

Roma,

Direzione Centrale Normativa

Settore Imposte indirette

Ufficio IVA

Prot.

***OGGETTO: Consulenza giuridica n. 954-23/2016
Istanza presentata il 29/03/2016***

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 633 del 1972 , è stato esposto il seguente

QUESITO

Alcune imprese, impegnate nel settore della somministrazione di alimenti e bevande in mense pubbliche e private, ospedali, case di riposo, pubblici esercizi, ecc. hanno segnalato che si sta diffondendo nel settore una nuova modalità di erogazione di bevande, consistente nell'installazione - nei locali adibiti al consumo in loco - di appositi macchinari finalizzati a permettere al soggetto committente (spesso rappresentato dall'impresa di ristorazione collettiva che gestisce direttamente la mensa) di garantire ai rispettivi utenti il libero consumo (per varietà, quantità e sequenza di prelievo) di caffè, acqua e bevande (fredde e/o calde) durante i pasti, le colazioni o altri momenti della giornata.

Ogni elemento del servizio viene stabilito sulla base di specifici contratti di appalto che regolano sia la realizzazione del medesimo sia le modalità di fatturazione. Le bevande somministrate a libero consumo a seconda dei diversi contesti sono molteplici e articolate in varie tipologie:

- acqua microfiltrata;
- bevande fredde naturali o gassate (bibite tradizionali, bevande regionali, equo e solidali);
- tisane;
- bevande calde (tè, latte, camomilla, caffè da solubile);
- caffè espresso.

Le bevande fredde e calde sono inserite in modo congiunto o separatamente a seconda dei contesti. Tuttavia, la distribuzione di bevande calde/fredde e caffè espresso, diretta a servire le mense, è spesso disciplinata da un unico contratto.

In tutti i casi l'Associazione istante rappresenta che il nuovo servizio si articola tipicamente nelle fasi di seguito descritte:

- installazione (in comodato d'uso) di macchine semiautomatiche per la distribuzione self service di acqua microfiltrata, bevande fredde/calde e caffè espresso presso le destinazioni indicate dal committente, con predisposizione del numero di macchine necessario ad assicurare la libertà di consumo da parte degli utenti delle bevande;
- manutenzione gratuita ordinaria e straordinaria dei distributori, con effettuazione degli eventuali interventi di riparazione;
- effettuazione di controlli periodici e sostituzione di filtri e altri materiali d'uso;
- rifornimento continuativo e senza limitazioni quantitative di concentrato per bevande fredde, solubili per bevande calde, solubili per tisane, caffè in grani nonché di tutti i prodotti necessari a garantire la somministrazione a libero consumo per gli utenti finali di acqua, bevande e caffè espresso;
- rifornimento continuativo e senza limitazioni di CO₂ alimentare in bombole;
- analisi batteriologiche e chimiche al fine di verificare la qualità dell'acqua e delle

bevande;

- fornitura illimitata di accessori vari finalizzati a facilitare il libero consumo da parte degli utenti finali (bicchieri pluriuso in vetro o polycarbonato, bicchieri monouso compostabili, caraffe in vetro o plastica pluriuso).

La pulizia esterna del distributore, il reintegro di prodotti concentrati, solubili o caffè in grani, accensione/spegnimento quotidiano dei macchinari sono le uniche attività svolte a cura del soggetto committente.

Da un punto di vista strettamente tecnico, questa nuova modalità di erogazione di acqua, bevande e caffè espresso si caratterizza per il fatto che gli utenti finali accedono direttamente ai distributori collocati all'interno delle sale, da cui prelevano senza limitazioni la quantità e varietà di bevande che desiderano, una o più volte. La prestazione derivante dalla combinazione di tutte le attività sopra descritte consiste, dunque, nel consentire agli utenti/consumatori finali il consumo libero di bevande senza che sia necessario il previo acquisto di capsule/cialde o l'introduzione nei distributori di monete o chiavette propagate da parte degli utenti o del committente. Per questa ragione si parla di "distributori semi-automatici".

In linea generale, i distributori di acqua e bevande sono utilizzabili in modalità self service, e quindi direttamente dagli utenti finali delle mense aziendali o interaziendali, dei ristoranti, degli uffici, delle scuole e degli altri luoghi in cui possono essere collocati.

A fronte della fornitura del servizio, il soggetto committente riconosce all'impresa fornitrice un corrispettivo fisso per ciascuna presenza/quota pasto (o giornata alimentare a seconda dei casi) rilevata presso ogni contesto ove sono localizzati i distributori, il cui numero viene a quest'ultima comunicato periodicamente (di solito con cadenza mensile) con riferimento ai pasti realizzati nel periodo precedente. Per espressa previsione contrattuale, l'impresa fornitrice del servizio è responsabile per gli eventuali danni a persone e/o cose che dovessero verificarsi in conseguenza dei servizi eseguiti in adempimento del contratto.

In definitiva, il servizio consiste nella erogazione a richiesta di bevande direttamente agli utenti finali, senza presenza di personale, grazie al meccanismo di funzionamento dei distributori all'uopo installati, che sono in grado di trasformare i concentrati, i solubili e il caffè in grani (forniti in maniera continuativa nell'ambito del servizio) nelle varie tipologie di bevande.

L'oggetto del servizio non è dunque rappresentato dalla cessione al soggetto committente dei concentrati, dei solubili in buste sigillate, del caffè in grani né dall'installazione in comodato d'uso dei distributori semi-automatici, bensì dall'erogazione continuativa delle bevande richieste dagli utenti finali, secondo la gamma di offerta prescelta dal committente, giacché l'impresa fornitrice ha l'obbligo di dotare i distributori dei prodotti necessari per consentire l'erogazione continuativa a richiesta di acqua, bevande fredde/calde e caffè espresso, senza interruzioni.

Sotto il profilo giuridico, pertanto, l'Associazione istante ritiene che i contratti per l'erogazione continuativa e periodica dei servizi integrano contratti di appalto di servizi ai sensi dell'art 1677 c.c., in relazione ai quali trovano applicazione - in quanto compatibili - anche le norme disciplinanti il contratto di somministrazione.

L'Associazione istante rappresenta che le peculiari caratteristiche del servizio di erogazione di bevande tramite distributori "semi-automatici" rendono problematica l'individuazione dell'aliquota IVA applicabile ai relativi corrispettivi, in considerazione, da un lato, dell'assenza di una definizione legislativa di "somministrazione di alimenti e bevande" agli effetti dell'IVA e, dall'altro, della formulazione attuale della voce n. 121) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che fa riferimento a "somministrazione di alimenti e bevande, effettuata anche mediante distributori automatici; prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto forniture o somministrazioni di alimenti e bevande;" .

L'articolo 3, comma 2, n. 4), del d.P.R. n. 633 del 1972 classifica come prestazioni di servizi agli effetti dell'IVA le "somministrazioni di alimenti e bevande", allo scopo

dichiarato di eliminare i dubbi concernenti la qualificazione di tali operazioni, le quali, "consistendo in prestazioni miste, di dare e di fare, creerebbero problemi circa la loro collocazione tra le cessioni o le prestazioni, specie quando vi è diversità di aliquota (così testualmente si esprimeva la relazione ministeriale allo schema del decreto relativo all'istituzione e alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto).

Con la risoluzione n. 124 del 1° agosto 2000 l'Amministrazione finanziaria ha inoltre rappresentato, in merito alla nozione di 'somministrazione di alimenti e bevande, tramite distributori automatici di bevande funzionanti in maniera non tradizionale (ovverosia tramite l'inserimento di capsule/cialde, anziché attraverso l'introduzione di monete o l'utilizzo di chiavette propagate), che in tali casi il servizio di somministrazione della bevanda si concretizza solo nella fase in cui il procedimento meccanico, realizzato attraverso il distributore automatico, determina la trasformazione della cialda/capsula in una bevanda.

Per quanto concerne l'applicazione dell'aliquota IVA alle somministrazioni in questione, il n. 121) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, nella versione in vigore fino al 29 settembre 1997, prevedeva l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento per le "somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi, escluse quelle effettuate in pubblici esercizi di categoria lusso, compresi quelli alberghieri".

In seguito alla modifica normativa recata dal d.l. n. 328/1997, che, a decorrere dal 30 settembre 1997, ha riformulato il n. 121) citato, nel senso di prevedere l'applicazione del 10 per cento per le "somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi, escluse quelle effettuate in pubblici esercizi di categoria lusso" e alle "prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto forniture o somministrazioni di alimenti e bevande;" è mutata, di conseguenza, la posizione dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, con la risoluzione n. 63/E del 17 maggio 2005, l'Agenzia delle entrate ha in particolare affermato che alle somministrazioni di alimenti e bevande rese da un soggetto terzo, nei confronti dell'impresa che gestisce la

mensa, non è applicabile l'aliquota IVA del 4 per cento, prevista dal n. 37) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 per le "somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nelle mense aziendali ed interaziendali, nelle mense delle scuole di ogni ordine e grado, nonché nelle mense per indigenti anche se le somministrazioni sono eseguite sulla base di contratti di appalto o di apposite convenzioni", ma quella del 10 per cento prevista dal citato n. 121) della Tabella A, parte III.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ciò posto, a parere dell'Associazione istante, ai corrispettivi spettanti per l'erogazione delle bevande tramite distributori "semi-automatici" si applica l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento, prevista dal n. 121) della Tabella A, parte III, in quanto tale attività rientra nella nozione fiscale di "somministrazione di alimenti e bevande" (di cui alla prima parte della testé citata disposizione) o, comunque, nella locuzione di "prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto forniture o somministrazioni di alimenti e bevande"(di cui alla seconda parte della medesima disposizione).

Per questi motivi l'Associazione istante ritiene che detta attività, ancorché non resa in qualità di pubblico esercizio, rientri nell'ambito oggettivo di applicazione del n. 121) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, da assoggettare come tale all'aliquota IVA del 10 per cento. Alla medesima conclusione conduce altresì la seconda parte della disposizione testé citata, che assoggetta all'aliquota del 10 per cento anche "prestazioni servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto forniture o somministrazioni di alimenti e bevande".

In definitiva, a giudizio dell'Associazione istante, poiché questo servizio viene fruito direttamente dagli utenti finali (sotto la responsabilità dell'impresa proprietaria dei distributori semiautomatici e dei concentrati, solubili e caffè in grani di cui questi sono

costantemente dotati) e poiché i relativi corrispettivi sono determinati "a consumo" sulla base di un apposito contratto di appalto stipulato con le imprese committenti, a tali prestazioni deve applicarsi l'aliquota IVA del 10 per cento, prevista dal n. 121) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si evidenzia che il n. 38) della Tabella A, parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, (che disponeva l'applicazione dell'aliquota agevolata del 4 per cento alle "somministrazioni di alimenti e bevande effettuate mediante distributori automatici collocati in stabilimenti, ospedali, case di cura, uffici, scuole, caserme e altri edifici destinati a collettività") è stato abrogato ad opera dell'articolo 20, comma 1, del d. l. 4 giugno 2013, n. 63, convertito dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, con effetto dal 1° gennaio 2014. Attualmente, pertanto, la somministrazione di alimenti e bevande tramite distributori automatici, a prescindere dal luogo in cui gli stessi si trovino, è assoggettata all'aliquota del 10 per cento, come previsto dalla voce n. 121) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, che attualmente (dopo le modifiche apportate dall'art. 48, comma 2, L. 21 novembre 2000, n. 342 e dall'art. 20, comma 2, D.L. 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2013, n. 90) recita: "somministrazione di alimenti e bevande, effettuata anche mediante distributori automatici; prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto forniture o somministrazioni di alimenti e bevande;".

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. n. 633 del 1972, 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.

In relazione alla fattispecie rappresentata, si pone il problema di verificare se attraverso l'utilizzo dei descritti distributori, si realizzi o meno una somministrazione di alimenti e bevande.

Al riguardo, si fa presente che, con la risoluzione 1° agosto 2000, n. 124/E, è stata affermata l'equiparazione degli apparecchi funzionanti a capsule o cialde agli altri distributori automatici, nonostante le particolari modalità di funzionamento (che richiedono il preventivo acquisto della cialda ed il successivo inserimento della stessa nel distributore per l'erogazione della bevanda). È stato precisato, tuttavia, nel predetto documento di prassi, che l'aliquota ridotta si rende applicabile solo nel caso in cui l'acquirente della capsula/cialda sia l'effettivo utilizzatore della stessa e, quindi, il consumatore finale. Infatti, uno dei caratteri distintivi del servizio di somministrazione risiede nel fatto che lo stesso è reso al consumatore finale.

Analogo ragionamento può essere condotto in relazione agli apparecchi oggetto dell'istanza in esame, per il cui funzionamento non è neppure necessario l'inserimento di capsule o analoghi dispositivi da parte dell'utilizzatore. Si può, quindi, affermare che gli apparecchi in discorso, che non richiedono l'inserimento di monete, tessere o chiavette per l'erogazione del prodotto, realizzino una somministrazione di bevande.

Di conseguenza, torna applicabile l'aliquota del 10 per cento, prevista dalla voce n. 121) della Tabella A, Parte III, allegata al citato d.P.R. n. 633.

La citata disposizione consente, infatti, l'applicazione dell'aliquota agevolata, sia nei casi di prestazioni di servizi di somministrazione di alimenti e bevande resi direttamente, anche tramite distributori automatici, sia in ipotesi di prestazioni scaturenti dai contratti di appalto aventi ad oggetto le medesime somministrazioni nonché prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto forniture di alimenti e bevande.

Nella fattispecie prospettata, in base a quanto sopra riportato, non si rende necessaria l'indagine sulla sussistenza di un contratto di appalto, in quanto le operazioni oggetto

del quesito possono comunque essere considerate "somministrazione di alimenti e bevande, effettuata anche mediante distributori automatici".

Pertanto, si concorda con l'opinione espressa da codesta Associazione, secondo cui alle prestazioni in oggetto si rende applicabile l'aliquota ridotta del 10 per cento, ai sensi del n. 121) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE AGGIUNTO

Giovanni Spalletta

(firmato digitalmente)