

# STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli  
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani  
COMMERCIALISTA  
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini  
ASSISTENTE

Forlì, 3 settembre 2008

A TUTTI I  
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

---

[AREA: FISCALITA' D'IMPRESA](#)

**CIRCOLARE N. 27/2008**

**Oggetto: Trattamento delle prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande - Imposta sul valore aggiunto – Imposte sui redditi**

## **1. Premessa.**

L'art. 83, comma 28-bis, del D.L. n. 112/2008, convertito in Legge n. 113 del 6 agosto 2006 introduce nuove disposizioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sui redditi con riferimento alle prestazioni alberghiere ed alla somministrazione di alimenti e bevande.

La succitata norma, in prima analisi, prevede:

- la soppressione, a decorrere dall'1 settembre 2008, della disposizione che limitava il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto per i servizi alberghieri e di ristorazione;
- la deducibilità delle predette spese nella misura del 75% ai fini delle imposte sui redditi a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008.

# STUDIO ANTONELLI

Scopo del presente lavoro è quello di fornire una prima informativa in merito alle nuove disposizioni, con riserva di ritornare sull'argomento per ulteriori approfondimenti anche a seguito di eventuali interpretazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

## **2. Imposta sul valore aggiunto.**

L'art.19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, in deroga all'art. 19 dello stesso decreto, individua specifiche fattispecie di esclusione o di riduzione della detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto di determinati beni e servizi.

Più in particolare, il citato art.19-bis1, nella stesura vigente fino al 31 agosto scorso, stabiliva, al comma 1, lett. e), l'indetraibilità dell'imposta relativa all'acquisto di servizi alberghieri e di somministrazioni di alimenti e bevande salvo se oggetto dell'attività "propria" dell'impresa prevedendo esclusivamente specifiche deroghe nei casi di:

- somministrazione di vitto nel quadro della realizzazione di un servizio di mensa aziendale da datori di lavoro ed eseguite in locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa aziendale o interaziendale;
- prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande acquisite in occasione della partecipazione a convegni, congressi e simili erogate nei giorni di svolgimento di tali eventi, c.d. "turismo congressuale".

Peraltro, a seguito dell'abrogazione della succitata disposizione (ad opera, come detto, dell'art. 83, comma 28-bis), del D.L. n. 112/2008), a decorrere dall'1 settembre 2008, i soggetti IVA potranno ora detrarre l'imposta relativa alle prestazioni alberghiere ed alle somministrazioni di pasti dai medesimi fruitori, sempreché, ovviamente, le predette spese siano inerenti all'attività esercitata, in base al principio generale posto dall'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

Conseguentemente, per effetto delle modifiche introdotte, il quadro normativo attuale prevede la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto afferente:

- le prestazioni alberghiere, a titolo di esempio quelle sostenute dai dipendenti, amministratori e/o collaboratori in occasione di trasferte (si evidenzia che a nostro avviso dovrebbe risultare detraibile anche l'imposta relativa alle spese accessorie alle prestazioni alberghiere sempreché le stesse, al pari della spesa per la prestazione principale, risultino inerenti l'attività esercitata, ad esempio servizio di lavanderia, garage per l'auto);
- la somministrazione di alimenti e bevande a prescindere dal luogo in cui i pasti vengono consumati (è quindi da considerare detraibile l'imposta afferente le somministrazioni rese in locali diversi da quelli dell'impresa ovvero in locali adibiti a mensa aziendale o interaziendale; si consente, ad esempio, la detrazione anche in relazione all'acquisto dei c.d. "buoni pasto", nonché quella relativa alla somministrazione di alimenti e bevande rese in pubblici esercizi sulla base di contratti stipulati direttamente dai propri datori di lavoro con gli esercenti).

Si precisa peraltro che la nuova norma non modifica la disposizione contenuta nell'art. 19-bis1, lett. f) ed h), dello stesso D.P.R. n. 633/1972, e pertanto restano tuttora vigenti le limitazioni alla detrazione nei casi di:

# STUDIO ANTONELLI

- acquisto o importazione di alimenti e bevande (fattispecie diversa dalla somministrazione) sempreché non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa e/o siano relativi a somministrazioni in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati in locali dell'impresa.
- spese di rappresentanza, così come definite ai fini delle imposte sul reddito (a tale riguardo si ritiene che l'indetraibilità dell'IVA relativa alle spese di rappresentanza non opera in relazione all'acquisto di beni il cui costo unitario non sia superiore a 25,82 euro e, conseguentemente, dovrebbe essere possibile la detraibilità dell'IVA limitatamente alle prestazioni alberghiere e somministrazioni di vitto fornite gratuitamente a terzi entro il limite suddetto).

Si osserva inoltre che resta ferma l'indetraibilità dell'imposta relativa a prestazioni alberghiere o di ristorazione acquisite da agenzie di viaggio ai fini dell'organizzazione di pacchetti turistici soggetti ad IVA secondo il regime speciale di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

In sostanza, gli acquisti effettuati per il tramite dei cd. "tour operator" non consentono la detrazione dell'IVA relativa alle suddette prestazioni, in quanto tali acquisti sono documentati tramite fatture o documenti equipollenti che non recano l'addebito dell'IVA, stante il particolare regime di determinazione dell'imposta previsto per tali soggetti dall'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

## **2.1 Decorrenza e adempimenti.**

La nuova disposizione, come detto, trova applicazione con riferimento alle operazioni effettuate a decorrere dall'1 settembre del corrente anno.

Peraltro, trattandosi di prestazioni di servizi, il momento di effettuazione dell'operazione è da individuarsi nel pagamento del corrispettivo o, se precedente, in quello di emissione della fattura.

Pertanto risulta ammessa in detrazione l'IVA relativa anche alle prestazioni alberghiere relative a soggiorni anteriori all'1 settembre e/o l'IVA relativa ai c.d. "buoni pasto" sempreché la fattura abbia data successiva al 31 agosto 2008.

Inoltre, con specifico riferimento agli obblighi di documentazione, si ricorda che la detrazione può essere esercitata solo se l'operazione sia documentata da fattura emessa ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, fattura da annotare nel registro IVA acquisti.

A tale ultimo riguardo appare anche opportuno evidenziare come la fattura deve essere intestata direttamente al soggetto che porta in detrazione l'IVA e ciò, ovviamente, anche nel caso in cui la prestazione venga fruita da un suo dipendente o collaboratore.

Peraltro riteniamo sempre opportuno che in fattura sia indicato anche il fruitore del servizio in modo da agevolare e documentare la qualificazione della spesa sostenuta (evitando, ad esempio, che gli organi accertatori possano considerarla spesa di rappresentanza).

Si ricorda infine che, per le fatture di importo inferiore ad euro 154,94, è pur sempre ammessa, la possibilità di eseguire l'annotazione riepilogativa mensile nel registro IVA acquisti ai sensi dell'art. 6, comma 6, del D.P.R. n. 695/1996.

# STUDIO ANTONELLI

Tale norma consente in sostanza di riepilogare in un apposito documento – “distinta riepilogativa”– tutte le fatture di importo inferiore all’indicato limite, e di registrare sui registri IVA, ai fini dell’esercizio del diritto alla detrazione, il solo documento riepilogativo nel quale devono essere indicati:

- i numeri delle fatture cui si riferisce;
- l’ammontare complessivo imponibile delle operazioni e l’ammontare dell’imposta, distinti secondo l’aliquota applicata.

Nel caso in cui si continui a documentare il costo con ricevute fiscali si deve ritenere che l’IVA oltre a non essere ammessa in detrazione non sarà neppure deducibile ai fini dell’IRES dal momento che si tratterebbe di imposta per la quale è prevista la rivalsa indeducibile ai sensi dell’art. 99 del TUIR. Sul punto comunque si attendono i necessari chiarimenti ministeriali.

### **3. Imposte sui redditi.**

Come accennato in premessa, l’articolo 83, comma 28-*quater*, del D.L. n. 112/2008 ha modificato anche il regime di deducibilità dei costi relativi alle prestazioni alberghiere e di ristorazione ai fini della determinazione del reddito d’impresa e del reddito di lavoro autonomo.

Più in particolare, all’articolo 109, comma 5, del TUIR, viene aggiunta una ulteriore previsione per cui “...*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...*”.

Il richiamo all’art. 95, comma 3, del TUIR, consente di escludere dal nuovo regime di deducibilità limitata (e mantenere quindi la previgente deduzione dalla base imponibile IRES al 100%) le spese di vitto e alloggio sostenute dalle imprese per le trasferte effettuate fuori del territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa per le quali continuano ad operare le regole di deducibilità entro i limiti fissati dal citato articolo 95, comma 5, del TUIR.

Sul punto la circolare Assonime n. 50/2008 ricorda che dovrebbero ugualmente considerarsi fuori dell’ambito applicativo della nuova disposizione i costi relativi alle spese di ristorazione sostenute in favore di dipendenti o collaboratori per trasferte effettuate nell’ambito del territorio comunale; si ricorda infatti che ai sensi dell’articolo 51, comma 5, del TUIR, le indennità o i rimborsi riconosciuti a questo titolo concorrono, infatti, a formare il reddito di lavoro dipendente o di collaborazione e, di conseguenza, costituiscono spese per prestazioni di lavoro che devono ritenersi del tutto inerenti alla produzione del reddito e, quindi, interamente deducibili per l’impresa.

Peraltro non risulta chiaro come il nuovo comma 5, dell’art. 109 del TUIR vada coordinato con l’art. 95, comma 1, del medesimo TUIR che stabilisce, invece, l’integrale deducibilità ai fini dell’IRES delle erogazioni in denaro ed in natura a favore dei dipendenti.

In altri termini, dovrà essere chiarito se la norma che limita la deduzione delle spese di somministrazione di alimenti e bevande ai dipendenti diverse da quelle sostenute in occasione di trasferte, debba applicarsi anche alle somministrazioni di vitto organizzate nella forma di mensa aziendale gestita tramite contratto di appalto come pure alle somministrazioni di mensa diffusa

## STUDIO ANTONELLI

con carta elettronica, c.d. “restaurant card”, nonché i servizi sostitutivi di mensa (buoni pasto o convenzioni).

Viceversa nessuna modifica dovrebbe interessare il trattamento dei costi per la gestione diretta dei servizi di mensa per i quali in nuovo comma 5, dell’art. 109 del TUIR non dovrebbe trovare applicazione.

Ulteriori problemi di coordinamento si pongono inoltre tra la norma di cui si discute e la disciplina relativa alle spese di rappresentanza – nelle quali i predetti costi trovano spesso collocazione – anche alla luce delle modifiche recentemente apportate in questa materia all’articolo 108 del TUIR.

Al riguardo si ricorda infatti che ai sensi dell’art. 108, comma 2, del TUIR *“le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d’imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell’attività caratteristica dell’impresa e dell’attività internazionale dell’impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”*.

A tale ultimo riguardo, appare peraltro opportuno precisare che l’Assonime nella Circolare n. 50/2008 prospetta le seguenti soluzioni tra loro alternative:

- prevalenza delle disposizioni di cui all’art. 108, comma 2, del TUIR, che regola il regime delle spese di rappresentanza, rispetto alla disposizione ora introdotta nell’articolo 109, comma 5, del TUIR. In tal caso, quest’ultima norma non dovrebbe applicarsi alle spese di rappresentanza, così come individuate dalle emanate disposizioni regolamentari;
- prevalenza della nuova disposizione che limita la deducibilità delle spese alberghiere e di ristorazione, la quale troverebbe dunque applicazione con riferimento alla generalità dei costi sostenuti a tale titolo, con le sole esclusioni espressamente previste dalla norma; sui costi così determinati andrebbero, poi, applicate le limitazioni poste da altre norme, quali quelle dettate in materia di spese di rappresentanza, ove essi rientrino nell’ambito applicativo delle relative discipline.

Su questi punti si attendono chiarimenti anche da parte dell’Amministrazione finanziaria.

### **3.1 Decorrenza.**

Infine si osserva che ai sensi dell’articolo 83, comma 28-*quinquies*, del provvedimento in esame, le richiamate disposizioni modificative degli articoli 109 TUIR *“...entrano in vigore (rectius, si applicano) a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008...”*, e, tuttavia, per il calcolo degli acconti dovuti per il predetto periodo si assume come imposta di riferimento quella che risulta applicando le nuove regole.

# STUDIO ANTONELLI

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, si porgono i migliori saluti.

Alessandro Antonelli