



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Consulenza giuridica – d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Tabella A, parte III, n. 121) – Somministrazione di alimenti o bevande tramite distributori automatici a capsule o cialde

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del n. 121) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

Quesito

Con richiesta di consulenza giuridica sono stati chiesti chiarimenti in merito al trattamento tributario ai fini IVA da applicare alla somministrazione di alimenti e bevande effettuata tramite distributori automatici a capsule o cialde.

Al riguardo, 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). Di conseguenza, le somministrazioni rese tramite tali apparecchi, *“effettuate in stabilimenti, case di cura, uffici, scuole, ecc., rientrano nella previsione di cui alla voce 38) della Tabella A, parte II, del d.P.R. n. 633 del 1972 e possono fruire dell'aliquota ridotta del 4 per cento”*.

La richiamata previsione è stata abrogata dall'articolo 20 del decreto legge 4 giugno 2013, n.63 (convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2013, n. 90) e pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2014, anche alle somministrazioni di alimenti e bevande fornite mediante distributori automatici,

ovunque collocati, si applica l'aliquota agevolata del 10 per cento prevista in generale, ai sensi del n. 121) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per le somministrazioni di alimenti e bevande.

La citata risoluzione precisa, inoltre, che l'aliquota ridotta può essere legittimamente applicata solo nel caso in cui l'acquirente della capsula/cialda sia l'effettivo utilizzatore della stessa e, quindi, il consumatore finale; nel caso, invece, di passaggi intermedi delle capsule o cialde, l'aliquota applicabile, in relazione alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti diversi dal consumatore finale, rimane quella propria del particolare prodotto ceduto.

Le cessioni delle capsule/cialde effettuate nei confronti di soggetti diversi dai consumatori finali, pertanto, non possono essere giuridicamente qualificate come "somministrazione di alimenti e bevande" atteso che 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.

Ciò premesso, si chiedono chiarimenti in ordine alla corretta aliquota IVA da applicare nei casi di somministrazioni effettuate nei confronti di:

- 1) soggetti titolari di partita IVA, che acquistano le capsule/cialde e sono "consumatori finali" (cioè sono i soggetti che trasformano la capsula/cialda in bevanda);
- 2) soggetti privati che acquistano le capsule/cialde in un momento successivo rispetto a quello in cui viene loro dato a noleggio o in comodato il distributore che eroga la bevanda.

Soluzione prospettata

A parere del richiedente, l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento spetta all'utilizzatore delle capsule/cialde, indipendentemente dal fatto che sia un soggetto titolare di partita IVA o un soggetto privato, se l'acquisto è finalizzato ad un utilizzo personale in ambito familiare o aziendale.

Ritiene, pertanto, che in entrambi i casi prospettati debba essere applicata 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, dal momento che l'acquirente della capsula o cialda è il consumatore finale, inteso come il soggetto che, per il funzionamento dell'apparecchio, provvede al preventivo acquisto della cialda ed al successivo inserimento della stessa nel distributore per l'erogazione della bevanda.

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, (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) 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*”. Attualmente, invece, la somministrazione di alimenti e bevande tramite distributori automatici è assoggettata all'aliquota del 10 per cento, ai sensi del n. 121) della Tabella A, Parte III, allegata al citato d.P.R., che testualmente recita: “*somministrazione di alimenti e bevande, effettuata anche mediante distributori automatici (...)*”, a prescindere dal luogo in cui gli stessi si trovino.

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. 26 ottobre 1972, n. 633, 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.

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).

Al riguardo si ribadisce, in linea con la citata risoluzione, che l'aliquota ridotta può essere legittimamente applicata solo nel caso in cui l'acquirente della capsula/cialda sia l'effettivo utilizzatore della stessa, in qualità di consumatore finale.

Nel caso, invece, di passaggi intermedi delle capsule o cialde, l'aliquota applicabile, in relazione alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti diversi dal consumatore finale, rimane quella propria del particolare prodotto ceduto. Le cessioni delle capsule/cialde effettuate nei confronti di soggetti diversi dagli utilizzatori effettivi, infatti, non possono essere giuridicamente qualificate come "somministrazione di alimenti e bevande", atteso che 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.

Al caso particolare del datore di lavoro che acquista una partita di cialde per l'utilizzo proprio o dei collaboratori, si applica, invece, l'aliquota agevolata fermo restando l'indetraibilità sull'acquisto delle cialde in capo allo stesso.

Con riferimento al secondo quesito sollevato, si ritiene opportuno chiarire che nel caso in esame si riconosce l'esistenza di una somministrazione di alimenti e bevande mediante distributori automatici a capsule o cialde, soggetta all'aliquota ridotta del 10 per cento, solo quando la cessione di dette capsule o cialde viene effettuata nei confronti di clienti che utilizzano distributori a capsule o cialde concessi loro a noleggio o in comodato gratuito dalla stessa società-fornitrice: è necessario, cioè, che il contratto di comodato o noleggio e le fatture relative alla fornitura di capsule o cialde siano intestati alla stessa persona.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati

dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)