

Ticket restaurant e spese di mensa: trattamento fiscale di favore per il datore di lavoro e per il dipendente

a cura di Stefano Sirocchi

A seguito delle recenti modifiche normative, il trattamento fiscale dei ticket restaurant e del servizio di mensa (anche se erogato attraverso apposite convenzioni con i ristoranti), risulta particolarmente favorevole per il datore di lavoro, sia sotto il profilo della deducibilità dei costi, sia riguardo alla detraibilità dell'IVA.

Il presente intervento tiene conto della disciplina applicabile e dei recenti chiarimenti forniti nella circolare n. 6 del 3 marzo 2009.

Precedentemente al D.L. n. 112/2008 l'art. 19-bis1, lett. e) DPR 633/1972, prevedeva l'oggettiva indetraibilità dell'IVA sulle prestazioni alberghiere e di ristorazione con l'unica eccezione di quelle inerenti alla partecipazione a convegni e congressi, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi, nonché sulle somministrazioni effettuate nei confronti di datori di lavoro nell'ambito delle mense aziendali o servizi sostitutivi delle stesse. Come sottolineato da Assonime nella circolare del 7 agosto 2008, n. 50, l'imposta assolta su tali spese rimane comunque indetraibile se le stesse:

- rientrano tra le spese di rappresentanza
- oppure i servizi sono acquistati tramite agenzia di viaggio o tour operator (ad eccezione dell'ipotesi in cui le prestazioni siano offerte in ambito congressuale e sempre che venga applicato dall'agenzia il regime IVA ordinario)

L'art. 83, comma da 28-bis a 28-quinquies del citato decreto (come modificato dalla legge di conversione n. 133/2008), ha invece:

- ✓ Soppresso l'indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande (**con decorrenza 1° settembre 2008**)
- ✓ e, in via generale, ha disposto la loro deducibilità dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo nella misura del 75% (**con decorrenza 1° gennaio 2009**, per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare e con alcune particolarità; si veda il capitolo 13 del volume S. Sirocchi, "Tutto Trasferte, rimborsi e fringe benefit", Il Sole 24 Ore, 2009; tale limitazione tuttavia non deve essere applicata nel caso delle mense e dei ticket restaurant (si veda oltre).

Si ritiene utile sintetizzare di seguito il trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette dei servizi di mensa e dei buoni pasto.

		Aliquota IVA applicabile	Detraibilità IVA (fino al 31 agosto 2008)	Detraibilità IVA (dal 1 settembre 2008)
La detraibilità IVA dei servizi di mensa e dei ticket restaurant	Mensa interna Somministrazioni rese nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa aziendale o interaziendale	4% (imposta assolta dal datore di lavoro)	Piena detraibilità IVA	Piena detraibilità IVA
	Mensa esterna Somministrazioni rese in pubblici esercizi sulla base di contratti stipulati direttamente dal datore di lavoro	4% (imposta assolta dal datore di lavoro)	Piena detraibilità IVA	Piena detraibilità IVA
	Buoni pasto Servizi sostitutivi di mense aziendali	- 10% (imposta assolta dalle imprese distributrici di ticket restaurant sulle fatture emesse dai pubblici esercizi) - 4% (imposta assolta dal datore di lavoro)	- Completa detraibilità IVA per le imprese distributrici di ticket restaurant - Indetraibilità IVA per il datore di lavoro (non trattandosi di somministrazione resa nei locali dell'impresa)	Piena detraibilità IVA

A nostro parere e secondo la dottrina prevalente (cfr. P. Maspes, Corriere Tributario n. 40/2008, pagine 3239 e seguenti) a decorrere dal primo settembre 2008, dunque, in seguito alle modifiche recate dal D.L. n. 112/2008 alla disciplina in esame, l'IVA addebitata dall'emittente i buoni pasto al datore di lavoro è interamente detraibile; si ritiene, infatti, che vengano meno le restrizioni del previgente articolo 19 bis1 del DPR 633/1972.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, inoltre, l'art. 109, comma 5, del TUIR, è stato novellato aggiungendo il seguente ultimo periodo "Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento".

In dottrina si era posto il problema se la limitazione operasse anche per le spese sostenute per i servizi di mensa e per i buoni pasto.

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la recente circolare n. 6/E del 3 marzo 2009, nella quale è stato chiarito che "la gestione diretta la gestione diretta di un servizio di mensa aziendale non possa essere ricondotta alla fattispecie interessata dalla nuova disposizione. In questa ipotesi, infatti, le spese sostenute dal datore di lavoro riguardano l'acquisto di beni e servizi ed eventualmente quelle per la manodopera da utilizzare per la preparazione di pasti da somministrare e non l'acquisto di una somministrazione di alimenti e bevande".

Parimenti, nell'ipotesi in cui la mensa sia gestita da terzi, il costo relativo non subisce limitazioni alla deducibilità tenuto conto che lo stesso è sostenuto per l'acquisizione di un servizio complesso non riducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande".

Anche ai fini delle imposte dirette è utile schematizzare la deducibilità dei costi inerenti ai servizi di mensa e dei buoni pasto.

		Deducibilità dei costi per il datore di lavoro	Motivazione e ulteriori elementi
La deducibilità dei costi afferenti ai servizi di mensa e dei ticket restaurant	Mensa interna Somministrazioni rese nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa aziendale o interaziendale	100%	Non si applicano le limitazioni di cui all'art. 109, comma 5, del TUIR (deducibilità al 75% dei costi dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008) in quanto le spese sostenute dal datore di lavoro riguardano l'acquisto di beni e servizi da utilizzare per la preparazione di pasti da somministrare e non anche l'acquisto diretto delle somministrazioni.
	Mensa esterna Somministrazioni rese in pubblici esercizi sulla base di contratti stipulati direttamente dal datore di lavoro	100%	Anche in questa fattispecie, le limitazioni di cui all'art. 109, comma 5, del TUIR non si devono applicare in quanto in quanto rappresentano il costo per l'acquisizione di un servizio complesso non riducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande.
	Buoni pasto Servizi sostitutivi di mense aziendali	<ul style="list-style-type: none"> - 100% (deducibilità per le società che emettono i buoni pasto) - 100% (deducibilità per il datore di lavoro) 	<ul style="list-style-type: none"> - Nella circolare n. 6 del 3 marzo 2009, l'Amministrazione ha chiarito che la limitazione della deducibilità non trova applicazione per i costi sostenuti (nei confronti dei pubblici esercizi convenzionati) dalla società emittente dei buoni pasto in quanto l'importo corrisposto costituisce un costo per l'acquisizione di servizi (somministrazione di alimenti e bevande) che concorrono direttamente alla produzione dei ricavi della stessa società emittente: si tratta in sostanza di spese che costituiscono l'oggetto dell'attività d'impresa. - La limitazione della deducibilità al 75% non è applicabile relativamente alle spese sostenute dal datore di lavoro per le stesse motivazioni indicate nel caso di cui sopra, a proposito della mensa esterna.

L'Agenzia delle Entrate al punto 9) della citata circolare n. 6/2009, ha inoltre osservato che la disposizione che limita la deducibilità al 75% delle spese per somministrazioni di alimenti e bevande (ossia l'art. 109, comma 5, del TUIR), debba essere interpretata in chiave logico sistematica: la limitazione della deducibilità in esame opera, dunque, solo nei casi in cui la stessa si riferisca all'acquisizione di servizi alberghieri e di ristorazione che, alla luce dell'oggetto dell'attività imprenditoriale, concorrono solo in maniera indiretta alla produzione dei ricavi.

Pertanto, al successivo punto 10) del documento di prassi in commento, viene specificato che l'applicazione della deducibilità limitata al 75%, non deve essere applicata alle spese sostenute dai tour operator e dalle agenzie di viaggi per l'acquisto di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, in quanto si tratta di prestazioni di servizi la cui rivendita costituisce oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Infine, pare utile evidenziare quanto ribadito dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 6/2009 a proposito del trattamento delle spese sostenute a seguito della convenzione stipulata con un esercizio pubblico (ad esempio un ristorante o un bar) per la fornitura di un servizio di mensa esterna: "Si ritiene che anche l'ipotesi in cui l'impresa stipuli una convenzione con un esercizio pubblico per fornire un servizio di mensa esterna ai propri dipendenti non possa essere ricondotta alla fattispecie prevista dall'art. 109, comma 5, del T.U.I.R., come modificato dal D.L. n. 112/2008. Si rammenta, al riguardo, che secondo i chiarimenti resi nella circolare 23 dicembre 1997, n. 326 (par. 2.2.3), tra le somministrazioni in mensa aziendali, anche gestite da terzi, sono comprese, tra l'altro, le convezioni con i ristoranti. In sostanza, la convenzione stipulata con un ristorante costituisce una delle modalità a disposizione del datore di lavoro per garantire alla generalità dei dipendenti il servizio di mensa. Pertanto, l'importo che, in base alla convenzione stipulata, il datore di lavoro paga all'esercente un pubblico esercizio, quale corrispettivo per i pasti consumati dai dipendenti, costituisce un costo che non subisce limitazioni alla deducibilità in quanto lo stesso è sostenuto per l'acquisizione di un servizio di mensa (esterna), cioè di un servizio complesso, non riducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande."

Per quando riguarda i profili fiscali in capo al dipendente si rimanda al nostro recente testo: "Tutto Trasferte, rimborsi e fringe benefit", Il Sole 24 Ore, 2009 (dove, tra l'altro, vengono affrontati anche numerosi casi pratici: in quali casi i ticket restaurant sono tassabili per il dipendente? l'azienda può dedurre le spese per il caffè della macchinetta? qual'è il trattamento fiscale della cena offerta ai dipendenti? e il pranzo di lavoro offerto ai clienti?).

Stefano Sirocchi è autore di:

"[Tutto Auto](#)", Il Sole 24 Ore, 2009

"[Tutto Trasferte, rimborsi e fringe benefit](#)", Il Sole 24 Ore, 2009

[Il dott. Sirocchi sarà uno dei relatori del convegno organizzato dal Commercialista Telematico in collaborazione con l'Ordine dei dottori commercialisti di Roma che si svolgerà a Marino \(Roma\) in data il 15 maggio 2009.](#)

§

Stefano Sirocchi
7 Maggio 2009