

Trattamento delle spese alberghiere e di ristorazione

Analisi del regime fiscale delle spese per prestazioni di servizi alberghieri e di ristorazione. Profili operativi alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate e da Assonime.

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, conv. con modif. con L. 6 agosto 2008, n. 133. In estrema sintesi, la novella 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.

Chiarimenti circa la portata e le modalità tecniche di applicazione della normativa in rassegna sono stati forniti dall'Amministrazione finanziaria con le CC.MM 5 settembre 2008, n. 53/E e 3 marzo 2009, n. 6/E. Sull'argomento ha contribuito a fare luce, fornendo un importante ausilio ermeneutico, anche Assonime con la circolare n. 55 del 21 ottobre 2008.

REGOLE GENERALI di DEDUZIONE

Sul fronte delle imposte dirette, con riferimento al reddito d'impresa, attraverso la modifica dell'art. 109, co. 5, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è stata inserita la limitazione al 75% della deduzione delle componenti di costo in rassegna.

Pertanto, le spese relative alle prestazioni di servizi alberghieri e di ristorazione sono fiscalmente riconosciute solo nella misura del 75% del loro ammontare, ed oggettivamente indeducibili per il restante 25%.

Tale limitazione di ordine generale lascia, tuttavia, indenni le spese di cui all'art. 95, co. 3, D.P.R. 917/1986, ossia quelle sostenute (nei limiti ivi contemplati) per il vitto e l'alloggio dei lavoratori dipendenti e titolari di co.co.co. in relazione a trasferte fuori dal territorio comunale, che rimangono, dunque, totalmente deducibili nella determinazione del reddito imponibile.

La quota deducibile si determina, in Unico PF, mediante una variazione in aumento al rigo RF18 delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande diverse da quelle di cui al citato comma 3 dell'art. 95, D.P.R. 917/1986 e una variazione in diminuzione al rigo RF32 per il 75% dei medesimi oneri. In Unico SC le variazioni vanno effettuate, rispettivamente, ai rigi RF24 e RF43.

Per gli esercenti arti e professioni, l'art. 54, co. 5, D.P.R. 917/1986, in coerenza con quanto appena visto, riduce a monte la deducibilità delle spese di vitto e alloggio al 75% dell'ammontare,

prevedendo, nel contempo - quale tetto al loro riconoscimento - il limite del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Nella C.M. 53/E/2008 l'Amministrazione finanziaria ha opportunamente precisato che l'ammontare del 2% dei compensi rappresenta "il limite massimo entro cui ragguagliare la deduzione, che comunque compete solo relativamente al 75% dei costi sostenuti, nell'esercizio dell'arte o della professione, per le prestazioni in questione".

Ciò sta a significare che il limite in discorso va calcolato considerando detti costi già decurtati della componente indeducibile (25%); per cui se il 75% delle spese in rassegna corrisponde ad un importo non superiore al 2% del fatturato, allora si deduce il 75%; se viceversa, tale percentuale determina un valore superiore al 2% dei compensi, sarà quest'ultimo ammontare a rappresentare la componente massima deducibile. La deduzione delle spese de quibus - in linea con quanto affermato da Assonime nella circolare n. 55 del 17 settembre 2008 - deve, in sostanza, soddisfare entrambe le limitazioni percentuali, senza che ciò possa tuttavia tradursi in un cumulo delle misure limitative, dovendosi applicare solo la più restrittiva fra le due.

Le spese in questione vanno appostate al rigo RE15, colonna 2 di Unico, dove va esposto il 75% di detti oneri entro il tetto del 2% dell'ammontare dei compensi percepiti, risultante dalla differenza tra l'importo indicato al rigo RE6 (totale compensi) e l'importo di RE4 (plusvalenze patrimoniali).

Sono, invece, interamente deducibili gli esborsi per vitto e alloggio sostenuti dal committente per conto del professionista e da questi addebitati in fattura. Tale precisazione, fornita dalle Entrate nella C.M. 53/E/2008, è peraltro frutto di una corretta lettura del comma 5 dell'art. 54, D.P.R. 917/1986, ove si specifica che la limitazione alla deducibilità (sia del 2% che, a seguito della novella recata dal D.L. 112/2008, del 75%), non opera con riferimento alle spese anticipate dal cliente e poi riaddebitate in fattura dal professionista. Questa componente negativa va indicata nel rigo RE15, colonna 1 di Unico. La somma fra le colonne 1 e 2 di RE15 dà quindi conto dell'ammontare deducibile totale.

Si rammenta che le spese per la partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio, sono deducibili nella misura del 50% del loro ammontare, eccezion fatta per quelle di soggiorno (alberghi e ristoranti in occasione del convegno) che ricadono nell'ulteriore limitazione del 75%.

In materia, appare assai penalizzante - perché affetto dal predetto cumulo - il trattamento delineato dalla C.M. 53/E/2008: l'Amministrazione ha ritenuto che le spese di vitto e alloggio sostenute in sede "convegnistica" possano essere ammesse in deduzione nel limite del 50% del loro ammontare da determinare prendendo in considerazione le stesse abbattute al 75%. In concreto, ciò significa che questa componente negativa è riconosciuta nella misura del 50% del 75%, ossia del 37,5%. In dichiarazione, nel rigo RE17, colonna 1, va inserito il 75% delle spese in questione; in colonna 2 si indica l'ammontare degli altri oneri sostenuti per la partecipazione a convegni, congressi e simili, ovvero a corsi di aggiornamento professionale; per sommatoria si determina l'importo complessivamente deducibile delle spese "convegnistiche" (da appostare in colonna 3) pari al 50% della somma di colonna 1 e colonna 2.

Il suddetto limite del 2% alla deduzione dei costi in esame - imposta dal comma 5 dell'art. 54, D.P.R. 917/1986 - costituisce una presunzione assoluta, che non ammette prova contraria. Pertanto, quand'anche il professionista fosse in grado di dimostrare che le spese per alberghi e ristoranti sono effettivamente inerenti all'attività esercitata, si vedrebbe comunque preclusa la possibilità di dedurre l'esborso eccedente il predetto limite. L'eccedenza, infatti, si considera sostenuta per scopi personali talché non può, in nessun caso, essere dedotta dal reddito.

Si noti, inoltre, che queste componenti di costo per essere deducibili devono (sempre) soddisfare il requisito generale dell'inerenza all'attività professionale.

In altri termini, il rispetto del limite di cui all'art. 54, co. 5, D.P.R. 917/1986, costituisce una condizione necessaria, ma non sufficiente, per la deduzione delle spese ivi indicate.

Nei confronti dei contribuenti minimi - di cui all'art. 1, co. 96 e segg., L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Finanziaria 2008) - le limitazioni imposte dal D.L. 112/2008 non trovano applicazione.

L'Agenzia delle Entrate (cfr. C.M. 28 gennaio 2008, n. 7/E) ha esplicitamente chiarito come questo regime, in virtù del suo carattere di specialità, resti estraneo alle specifiche norme del D.P.R. 917/1986 che limitano la deducibilità di talune componenti di costo; per cui, nel rispetto dell'ordinario principio di inerenza, le spese di vitto e alloggio si possono dedurre per l'intero importo.

Unico 2010/PF, Quadro RE, Righi RE15-RE17

RE15	Spese per prestazioni alberghiere o per somministrazione di alimenti e bevande			3
	1	2	3	4
	Spese deducibili ai sensi dell'art. 109, co. 5, D.P.R. 917/1986	Altre spese	Importo deducibile	
	00	00	00	00
RE16	Spese di rappresentanza			3
	1	2	3	4
	Prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande	Altre spese	Importo deducibile	
	00	00	00	00
RE17	50% delle spese di partecipazione a congressi, convegni e simili o a corsi di aggiornamento professionale			3
	1	2	3	4
	Prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande	Altre spese	Importo deducibile	
	00	00	00	00
RE18	Minuzionalenze patrimoniali			3
	1	2	3	4
	00	00	00	00

SPESE di RAPPRESENTANZA

La disciplina delle spese alberghiere e di ristorazione va attentamente coordinata con la normativa in materia di oneri di rappresentanza, di cui all'art. 109, co. 5, D.P.R. 917/1986, così come attuato dal D.M. 19 novembre 2008.

L'Amministrazione, nella C.M. 53/E/2008, ha ritenuto che la vigente normativa, in quanto "fa salve le disposizioni dei precedenti commi dell'articolo 109", non pone il limite del 75% quale misura in deroga agli ordinari criteri di inerenza alla base della quantificazione del reddito d'impresa, ma rappresenta, invece, il limite massimo di deducibilità delle spese in esame. Così, la limitazione della deduzione al 75% deve considerarsi operante anche in relazione alle spese di vitto e alloggio sostenute per rappresentanza, sempreché le stesse possano essere ammesse in deduzione alla luce degli specifici criteri di inerenza stabiliti dal predetto art. 108, co. 2, D.P.R. 917/1986. A tal proposito, mette conto evidenziare come l'inerenza, a norma dell'anzidetto articolo così come novellato dalla Finanziaria 2008, vada valutata alla luce dei requisiti fissati con il richiamato D.M. 19 novembre 2008.

E' pertanto in base a tale disposizione attuativa che si deve anzitutto verificare l'inerenza della spesa in relazione ai criteri ivi individuati e solo dopo (eventualmente) procedere a decurtare l'importo

così determinato della componente indeducibile del 25%. Poiché il decreto prevede un limite massimo - in termini percentuali rispetto all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica - al riconoscimento delle spese di rappresentanza, va comunque evitato un effetto "cumulo" delle limitazioni, talché deve considerarsi operante il limite di deducibilità che di volta in volta si evidenzia minore tra quelli scaturenti dall'applicazione delle due discipline concorrenti.

Sul piano pratico ciò comporta l'indicazione nel rigo RF18 di Unico PF, in colonna 1, dell'ammontare complessivo delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande (diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95, D.P.R. 917/1986) e in colonna 2, delle spese di rappresentanza imputate a Conto economico diverse dalle precedenti, annotazione che in Unico SC va eseguita al rigo RF24.

Specularmente, a titolo di variazione in diminuzione, nel rigo RE32 di Unico PF, in colonna 1 va riportato il 75% delle spese di vitto e alloggio sostenute per rappresentanza e in colonna 2 l'importo delle spese di rappresentanza, comprensivo delle spese indicate in colonna 1, per l'ammontare deducibile ai sensi del D.M. 19 novembre 2008; lo stesso va fatto al rigo RF43 di Unico SC.

Quanto ai professionisti, poiché l'Amministrazione finanziaria, nella C.M. 53/E/2008, ha sostenuto che la limitazione al 75% del riconoscimento delle spese per vitto e alloggio debba trovare generale applicazione - a prescindere dalla finalità per cui la relativa spesa sia stata sostenuta - il tetto dell'1% alla deducibilità delle spese di rappresentanza (di cui all'art. 54, D.P.R. 917/1986) è da quantificare con riferimento ad importi abbattuti al 75% avendo, tuttavia, sempre riguardo ad evitare l'agire congiunto dei due diversi limiti.

Anche in questa ipotesi, infatti, non deve operare il cumulo dei plafond, dovendosi invece applicare quello che, nel caso concreto, risulta più restrittivo.

In Unico, nel rigo RE16, colonna 1, va indicato il 75% delle spese per vitto e alloggio qualificabili - in considerazione della citata normativa - come spese di rappresentanza. Nella colonna 2, dev'essere riportato l'ammontare delle altre spese di rappresentanza, effettivamente sostenute ed idoneamente documentate.

La colonna 3 quantifica l'importo deducibile, corrispondente alla somma di colonna 1 e 2.

L'importo deducibile così individuato, come si è detto più sopra, non può essere superiore all'1% dell'ammontare dei compensi percepiti, risultanti dalla differenza tra l'importo indicato al rigo RE6 (totale compensi) e l'importo indicato al rigo RE4 (plusvalenze patrimoniali).

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, co. 5, D.P.R. 917/1986.

Come ammesso dalla C.M. 6/E/2009, sono deducibili al di fuori dei citati limiti, 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;
- assegnazione di ticket restaurant.

Nella gestione diretta le spese sostenute dal datore di lavoro riguardano l'acquisto di beni e servizi ed, eventualmente, quelle per la 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 oggettiva al vincolo imposto dall'art. 109, co. 5, D.P.R. 917/1986.

Del pari, anche 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 fornitura di vitto.

Passando alle convenzioni, si rammenta che, conformemente ai chiarimenti resi nella C.M. 23 dicembre 1997, n. 326 (par. 2.2.3), nell'alveo delle somministrazioni in mense aziendali (anche gestite da terzi) vanno ricondotte, tra l'altro, le convenzioni con i ristoranti, talché sono da includere nel concetto di servizio mensa.

In virtù di detta qualificazione, l'importo che, in base alla convenzione stipulata, il datore di lavoro paga all'esercente di un pubblico esercizio quale corrispettivo per i pasti consumati dai dipendenti, costituisce un costo che non subisce limitazioni alla deducibilità ex art. 109, co. 5, D.P.R. 917/1986, in quanto è sostenuto per acquistare un servizio di mensa (esterna), cioè un servizio complesso, non assimilabile ad una generica somministrazione di alimenti e bevande. Secondo una linea di coerenza, tenuto conto che la fornitura di ticket restaurant ai dipendenti è da considerare alla stregua di un sostitutivo della mensa, l'Amministrazione ha ritenuto che la limitazione della deducibilità al 75% non debba interessare neppure le spese sostenute dal datore di lavoro per il loro acquisto. Tali oneri, infatti, analogamente a quelli relativi ad una convenzione con un esercizio pubblico, rappresentano il costo per l'acquisizione di un servizio complesso non riducibile alla mera somministrazione di vitto.

SPESE per TRASFERTE FUORI dal TERRITORIO COMUNALE

Il Legislatore del D.L. 112/2008 - come si è anticipato - ha esplicitamente tenuto indenni dalla limitazione in rassegna i costi di vitto ed alloggio sostenuti dai dipendenti in trasferta al di fuori del territorio comunale, esclusione disposta mediante l'individuazione della fattispecie esonerata con rinvio all'art. 95, co. 3, D.P.R. 917/1986. Il tenore letterale della norma lascia dunque poco spazio all'incertezza: se la trasferta è intracomunale la deduzione spetta solo al 75%.

Nonostante tale evidenza, a giudizio di Assonime (circolare 55/2008), la limitazione, per motivazioni di ordine sistematico, non dovrebbe trovare applicazione nemmeno con riferimento ai costi afferenti le missioni nel comprensorio del Comune.

Ciò in considerazione del fatto che anche le indennità o i rimborsi corrisposti a detto titolo concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente 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.

A sostenere diversamente - argomenta l'Associazione - si violerebbe il principio di "simmetria" a cui è informato il rapporto fra gli artt. 51 e 95, D.P.R. 917/1986: nel caso di indennità forfetaria, a fronte di una coerente imponibilità per il dipendente, non vi sarebbe (anche in base al "nuovo" art. 109, co. 5, D.P.R. 917/1986) alcun limite alla deducibilità dei relativi costi, mentre se fosse previsto un rimborso analitico, le somme a tal titolo corrisposte, oltre che concorrere alla formazione del

reddito in capo al dipendente o collaboratore, subirebbero l'ulteriore limitazione alla deduzione dall'imponibile dell'impresa.

Al contrario, nella C.M. 6/E/2009 l'Amministrazione - a giudizio della quale "il limite di deducibilità (...) non riguarda (...) le spese sostenute dal datore di lavoro per le trasferte effettuate dai dipendenti o collaboratori fuori dal territorio comunale" - ha privilegiato un approccio basato sul dato letterale della norma piuttosto che su considerazioni di carattere sistematico, ritenendo così che le spese in questione, quando relative a trasferte effettuate dal dipendente entro il territorio comunale, debbano considerarsi deducibili nella misura del 75% del loro ammontare.

Sul punto, è stato inoltre ribadito che menzionando l'art. 95, co. 3, i soli dipendenti e collaboratori dell'impresa, e non potendo essere considerati tali i soci di società di persone, le spese di vitto e alloggio afferenti le trasferte effettuate da questi soggetti, possono essere portate in deduzione, nel rispetto del generale principio di inerenza, sempre e solo entro il tetto (del 75%) imposto dall'art. 109, co. 5.

La parte di costi sostenuti per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e assimilati, per la quota eccedente i limiti stabiliti dall'art. 95, co. 3, D.P.R. 917/1986, determina una variazione in aumento al rigo RF24 di Unico PF e RF32 di Unico SC. Lo stesso limite - per effetto del rinvio disposto dal comma 4 dell'art. 54, D.P.R.

917/1986 - vale anche per gli esercenti arti e professioni, e se ne deve tenere conto nel quantificare l'importo da inserire al rigo RE11 ("Spese per prestazioni di lavoro dipendente e assimilato").

AMMINISTRATORI

Le spese per alberghi e ristoranti sostenute dagli amministratori in trasferta fuori Comune, invece, non soffrono della limitazione di cui all'art. 109, D.P.R. 917/1986. Ciò in considerazione del fatto che l'art. 95, co. 3, D.P.R. 917/186 - come si è dianzi visto - definisce gli importi massimi che possono essere portati in deduzione dal datore di lavoro per le spese di vitto e alloggio sostenute in occasione di trasferte fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Essendo gli amministratori, in generale, inquadrabili nella categoria dei collaboratori (fatta eccezione per quei soggetti per i quali tale carica configura esercizio della propria professione abituale), allora i costi dei servizi a questi resi nel corso di missioni extra comunali vanno considerati non soggetti al limite del 75%.

SPESE di VITTO e ALLOGGIO CONNESSE all'ATTIVITA' TIPICA dell'IMPRESA

Quando le spese in trattazione sono sostenute dall'impresa nell'esercizio della propria attività tipica, la limitazione de qua non trova applicazione. Tale principio (comunque immanente nel sistema), ha trovato conferma nella C.M. 6/E/2009, in cui vengono specificamente trattati i casi delle imprese di ticket restaurant e delle agenzie di viaggi, restando comunque ferma la generalizzata applicazione della regola in questione anche al di fuori dei menzionati comparti di attività.

In merito alla prima categoria di operatori, l'Amministrazione osserva come da una analisi logico-sistematica della disposizione recata dall'art. 109, co. 5, D.P.R. 917/1986 sia possibile desumere che la ivi 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".



**REDDITI
QUADRO RF**

Determinazione del reddito di impresa

PERIODO D'IMPOSTA 2009

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--

RF 17 Imposte indivisibili o non pagate (art. 99, comma 1)

.00