



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. 322 2307442-429
Fax 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

Divisione Economica e Sociale
Ufficio politiche fiscali

Comunicazione tributaria n. 19

Roma, 10 aprile 2009

Oggetto: Prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande – ulteriori chiarimenti – Circ. Ag. Entr. 3 marzo 2009, n. 6/E – Ris. Ag. Entr. 31 marzo 2009, n. 84/E

Sommario

1. PREMESSA	2
2. RIMBORSI SPESE CERTIFICATE ATTRAVERSO SCONTRINO RICEVUTA FISCALE E DEDUZIONE DELL'IVA DAL REDDITO D'IMPRESA	2
3. PROBLEMATICHE IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	3
3.1. COINTESTAZIONE DELLA FATTURA	3
4. PROBLEMATICHE IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE	3
4.1. TRASFERTE DEI DIPENDENTI E COLLABORATORI FUORI DAL TERRITORIO COMUNALE: ASSIMILAZIONE CON AMMINISTRATORI DELLA SOCIETÀ.....	3
4.2. TRASFERTE DEI DIPENDENTI E COLLABORATORI NELL' AMBITO DEL TERRITORIO COMUNALE.....	4
4.3. TRASFERTE DEI SOCI DI UNA SOCIETÀ DI PERSONE.....	4
4.4. SERVIZIO MENSA IN OGNI SUA FORMA	4
4.5. TOUR OPERATOR E AGENZIE DI VIAGGI	5

1. Premessa

Come noto l'articolo 83, commi da 28-bis a 28-quater, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 (c.d. Manovra d'estate) convertito con modificazioni nella legge 6 agosto 2008, n. 133, ha introdotto una nuova disciplina fiscale delle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione (cfr. Com. trib. 08.09.2008, n. 81).

In particolare la nuova disciplina consente la detrazione dell'IVA assolta sulle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande (cfr. art. 19-bis1, comma 1, lettera e) del D.P.R. n. 633/1972) con effetto già dallo scorso 1 settembre 2008.

Sul fronte delle imposte dirette, invece, tale disciplina ha stabilito che per le imprese (art. 109, co. 5, del TUIR) e per i professionisti (art. 54, co. 5 del TUIR) le spese relative alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75%, a decorrere dal 1° gennaio 2009.

A riguardo l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la circolare 5 settembre 2008, n. 53/E per illustrare la predetta disciplina, lasciando però dei dubbi avuto riguardo a diverse questioni (cfr. Com. trib. 16.09.2008, n. 85).

Proprio al fine di fare chiarezza sulla materia l'Agenzia ha fornito, di recente, indicazioni con la circolare 3 marzo 2009, n. 6/E raccogliendo i dubbi interpretativi sollevati da più parti, rispondendo alle specifiche problematiche di seguito illustrate.

2. Rimborsi spese certificate attraverso scontrino ricevuta fiscale e deduzione dell'Iva dal reddito d'impresa

Prima di affrontare le diverse problematiche risolte dall'Agenzia delle entrate, nell'ambito dei due tributi (Ii.DD e Iva) coinvolti dalla innovazioni normative riassunte in premessa, si ritiene sia importante dare separata evidenza ad una problematica che si pone a cavallo dalle delle innovazioni. In estrema sintesi, si tratta della possibilità di dedurre l'imposta sul valore aggiunto, inclusa nella spesa del dipendente certificata attraverso scontrino o ricevuta fiscale. Appare utile premettere da subito che la nostra interpretazione era quella della piena deducibilità del tributo europeo, per le ragioni indicate nella precedente Com. trib. 16.09.2008, n. 85, § 7. A riguardo, l'Agenzia delle entrate, non concordando con la nostra interpretazione, ha negato la deducibilità dell'IVA inclusa nei corrispettivi relativi alle spese di ristorazione e alberghiere sostenute dal personale, certificati tramite ricevuta o scontrino fiscale.

Tale posizione presa dall'Amministrazione nella circolare 3 marzo 2009, n. 6/E ha un forte impatto sui contribuenti soprattutto nelle ipotesi in cui l'imprenditore o il professionista, per motivi legati all'economicità della gestione⁽¹⁾, scelga di rinunciare al recupero dell'IVA.

In altre parole secondo l'Agenzia delle entrate l'impresa o per il professionista non potrà mantenere il precedente sistema basato sul rilascio di documenti non rilevanti ai fini IVA⁽²⁾, in modo tale che l'IVA non detratta dal corrispettivo esposto nella ricevuta fiscale risulta un onere accessorio della stessa prestazione contabilizzato dall'impresa o dal professionista e successivamente dedotta dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo in qualità di spesa per prestazioni di lavoro.

Quanto indicato nella suddetta circolare impone, invece, l'obbligo per i contribuenti di estrapolare dai valori contabili la quota dell'IVA inclusa nella spesa, la quale sarà recuperata a tassazione attraverso una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi. Indeducibilità che si ripercuoterà anche ai fini della quantificazione della base imponibile IRAP. Pertanto l'IVA non detratta per le prestazioni in oggetto, secondo l'Agenzia delle entrate, non può essere dedotta dalla base imponibile IRAP sia nelle ipotesi di contribuenti di cui all'articolo 5 del D.Lgs n. 446/1997 che determinano la base imponibile secondo il Bilancio (Società di capitali) che, a maggior ragione, dai soggetti che determinano la base imponibile IRAP secondo le disposizioni del TUIR (articolo 5-bis del D.Lgs n. 446/1997) (cfr Ris. 31 marzo 2009, n. 84/E).

Ciò comporta sul piano operativo enormi difficoltà soprattutto in presenza di un documento che non riporti per una prestazione complessa l'assoggettamento a diverse aliquote IVA.

Secondo l'Agenzia delle entrate il «*modus operandi*» corretto è quello di richiedere il rilascio della fattura all'esercente o prestatore, il quale è obbligato ad emetterla a richiesta del cliente (cfr articolo 22, comma 1 del DPR n. 633/1972, quale presupposto documentale necessario per e-

¹ Ipotesi che ricorre qualora i costi amministrativi da sostenere, al fine di rendere detraibile l'IVA relativa a numerose transazioni di modesto valore unitario, siano maggiori rispetto all'ammontare dell'imposta da recuperare.

² Trattasi delle ricevute fiscali o delle fatture intestate al dipendente, registrate con la nota spese del dipendente.



esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta pagata per rivalsa sulle prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande (cfr. Circ. Ag. Entr. 3 marzo 2009, n. 6/E).

E' necessario, dunque, che le imprese informino i propri dipendenti sulla necessità di richiedere per le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande il rilascio della fattura come previsto dall'articolo 22, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972 non oltre il momento di effettuazione della stessa operazione.

La mancata richiesta della fattura, fondamentale come già detto per il diritto alla detrazione dell'Iva pagata per rivalsa, verrebbe vista come una precisa valutazione di convenienza da parte del contribuente, senza tralasciare quanto precedentemente affermato in merito al fatto che l'IVA non detratta sulle spese di ristorazione e di alloggio non può più costituire un costo ai fini della determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Tale posizione dell'Amministrazione viene confermata dalla risoluzione 31 marzo 2009, n. 84/E, emanata a seguito di un'istanza di interpello, che ribadisce con forza quanto già detto dall'Amministrazione nella circolare 3 marzo 2009, n. 6/E in merito al fatto che l'IVA non detratta con riferimento alle spese alberghiere e di ristorazione non possa costituire un costo ai fini della determinazione del reddito.

In ultima analisi, con la sua interpretazione l'Agenzia delle entrate ha messo sullo stesso piano

- l'ipotesi in cui il contribuente, essendo in possesso della fattura, abbia deciso di non detrarre l'IVA,
- e le ipotesi in cui si sia in possesso di un documento relativo alle suddette prestazioni diverso dalla fattura in cui non è evidenziata l'IVA compresa nel costo sostenuto per le prestazioni alberghiere e di ristorazione.

Per quanto ci riguarda, confermiamo la nostra interpretazione fornita nella precedente Com. trib. 16.09.2008, n. 85, § 7 la quale, a nostro avviso, risulta maggiormente avvalorata dalla considerazione che nel caso dei rimborsi spese, l'oggetto della deduzione è qualificabile quale costo del personale giustificato dalla nota spese. Lo scontrino fiscale o la ricevuta, infatti, costituisce solamente un elemento di prova del sostenimento della spesa da parte del dipendente. Questo aspetto fondamentale risulta confermato indirettamente anche dalla norma che indica l'esenzione dall'imposta di bollo della nota spese rilasciata dai dipendenti nell'ambito del rapporto di lavoro (cfr. articolo 26 dell'allegato B della tariffa n. 642/1972).

Lasciando alle strutture la più ampia libertà di azione riguardo alle modalità operative da adottare alla luce dell'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, si comunica che si sta lavorando a livello confederale affinché l'Agenzia delle entrate torni sui suoi passi.

3. Problematiche in materia di imposta sul valore aggiunto

3.1. Cointestazione della fattura

Altra precisazione fornita dall'Agenzia delle Entrate nella presente circolare riguarda il contenuto delle fatture, richiesto ai fini della detrazione dell'IVA, nell'ipotesi in cui il fruitore del servizio di somministrazione o alberghiere sia un soggetto diverso dal contribuente.

In particolare l'Agenzia ha chiarito il riferimento alla cointestazione della fattura, richiamato nella precedente circolare n. 53/2008 (cfr. Com. trib. 16.09.2008, n. 85), precisando che nella citata ipotesi non è necessario cointestare la fattura riportando il nominativo del committente e dell'effettivo utilizzatore del servizio, basta indicare il nominativo del soggetto fruitore della prestazione nel corpo della fattura o in un'apposita nota allegata.

E' chiaro, quindi, che la fattura risulta intestata al soggetto beneficiario della detrazione che potrà in tal modo esercitare il relativo diritto.

4. Problematiche in materia di imposte dirette

4.1. Trasferite dei dipendenti e collaboratori fuori dal territorio comunale: assimilazione con amministratori della società.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa la distinzione tra spese di vitto e alloggio sostenute dai dipendenti e collaboratori per trasferite nei confini del territorio comunale ovvero al di là di tale ambito è rilevante per stabilire se le predette spese soggiacciono o meno al limite di deducibilità nella misura del 75% disposto dal citato articolo 83, comma 28-quater, del D.L. n. 112/2008.

A riguardo l'Agenzia delle Entrate con la presente circolare, ribadendo quanto già affermato nel-



la precedente circolare n. 53/2008, precisa che le spese di vitto e alloggio relative a trasferte effettuate fuori del territorio comunale, per espressa disposizione normativa, sono escluse dalla limitazione del 75%.

Pertanto, i rimborsi delle predette spese relative a trasferte fuori dal territorio comunale soggiacciono alle limitazioni previste dall'articolo 95, comma 3, del TUIR ai fini della deducibilità.

Inoltre, nella circolare 3 marzo 2009, n. 6/E l'Agenzia chiarisce che tale disposizione risulta applicabile anche alle trasferte effettuate dagli amministratori della società inquadrabili nella categoria dei titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui al predetto articolo 95, comma 3, del TUIR.

4.2. Trasferte dei dipendenti e collaboratori nell'ambito del territorio comunale

Con la circolare 3 marzo 2009, n. 6/E l'Agenzia delle Entrate ha preso posizione in merito alle spese di vitto e alloggio relative a trasferte effettuate dai dipendenti e collaboratori nel territorio comunale. Seguendo, infatti, il dettato letterale dell'articolo 109, comma 5, del TUIR modificato dall'articolo 83, comma 28-quater, del D.L. n. 112/2008, l'Agenzia ha chiarito che il limite di deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande opera nelle ipotesi non ricomprese dall'articolo 95, comma 3, del TUIR (§ par. 3.2) che disciplina le spese sostenute dal datore di lavoro in occasione di trasferte effettuate dai dipendenti o collaboratori fuori dal territorio comunale.

Pertanto, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sostenute per trasferte del dipendente nell'ambito del territorio comunale possono essere portate in deduzione secondo il principio generale dell'inerenza, ma nei limiti del 75% del loro ammontare, come disposto dal citato articolo 109, comma 5, del TUIR.

4.3. Trasferte dei soci di una società di persone

L'Agenzia delle Entrate con la circolare in commento ha precisato che ai fini delle imposte dirette i rimborsi spese dei soci di una s.n.c o più in generale di una società di persone, per trasferte da questi effettuate, possono essere portate in deduzione secondo il principio generale dell'inerenza, ma nel rispetto del limite del 75% del loro ammontare come disposto dal citato articolo 109, comma 5, del TUIR, non essendo applicabile la esimente prevista per dipendenti e collaboratori.

Si ritiene che la medesima interpretazione, fornita per i soci di una società di persone, possa essere applicata anche alle spese per somministrazione di alimenti e bevande che l'imprenditore individuale sostiene per poter svolgere la propria attività, sempreché possa essere dimostrata l'inerenza delle stesse.

4.4. Servizio mensa in ogni sua forma

Le spese sostenute per i servizi di mensa prestati in qualsiasi forma, anche tramite ticket restaurant, non sono soggette alla deduzione limitata al 75% disposta dall'articolo 109, comma 5, del TUIR.

Pertanto, sono deducibili integralmente come chiarito dall'Agenzia nella circolare 3 marzo 2009, n. 6/E, i costi relativi a:

- mense aziendali gestite direttamente dall'impresa;
- servizi di mensa appaltati a terzi;
- convenzioni con esercizi pubblici per la fornitura di pasti ai dipendenti;
- assegnazioni di ticket restaurant.

Per quanto concerne la gestione diretta della mensa aziendale la predetta circolare precisa che le spese sostenute dal datore di lavoro riguardano l'acquisto di beni e servizi, ed eventualmente di manodopera, necessari per la preparazione di pasti da somministrare. In sostanza non si tratta dell'acquisto di una mera somministrazione di alimenti e bevande che come tale è soggetta ai vincoli imposti dal TUIR.

Anche nell'ipotesi di mensa gestita da terzi il costo è sostenuto per l'acquisto di un servizio di mensa esterna, cioè di un servizio complesso, non riconducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande.

Stesso discorso dicasi nell'ipotesi di convenzione stipulata con un esercizio pubblico per la fornitura di un servizio mensa esterna ai propri dipendenti che non rientra tra le fattispecie di cui all'articolo 109, comma 5, del TUIR e quindi non soggetta alla deducibilità limitata al 75%.

A tale proposito l'Agenzia, richiamando la circolare 23 dicembre 1997, n. 326 (par. 2.2.3) inqua-



dra le convenzioni tra le somministrazioni in mense aziendali, anche gestite da terzi³), per le quali il costo sostenuto dal datore di lavoro, che in base alla convezione stipulata con un esercizio pubblico garantisce i pasti ai propri dipendenti, è legato all'acquisto di un servizio complesso e come tale non riconducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande (cfr. Circ. Ag. 3 marzo 2009, n. 6/E).

Soggiace alla stessa logica anche la fornitura dei ticket restaurant che, sebbene rappresenti un servizio sostitutivo della mensa, è pur sempre un costo, al pari di quelli precedentemente analizzati, sostenuti dal datore di lavoro per l'acquisto di un servizio complesso che non è qualificabile come semplice somministrazione di alimenti e bevande.

Nell'ambito dei servizi mensa, inoltre, la circolare 3 marzo 2009, n. 6/E si occupa anche dell'impresa distributrice di ticket restaurant stabilendo che per tali imprese, e più in generale per tutte le imprese (vedi anche paragrafo 3.5) in cui le spese di vitto e alloggio sono sostenute nell'esercizio della propria attività tipica, le stesse sono interamente deducibili. In altre parole non vi è alcun dubbio in merito all'inerenza di tali spese all'esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale.

Tale posizione dell'Amministrazione finanziaria va letta tenendo presente l'interpretazione che è alla base dell'articolo 109, comma 5, del TUIR che prevede l'introduzione di limiti alla deducibilità della spesa solo nell'ipotesi in cui l'acquisizione di servizi alberghieri e di ristorazione concorrono, alla luce dell'oggetto dell'attività imprenditoriale, solo indirettamente alla produzione dei ricavi.

Pertanto, il costo che la società distributrice di ticket restaurant sostiene per l'acquisto di servizi di somministrazione di alimenti e bevande presso pubblici esercizi convenzionati partecipa direttamente alla produzione dei ricavi della società stessa e per tale motivo non sottoposto alla deducibilità limitata al 75% ma deducibile integralmente in quanto inerenti con l'attività di impresa.

4.5. Tour operator e agenzie di viaggi

Con la presente circolare l'Agenzia delle Entrate ha fugato ogni dubbio in merito agli acquisti relativi alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande operate dai tour operator e dalle agenzie di viaggio, precisando che tali spese sono integralmente deducibili dal reddito d'impresa.

In particolare, la circolare 3 marzo 2009, n. 6/E ha stabilito che per gli acquisti relativi alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti non opera la deducibilità parziale del 75% prevista dall'articolo 109, comma 5, del TUIR, in quanto trattasi di costi sostenuti per acquistare servizi la cui rivendita costituisce oggetto dell'attività propria dell'impresa che consiste nell'organizzazione e nella commercializzazione di viaggi e soggiorni.

E', pertanto, fuori dubbio l'inerenza a tale attività delle spese sostenute per l'acquisto di servizi alberghieri e di somministrazione di alimenti e bevande che rappresentano una componente fondamentale dei servizi turistici forniti ai consumatori finali, sia nell'ipotesi in cui si tratta di servizi rivenduti singolarmente sia nell'ipotesi in cui compongono un pacchetto turistico.

a cura di Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali

(GA/ga/spese_vitto_alloggio)

³ Un esempio è rappresentato dalle convenzioni stipulate con i ristoranti.

