

CIRCOLARE N. 19
3 NOVEMBRE 2009

**Spese alberghiere e di ristorazione
I chiarimenti interpretativi della
C.M. 3 marzo 2009 n. 6/E**

© Copyright 2009 Acerbi & Associati®

Il regime fiscale delle spese per prestazioni di servizi alberghieri e di ristorazione ha subito profonde modifiche ad opera del D.L. 25 giugno 2008 n. 112.

In estrema sintesi, la nuova norma ha portato al riconoscimento della piena detraibilità dell'IVA sui predetti servizi a fronte della contestuale limitazione alla loro deducibilità nella determinazione del reddito imponibile.

La citata novità normativa, nonché le interpretazioni rese dall'Agenzia delle entrate con C.M. 5 settembre 2008 n. 53/E, sono state ampiamente commentate con le circolari di Studio n. 24, 25 e 26 del 2008 nonché n. 6 del 2009 (disponibili nella sezione "Iscritti" del sito www.fiscoimpresa.com).

- La C.M. 3 marzo 2009 n. 6/E – commento -

Con la C.M. 3 marzo 2009 n. 6/E (allegata di seguito alla presente) l'Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori precisazioni relativamente ad alcune fattispecie fonte di incertezza tra gli operatori che di seguito brevemente si riportano:

prestazione	Risposta	Note di commento
E' deducibile ai fini delle imposte sui redditi la quota di costo che si origina dalla mancata detrazione dell'IVA sulle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione?	No, l'IVA detraibile non può, naturalmente, costituire un costo ai fini della determinazione del reddito	Si tratta di una presa di posizione interpretativa molto controversa; mai fino ad ora l'Agenzia delle entrate aveva previsto che la quota parte di costo, certificato da ricevuta fiscale o scontrino fiscale, attribuibile all'IVA non detratta, non potesse essere deducibile ai fini delle imposte dirette. Né nella disciplina del reddito di impresa vi sono limitazioni espresse alla deducibilità dell'IVA resa indetraibile per la mancata richiesta della fattura.
E' necessaria la cointestazione della fattura a tutti i soggetti beneficiari della prestazione?	No, la fattura va intestata al soggetto beneficiario del diritto alla detrazione d'imposta (impresa committente), mentre i dati dei dipendenti fruitori della prestazione dovranno essere indicati nel corpo della fattura ovvero in una apposita nota ad essa allegata.	Né la cointestazione né altre indicazioni relative ai soggetti fruitori sono necessarie ai fini dell'assolvimento degli obblighi Iva. In ambito delle imposte dirette, in passato l'Amministrazione finanziaria si era espressa nel senso che il documento di spesa poteva anche non contenere i dati del lavoratore, purché esistesse un collegamento tra l'incarico della trasferta e i documenti analitici delle spese sostenute (RR.MM. 21.09.1979, prot. 1108; 20.05.1980, prot. 1100; 05.01.1981, n. 9/2796; C.M. 04.04.1997, n. 98/E).

Le spese di alberghi e ristoranti sostenute dagli amministratori in trasferta fuori dal territorio comunale sono deducibili integralmente?	Sì, l'art. 95 comma 3 del D.P.R. n. 917/1986 contempla le spese sostenute dai dipendenti e collaboratori. Tra questi ultimi sono annoverati gli amministratori.	
Le spese di alberghi e ristoranti sostenute dai soci (non amministratori o comunque non inquadrati come dipendenti o collaboratori, e sempre che il rapporto di lavoro non configuri un'attività di lavoro autonomo) di una società di persone in trasferta fuori dal territorio comunale sono deducibili integralmente?	No, subiscono la limitazione alla deducibilità dei costi al 75% secondo la regola generale dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986	Anche in questa ipotesi è evidente la linea dura del Fisco che creerà non pochi problemi in relazione ad ipotesi molto frequenti nell'operatività aziendale. Si pensi alle problematiche che potrebbero sorgere nel caso di imprese, individuali o collettive, che sostengono spese di ristorazione e di pernottamento da riaddebitare, in base a precisi obblighi contrattuali, al cliente. Pare di poter sostenere che la deduzione al 75% porterebbe ad una ingiustificata penalizzazione del contribuente, che potrebbe essere superata in via interpretativa basandosi sulla risposta fornita per le imprese distributrici di ticket restaurant e per i tour operator e le agenzie di viaggi (si veda oltre).
Le spese relative a prestazioni alberghiere e di ristorazione sono soggette alla limitazione del 75% della deducibilità qualora siano sostenute per trasferte effettuate da dipendenti o collaboratori nell'ambito del territorio comunale?	Sì, le spese relative alla somministrazione di alimenti e bevande ed a prestazioni alberghiere, se sostenute in occasione di trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale, sono deducibili ai fini delle imposte dirette nella misura del 75%	L'interpretazione è aderente alla lettera della norma, ma non con altre disposizioni del sistema impositivo, laddove tali spese concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente (fringe benefit) e costituiscono, quindi, spese per prestazioni di lavoro deducibili.

<p>Subiscono la limitazione della deducibilità al 75% i costi per:</p> <p>a) servizio di mensa aziendale gestito in proprio dall'impresa;</p> <p>b) servizio di mensa aziendale gestito da terzi;</p> <p>c) fornitura di mensa esterna tramite convenzione con un esercizio pubblico;</p> <p>d) l'acquisto di ticket restaurant?</p>	<p>No:</p> <p>a) i costi sostenuti non si qualificano come acquisto di una somministrazione di alimenti e bevande, bensì come acquisti di beni e servizi da utilizzare per la preparazione dei pasti;</p> <p>b) si tratta di un servizio complesso non riducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande;</p> <p>c) le convenzioni con i ristoranti sono incluse tra le somministrazioni in mense aziendali (C.M. 23.12.1997 n. 326/E par. 2.2.3);</p> <p>d) rappresenta un servizio sostitutivo di mensa.</p>	<p>Si noti che in queste ipotesi l'Agenzia delle Entrate va oltre il dettato letterale della norma "speciale" di cui all'art. 109 comma 5 del D.P.R. n. 917/1986 e fa prevalere la norma "generale" che consente l'integrale deduzione delle se di lavoro dipendente di cui all'art. 95 comma 1 del D.P.R. n. 917/1986. Diversamente ha interpretato nel caso dei rimborsi effettuati per trasferte nell'ambito del territorio comunale, facendo prevalere la lettera della norma.</p> <p>La C.M. n. 6/E/2009 sostiene che la <i>ratio</i> 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 o dell'arte o della professione. In realtà, la motivazione che ha spinto il Legislatore ad introdurre la limitazione in commento è ispirata ad esigenze meramente di gettito: non a caso la relazione tecnica al D.L. n. 112/2008 stima, per l'Iva, un minor gettito di oltre 600 milioni di euro all'anno, riequilibrato a regime mediante l'intervento ai fini delle imposte dirette.</p>
<p>Subiscono limitazioni alla deducibilità gli importi che sono erogati ai pubblici esercizi per prestazioni di ristorazione ed alberghiere da parte di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - imprese distributrici di ticket restaurant; - tour operator e agenzie di viaggi? 	<p>No, in entrambi i casi gli acquisti di servizi offerti dai ristoratori o dagli albergatori costituiscono l'oggetto dell'attività d'impresa.</p>	

In relazione ai sopracitati chiarimenti ministeriali, si forniscono di seguito alcuni approfondimenti:

1. Rinuncia alla detrazione dell'IVA

I principi interpretativi di cui alla sopracitata circolare sono in gran parte condivisibili e conformi alle richieste di operatori e dottrina (ad esempio in tema di servizi di mensa).

Risulta invece, per altro verso, molto controversa l'affermazione che la rinuncia alla detrazione dell'Iva sulle prestazioni di vitto e alloggio porta con sé l'impossibilità di dedurre l'imposta dal reddito d'impresa o professionale a titolo di costo.

Tale pratica, che era sempre stata considerata accettabile, viene ora negata senza un convincente percorso argomentativi ma osservando semplicemente che "l'Iva detraibile non può, naturalmente, costituire un costo ai fini della determinazione del reddito"; sembra, a tutta evidenza, una petizione di principio più che una argomentazione giuridica.

Le fattispecie penalizzate da questo orientamento ricorrono, ad esempio, in tutte le ipotesi in cui, stante il modesto ammontare della spesa, risulta economicamente più conveniente non effettuare la detrazione piuttosto che attivare le procedure amministrativo-contabili connesse all'esercizio del diritto, pagando i relativi oneri di gestione.

In casi come questi, l'Agenzia delle entrate sostiene che la mancata richiesta della fattura non può avere riflessi ai fini della determinazione del reddito, dato che l'indetraibilità dell'Iva non deriverebbe da cause oggettive che precludono l'esercizio del relativo diritto, ma da una valutazione discrezionale del contribuente.

Questa posizione però (cfr anche Santacroce-Mantovani in "Focus fiscali", Il Sole 24Ore, marzo 2009), in assenza di qualsiasi elemento a sostegno, va "contro" i principi regolatori dell'Iva e dell'imposizione diretta.

In base alla disciplina Iva (si vedano l'articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972 e l'articolo 167 e seguenti della Direttiva 2006/112/CE), la detrazione dell'imposta è un diritto del contribuente e non un obbligo, e quindi l'interessato, quando ciò derivi da valutazioni connesse all'economicità della gestione dell'impresa – ambito estraneo al Fisco – è nella legittima condizione di potervi rinunciare, sopportando l'onere dell'imposta, che così assume i connotati di una componente di spesa (inerente) deducibile in base ai principi generali di cui all'articolo 109 del D.P.R. n. 917/1986.

Concorde in questo senso è anche Assonime, che nella circolare n. 55 del 21 ottobre 2008, si dichiara a favore della deducibilità dell'Iva che rimane a carico dell'impresa (o del professionista) per difetto di fatturazione dei servizi alberghieri e di ristorazione.

A definitivo sostegno della tesi, si pone anche la prassi della stessa Agenzia entrate, in passato unanime nel ritenere che, se ci sono motivi di convenienza che giustificano la scelta dell'impresa, anche la rinuncia a esercitare diritti a contenuto economico può determinare costi inerenti.

In particolare le R.M. 9 aprile 1980 n. 9/557 e 6 settembre 1980 n. 9/517 affermano che il requisito dell'inerenza – che è essenziale, ai sensi dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986, per la deducibilità di un costo – va riconosciuto per il solo fatto che un certo costo si pone in una scelta di convenienza per l'imprenditore, ossia quando il fine perseguito è quello di pervenire al maggior risultato economico.

Se pertanto, trasladando il discorso alla questione in discussione, la gestione di una fattura connessa a spese alberghiere e di ristorazione dovesse risultare più costosa rispetto al beneficio dato dall'esercizio della detrazione, non può non considerarsi legittima la contabilizzazione dell'Iva come costo.

Tali argomentazioni tuttavia, oltre a non aver trovato conferma della interpretazione della citata C.M. n. 6/E/2009, sono state ulteriormente confermate dalle previsioni della R.M. 31 marzo 2009 n. 84/E che:

- ha confermato che l'indeducibilità dell'IVA riguarda sia il caso in cui il contribuente disponga della fattura (e scelga quindi di non detrarre l'imposta) sia nel caso in cui il contribuente non abbia richiesto emissione di fattura e riceva quindi dal prestatore del servizio un documento diverso, ricevuta fiscale o scontrino integrato (cd. "scontrinone")
- ha chiarito che, con riferimento alle spese alberghiere e di ristorazione, l'IVA compresa nel costo non è deducibile né ai fini IRES né ai fini IRAP.

Finora, nonostante l'introduzione della detrazione IVA sulle spese di ristorazione ed alberghiere, molte imprese (allo scopo di evitare un aggravio dei costi e degli adempimenti amministrativi, ad es. per l'attivazione dell'anagrafica del fornitore per soggetti assolutamente e perlopiù occasionali), in presenza di importi limitati, hanno mantenuto le precedenti procedure basate su documentazione diversa dalle fatture (ad esempio ricevute fiscali intestate al dipendente o alla società), le quali vengono allegate alla "nota spese" redatta dal dipendente per il rimborso a piè di lista degli oneri della trasferta.

Il costo della trasferta viene annotato in contabilità generale senza transitare dai registri IVA e senza istituzione di anagrafiche dei singoli fornitori.

Alla luce delle novità interpretative in commento, per il futuro, se si ritiene di continuare a documentare mediante ricevute fiscali (ovvero anche con fatture ma senza esercitare il diritto alla detrazione) i costi di ristorazione ed alberghieri, sarà estremamente opportuno che in sede di registrazione il costo relativo all'IVA incorporata nel prezzo (ovvero non detratta) venga annotato in conti separati al fine di avere una immediata evidenza dell'importo da recuperare a tassazione nel modello Unico.

Si ritiene che la predetta indeducibilità del costo per IVA non detratta sia applicabile anche al caso in cui la fattura ovvero la ricevuta fiscale sia intestata al solo dipendente, e ricompresa nella nota spese a piè di lista relativa alla trasferta.

Naturalmente, come commentato nella circolare di Studio n. 6 del 2009 (disponibile nella sezione "Iscritti" del sito www.fiscoimpresa.com), la disciplina della detrazione dell'IVA sulle spese di ristorazione ed alberghiere oggetto di commento, non supera il divieto di detrazione dell'IVA per le spese qualificate come spese di rappresentanza dalle regole sulle imposte sul reddito.

Una esemplificazione: il dipendente A durante una trasferta fuori dal comune sede di lavoro si reca al ristorante offrendo anche il pranzo al consulente B (spesa di rappresentanza)

il dipendente chiede la fattura	il dipendente non chiede la fattura
il documento Il dipendente A chiede la fattura che viene intestata alla società e riporta nel corpo i nominativi di A e B che hanno fruito del servizio	il documento Il dipendente A chiede una ricevuta fiscale che viene intestata alla società (ovvero anche intestata al dipendente) ed allegata alla nota spese
la registrazione la società registra la fattura nel registro acquisti e in contabilità, aprendo l'anagrafica del fornitore, e detraendo l'IVA limitatamente al costo del pasto di A; il pasto di B costituisce spesa di rappresentanza ad IVA oggettivamente indetraibile	la registrazione la società registra la ricevuta fiscale in contabilità generale senza transitare dai registri IVA e senza aprire l'anagrafica del fornitore. L'IVA non viene detratta
la rappresentazione contabile il costo del pasto del dipendente A (solo imponibile) viene contabilizzato tra i costi per spese di trasferta, mentre quello di B, IVA compresa, viene contabilizzato nelle spese di rappresentanza	la rappresentazione contabile il costo del pasto del dipendente A, IVA compresa, viene contabilizzato nelle spese di trasferta, mentre quello di B, sempre IVA compresa, viene contabilizzato nelle spese di rappresentanza
il modello UNICO il costo del pranzo del dipendente A in trasferta, è interamente deducibile; il costo del pranzo di B è deducibile nei limiti previsti per le spese di rappresentanza	il modello UNICO la società deve ricostruire l'IVA incorporata nel costo del pranzo del dipendente A, rendendola indeducibile. L'imponibile è invece interamente deducibile (spesa di trasferta); il costo del pranzo di B è deducibile nei limiti delle spese di rappresentanza

2. Mense e servizi sostitutivi

Le spese sostenute per i servizi di mensa, in qualsiasi forma prestati, anche tramite mezzi sostitutivi, non risentono della deduzione limitata al 75%, di cui all'art. 109 comma 5 del D.P.R. n. 917/1986.

Così, la C.M. 6/E/2009 elimina le incertezze, sorte dopo l'emanazione del D.L. n. 112/2008, attorno al trattamento fiscale delle mense non gestite direttamente o al caso di assegnazione di strumenti sostitutivi del servizio di mensa.

Alla luce dell'ultimo orientamento espresso dalle Entrate, **sono deducibili integralmente i costi** relativi a:

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

Quanto alla gestione diretta della mensa aziendale, il Fisco evidenzia come le spese sostenute dal datore di lavoro riguardino l'acquisto di beni e servizi ed eventualmente di manodopera (ossia l'acquisto di un "servizio complesso") da utilizzare per la preparazione di pasti da somministrare e non l'acquisto di una mera somministrazione di alimenti e bevande. Di qui l'estraneità al vincolo del 75% imposto dalle nuove disposizioni del D.P.R. n. 917/1986.

Anche nella mensa gestita da terzi il costo è sostenuto per l'acquisto di un servizio complesso non riducibile alla semplice fornitura di vitto.

In merito alle convenzioni, l'Agenzia entrate rimanda alla C.M. n. 326/E del 23 dicembre 1997 (paragrafo 2.2.3), che riconduce le convenzioni nell'alveo delle somministrazioni in mense aziendali, anche gestite da terzi. Così, l'importo che il datore di lavoro paga all'esercente un pubblico esercizio convenzionato per i pasti dei dipendenti, non può subire limitazioni alla deducibilità, in quanto il costo è sostenuto per acquistare un servizio di mensa (esterna), cioè sempre un "servizio complesso".

Stesso discorso vale anche per i ticket restaurant, tenuto conto che la loro fornitura ai dipendenti è da considerare alla stregua di un sostitutivo della mensa.

Nulla è mutato, infine, riguardo all'Iva, ambito in cui la Circolare 6/E/2009 non è intervenuta, per cui rimane ferma la detrazione integrale dell'imposta gravante sulle predette operazioni.

3. Trasferte entro i limiti del comune sede di lavoro

Il D.L. n. 112/2008 ha esplicitamente escluso dalla limitazione della deduzione al 75% i soli costi di vitto e alloggio sostenuti da dipendenti e collaboratori in trasferta al di fuori del territorio comunale, esclusione disposta mediante rinvio all'articolo 95, comma 3 del Tuir.

Il tenore letterale della norma lascia dunque poco spazio all'incertezza: se la trasferta è intracomunale la deduzione spetta entro il tetto 75%.

Nonostante l'evidenza, secondo la condivisibile opinione di Assonime, formalizzata nella circolare n. 55/2008, la limitazione, per motivazioni di ordine sistematico, non dovrebbe trovare applicazione nemmeno con riferimento ai costi relativi alle missioni nel territorio del comune sede di lavoro. Ciò in considerazione del fatto che le indennità o i rimborsi corrisposti a detto titolo concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente (fringe benefit) o di collaborazione e costituiscono, quindi, spese per prestazioni di lavoro del tutto inerenti alla produzione del reddito e, perciò, interamente deducibili per l'impresa o il professionista.

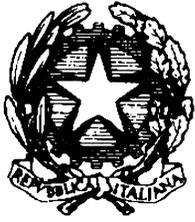
Peraltro, nella C.M. 19 gennaio 2007 n. 1/E è stata la stessa Agenzia delle entrate ad ammettere che l'ammontare del fringe benefit che concorre a formare il reddito del percipiente "è deducibile per l'impresa ai sensi dell'art. 95 del Tuir".

A sostenere diversamente – argomenta sempre Assonime – si violerebbe il principio di "simmetria" a cui è informato il rapporto fra gli articoli 51 (determinazione del reddito di lavoro dipendente) e 95 (spese per prestazioni di lavoro nell'ambito della determinazione del reddito di impresa) del D.P.R. n. 917/1986.

Infatti, si assisterebbe ad un diverso trattamento fiscale nel caso in cui, a fronte di spese di ristorazione e pernottamento, venga corrisposta al dipendente una indennità forfetaria ovvero un rimborso analitico.

Nel primo caso, l'indennità sarebbe integralmente (in quanto non si tratta di una trasferta extra-comunale) imponibile in capo al dipendente e integralmente deducibile per il datore di lavoro.

Nel caso del rimborso analitico, vi sarebbe comunque l'integrale tassazione, in capo al lavoratore, ma una deduzione in capo all'impresa limitata al 75%.



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 03/03/2009 n. 6

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

Sintesi:

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.

Testo:

INDICE

PREMESSA

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

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-bis1, 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 sempreché 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 deducibilita' al 75 per cento dei costi sostenuti per le prestazioni alberghiere e per le somministrazioni 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 societa' 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 societa' 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 deducibilita' 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 deducibilita', 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 deducibilita' 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. Poiche' l'art. 109, comma 5, del Tuir novellato dal decreto-legge n. 112 del 2008 limita al 75 per cento la deducibilita' delle sole spese per "somministrazioni" di alimenti e bevande, e' 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 deducibilita' tenuto conto che lo stesso e' 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 deducibilita' 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 modalita' a disposizione del datore di lavoro per garantire alla generalita' 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 deducibilita' in quanto lo stesso e' sostenuto per l'acquisizione di un servizio di mensa (esterna), cioe' 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 deducibilita', 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 deducibilita' 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 (societa' emittente) rimborsa ai pubblici esercizi convenzionati l'importo corrispondente ai ticket consegnati dai dipendenti come corrispettivo del servizio di somministrazione dei pasti.

Detto rimborso e' soggetto al limite di deducibilita' (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 deducibilita' non trovi applicazione in quanto l'importo che la societa' 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 societa' emittente. Un'interpretazione logico sistematica della disposizione introdotta dall'art. 109, comma 5, del Tuir, porta a ritenere che la prevista riduzione della deducibilita' 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'attivita' imprenditoriale,

concorrono solo in maniera indiretta alla produzione dei ricavi.

Si ritiene, infatti, che la ratio perseguita dal legislatore sia intesa a limitare la deducibilita' delle spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande solo nelle ipotesi in cui puo' essere dubbia l'inerenza di dette spese all'esercizio dell'attivita' 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 e' indubbia, in quanto le stesse costituiscono l'oggetto dell'attivita' d'impresa.

10. Tour operator e agenzie di viaggi

D. Il limite della deducibilita' 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 deducibilita' 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'attivita' 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'attivita' propria dei tour operator e delle agenzie di viaggi consiste nell'organizzazione e nella commercializzazione di viaggi e soggiorni, non puo' essere posta in dubbio l'inerenza a detta attivita' 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 affinche' le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.