CIRCOLARE N. 6/E

Agenzia Entrate
Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 03 marzo 2009

OGGETTO: **Ulteriori chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande – Articolo 83, commi 28-*bis, ter, quater*, e *quinquies* del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.**

INDICE

PREMESSA 3
1. Rinuncia alla detrazione dell'Iva 3
2. Cointestazione della fattura 4
3. Amministratori 5
4. Soci di una s.n.c. 6
5. Spese di vitto e alloggio sostenute per trasferte dei dipendenti nell'ambito del territorio comunale 6
6. Servizio mensa 7
7. Convenzione con un esercizio pubblico per la fornitura di un servizio di mensa esterna 8
8. *Ticket restaurant* acquistati dal datore di lavoro 9
9. Impresa distributrice di *ticket restaurant* 10
10. Tour operator e agenzie di viaggi 11

PREMESSA

Con circolare 5 settembre 2008, n. 53/E, sono stati forniti i primi chiarimenti in merito alle modifiche normative apportate al regime fiscale delle prestazioni alberghiere e delle somministrazioni di alimenti e bevande, introdotte dall'art. 83, commi da 28-*bis* a 28-*quater*, del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

In considerazione della rilevanza delle predette modifiche e dei significativi impatti delle stesse sull'operatività delle imprese e dei professionisti, si forniscono con la presente ulteriori precisazioni in relazione a specifici quesiti posti all'attenzione della scrivente.

1. Rinuncia alla detrazione dell'Iva

D. *La rinuncia alla detrazione dell'Iva sulle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione (ad esempio, perché non economicamente vantaggiosa rispetto agli oneri amministrativi imposti) è ostativa alla deduzione dell'imposta dal reddito quale componente di costo? In caso affermativo, l'impossibilità sussiste anche qualora non si sia potuto procedere alla detrazione in ragione dell'oggettivo impedimento rappresentato dall'indisponibilità della fattura (ad esempio perché non richiesta prima dell'effettuazione dell'operazione)?*

R. Com'è noto, l'art. 83, commi 28-*bis* e 28-*ter*, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, modificando l'art. 19-*bis*1, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 633 del 1972, ha eliminato, con effetto dal 1° settembre 2008, la previsione di indetraibilità oggettiva disposta per le prestazioni alberghiere e di ristorazione.

Pertanto, a partire dal 1° settembre 2008, l'IVA addebitata sui servizi alberghieri e di ristorazione è detraibile sempreché si tratti di operazioni inerenti all'attività di impresa, arte o professione e semprechè le prestazioni siano documentate da fattura.

L'IVA detraibile non può, naturalmente, costituire un costo ai fini della determinazione del reddito.

Per quanto concerne la possibilità di dedurre dal reddito, quale componente di costo, l'IVA pagata per i servizi alberghieri e di ristorazione, non detratta nonostante il mutato quadro normativo, occorre tener conto che, in base all'art. 22, primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, per le prestazioni in questione, ancorché gli albergatori ed i ristoratori non siano obbligati a rilasciare la fattura, questa può essere richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione.

Il contribuente, avvalendosi della facoltà prevista dalla norma richiamata, può ottenere il rilascio della fattura e realizzare il presupposto documentale necessario per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta pagata per rivalsa.

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, si ritiene che in mancanza della stessa l'imprenditore o il professionista non possano comunque dedurre dal reddito l'IVA compresa nel costo sostenuto per le prestazioni alberghiere e di ristorazione.

2. Cointestazione della fattura

D. *Nella circolare 53/E, in caso di prestazione fruita da un soggetto diverso dal committente, ai fini della detrazione è richiesta la cointestazione della fattura. Tale*

precisazione deve essere interpretata nel senso che le generalità di tutti i soggetti beneficiari della prestazione devono figurare nell'intestazione ovvero possono anche essere solo menzionate nel corpo del documento? L'obbligo della cointestazione può ritenersi ugualmente adempiuto anche semplicemente allegando alla fattura la nota spese della trasferta recante la menzione dei nomi dei dipendenti fruitori delle prestazioni?

R. 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.

3. Amministratori

D. *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?*

R. L'articolo 95, comma 3, del Tuir definisce gli importi massimi che possono essere portati in deduzione dal datore di lavoro per le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai

titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Tale disposizione trova applicazione anche per le trasferte effettuate dagli amministratori della società.

In relazione a tali spese non risulta, quindi, applicabile la limitazione della deducibilità al 75 per cento dei costi sostenuti per le prestazioni alberghiere e per le somministrazione di alimenti e bevande disposta dall'articolo 109, comma 5, del Tuir come riformulato dall'articolo 83, comma 28-*quater*, del decreto-legge n. 112 del 2008.

4. Soci di una s.n.c.

D. *Come devono essere trattati, ai fini delle imposte dirette, i rimborsi spese dei soci di una S.n.c. (o altra società di persone) relativi alle trasferte da essi effettuati? Si possono equiparare ai rimborsi dei dipendenti?*

R. L'articolo 95, comma 3, del Tuir trova applicazione solo con riferimento alle spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Le spese sostenute dalla società per le trasferte effettuate dai soci possono, invece, essere portate in deduzione secondo il generale principio di inerenza che sottende alla determinazione del reddito di impresa.

In relazione alle spese per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande opera, inoltre, la previsione normativa dettata dall'articolo 109, comma 5, del Tuir che limita la deducibilità di tali costi al 75 per cento del loro ammontare.

5. Spese di vitto e alloggio sostenute per trasferte dei dipendenti nell'ambito del territorio comunale

D. *Le spese relative a prestazioni alberghiere ed a somministrazione di alimenti e bevande sostenute per le trasferte di dipendenti o collaboratori nell'ambito del territorio comunale sono soggette alla limitazione al 75 per cento della deducibilità, prevista dall'art. 109, comma 5, del Tuir, novellato dal decreto-legge n. 112 del 2008?*

R. Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il limite di deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande non riguarda quelle di cui al comma 3, dell'art. 95 del Tuir, ossia le spese sostenute dal datore di lavoro per le trasferte effettuate dai dipendenti o collaboratori fuori dal territorio comunale.

Deve ritenersi, quindi, 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.

6. Servizio mensa

D. *Poiché l'art. 109, comma 5, del Tuir novellato dal decreto-legge n. 112 del 2008 limita al 75 per cento la deducibilità delle sole spese per "somministrazioni" di alimenti e bevande, è legittimo ritenere che restino al di fuori della portata della norma le spese sostenute per la gestione diretta di un servizio di mensa aziendale?*

R. Il comma 28-*quater*, lett. a), dell'art. 83 del decreto-legge n. 112 del 2008, modificando l'art. 109, comma 5, del TUIR, relativo alle norme generali sui componenti del reddito di impresa, ha stabilito che le spese per prestazioni

alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande, a far data dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008, sono deducibili nella misura del 75 per cento del loro ammontare. La disposizione stabilisce una deroga per le spese sostenute per somministrazioni di alimenti e bevande in occasione delle trasferte dei dipendenti fuori dal territorio comunale.

Si ritiene che l' ipotesi di spese sostenute da una impresa per 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.

7. Convenzione con un esercizio pubblico per la fornitura di un servizio di mensa esterna

D. *Il limite della deducibilità al 75 per cento per le spese per "somministrazioni" di alimenti e bevande di cui all'art. 109, comma 5, del Tuir opera anche per le spese sostenute dall'impresa che stipuli un'apposita convenzione con un esercizio pubblico (ad esempio, un ristorante o un bar) per la fornitura di un servizio di mensa esterna?*

R. 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 Tuir, come modificato dal decreto-legge n. 112 del 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 mense 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.

8. *Ticket restaurant* acquistati dal datore di lavoro

D. *Le spese sostenute dal datore di lavoro per l'acquisto dei ticket restaurant sono soggette alla 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?*

R. Atteso che la fornitura dei *ticket restaurant* rappresenta un servizio sostitutivo di mensa, si ritiene che la limitazione della deducibilità al 75 per cento non sia applicabile alle spese sostenute dal datore di lavoro per il loro acquisto. Tali spese, infatti, analogamente a quelle relative ad una convenzione con un esercizio

pubblico, rappresentano il costo per l'acquisizione di un servizio complesso non riducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande.

9. Impresa distributrice di *ticket restaurant*

D. *L'impresa distributrice dei buoni pasto (società emittente) rimborsa ai pubblici esercizi convenzionati l'importo corrispondente ai ticket consegnati dai dipendenti come corrispettivo del servizio di somministrazione dei pasti.*

Detto rimborso è soggetto al limite di deducibilità (75 per cento) previsto dall'art. 109, comma 5, del Tuir, per le spese per "somministrazioni" di alimenti e bevande?

R. Si ritiene che la limitazione della deducibilità non trovi applicazione in quanto l'importo che la società emittente dei buoni pasto corrisponde ai pubblici esercizi convenzionati, costituisce un costo per l'acquisizione di servizi (somministrazione di alimenti e bevande) che concorrono direttamente alla produzione dei ricavi della stessa società emittente. Un'interpretazione logico sistematica della disposizione introdotta dall'art. 109, comma 5, del Tuir, porta a ritenere che la prevista riduzione della deducibilità della spesa operi 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.

Si ritiene, infatti, che la *ratio* perseguita dal legislatore sia intesa a limitare la deducibilità delle spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande solo nelle ipotesi in cui può essere dubbia l'inerenza di dette spese all'esercizio dell'attività d'impresa (ovvero all'arte o alla professione).

Pertanto, la limitazione alla deduzione dal reddito delle spese in questione non si applica a fattispecie, come quello in esame, rispetto alle quali, l'inerenza delle

spese alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande è indubbia, in quanto le stesse costituiscono l'oggetto dell'attività d'impresa.

10. Tour operator e agenzie di viaggi

D. *Il limite della deducibilità al 75 per cento delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande di cui all'art. 109, comma 5, del Tuir, si applica alle spese sostenute dai tour operator e dalle agenzie di viaggi per l'acquisto di dette prestazioni di servizi da destinare alla rivendita anche nell'ambito di pacchetti turistici?*

R. Si ritiene che la limitazione della deducibilità delle spese alberghiere e di ristorazione non si applichi 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.

Si richiamano, al riguardo, le medesime considerazioni svolte al precedente paragrafo 9, in relazione all'impresa distributrice di *ticket restaurant.*

Infatti, atteso che l'attività propria dei *tour operator* e delle agenzie di viaggi consiste nell'organizzazione e nella commercializzazione di viaggi e soggiorni, non può essere posta in dubbio l'inerenza a detta attività delle spese sostenute per l'acquisto di servizi alberghieri e di somministrazione di alimenti e bevande, i quali costituiscono uno dei componenti essenziali dei servizi turistici forniti ai consumatori finali.

***

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

3 marzo 2009

Chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande

1 .

La norma citata prevede l'eliminazione, con decorrenza dal 1° settembre 2008 della indetraibilità oggettiva per le prestazioni alberghiere e di ristorazione che pertanto saranno detraibili sempre che si tratti di operazioni inerenti all'attività di impresa, arte o professione e sempre che le prestazioni siano documentate da fattura. In mancanza della stessa, l'imprenditore od il professionista non potranno detrarre del reddito l'Iva compresa nel costo sostenuto per le prestazioni alberghiere e di ristorazione (e neanche, aggiungerei, il costo dal reddito in quanto diventa difficile dimostrare l'inerenza della spesa).

2.

La fattura deve essere cointestata nel senso che deve apparire la società che ha il diritto di potersi detrarre la relativa spesa, nonché le persone per le quali fisicamente la spesa è stata sostenuta. Il quesito recita anche che i dati dei dipendenti che hanno fruito della prestazione possono essere anche indicati in una nota allegata.

3.

Il quesito è interessante perché equipara ai fini della deducibilità delle spese di vitto e di alloggio degli amministratori, questi ultimi ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

5.

Il quesito mette in rilievo la deducibilità delle spese sostenute in occasioni di trasferte effettuate dal dipendente nell'ambito del territorio comunale.

6.

Il quesito mi pare interessante perché indirettamente chiarisce che la spesa sostenuta da un impresa per la gestione diretta di un servizio di mensa aziendale concerne e l'acquisto di beni e servizi, ed eventualmente quello per la mano d'opera da utilizzare per la preparazione di pasti da somministrare.

Il quesito chiarisce inoltre che anche qualora la mensa sia gestita da terzi, il relativo costo è sostenuto per l'acquisizione di un servizio complesso non riconducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande.

7-8.

I quesiti ribadiscono che una convenzione con un esercizio pubblico (bar o ristorante) o l'acquisto diretto di "Ticket-Restaurant" da parte del datore di lavoro costituiscono come nella parte finale del punto 6 una diversa modalità di acquisto di un servizio complesso per garantire alle generalità dei dipendenti il servizio di mensa