



CIRCOLARE N. 9/IR DEL 27 APRILE 2009

**LA NUOVA DISCIPLINA FISCALE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA E
DELLE SPESE ALBERGHIERE E DI SOMMINISTRAZIONE DI ALIMENTI E BEVANDE**

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Le spese di rappresentanza nel reddito di impresa. Generalità e decorrenza della nuova disciplina. – 2.1. I tratti caratteristici delle spese di rappresentanza e loro inerenza all'attività esercitata. – 2.2. Il requisito di congruità. – 2.3. I beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a cinquanta euro. – 2.4. Gli adempimenti a carico dei contribuenti. – 3. Le spese non considerate di rappresentanza. – 3.1. Discipline speciali derogatorie delle norme in materia di spese di rappresentanza. – 4. La disciplina ai fini dell'IIVA delle spese di rappresentanza. – 5. Il nuovo regime ai fini dell'IIVA delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande. – 6. Il nuovo regime ai fini delle imposte sui redditi delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande. – 7. La disciplina ai fini dell'IRAP delle spese di rappresentanza e di vitto e alloggio. – 7.1. Società di capitali ed enti assimilati. – 7.2. Imprenditori individuali, società di persone commerciali e soggetti assimilati. – 7.3. Persone fisiche, società semplici e soggetti ad essi equiparati esercenti arti e professioni.



1. Premessa

Con la presente circolare si esaminano le novità relative al trattamento fiscale delle spese di rappresentanza e delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande.

Quanto alle prime, la legge finanziaria per il 2008¹ ha profondamente modificato la disciplina ai fini della determinazione del reddito di impresa, prevedendo la loro deducibilità soltanto in presenza dei requisiti di inerenza e congruità stabiliti dall'apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2008. Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, le nuove norme si applicano con effetto a decorrere dal periodo d'imposta 2008.

Per quanto concerne le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, la cosiddetta "manovra d'estate" del 2008² ha previsto un duplice intervento di segno opposto per il contribuente.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, si è provveduto infatti – in senso positivo – ad abrogare la previsione di indetraibilità oggettiva dell'imposta relativa alle spese in oggetto di cui alla lettera e) del comma 1 dell'art. 19-bis¹ del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Ai fini della determinazione dei redditi di impresa e di lavoro autonomo, è stato invece introdotto – in senso negativo – un nuovo limite percentuale di deducibilità delle spese in oggetto.

In ordine alla decorrenza, la nuova disciplina ai fini dell'IVA si applica alle operazioni effettuate a partire dal 1° settembre 2008, mentre quella in materia di imposte sui redditi a partire dal periodo d'imposta 2009, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

La circolare esamina infine i riflessi che le richiamate novità hanno nell'ambito della disciplina ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

2. Le spese di rappresentanza nel reddito di impresa. Generalità e decorrenza della nuova disciplina

La legge finanziaria per il 2008 ha introdotto – come anticipato in premessa – rilevanti novità in merito al trattamento fiscale delle spese di rappresentanza in sede di determinazione del reddito di impresa.

Il nuovo testo dell'art. 108, comma 2, secondo e terzo periodo³, del Testo unico delle imposte sui redditi (d'ora in avanti, "TUIR")⁴ dispone ora che *"le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro cinquanta"*.

La nuova disciplina, per effetto del comma 34, primo periodo, dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007, si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e, dunque, dal 2008, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

¹ Legge 24 dicembre 2007, n. 244 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)".

² Decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

³ Come modificato dall'art. 1, comma 33, lett. p), della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

⁴ Approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.



Sebbene sia stata prevista un'efficacia pressoché immediata della disciplina, la stessa ha trovato attuazione soltanto in seguito all'entrata in vigore del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2008⁵ (d'ora in avanti, "Decreto"), avvenuta il 30 gennaio 2009⁶.

Tratto caratteristico delle disposizioni di nuova introduzione è l'individuazione dei criteri in base ai quali una spesa possa qualificarsi di rappresentanza e considerarsi quindi, sotto il profilo qualitativo, "inerente" ai fini della determinazione del reddito di impresa, a cui va ad aggiungersi la fissazione dei limiti entro cui le spese in oggetto sono da ritenere, sotto il profilo quantitativo, "congrue" rispetto all'attività esercitata.

Le spese che soddisfano entrambi i requisiti di "inerenza" e di "congruità" fissati dal Decreto risultano integralmente deducibili in sede di determinazione del reddito di impresa, al contrario del regime previgente che, oltre a non fornire alcuna indicazione in ordine alla definizione di spesa di rappresentanza, ne limitava la deducibilità ad un terzo dell'ammontare sostenuto nel periodo d'imposta, frazionando la deduzione di detto terzo, per quote costanti, in cinque periodi d'imposta a partire dall'esercizio di sostenimento⁷. Ne consegue che, pur essendo ancora disciplinate nell'ambito dell'art. 108 del TUIR, le spese di rappresentanza perdono – nell'attuale regime – la loro natura di spese relative a più esercizi.

Alla luce di tale rinnovato assetto normativo, muta radicalmente, dunque, l'approccio del legislatore che aveva ispirato la disciplina ora abrogata dalla legge finanziaria 2008: nella relazione ministeriale al D.L. 2 marzo 1989, n. 69⁸, si precisava infatti che la *ratio* alla base della previsione della deducibilità soltanto parziale delle spese di rappresentanza era riconducibile alla circostanza che le spese attraverso le quali viene offerta al pubblico un'immagine positiva dell'impresa, in termini di organizzazione e di efficienza, si prestano a realizzare, di solito, manovre elusive, potendo facilmente mascherare elargizioni a titolo di mera liberalità, assegnazione di beni ai soci ed autoconsumo in genere.

La disciplina attuale supera tali preoccupazioni di matrice antielusiva, prevedendo l'integrale deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute nel periodo d'imposta⁹, sempre che, tuttavia, il loro ammontare risulti altresì "congruo", non superi cioè predeterminati limiti percentuali commisurati al volume dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica dell'impresa¹⁰.

⁵ Recante "Disposizioni attuative dell'articolo 108, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di spese di rappresentanza".

⁶ Il Decreto è stato infatti pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 15 gennaio 2009.

⁷ Si veda l'art. 108, comma 2, secondo periodo, del TUIR, nel testo vigente antecedentemente alle modificazioni introdotte dalla legge n. 244/2007. La norma proseguiva disponendo altresì che "si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recano emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non eccedente euro 25,82".

⁸ Si veda l'art. 26, comma 12, del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.

⁹ In applicazione del criterio di imputazione temporale dei componenti di reddito ordinariamente previsto nell'ambito dei redditi di impresa dall'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR (criterio di competenza).

¹⁰ Si ricorda tuttavia che i soggetti che si avvalgono del regime dei contribuenti minimi previsto dall'art. 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 deducono le spese di rappresentanza, se inerenti all'attività svolta, per l'intero importo



Si è inteso dunque riconoscere che le spese di rappresentanza assolvono a una funzione di promozione e consolidamento degli affari dell'impresa analoga a quella delle spese pubblicità e di propaganda in senso stretto. Un rinnovato approccio che, pur avendo il pregio di rendere maggiormente coerente la normativa fiscale con il trattamento civilistico-contabile delle spese di rappresentanza privilegiando una maggiore aderenza al principio di derivazione cui è ispirata la determinazione del reddito di impresa, non fuga tuttavia i dubbi di legittimità della nuova disciplina che derivano, sotto un profilo generale, dalla tecnica legislativa utilizzata nell'occasione: la scelta di demandare ad un decreto ministeriale l'individuazione di requisiti di natura sostanziale, quali l'inerenza e la congruità delle spese, indispensabili ai fini della deducibilità delle stesse, costituisce indubitabilmente una "fuga in avanti" rispetto alla riserva di legge prevista dall'art. 23 della costituzione con riferimento alle prestazioni patrimoniali imposte¹¹.

Una questione di diritto transitorio si pone per le spese di rappresentanza sostenute nei quattro periodi d'imposta precedenti alla decorrenza della nuova disciplina, la cui deduzione è stata rinviata, in conformità al regime previgente, ai successivi periodi di imposta.

La questione, in altri termini, concerne la sorte delle quote delle spese in oggetto ancora non dedotte al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Al riguardo, non sussistono dubbi sulla deducibilità delle quote "residue" sulla base delle norme applicabili *ratione temporis*, trattandosi di spese sostenute comunque in vigenza della precedente disciplina per le quali deve dunque ritenersi ormai consolidato il diritto alla deduzione¹².

2.1. I tratti caratteristici delle spese di rappresentanza e loro inerenza all'attività esercitata

Il Decreto in materia di spese di rappresentanza, recante le disposizioni attuative dell'art. 108, comma 2, del TUIR, si compone di un unico articolo, suddiviso in sette commi.

In apertura, sono delineati i tratti caratteristici necessari per considerare le spese in oggetto "inerenti" ai fini della determinazione del reddito di impresa, individuandosi con ciò, per la prima volta nel nostro ordinamento giuridico, una definizione generale di spesa di rappresentanza.

effettivamente pagato nel periodo d'imposta in base al principio di cassa applicabile nei loro confronti ai sensi del comma 104 del citato art. 1. Per tali soggetti non trovano infatti applicazione le regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa (e di lavoro autonomo) dettate dal TUIR, ivi incluse le norme che dispongono limiti di deducibilità di determinate spese nel periodo d'imposta di sostenimento, come quelle in materia di spese di rappresentanza di cui all'art. 108, comma 2, del TUIR e al relativo Decreto di attuazione. Al riguardo, cfr. le circolari dell'Agenzia delle Entrate 28 gennaio 2008, n. 7 (p. 5.1.b) e 19 febbraio 2008, n. 12 (p. 4.3).

¹¹ La circostanza per cui, in materia tributaria, la riserva di legge sia stata interpretata dalla Corte costituzionale come relativa, e non assoluta, non sembra decisiva ai fini che qui interessano, essendo stato affidato al Decreto il compito di declinare il contenuto di requisiti (inerenza e congruità) essenziali nella delimitazione del presupposto impositivo, suscettibili dunque di incidere in modo sostanziale nella determinazione della base imponibile.

¹² In tal senso, cfr. la relazione illustrativa al Decreto (p. 15) nonché le istruzioni relative ai righi RF32 e RG20 del Modello Unico PF 2009, ai righi RF36 e RG21 del Modello Unico SP 2009 e al rigo RF43 del Modello Unico SC 2009. La medesima conclusione vale anche ai fini dell'IRAP per effetto di quanto espressamente disposto dall'art. 1, comma 51, terzo periodo, della legge n. 244 del 2007, come confermato dalle istruzioni relative ai righi IQ10, IP10 e IC55 del Modello IRAP 2009 concernenti, rispettivamente, gli imprenditori individuali, le società di persone commerciali e le società di capitali.



Al riguardo, il primo periodo del comma 1 dell'art. 1 (d'ora in avanti, il riferimento all'art. 1 sarà omissis), stabilisce che *“si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e 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”*.

A parte l'ultroneità del riferimento alle spese *“effettivamente sostenute e documentate”*, non potendosi revocare in dubbio che la verifica della sussistenza di tali requisiti è indispensabile per la deduzione di qualsivoglia componente negativo, come del resto agevolmente desumibile dai principi generali di determinazione del reddito di impresa, la norma individua i seguenti elementi caratteristici delle spese di rappresentanza:

- la gratuità, riferita ai destinatari dei beni e servizi oggetto dell'erogazione da parte dell'imprenditore;
- le finalità promozionali o di pubbliche relazioni;
- la ragionevolezza, intesa come idoneità, almeno potenziale, a generare benefici economici per l'impresa;
- la coerenza con pratiche commerciali di settore.

Da sottolineare che mentre i primi due requisiti sono indispensabili ai fini della riconducibilità della spesa tra quelle di rappresentanza, gli ultimi due sono da ritenersi alternativi, essendo, ad esempio, sufficiente affinché la spesa possa considerarsi inerente che essa sia coerente con le pratiche commerciali di settore, a prescindere dalla verifica della sua ragionevolezza, così come sopra intesa.

Il requisito della ragionevolezza, in particolare, deve essere assunto, ai fini che qui interessano, in un'accezione eminentemente qualitativa e non quantitativa, essendo quest'ultimo profilo espressamente considerato dal comma 2 del Decreto nella parte in cui sottopone la deducibilità delle spese di rappresentanza alla verifica della loro congruità rispetto all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa.

Come evidenziato dalla relazione illustrativa al Decreto, *“proprio il riscontro di tali elementi funzionali garantisce il collegamento delle spese in questione con l'attività d'impresa e la loro distinguibilità rispetto ad altre fattispecie in cui l'erogazione gratuita di reddito, soprattutto in funzione del beneficiario, risponde evidentemente ad altre finalità (erogazioni ai soci o a loro familiari, autoconsumo, liberalità a dipendenti o collaboratori ...) e alle quali la disciplina fiscale del reddito d'impresa riserva opportunamente altri trattamenti”*.

Dal testo normativo emerge, in altri termini, che in assenza di gratuità non può esserci spesa di rappresentanza, come accade – ad esempio – nel caso degli omaggi contrattuali effettuati in occasione di vendite promozionali del tipo “tre per due” i quali derivano pur sempre da un rapporto di natura sinallagmatica, ma altresì che in sua presenza, una spesa può considerarsi di rappresentanza solo se l'inerenza della stessa sia verificabile alla luce dei principi enunciati dall'art. 108, comma 2, del TUIR nonché degli altri elementi funzionali individuati dal relativo decreto di attuazione.

Nel caso in cui tale verifica non dia esito positivo, non deve necessariamente concludersi per l'indeducibilità dell'erogazione a titolo gratuito, potendo quest'ultima trovare il proprio riconoscimento fiscale in altre



disposizioni relative alla determinazione del reddito di impresa che legittimano, in tutto o in parte, siffatta deduzione¹³.

Il comma 1 del Decreto, dopo aver fornito la definizione generale di spesa di rappresentanza, attribuisce espressamente, nel secondo periodo, detta qualifica ad alcune specifiche fattispecie, per le quali il requisito di inerenza si considera a priori soddisfatto.

Costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza:

- le 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'impresa¹⁴;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di:
 - ricorrenze aziendali ovvero festività nazionali o religiose¹⁵;
 - inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa¹⁶;
 - mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa¹⁷;
- 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 indicati nel comma 1 del Decreto¹⁸.

In ordine alla prima fattispecie, va segnalato che la stessa ricomprende le spese per viaggi turistici organizzati in favore di soggetti estranei alla compagine aziendale. Qualora ai predetti viaggi partecipino anche dipendenti o altri collaboratori dell'impresa, occorrerà valutare se gli stessi siano o meno tenuti allo svolgimento di specifiche mansioni: nel primo caso, le spese sostenute per la loro partecipazione al viaggio assumono a tutti gli effetti natura di costo inerente all'attività dell'impresa deducibile in misura integrale, nel secondo caso, le medesime spese restano invece deducibili nei limiti di cui all'art. 100 del TUIR, vale a dire in misura non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Per le spese relative a feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento valgono le medesime considerazioni svolte in precedenza.

Per quanto concerne infine l'ultima ipotesi specificamente elencata nel comma 1 del Decreto, si tratta di una fattispecie residuale nella quale, oltre all'ipotesi dei contributi erogati gratuitamente¹⁹ per l'organizzazione di convegni e iniziative simili, già espressamente prevista dalla previgente disciplina, trova collocazione ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle espressamente contemplate nelle precedenti fattispecie, ma che risponda, comunque, alle finalità promozionali o di pubbliche relazioni, nonché

¹³ Si pensi, per fare un esempio, alle erogazioni liberali deducibili ai sensi dell'art. 100 del TUIR.

¹⁴ Cfr. la lettera a) dell'art. 1, comma 1, del d.m. 19 novembre 2008.

¹⁵ Cfr. lettera b), disp. in ult. cit.

¹⁶ Cfr. lettera c), disp. in ult. cit.

¹⁷ Cfr. lettera d), disp. in ult. cit.

¹⁸ Cfr. lettera e), disp. in ult. cit.

¹⁹ Senza cioè alcun obbligo di controprestazione da parte del soggetto finanziato.



ai requisiti di ragionevolezza o di coerenza che, ai sensi del comma 1 del Decreto, sono idonei a qualificare come inerente un'erogazione di tale natura.

A titolo esemplificativo, la relazione illustrativa al Decreto riconduce nella fattispecie in oggetto le erogazioni gratuite effettuate al fine di *“instaurare o mantenere rapporti con i rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali, ecc. o con organizzazioni private quali le associazioni di categoria, sindacali, ecc.”*.

Per quanto concerne i contributi per l'organizzazione di convegni e iniziative simili, la nuova disciplina ha il pregio di chiarire definitivamente che ai fini del loro inquadramento tra le spese di rappresentanza è necessario che essi siano *“erogati gratuitamente”* e non siano invece corrisposti sulla base di un rapporto sinallagmatico con l'organizzatore dell'evento da cui discende l'obbligo, per quest'ultimo, di effettuare ben determinate controprestazioni.

Ed infatti, se l'organizzatore del convegno, a fronte del contributo, si obbliga contrattualmente ad esporre, ad esempio, il marchio dell'impresa finanziatrice durante la manifestazione e sulle locandine relative alla stessa, detto contributo, se inerente, sarà riconducibile sotto il profilo fiscale tra le spese di pubblicità, mancando in tal caso il requisito della gratuità che caratterizza le spese di rappresentanza.

2.2. Il requisito di congruità

Le spese di rappresentanza, oltre che soddisfare il requisito dell'inerenza, devono essere sottoposte all'ulteriore verifica della loro congruità.

Il Decreto, nel dare attuazione a quanto stabilito dall'art. 108, comma 2, del TUIR, ha individuato il parametro in base al quale effettuare detta verifica nell'*“ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi”*.

In particolare, il comma 2 del Decreto stabilisce, con riferimento a predeterminati scaglioni di ricavi e proventi caratteristici, i limiti percentuali entro cui le spese di rappresentanza sostenute nel periodo di imposta sono ritenute congrue e dunque integralmente deducibili dal reddito di impresa, sulla base del principio di competenza²⁰.

Tali limiti percentuali di *“capienza”*, decrescenti al crescere dello scaglione di riferimento, sono determinati in misura pari:

- all'1,3 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- allo 0,5 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;
- allo 0,1 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Si tratta di limiti percentuali di congruità applicabili indistintamente a tutti i contribuenti, a prescindere dall'attività esercitata. Così operando, il Decreto di attuazione non ha tenuto conto della prescrizione contenuta nell'art. 108, comma 2, del TUIR secondo cui l'inerenza e la congruità delle spese di rappresentanza avrebbe dovuto esser stabilita anche in funzione dell'attività internazionale dell'impresa.

È evidente che tale *“omissione”* penalizza fortemente le imprese operanti sui mercati internazionali, indubbiamente più esposte al sostenimento di spese di tal genere, il che rende auspicabile una rapida

²⁰ Come disciplinato dall'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR.



integrazione della disciplina nel senso della valorizzazione anche della particolare tipologia dell'attività esercitata.

In ordine ai criteri di applicazione dei predetti limiti percentuali, un primo dubbio che si pone all'interprete è stabilire se i ricavi e proventi della gestione caratteristica vadano assunti nella loro accezione civilistica o fiscale.

La seconda soluzione sembra potersi privilegiare in base alla formulazione letterale del comma 2 del Decreto che fa espresso riferimento all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa *“risultanti dalla dichiarazione dei redditi”*.

A sostegno della prima tesi, è stata altresì prospettata un'analogia della disposizione in commento con quella di cui al comma 7 dell'art 172 del TUIR relativa alle condizioni cui è subordinato il riporto delle perdite nelle operazioni di fusione (c.d. test di vitalità). In tal caso, la norma, pur richiamando i *“ricavi e proventi dell'attività caratteristica”*, specifica tuttavia, in modo inequivocabile, che ai fini del test l'ammontare rilevante è quello risultante *“dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili”*²¹.

La relazione illustrativa al Decreto, nell'evidenziare che la disposizione attuativa utilizza la stessa formulazione fatta propria dal citato art. 172 del TUIR, afferma che *“per l'individuazione dei ricavi e proventi rilevanti agli effetti in questione ... possono ritenersi senz'altro validi gli stessi criteri applicativi valevoli agli effetti della richiamata disposizione”*.

Se dunque si può convenire sulla necessità di considerare soltanto i ricavi e proventi *“caratteristici”* riconducibili alle voci di conto economico A1 e A5, nonché, per società finanziarie e *holding*, i proventi finanziari di cui alle voci C15 e C16, resta tuttavia da chiarire se anche per le spese di rappresentanza, così come per le fusioni, l'importo dei proventi da considerare sia quello risultante dal bilancio o se assumano rilevanza i valori fiscali di detti proventi, determinati ai sensi degli articoli 85 e seguenti del TUIR.

Nonostante la formulazione letterale della norma, la relazione illustrativa al Decreto manifesta chiaramente l'intenzione di privilegiare il dato civilistico.

Considerata l'estrema delicatezza della questione, è auspicabile che l'Agenzia delle Entrate fornisca, quanto prima, gli opportuni chiarimenti sul punto.

Al contrario della nuova disciplina relativa agli interessi passivi di cui all'art 96 del TUIR, il Decreto sulle spese di rappresentanza non prevede alcun riporto in avanti, nei successivi periodi di imposta, delle spese risultate indeducibili in quanto eccedenti la soglia massima prefissata. Allo stesso modo, non è previsto alcun meccanismo di recupero della soglia di proventi non utilizzata per effetto di spese di rappresentanza di periodo inferiori a detta soglia: il *plafond* di proventi non utilizzato in un periodo non potrà, in altri termini, essere riportato in avanti (né tanto meno all'indietro) per consentire la deduzione di spese di rappresentanza sostenute in altro periodo in misura eccedente la soglia massima.

Unica deroga ai principi testé enunciati è contemplata dal comma 3 del Decreto con esclusivo riferimento alle imprese di nuova costituzione, per le quali le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono

²¹ Pertanto, l'Agenzia delle Entrate ha correttamente ritenuto di potersi riferire, ai fini del calcolo del test di vitalità, ai ricavi e proventi di cui alle voci di conto economico A1 e A5, a cui vanno ad aggiungersi, nel caso delle società *holding*, i proventi finanziari iscritti nelle voci C15 e C16 (cfr. la risoluzione 10 aprile 2008, n. 103/E).



conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile²².

Deroга quanto mai necessaria alla luce della nuova disciplina che, parametrando la deduzione delle spese in oggetto ai ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, subordina di fatto la deduzione delle prime al conseguimento dei secondi.

Per effetto del nuovo meccanismo di riporto in avanti delle spese di rappresentanza previsto per le imprese in fase di *start up*, un'impresa costituita, ad esempio, nel corso del 2008 che consegua i suoi primi ricavi nel 2009 potrà dedurre nel 2009 e nel 2010 le spese di rappresentanza eventualmente sostenute nel 2008, fermo restando, per ciascuno dei due periodi, il rispetto del limite massimo di deducibilità stabilito dal comma 2 del Decreto²³.

A quest'ultimo riguardo, lo specifico richiamo nel comma 3 ai soli "ricavi" lascerebbe intendere che l'eventuale conseguimento di altri "proventi", quali le plusvalenze "ordinarie" da iscrivere nella voce A5 del conto economico, in mancanza di ricavi (da vendite e prestazioni) imputabili nella voce A1 del conto economico, non sia sufficiente per consentire la deduzione delle spese di rappresentanza sostenute nei precedenti periodi di imposta. Tale soluzione sembrerebbe avvalorata dalla constatazione che soltanto il conseguimento dei "ricavi", e non di altri proventi, testimonia l'effettiva entrata a regime dell'attività svolta.

Non si può tuttavia escludere che esigenze di uniformità con il parametro assunto dal Decreto per verificare la congruità di tali spese – costituito, ai sensi del comma 2, dall'ammontare dei "ricavi e proventi" della gestione caratteristica dell'impresa – inducano l'Agenzia delle Entrate a ritenere applicabile la norma *de qua* sin dal conseguimento anche di soli proventi "caratteristici" diversi dai ricavi.

Sotto il profilo soggettivo, non sembra che il concetto di "*impresa di nuova costituzione*" possa essere mutuato, in mancanza di un'espressa previsione normativa, dalla disciplina contenuta nel comma 2 dell'art. 84 del TUIR in tema di riporto illimitato delle perdite fiscali la quale richiede, a tal fine, anche la novità dell'attività produttiva esercitata dall'impresa neo costituita.

In effetti, lo stesso meccanismo di riporto in avanti delle spese di rappresentanza previsto per le imprese neo costituite, subordinando detto riporto al mancato conseguimento di ricavi, rende del tutto residuale l'operatività della norma *de qua* nei casi di mera prosecuzione da parte dell'impresa di nuova costituzione di attività precedentemente esercitate da altri soggetti²⁴.

²² La norma riprende il contenuto del comma 4 dell'art. 108 del TUIR, adeguandolo alle nuove modalità di deduzione delle spese di rappresentanza. Si ricorda che ai sensi di quest'ultima disposizione le spese relative a più esercizi di cui all'art. 108 del TUIR, comprese le spese di impianto, sostenute dalle imprese di nuova costituzione sono deducibili a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

²³ Le spese di rappresentanza sostenute nel periodo d'imposta 2008 dalle imprese di nuova costituzione non deducibili per mancanza di ricavi devono essere separatamente indicate nei righi RS29, RS45 e RS145 del Modello Unico 2009 destinato, rispettivamente, agli imprenditori individuali, alle società di persone commerciali e alle società di capitali.

²⁴ Si pensi, ad esempio, alla beneficiaria (neo costituita) di un'azienda già esercitata dalla scissa ovvero alla società risultante dalla fusione (del pari, neo costituita) di aziende già esercitate dalle società fuse.



È infatti evidente che qualora l'azienda acquisita dall'impresa neo costituita già produca ricavi, la particolare disciplina di deroga al criterio di imputazione temporale delle spese di rappresentanza al periodo di sostenimento non potrà trovare applicazione.

Ciò nonostante, nelle ipotesi in cui l'attività "ereditata" non abbia comportato il conseguimento di ricavi in capo all'impresa in fase di *start up*, quanto meno con riferimento al primo periodo d'imposta dalla sua costituzione, la disposizione in tema di riporto in avanti delle spese di rappresentanza di cui al comma 3 del Decreto avrà piena efficacia.

Per finire sul requisito in oggetto, è opportuno rilevare che avuto riguardo alle spese di rappresentanza sostenute in epoca precedente alla decorrenza della nuova disciplina, la relazione illustrativa al Decreto afferma che il mancato richiamo nel regime previgente al requisito di congruità non può essere interpretato *"nel senso di precludere agli uffici qualunque controllo e giudizio di congruità delle spese sostenute; in presenza di comportamenti anomali e irragionevoli, infatti, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria avrebbero pur sempre il potere di disconoscere, in tutto o in parte, la deducibilità di un costo, nel rispetto del generale criterio di economicità che dovrebbe ispirare e caratterizzare tutti gli atti dell'impresa (in tal senso, si veda, da ultimo, la nota dell'Agenzia delle entrate, Direzione centrale accertamento, dell'8 aprile 2008 n. 2008/55440, con ampi richiami agli orientamenti della Corte di Cassazione, per i quali, da ultimo, si veda la sentenza n. 9497 dell'11 aprile 2008)"*.

Al riguardo, ferme restando le non poche perplessità sollevate dal richiamato orientamento giurisprudenziale laddove afferma che *"gli uffici finanziari non sono ... vincolati ai valori o corrispettivi indicati in delibere sociali o contratti"* in quanto sarebbe loro attribuito un generale potere di valutare la "congruità" dei costi e dei ricavi esposti in bilancio, con conseguente possibilità di disconoscere i componenti di reddito sproporzionati rispetto ai valori di mercato²⁵, occorre tuttavia precisare che nella maggioranza delle occasioni in cui i giudici di legittimità hanno ritenuto sussistente in capo all'Amministrazione finanziaria un tale potere, le operazioni censurate erano, in via di fatto, "manifestamente" antieconomiche, nelle quali cioè la sproporzione e l'irragionevolezza della spesa rispetto all'attività esercitata era rilevabile *ictu oculi*, in modo talmente evidente che l'antieconomicità diventava un elemento funzionale non tanto per un sindacato delle scelte imprenditoriali da parte dell'Amministrazione finanziaria, quanto per l'accertamento della falsità materiale della versione dei fatti fornita dal contribuente²⁶.

2.3. I beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a cinquanta euro

Ai sensi del terzo periodo del comma 2 del citato art. 108 del TUIR, le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro cinquanta sono comunque deducibili.

²⁵ Le perplessità derivano, in massima parte, dalla constatazione che nella determinazione del reddito d'impresa l'impiego del criterio del valore normale è previsto soltanto in casi particolari, tipizzati dal legislatore. Si pensi, ad esempio, alle operazioni realizzative che si caratterizzano per la mancanza di un corrispettivo (autoconsumo, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o assegnazione ai soci di beni) o alle operazioni infragruppo transnazionali (c.d.: *transfer pricing* internazionale), in cui è la legge a prevedere espressamente la rilevanza fiscale del valore di mercato in sostituzione del corrispettivo effettivamente pattuito tra le parti.

²⁶ Emblematica, a tal fine, la Corte di cassazione, sent. 9 febbraio 2001, n. 1821. Per un richiamo all'antieconomicità "manifesta", intesa come evidente sproporzione dei costi all'attività esercitata, cfr. Corte di cassazione, sent. 24 luglio 2002, n. 10802.



Il comma 4 del Decreto stabilisce, al riguardo, che di tali spese “*non si tiene conto*” ai fini della determinazione dell’importo massimo deducibile di cui al precedente comma 2.

Le spese in oggetto dunque, pur essendo integralmente deducibili, non contribuiscono ad esaurire il *plafond* entro cui le spese di rappresentanza sostenute nel periodo d’imposta sono ammesse in deduzione dal reddito.

Rispetto alla disciplina previgente, viene innalzata la soglia entro cui è riconosciuta l’integrale deducibilità delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente, fissata in precedenza ad un valore unitario del bene non eccedente euro 25,82, e viene espunto l’espresso riferimento normativo anche ai beni recanti “*emblem, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell’impresa*”.

Detta espunzione non deve tuttavia ritenersi indicativa della volontà del legislatore di ricondurre nel novero delle spese deducibili nei limiti del *plafond* di cui al comma 2 del Decreto quelle relative ai beni distribuiti gratuitamente che recano “*emblem, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell’impresa*”, risultando tale specificazione ormai superflua in un contesto in cui, a differenza del regime previgente, le spese di rappresentanza ricevono espressa definizione normativa.

Nel caso in cui le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro cinquanta siano sostenute da imprese di nuova costituzione in periodi d’imposta precedenti rispetto a quello di conseguimento dei primi ricavi si ritiene che non possa trovare applicazione lo speciale meccanismo di riporto in avanti delle spese di rappresentanza previsto dal comma 3 del Decreto, da intendersi riservato alle spese deducibili nei limiti di congruità di cui al precedente comma 2.

In tale ipotesi, infatti, vale la previsione di cui al comma 4 dell’art. 108 del TUIR²⁷ secondo cui le spese sostenute dalle imprese di nuova costituzione sono deducibili a partire dall’esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

Tale conclusione è avvalorata dalla considerazione che la deduzione delle spese in oggetto non dipende dal volume dei ricavi conseguiti. In tali circostanze, dunque, le spese per “omaggi” di valore unitario non superiore a cinquanta euro risulteranno in ogni caso deducibili per il loro intero ammontare nell’esercizio di conseguimento dei primi ricavi²⁸, dovendosi interpretare la locuzione “*deducibili a partire*” contenuta nel comma 4 dell’art. 108 del TUIR come riferibile alle sole spese indicate nel medesimo art. 108 deducibili in un arco temporale che travalica il periodo d’imposta di loro sostenimento.

2.4. Gli adempimenti a carico dei contribuenti

Al fine di garantire una efficace attività di controllo e accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria, il comma 6 del Decreto dispone che l’Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti possono invitare i contribuenti a fornire indicazione, per ciascuna delle fattispecie costituenti spese di rappresentanza ai sensi del comma 1, dell’ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d’imposta nonché dell’ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell’impresa assunti a base di

²⁷ La norma si riferisce infatti a tutte le spese relative a più esercizi contemplate dai precedenti commi del medesimo art. 108, comprese le spese di impianto.

²⁸ Nel caso di periodo d’imposta chiuso in perdita, anche per effetto delle spese in oggetto, la stessa risulterà fiscalmente rilevante secondo le regole ordinarie.



calcolo dell'importo massimo deducibile delle medesime erogazioni, determinato applicando le percentuali indicate nel comma 2 del Decreto. L'invito può avere ad oggetto anche l'indicazione dell'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a cinquanta euro.

È necessario, dunque, che gli operatori predispongano un sistema di rilevazione contabile delle spese in esame²⁹ che consenta di monitorare le predette informazioni.

Per quanto concerne invece gli adempimenti di natura dichiarativa, i soggetti in regime di contabilità ordinaria devono indicare in dichiarazione dei redditi, quale variazione aumentativa, l'ammontare complessivo delle spese di rappresentanza imputato al conto economico dell'esercizio³⁰ e, quale variazione diminutiva, l'importo delle spese di rappresentanza deducibili ai sensi dell'art. 108, comma 2, del TUIR comprese le quote deducibili nell'esercizio relative ai periodi d'imposta precedenti al 2008³¹.

I soggetti in regime di contabilità semplificata indicano invece in dichiarazione dei redditi soltanto l'importo delle spese di rappresentanza deducibili nel periodo d'imposta, ivi comprese le quote "residue" delle spese sostenute precedentemente alla decorrenza della nuova disciplina³².

Le imprese di nuova costituzione devono infine, in ogni caso, compilare l'apposito prospetto della dichiarazione relativo alle spese di rappresentanza sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi³³.

3. Le spese non considerate di rappresentanza

Il Decreto, dopo aver individuato le ipotesi in cui una spesa possa qualificarsi di rappresentanza, provvede nel comma 5 ad escludere espressamente tale qualificazione per alcune specifiche fattispecie, con conseguente inapplicabilità alle stesse dei limiti di deducibilità stabiliti dal precedente comma 2³⁴.

In particolare, non costituiscono spese di rappresentanza:

- le 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 o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;

²⁹ Nonché di quelle non costituenti spese di rappresentanza ai sensi del comma 5 del Decreto, sulle quali *infra* par. 3.

³⁰ Ivi incluse le spese di rappresentanza sostenute dalle imprese di nuova costituzione ineducibili per mancanza di ricavi nel periodo d'imposta.

³¹ Con riferimento al Modello Unico 2009, la variazione in aumento è operata nel rigo RF18, RF22 o RF24 del modello destinato, rispettivamente, agli imprenditori individuali, alle società di persone commerciali e alle società di capitali. La variazione in diminuzione è invece operata nel rigo RF32, RF36 o RF43 dei corrispondenti tre modelli.

³² Con riferimento al Modello Unico 2009, tale importo deve essere indicato nel rigo RG20 o RG21 del modello destinato, rispettivamente, agli imprenditori individuali e alle società di persone commerciali.

³³ In ordine ai righe del Modello Unico 2009 da compilare, si rinvia alle indicazioni fornite nella precedente nota 23.

³⁴ Non essendo considerate di rappresentanza, alle spese in oggetto non si rende altresì applicabile il particolare meccanismo di deduzione previsto per le imprese di nuova costituzione dal comma 3 del Decreto. Ciò non esclude tuttavia che, qualora le stesse siano riconducibili tra le altre spese relative a più esercizi di cui all'art. 108 del TUIR, possa trovare applicazione il disposto del comma 4 di tale articolo secondo cui le predette spese, se sostenute dalle imprese di nuova costituzione, sono deducibili a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.



- le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili, da parte delle imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili;
- le 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.

Per quanto concerne la prima fattispecie, la relazione illustrativa al Decreto precisa che *“si tratta di una disposizione che, ancor più delle altre, intende dare certezza di trattamento a spese la cui disciplina fiscale, sino ad oggi, è stata oggetto di numerose pronunce di prassi dell'amministrazione finanziaria e di pareri del Comitato consultivo³⁵, in considerazione dei forti dubbi interpretativi che le fattispecie indicate nel predetto comma 5, primo periodo, ponevano in sede di applicazione delle norme concernenti le spese di rappresentanza e di pubblicità. La scelta adottata intende, inoltre, anche incentivare le imprese del nostro Paese in termini di maggiore competitività”*.

Seppur ispirata da tali lodevoli intenti, la disciplina introdotta non risolve completamente le criticità di ordine interpretativo relative a tale categoria di spese.

La fattispecie in oggetto si limita infatti a disciplinare le cosiddette spese di “ospitalità” (viaggio, vitto e alloggio) sostenute in favore di determinati soggetti ed in occasione di eventi determinati.

Avuto riguardo al beneficiario, la disposizione si riferisce espressamente alle sole spese sostenute per ospitare *“clienti, anche potenziali”*. Sul punto, si segnalano le difficoltà relative all'esatta delimitazione della nozione di *“cliente potenziale”*³⁶, in merito alla quale si auspicano gli opportuni chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Con riferimento alla natura dell'evento, la spesa deve altresì essere sostenuta in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa ovvero in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

Un dubbio che deriva dalla formulazione normativa riguarda la qualificazione da attribuire alle spese di “ospitalità” sostenute in contesti diversi da quelli espressamente previsti: si pensi, ad esempio, ai ricevimenti organizzati in occasione di ricorrenze aziendali in cui siano ospitati clienti dell'impresa ai quali, durante l'evento, sia anche presentato in anteprima il nuovo catalogo dei prodotti oggetto della propria attività ovvero ad una colazione di lavoro offerta ad un cliente in un ristorante ubicato nei pressi della sede dell'impresa.

Orbene, se è certo che, negli esempi sopra riportati, le spese di ospitalità presentino quel carattere di gratuità nei confronti del destinatario tipico della nozione di spesa di rappresentanza accolta nel Decreto non è tuttavia

³⁵ Si ricorda che il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive è stato soppresso per effetto dell'art. 29, commi da 2 a 4, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248. Sul punto, cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate 27 giugno 2007, n. 40/E. Per le conseguenti modifiche alla procedura relativa all'interpello cosiddetto “antielusivo” di cui all'art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, cfr. l'art. 16, comma 1, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. Per la prassi amministrativa relativa alle novità normative in materia, cfr. le circolari dell'Agenzia delle Entrate 24 febbraio 2009, n. 5/E e 3 marzo 2009, n. 7/E.

³⁶ Cliente che, in quanto “potenziale”, potrebbe non effettuare mai alcun acquisto dei beni o servizi dell'impresa ospitante.



altrettanto certo che le stesse siano sempre sostenute con quelle finalità promozionali o di pubbliche relazioni del pari necessarie ai fini della predetta qualificazione.

Ne consegue che la loro riconducibilità tra le spese di rappresentanza deducibili nei limiti di congruità di cui al comma 2 del Decreto non sembra potersi far derivare, in modo automatico, dalla mancata esplicita indicazione delle stesse nel successivo comma 5, norma quest'ultima che pertanto deve intendersi di portata meramente esemplificativa.

Il trattamento fiscale delle spese di ospitalità sostenute in occasioni diverse da quelle espressamente richiamate nella norma in esame dovrà essere individuato quindi alla luce delle finalità e del contesto nel quale le stesse sono inquadrabili, ben potendo prospettarsi una loro qualificazione fiscale che, sfuggendo alla dicotomia tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità, finisca per inquadrarle tra le spese gestionali direttamente inerenti all'attività dell'impresa.

Tale conclusione risulta avvalorata anche dalla giurisprudenza della Corte di cassazione³⁷ secondo cui *“le spese inerenti ad una manifestazione pubblicitaria assumono la stessa qualificazione di questa, salvo prova contraria”*. Si tratta, infatti, di spese sostenute all'interno di un “contenitore”³⁸ – che certamente è uno strumento di promozione delle vendite – al fine di “stringere i tempi” o “migliorare il clima”.

In applicazione di tale principio la Suprema Corte ha confermato la decisione di merito che aveva qualificato come spese di pubblicità tutti gli oneri sostenuti dalla società in occasione di una fiera al fine di offrire ai partecipanti alcuni servizi, quali:

- servizio bar giornaliero organizzato in un locale nei pressi della fiera;
- pranzi consumati nella zona della fiera ed in occasione della fiera stessa;
- spettacoli vari di intrattenimento organizzati in favore dei visitatori³⁹;
- servizi di diversa natura sostenuti, comunque, in relazione alla manifestazione fieristica.

Il principio testé riportato, ancorché enunciato in relazione alla disciplina previgente, conserva la sua validità anche alla luce del nuovo regime fiscale applicabile alle spese in oggetto. Il Decreto di attuazione del riformulato art. 108, comma 2, del TUIR, nell'individuare i tratti caratteristici delle spese di rappresentanza, non esclude infatti l'eventualità che un'erogazione a titolo gratuito effettuata con finalità diverse da quelle promozionali o di pubbliche relazioni possa qualificarsi, in presenza dei presupposti di legge, come spesa di pubblicità ovvero come spesa gestionale direttamente inerente alla produzione di ricavi.

La seconda fattispecie prevista dal comma 5 del Decreto riguarda specificamente le imprese la cui attività caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili. Per tali soggetti, non costituiscono spese di rappresentanza le spese di ospitalità (viaggio, vitto e alloggio) sostenute in favore di

³⁷ Cfr. sentenza 8 giugno 2000, n. 7803.

³⁸ Nel caso specifico sottoposto all'esame dei giudici di legittimità si trattava di una fiera del mobile.

³⁹ Si ricorda che il Decreto qualifica in ogni caso come spese di rappresentanza quelle sostenute per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed avvenimenti simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa (eccettuate le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute nei predetti contesti per ospitare clienti, anche potenziali, le quali – ai sensi del comma 5 del Decreto – non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti di deducibilità per le stesse previsti).



clienti, anche potenziali, sostenute nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili.

Si tratta, anche in tal caso, di spese tipicamente riconducibili tra quelle di pubblicità essendo state sostenute in favore dei potenziali acquirenti degli spazi espositivi, vale a dire dei destinatari dell'attività caratteristica esercitata dall'impresa ospitante.

L'ultima fattispecie ha invece ad oggetto spese neanche potenzialmente riconducibili tra quelle di rappresentanza, essendo carenti del fondamentale carattere della gratuità. Si tratta infatti di spese sostenute da parte dell'imprenditore individuale per l'acquisto di servizi (di viaggio, vitto e alloggio) non offerti gratuitamente a terzi, ma utilizzati direttamente dallo stesso imprenditore 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.

Essendo dunque da escludere in radice la riconducibilità di tali spese a quelle di rappresentanza, la norma assume significato soltanto se interpretata come funzionale all'espresso riconoscimento dell'inerenza delle spese in essa indicate.

Come precisato anche dalla relazione illustrativa al Decreto, la previsione assume *“portata effettiva solo per le spese della indicata natura, essendo evidente che le spese sostenute, ad esempio, per l'affitto e l'allestimento degli stand o il trasporto dei prodotti da esporre, restano deducibili come normali spese di gestione in base alle regole generali”*.

Per ciascuna delle fattispecie non costituenti spese di rappresentanza, l'ultimo periodo del comma 5 del Decreto, al fine di tutelare le esigenze di controllo dell'Amministrazione finanziaria, stabilisce infine una serie di obblighi documentali a carico del contribuente.

La deducibilità delle erogazioni e delle spese in oggetto è infatti 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.

Non poche perplessità suscita la comminatoria dell'indeducibilità per la mancata tenuta di tale documentazione: la disposizione infatti, circoscrivendo le modalità con le quali il contribuente può comprovare l'inerenza all'attività delle spese in oggetto, limita oltremodo il diritto del contribuente a vedersi applicata la “giusta” imposta, assumendo pertanto i connotati di una sanzione “impropria”.

Se si considera che, al riguardo, la norma primaria di cui all'art. 108, comma 2, del TUIR nulla dispone, dovrebbe discendere la possibilità per il contribuente di provare l'inerenza (oltre che l'effettivo sostenimento) di tali spese anche con modalità diverse da quelle espressamente contemplate dal comma 5 del Decreto.

Un ulteriore problema che la disposizione in commento pone attiene alla sua efficacia. Considerato che il Decreto attuativo è entrato in vigore il 30 gennaio 2009, a distanza di oltre un anno dalla decorrenza della nuova disciplina in materia di spese di rappresentanza, resta il dubbio se tale documentazione debba essere predisposta anche per le spese sostenute prima dell'entrata in vigore del Decreto.

Trattandosi di norma di natura procedimentale, la stessa dovrebbe rendersi applicabile soltanto alle spese sostenute a partire dalla data di sua entrata in vigore, vale a dire dal 30 gennaio 2009.

D'altra parte, imporre di fornire la predetta documentazione anche per spese sostenute precedentemente alla stessa “conoscenza legale” della disposizione *de qua* violerebbe elementari principi di tutela dell'affidamento del contribuente e di certezza dei rapporti giuridici.



Resta ovviamente inteso che anche per queste ultime spese sarà il contribuente a dover dimostrare la loro riferibilità all'attività d'impresa esercitata, facendo uso degli ordinari mezzi di prova messi a disposizione dall'ordinamento.

Su tali questioni, è auspicabile che l'Agenzia delle Entrate fornisca gli opportuni chiarimenti.

La previsione concernente gli obblighi documentali relativi alle spese indicate nel comma 5 del Decreto, riferendosi espressamente alla deducibilità di tali spese in sede di determinazione del reddito di impresa, non risulta applicabile ai fini della detraibilità dell'imposta sul valore aggiunto.

Per finire sul punto, gli organi di controllo possono altresì invitare i contribuenti a fornire indicazione dell'ammontare complessivo, distinto per natura, delle spese non considerate di rappresentanza ai sensi del citato comma 5 effettuate nel periodo d'imposta.

3.1. Discipline speciali derogatorie delle norme in materia di spese di rappresentanza

Come precisato dalla stessa relazione illustrativa al Decreto⁴⁰, le novità introdotte dalla legge n. 244 del 2007 in materia di spese di rappresentanza non impattano sull'efficacia delle discipline di carattere speciale recate da altre norme dell'ordinamento, quali:

- l'art. 2, comma 9, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, che sancisce l'indeducibilità dei costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi destinati, anche indirettamente, a medici, veterinari o farmacisti, allo scopo di agevolare, in qualsiasi modo, la diffusione di specialità medicinali o di ogni altro prodotto ad uso farmaceutico;
- l'art. 90, comma 8, della medesima legge n. 289 del 2002, che qualifica spesa di pubblicità⁴¹, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, il corrispettivo in denaro o in natura, fino ad un importo annuo non superiore a 200.000 euro, erogato in favore degli enti, ivi indicati, svolgenti attività sportiva dilettantistica⁴².

4. La disciplina ai fini dell'IVA delle spese di rappresentanza

In materia di imposta sul valore aggiunto, la lettera *b)* del primo comma dell'art. 19-*bis*1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dispone che *“non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a lire cinquantamila”*⁴³.

La disciplina prevede dunque, nei confronti di tutti i soggetti passivi del tributo, un'ipotesi di indetraibilità oggettiva dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi che danno luogo a spese che si qualificano come di rappresentanza agli effetti delle imposte sul reddito⁴⁴.

⁴⁰ V. p. 16 della relazione ministeriale.

⁴¹ Non soggetta, quindi, alle regole di deducibilità contenute nel Decreto in materia di spese di rappresentanza.

⁴² Si tratta di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva.

⁴³ L'importo corrispondente nella valuta corrente è pari a 25,82 euro.



Unica eccezione a tale principio, la detraibilità dell'imposta relativa alle spese sostenute per l'acquisto di beni destinati ad omaggi di costo unitario non superiore a 25,82 euro. Al riguardo, è appena il caso di segnalare il mancato coordinamento tra tale disposizione e quella prevista ai fini della determinazione del reddito di impresa in cui, come si è detto, il limite per la deducibilità integrale del costo è stato invece elevato a 50 euro⁴⁵.

L'imposta assolta sull'acquisto degli omaggi continuerà, dunque, ad essere indetraibile anche nel caso in cui l'ammontare imponibile del corrispettivo pagato sia compreso tra 25,83 euro e, considerando un'IVA pari al 20 per cento, 41,67 euro⁴⁶ e dunque il costo, comprensivo dell'IVA assolta sull'acquisto, risulti integralmente deducibile dal reddito di impresa⁴⁷.

Per gli esercenti attività d'impresa, il rinvio normativo alle imposte sul reddito può aver comportato rilevanti difficoltà operative considerato che il Decreto recante la nuova disciplina in materia di spese di rappresentanza ai fini di tali imposte è entrato in vigore il 30 gennaio 2009, a distanza di oltre un anno dalla decorrenza della sua efficacia, prevista – per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare – a partire dal periodo d'imposta 2008.

Nelle more dell'entrata in vigore di tale Decreto i contribuenti potrebbero infatti non aver giudicato di rappresentanza un onere da considerare invece come tale alla luce del medesimo provvedimento o, di converso, potrebbero aver qualificato come spesa di rappresentanza un onere poi rivelatosi di differente natura.

⁴⁴ Per gli omaggi contrattuali alla clientela (es. vendite promozionali del tipo “tre per due”), analogamente a quanto precisato ai fini delle imposte sul reddito, non si ritiene applicabile la previsione di indetraibilità oggettiva in esame. L'omaggio se offerto al cliente nel contesto di un rapporto sinallagmatico a titolo oneroso perde infatti quel carattere di gratuità idoneo potenzialmente a far scattare l'indetraibilità dell'imposta assolta sull'acquisto dello stesso. In simili circostanze, il valore del bene offerto in omaggio non concorre alla formazione della base imponibile dell'operazione principale per effetto dell'art. 15, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto concerne le cessioni gratuite di beni e le erogazioni gratuite di servizi costituenti spese di rappresentanza agli effetti delle imposte sul reddito (il cui acquisto, quindi, non comporta la detrazione dell'imposta assolta a monte), la disciplina in materia di IVA esclude la rilevanza delle stesse ai fini del tributo, in virtù di quanto disposto, rispettivamente, dall'art. 2, secondo comma, n. 4), e dall'art. 3, terzo comma, del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

⁴⁵ Si ricorda che, in tal caso, le spese, pur essendo integralmente deducibili, non contribuiscono ad esaurire il *plafond* entro cui le spese di rappresentanza sostenute nel periodo d'imposta sono considerate congrue.

⁴⁶ Per un totale corrisposto (IVA inclusa) pari a 50,00 euro.

⁴⁷ Posto che, ai fini IVA, resta indetraibile l'imposta relativa ai beni di costo unitario superiore a 25,82 euro, ai fini dell'integrale deducibilità, dal reddito d'impresa, del costo di acquisto dell'omaggio, occorre che l'imponibile IVA in sede di acquisto non ecceda:

- 48,08 euro, se l'aliquota IVA risulta pari al 4%;
- 45,45 euro, se l'aliquota IVA risulta pari al 10%;
- 41,67 euro, se l'aliquota IVA risulta pari al 20%.

In tali ipotesi, infatti, il costo di acquisto dell'omaggio (al lordo dell'IVA) non supera la soglia di 50 euro prevista dal comma 2 dell'art. 108 del TUIR per l'integrale deducibilità di tale tipologia di spesa.



Si pensi, ad esempio, alle imprese che abbiano considerato di pubblicità (e quindi detraibili ai fini dell'IVA) le spese per l'organizzazione di spettacoli di intrattenimento in occasione di una fiera⁴⁸, spese invece da qualificare come di rappresentanza in presenza delle prescritte finalità, in seguito all'emanazione del Decreto.

È auspicabile che l'Agenzia delle Entrate chiarisca il comportamento che devono tenere i contribuenti in simili circostanze, fermo restando che dovrebbe essere riconosciuta la non applicabilità delle sanzioni nel caso di rettifica della detrazione eventualmente operata in misura superiore al consentito⁴⁹.

A prescindere dalle difficoltà esegetiche conseguenti alla necessità di fare riferimento in materia di IVA ad una nozione mutuata da un altro comparto dell'ordinamento tributario, la disposizione di cui alla lettera *b*) del citato art. 19-*bis*1 solleva non pochi dubbi in ordine alla sua conformità alla normativa comunitaria.

Nonostante l'art. 176, comma 1, della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 – nell'attribuire al Consiglio dell'Unione europea il potere di stabilire⁵⁰ le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA – preveda che saranno, in ogni caso, escluse da tale diritto le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza, non va dimenticato che detto potere non è stato ancora esercitato dal Consiglio.

Data la natura non immediatamente precettiva di quest'ultima norma, profili di incompatibilità comunitaria della previsione di indetraibilità oggettiva di cui alla citata lettera *b*) potrebbero ravvisarsi per effetto della violazione dell'art. 168 della direttiva, che attribuisce ai soggetti passivi il diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati per operazioni soggette ad imposta.

Ulteriori motivi di censura derivano poi dal mancato rispetto della cosiddetta clausola di *standstill* di cui al comma 2 del predetto art. 176.

Ai sensi di quest'ultima norma, *“fino all'entrata in vigore delle disposizioni di cui al primo comma [n.d.r.: dell'art. 176 della direttiva n. 2006/112/CE], gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al 1° gennaio 1979⁵¹ o, per gli Stati membri che hanno aderito alla Comunità dopo tale data, alla data della loro adesione”⁵².*

Orbene, la previsione di indetraibilità oggettiva di cui alla predetta lettera *b*) è stata introdotta nel nostro ordinamento con il decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 313, con effetto dal 1° gennaio 1998, e dunque ben oltre il termine del 1° gennaio 1979⁵³ entro cui la norma, seppur contrastante con la sopravvenuta direttiva comunitaria, avrebbe dovuto già operare in ambito nazionale.

Per altro verso, l'oggettiva esclusione del diritto alla detrazione dell'IVA afferente le spese di rappresentanza non potrebbe trovare giustificazione neppure nel successivo art. 177 della direttiva n. 2006/112/CE, secondo

⁴⁸ In questo senso, con riferimento al regime previgente, si era pronunciata la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 2 ottobre 2002, n. 316/E.

⁴⁹ A favore di tale conclusione depongono i principi di tutela dell'affidamento e della buona fede previsti dall'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cosiddetto Statuto del contribuente).

⁵⁰ Deliberando all'unanimità su proposta della Commissione europea.

⁵¹ Data di entrata in vigore della direttiva comunitaria n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (VI direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari).

⁵² Sul punto, cfr. le sentenze della Corte di giustizia delle Comunità economiche europee 14 giugno 2001, C-345/99 e 8 gennaio 2002, C-409/99.

⁵³ Previsto nelle more delle decisioni del Consiglio dell'Unione europea in merito alle esclusioni del diritto alla detrazione.



cui “*previa consultazione del comitato IVA, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal diritto alla detrazione la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni*”.

Nella specie, infatti, devono considerarsi mancanti entrambi i presupposti previsti dalla norma che giustificano l'esclusione: sotto il profilo procedurale, è noto che lo Stato italiano ha introdotto la norma di indetraibilità oggettiva dell'IVA afferente le spese di rappresentanza senza richiedere la previa consultazione del comitato IVA; sotto il profilo sostanziale, l'ormai ultradecennale vigenza della norma predetta⁵⁴ rende oltremodo evanescente la dimostrazione di quei “motivi congiunturali” necessari per giustificare detta esclusione⁵⁵.

Alla luce di tali considerazioni, è auspicabile dunque che quanto prima – anche al fine di evitare allo Stato italiano un deferimento alla Corte di giustizia e i rischi connessi ad un'eventuale sentenza di condanna – si proceda con l'abrogazione dell'ipotesi di indetraibilità oggettiva di cui alla lettera *b)* in commento, sottoponendo anche la detraibilità dell'IVA assolta sulle spese di rappresentanza alla regola generale dell'inerenza, come disciplinata dall'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972⁵⁶.

Sulla base del principio della diretta applicabilità delle disposizioni comunitarie incondizionate e sufficientemente precise⁵⁷, gli operatori potrebbero tuttavia valutare, con riferimento alle spese di rappresentanza per le quali sia dimostrabile l'inerenza all'attività svolta, di esercitare direttamente il diritto alla detrazione dell'imposta ovvero di richiedere il rimborso dell'imposta non detratta⁵⁸.

5. Il nuovo regime ai fini dell'IVA delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande

Nel senso più sopra auspicato il legislatore nazionale è, in effetti, già intervenuto con riferimento alla previsione di indetraibilità oggettiva dell'IVA relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande che non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, per la quale si ponevano i medesimi profili di non conformità all'ordinamento comunitario innanzi esaminati a proposito delle spese di rappresentanza⁵⁹.

⁵⁴ Applicabile, come già ricordato, dal 1° gennaio 1998.

⁵⁵ Sotto tale ultimo profilo, è noto che la Corte di giustizia delle Comunità economiche europee con la sentenza 14 settembre 2006, C-228/05 ha dichiarato incompatibili con le disposizioni comunitarie in materia di IVA le norme nazionali che limitavano il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti relativi a veicoli effettuati nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

⁵⁶ Analoghe esigenze di adeguamento alla disciplina comunitaria si pongono per le prestazioni di trasporto di persone che non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, per le quali la lettera *e)* del citato art. 19-*bis*1 ancora oggi prevede l'indetraibilità oggettiva della relativa imposta.

⁵⁷ Sul punto, la giurisprudenza della Corte di giustizia è ormai consolidata. Cfr., *inter alia*, la sentenza 8 giugno 2006, C-430/04.

⁵⁸ La spettanza del diritto al rimborso potrà essere invocata sulla base dei principi affermati dalla Corte di giustizia nella citata sentenza 14 settembre 2006, C-228/05. Al riguardo, si ricorda che a norma dell'art 19, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972 il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile.

⁵⁹ Anche per le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande, infatti, la direttiva comunitaria non contempla ipotesi di indetraibilità oggettiva, a cui deve aggiungersi la constatazione che la norma nazionale che sanciva detta indetraibilità, introdotta con effetto dal 1° aprile 1979 (cfr. articoli 1 e 3, secondo comma, del D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24), era successiva alla data del 1° gennaio 1979 prevista dalla cosiddetta clausola di *standstill* di cui all'art. 176, comma 2, direttiva n.



Per effetto delle modifiche apportate alla lettera *e*) del primo comma dell'art. 19-*bis*1 del D.P.R. n. 633 del 1972⁶⁰, detta previsione è stata infatti abrogata, con la conseguente riespansione, nei confronti di tutti i soggetti passivi del tributo, del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande⁶¹.

Tale diritto potrà, ovviamente, essere esercitato soltanto se e nella misura in cui sia dimostrabile l'inerenza dei servizi acquistati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo esercitata, secondo la regola generale stabilita dall'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972⁶².

Restano naturalmente ferme le cause di indetraibilità, totale o parziale, dell'imposta derivanti, ad esempio, dall'effettuazione da parte del contribuente di operazioni esenti di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972 che comportino l'applicazione del cosiddetto *pro rata* di detraibilità ai sensi del quinto comma del successivo art. 19. La nuova disciplina si applica con riferimento alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° settembre 2008⁶³. Tuttavia, alla luce dei predetti profili di incompatibilità con la normativa comunitaria delle disposizioni ora abrogate, dovrà altresì essere valutata dagli operatori l'opportunità di esercitare direttamente il diritto alla detrazione ovvero di attivare la procedura di rimborso anche con riferimento all'imposta non detratta per l'acquisto di servizi alberghieri e di ristorazione effettuati anteriormente al 1° settembre 2008, sempre che, ovviamente, non siano già spirati i corrispondenti termini di legge⁶⁴.

Si ricorda al riguardo che, precedentemente alle richiamate modifiche normative, la lettera *e*) dell'art. 19-*bis*1 del D.P.R. n. 633 del 1972 già prevedeva la detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto di servizi alberghieri e di ristorazione nelle seguenti ipotesi:

- per i servizi oggetto dell'attività propria dell'impresa acquirente;

2006/112/CE. Tali profili di incompatibilità della misura interna erano peraltro già stati sollevati nei confronti dello Stato italiano nella procedura d'infrazione n. 5040/2006.

⁶⁰ Cfr. l'art. 83, comma 28-*bis*, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

⁶¹ Si ricorda che analoghe esigenze di adeguamento alla disciplina comunitaria avevano già indotto il legislatore nazionale ad eliminare la previsione di indetraibilità oggettiva dell'imposta relativa all'acquisto di veicoli e alle spese relative alla loro gestione o utilizzo (cfr., al riguardo, l'art. 1, comma 261, della legge 24 dicembre 2007, n. 244) nonché ad abrogare la norma che limitava al cinquanta per cento la quota detraibile dell'IVA relativa agli acquisti degli apparecchi e dei servizi di telefonia mobile (cfr. la lettera *e*), n. 3), del citato comma 261, con cui è stata abrogata la lettera *g*) del primo comma dell'art. 19-*bis*1 del D.P.R. n. 633 del 1972).

⁶² In ordine al limite entro cui la somministrazione gratuita di pasti possa essere considerata inerente all'attività, cfr., da ultimo, la sentenza della Corte di giustizia delle Comunità economiche europee 11 dicembre 2008, C-371/07.

⁶³ In termini, il comma 28-*ter* del citato art. 83 del d.l. n. 112 del 2008. Si ricorda che, ai sensi dei commi terzo e quarto dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo ovvero, se precedente, alla data di emissione della fattura, limitatamente all'importo pagato o fatturato. Al momento di effettuazione dell'operazione corrisponde la nascita del diritto alla detrazione dell'imposta, sempre che l'operazione stessa non sia sottoposta a specifici regimi di esigibilità differita dell'imposta (cfr. le fattispecie di cui al quinto comma del citato art. 6, nonché quelle, ancora in attesa di attuazione alla data della presente circolare, di cui all'art. 7 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2).

⁶⁴ Si veda, sul punto, la precedente nota 58.



- per i servizi inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili, erogati nei giorni di svolgimento degli stessi⁶⁵;
- per le somministrazioni effettuate nei confronti dei datori di lavoro nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa scolastica, aziendale o interaziendale⁶⁶;
- per le somministrazioni commissionate da imprese aventi ad oggetto la prestazione di servizi sostitutivi di mense aziendali.

Dalla modifica della citata lett. e), discende dunque il riconoscimento del diritto alla detrazione anche dell'imposta relativa all'acquisto, da parte dei datori di lavoro, di servizi sostitutivi di mensa aziendale⁶⁷.

Esaminando la disciplina previgente, l'Amministrazione finanziaria aveva infatti affermato, in relazione a tale fattispecie, che mentre le imprese emittenti i "buoni pasto" potevano detrarre l'IVA⁶⁸ relativa all'acquisto del servizio fornito dall'impresa somministratrice dei pasti (di regola, un pubblico esercizio), il datore di lavoro non aveva diritto alla detrazione dell'IVA⁶⁹ relativa all'acquisto del servizio sostitutivo di mensa aziendale fornito dall'impresa emittente i "buoni pasto"⁷⁰.

La nuova disciplina non evita invece alle agenzie di viaggio e turismo l'indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto dei servizi alberghieri e di ristorazione nell'ambito dell'organizzazione di pacchetti turistici⁷¹ soggetti al regime speciale di determinazione dell'imposta di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 (cosiddetto regime di deduzione base da base)⁷².

⁶⁵ In tal caso, il riconoscimento del diritto alla detrazione era avvenuto soltanto a decorrere dal 1° gennaio 2007, per effetto dell'art. 1, comma 304, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Ai sensi del successivo comma 305, per l'anno 2007 la detrazione era peraltro prevista nella misura del cinquanta per cento.

⁶⁶ In termini, cfr. già l'art. 75, comma 3, della legge 30 dicembre 1991, n. 413. Per la riconducibilità ai servizi di mensa anche delle somministrazioni di alimenti e bevande rese dal datore di lavoro mediante l'utilizzo di carte elettroniche (cosiddette *restaurant card*), sempre che le stesse svolgano la funzione di mero strumento identificativo dell'avente diritto, cfr. la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 17 maggio 2005, n. 63/E.

⁶⁷ Si pensi al caso in cui il servizio di ristorazione è fruito non nei locali dell'impresa o in locali specificamente adibiti a mensa, ma presso soggetti terzi, attraverso l'utilizzo dei cosiddetti "buoni pasto".

⁶⁸ Al dieci per cento (cfr. n. 121 della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972).

⁶⁹ Al quattro per cento (cfr. n. 37 della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972).

⁷⁰ Cfr. la circolare del Ministero delle finanze 16 aprile 1992, n. 30, nonché la citata risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 63/E del 2005.

⁷¹ Intendendosi per tali quelli aventi ad oggetto, ai sensi dell'art. 2 del decreto legislativo 17 marzo 1995, n. 111, viaggi, vacanze e circuiti «tutto compreso», risultanti dalla prefissata combinazione di almeno due dei seguenti elementi: trasporto, alloggio e servizi turistici non accessori ai predetti elementi che costituiscano parte significativa del «pacchetto turistico» (visite, escursioni, presenza di accompagnatori e guide turistiche), venduti od offerti in vendita ad un prezzo forfetario, e di durata superiore alle ventiquattro ore ovvero estendentisi per un periodo di tempo comprendente almeno una notte.

⁷² Cfr. il comma 3 del citato art. 74-ter. Si ricorda che ai sensi del successivo comma 8-bis (introdotto dall'art. 1, comma 77, della legge 24 dicembre 2007, n. 244) le agenzie di viaggio e turismo possono, per le prestazioni relative all'organizzazione di convegni, congressi e simili, esercitare nei modi ordinari la detrazione dell'IVA relativa ai servizi (compresi quelli alberghieri e di ristorazione) da esse acquistati dai loro fornitori, se si tratta di operazioni effettuate a diretto vantaggio del cliente. Tuttavia, l'efficacia di tale norma, ai sensi del comma 78 del predetto art. 1, è subordinata alla concessione di una deroga, ai sensi e alle condizioni dell'art. 395 della direttiva comunitaria n. 2006/112/CE, da parte del Consiglio dell'Unione europea, che delibera – nel



A conclusioni opposte deve peraltro pervenirsi per i servizi alberghieri e le somministrazioni di alimenti e bevande acquistati dalle agenzie di viaggio per fini diversi dall'organizzazione di pacchetti turistici che, essendo esclusi dal predetto regime speciale, potranno dar luogo alla detrazione dell'imposta ad essi relativa, nei limiti in cui detti servizi siano inerenti all'attività esercitata.

In termini più generali, occorre invece ricordare che qualora le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande siano qualificabili come spese di rappresentanza, secondo la definizione adottata ai fini delle imposte sui redditi dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2008, l'IVA assolta sugli acquisti di tali servizi continua ad essere oggettivamente indetraibile, per effetto della lettera *b)* dell'art. 19-*bis*1 del D.P.R. n. 633 del 1972⁷³.

Sotto il profilo degli adempimenti connessi all'esercizio del diritto alla detrazione, è noto che tale diritto è subordinato alla circostanza che la prestazione sia documentata da una fattura emessa ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 e che la fattura sia annotata nel registro degli acquisti a norma del successivo art. 25.

Trattandosi, nella specie, di servizi per i quali l'emissione della fattura da parte del prestatore non è obbligatoria⁷⁴, il committente che intenda esercitare il diritto alla detrazione sarà dunque tenuto a fare espressa richiesta di tale documento non oltre il momento di effettuazione dell'operazione e cioè non oltre il momento del pagamento del corrispettivo, a norma dell'art. 22, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Nelle ipotesi in cui la prestazione alberghiera o di ristorazione sia fruita da un soggetto diverso dall'effettivo committente del servizio⁷⁵, ai fini della detrazione dell'imposta è necessario che la fattura risulti intestata al committente (soggetto beneficiario della detrazione).

Al fine di comprovare l'inerenza dei servizi acquistati all'attività esercitata è peraltro opportuno che i dati dei fruitori della prestazione siano indicati nella fattura ovvero in una apposita nota ad essa allegata⁷⁶.

Per quanto concerne l'annotazione nel registro degli acquisti, la detrazione dell'imposta è ammessa anche qualora il contribuente si avvalga delle semplificazioni di cui al comma 6 dell'art. 6 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, che consente, per le fatture di importo inferiore a 154,94 euro, l'annotazione, anziché delle singole fatture, di un documento riepilogativo nel quale devono essere indicati i numeri, attribuiti dall'acquirente, delle

caso di specie – all'unanimità su proposta della Commissione europea. Al riguardo, è opportuno segnalare che, ai sensi del comma 1 del citato art. 395, l'autorizzazione a introdurre misure speciali di deroga alla predetta direttiva può essere concessa solo allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

⁷³ L'indetraibilità dell'IVA scatta indipendentemente dalla integrale deducibilità o meno dal reddito d'impresa delle spese sostenute. In tal senso, cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate 5 settembre 2008, n. 53/E. Per un esame dei profili di eventuale incompatibilità con la normativa comunitaria della previsione in oggetto, si rinvia al precedente paragrafo 4.

⁷⁴ Cfr. per le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica, il n. 2) del primo comma dell'art. 22 del D.P.R. n. 633 del 1972. Come è noto, per tali fattispecie è ammessa, quale modalità alternativa di certificazione dei corrispettivi, l'emissione di ricevuta o scontrino fiscale.

⁷⁵ Come nel caso delle prestazioni fruita dai dipendenti in trasferta.

⁷⁶ In tal senso, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 3 marzo 2009, n. 6/E (p. 2), che supera quanto precedentemente affermato sul punto dalla stessa Agenzia nella circolare n. 53/E/2008, nella quale si era ritenuto necessario che la fattura recasse anche l'intestazione del fruitore del servizio.



fatture cui il documento si riferisce, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata⁷⁷.

6. Il nuovo regime ai fini delle imposte sui redditi delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande

In corrispondenza all'eliminazione della previsione di indetraibilità oggettiva dell'IVA assolta sulle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, il legislatore ha provveduto a modificare in senso restrittivo il regime di deducibilità di tali spese agli effetti della determinazione dei redditi di impresa e di lavoro autonomo⁷⁸.

In entrambi i casi, la novità consiste nella fissazione di un limite massimo alla deducibilità delle spese predette, pari al 75 per cento del loro ammontare⁷⁹.

Per i soli redditi di lavoro autonomo, l'art. 54, comma 5, del TUIR prevede altresì che le medesime spese siano, in ogni caso, deducibili per un importo complessivamente non superiore al due per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

Si ritiene che la previsione di un doppio limite di deducibilità delle spese di vitto e alloggio sostenute dai lavoratori autonomi vada interpretata come obbligo di soddisfare contestualmente entrambi i limiti previsti e non come obbligo di applicare in modo cumulato i limiti stessi.

Tale conclusione risulta confermata dalla circostanza che il parametro di riferimento da utilizzare per il calcolo del primo limite è diverso da quello previsto per il secondo: il limite del 75 per cento deve infatti essere calcolato sull'ammontare delle stesse spese di vitto e alloggio sostenute, mentre quello del 2 per cento è determinato sull'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

La legge, richiedendo la verifica del rispetto contestuale di entrambi i limiti, impone dunque di assumere quale importo massimo deducibile delle spese in oggetto il minore dei due importi, come in precedenza calcolati⁸⁰.

Non sarebbe invece corretto applicare il limite del 75 per cento, oltre che – come espressamente previsto – all'ammontare delle spese di vitto e alloggio sostenute, anche alla soglia del 2 per cento, non essendo quest'ultimo il parametro di riferimento per il calcolo del primo limite⁸¹.

⁷⁷ In senso conforme, la citata circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53/E/2008.

⁷⁸ Cfr. l'art. 83, comma 28-*quater*, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

⁷⁹ In termini, per i redditi di lavoro autonomo e per i redditi di impresa, il nuovo testo, rispettivamente, degli articoli 54, comma 5, primo periodo, e 109, comma 5, ultimo periodo, del TUIR.

⁸⁰ Considerando un lavoratore autonomo con compensi pari a 100.000,00 euro e spese alberghiere e di ristorazione pari a 3.000,00 euro, si deve pertanto procedere come segue:

- applicazione del limite del 75% sulle spese ($3.000,00 \times 75\% = 2.250,00$);
- applicazione del limite del 2% sui compensi ($100.000,00 \times 2\% = 2.000,00$).

Dovendosi verificare il rispetto contestuale di entrambi i limiti, l'importo deducibile sarà dato dal minore dei due importi, pari – nel caso di specie – a 2.000,00 euro.

⁸¹ Riprendendo l'esempio di cui alla nota precedente, non sarebbe corretto applicare il limite del 75% anche all'importo di 2.000,00 euro, vale a dire alla soglia del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta, assumendo dunque quale importo



Ai sensi del secondo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR, le spese alberghiere e di ristorazione tornano invece ad essere integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura⁸².

Quanto alla decorrenza, le nuove disposizioni si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008⁸³.

È peraltro necessario tener conto di tale disciplina già in sede di determinazione degli acconti dovuti per il medesimo periodo d'imposta, dovendosi rideterminare l'imposta del periodo precedente in base alle nuove disposizioni, qualora i relativi versamenti siano effettuati applicando il cosiddetto "metodo storico".

Sono escluse dal nuovo regime di deducibilità limitata le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti o dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, previste dal comma 3 dell'art. 95 del TUIR⁸⁴.

L'esclusione in parola, pur essendo richiamata espressamente soltanto dall'art. 109, comma 5, del TUIR nell'ambito dei redditi di impresa, deve ritenersi applicabile anche ai redditi di lavoro autonomo, essendo le spese in oggetto deducibili, nella fattispecie considerata, a titolo di spese per prestazioni di lavoro, ai sensi del comma 6 dell'art. 54 del TUIR⁸⁵.

L'esplicita esclusione delle sole spese alberghiere e di ristorazione di cui al comma 3 dell'art. 95 del TUIR pone all'interprete il dubbio se nelle altre ipotesi in cui l'esercente impresa, arte o professione sostiene dette spese per conto di soggetti terzi (in special modo, lavoratori dipendenti o collaboratori coordinati e continuativi), queste ultime siano o meno da sottoporre al regime di deducibilità limitata in oggetto.

Sul punto, è di recente intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 3 marzo 2009, n. 6/E, affermando l'inapplicabilità di tale regime anche nelle ipotesi di spese sostenute per:

- a) la gestione diretta di un servizio di mensa aziendale;
- b) l'affidamento a terzi della gestione della mensa aziendale;
- c) la fornitura di un servizio di mensa esterna da parte di un esercizio pubblico convenzionato;
- d) l'acquisto di "buoni pasto" (*ticket restaurant*) da parte del datore di lavoro;

deducibile 1.500,00 euro (2.000,00 x 75%). In tal caso, si determinerebbe infatti un "cumulo" tra i due limiti assolutamente non previsto dalla norma.

⁸² Per un'ampia disamina dei dubbi emergenti, sotto il profilo sistematico, da tale disposizione, si rinvia alle considerazioni svolte dalla nostra circolare n. 1/IR del 12 maggio 2008 (par. 8). In tale occasione, sono state altresì esaminate le perplessità relative alla presunta imponibilità dei rimborsi spese.

⁸³ E dunque dal 2009, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Per il riferimento normativo, cfr. il comma 28-*quinquies* dell'art. 83 del d.l. n. 112 del 2008.

⁸⁴ Si ricorda che l'art. 95, comma 3, del TUIR definisce gli importi massimi ammessi in deduzione in capo al datore di lavoro per le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai dipendenti e dai collaboratori. Tale disposizione trova, ovviamente, applicazione anche se tali trasferte siano effettuate dagli amministratori di società (con esclusione di quei soggetti per i quali tale carica configuri esercizio della propria professione abituale). In tal senso, cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate 3 marzo 2009, n. 6/E (p. 3).

⁸⁵ In favore dell'applicabilità dell'esclusione in esame anche ai redditi di lavoro autonomo, si è pronunciata la stessa Agenzia delle Entrate con la circolare 5 settembre 2008, n. 53/E.



- e) il rimborso ai pubblici esercizi convenzionati dell'importo dei "buoni pasto", da parte della società emittente di questi ultimi;
- f) l'acquisto, da parte di *tour operator* e agenzie di viaggi, di servizi alberghieri e di ristorazione da destinare alla rivendita.

Tali deroghe sono state giustificate dall'Agenzia delle Entrate in base a differenti ordini di motivazioni.

Nella fattispecie di cui alla lettera a), in quanto si tratta di spese sostenute per l'acquisto di beni e servizi nonché (eventualmente) della manodopera necessaria per la preparazione dei pasti da somministrare, anziché sostenute per l'acquisto di una "somministrazione di alimenti e bevande".

Nelle ipotesi di cui alle lettere b), c) e d), essendo il costo sostenuto – nella specie – per l'acquisizione di un servizio complesso non riducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande⁸⁶.

Nelle fattispecie di cui alle lettere e) e f), trattandosi di prestazioni di servizi la cui rivendita costituisce oggetto dell'attività propria dell'impresa che ha sostenuto detti costi.

Il regime di deducibilità limitata risulterebbe invece applicabile, ad avviso della medesima Agenzia, con riferimento alle spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale dai lavoratori dipendenti o dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa⁸⁷.

Pur apprezzando lo sforzo dell'Agenzia delle Entrate di individuare soluzioni appaganti sotto il profilo sistematico, si ritiene che una corretta interpretazione della disciplina *de qua* non possa prescindere dall'individuazione della *ratio* che ha ispirato la sua introduzione.

Nella specie, come rilevato dalla stessa Agenzia delle Entrate⁸⁸, è ragionevole ritenere che il legislatore abbia inteso limitare la deducibilità delle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione solo nelle ipotesi in cui risulti dubbia l'inerenza di dette spese all'attività esercitata.

Se tale è l'intento perseguito dal legislatore, è evidente che il regime di deducibilità limitata in commento si renda inapplicabile ogniqualvolta l'inerenza delle spese in oggetto non possa essere messa in discussione, ivi compreso dunque il caso in cui le spese siano sostenute per trasferte di dipendenti o collaboratori nell'ambito del territorio comunale.

Soluzione quest'ultima che sembra peraltro avvalorata dalla constatazione che sarebbe irragionevole, sotto il profilo sistematico, applicare il limite del 75 per cento a spese che concorrono alla formazione del reddito del percipiente⁸⁹ e non applicarlo invece a spese escluse dal reddito di quest'ultimo⁹⁰.

⁸⁶ A proposito delle convezioni con i ristoranti, l'Agenzia delle Entrate richiama i chiarimenti resi nella circolare del Ministero delle finanze 23 dicembre 1997, n. 326 (par. 2.2.3), secondo cui tali convezioni sono annoverabili tra le somministrazioni in mense aziendali, anche gestite da terzi. Con riferimento ai "buoni pasto", l'Agenzia ricorda invece la loro natura di servizio sostitutivo di mensa.

⁸⁷ Cfr. la citata circolare n. 6/E/2009 (p. 5). Analoghe conclusioni sono state tratte dall'Agenzia per le spese di vitto e alloggio sostenute da una società di persone per le trasferte effettuate dai soci (circolare citata, p. 4).

⁸⁸ In tal senso, la circolare n. 6/E/2009 (p. 9).

⁸⁹ Come avviene in sede di determinazione dei redditi di lavoro dipendente per le spese di vitto (e eventualmente di alloggio) rimborsate ai dipendenti o collaboratori per le trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale (cfr. art. 51, comma 5, del TUIR).



Ulteriori perplessità suscita l'affermazione dell'Agenzia delle Entrate che – sulla base di un presunto carattere di regola generale delle disposizioni che limitano al 75 per cento la deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande – considera dette disposizioni di generale applicazione, a prescindere dalla finalità per cui tali spese siano sostenute⁹¹.

Ne conseguirebbe l'obbligo di sottoporre le spese in oggetto al limite del 75 per cento anche nelle ipotesi in cui le stesse si configurino alla stregua di spese di rappresentanza ovvero, nel caso dei lavoratori autonomi, siano sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale⁹².

Si ritiene di non poter condividere siffatta impostazione, per la ragione che la deduzione di qualsivoglia onere o spesa presuppone sempre una sua preventiva qualificazione agli effetti delle imposte sul reddito.

Qualora le spese di vitto e alloggio siano qualificabili fiscalmente come spesa di rappresentanza, esse dovranno essere dunque dedotte facendo applicazione del regime giuridico applicabile per quest'ultima tipologia di spese. Tali spese, in altri termini, una volta qualificate come spese di rappresentanza perdono, quanto meno sotto il profilo fiscale, la loro natura di spese di vitto e alloggio.

Orbene, nell'ambito tanto dei redditi di impresa quanto dei redditi di lavoro autonomo, le norme in tema di spese di rappresentanza non prevedono affatto una particolare limitazione della deducibilità delle spese che, tra di esse, siano di vitto e alloggio.

Ed infatti, quanto al reddito di impresa, il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2008 di attuazione dell'art. 108, comma 2, del TUIR, pur prevedendo ipotesi in cui alle spese di vitto e alloggio è attribuita la qualifica di spese di rappresentanza, disciplina in modo unitario i limiti di deducibilità di queste ultime attraverso la previsione di predeterminate soglie di congruità delle stesse, entro cui non è dato distinguere l'ammontare specifico delle spese di vitto e alloggio sostenute.

Altrettanto dicasi riguardo ai redditi di lavoro autonomo, per i quali il terzo periodo dell'art. 54, comma 5, del TUIR prevede che *“le spese di rappresentanza sono deducibili nei limiti dell'1 per cento dei compensi percepiti nel periodo*

⁹⁰ Si pensi, a quest'ultimo riguardo, alla totale esclusione dal reddito di lavoro dipendente, a norma del comma 5 dell'art. 51 del TUIR, delle spese di vitto e alloggio analiticamente rimborsate ai dipendenti e collaboratori per le trasferte da loro effettuate fuori del territorio comunale.

⁹¹ In tal senso, la circolare n. 53/E/2008.

⁹² In quest'ultimo caso, l'Agenzia delle Entrate è dell'avviso che per effetto del limite del 50 per cento previsto dall'ultimo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR per la deduzione delle spese di partecipazione a convegni, congressi e simili, le spese di vitto e alloggio sostenute in tali occasioni restino deducibili in misura pari al 37,50 per cento del loro ammontare (75% del 50%). Ne risulterebbe una soluzione poco appagante sotto il profilo sistematico, risultando due diversi limiti di deducibilità per spese sostenute nello stesso contesto: il primo pari al 37,50 per cento, applicabile alle spese di vitto e alloggio, il secondo pari al 50 per cento, applicabile invece alle spese di altra natura (es. spese di iscrizione e di viaggio). Anche qualora si ritenesse di poter applicare il limite del 75 per cento alle spese di vitto e alloggio sostenute in tali occasioni, l'operare congiunto delle due percentuali (50 e 75 per cento) imporrebbe semplicemente di assumere quale importo massimo deducibile il minore dei due importi (che nella specie, essendo unico il parametro di riferimento per il calcolo dei due limiti, sarebbe sempre quello determinato applicando il 50 per cento all'ammontare delle spese sostenute). La soluzione prospettata dall'Agenzia finirebbe invece per applicare il limite del 75 per cento non all'ammontare delle spese sostenute, ma a quello della soglia del 50 per cento.



d'imposta"⁹³ in evidente difformità dalla formula legislativa utilizzata nel precedente primo periodo in cui si dispone invece espressamente che *“le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta”*.

Un'ultima questione attiene invece alla deducibilità, in sede di determinazione dei redditi di impresa e di lavoro autonomo, dell'IVA relativa alle spese alberghiere e di ristorazione rimasta a carico del contribuente per effetto della rinuncia all'esercizio del diritto alla detrazione.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate⁹⁴, l'IVA detraibile non può costituire costo deducibile ai fini della determinazione del reddito, tanto nel caso in cui il contribuente, disponendo della fattura relativa al servizio ricevuto, scelga volontariamente di non detrarre l'imposta, quanto nel caso in cui egli, non avendo richiesto l'emissione della fattura al prestatore del servizio e disponendo quindi di un documento non recante specifica indicazione dell'IVA gravante sul corrispettivo pagato, non possa materialmente esercitare il diritto alla detrazione.

Con specifico riferimento a questa seconda ipotesi, l'Agenzia afferma che la mancata richiesta della fattura non può avere riflessi ai fini della determinazione del reddito, atteso che l'indetraibilità dell'IVA non deriverebbe, nella specie, da cause oggettive che precludono l'esercizio del relativo diritto, bensì da una valutazione discrezionale del contribuente.

È stato inoltre precisato, senza peraltro fornire alcuna giustificazione al riguardo, che tale principio è applicabile non solo ai fini delle imposte sul reddito, *“ma anche all'atto della quantificazione del reddito imponibile ai fini IRAP”*⁹⁵.

Sul tema della rilevanza agli effetti delle imposte sul reddito dei costi per IVA indetraibile, l'impostazione dell'Agenzia non sembra potersi condividere.

Con riferimento al caso in cui il documento comprovante le spese alberghiere e di ristorazione sia costituito dalla fattura, il contribuente si troverà a disporre di un documento che attribuisce il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto.

Fino al momento che non scade il termine per avvalersi di tale diritto⁹⁶, l'onere corrispondente all'IVA “potenzialmente” è privo, in effetti, del fondamentale requisito della certezza in ordine alla sua esistenza, previsto per la deducibilità dei componenti negativi di reddito dall'art. 109, comma 1, del TUIR.

⁹³ Si ricorda che la disciplina di tali spese si completa nel quarto periodo del predetto comma 5, ai sensi del quale *“sono comprese nelle spese di rappresentanza anche quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di oggetti di arte, di antiquariato o da collezione, anche se utilizzati come beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, nonché quelle sostenute per l'acquisto o l'importazione di beni destinati ad essere ceduti a titolo gratuito”*.

⁹⁴ Cfr. la circolare n. 6/E/2009 (p. 1) nonché, da ultimo, la risoluzione 31 marzo 2009, n. 84/E.

⁹⁵ In termini, la citata risoluzione n. 84/E/2009. Il riferimento al “reddito” imponibile ai fini dell'IRAP, anziché al “valore della produzione netta”, sembra potersi interpretare come un semplice “infortunio” nella stesura del testo della risoluzione.

⁹⁶ Come già ricordato, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti può essere esercitato, ai sensi dell'art 19, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'imposta diviene esigibile.



Anche sotto il profilo contabile, peraltro, l'IVA risultante dalla fattura relativa alle spese sostenute, all'atto della sua originaria rilevazione, non risulta addebitata al conto economico, essendo ancora "potenzialmente" detraibile.

Una volta che il contribuente abbia lasciato spirare il predetto termine, rinunciando al diritto di detrarre l'IVA assolta sull'acquisto, il costo corrispondente tuttavia, non solo acquisisce il carattere della certezza, ma risulta anche correttamente imputato al conto economico dell'esercizio in cui è maturata la decadenza, quale tipica insussistenza di attività.

Ebbene, a norma dell'art. 101, comma 4, del TUIR, "*la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi*"⁹⁷ è deducibile agli effetti delle imposte sul reddito a titolo di sopravvenienza passiva.

Alle medesime conclusioni deve pervenirsi avuto riguardo all'ipotesi in cui il documento comprovante le spese alberghiere e di ristorazione sia costituito dalla ricevuta o dallo scontrino fiscale.

In simili circostanze, il contribuente dispone di una certificazione fiscale delle spese sostenute che non reca alcuna evidenziazione dell'IVA assolta sull'acquisto ed è inidonea, dunque, all'esercizio del diritto alla detrazione di tale imposta⁹⁸.

Il costo che deriva da tale indetraibilità, essendo incorporato nel corrispettivo sostenuto per l'acquisto del servizio, assume natura di onere accessorio di diretta imputazione che, ai sensi della lettera *b*) del comma 1 dell'art. 110 del TUIR, si comprende nel costo fiscalmente riconosciuto del servizio acquistato e, come tale, deve seguire il regime proprio del servizio cui afferisce⁹⁹.

In senso contrario, non vale argomentare che anche nella fattispecie *de qua* l'indetraibilità dell'IVA deriva pur sempre da una valutazione discrezionale del contribuente, essendo possibile evitare detta indetraibilità con la semplice richiesta della fattura al momento di effettuazione dell'operazione.

A ben guardare, infatti, ritenere che l'IVA rimasta a carico del contribuente possa essere deducibile agli effetti delle imposte sul reddito soltanto nei casi in cui l'indetraibilità derivi da cause oggettive che precludono l'esercizio del diritto alla detrazione equivale, in sostanza, ad applicare al costo in oggetto le condizioni di deducibilità fiscale generalmente richiamate dalla prassi amministrativa per le perdite su crediti.

È infatti con riferimento ad operazioni di parziale rinuncia a crediti liquidi ed esigibili che l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare che l'inerenza del costo dipende, oltre che – ovviamente – dall'obiettiva riferibilità dell'onere all'esercizio d'impresa, dalla ricorrenza di un carattere di "inevitabilità" dello stesso¹⁰⁰.

⁹⁷ Diverse da quelle di cui all'art. 87 del TUIR.

⁹⁸ In merito all'idoneità di tale certificazione fiscale a comprovare il sostenimento di costi nell'ambito della disciplina delle imposte sul reddito, si veda l'art. 3, comma 1, del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, secondo cui "*ai fini della deducibilità delle spese sostenute per gli acquisti di beni e di servizi agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi, può essere utilizzato lo scontrino fiscale, a condizione che questo contenga la specificazione degli elementi attinenti la natura, la qualità e la quantità dell'operazione e l'indicazione del numero di codice fiscale dell'acquirente o committente, ovvero la ricevuta fiscale integrata a cura del soggetto emittente con i dati identificativi del cliente*". Cfr., al riguardo, la circolare del Ministero delle finanze 4 aprile 1997, n. 97/E (p. 4.2).

⁹⁹ Su tale qualificazione dell'IVA indetraibile si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria con la circolare 5 luglio 2000, n. 136, che richiama, al riguardo, la più risalente risoluzione n. 9/869 del 19 gennaio 1980.

¹⁰⁰ Cfr., al riguardo, le risoluzioni del Ministero delle finanze n. 9/557 del 9 aprile 1980 e n. 517 del 6 settembre 1980.



Orbene, a prescindere dalla constatazione che – ad avviso della stessa Amministrazione finanziaria – il requisito dell'inevitabilità deve essere riconosciuto *“per il solo fatto che tale costo od onere si pone in una scelta di convenienza per l'imprenditore, ovvero sia quando il fine perseguito è pur sempre quello di pervenire al maggior risultato economico”*¹⁰¹, non può dubitarsi che l'IVA detraibile non costituisce un vero e proprio diritto di credito verso l'Erario.

L'imposta assolta sugli acquisti, pur essendo “spesabile” in sede di liquidazione periodica del tributo, è priva infatti dei requisiti di liquidità ed esigibilità propri dei diritti di credito.

D'altra parte, neppure si ritiene di poter condividere l'esistenza nella disciplina dei redditi di impresa di un principio generale di “stretta” inerenza che imporrebbe la deducibilità soltanto dei costi “inevitabili”.

È ormai assolutamente pacifica infatti l'interpretazione secondo cui l'inerenza sia configurabile anche in relazione a costi ed oneri “volontariamente” sostenuti dall'imprenditore e non indispensabili all'esercizio dell'attività, sempre che ovviamente gli stessi si riferiscano a quest'ultima.

Tale conclusione è stata accolta dalla stessa Amministrazione finanziaria, già in sede di riforma degli anni '70, con riferimento alle spese di rappresentanza, alle spese di pubblicità o alle remissioni del debito¹⁰².

Per evidenti ragioni sistematiche, le medesime conclusioni devono trarsi anche con riferimento alla disciplina del reddito di lavoro autonomo.

Per quanto concerne invece il trattamento della fattispecie in oggetto ai fini dell'IRAP si rinvia al paragrafo successivo.

7. La disciplina ai fini dell'IRAP delle spese di rappresentanza e di vitto e alloggio

La legge 24 dicembre 2007, n. 244 ha, come è noto, introdotto sostanziali modifiche alle regole di determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, nell'ottica della semplificazione e della separazione della relativa disciplina applicativa e dichiarativa da quella concernente le imposte sul reddito¹⁰³.

Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta 2008¹⁰⁴.

L'intervento normativo ha provveduto a diversificare i criteri di determinazione del valore della produzione netta previsti per le varie categorie di soggetti passivi del tributo.

¹⁰¹ *“Ovviamente, l'accertamento di un siffatto carattere va condotto con riferimento alle specifiche condizioni in cui l'operazione si concretizza allo scopo di verificare che la stessa realizza effettivamente una scelta di convenienza per l'impresa”*. In termini, entrambe le risoluzioni in ultimo citate.

¹⁰² Pur con le differenze del caso, si ricorda che a proposito della dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti di cui all'art 36-bis del D.P.R. n. 633/1972, l'allora Direzione generale delle imposte dirette ebbe modo di affermare che l'onere corrispondente all'IVA volontariamente non detratta dall'imprenditore per effetto dell'opzione per il regime in parola non perde le caratteristiche dell'“accessorietà”, per cui, essendo comunque riferibile ad una specifica operazione di acquisto, deve integrarne il costo originario, con la conseguenza che detto onere resta deducibile agli effetti delle imposte sul reddito secondo il regime proprio del bene o servizio acquistato (cfr., la citata risoluzione n. 9/869 del 1980).

¹⁰³ Cfr. l'art. 1, comma 50, della legge n. 244 del 2007.

¹⁰⁴ Più precisamente, il comma 51 dell'art. 1 della legge n. 244 del 2007 individua la decorrenza della nuova disciplina *“dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007”*.



In estrema sintesi, per le società di capitali e gli enti commerciali (diversi dai soggetti operanti nel settore bancario, finanziario o assicurativo) il nuovo sistema segna uno “sganciamento” del tributo regionale dall'imposta sul reddito, non essendo più necessario in sede di determinazione dell'imponibile dell'IRAP effettuare le variazioni in aumento ed in diminuzione richieste ai fini delle imposte sul reddito (anche in forza di disposizioni non previste dal TUIR)¹⁰⁵, ma dovendosi assumere le voci rilevanti ai fini del tributo “*così come risultanti dal conto economico dell'esercizio*”¹⁰⁶.

Per gli altri soggetti passivi del tributo (imprenditori individuali, società di persone commerciali e soggetti assimilati da un lato, persone fisiche, società semplici e soggetti ad essi equiparati dall'altro), i proventi e gli oneri concorrenti alla determinazione della base imponibile, analiticamente individuati dalle norme loro riservate¹⁰⁷, continuano invece a rilevare nella stessa misura prevista ai fini delle imposte sui redditi¹⁰⁸.

7.1. Società di capitali ed enti assimilati

Per effetto delle rilevanza attribuita al principio di derivazione dall'art. 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, le società di capitali, gli enti commerciali e i soggetti assimilati di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b), del TUIR (diversi da quelli operanti nei settori bancario, finanziario o assicurativo) possono dedurre dalla base imponibile dell'IRAP le spese di rappresentanza e le spese di vitto e alloggio classificate in voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione netta.

È noto che in bilancio¹⁰⁹ la classificazione dei costi deve essere effettuata per natura, ossia sulla base della causa economica dell'evento che ha determinato il costo, classificazione ritenuta dallo stesso legislatore più idonea a consentire collegamenti e correlazioni con le voci di stato patrimoniale rispetto a quella per destinazione, fondata invece sulla funzione o sul centro di responsabilità aziendale a cui il medesimo costo può essere attribuito¹¹⁰.

Ebbene, non vi è dubbio che le spese di rappresentanza devono essere rilevate nelle voci B.6)¹¹¹ o B.7)¹¹² del conto economico a seconda che siano costituite dall'acquisizione, rispettivamente, di beni ovvero di servizi.

¹⁰⁵ È stato infatti abrogato l'art. 11-*bis* del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, in base al quale i proventi e gli oneri che concorrono alla determinazione della base imponibile dell'IRAP dovevano essere assunti apportando ad essi le variazioni in aumento e in diminuzione previste ai fini delle imposte dirette.

¹⁰⁶ Ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, la base imponibile è determinata, in via di prima approssimazione, dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 del codice civile, con esclusione delle voci di cui ai numeri 9) (costi del personale), 10), lettera c) (svalutazioni delle immobilizzazioni) e lettera d) (svalutazioni dei crediti), 12) (accantonamenti per rischi) e 13) (altri accantonamenti). È inoltre previsto che, indipendentemente dalla effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa.

¹⁰⁷ Cfr., rispettivamente, gli articoli 5-*bis* e 8 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

¹⁰⁸ Per imprenditori individuali, società di persone commerciali e soggetti assimilati in regime di contabilità ordinaria, il comma 2 del citato art. 5-*bis* prevede peraltro la facoltà di optare per la determinazione della base imponibile secondo le regole proprie delle società di capitali. L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta.

¹⁰⁹ Nella configurazione resa obbligatoria per le società di capitali dall'art. 7 del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127.

¹¹⁰ Si veda, in proposito, la relazione ministeriale al decreto legislativo n. 127 del 1991, *sub* art. 7.

¹¹¹ Che accoglie i costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.



Nella voce B.7) del conto economico sono altresì rilevati i costi per servizi alberghieri, di mensa e di ristorazione.

La voce B.14), relativa agli “oneri diversi di gestione”, accoglie invece gli omaggi e gli articoli promozionali¹¹³.

Anche nel caso in cui i beni o i servizi siano acquistati per essere destinati ai dipendenti o ai collaboratori, la classificazione per natura impone di contabilizzare le spese in oggetto nelle predette voci del conto economico, anziché negli “altri costi del personale” di cui alla voce B.9.e) del medesimo conto.

Al riguardo, si segnala che nell’ambito dell’intervento riformatore contenuto nella legge n. 244 del 2007, si è provveduto ad abrogare il comma 2 dell’art. 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997 che escludeva espressamente dal novero dei costi del personale indeducibili *“le somme erogate a terzi per l’acquisizione di beni e di servizi destinati alla generalità o a categorie dei dipendenti e dei collaboratori e quelle erogate ai dipendenti e collaboratori medesimi a titolo di rimborso analitico di spese sostenute nel compimento delle loro mansioni lavorative”*.

Detta abrogazione non va intesa come volontà del legislatore di disconoscere la deducibilità di tali costi, ma come mera esigenza di attuare una semplificazione del testo normativo, eliminando una regola già desumibile a livello sistematico nel rinnovato sistema di determinazione della base imponibile¹¹⁴. Per i soggetti in esame, infatti, la codificazione del principio di derivazione dell’imponibile dalle risultanze del conto economico conferma la deducibilità dei predetti costi, qualora iscritti in voci di bilancio rilevanti ai fini dell’IRAP.

Neppure l’espressa previsione di cui al comma 3 dell’art. 5 del decreto legislativo n. 446 del 1997, secondo cui non sono ammesse in deduzione le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse da quella B.9) del conto economico, deve intendersi preclusiva alla deducibilità delle spese di vitto e alloggio destinate a dipendenti e collaboratori.

A ben guardare, infatti, tale disposizione risulta meramente riproduttiva delle ipotesi di indeducibilità già contemplate, nel previgente assetto normativo, dall’art. 11, comma 1, lettera b), del citato decreto, riguardanti i seguenti elementi: costi relativi al personale classificabili nelle voci B.9) e B.14) del conto economico, diversi da quelli espressamente considerati deducibili (n. 1), compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente (n. 2), costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa (n. 3), compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente (n. 4), utili spettanti agli associati in partecipazione con apporto di solo lavoro (n. 5), interessi passivi impliciti nei canoni di *leasing* (n. 6).

¹¹² In cui confluiscono i costi per servizi.

¹¹³ In ordine alla classificazione nel conto economico dei costi e dei ricavi, si rinvia al Documento interpretativo n. 1 del Principio contabile 12 su *“Composizione e schemi del bilancio d’esercizio”*, emanato dall’OIC il 13 luglio 2005.

¹¹⁴ Si segnala che analoga conclusione è stata tratta dall’Amministrazione finanziaria con riferimento all’abrogazione, in sede di intervento riformatore, delle norme contenute nel medesimo comma 2 dell’art. 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997 relative al “distacco del personale” e alla fattispecie assimilata del “lavoro interinale” (cfr. risoluzione n. 2 del 12 febbraio 2008 emanata dal Dipartimento delle politiche fiscali del Ministero dell’economia e delle finanze). Per il soggetto distaccante o per l’impresa di lavoro interinale, pur in seguito all’abrogazione delle predette norme resta ferma infatti – a parere dell’Amministrazione – la neutralizzazione delle somme ricevute a titolo di rimborso dei costi retributivi e contributivi. Per il soggetto distaccatario o che impiega il lavoratore resta ferma invece la tassazione delle somme stesse. Come precisato nel richiamato documento di prassi amministrativa, tale soluzione, del resto, già discende direttamente dalle stesse regole di determinazione della base imponibile che rinviano alla classificazione dei componenti positivi e negativi secondo corretti principi contabili.



L'intervento riformatore di cui alla legge n. 244 del 2007, con una tecnica legislativa di lettura non proprio immediata, ha provveduto ad abrogare le fattispecie di cui ai citati numeri 1 e 6, riproducendo la casistica ivi indicata nelle norme di determinazione della base imponibile specificamente rivolte alle varie categorie di soggetti passivi del tributo.

In tali norme, oltre alle due fattispecie ora abrogate, sono state peraltro espressamente richiamate anche le altre quattro ipotesi di cui ai numeri da 2) a 5) ancora oggi indicate nella vigente lettera *b)* dell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Tale ricostruzione normativa conferma quindi che il legislatore, con il nuovo comma 3 dell'art. 5 del decreto IRAP, non ha inteso disconoscere la deducibilità delle spese per il personale che, nel regime previgente, erano pacificamente deducibili (come quelle sostenute per il vitto e l'alloggio dei dipendenti in trasferta), ma ha voluto soltanto precisare che l'indeducibilità delle spese per il personale in senso proprio¹¹⁵ resta ferma a prescindere dalla classificazione in bilancio delle stesse e, dunque, anche nel caso in cui esse siano confluite in voci diverse da quella B.9) del conto economico.

Per quanto concerne il *quantum* deducibile delle spese di rappresentanza e delle spese di vitto e alloggio, il comma 1 del citato art. 5 stabilisce che le voci di costo rilevanti ai fini del tributo regionale, sempre che correttamente iscritte in bilancio, concorrono a formare la base imponibile per l'importo "*risultante dal conto economico*", a prescindere dalle condizioni e dai limiti di deducibilità fissati ai fini delle imposte sui redditi.

Ne consegue dunque che non rilevano ai fini dell'IRAP né i limiti di congruità previsti dal decreto ministeriale 19 novembre 2008 in materia di spese di rappresentanza, né quello del 75 per cento previsto dall'articolo 109, comma 5, del TUIR, in materia di spese di vitto e alloggio¹¹⁶.

Con specifico riferimento a tali ultime spese, deve altresì ritenersi deducibile anche l'eventuale IVA rimasta a carico del contribuente per effetto della rinuncia all'esercizio del relativo diritto alla detrazione. Ed infatti, la rilevanza, nel caso di specie, delle risultanze del conto economico non sembra lasciare spazio, contrariamente a quanto apoditticamente sostenuto dall'Agenzia delle Entrate¹¹⁷, ad un'eventuale indeducibilità del costo per carenza del carattere di inevitabilità dello stesso, risultando siffatto onere legittimamente iscrivibile nel conto economico dell'esercizio di competenza, a prescindere dalla natura inevitabile o meno del suo sostenimento.

7.2. Imprenditori individuali, società di persone commerciali e soggetti assimilati

In base al nuovo regime, per gli imprenditori individuali, le società di persone commerciali e i soggetti assimilati a norma dell'art. 5 comma 3 del TUIR si prescinde dalle risultanze di bilancio¹¹⁸ e la base imponibile è costituita

¹¹⁵ Fatte salve le eccezioni di cui all'art. 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

¹¹⁶ In quest'ultimo caso, si ricorda che per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare tale limite si rende applicabile, agli effetti delle imposte sul reddito, a decorrere dal periodo d'imposta 2009.

¹¹⁷ Cfr. la risoluzione 31 marzo 2009, n. 84/E.

¹¹⁸ Si ricorda che i soggetti in regime di contabilità ordinaria hanno la facoltà di optare per la determinazione della base imponibile secondo le regole proprie delle società di capitali entro il termine di 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si intende applicare la disciplina in parola (per il periodo di imposta 2008 il termine è stato prorogato al 31 ottobre 2008 dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 maggio 2008). L'opzione va esercitata utilizzando il modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 marzo 2008 ed è irrevocabile per tre periodi



dalla differenza tra i proventi e gli oneri indicati nel nuovo art. 5-*bis*, comma 1, del decreto legislativo n. 446 del 1997¹¹⁹.

In particolare, gli oneri rilevanti sono costituiti dai costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, dai costi delle merci, dai costi dei servizi, nonché dagli ammortamenti e dai canoni di locazione, anche finanziaria, dei beni strumentali materiali e immateriali.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 28 ottobre 2008, n. 60/E¹²⁰, ha chiarito che, per la corretta individuazione di tali oneri, occorre fare riferimento alla classificazione per natura tipica del bilancio, dal momento che la normativa sul reddito d'impresa non disciplina espressamente tali componenti di costo.

Detti oneri dunque, seppur deducibili secondo l'ammontare risultante dall'applicazione delle disposizioni generali del reddito d'impresa, si assumono nell'imponibile ai fini dell'IRAP applicando i corretti principi contabili.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, i costi per servizi possono invece essere individuati sulla base della disciplina prevista, ai fini delle imposte sui redditi, dal decreto ministeriale 17 gennaio 1992¹²¹.

Tali costi risultano pertanto deducibili a prescindere dalla loro classificazione civilistico-contabile.

Alla luce di quanto sopra riportato, si ritiene, in linea generale, che tanto le spese di rappresentanza, quanto le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande siano deducibili nella determinazione dell'imponibile ai fini dell'IRAP, considerata la loro riconducibilità alle voci di costo rilevanti, indicate nel citato comma 1 dell'art. 5-*bis*¹²².

Qualche dubbio sussiste invece in ordine alla deducibilità delle spese per omaggi ed articoli promozionali classificabili nella voce B.14) del conto economico¹²³.

d'imposta al termine dei quali si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio (cfr., sul punto, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 60/E del 28 ottobre 2008, paragrafo 4).

¹¹⁹ Introdotta dall'art. 1, comma 50, lettera *b*), della legge n. 244 del 2007.

¹²⁰ Cfr. paragrafi 2.1 e 2.1.4.

¹²¹ Si ricorda che con tale decreto sono stati fissati i criteri per l'individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi ai fini dell'ammissione alle semplificazioni nella tenuta delle scritture contabili in materia di imposte sui redditi e alle semplificazioni relative agli adempimenti concernenti l'IVA. Al riguardo, merita di essere segnalato che mentre la circolare n. 60/E afferma testualmente che i costi per servizi *"possono essere individuati"* sulla base della disciplina prevista dal decreto ministeriale 17 gennaio 1992, la successiva circolare n. 8/E del 13 marzo 2009 (p. 5.3), richiamando i chiarimenti offerti con la prima circolare, afferma che i costi per servizi *"si individuano"* facendo riferimento alla disciplina fiscale dettata dal predetto decreto ministeriale.

¹²² Nella più volte richiamata circolare n. 60/E del 2008 (paragrafo 2.1.4.1), l'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito che tra i costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci di cui alla voce B.6) del conto economico rilevanti ai fini dell'IRAP rientrano anche i costi per acquisti di beni destinati a mense, asili o circoli ricreativi per il personale (in senso conforme, cfr. altresì la circolare ministeriale n. 141/E del 4 giugno 1998).

¹²³ Le istruzioni relative alle colonne 1 dei righi IQ10 (imprenditori individuali) e IP10 (società di persone) del modello IRAP 2009 – in cui confluiscono le quote residue dei componenti negativi sostenuti fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, la cui deduzione sia stata rinviata in applicazione della precedente disciplina – affermano testualmente che *"vanno indicati esclusivamente quei componenti negativi che non concorrono più alla determinazione del valore della produzione in base alla normativa vigente (es. spese di"*



In ordine al *quantum* deducibile, tali spese rileveranno, in ogni caso, nella misura determinata ai fini delle imposte sui redditi.

Lo stesso principio, per evidenti ragioni sistematiche, deve ritenersi valido anche per la deducibilità dell'IVA relativa alle spese di vitto e alloggio eventualmente rimasta a carico del contribuente.

7.3. Persone fisiche, società semplici e soggetti ad essi equiparati esercenti arti e professioni

Tali soggetti, a norma dell'art. 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, determinano la base imponibile del tributo regionale come differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.

I compensi, i costi e gli altri componenti si assumono così come rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi.

Da tale formulazione normativa, non sembrano esservi ostacoli alla deducibilità, anche ai fini dell'IRAP, delle spese di rappresentanza e delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, seppur nei limiti previsti ai fini delle imposte sui redditi¹²⁴.

Le medesime conclusioni valgono per l'IVA relativa alle spese di vitto e alloggio eventualmente rimasta a carico del contribuente.

rappresentanza – beni omaggio di valore unitario superiore a 50 euro – qualora rientranti tra gli oneri diversi di gestione sostenute in precedenti periodi d'imposta)".

¹²⁴ In tal senso, anche le istruzioni relative ai righi IQ51 (esercenti arti e professioni) e IP57 (società semplici e associazioni artistiche e professionali) del modello IRAP 2009, che espressamente includono tra i costi inerenti all'attività esercitata ammessi in deduzione le “*spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi*” nonché le “*spese di rappresentanza*” da riportare nei predetti righi per gli importi deducibili indicati nella dichiarazione dei redditi.