

Iva alberghi e ristoranti: ultimi chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate

a cura di Antonio Gigliotti

L’Agenzia delle entrate, con la Circolare 6/E del 3.3.2009, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito al trattamento tributario delle spese per prestazioni alberghiere e di **somministrazione di alimenti e bevande**, di cui all’art. 83, del D.L. 25/06/2008 n. 112 conv. con modif. dalla Legge 6/08/2008 n. 133 (c.d. manovra estiva).

La circolare risponde ad una serie di quesiti in ordine al trattamento fiscale delle spese sostenute dalle imprese e dai professionisti.

Vediamo i chiarimenti dati.

Premessa

Si ricorda, brevemente, che l’articolo 83, commi da 28-bis a 28-quater, del Decreto Legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, ha **abrogato il regime di indetraibilità dell’IVA relativa alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande** previsto dall’art. 19-bis 1, lett. e), DPR n. 633/72.

Al fine di compensare gli effetti finanziari derivanti dal nuovo regime di detraibilità dell’IVA relativa alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande, il comma 28-quater del citato art. 83, D.L. n. 112/2008 ha previsto la parziale deducibilità delle corrispondenti spese nell’ambito del reddito d’impresa e di lavoro autonomo.

Più precisamente per:

- ✓ le **imprese**,
 - al comma 5 dell'art. 109, TUIR è stata inserita la nuova previsione secondo cui le spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande, **diverse** da quelle sostenute per le trasferte di dipendenti e collaboratori, sono deducibili in **misura pari al 75%**;
- ✓ i **lavoratori autonomi**,
 - in base al novellato comma 5 dell'art. 54, TUIR le spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande, sono deducibili in **misura pari al 75%** e, comunque, per un importo complessivo **non superiore al 2%** dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Nella Circolare n. 53 del 1° settembre 2008 la questione era già stata oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In questa successiva Circolare n. 6 dello scorso 3 marzo l'Agenzia delle Entrate è tornata ancora una volta sulla materia ed ha fornito ulteriori precisazioni, vediamo quali.

Rinuncia alla detrazione Iva

La possibilità di detrarre l'Iva sugli acquisti di somministrazioni di pasti e prestazioni alberghiere è condizionata

- ⇒ al rilascio della fattura da parte del fornitore e alla registrazione del documento da parte del committente.

L'art. 22 primo comma del D.p.r. 633/72 dispone, però, che:

⇒ **“l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione”.**

Il problema che si è posto per effetto delle modifiche intervenute, riguardava, pertanto, la necessità di **fatturare** le prestazioni in questione.

Fintanto che l'Iva non era detraibile i contribuenti, infatti, non avevano interesse a richiedere la fattura, essendo sufficiente, quale documentazione della spesa, la certificazione fiscale alternativa rilasciata dagli esercenti.

Va ricordato, infatti, che per la deduzione della spesa ai fini reddituali è sufficiente lo **scontrino fiscale “parlante”** oppure la **ricevuta fiscale integrata**, come previsto dal dpr n. 696/96.

Questo ha portato quindi ad un aggravio di costi amministrativi che ha indotto diverse imprese a optare per il mantenimento del precedente sistema basato sul rilascio di documenti non rilevanti ai fini Iva in genere registrati con la nota spese del dipendente.

In questo modo:

➤ **l'Iva non detratta**

→ è diventata un accessorio del costo e viene conseguentemente contabilizzata dall'impresa.

In dottrina si riteneva che l'Iva non detratta costituisca un costo deducibile dal reddito di impresa o di lavoro autonomo.

Di diverso parere l'Agenzia delle Entrate la quale sostiene che

- “La mancata richiesta della fattura non può avere riflessi ai fini della determinazione del reddito atteso che in tale **ipotesi l’indetraibilità dell’IVA non deriverebbe da cause oggettive che precludono l’esercizio del relativo diritto bensì da una valutazione discrezionale del contribuente**”.

Sebbene, pertanto, il diritto alla detrazione dell’IVA pagata per rivalsa sia subordinato al possesso della fattura, l’Agenzia delle Entrate ritiene che in mancanza della stessa l’imprenditore o il professionista non possono comunque dedurre dal reddito l’IVA compresa nel costo sostenuto per le prestazioni alberghiere e di ristorazione.

Questo obbligherà i contribuenti a estrapolare dai valori contabili la quota corrispondente all’imposta sul valore aggiunto, la quale dovrà formare oggetto di recupero a tassazione nel modello Unico.

Cointestazione della fattura

Ai fini della detrazione dell’IVA, si ricorda che la **circolare 53/E/2008**, nell’ipotesi in cui la prestazione alberghiera o di ristorazione sia fruita da **un soggetto diverso** dall’effettivo committente del servizio, ha precisato come sia necessario che la fattura rechi anche **l’intestazione di tale soggetto**.

Il riferimento alla cointestazione della fattura, contenuto nella circolare 53/E deve essere inteso nel senso che, nel caso in cui non vi sia coincidenza tra il, soggetto che acquista il servizio nell’esercizio della propria attività d’impresa, arte o professione (ad esempio il datore di lavoro) e colui che materialmente ne usufruisce (ad esempio il dipendente), la **fattura deve essere intestata al**

soggetto beneficiario della detrazione al fine di consentirgli l'esercizio del relativo diritto.

I **dati dei dipendenti** fruitori della prestazione dovranno essere indicati nella fattura ovvero in una apposita nota ad essa allegata.

Esempio

Albergo delle Rose

Gesthote S.r.l.

Via Mirabella, 125

Milano

Tel....

Spett.le Brios SRL
Via Della liberta 21
Padova

Fattura n. 325 del 15/02/2009

N.1 Persona Camera n. 271

Cliente - Marco Brambilla (nato a Novara il 4/12/62)

N. 1 pernotta IVA 10% IMPORTO 110.000

- Imponibile 100,00
- IVA 10% 10,00
- **Totale da pagare 110,00**

Amministratori

Secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con **circolare n. 53 del 5 settembre 2008**, **sono espressamente escluse** dal nuovo regime di deducibilità

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

limitata **le spese di vitto e alloggio** sostenute dalle imprese per le **trasferte** effettuate **fuori dal territorio comunale** dai lavoratori dipendenti o dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Considerato che gli amministratori (con esclusione di quei soggetti per i quali tale carica configura esercizio della propria professione abituale) **sono da considerare alla stregua di collaboratori dell'impresa**, è ammesso dedurre integralmente le spese alberghiere e di ristorazione da questi sostenute in trasferta, ex art. 95, comma 3, del Tuir.

Soci di società in nome collettivo

Come sopraesposto per le spese attinenti a prestazioni alberghiere e somministrazioni relative a trasferte di dipendenti e collaboratori, non opera la limitazione del 75%.

Dato che i soci di una società in nome collettivo non possono essere considerati dipendenti o collaboratori, per loro, la suddetta esclusione non rileva.

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 6 del 3.3.2009 ha, infatti, affermato che le spese sostenute dalla società per trasferte effettuate dai soci possono essere portate in deduzione, nel limite del 75%, secondo il generale principio di inerenza.

Trasferta

Relativamente alla nozione di trasferta, si ritiene opportuno ricordare che:

- per i **lavoratori dipendenti** si ha trasferta quando l'attività viene svolta fuori **del comune sede di lavoro** (in genere, la sede del datore di lavoro);
- per i **collaboratori coordinati** e **continuativi** si ha trasferta quando il collaboratore è chiamato a svolgere un'attività fuori dalla sede naturale cui è tenuto contrattualmente, fermo restando che in alcuni casi (ad esempio, amministratori), si può fare riferimento al domicilio fiscale del collaboratore.

La trasferta nel territorio comunale

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 6 del 3.3.2009 ha affermato che

- *“le spese relative a somministrazioni di alimenti e bevande ed a prestazioni alberghiere, se sostenute in occasione di trasferte effettuate dal dipendente **nell'ambito del territorio comunale**, sono deducibili, ai fini delle imposte dirette, nella misura del **75 per cento del loro ammontare**”.*

Servizio mensa

Per quanto riguarda le spese sostenute da una impresa per la gestione diretta di un servizio di mensa aziendale l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che **tale ipotesi non può essere ricondotta al concetto di “prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande”.**

Nel caso di mensa aziendale, 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.

Per il servizio di mensa non opera, pertanto, la limitazione del 75%, ma al contrario tali spese sono interamente deducibili.

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.

Servizio mensa mediante convenzione con un esercizio pubblico

Le considerazioni sopraesposte valgono anche nel caso in cui il servizio di mensa esterna venga fornito mediante:

- un'apposita **convenzione stipulata tra l'impresa e un esercizio pubblico.**

L'Agenzia delle Entrate ricorda infatti che la circolare 23 dicembre 1997, n. 326 (par. 2.2.3), ha compreso tra le somministrazioni in mense aziendali anche 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.

Ticket restaurant

Anche la fornitura di ticket restaurant rappresenta un servizio sostitutivo di mensa, pertanto nel caso in cui il datore di lavoro abbia sostenuto delle:

- **spese per l'acquisto di ticket restaurant**
 - **la limitazione al 75 per cento** della deducibilità, prevista dagli articoli 54, comma 5, e 109, comma 5, del Tuir, per le spese per "somministrazioni" di alimenti e bevande **non deve essere applicata.**

RIEPILOGO

La **limitazione del 75% non opera** quando:

- ✓ la mensa è gestita direttamente;
- ✓ la mensa è gestita da terzi;
- ✓ l'impresa stipula una convenzione con un esercizio pubblico per fornire il servizio di mensa ai propri dipendenti
- ✓ il datore di lavoro acquista ticket restaurant.

Impresa distributrice di ricket restaurant e agenzia di viaggio

La motivazione per cui è stata introdotta la limitazione alla deducibilità delle spesa alberghiere e di quelle per la somministrazione di alimenti e bevande è da ricercare nel tentativo del legislatore di porre un "freno" ogni volta in cui l'inerenza dei costi in questione sia dubbia.

Tali dubbi sicuramente non esistono nel caso in cui il **sostenimento degli stessi sia strettamente connesso all'oggetto dell'attività d'impresa.**

Per tale motivo **la limitazione non trova applicazione in relazione:**

- ✓ al rimborso agli esercizi convenzionati dell'importo del ticket da parte della azienda distributrice degli stessi;
- ✓ alle spese sostenute dai tour operator e dalle agenzie di viaggio per l'acquisto di prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande da destinare alla rivendita, anche nell'ambito di pacchetti turistici.

Antonio Gigliotti

17 Marzo 2009