

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler
Stefan Engele
Martina Malfertheiner
Stefano Seppi
Andrea Tinti
Carla Kaufmann

Stefan Sandrini
Oskar Malfertheiner
Massimo Moser
Michael Schieder

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter - Collaboratori

Karoline de Monte
Thomas Sandrini

Iwan Gasser

Mariatheresia Obkircher

Circolare

numero:	16i
del:	2024-01-30
autore:	Andrea Tinti

A tutte le imprese e lavoratori autonomi

Prestazioni alberghiere e di ristorazione

Nella presente circolare esponiamo il trattamento fiscale delle spese per **vitto e alloggio**, sia ai fini IVA che delle imposte sui redditi. Al punto 4 si riporta una tabella di sintesi riguardante le principali possibili fattispecie riscontrabili nella pratica e il loro trattamento fiscale.

1 Imposta sul valore aggiunto

Un soggetto passivo IVA che fruisce di una prestazione alberghiera ha il diritto alla detrazione dell'IVA se¹:

- tali servizi sono inerenti² rispetto all'esercizio dell'attività di impresa, arte o professione,
- del possesso della fattura di acquisto.

Se le prestazioni alberghiere e di ristorazione sono fornite a soggetto diverso (es. ad un dipendente della società) rispetto all'intestatario della fattura (società), nel documento contabile (es. fattura o apposita nota allegata³), ai fini della detraibilità dell'IVA occorre che siano riportati⁴:

- i soggetti che hanno beneficiato della prestazione di vitto e alloggio;
- le **motivazioni della relativa fruizione**.

La detraibilità dell'IVA rimane preclusa nel caso in cui le prestazioni alberghiere assumano natura di "**spese di rappresentanza**"⁵ come definite ai fini delle imposte sui redditi⁶, se il costo unitario è superiore a 50 euro.

1 Circolare Agenzia Entrate n. 25/E/2020
2 ai sensi dell'art. 19 co. 1 del DPR 633/72
3 Circolare Agenzia Entrate n.6/E/2009, § 2
4 secondo Cass. 22.11.2021 n. 35925
5 art. 108 co. 2 del TUIR e DM 19.11.2008
6 Vedi punto 3

2 Imposte dirette

2.1 Deducibilità per l'impresa

Le spese alberghiere e di ristorazione sono deducibili dal reddito d'impresa in misura pari al **75%** del relativo ammontare⁷. Sono integralmente indeducibili se tali spese sono non inerenti (es. spese di natura strettamente personale, quale un pranzo di famiglia).

La limitazione del **75%** **non** si applica per:

- le **trasferte** effettuate **fuori dal territorio comunale** dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa⁸, ivi inclusi gli amministratori di società;⁹ I rimborsi analitici per vitto e alloggio corrisposti ai dipendenti o collaboratori sono deducibili nel limite di **180,76** euro al giorno per le trasferte effettuate in Italia e di **258,23** euro al giorno per le trasferte effettuate all'estero¹⁰;
- Spese sostenute per la gestione diretta o da terzi di un servizio mensa,
- Spese per la fornitura di un servizio di mensa esterna a seguito di convenzione stipulata con un esercizio pubblico (ristorante, bar),
- Spese per l'acquisto dei ticket restaurant da attribuire a dipendenti e collaboratori;
- Spese sostenute da imprese emittenti buoni pasto.

L'**IVA non detratta** e compresa nel costo sostenuto può essere dedotta dal reddito d'impresa nel caso in cui il contribuente in un'ottica di convenienza economico-gestionale, abbia deciso di **non richiedere all'albergatore o al ristoratore l'emissione della fattura** e documenti l'operazione con un documento diverso (ricevuta fiscale o scontrino...) ¹¹.

Sono deducibili in misura pari al **75%** del relativo ammontare¹² le spese di vitto e alloggio sostenute da una società di persone per le trasferte effettuate dai **soci**.

2.1.1 Obbligo generale di documentare l'inerenza

La deducibilità delle spese di vitto e alloggio e ristorazione è subordinata all'adempimento, da parte del contribuente, di particolari obblighi documentali che consentano di ricostruire tutti gli elementi probatori del sostenimento e dell'inerenza di tali spese. Per quanto attiene, specificatamente, alla documentazione da allegare quale giustificativo di rimborso, sono validi, in alternativa alla fattura, i documenti specifici previsti¹³ in particolare, la ricevuta fiscale integrata con i dati identificativi del cliente, lo scontrino "parlante" integrato con il numero di codice fiscale del dipendente o del committente, e i dati relativi alla natura, alla qualità e alla quantità dell'operazione.

Per i rimborsi spese a dipendente vedi anche punto 2.3.7.

2.1.2 Limite 75 % anche per spese di rappresentanza

Il limite del **75%** si applica anche quando tali costi ricadono nell'alveo delle spese di rappresentanza.

⁷ Art. 109 co. 5 del TUIR

⁸ Art. 52 TUIR richiama l'art. 51 del Tuir

⁹ cfr. circ. Agenzia delle Entrate 3.3.2009 n. 6, § 3

¹⁰ Art. 95 del TUIR

¹¹ circ. Agenzia delle Entrate 25/2010

¹² non rientrando nell'ambito applicativo dell'art. 95 co. 3 del TUIR

¹³ dal Dpr 696/96

In pratica, le spese di vitto e alloggio qualificabili come "spese di rappresentanza"¹⁴ devono essere:

- in via preliminare, assoggettate al limite di deducibilità del 75%¹⁵
- in secondo luogo, sommate alle altre spese di rappresentanza;
- infine, sottoposte ai limiti di deducibilità^{16 17}.

2.2 Tassazione per professionisti

Per gli esercenti arti e professioni, le spese relative a prestazioni alberghiere e alla somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75% del loro ammontare e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta¹⁸.

In pratica, per i titolari di reddito di lavoro autonomo, le spese di vitto e alloggio devono essere:

- in via preliminare, assoggettate al limite di deducibilità del 75%;
- poi, sottoposte al limite di deducibilità del 2% dei compensi.

Tali limiti non si applicano alle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente. Tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista¹⁹.

Il limite del 75% si applica anche quando tali costi ricadono nell'alveo delle spese di rappresentanza.

Sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 10.000 euro, le spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno.

Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale **dai lavoratori dipendenti degli esercenti arti e professioni** sono deducibili nelle misure previste per le spese per prestazioni di lavoro in generale²⁰.

2.3 Tassazione in capo ai dipendenti

Alla determinazione del reddito di lavoro dipendente²¹, concorrono i rimborsi spese, con esclusione di quanto disposto per le trasferte e i trasferimenti.

Occorre infatti distinguere tra trasferte effettuate:

- nell'ambito del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro;
- fuori da tale territorio comunale.

2.3.1 Trasferte nel territorio comunale

Le indennità e i rimborsi di spese percepiti per le trasferte nell'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede di lavoro concorrono integralmente a formare il reddito, ad esclusione dei rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore (es. biglietti autobus, ricevuta taxi, fattura *car sharing*²²).

14 Ex art. 108 co. 2 del TUIR

15 Art. 109 co. 5 del TUIR;

16 di cui all'art. 108 co. 2 del TUIR

17 Vedi punto 3

18 art. 54 co. 5 del TUIR

19 art. 54 co. 5 del TUIR

20 Ex comma 3 dell'art. 95 del TUIR; **vedi punto 2.1** della presente circolare

21 Ai sensi dell'art. 51 co. 1 del TUIR

22 C.M. 326/E/97, § 2.4.1; ris. Agenzia delle Entrate 28.9.2016 n. 83

2.3.2 Trasferte fuori dal territorio comunale

In caso di trasferte fuori del territorio comunale dove si trova la sede di lavoro, è possibile distinguere tre sistemi, l'uno alternativo all'altro²³:

- indennità forfetaria;
- rimborso misto;
- rimborso analitico (c.d. "a piè di lista").

2.3.3 Indennità di trasferta forfetaria

Il metodo in esame si caratterizza per la previsione di un regime di non imponibilità delle indennità forfetarie corrisposte, mentre gli eventuali rimborsi delle spese di vitto e alloggio sono interamente tassati.

Sono escluse dal reddito di lavoro dipendente le indennità di trasferta, al netto delle spese di viaggio e trasporto, fino a²⁴:

- 46,48 euro al giorno per le trasferte in Italia;
- 77,47 euro al giorno per le trasferte all'estero.
- La parte eccedente tali importi concorre, invece, a formare il reddito.

2.3.4 Rimborsi misti (indennità di trasferta + rimborso spese)

Nel caso venga corrisposta unitamente al rimborso analitico delle spese di vitto e alloggio anche un'indennità di trasferta la stessa è esclusa²⁵ dal reddito di lavoro dipendente come segue:

- A) 30,99 euro per trasferte in Italia e 51,65 euro per trasferte all'estero, in caso di rimborso delle spese di vitto o alloggio, nonché in caso di vitto o alloggio fornito gratuitamente;
- B) 15,49 euro per trasferte in Italia e 25,82 euro per trasferte all'estero, in caso di rimborso sia delle spese di vitto che di alloggio, nonché in caso di vitto e alloggio fornito gratuitamente.

2.3.5 Rimborsi analitici (c.d. "a piè di lista")

I rimborsi delle spese documentate per vitto, alloggio, trasporto e viaggio (anche indennità chilometriche) non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente.

I rimborsi per altre spese (es. telefono, lavanderia, parcheggio) eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni anche non documentabili non concorrono a formare il reddito nel limite giornaliero di:

- 15,49 euro per le trasferte in Italia;
- 25,82 euro per le trasferte all'estero.

2.3.6 Tabella sintetica esenzione indennità e rimborsi spese per trasferte fuori dal Comune sede di lavoro

Regimi/erogazioni	Indennità Italia	Indennità estero	Viaggio e trasporto	Vitto	Alloggio	Altre spese italia	Altre spese estero
Indennità forfetaria	46,48	77,47	SI	NO	NO	NO	NO
Rimborso misto tipo A	30,99	51,65	SI	SI NO	NO SI	NO	NO
Rimborso misto tipo B	15,49	25,82	SI	SI	SI	NO	NO
Rimborso analitico	NO	NO	SI	SI	SI	15,49	25,82

23 Ai sensi dell'art. 51 co. 1 del TUIR

24 art. 51 co. 5 TUIR

25 C.M. 326/E/97, § 2.4.1; ris. Agenzia delle Entrate 28.9.2016 n. 83

2.3.7 Documentazione dei rimborsi di dipendenti

Per quanto riguarda le spese documentabili sono validi alternativamente i seguenti documenti da allegare alla **nota spese** (esente da bollo) del dipendente (o amministratore titolare di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa), che sostiene le spese, che indica i dati anagrafici del lavoratore, il giorno e il luogo in cui sono state sostenute le spese, la tipologia di spesa e il relativo ammontare:

- fattura
- documento commerciale emesso dal registratore telematico o, per i soggetti esonerati, ricevuta integrata con i dati identificativi del cliente e i dati relativi alla natura, qualità e alla quantità dell'operazione;
- ricevute e scontrini fiscali, anche non integrati²⁶
- estratto conto rilasciato dalla società emittente la carta di pagamento al datore di lavoro.

I giustificativi di spesa (parte integrante delle note cui si riferiscono) sono, infatti, indispensabili non solo al controllo della certezza della spesa, ma anche dei requisiti di inerenza, competenza e congruità²⁷.

3 Spese di rappresentanza

3.1 Ai fini delle imposte sui redditi

Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti a determinati requisiti di congruità ed inerenza²⁸ come stabiliti con decreto²⁹.

3.2 Nozione di „spesa di rappresentanza“

Sono spese di rappresentanza³⁰ inerenti, sempre-ché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni di beni e servizi:

- a titolo gratuito;
- effettuate con **finalità promozionali o di pubbliche relazioni**;
- il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di **generare, anche potenzialmente, benefici economici** per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Limite di deducibilità per l'impresa: Le spese di rappresentanza sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica **dell'impresa**, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le stesse sono sostenute, secondo quanto riportato nella seguente tabella³¹

Aliquota	Scaglioni di ricavi e proventi caratteristici (euro)
1,5%	Fino a 10.000.000,00
0,6%	Oltre 10.000.000,00 e fino a 50.000.000
0,4%	Oltre 50.000.000

²⁶ Eventuali difetti di intestazione o altre irregolarità formali di integrazione di scontrini e ricevute non hanno peraltro rilevanza se dalla **nota spese** riepilogativa, intestata al dipendente con allegate le ricevute e gli scontrini fiscali, si possano ricostruire tutti gli elementi probatori del sostenimento e dell'inerenza di quel costo.

²⁷ cfr. ris. Agenzia delle Entrate 96/2017 e risposta interpello 403/2019

²⁸ Art. 108 co. 2 del TUIR e DM 19.11.2008)

²⁹ del Ministro dell'economia e delle finanze DM 19.11.2008

³⁰ ex DM 19.11.2008

³¹ Art. 108 co. 2 del TUIR

Limite di deducibilità per i professionisti: per i professionisti le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo di imposta³².

3.3 Spese qualificabili di rappresentanza ex DM 19.11.2008

Costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza:

- Spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa
- Spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose
- Spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa
- Spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa
- Ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili, il cui sostenimento risponda ai **criteri di inerenza** precedentemente indicati (c.d. categoria residuale).

Appare opportuno che il sistema di rilevazione adottato dall'impresa consenta di individuare agevolmente le spese di rappresentanza e di ospitalità secondo le categorie del decreto³³.

3.4 Spese non qualificabili di rappresentanza

Non sono considerate spese di rappresentanza³⁴ e dunque **non soggette ai limiti** di cui al DM 19.11.2008 (punto 3.2):

- Spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per **ospitare clienti, anche potenziali**, in occasione di:
 - mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
 - visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.
- Spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili (per le imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili).
- Spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

La deducibilità delle erogazioni e delle spese indicate nel presente comma è, tuttavia, subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

³² art. 54 co. 5 del TUIR

³³ Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2009 n. 34 (§ 7),

³⁴ ex DM 19.11.2008 vedi punto 3.2

3.5 Spese Rappresentanza ai fini IVA

È indetraibile l'IVA assolta sulle spese di rappresentanza³⁵, come definite ai fini delle imposte sul reddito, salvo quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 50 euro³⁶.

Tale fattispecie di indetraibilità oggettiva si giustifica alla luce della connessione solo indiretta delle spese di rappresentanza con la produzione di ricavi ed è finalizzata a evitare manovre elusive volte a mascherare "elargizioni a titolo di mera liberalità, assegnazioni di beni ai soci e autoconsumo in genere"³⁷.

È invece detraibile l'IVA sulle spese non definite ai fini delle imposte sul reddito, di rappresentanza³⁸, quali le spese di viaggio, vitto e alloggio³⁹ se sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili nei quali siano esposti i beni e servizi dell'impresa o nel corso di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa (c.d. "spese di ospitalità").

4 Tabella di sintesi dei casi più frequenti

Prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande: detrazione IVA e deducibilità costi per l'impresa/lavoratore autonomo				
Fattura / ricevuta	Detr. IVA	Luogo o causale	Soggetto fruitore	Costo deducibile
fattura	Si	fuori comune	Dipendente o amministratore di società di capitali	100% dell'imponibile (rispettare limiti giornalieri)
		nel comune		75% dell'imponibile
		Ovunque	Titolare impresa/socio soc. persone	75% dell'imponibile
Ricevuta	NO	fuori comune	Dipendente o amministratore società di capitali	100% dell'imponibile e dell'IVA non detratta (rispettare limiti giornalieri)
		nel comune		75% dell'imponibile e dell'IVA non detratta
		Ovunque	Titolare impresa/socio soc. persone	75% dell'imponibile e dell'IVA non detratta
Fattura o ricevuta	NO	Cena aziendale con servizio di catering o al ristorante	Solo dipendenti	75% dell'imponibile e dell'IVA non detratta, poi nel limite del 5 % delle spese per prestazioni di lavoro dipendente
	NO		Clienti, fornitori, agenti e istituzioni	75% dell'imponibile e dell'IVA non detratta, poi nel limite del DM 19 novembre 2008 (spese rappresentanza)
fattura	NO	Per spese rappresentanza	Impresa	75% dell'imponibile e dell'IVA non detratta, poi nel limite del DM 19 novembre 2008 (spese rappresentanza)
Ricevuta	NO			
fattura	NO		Lavoratore autonomo	75% dell'imponibile e dell'IVA non detratta, poi nel limite dell'1% dei compensi
Ricevuta	NO			
fattura	Si	Per corsi o convegni		75% dell'imponibile ⁴⁰ – con limite max. 10.000 euro complessivi per: corso/convegno incl. Iscrizione, viaggio, alberghi e ristoranti

35 Vedi la definizione di tali spese ai punti 3.2 e 3.3

36 Art. 19-bis1 co. 1 lett. h) del DPR 633/72

37 R.M. 8.9.2000 n. 137

38 Vedi punto 3.4

39 Art. 1 co. 5 del DM 19.11.2008

40 Secondo le istruzioni al Mod. Redditi PF, spese per alberghi e ristoranti deducibili al 75%

Ricevuta	NO		Lavoratore autonomo	75% dell'imponibile comprens. dell'IVA non detratta, con limite max. 10.000 euro complessivi per: corso/convegno incl. Iscrizione, viaggio, alberghi e ristoranti
fattura	Si	Per casi diversi dai precedenti		75% dell'imponibile, poi nel limite del 2% dei compensi
ricevuta	NO			50% del 75% dell'imponibile e dell'IVA non detratta, poi nel limite del 2% dei compensi

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

