

CIRCOLARE N. 25/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 19 maggio 2010

OGGETTO: Chiarimenti in merito alla deducibilità ai fini delle imposte dirette e ai fini IRAP dell'IVA non detratta relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande

INDICE

PREMESSA	3
1. Il regime di detrazione dell'IVA relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande	3
2. Ulteriori chiarimenti – Deducibilità dell'IVA non detratta	4

PREMESSA

Con circolare 3 marzo 2009, n. 6/E, sono stati forniti alcuni chiarimenti in relazione ad una serie di quesiti riguardanti il regime fiscale delle prestazioni alberghiere e delle somministrazioni di alimenti e bevande, come modificato 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 particolare, nella risposta al quesito n. 1, è stato precisato che l'IVA relativa a spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione, non detraibile per mancanza della fattura, non può costituire un costo ai fini della determinazione del reddito.

Con la presente si forniscono ulteriori precisazioni in merito alla rilevanza reddituale dell'IVA non detratta sulle prestazioni suddette, con particolare riguardo all'inerenza di detto costo all'attività esercitata.

1. Il regime di detrazione dell'IVA relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande

In seguito all'intervento normativo – operato dall'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 – che ha modificato l'art. 19-*bis*1, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 633 del 1972, è stata eliminata, a partire dal 1° settembre 2008, la previsione di indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande.

Pertanto, l'IVA addebitata sui servizi alberghieri e di ristorazione è detraibile, secondo le regole dettate dall'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Attraverso il meccanismo della detrazione è stato, quindi, garantito anche in relazione ai servizi in esame, il principio di neutralità proprio dell'imposta sul valore aggiunto.

2. Ulteriori chiarimenti – Deducibilità dell’IVA non detratta

Ai fini reddituali l’IVA rappresenta un costo deducibile solo nel caso in cui vi sia una limitazione oggettiva della detraibilità.

Per quanto concerne l’IVA relativa alle prestazioni alberghiere e di ristorazione, detta limitazione è venuta meno a seguito del mutato quadro normativo.

Conseguentemente, l’IVA pagata in relazione a tali servizi è detraibile secondo i principi generali, vale a dire nella misura in cui i servizi stessi risultino inerenti ad operazioni che consentono l’esercizio del diritto alla detrazione e siano documentati con fattura.

Al riguardo, si rammenta che, ai sensi dell’art. 22, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, gli imprenditori non sono obbligati a richiedere la fattura per le prestazioni alberghiere e di ristorazione; detto obbligo, infatti, sussiste soltanto per gli acquisti effettuati presso commercianti al minuto in relazione a beni che formano oggetto dell’attività propria dell’impresa.

L’indetraibilità dell’IVA relativa a dette spese potrebbe, dunque, derivare, tra l’altro, dalla mancata richiesta della fattura da parte dell’impresa ovvero del professionista.

In mancanza della fattura, le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande sono documentate mediante scontrino o ricevuta fiscale, quindi, mediante documenti che non consentono l’esercizio della detrazione in quanto privi dell’evidenziazione dell’IVA relativa a dette prestazioni.

A tal proposito, la circolare 3 marzo 2009, n. 6 ha precisato che l’IVA non detratta in seguito ad una valutazione discrezionale del contribuente non può costituire un costo inerente e, quindi, deducibile dal reddito.

Con la risoluzione 31 marzo 2009, n. 84, è stato chiarito che detto principio deve essere applicato anche ai fini del calcolo della base imponibile IRAP.

Le considerazioni svolte nei richiamati documenti di prassi - in merito al carattere non inerente del costo rappresentato dall'IVA detraibile ma non detratta per effetto della mancata richiesta della fattura – possono subire, tuttavia, un'eccezione qualora la scelta di non richiedere la fattura per le prestazioni alberghiere e di ristorazione si basi su valutazioni di convenienza economico-gestionale.

L'imprenditore e il professionista, infatti, possono decidere di non richiedere le fatture relative alle prestazioni alberghiere e di ristorazione – semprechè non costituiscano oggetto dell'attività propria dell'impresa – e, quindi, di non detrarre l'IVA assolta sulle stesse, nel caso in cui i costi da sostenere per eseguire gli adempimenti IVA connessi alle fatture siano superiori al vantaggio economico costituito dall'importo dell'IVA detraibile.

In tal caso, posto che la scelta dell'operatore si prospetta come la soluzione economicamente più vantaggiosa, si può riconoscere all'IVA non detratta per mancanza della fattura la natura di “costo inerente” all'attività esercitata e, pertanto, la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi.

Al riguardo, si richiamano i chiarimenti resi nella risoluzione 6 settembre 1980, n. 517, in base ai quali l'inerenza – quale condizione necessaria ai fini della deducibilità fiscale di un costo – va riconosciuta per il solo fatto che detto costo è valutato dall'imprenditore nell'ambito di una scelta di convenienza economica, vale a dire quando l'obiettivo è pur sempre quello di pervenire al maggior risultato economico possibile.

È stato precisato, inoltre, che l'accertamento dell'inerenza del costo deve essere condotto tenendo conto delle specifiche condizioni sulle quali si basa la scelta dell'imprenditore, al fine di verificare che il sostenimento del costo medesimo realizzi effettivamente un vantaggio economico per l'impresa.

Pertanto, in mancanza delle fatture relative alle prestazioni alberghiere e di ristorazione, l'imprenditore e il professionista possono dedurre dal reddito – come

elemento aggiuntivo del costo sostenuto per l'acquisto delle prestazioni medesime - l'IVA non detratta, semprechè la stessa presenti la natura di "costo inerente" all'attività nel senso anzidetto.

La limitazione al 75 per cento della deducibilità delle spese relative alle prestazioni in argomento, secondo quanto previsto dall'art. 109, comma 5, del TUIR, come modificato dall'art. 83, comma 28-*quater*, del decreto-legge n. 112 del 2008, sarà, quindi, riferita al costo delle predette prestazioni maggiorato dell'IVA non detratta.

L'IVA non detratta relativa alle prestazioni di vitto e alloggio assume rilievo fiscale anche ai fini IRAP, a condizione che l'onere risulti iscritto tra i costi che concorrono alla determinazione del valore della produzione netta da assoggettare all'imposta.

Diversamente, non può costituire un costo inerente all'attività esercitata e, conseguentemente, non è deducibile dal reddito l'IVA documentata mediante fattura e rimasta a carico dell'impresa ovvero del professionista a causa del mancato esercizio del diritto alla detrazione.

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