

Agenzia Entrate, Circolare 5 settembre 2008, n. 53E

Articolo 83, commi 28-bis, ter, quater e quinquies del decreto-legge n. 112 del 25 giugno 2008, convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133. Prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande. Trattamento ai fini dell'IVA e delle imposte sul reddito.

INDICE

- DETRAIBILITA' DELL' IVA
- DEDUCIBILITA' AI FINI DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

DETRAIBILITA' DELL' IVA

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 (in seguito decreto-legge) ha introdotto rilevanti novità in materia di prestazioni alberghiere e di ristorazione, ai fini sia dell'IVA che delle imposte sul reddito.

Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto è stato modificato l'articolo 19-bis1, comma 1, lett. e), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, eliminando la previsione di indetraibilità oggettiva disposta per le prestazioni in esame.

L' intervento normativo è stato realizzato al fine di eliminare il contrasto tra la normativa nazionale e l'articolo 168 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 che aveva indotto la commissione UE ad attivare la procedura di infrazione n. 2006/5040.

Si rammenta, peraltro, che la norma italiana che limitava il diritto alla detrazione era stata già oggetto di modifiche che ne avevano ridotto l'ambito di applicazione.

L'articolo 19-bis1, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 633 del 1972, vigente fino al 31 dicembre 2006, prevedeva, in linea generale, l'indetraibilità dell'Iva per le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande - nonché per le prestazioni di trasporto di persone - con un ristretto numero di eccezioni, limitate alle ipotesi in cui le prestazioni alberghiere e di somministrazione formassero oggetto dell'attività propria dell'impresa, o fossero effettuate nei confronti dei datori di lavoro nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa scolastica, aziendale o interaziendale e per le somministrazioni commesse da imprese che forniscono servizi sostitutivi di mensa aziendali.

Il comma 304 dell'articolo unico della legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria 2007), modificando l'articolo 19-bis1, lett. e) aveva escluso dalla previsione di indetraibilità oggettiva (nella misura del 50 per cento per il 2007 ed in misura piena per il 2008) le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi.

L'articolo 83, comma 28-bis, del decreto-legge ha ora soppresso del tutto, per le prestazioni in esame, la previsione di indetraibilità oggettiva che, pertanto, opera esclusivamente per le prestazioni di trasporto di persone, "salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa".

Venuta meno la limitazione oggettiva, l'imposta relativa alle prestazioni alberghiere e di ristorazione è detraibile, sulla base dei principi generali dettati dall'articolo 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, nella misura in cui i servizi risultino inerenti ad operazioni che consentono l'esercizio del diritto.

La detrazione dell'imposta pagata sulle prestazioni in esame presuppone il possesso della fattura la quale, pertanto, deve essere espressamente richiesta, non oltre il momento di effettuazione delle stesse, atteso che le prestazioni alberghiere e le somministrazione di alimenti e bevande sono menzionate tra le operazioni per le quali l'emissione del documento è obbligatoria solo se richiesta dal cliente (articolo 22, primo comma, n. 2).

La annotazione di tali fatture nel registro degli acquisti può essere operata con modalità semplificate, se l'importo delle stesse non è superiore a 154,94 euro. L'articolo 6 del D.P.R. n. 695 del 1996 consente, infatti, in tale ipotesi, di registrare in luogo delle singole fatture un documento riepilogativo nel quale sono indicati i numeri attribuiti alle singole fatture dal destinatario, l'ammontare complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta.

Nelle ipotesi in cui la prestazione alberghiera o di ristorazione sia fruita da un soggetto diverso dall'effettivo committente del servizio, ai fini della detrazione è necessario che la fattura rechi anche l'intestazione di tale soggetto. Ad esempio il datore di lavoro potrà detrarre l'imposta relativa alle prestazioni rese al proprio dipendente in trasferta qualora risulti cointestatario della fattura. Analogamente nel caso in cui il cliente anticipi le spese alberghiere e di ristorazione del professionista, la fattura deve essere intestata anche a quest'ultimo per consentirgli di detrarre l'imposta addebitata.

Le modifiche introdotte dal decreto-legge in materia di IVA non riguardano, tuttavia, le prestazioni alberghiere e di ristorazione qualificabili come spese di rappresentanza, secondo le definizioni adottate ai fini delle imposte sul reddito, per le quali continua a trovare applicazione la specifica previsione di indetraibilità di cui all'articolo 19-bis1, comma 1, lett. h) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Secondo quanto previsto dall'articolo 83, comma 28-ter, del decreto-legge, la detrazione può essere operata per le prestazioni alberghiere e di ristorazione effettuate a decorrere dal 1° settembre 2008. Per determinare il momento di effettuazione dell'operazione occorre fare riferimento alla regola di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, che lo individua, per le prestazioni di servizi, all'atto del pagamento del corrispettivo o, se precedente, al momento di emissione della fattura e che collegano a tale momento, da un lato, l'esigibilità dell'imposta e, dall'altro, la nascita del diritto alla detrazione (articolo 19, primo comma, del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972). indice

DEDUCIBILITA' AI FINI DELLE IMPOSTE SUL REDDITO

In materia di imposte sul reddito, l'articolo 83, comma 28-quater, del decreto-legge, al contrario, introduce restrizioni alla deducibilità dei costi sostenuti per prestazioni alberghiere e di ristorazione. A tal fine modifica l'articolo 54, comma 5 del TUIR, concernente la determinazione del reddito di lavoro autonomo e l'articolo 109, comma 5, del medesimo testo unico, concernente la determinazione del reddito d'impresa.

Determinazione del reddito di lavoro autonomo

A seguito della modifica apportata dal decreto-legge, l'articolo 54, comma 5, primo periodo, del TUIR risulta così formulato: "Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta."

In materia di reddito di lavoro autonomo, l'articolo 54, comma 5, del TUIR già poneva un tetto alla deducibilità di tali spese, per l'ipotesi in cui le stesse fossero sostenute direttamente dal professionista. In particolare, la deduzione era consentita nel limite del 2 per cento dell'ammontare complessivo dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

A seguito della riformulazione del richiamato comma 5, ad opera del decreto-legge, è previsto un ulteriore limite di deducibilità, in quanto si stabilisce che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande – purché inerenti all'attività artistica o professionale - rilevano nella determinazione del reddito nella misura del 75 per cento, anziché del 100 per cento e in ogni caso per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta .

Pertanto, l'ammontare del 2 per cento dei compensi rappresenta il limite massimo entro cui ragguagliare la deduzione, che comunque compete solo relativamente al 75 per cento dei costi sostenuti, nell'esercizio dell'arte o della professione, per le prestazioni in questione.

Considerato che la disposizione che limita al 75 per cento la deducibilità dei costi per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande assume carattere di regola generale, la stessa deve trovare applicazione anche quando detti costi, essendo sostenuti in contesti e circostanze particolari, si configurino alla stregua di spese di rappresentanza. Come è noto, nel quadro delle regole sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo, le spese di rappresentanza sono oggetto di una disciplina fiscale specifica, contenuta nel comma 5 dell'articolo 54 del TUIR, che ne consente la deducibilità nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Anche se la nuova formulazione del comma 5 non prevede espressamente la riferibilità della nuova limitazione della deduzione (al 75%) alle spese di rappresentanza, una interpretazione logico-sistematica della nuova norma porta a ritenere che la nuova riduzione al 75% debba concorrere con il limite specifico già previsto per le spese di rappresentanza, analogamente a quanto previsto, in linea generale, dal primo periodo del comma 5 in discorso in relazione alla concorrenza del limite del 75% del costo con il tetto massimo rappresentato dal 2% dei compensi.

Si ritiene quindi che la limitazione al 75 per cento della deducibilità dei costi per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande debba trovare generale applicazione, a prescindere dalla finalità per cui la spesa relativa venga sostenuta.

Il costo sostenuto, deducibile entro il limite teorico del 75 per cento, nel caso in cui si configuri come spesa di rappresentanza deve rispettare anche l'ulteriore parametro segnato dall'1 per cento dei compensi ritratti nel periodo d'imposta.

Analogamente, le spese alberghiere e di ristorazione sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili dovranno essere assunte nella misura del 75 per cento e saranno ammesse in deduzione, ai sensi del medesimo comma 5 dell'articolo 54, nel limite del 50 per cento (in sostanza, occorre calcolare il 50 per cento del 75 per cento del costo relativo).

Le modifiche introdotte dal decreto-legge n. 112 non interessano le spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura, le quali restano quindi interamente deducibili. In tal caso infatti, così come, in base alla formulazione del secondo periodo del comma 5 dell'articolo 54, non opera il limite rappresentato dal 2 per cento dei compensi, allo stesso modo non si applica il nuovo limite del 75 per cento.

Sono altresì escluse dal limite di deducibilità del 75 per cento le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai collaboratori coordinati e continuativi, disciplinate dal successivo comma 6 dell'articolo 54, le quali restano deducibili secondo i criteri speciali dettati dall'articolo 95, comma 3, del TUIR, in materia di spese per prestazioni di lavoro.

Determinazione del reddito d'impresa

Anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa è introdotta una riduzione, nella medesima percentuale del 75 per cento, alla deducibilità dei costi sostenuti in relazione alle prestazioni in esame. Allo scopo il comma 28-quater, lett. a), modifica l'articolo 109, comma 5, del TUIR, aggiungendo, infine, il seguente periodo "Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, 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".

Poiché la norma fa salve le disposizioni dei precedenti commi dell'articolo 109, si deve ritenere che – anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa - il limite del 75 per cento non deroghi agli ordinari criteri di inerenza che presidono alla determinazione del menzionato reddito d'impresa, ma rappresenti il limite massimo di deducibilità delle spese in esame.

La limitazione della deduzione al 75 per cento opera, in analogia a quanto chiarito in tema di lavoro autonomo, anche in relazione alle spese che si configurano quali costi di rappresentanza, sempreché le stesse possano essere comunque ammesse in deduzione, alla luce dei criteri stabiliti dall'articolo 108, comma 2, del TUIR.

Dalla limitazione al 75 per cento restano invece escluse, per espressa previsione normativa, le spese di vitto e alloggio sostenute dal datore di lavoro per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai titolari dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, disciplinate dall'articolo 95, comma 3, del TUIR.

Il comma 28-quinquies dell'articolo 83 del decreto-legge n. 112 prevede che le modifiche agli articoli 54 e 109 del TUIR decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008 ma specifica che occorre tener conto dei nuovi limiti di deducibilità già nella determinazione degli acconti dovuti per il 2009. Pertanto l'imposta del periodo precedente, in base al quale è calcolato l'acconto, deve essere determinata tenendo conto del minor costo deducibile previsto per le spese in esame.

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