

DOTT. LORENZO GAMBI

DOTT. ROBERTO MANETTI

DOTT. SUSANNA RICCI

DOTT. NICCOLÒ GORDINI

RAG. MATTEO ROVAI

AVV. FRANCESCO GAMBI

AVV. GIANLUCA BARSOTTI

Firenze, 24 ottobre 2008

Circolare informativa

NOVITÀ FISCALI IN MATERIA DI SPESE PER PRESTAZIONI ALBERGHIERE, SPESE PER SOMMINISTRAZIONE DI ALIMENTI E BEVANDE E SPESE DI RAPPRESENTANZA

Si espongono, qui di seguito, alcune delle ultime modifiche normative in materia tributaria, rimanendo a disposizione per ogni eventuale approfondimento.

1. **Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande.**

1.1 **Regime IVA.**

L'articolo 83 del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, ha introdotto una serie di novità nel regime di detrazione dell'IVA sulle spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande sostenute da imprese e lavoratori autonomi a decorrere dal 1° settembre 2008.

La disciplina in vigore fino al 31/08/2008 prevedeva, infatti, l'indetraibilità oggettiva del tributo IVA sulle suddette spese e sulle spese per prestazioni di trasporto di persone.

La legge Finanziaria per il 2007, invero, aveva in parte modificato tale regime, introducendo la detraibilità parziale (nella misura del 50%) sulle spese alberghiere e di ristorazione sostenute in occasione di partecipazione a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento dei medesimi.

Con il decreto legge n. 112/2008 è stato ora soppresso, con decorrenza 1° settembre 2008, il regime di indetraibilità oggettiva delle spese alberghiere e di ristorazione; rimane invece in vigore il regime di indetraibilità previsto per le spese relative a prestazioni di trasporto di persone.

La detraibilità dell'IVA sulle prestazioni alberghiere e di ristorazione è attualmente soggetta, pertanto, solo ai requisiti generali previsti dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/72, ovvero all'inerenza della spesa rispetto all'attività esercitata ed alla opportuna documentazione della medesima: si potrà, cioè, detrarre ai fini IVA l'intero tributo ove la spesa cui esso afferisce sia strumentale all'esercizio dell'attività.

Infatti, tale requisito, come richiamato dal primo comma del D.P.R. n. 633/72, richiede che la detraibilità dell'IVA sia limitata a quegli acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, escludendo quindi tutti gli acquisti relativi alla sfera personale del committente.

A titolo esemplificativo, sono quindi soggette ad essere detratto il tributo IVA relativo a:

- spese di ristorazione sostenute da un professionista in città nei giorni lavorativi;
- spese di ristorazione sostenute nei giorni lavorativi da agenti/rappresentanti di commercio/promotori finanziari nell'ambito territoriale individuato dalla lettera d'incarico del preponente;
- prestazioni alberghiere rese in giorni lavorativi nei confronti di un professionista/imprenditore da struttura ricettiva ubicata nei pressi della sede/stabilimento produttivo di un'impresa cliente.

Sempre a titolo esemplificativo, non potrà essere detratto il tributo IVA le prestazioni alberghiere rese da struttura ricettiva ubicata in nota località turistica nei giorni festivi ovvero le spese di ristorazione domenicali sostenute nel mese di agosto.

L'altro requisito della norma richiede che le spese con IVA detraibile debbano essere opportunamente documentate mediante fattura, che dovrà essere richiesta espressamente dal committente dal momento che, per le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, l'emissione della fattura, ai sensi dell'art. 22, primo comma, n. 2 del D.P.R. n. 633/72, è obbligatoria soltanto se richiesta dal committente stesso.

È esclusa, quindi, la rilevanza a tal fine sia dello scontrino fiscale, ancorché integrato con i dati del committente (c.d. scontrino "parlante"), che della ricevuta fiscale.

Per quanto riguarda la detraibilità dell'IVA sulle spese in oggetto nell'ipotesi in cui il committente del servizio sia un soggetto diverso da colui che effettivamente beneficia del medesimo (es., il datore di lavoro per prestazioni fruito dal proprio dipendente in trasferta) è obbligatorio che la fattura rechi l'intestazione sia del committente che dell'effettivo fruitore del bene/servizio.

1.2 **Regime delle imposte dirette.**

In materia di imposte dirette (IRPEF/IRES/IRAP) la manovra estiva 2008 è intervenuta in senso restrittivo, con modalità che è opportuno analizzare distintamente per quanto riguarda i redditi d'impresa ed i redditi di lavoro autonomo, facendo presente che in entrambi i casi le nuove norme troveranno applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2008, e quindi, per la generalità dei contribuenti, a partire dal 1° gennaio 2009.

1.2.1 Redditi di lavoro autonomo.

Il nuovo art. 54, quinto comma, del TUIR stabilisce che *“Le spese relative a prestazioni alberghiere ed a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75% e, in ogni caso, per un importo non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta”.*

Il limite del 2% già operava prima dell'intervento legislativo; adesso dovrà essere coordinato con il nuovo limite del 75%, con le modalità che seguono:

- si individuano preliminarmente i compensi “rilevanti” (2%);
- si applica poi all’ammontare risultante l’ulteriore limite del 75%.

Si supponga, ad esempio, il caso di un professionista che abbia percepito nel periodo d’imposta compensi pari ad euro 300.000 ed abbia sostenuto nel medesimo periodo spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione pari ad euro 8.000.

Per determinare l’importo deducibile di tali spese occorrerà anzitutto individuare i compensi rilevanti ($300.000 \times 2\% = 6.000$) ed applicare poi al risultato l’ulteriore limite del 75% ($6.000 \times 75\% = 4.500$).

Secondo l’interpretazione restrittiva ministeriale (cfr. Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 53/E del 5 settembre 2008), il limite del 75% opera anche con riferimento alle spese alberghiere e di ristorazione che abbiano natura di spese di rappresentanza (che sono inoltre soggette all’ulteriore *plafond* dell’1% dei compensi percepiti nel periodo d’imposta); il limite avrebbe quindi una portata generale, indipendente dalle finalità per le quali dette spese vengono sostenute.

Le modifiche introdotte dalla manovra estiva non riguardano, invece, le spese sostenute dal committente per conto del professionista con riaddebito in fattura da parte di quest’ultimo, che rimangono integralmente deducibili.

1.2.2 Reddito d’impresa.

Ai fini del reddito d’impresa, per le spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande è stata introdotta una limitazione analoga a quella prevista per i redditi di lavoro autonomo. Il D.P.R. n. 112/2008 ha, infatti, introdotto un ulteriore periodo all’art. 109, quinto comma, del TUIR, con il quale viene previsto che “*Fermo restando quanto stabilito dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere ad a somministrazione di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell’art. 95, sono deducibili nella misura del 75%*”.

L’Agenzia delle Entrate, analogamente a quanto visto in tema di redditi di lavoro autonomo, chiarisce che detta limitazione debba operare anche con riferimento alle spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande che si configurino quali spese di rappresentanza, nel rispetto, peraltro, delle condizioni per la deducibilità di tali spese, di cui all’art. 108, secondo comma, del TUIR.

2. Spese di rappresentanza.

Per “spese di rappresentanza” si intendono, secondo la prassi economico-aziendale, tutti quegli oneri sostenuti gratuitamente, cioè senza alcun corrispettivo od obbligo di fare a carico dei soggetti destinatari della relativa prestazione, al fine di accrescere o diffondere, direttamente od indirettamente, un’immagine positiva dell’impresa.

Da un punto di vista tributario la relativa disciplina è contenuta nell’art. 108 del TUIR, il quale – pur in assenza di una specifica definizione – stabiliva per dette spese, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2007, una deducibilità limitata e per quote.

Più in dettaglio, secondo tale norma, le spese di rappresentanza potevano essere dedotte limitatamente ad un terzo del loro ammontare nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi, fatta eccezione per le spese relative all'acquisto di beni di importo unitario non superiore ad euro 25,82 da cedere gratuitamente, per le quali vigeva un regime di deducibilità integrale nell'esercizio.

L'art. 1, comma 33, lettera p) della Legge 244/2007 (Legge finanziaria per il 2008) ha in parte modificato tale regime, introducendo il principio di deducibilità integrale delle spese di rappresentanza, purché le medesime rispettino i requisiti di inerenza e congruità, prevedendo altresì un innalzamento da 25,82 a 50,00 euro del limite unitario entro il quale risultano deducibili gli acquisti di beni distribuiti gratuitamente.

Detti requisiti di inerenza e congruità dovranno essere stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze anche in funzione della natura e destinazione delle suddette spese, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'eventuale attività internazionale della medesima.

Purtuttavia, tale decreto attuativo non è stato ancora emanato.

È comunque possibile, sulla base delle indicazioni fornite sinora dall'Amministrazione finanziaria, delineare sinteticamente il contenuto dell'emanando provvedimento:

- individuazione e definizione del concetto di “spese di rappresentanza”: si definiscono tali quelle erogazioni di gratuite di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni, con criteri di ragionevolezza e nel rispetto della prassi commerciale del settore, suscettibili, anche soltanto potenzialmente, di generare benefici economici per l'impresa;
- limite di deducibilità: viene previsto un tetto massimo, pari al 2% dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, come risultanti dalla dichiarazione dei redditi presentata per il medesimo periodo d'imposta, ed in ogni caso non superiore ad euro 200.000, con possibilità, per le imprese di nuova costituzione, di dedurre nell'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi le spese di rappresentanza sostenute nel periodo precedente, nel rispetto dei limiti generali;
- documentazione obbligatoria: la deducibilità delle spese sarà subordinata alla tenuta di apposita documentazione dalla quale dovranno risultare entità e natura delle spese e generalità dei destinatari. Sarà poi necessario compilare un apposito quadro della dichiarazione dei redditi nel quale riepilogare le spese sostenute, documentando infine il calcolo del limite di deducibilità.

* * *

Lo Studio resta a disposizione per qualsiasi chiarimento, integrazione ed approfondimento.

Gradita è l'occasione per porgere i più cordiali saluti.

STUDIO GAMBI
Dottori Commercialisti