In merito ai voucher ovvero buoni acquisto e più in particolare con riferimento ai buoni per l'acquisto a prezzi agevolati di benzina l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli stessi "non sono titoli rappresentativi di merce, ma semplici documenti di legittimazione (art. 2002 c.c.), la cui cessione non è soggetta a IVA in forza dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972", con la conseguenza che "nessuna fattura deve essere emessa dalle società petrolifere per la cessione dei "buoni" al cliente, né da parte del distributore alla società, al momento della restituzione del buono stesso per il rimborso" (C.M. 1° agosto 1974, n. 30/502598, e 9 agosto 1976, n. 27/361446).

Attenzione
Ai buoni di cui trattasi è stata, pertanto, attribuita natura di documenti di legittimazione nella fase di emissione e cessione degli stessi, mentre la conversione di denaro nei suddetti documenti di legittimazione è stata considerata alla stregua di una cessione di denaro esclusa da IVA ai sensi della lett. a) del terzo comma dell'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972.

Con riferimento ai beni che possono formare oggetto di operazioni a premio, l'Amministrazione finanziaria ha ulteriormente confermato che le cessioni dei buoni acquisto sono "**non rilevanti ai fini IVA**" (C.M. 24 marzo 1998, n. 89/E).

Qualche incertezza interpretativa era sorta a seguito di una risoluzione, sempre dell'Agenzia delle Entrate, sulla vendita di tessere ricaricabili utilizzabili all'interno di un cinematografo multisala per l'acquisto di diversi beni e servizi a prezzo scontato (R.M. 30 maggio 2002, n. 160/E).

Nello specifico, l'Amministrazione finanziaria era stata chiamata a pronunciarsi, con riferimento alla tematica che in questa sede interessa, sugli obblighi gravanti in capo alla società emittente di tali tessere ricaricabili all'atto dell'emissione e della ricarica delle stesse e, segnatamente, in merito all'individuazione del momento impositivo IVA. Ci si chiedeva, in particolare, se tale momento fosse da ravvisarsi all'atto dell'emissione/ricarica oppure all'atto della spendita del credito memorizzato nella tessera per l'acquisto dei singoli beni e servizi.

L'Amministrazione finanziaria aveva concluso nel senso che la somma versata all'atto dell'emissione o della ricarica costituirebbe il corrispettivo di una prestazione di servizi dipendente da una generica obbligazione di fare.

In merito all'individuazione del momento impositivo, si era ritenuto quindi che questo sarebbe stato da individuare nel momento del pagamento del corrispettivo,

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

e cioè nel momento dell'emissione o della ricarica della tessera, affermandosi che "in un simile contesto, nel quale i beni scambiati e i servizi offerti sono individuati solo all'atto dell'utilizzo della card, le singole cessioni e prestazioni non assumono rilevanza agli effetti dell'IVA". Tale impostazione, peraltro, sembra ormai superata dall'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia (Sent. 21 febbraio 2006, causa C-419/02), che ha reputato che non possa attribuirsi rilevanza ai fini IVA a un pagamento qualora i beni e i servizi per cui quel pagamento è stato effettuato **non siano conosciuti e specificamente individuati** al momento del pagamento stesso.

Attenzione

Da ultimo, l'Agenzia delle Entrate con la R.M. n. 21/E/2011 ha chiarito, con riferimento al trattamento IVA dei voucher ovvero buoni acquisto o regalo di cui alla fattispecie nella stessa analizzata, la qualificazione dei buoni stessi come documenti di legittimazione e, quindi, come strumenti di pagamento. Da tale ricostruzione, si è ricavata l'irrilevanza ai fini impositivi dell'emissione e della cessione di tali buoni e la rilevanza, invece, del solo momento dell'utilizzazione del buono (in cui il credito in esso contenuto viene utilizzato per pagare il corrispettivo del bene o servizio acquistato), con ciò implicitamente ma inequivocabilmente superandosi la diversa soluzione cui era pervenuto il ricordato chiarimento in merito alla vendita di tessere ricaricabili utilizzabili all'interno di un cinematografo multisala.

Più nel dettaglio, l'emissione e la cessione dei buoni è da ritenere esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, trattandosi di mere movimentazioni di carattere finanziario.

Analogamente, non sono destinate ad assumere rilevanza agli effetti dell'IVA, ai sensi della disposizione innanzi citata, pure in tal caso trattandosi di mere movimentazioni di carattere finanziario, le somme corrisposte dall'emittente agli esercenti presso cui è speso il buono.

Assume invece rilevanza, agli effetti dell'IVA, l'utilizzazione dei buoni per l'acquisto dei beni e servizi presso tali esercenti.

In relazione a tale utilizzazione, gli esercenti dovranno emettere la documentazione fiscale prevista per la certificazione dei corrispettivi (fattura, scontrino, ricevuta fiscale).

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Le operazioni poste in essere da tali esercenti si considereranno effettuate, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972:

- per quanto riguarda le **cessioni di beni**, di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972, al momento della **consegna del bene** o, se anteriore, a quello del pagamento del corrispettivo tramite l'utilizzazione del buono acquisto;
- per quanto riguarda le **prestazioni di servizi**, di cui all'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, al momento del **pagamento del corrispettivo** tramite l'utilizzazione del buono acquisto.

CASISTICHE	
Acquisti presso i commercianti al minuto	Nei casi in cui i buoni siano spesi presso commercianti al minuto, poiché per gli acquisti presso tali soggetti il prezzo convenuto è comprensivo dell'IVA, la base imponibile delle operazioni di cessione di beni o prestazione di servizi poste in essere dagli stessi in contropartita di buoni acquisto sarà determinata scorporando l'imposta dalla quota di credito, inclusa nei buoni acquisto, utilizzata per acquisire i beni e/o i servizi acquistati, tenendo conto dell'aliquota applicabile a tali beni e servizi.
Regimi "monofase" (caso di utilizzazione dei voucher per l'acquisto di prodotti per i quali l'IVA trova applicazione con un regime "monofase")	In via esemplificativa, tale casistica potrà verificarsi per le cessioni di libri e di traffico telefonico prepagato, soggette, appunto, a un regime «monofase» in base all'art. 74, primo comma, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633/1972. In tal caso, non dovrà evidentemente procedersi ad alcuno scorporo, essendosi già provveduto per tali servizi all'assolvimento dell'onere impositivo, in materia di IVA, mediante l'osservanza, da parte dell'editore o dell'operatore telefonico, degli adempimenti che caratterizzano il regime "monofase".

SOGGETTI INTERESSATI

Soggetti che emettono ovvero che ricevono ovvero che scambiano voucher (o più in generale buoni acquisto).

PROCEDURE

Come anticipato, il 1° luglio 2016 è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale UE la

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

direttiva n. 2016/1065/UE, che modifica la direttiva n. 2006/112/CE per quanto riguarda il trattamento IVA dei voucher, tenendo presente che la nuova disciplina tornerà applicabile **dal 1° gennaio 2019**.

In prima analisi si evidenzia che la nuova direttiva ha individuato la definizione di "buono" definendolo come uno strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo a fronte di una cessione di beni o una prestazione di servizi e nel quale i beni o i servizi da cedere o prestare o le identità dei potenziali cedenti o prestatori sono indicati sullo strumento medesimo o nella relativa documentazione, ivi incluse le condizioni generali di utilizzo ad esso relative.

Inoltre, nel dettaglio sono state individuate le **due seguenti tipologie di "buoni".**

BUONO MONOUSO	Buono in relazione al quale il luogo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi cui il buono si riferisce e l'IVA dovuta su tali beni o servizi sono noti al momento dell'emissione del buono. Ogni trasferimento di un buono monouso effettuato da un soggetto passivo che agisce in nome proprio è considerato come cessione dei beni o prestazione dei servizi cui il buono si riferisce. La consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi dietro presentazione di un buono monouso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal cedente o dal prestatore non sono considerate operazioni indipendenti. Se il trasferimento di un buono monouso è effettuato da un soggetto passivo che agisce in nome di un altro soggetto passivo, tale trasferimento è considerato come cessione dei beni o prestazione dei servizi cui il buono si riferisce effettuate dall'altro soggetto passivo per conto del quale il soggetto passivo agisce. Se il cedente dei beni o il prestatore dei servizi non è il soggetto passivo che, agendo in nome proprio, ha emesso il buono monouso, si considera che tale cedente o prestatore abbia comunque ceduto i beni o prestato i servizi cui il buono si riferisce a detto soggetto passivo.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

BUONO MULTIUSO	Buono diverso da un buono monouso. La consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi effettuate dietro presentazione di un buono multiuso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal cedente o dal prestatore sono soggette all'IVA, mentre ogni trasferimento precedente di tale buono multiuso non è soggetto all'IVA. La base imponibile della cessione di beni o della prestazione di servizi effettuate a fronte di un buono multiuso è pari al corrispettivo versato per il buono o, in assenza di informazioni su tale corrispettivo, al valore monetario indicato sul buono multiuso stesso o nella relativa documentazione diminuito dell'importo dell'IVA relativo ai beni ceduti o ai servizi prestati.

Nel dettaglio, la direttiva UE prevede che:

- **ogni trasferimento di un buono monouso** effettuato da un soggetto passivo che agisce in nome proprio **è considerato come cessione dei beni o prestazione dei servizi** cui il buono si riferisce. La consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi dietro presentazione di un buono monouso accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal cedente o dal prestatore non sono considerate operazioni indipendenti;
- se il trasferimento di un buono monouso è effettuato da un soggetto passivo che **agisce in nome di un altro** soggetto passivo, tale trasferimento è considerato come cessione dei beni o prestazione dei servizi cui il buono si riferisce effettuate dall'altro soggetto passivo per conto del quale il soggetto passivo agisce;
- se il cedente dei beni o il prestatore dei servizi **non è il soggetto passivo** che, agendo in nome proprio, ha emesso il buono monouso, si considera che tale cedente o prestatore abbia comunque ceduto i beni o prestato i servizi cui il buono si riferisce a detto soggetto passivo;
- la consegna fisica dei beni o la concreta prestazione dei servizi effettuate dietro presentazione di un **buono multiuso** accettato come corrispettivo o parziale corrispettivo dal cedente o dal prestatore **sono soggette all'IVA**, mentre ogni trasferimento precedente di tale buono multiuso non è soggetto all'IVA;
- qualora il trasferimento di un buono multiuso sia effettuato da un **soggetto passivo diverso** da quello che esegue l'operazione soggetta all'IVA, le prestazioni di servizi che possano essere individuate, quali i servizi di distribuzione o di promozione, sono soggette all'IVA;

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

- la **base imponibile** della cessione di beni o della prestazione di servizi effettuate a fronte di un buono multiuso è pari al **corrispettivo** versato per il buono o, in assenza di informazioni su tale corrispettivo, al valore monetario indicato sul buono multiuso stesso o nella relativa documentazione diminuito dell'importo dell'IVA relativo ai beni ceduti o ai servizi prestati.

CASI PARTICOLARI

Il **9 settembre 2017** sono entrate in vigore le nuove modalità operative riferite ai servizi sostitutivi di mensa contenute mediante buoni pasto. Ciò in base a quanto contenuto all'interno del D.M. 7 giugno 2017, n. 122 del Ministero dello Sviluppo economico.

Il Decreto in esame ha previsto la possibilità di accumulare fino ad un **massimo di otto buoni** pasto nonché la possibilità di spenderli non solo con riferimento alla somministrazione di alimenti e bevande ma anche con prodotti alimentari diversi, ovviamente, entro determinati limiti di spesa. Si ricorda, poi, che la fornitura di buoni pasto da parte delle imprese emittenti, ad oggi, è soggetta ad **IVA agevolata del 4%.**

BUONI PASTO DAL 9 SETTEMBRE 2017: LE NUOVE CARATTERISTICHE

Definizione di buono pasto	Documento di legittimazione, anche in forma elettronica, che attribuisce al titolare, ai sensi dell'articolo 2002 del Codice civile, il diritto ad ottenere il servizio sostitutivo di mensa per un importo pari al valore facciale del buono e, all'esercizio convenzionato, il mezzo per provare l'avvenuta prestazione nei confronti delle società di emissione
Finalità dei buoni pasto	I buoni pasto: Ø consentono al titolare di ricevere un servizio sostitutivo di mensa di importo pari al valore facciale del buono pasto; Ø consentono all'esercizio convenzionato di provare documentalmente l'avvenuta prestazione nei confronti delle società di emissione; Ø sono utilizzati esclusivamente dai prestatori di lavoro subordinato, a tempo pieno o parziale, anche qualora l'orario di lavoro non prevede una pausa per il pasto, nonché dai soggetti che hanno instaurato con il cliente un rapporto di collaborazione anche non subordinato; Ø non sono cedibili, né cumulabili oltre il limite di otto buoni, né commercializzabili o convertibili in denaro e sono utilizzabili solo dal titolare; Ø sono utilizzabili esclusivamente per l'intero valore facciale.

Buoni pasto in forma cartacea	Devono riportare: a) il codice fiscale o la ragione sociale del datore di lavoro; b) la ragione sociale e il codice fiscale della società di emissione; c) il valore facciale espresso in valuta corrente; d) il termine temporale di utilizzo; e) uno spazio riservato alla apposizione della data di utilizzo, della firma del titolare e del timbro dell'esercizio convenzionato presso il quale il buono pasto viene utilizzato; f) la dicitura "Il buono pasto non è cedibile, né cumulabile oltre il limite di otto buoni, né commercializzabile o convertibile in denaro; può essere utilizzato solo se datato e sottoscritto dal titolare".
Buoni pasto in forma elettronica	Con riferimento, invece, ai buoni pasto in forma elettronica: a) le indicazioni di cui alle lettere a), b), c) e d) dei buoni pasto cartacei sono associate elettronicamente ai medesimi in fase di memorizzazione sul relativo carnet elettronico; b) la data di utilizzo del buono pasto e i dati identificativi dell'esercizio convenzionato presso il quale il medesimo è utilizzato di cui alla lettera e) dei buoni cartacei, sono associati elettronicamente al buono pasto in fase di utilizzo; c) l'obbligo di firma del titolare del buono pasto è assolto associando, nei dati del buono pasto memorizzati sul relativo supporto informatico, un numero o un codice identificativo riconducibile al titolare stesso; d) la dicitura di cui alla lettera f) dei buoni cartacei è riportata elettronicamente.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

Esercizi presso i quali può essere erogato il servizio sostitutivo di mensa	È stato previsto l'ampliamento della platea degli esercizi convenzionati. Nel dettaglio è, ora, previsto che il servizio sostitutivo di mensa reso a mezzo dei buoni pasto è erogato dai soggetti legittimati ad esercitare: Ø la somministrazione di alimenti e bevande (L. 287/1991); Ø l'attività di mensa aziendale ed interaziendale; Ø la vendita al dettaglio, sia in sede fissa che su area pubblica, dei prodotti appartenenti al settore merceologico alimentare (D.Lgs. n. 114/1998); Ø la vendita al dettaglio nei locali di produzione e nei locali attigui dei prodotti alimentari previa iscrizione all'Albo di cui all'art. 5 della L. n. 443/1985; Ø la vendita al dettaglio e la vendita per il consumo sul posto dei prodotti provenienti dai propri fondi effettuata da imprenditori agricoli, coltivatori diretti e società semplici esercenti l'attività agricola; Ø nell'ambito dell'attività di agriturismo (L. n. 96/2006), la somministrazione di pasti e bevande, costituiti prevalentemente da prodotti propri e di aziende agricole della zona, presso la propria azienda; Ø nell'ambito dell'attività di ittiturismo, la somministrazione di pasti costituiti prevalentemente da prodotti derivanti dall'attività di pesca da parte di imprenditori ittici; Ø – la vendita al dettaglio dei prodotti alimentari, anche trasformati, nei locali adiacenti a quelli di produzione nel caso di soggetti esercenti l'attività di produzione industriale.

Con riferimento al trattamento IVA si fa presente che così come previsto dall'art. 6, 1° comma del D.M. n. 122/2017 il valore di ogni singolo buono è da intendersi comprensivo di **IVA agevolata nella misura del 10%** per la somministrazione al pubblico di prodotti alimentari e bevande (ancorché la disposizione normativa non faccia un puntuale rinvio al n. 121) della Tabella A, Parte III allegata al D.P.R. n. 633/1972 che richiama le operazioni soggette ad IVA agevolata del 10%).

In caso di variazioni dell'imposta, il contenuto economico dei contratti stipulati resta invariato, ma le parti avranno facoltà di rinegoziazione.

Si fa presente, inoltre, che in base a quanto contenuto nell'art. 75, 3° comma della Legge n. 413/1991 torna applicabile **l'aliquota IVA agevolata del 4%** nei rapporti tra datore di lavoro e società emittente i buoni pasto.

Se non vi fosse tale disposizione speciale, ai fini IVA, si dovrebbe considerare i buoni

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/

acquisto quali “buoni acquisto” anche perché il D.M. n. 122/2017 li tratta come “titoli di legittimazione”.

Stante il contenuto dell’art. 19-bis1, 1° comma, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972 i datori di lavoro possono esercitare il diritto alla **detrazione IVA,** ovviamente, qualora si tratti di operazioni **inerenti** la propria attività.

© Studio Sabellotti, https://www.studiosabellotti.it/