

CIRCOLARE DEL 1° GIUGNO 2010

Prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande: l'IVA non detratta per mancanza di fattura non può costituire un costo

L'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 25/E del 19 maggio 2010 ha modificato il proprio indirizzo, espresso con la precedente Circolare n. 6/E del 3 marzo u.s. in ordine alla deducibilità, ai fini delle imposte dirette e IRAP, dell'IVA non detratta relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, a seguito della modifica del regime fiscale recata 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.

Tra l'altro, nella predetta Circolare venne 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 Circolare n. 25/E l'Agenzia ha fornito 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.

Va premesso che, con la modifica apportata dalle disposizioni sopra citate all'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, garantendo, così, con il meccanismo della detrazione, anche in relazione ai servizi in argomento, il principio della neutralità proprio dell'IVA.

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

Poiché, 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.

In tal senso l'Agenzia delle entrate, con la circolare 3 marzo 2009, n. 6 precisò che l'IVA non detratta in seguito ad una valutazione discrezionale del contribuente non può costituire un costo inerente e, quindi,

STUDIO COMMERCIALISTA DOTT. GIULIO GASTALDELLO

deducibile dal reddito e con la risoluzione 31 marzo 2009, n. 84, chiari che detto principio deve essere applicato anche ai fini del calcolo della base imponibile IRAP.

Le considerazioni svolte nei richiamati documenti di prassi, afferma ora l'Agenzia delle entrate, - 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, afferma l'Agenzia nella Circolare n. 25/E, infatti, possono decidere di non richiedere le fatture relative alle prestazioni alberghiere e di ristorazione – sempreché 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.

In effetti, con la risoluzione 6 settembre 1980, n. 517, vennero resi dall'amministrazione finanziaria chiarimenti 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 precisando, 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.

In conclusione, afferma oggi l'Agenzia delle entrate, 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, sempreché 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, prosegue la Circolare n. 25/E, 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.

Nel restare a disposizione per ogni ulteriore chiarimento, invio cordiali saluti.

dott. Giulio Gastaldello