

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

VIA SANTA RADEGONDA, 11

20121 - MILANO

TEL:+ 39 02 7211751 – FAX: +39 02 72117575

E-MAIL: studio.milano@stsnet.it

C. F. E P. IVA: 03022160109

ANTONIO ARGENIO ⁽¹⁾⁽²⁾
PIETRO BESSI ⁽¹⁾⁽²⁾
FEDERICO CALISSANO ⁽¹⁾⁽²⁾
VINCENZO CAMPO ANTICO ⁽¹⁾⁽²⁾
GIOVANNI CIURLO ⁽¹⁾⁽²⁾
EMILIO MARTINOTTI ⁽¹⁾⁽²⁾
ANDREA VILLA ⁽¹⁾⁽²⁾

Milano, 4 settembre 2008

Ai Signori Clienti
Loro Sedi

GABRIELLA ALLODI ⁽¹⁾⁽²⁾
SIMONE BACCHIERI ⁽¹⁾⁽²⁾
SIMONA BACCO ⁽¹⁾⁽²⁾
MICHELE BARDI ⁽¹⁾
MARCO BRAGHERO
CINZIA CALAPAI
PIETRO CAPPÀ ⁽¹⁾⁽²⁾
STEFANIA CARETTO ⁽¹⁾⁽²⁾
FIORELLA CARLOMAGNO
ANDREA CHIODI ⁽¹⁾⁽²⁾
LUCA CIURLO ⁽¹⁾⁽²⁾

CIRCOLARE N. 9/ 2008

Oggetto: Decreto Legge n. 112 del 25 giugno 2008 – Prestazioni alberghiere e di ristorazione.

PAOLO CRICCHIO
VALENTINA FERRANTE
ALICE FINAMORE
GIOVANNA GALARDI ⁽¹⁾⁽²⁾
VALENTINA GANZAROLLI
MICHELE GIRARDI ⁽¹⁾⁽²⁾
FABRIZIO GNECCO ⁽¹⁾
FRANCESCO ISOTTA
VALERIA MASSOLLO
BIAGIO MEGA ⁽¹⁾
PIETRO MELIS ⁽¹⁾⁽²⁾
SABRINA PIRAS
TONY PRATA ⁽¹⁾⁽²⁾
ALESSANDRA PRELE ⁽¹⁾⁽²⁾
EMANUELE PUCCI ⁽¹⁾⁽²⁾
ELEONORA RIZZO ⁽¹⁾⁽²⁾
ALESSANDRA SAGARESE ⁽⁵⁾
ALESSANDRO SAPIA ⁽¹⁾⁽²⁾
FEDERICO STRICAGNOLO
SILVIA TRAVERSO ⁽¹⁾⁽²⁾
SIMONA VALEAN ⁽¹⁾
MARIA GRAZIA VANTAGGIATO ⁽¹⁾⁽²⁾

In data 18 giugno 2008, il Governo ha approvato la c.d. “Manovra d’estate 2008”, le cui principali disposizioni, contenute nel Decreto Legge n. 112 del 25 giugno 2008 (nel seguito anche il “Decreto”), sono state oggetto di conversione con Legge n. 133 del 6 agosto 2008 ed oggetto di un nostro primo commento con Circolare n. 8/2008.

In particolare, nell’ambito delle modifiche apportate dal Governo in sede di conversione del Decreto (e per quanto qui di specifico interesse con riferimento al tema detraibilità/deducibilità dei costi per prestazioni alberghiere e di ristorazione), sono state introdotte due diverse disposizioni (articolo 83, comma 28-bis e comma 28-*quater* della Legge di conversione) con le quali rispettivamente (i) sono state soppresse le attuali limitazioni del diritto alla detrazione dell’Iva afferente i servizi alberghieri e di ristorazione contenute nell’art.19-*bis*1, comma 1, lett. e), del DPR n. 633 del 1972 e (ii) è stato modificato il regime di deducibilità dei costi relativi alle prestazioni alberghiere e di ristorazione ai fini della determinazione del reddito d’impresa e del reddito di lavoro autonomo.

Consulenti esterni:

MASSIMO CALISSANO ⁽³⁾
ENZO LOMBARDO ⁽⁴⁾

(i) Modifiche al regime di detrazione Iva (articolo 83, comma 28-bis della Legge di conversione del Decreto)

ROMA
00185 – VIA PARIGI, 11
TEL.+39 06 45211010 FAX +39 06 45211020
E-MAIL: studio.roma@stsnet.it

GENOVA
16121 – PIAZZA DELLA VITTORIA, 8/20
TEL.+39 010 553241 FAX +39 010 5532460
E-MAIL: studio.genova@stsnet.it

TORINO
10121 – CORSO MATTEOTTI, 12
TEL.+39 011 5119101 FAX +39 011 5920226
E-MAIL: studio.torino@stsnet.it

A seguito dell’introduzione dell’articolo 83, comma 28-bis della Legge di conversione del Decreto, **tutti i soggetti Iva** (esercenti imprese, arti o professioni) **potranno detrarre l’imposta relativa alle somministrazioni di pasti e prestazioni alberghiere dai medesimi fruite**, sempreché le spese in questione risultino inerenti all’attività imprenditoriale o professionale esercitata (secondo il principio generale posto dall’art.19, comma 1, del DPR n. 633 del 1972) e a meno che non sussistano ulteriori specifici limiti alla detrazione del tributo previsti dall’art. 19-*bis*1 dello stesso DPR n. 633 del 1972.

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Sotto tale ultimo profilo, poiché la nuova disposizione non modifica la disposizione contenuta nell'art. 19-*bis*1, lett. h), dello stesso DPR n. 633 del 1972, che limita la detrazione dell'imposta relativa alle spese di rappresentanza come definite ai fini delle imposte sul reddito, nel novero di tali spese potrebbero rientrare anche quelle in questione sostenute per motivi di rappresentanza ed i cui beneficiari risultano essere clienti, fornitori o altri soggetti, con la conseguente indetraibilità delle stesse.

Ai sensi dell'articolo 83, comma 28-*ter* della Legge di conversione del Decreto, la nuova disposizione troverà applicazione con riferimento alle operazioni effettuate a partire dal **1° settembre 2008**. Si precisa al riguardo che, trattandosi di prestazioni di servizi, il momento di effettuazione dell'operazione è individuato (dall'art. 6, terzo e quarto comma, del DPR n. 633 del 1972) nel momento del pagamento del corrispettivo, o, se precedente, in quello di emissione della fattura.

Sarà pertanto necessario, al fine di poter beneficiare della detrazione in parola, che i dipendenti e i collaboratori in trasferta pretendano l'emissione di una fattura giustificativa dei costi sostenuti.

In sostanza, a seguito della novità introdotte:

- i) **è detraibile al 100% l'Iva** afferente alle spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **sostenute da dipendenti e collaboratori in trasferta**. In questo caso, il dipendente dovrà pretendere l'emissione di una fattura, con l'indicazione separata dell'imposta, che consenta la registrazione, contabilizzazione e detrazione dell'Iva. Tale fattura dovrà essere intestata direttamente alla società per la quale il dipendente o il collaboratore sta sostenendo la spesa, con l'indicazione della denominazione sociale e del domicilio fiscale del committente-società;
- ii) **è indetraibile l'Iva relativa** alle spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **sostenute dalla società per i propri clienti**, se qualificabili quali spesa di rappresentanza - in quanto "*sostenute dai contribuenti per offrire al pubblico una immagine positiva di se stessi e della propria attività nonché per promuovere l'acquisizione e il consolidamento del proprio prestigio*" (Cfr. Circolare Ministeriale 328/E del 24 dicembre 1997).
Rimane detraibile l'IVA relativa alle spese di rappresentanza se il costo unitario delle prestazioni è inferiore ad € 25,82.

(ii) Modifiche al regime di determinazione del reddito d'impresa e del reddito di lavoro autonomo (articolo 83, comma 28-*quater* della Legge di conversione del Decreto)

In corrispondenza delle nuove disposizioni introdotte in materia di detrazione dell'Iva, l'articolo 83, comma 28-*quater* della Legge di conversione del Decreto, ha modificato anche il regime di deducibilità dei costi relativi alle prestazioni alberghiere e di ristorazione ai fini della determinazione del reddito d'impresa e del reddito di lavoro autonomo.

In particolare, **in materia di reddito d'impresa**, all'articolo 109, comma 5, del TUIR, viene introdotta una ulteriore previsione per cui "*le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento*".

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Giusta la previsione dell'art. 95, comma 3, del TUIR, sono, quindi, escluse dal nuovo regime di deducibilità limitata le spese di vitto e alloggio sostenute dalle imprese per le trasferte effettuate fuori del territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa per le quali continuano ad operare le regole di deducibilità entro i limiti fissati dal citato articolo 95, comma 5, del TUIR.

Devono, parimenti, considerarsi fuori dell'ambito applicativo della nuova disposizione i costi relativi alle spese di ristorazione sostenute in favore di dipendenti o collaboratori per trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale; ai sensi dell'articolo 51, comma 5, del TUIR, le indennità o i rimborsi riconosciuti a questo titolo concorrono, infatti, a formare il reddito di lavoro dipendente o di collaborazione e, di conseguenza, costituiscono spese per prestazioni di lavoro che devono ritenersi del tutto inerenti alla produzione del reddito e, quindi, interamente deducibili per l'impresa.

Più problematico appare il coordinamento tra la nuova misura di limitazione dei costi relativi a prestazioni alberghiere e di ristorazione e quella disposta in materia di spese di rappresentanza, nelle quali i predetti costi trovano spesso collocazione.

Sul punto si attendono chiarimenti da parte dell'amministrazione finanziaria.

In sostanza, a seguito della novità introdotte:

- i) **rimangono deducibili ai fini IRES, nella misura stabilita dall'articolo 95, comma 5, del Tuir** (limite giornaliero 180,76 euro per trasferte in Italia e 258,23 euro per trasferte all'estero), le spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **sostenute in favore di dipendenti o collaboratori per trasferte effettuate fuori dal territorio comunale;**
- ii) in attesa di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, **rimangono totalmente deducibili ai fini IRES** le spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **sostenute in favore di dipendenti o collaboratori per trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale;**
- iii) in attesa di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, **si ritiene prudentiale applicare ai fini IRES (solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008)** alle spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande **sostenute dalla società per i propri clienti** (in quanto qualificabili quali spese di rappresentanza) **il doppio limite** inizialmente della verifica **dell'inerenza** (articolo 108 del Tuir) e successivamente **della deducibilità al 75%** della componente considerata fiscalmente inerente.

Analogha modifica è apportata all'articolo 54, comma 5, del TUIR, in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo. Secondo la nuova norma, infatti, *"le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo non superiore al due per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta"*.

Sembrerebbe che, sempre entro il predetto limite del due per cento, la deducibilità delle predette spese debba essere riconosciuta nella misura del 75 per cento delle spese sostenute per prestazioni alberghiere e di ristorazione.

STUDIO TRIBUTARIO SOCIETARIO

Si precisa infine che, ai sensi dell'articolo 83, comma 28–*quinquies* della Legge di conversione del Decreto, le disposizioni modificative degli articoli 109 e 54 del TUIR “*entrano in vigore (rectius, si applicano) a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008*”; tuttavia, per il calcolo degli acconti dovuti per il predetto periodo di imposta si assume come imposta di riferimento quella che risulterebbe applicando le nuove regole.

Restiamo a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti.

Studio Tributario Societario