

CIRCOLARE N. 24
29 AGOSTO 2008

Decreto legge n. 112 del 25 giugno 2008: le novità in materia di spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande

© Copyright 2008 Acerbi & Associati®

L'art. 83, commi da 28 bis a 28 quinquies, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 (cd. "manovra d'estate" recentemente varata dal Governo) introduce significative novità riguardo alle spese sostenute per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande.

L'intervento normativo nasce a seguito di una procedura di infrazione aperta dall'U.E. contro l'Italia per illegittima restrizione alla detraibilità dell'I.V.A. subita sugli acquisti dei predetti servizi.

Le modifiche riguardano l'eliminazione della indetraibilità cd. "oggettiva" dell'I.V.A. assolta sulle spese sostenute per prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande – specifico oggetto della procedura di infrazione – nonché, al fine di evitare conseguenti problemi di gettito, l'introduzione di una parziale indeducibilità dei medesimi costi ai fini dell'I.R.E.S. e dell'I.R.P.E.F.. Con riferimento all'I.R.A.P. si ricorda che l'art. 1 comma 50, lett. g) della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Legge finanziaria per il 2008) ha abrogato l'articolo 11-bis del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 ossia la disposizione che prevedeva che i componenti positivi e negativi, rilevanti per determinare la base imponibile I.R.A.P., dovevano essere considerati apportando "le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi". Pertanto, la parziale indeducibilità delle spese oggetto della presente analisi non riguarda l'I.R.A.P., nella cui base imponibile saranno pertanto completamente deducibili (ovviamente se relative all'attività d'impresa).

Le novità normative in dettaglio

1. **I.V.A.** -- Il comma 28 bis **sopprime** dall'art. 19 bis 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, **l'indetraibilità oggettiva riguardo alle prestazioni alberghiere e alle somministrazioni di alimenti e bevande**; pertanto, l'I.V.A. assolta potrà essere detratta senza alcuna limitazione oggettiva, tuttavia sempre considerando quanto previsto a livello di principio generale dall'art. 19 del D.P.R. 633/1972, e cioè che è detraibile l'imposta assolta o dovuta in relazione ai beni e servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione. L'eliminazione dell'indetraibilità oggettiva non rende quindi in via generica sempre e comunque detraibile l'I.V.A. assolta sugli acquisti di prestazioni alberghiere, alimenti e bevande: si dovrà, infatti, sempre fare riferimento all'inerenza della relativa spesa.

Una delicata questione si pone per i lavoratori autonomi nel caso in cui, per fruire della deducibilità delle spese alberghiere e di vitto senza la limitazione del tetto del 2% (si veda oltre nel punto 3.), facciano sostenere direttamente dal committente le spese ai sensi dell'art. 54 comma 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Si ricorda che per fruire di questo beneficio (che si concreta, in sostanza, nell'esclusione di queste spese dal tetto del 2%), il committente (cioè chi ha affidato l'incarico al lavoratore autonomo) deve ricevere dal prestatore del servizio di vitto o alloggio la fattura a lui intestata con esplicita indicazione del lavoratore autonomo che ha usufruito del vitto e alloggio. Il committente comunica al lavoratore autonomo l'ammontare della spesa sostenuta inviandogli copia della fattura. In questo momento il costo non è ancora deducibile per il committente, che contabilizzerà pertanto un debito verso il fornitore dell'alloggio/vitto e un credito verso il lavoratore autonomo. Quest'ultimo emetterà una parcella comprensiva anche della spesa per vitto e alloggio (assoggettando tutto l'importo a ritenuta) e potrà considerare il costo per la prestazione di vitto e alloggio completamente deducibile. Il committente ricevuta la parcella potrà contabilizzare la stessa, comprensiva del rimborso spese, quale costo

fiscalmente deducibile, chiudendo per compensazione il credito aperto verso il lavoratore autonomo al momento di contabilizzazione della spesa di vitto e alloggio.

Per consentire la detraibilità dell'I.V.A. al vero fruitore del servizio, e cioè il lavoratore autonomo, risulta a questo punto necessario che il committente, quale mandatario senza rappresentanza, rifatturi al lavoratore autonomo la prestazione di vitto e alloggio, non limitandosi, quindi, alla mera comunicazione dell'importo.

2. **I.V.A. – decorrenza modifica** -- Il comma 28 ter prevede che la soppressione dell'indetraibilità oggettiva di cui al punto che precede si applichi **a partire dalle operazioni effettuate a partire dal 1 settembre 2008**; a questo proposito si ricorda che ai fini dell'I.V.A. in linea generale le cessioni di beni mobili si considerano effettuate al momento della consegna o spedizione mentre le prestazioni di servizi all'atto del pagamento del corrispettivo. Tuttavia, se anteriormente al verificarsi dei predetti eventi sia stata emessa fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato o fatturato, alla data della fattura o a quella del pagamento. Genericamente, quindi, con riferimento alle prestazioni di servizi in oggetto, la possibilità di integrale detraibilità dell'I.V.A. assolta si avrà con riferimento alle prestazioni pagate o fatturate a partire dal 1 settembre 2008. Si raccomanda, tuttavia, di prestare molta attenzione a tal riguardo, anche per evitare di perdere l'opportunità di piena detrazione su operazioni che pur essendosi sostanzialmente svolte prima del 1 settembre da un punto di vista I.V.A. si considerano effettuate dopo detta data (ad esempio pernottamento effettuato il 30 agosto ma fatturato in settembre in relazione a pagamento fatto, appunto, in settembre).

3. **I.R.E.S. e I.R.P.E.F.** -- Il comma 28 quater introduce nel comma 5 dell'art. 109 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (norme generali sui componenti il reddito d'impresa – definizione del cd. "principio di inerenza") **la deducibilità nella misura limitata al 75% delle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95, e cioè di quelle relative a trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai soggetti titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa** (oggi prevalentemente soggetti legati da rapporti di cd. "lavoro a progetto"). Queste ultime, pertanto, rimangono integralmente deducibili con i limiti quantitativi previsti dal medesimo comma 3 dell'art. 95 (ammontare giornaliero non superiore a Euro 180,76, Euro 258,23 per le trasferte all'estero). Rimane ovviamente fermo che comunque le predette prestazioni e somministrazioni devono continuare a rispettare il principio di inerenza stabilito dal modificato comma 5 dell'art. 109 ai fini della deducibilità, se pur parziale.
Inoltre, nell'art. 54 comma 5 del D.P.R. n. 917/1986 (determinazione del reddito di lavoro autonomo – deducibilità di spese per prestazioni alberghiere, somministrazione alimenti e bevande, rappresentanza e congressi) **è stato pure previsto che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75% tuttavia confermando l'importo massimo di costo complessivamente deducibile pari al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.**
Si evidenzia che il dettato normativo letterale fa riferimento a prestazioni di servizi (prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande). Quindi, il puro acquisto o importazione di alimenti e bevande pare escluso dalla parziale indeducibilità, rimanendo peraltro in linea generale regolato dalle norme sulla deducibilità dei componenti il reddito d'impresa e delle spese di rappresentanza in particolare.

Queste norme sono state introdotte all'esclusivo fine di controbilanciare la perdita di gettito derivante dalla eliminazione della indetraibilità oggettiva dell'I.V.A. sopra vista. Esse, peraltro, generano dei problemi di coordinamento sistematico e di interpretazione assai rilevanti (come spesso accade, si inserisce una norma in maniera completamente avulsa dal contesto normativo in cui opererà).

Con particolare riferimento all'I.RE.S. (quindi l'imposta sulle società), le questioni aperte sono molteplici. Innanzitutto appare opportuno comprendere quali siano le spese oggetto della limitazione di deducibilità: escluse quelle per norma non rilevanti (spese di vitto e alloggio sostenuto in trasferta fuori dal territorio comunale sede di lavoro da dipendenti e titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa), rimangono sostanzialmente colpite dalle modifiche normative le spese per la gestione delle mense aziendali e servizi similari e quelle che hanno la natura di "rappresentanza", quindi, tipicamente, prestazioni di vitto e alloggio verso la clientela (normalmente "potenziale") o anche i fornitori. In tale contesto, notevoli problemi di coordinamento si pongono con le norme sulle, appunto, spese di rappresentanza nonché di pubblicità (art. 108 comma 2 del D.P.R. n. 917/1986). Con riferimento alle prime (spese di rappresentanza), si ricorda che l'art. 1 comma 33 della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Legge finanziaria per il 2008) ha previsto, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 (quindi generalmente il 2008), modificando l'art. 108 comma 2 citato), 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 stessa. Detto decreto alla data della presente circolare non è ancora stato emanato. Esso, tuttavia, per dettato normativo non potrà stabilire percentuali di indetraibilità, dovendosi limitare a fissare criteri con, al più, limiti in valore assoluto al di sopra dei quali la deducibilità potrà essere negata. Pertanto, si pone il problema di capire se la percentuale del 75% andrà applicata all'intero ammontare della spesa di rappresentanza costituita da prestazioni alberghiere e/o di somministrazione di alimenti e bevande, con la conseguenza che il 25% di costo indeducibile costituisce già di per sé applicazione della norma sulle spese di rappresentanza senza dover rispettare i criteri e principi di cui all'emanando decreto previsto dall'art. 108, oppure se innanzitutto e in ogni caso dovrà essere verificata l'inerenza della spesa secondo il predetto decreto e poi sull'importo conseguentemente deducibile si dovrà considerare la percentuale - 25% - di indeducibilità. Non è cosa di poco conto nel caso le spese di questa natura siano di ammontare significativo.

Qualora, poi, le spese alberghiere e di vitto potessero configurarsi come spese di pubblicità e propaganda, si pone il problema se l'integrale deducibilità stabilita dall'art. 108 comma 2 primo periodo, che è norma specifica, prevalga o meno sulla novità normativa della parziale indeducibilità.

Quale naturale corollario a tutto ciò si configura l'ulteriore questione riguardo all'ipotesi di prestazioni complesse, ossia nel caso in cui le spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande siano sostenute nell'ambito di un articolato evento che nel suo insieme costituisca spesa di pubblicità e propaganda - quindi in linea teorica deducibile al 100% - ovvero anche di rappresentanza, quindi deducibile secondo i criteri e principi di cui al già citato emanando decreto. In questa ipotesi potrebbe essere assai difficile, se non impossibile, isolare le singole fattispecie in cui si concretizza nel suo insieme l'attività promozionale/pubblicitaria. In questi casi, infatti, normalmente l'organizzazione dell'evento è affidato a soggetti specializzati che a fronte del servizio reso richiedono un corrispettivo omnicomprensivo. Orbene, sembra di poter concludere che al fine di non svuotare di contenuto la modifica normativa in materia di parziale indeducibilità dei costi dei servizi in questione, sarà necessaria apposita distinta

indicazione delle singole componenti delle complessa prestazioni riferite a vitto e alloggio.

Simili problematiche si pongono anche nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo. Con riferimento alle spese alberghiere e di ristorazione qualificabili come spese di rappresentanza si tratta di capire se, come dovrebbe, rientreranno con la deducibilità al 75% oppure no nel "tetto" massimo del 1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Infine, per quanto riguarda le medesime spese sostenute nell'ambito di convegni e corsi, occorre riflettere se la deducibilità al 50% prevista per le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale già comprenda la "nuova" quota indeducibile del 25% per le spese di vitto e alloggio incluse nel costo complessivo dell'evento, ovvero se sia necessario scorporarle riducendone l'ammontare al 75% per poi ricomprenderle nuovamente nella spesa complessiva ai fini della determinazione della quota indeducibile del 50%. Sembrerebbe di no, dato che espressamente l'art. 54 comma 5 ultimo periodo del D.P.R. 917/1986 indica che "... le spese di partecipazione a convegni ..., incluse quelle di viaggio e soggiorno ..., sono deducibili nella misura del 50% ...".

Inoltre, tenuto conto anche di quanto indicato dal Ministero con la circolare 4 agosto 2006, n. 28, paragrafo 38 (alla fine), parrebbe che la limitata deducibilità al 75% colpisca anche le prestazioni di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del lavoratore autonomo e da questi addebitate nella relativa parcella (unico caso in cui, seguendo l'apposita procedura, dette spese erano integralmente deducibili nella determinazione del reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 54 comma 5 del D.P.R. 917/1986). Si ricorda ancora una volta che per fruire di questo beneficio (che si concreta, in sostanza, nell'esclusione di queste spese dal tetto del 2%), il committente (cioè chi ha affidato l'incarico al lavoratore autonomo) deve ricevere dal prestatore del servizio di vitto o alloggio la fattura a lui intestata con esplicita indicazione del lavoratore autonomo che ha usufruito del vitto e alloggio. Il committente comunica al lavoratore autonomo l'ammontare della spesa sostenuta inviandogli copia della fattura. In questo momento il costo non è ancora deducibile per il committente, che contabilizzerà pertanto un debito verso il fornitore dell'alloggio/vitto e un credito verso il lavoratore autonomo. Quest'ultimo emetterà una parcella comprensiva anche della spesa per vitto e alloggio (assoggettando tutto l'importo a ritenuta) e potrà considerare il costo per la prestazione di vitto e alloggio completamente deducibile. Il committente ricevuta la parcella potrà contabilizzerà la stessa, comprensiva del rimborso spese, quale costo fiscalmente deducibile, chiudendo per compensazione il credito aperto verso il lavoratore autonomo al momento di contabilizzazione della spesa di vitto e alloggio.

Per le implicazioni I.V.A. si veda quanto sopra indicato al punto 1..

Su tutto ciò si è in attesa anche di apposita circolare ministeriale che pur non essendo fonte né interpretativa né di obbligo alcuno potrà comunque, si spera, offrire qualche utile spunto di riflessione al riguardo. Detta circolare, secondo la stampa specializzata, è attesa nei prossimi giorni.

4. **I.RE.S. e I.R.PE.F. – decorrenza modifica** -- Il comma 28 quinquies prevede che le disposizioni di cui al comma 28 quater (vedi punto 3.) entrino in vigore a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008 (quindi generalmente il 2009). Sembrerebbe quindi esserci tempo per chiarimenti e impostazioni contabili necessarie al fine di rendere agevole il calcolo del reddito imponibile. Non è tuttavia così, in quanto è stabilito che comunque nella determinazione degli acconti dovuti per il medesimo periodo d'imposta (il 2009 quindi), l'imposta del periodo precedente (il 2008) è determinata applicando le nuove disposizioni. Ecco che, pertanto, è urgente capire già con estrema urgenza come comportarsi.

Aspetti operativi: la documentazione delle spese

In relazione alla possibilità di detrazione dell'I.V.A. sulle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande è necessario analizzare brevemente il comportamento necessariamente da tenere da un punto di vista di documentazione delle spese.

In ogni e qualsiasi caso il dipendente o collaboratore dovrà richiedere al prestatore del servizio l'emissione di relativa **fattura**. La semplice ricevuta fiscale, infatti, non è documento idoneo per la detrazione dell'imposta assoluta per rivalsa, in quanto non prevede la separata annotazione dell'I.V.A.. La fattura dovrà:

- essere intestata – con piena e completa indicazione dei dati - direttamente all'impresa per la quale il dipendente o collaboratore sta sostenendo la spesa;
- oltre agli altri elementi obbligatori di legge (tra cui natura, qualità e quantità del servizio prestato), indicare anche il fruitore (dipendente o collaboratore) del servizio con la specifica qualifica; nella nota spese il dipendente o collaboratore indicherà anche il motivo del sostenimento della spesa: ciò assume oggi una importanza significativa in quanto, come indicato nel punto 3. in precedenza, solo le spese sostenute nell'ambito di trasferte fuori dal comune sede di lavoro sono integralmente deducibili; ecco che, quindi, una completa e corretta documentazione e descrizione delle trasferte assume maggiore criticità rispetto al passato.

Appare opportuno sottolineare che la facoltà di detrarre l'I.V.A. sulle spese in questione comporterà un aggravio amministrativo, in quanto determina l'obbligo di registrazione delle relative fatture, adempimento non dovuto nel caso di indetraibilità.