale, propria attrezzatura per poter prestare il servizio della mensa ai singoli aventi diritto.

Partiamo dal presupposto che al singolo lavoratore subordinato venga richiesto un pagamento a fronte del servizio ottenuto, cioè esista un corrispettivo.

---

(2) La norma parla di contabilità separata, ma dobbiamo ritenere che si riferisca unicamente ai registri Iva in quanto non rileviamo qui i richiami che compaiono nell'art. 19 ter in cui si parla di contabilità separata per gli enti non commerciali.

In questa ipotesi l'introito ricevuto dal lavoratore dipendente a fronte del servizio della mensa (prescindendo dal fatto che l'intero costo venga riaddebitato o soltanto quota parte) darà luogo ad un corrispettivo da annotare sul registro Iva.

Il dipendente potrà pagare per contanti il servizio all'atto della prestazione, oppure acquistare dei « buoni mensa » pagandoli per contanti alla cassa della azienda o effettuando la corresponsione con trattenuta periodica sul prospetto paga.

L'acquisto da parte dell'azienda dei beni e servizi connessi alla gestione della mensa darà luogo a fatture di acquisto che dovranno affluire ad uno specifico registro delle fatture di acquisto per determinare il totale di Iva anticipata sull'acquisizione dei beni e servizi in questione da confrontare con l'Iva estratta dai corrispettivi pagati dai soggetti che hanno usufruito del servizio con le metodologie precedentemente indicate, confronto che determinerà il debito o credito di imposta che unitariamente, rispetto ai crediti o debiti di imposta emergenti dalle altre attività dell'impresa, concorrerà a determinare l'unico debito o credito di imposta periodico ed annuale dell'impresa stessa (cfr. art. 36, ultimo comma, ultimo capoverso).

Se apparentemente non risultano problematiche, tuttavia dobbiamo sollevare qui il caso dei beni promiscui (come può essere il caso delle energie elettriche o termiche utilizzate per la gestione della mensa) o di servizi promiscui (come i servizi di pulizia gestiti in appalto) che coprono anche l'area della mensa per i quali la norma ha previsto la detrazione pro-quota nei limiti della parte imputabile all'esercizio dell'attività stessa (in considerazione del fatto che le energie sono in genere considerate beni, ci si potrebbe trovare nell'ipotesi dei passaggi interni di beni destinati all'attività specifica per i quali il secondo capoverso dell'ultimo comma dell'art. 36 prevede la formalità della fatturazione e registrazione con riferimento al valore normale, ma senza addebito specifico di Iva — tale procedura è esclusa per i servizi).

E' indubbio che solo una Risoluzione Ministeriale potrà chiarire l'effettiva portata del disposto ed auspichiamo che, essendo comunque consentita la detrazione dell'Iva a monte (caso diverso nell'ipotesi prevista al terzo comma dell'art. 36 nelle opzioni di contabilità separata in cui l'imposta relativa ai beni non ammortizzabili utilizzati promiscuamente non risulta deducibile), valga il principio della prevalenza.

Riepilogando, pertanto, le problematiche connesse alla gestione diretta, possiamo dire che dal 1° gennaio 1980 l'impresa terrà un registro dei corrispettivi, un registro delle fatture di acquisto dai cui totali di Iva addebitata e di Iva anticipata emergerà il credito o il debito di imposta che concorrerà con gli altri alla determinazione del credito o del debito di imposta globale dell'impresa.

Un nodo da sciogliere resta quello dei beni e servizi di natura promiscua per i quali auspichiamo che una Risoluzione Ministeriale identifichi, per il settore specifico della mensa, l'imputazione con il carattere specifico della prevalenza.

### **Il caso della gestione delle mense in appalto**

Nel caso della mensa in appalto abbiamo un terzo imprenditore che nei locali della mensa esercita l'attività specifica in questione,



si possono porre i seguenti casi:

- a) l'impresa terza addebita all'impresa appaltante l'intero servizio e l'impresa appaltante si rivale sul dipendente per una quota parte di costo;
- b) l'impresa terza addebita all'impresa appaltante solo la quota parte che l'impresa intende assumere come contributo e pertanto come costo, mentre il lavoratore che usufruisce della mensa paga all'impresa terza il corrispettivo differenziale del servizio;
- c) l'impresa terza addebita all'impresa appaltante l'intero servizio che l'impresa appaltante tiene totalmente a suo carico senza pertanto alcun riaddebito nei confronti del dipendente che usufruisce della mensa.

Esaminiamo separatamente questi casi.

Nel primo l'ente appaltante riceve dall'impresa terza fatture per i servizi prestati, fatture che andranno registrate nel registro degli acquisti a norma dell'art. 25. Se il servizio viene prestato nei locali dell'impresa appaltante e con l'utilizzo delle attrezzature e delle energie dell'impresa appaltante, insorgerà il problema dei beni e dei servizi destinati promiscuamente all'esercizio dell'attività della mensa, come nel caso della gestione diretta. Il registro degli acquisti in questione sarà comunque un registro « separato ».

Incassando l'impresa appaltante dal dipendente quota parte del costo, nascerà l'esigenza del registro dei corrispettivi in cui annotare tali riaddebiti.

Nel secondo caso l'impresa appaltante non avrà un registro dei corrispettivi, in quanto il lavoratore che usufruisce della mensa verserà il corrispettivo differenziale direttamente all'impresa terza che gestisce la mensa.

L'impresa appaltante avrà pertanto solo costi che saranno costituiti in parte dalle fatture connesse alla quota parte di costo assunto a carico dell'azienda e in parte dagli eventuali consumi di energia e di servizi nell'ipotesi in cui l'ente gestore della mensa svolga la sua attività nei locali dell'impresa appaltante.

In questa ipotesi, non sussistendo un registro dei corrispettivi riteniamo che non si dia luogo all'imputazione pro-quota dei beni e servizi promiscui, nè alla gestione separata delle fatture di acquisto connesse alla mensa.

Nel terzo caso non emerge ancora alcun obbligo di tenuta di registro dei corrispettivi in quanto non sussistendo riaddebito a carico del dipendente, l'impresa appaltante non avrà introiti, ma solo costi a fronte dei quali avrà fatture di acquisto di beni e servizi che verranno computati tra gli acquisti, riteniamo, come nel caso precedente, senza ricorrere alla contabilità separata.

### **Il caso delle convenzioni con pubblici esercizi**

Nel caso specifico non si presentano i problemi sollevati in presenza dell'utilizzo di beni e servizi promiscui in quanto i pasti vengono acquistati preconfezionati dal pubblico esercizio e consumati nei locali dell'« area sociale », locali che quindi non sempre hanno la destinazione specifica di mensa, ovvero vengono direttamente consumati dai dipendenti presso il pubblico esercizio a tariffa prefissata.

In queste ipotesi possiamo avere il caso in cui il dipendente paga direttamente al pubblico esercizio il prezzo convenzionato e il pubblico esercizio addebita con fattura all'impresa cui fanno capo i lavoratori in questione il valore integrativo del contributo. In questa fattispecie si hanno solo fatture passive e ricadiamo ancora, a nostro avviso, nell'ipotesi di non obbligo della contabilità separata.

Si può avere anche il caso in cui il dipendente acquista alla cassa della sua azienda dei buoni mensa che consegna al pubblico esercizio all'atto della prestazione del servizio, mentre il pubblico esercizio addebita all'impresa che ha emesso i « buoni mensa » il valore convenzionale concordato dei pasti.

In tal caso il dipendente paga all'impresa il servizio che ottiene dal terzo, anche se il prezzo pagato non è equivalente a quello addebitato dal pubblico esercizio all'impresa.

In questa ipotesi tuttavia riemerge la necessità del registro dei corrispettivi per l'impresa che ha emesso i buoni-mensa, poichè questi sono a pagamento ed emergerà di converso l'obbligo della contabilità separata per accogliere nel registro degli acquisti della mensa le fatture del pubblico esercizio.

Se i buoni-mensa vengono invece assegnati al lavoratore subordinato a titolo gratuito, l'impresa riceverà solo le fatture del pubblico esercizio e ci troveremo ancora nell'ipotesi, a nostro avviso, di non obbligo della contabilità separata, mancando i corrispettivi.

Nelle ipotesi in cui vi sia convenzione con i pubblici esercizi è indubbio che l'impresa riceve la fattura piena o differenziale da un ristorante, albergo, ecc.

Non riteniamo tuttavia che si renda applicabile nel caso specifico la indeducibilità dell'Iva di cui al secondo comma, lett. e) dell'art. 19 del D.P.R. 26-10-1972, n. 633 e sin dall'aprile 1979, in quanto si tratta di un rapporto diverso rispetto al normale ricorso a quel tipo di servizio ed ai motivi della sua utilizzazione.

Riteniamo di converso tuttavia che a riprova del rapporto debba sussistere una specifica convenzione aziendale con i lavoratori subordinati che identifichi altresì il pubblico esercizio ove, pro-tempore, i lavoratori usufruiscano del servizio della mensa, che di fatto viene con la convenzione con il pubblico esercizio, a questo integralmente appaltata.

## Conclusioni

Non abbiamo la pretesa in questo scritto di aver esaurito nè tutti i possibili casi nè tutte le possibili problematiche emergenti nella gestione di fatto delle mense aziendali, ma riteniamo che nei singoli casi il contribuente Iva debba, di fronte a dubbi, avanzare specifici quesiti al Ministero delle finanze per evitare in sede di verifica l'applicazione di pesanti sanzioni.