

## Le Circolari della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro

**N. 9 del 21 Dicembre 2009**

### **Oggetto: SPESE VIAGGIO E SOGGIORNO – SPESE DI RAPPRESENTANZA IVA, IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP**

#### **Premessa**

Il trattamento tributario delle spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, nonché delle spese di rappresentanza, ha subito, ad opera della finanziaria per il 2008, della manovra d'estate 2008 (D.L. 112/2008) e del D.M. attuativo 19 novembre 2008, importanti modifiche. Tali novità determinano, tra l'altro, una significativa ingerenza nelle dinamiche applicative delle procedure inerenti i rimborsi spese per vitto e alloggio delle aziende. Occorre, inoltre, osservare che la disciplina delle spese di vitto e alloggio e quella delle spese di rappresentanza hanno tra loro numerosi punti di contatto che in taluni casi comportano sovrapposizioni e criticità. Ed infatti, l'insieme delle nuove disposizioni che ha riguardato la disciplina Iva, imposte sui redditi e Irap, ha generato un quadro assai articolato e complesso. Peraltro, i chiarimenti ad oggi forniti dall'amministrazione finanziaria non sono riusciti a esaurire i numerosi aspetti controversi della nuova disciplina e, in taluni casi, le prese di posizione dell'Agenzia hanno suscitato perplessità in dottrina. Va ad ogni modo dato atto che l'Agenzia nella circolare quadro n. 34 del 31 luglio 2009 sulle spese di rappresentanza, ha fornito chiarimenti con riferimento ad alcune fattispecie prospettate a suo tempo dalla Fondazione Studi, confermando alcune delle soluzioni interpretative proposte.

In materia di rimborsi spese dipendenti e collaboratori, va inoltre ricordata la problematica concernente l'istituzione del libro unico del lavoro, anch'essa di particolare rilievo operativo, con riferimento alla il Ministero del lavoro ha fornito importanti chiarimenti con l'obiettivo di fornire indicazioni concrete agli operatori.

#### **1. Le fonti normative**

Le nuove disposizioni trovano origine nei seguenti provvedimenti normativi:

- **Decreto Legge n. 223 del 4 luglio 2006, art. 36, co. 29 lett. a)** – nell'ambito della determinazione del reddito di lavoro autonomo, in deroga alla disposizione che prevede la deducibilità delle spese di vitto e alloggio nei limiti del 2% dei compensi, ha introdotto la deduzione integrale delle spese sostenute per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande, laddove pagate dal committente e dal professionista indicate nella propria fattura;

- **Legge 24 dicembre 1997, n. 244** (finanziaria 2008) - ha modificato l'art. 108 del Tuir, comma 2, secondo e terzo periodo, disponendo che le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se:
  - a – rispondenti ai requisiti di inerenza determinati da apposito decreto (disposizione poi attuata mediante il DM 19 novembre 2008), anche in funzione della natura e della destinazione delle spese;
  - b – rispondenti ai requisiti di congruità determinati dal predetto decreto in funzione del volume dei ricavi (e proventi) della gestione caratteristica e dell'attività internazionale dell'impresa;
- **DM 19 novembre 2008, pubblicato in data 15/1/2009** - attuativo delle disposizioni del citato art. 108 del Tuir, ha individuato la nozione di spese di rappresentanza, escludendo espressamente dalla neointrodotta disciplina le spese di viaggio, vitto e alloggio, offerte a clienti anche potenziali, nelle specifiche circostanze elencate nel comma 5 dell'articolo 1 del predetto decreto; ha individuato i limiti di deducibilità in proporzione ad alcuni scaglioni di ricavi (e proventi) dell'azienda, prevedendo disposizioni di favore per le imprese neo costituite per i periodi in cui non hanno ancora prodotto ricavi;
- **Decreto Legge n. 112 del 25 giugno 2008, art. 83 comma 28-bis e 28-ter** – ha abrogato, con decorrenza dal 1° settembre 2008, la disposizione (contraria alle norme UE) contenuta nell'art. 19 - bis1 del DPR n. 633/72 che disponeva indetraibilità dell'IVA assolta sulle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione;
- **Decreto Legge n. 112/2008, art. 83 comma 28-quater lettera a)** - ha modificato l'articolo 109 comma 5 del TUIR prevedendo, a decorre dall' 1 gennaio 2009, ai fini della determinazione della base imponibile del reddito d'impresa e, la deducibilità limitata al 75%, delle spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione, fatta eccezione per quelle riferite ai dipendenti e collaboratori in trasferta.
- **Decreto Legge n. 112/2008, comma 28-quater lettera b)** – nell'ottica di uniformare la disciplina delle imprese e dei professionisti, ha modificato l'articolo 54 comma 5 del TUIR, prevedendo a decorre dal 1 gennaio 2009 la deducibilità limitata al 75% delle spese di vitto e alloggio ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte sul reddito di lavoro autonomo;
- **Decreto Legge n. 112 del 25 giugno 2008, art 39** – ha introdotto l'obbligo di istituzione del libro unico sul lavoro e dell'annotazione sul medesimo delle spese rimborsate a dipendenti e collaboratori anche in occasione di trasferte.

## 2. La prassi di riferimento

I chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate, sono contenuti nella:

- **Circolare n. 47 del 18 giugno 2008** - è stato chiarito che la deducibilità integrale delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, per i soggetti esercenti attività di lavoro autonomo (professionisti ed artisti), è subordinata alla particolare procedura in ragione della quale tali spese devono essere sostenute direttamente dal committente per conto del professionista e da quest'ultimo addebitate in fattura;
- **Circolare n. 53 del 05 settembre 2008** – è la circolare quadro in materia di costi e spese di vitto e alloggio, con la quale l'Agenzia delle entrate si è espressa sulle novità in materia di detraibilità IVA e di deducibilità ai fini delle imposte sul reddito delle spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande;
- **Circolare n. 6 del 3 marzo 2009** - mediante la quale, con la formula risposta a quesiti, l'Agenzia ha fornito indicazioni in materia di detraibilità IVA, di deducibilità ai fini delle imposte sul reddito e ai fini IRAP, delle spese per prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande con riferimento, tra l'altro:
  - o alla perdita della deducibilità ai fini delle imposte sul reddito nel caso di rinuncia alla detrazione dell'IVA;

- alle procedure documentali di co-intestazione delle fatture nel caso di spese sostenute da soggetto diverso dal fruitore del servizio;
  - al trattamento delle spese in argomento rimborsate agli amministratori;
  - al trattamento delle predette spese rimborsate ai soci di società di persone;
  - al trattamento tributario delle spese sostenute per trasferte dei dipendenti e collaboratori nell'ambito del territorio comunale;
  - al trattamento tributario dei servizi di mensa e buoni pasto;
- **Risoluzione n. 84 del 31 marzo 2009** - l'Agenzia delle entrate ha confermato la non deducibilità ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA non detratta (sia per mancata richiesta della fattura, sia per mera scelta del contribuente), sostenendo altresì, seppure in mancanza di qualunque supporto normativo, la indeducibilità anche ai fini IRAP dell'IVA non detratta per i soggetti che determinano la base imponibile con il metodo cd. da bilancio (articolo 5 del D.Lgs. 446/1997);
  - **Circolare n. 34 del 13 luglio 2009** - circolare quadro relativa alle spese di rappresentanza che illustra le disposizioni contenute nel DM attuativo 19 novembre 2008;
  - **Risoluzione n. 225 del 18 agosto 2009** – con la quale, in risposta ad un quesito, l'Agenzia ha chiarito che le spese di vitto e alloggio sostenute dalle imprese sono deducibili in via generale per il 75% del loro ammontare, salva l'ipotesi che queste costituiscano oggetto dell'attività d'impresa.

#### **4. La decorrenza delle nuove disposizioni**

Le nuove disposizioni si distinguono per la diversa decorrenza che interessa ciascuna di esse:

- la piena detraibilità dell'iva relativa a spese di vitto e alloggio che non costituiscono spese di rappresentanza, decorre dal 1° settembre 2008;
- la limitata deducibilità al 75%, ai fini delle imposte sui redditi delle predette spese di vitto e alloggio, decorre dal 1° gennaio 2009;
- i nuovi criteri di deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle spese di rappresentanza tracciati dal DM 19 novembre 2009, retroagiscono al 1° gennaio 2008.

Come già detto, il comma 28-ter del D.L. n. 112/08 ha stabilito che le disposizioni che prevedono la piena detraibilità dell'iva per spese di vitto e alloggio, si applicano a decorrere dal 1 settembre 2008. Tuttavia, posto che la disposizione trae le proprie fondamenta dalla illegittimità della normativa italiana rispetto ai precetti della UE, in linea di principio si apre la porta per chiedere il rimborso dell'iva precedentemente non detratta nei limiti dei 48 mesi precedenti: trattasi, tuttavia, di possibilità più teorica che pratica, poiché la richiesta di rimborso comporterebbe contestualmente l'obbligo di riconoscere all'Erario la maggior imposta sui redditi e Irap derivante dal minor costo deducibile costituito dall'iva originariamente non detratta.

Inoltre, il rimborso competerebbe solo laddove l'acquisto fosse documentato da fattura e questa fosse stata annotata sul registro Iva acquisti. Presupposti che non è scontato possano essere dimostrati per questa tipologia di spese, in considerazione del comportamento oramai consolidato di registrare le medesime solo sul libro giornale.

Come si vedrà nel prosieguo, la nozione di spesa di rappresentanza ai fini delle imposte sui redditi, definita dal DM 19 novembre 2008 (oltre commentato), ha rilievo anche ai fini dell'IVA talché, tutte le volte che la spesa per prestazioni alberghiere e di ristorazione è qualificata ai sensi del citato DM come spesa di rappresentanza, la detrazione IVA non è

consentita. Da qui una ulteriore criticità: posto che il richiamato DM 19 novembre 2008, attuativo delle disposizioni del citato art. 108 del Tuir, è stato pubblicato solo il 15/1/2009 e che le sue disposizioni *“si applicano alle spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007”*, è evidente che il periodo 1° settembre 2008 - 15 gennaio 2009 in cui l'iva su alberghi e ristoranti è stata detratta potrebbe essere a rischio, in quanto non si conoscevano ancora i casi i cui le predette spese dovessero considerarsi di rappresentanza. Tuttavia, l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 34 del 2009, sulla specifica questione ha chiarito che, dal momento in cui è stata operata la detrazione la nuova disciplina non era nota al contribuente, lo stesso potrà effettuare il conguaglio della detrazione in sede di dichiarazione annuale IVA senza applicazione di sanzioni o interessi moratori, sulla base del principio di tutela dell'affidamento ai sensi dell'articolo 10, comma 2, dello Statuto del Contribuente. Il conguaglio della detrazione, prosegue l'Agenzia, può essere operato anche in diminuzione, nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia, invece, detratto l'imposta ritenendola erroneamente afferente ad una spesa qualificabile come spesa di rappresentanza.

#### **5. La detraibilità dell'Iva delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande e la disciplina delle spese di rappresentanza**

Il comma 28-bis dell'articolo 83 del D.L. 112/2008, come detto introdotto per evitare una condanna da parte della UE a seguito della apertura della procedura di infrazione da parte della Commissione europea, ha abrogato la disposizione che prevedeva la indetraibilità oggettiva dell'IVA assolta sulle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, mediante la modifica della lettera e) del comma 1 dell'articolo 19-bis del DPR 633/72. Quindi, laddove dimostrato che i predetti costi siano inerenti l'attività svolta, l'iva è detraibile senza limitazioni.

Sin d'ora va sottolineata la criticità costituita dal fatto che le spese di vitto e alloggio che fruiscono di una loro specifica disciplina ai fini dell'iva e delle imposte sui redditi ad opera del citato decreto legge n. 112/2008, laddove sostenute per essere offerte a soggetti terzi rispetto all'azienda, potrebbero, si vedrà nel prosieguo un' ampia casistica, costituire spese di rappresentanza. Ciò comporta il soggiacere alle conseguenti, diverse, regole disposte dall'art. 19bis1 del DPR n. 633/72 (completa indetraibilità Iva) e dalla disciplina delle imposte sui redditi tracciate dal DM 19/11/2009 (deducibilità in proporzione ai ricavi). Posto che il distinguo si basa su fattispecie che comportano una analisi caso per caso, ciò costituisce uno degli aspetti maggiormente critici dal punto di vista operativo.

##### **5.1 La detraibilità Iva e gli obblighi documentali**

Ciò detto, il comma 1 dell'articolo 19 del DPR 633/72, prevede che l'IVA è detraibile se è stata addebitata in fattura a titolo di rivalsa. Come precisato dalla circolare n. 53/2008, la detrazione dell'imposta pagata sulle prestazioni in esame presuppone il possesso della fattura la quale deve essere espressamente richiesta non oltre il momento di effettuazione dell'operazione, atteso che le prestazioni alberghiere e le somministrazione di alimenti e bevande sono menzionate tra le operazioni per le quali l'emissione del predetto documento è obbligatoria solo se richiesta dal cliente (articolo 22, primo comma, n. 2).

Per perfezionare la detrazione IVA, le fatture devono essere registrate sul registro IVA Acquisti, tuttavia l'annotazione delle medesime può avvenire adottando la modalità semplificata prevista all'art. 6 del DPR n. 695 del 1996, laddove esse siano di importo unitario non superiore ad € 154,94. Tale disposizione consente di registrare un documento riepilogativo (normalmente mensile o trimestrale a seconda della periodicità della liquidazione Iva) nel quale sono indicati i numeri

progressivi attribuiti dal destinatario delle fatture, l'ammontare complessivo dell'imponibile diviso per aliquota e l'ammontare dell'imposta.

Inoltre, la citata circolare n. 53/08 precisa che se il soggetto che fruisce della prestazione alberghiera e di somministrazione di alimenti e bevande sia diverso dall'effettivo committente di tali servizi, per poter operare la detrazione è necessario che la fattura rechi anche l'intestazione di tale soggetto committente.

Sembra quindi pacifico che, fermo restando la necessaria presenza dei principi di inerenza ed afferenza previsti dall'articolo 19 del DPR 633/72, in via di principio una azienda possa detrarre l'IVA relativa a servizi posti a suo carico ma resi dall'albergatore o dal ristoratore ad un soggetto terzo che, ad esempio, ha un rapporto di committenza con l'azienda medesima.

E' il caso, ad esempio, delle spese di albergo e ristorante riferite a dipendenti di imprese terze a cui l'azienda ha commissionato opere o servizi che comportano impiego di personale e prestazioni fuori sede. A tali conclusioni sembra legittimo pervenire tenuto conto che la predetta Circolare prosegue affermando: *"Ad esempio, il datore di lavoro potrà detrarre l'imposta relativa alle prestazioni rese al proprio dipendente in trasferta qualora risulti cointestatario della fattura."* Trattasi di esempio, peraltro indiscutibilmente più frequente del precedente che, tuttavia, non sembra di ostacolo alle conclusioni cui si è ora pervenuti. D'altronde la lett. b) dell'art. 50 del TUIR disciplina l'ipotesi in cui un dipendente percepisce un emolumento da un "terzo soggetto" (rispetto al proprio datore di lavoro) per un incarico affidatogli dal "terzo" medesimo su segnalazione del suo datore di lavoro "naturale, talchè sembra indubitabile che il terzo possa anche farsi carico delle relative spese di trasferta del soggetto terzo.

Posto che la cointestazione della fattura presenta aspetti problematici in caso di un numero elevato di fruitori del servizio, la circolare n. 6/2009 ha in merito ulteriormente precisato che i dati del soggetto fruitore del servizio devono essere indicati in fattura, ovvero in una apposita nota a essa allegata. Tale ultima soluzione, assai apprezzabile, viene incontro a quei gestori dei predetti servizi i cui software non consentono di indicare sulla fattura contemporaneamente l'intestatario e il fruitore, ovvero elimina il problema pratico di indicare sul documento di spesa, analiticamente, i singoli soggetti fruitori laddove questi dovessero essere molto numerosi. S'immagini, ad esempio, nel settore dell'edilizia in cui lavorano talvolta nello stesso cantiere più squadre di operai di diverse imprese cui l'impresa principale ha subappaltato fasi o parti del lavoro e che per accordi intervenuti si fa carico delle spese di soggiorno dei dipendenti delle imprese subappaltatrici. O ancora, nel settore dell'informazione televisiva, in cui le *troupe* (fonici, *cameraman*, giornalisti, tecnici luci) magari dipendenti o collaboratori di imprese diverse, sono coordinate da un capo *troupe* dell'impresa committente che fa fronte a tutte le spese di trasferta.

1.1

### **La mancanza della fattura e la sua mancata annotazione nei registri Iva**

Tanto premesso, si osserva che, l'Agenzia delle entrate, prima nella circolare n. 6 del 2009 e poi nella risoluzione n. 84 del 31 marzo 2009 ha fatto presente che in mancanza di fattura, ovvero in mancanza di registrazione della stessa nel libro Iva, l'imposta non è detraibile e non è neanche deducibile ai fini delle imposte sui redditi e Irap. L'Agenzia, in particolare, ha affermato: *"In definitiva, con riferimento alle spese alberghiere e di ristorazione si è del parere, che:*

- *il contribuente che, essendo in possesso di fattura relativa a tali prestazioni, abbia scelto di non detrarre l'IVA;*
- *il contribuente che disponga di un documento, relativo a tali prestazioni in cui non è evidenziata l'IVA,*

*non possano dedurre dalla base imponibile IRES e dalla base imponibile IRAP l'IVA compresa nel costo sostenuto per le prestazioni alberghiere e di ristorazione prima menzionate.*

La presa di posizione ha comportato in dottrina viva perplessità, poiché si è sottolineato che i requisiti di inerenza, certezza e oggettiva determinabilità del costo dato dall'IVA non detratta, sanciti dall'art. 109, comma 1, del Tuir, sono nel caso di specie indubitabilmente presenti e ciò di per se autorizza alla deduzione ai fini delle imposte dirette. Tuttavia, l'Agenzia facendo presumibilmente riferimento all'articolo 99, comma 1 del Tuir, laddove dispone che *"Le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione"*, ne sostiene la non deducibilità nel caso in esame. Il chiarimento dell'Agenzia si basa sul fatto che *"l'indetraibilità IVA, nei casi di cui sopra, non deriverebbe da cause oggettive che precludono l'esercizio del relativo diritto, bensì da una scelta soggettiva del contribuente."*

La ricostruzione giuridica dell'Agenzia non sembra condivisibile poiché l'articolo 99 del Tuir nella parte in cui si prevede l'impossibilità di dedurre ai fini delle imposte sui redditi le imposte per cui è prevista la rivalsa anche facoltativa, non è riferibile all'Iva posto che per questa imposta vi è strutturalmente solo la *possibilità* di detrazione e non anche *l'obbligo* (cfr. articolo 19 del DPR n. 633/1972 e Direttiva 2006/112/Ce.). Al riguardo si osserva che lo stesso Ministero delle Finanze con risoluzione 19 gennaio 1980 prot. n. 9/869, ebbe modo di affermare che *"ove l'imposta pagata non possa, [ . . . ] essere totalmente o parzialmente dedotta da quella imputata ai cessionari e da versare, è di tutta evidenza l'insorgere di un onere che va ad influire sul risultato della gestione aziendale"*. Peraltro, tale principio, ebbe a proseguire il Ministero, *"opera anche nel caso in cui l'indetraibilità dipenda da una scelta dell'imprenditore quando il medesimo eserciti l'opzione per l'applicazione del regime semplificato di cui all'articolo 36-Bis del DPR 633/72."*

Dunque, l'indetraibilità dell'IVA può comportare la deduzione del relativo onere anche se essa non deriva da cause oggettive, bensì da una scelta discrezionale del contribuente.

La circostanza che tale scelta (opzione) sia normativamente prevista (art. 36-bis), non sembra sufficiente a disconoscere l'inerenza del componente ai fini delle imposte dirette. Ad ulteriore conferma è sufficiente richiamare la risoluzione n. 517 del 6.9.1980 con cui il Ministero delle finanze ebbe a chiarire come, *"in tema di gestione aziendale, l'inerenza, e quindi l'inevitabilità di un costo od onere, va riconosciuta per il solo fatto che tale costo od onere si pone in una scelta di convenienza per l'imprenditore, ovverosia quando il fine perseguito è pur sempre quello di pervenire al maggior risultato economico. 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."*

Con riferimento a quanto precede si auspica dunque una rivisitazione della problematica da parte dell'Agenzia.

Sempre secondo l'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 84/2009), per i soggetti Ires la quota di Iva non detraibile non è deducibile neanche ai fini Irap. La conclusione cui è pervenuta l'Agenzia, senza fornire a supporto alcun riferimento normativo, volta come evidente solo a tutelare le esigenze di gettito erariale, non sembra in alcun modo sostenibile. In particolare è stato affermato che l'IVA non detratta non è deducibile ai fini Irap neanche per coloro che determinano la

base imponibile Irap con il metodo cd. da bilancio (soggetti Ires ovvero imprese individuali e società di persone che hanno optato per il metodo da bilancio). Si ricorda al riguardo che per questi ultimi soggetti il valore netto della produzione è determinato sulla base dei valori di bilancio delle voci rilevanti (art. 5 D.Lgs. n. 446/1997), senza alcuna ingerenza delle disposizioni del Tuir. Anche sul punto sarebbe opportuna una rettifica interpretativa da parte dell'Agenzia.

## **5.2 L'iva nelle spese di vitto e alloggio sostenute per rappresentanza**

Le disposizioni introdotte con il DL n. 112/2008, come sopra precisato, hanno rimodulato l'art. 19-bis1, co. 1, lett. e) del D.P.R. n. 633/72, ma hanno lasciato invariata la lettera h) dello stesso articolo. Pertanto, risulta indetraibile l'IVA assolta sulle prestazioni di vitto e alloggio rientranti tra le spese di rappresentanza, così come definite ai fini delle imposte sui redditi. Ed infatti, la predetta lettera h), nel prevedere l'indetraibilità oggettiva dell'IVA riferita al sostenimento di spese di rappresentanza, effettua un mero rinvio, per la qualificazione delle stesse, alla definizione valida ai fini delle imposte sui redditi e, quindi, all'articolo 108, comma 2 del Tuir il quale, a sua volta, demanda al riguardo ad apposito decreto da emanarsi (DM 19/11/2008, pubblicato in data 15/1/2009).

Sempre in materia di indetraibilità dell'Iva concernente le spese di rappresentanza, occorre ricordare che fanno eccezione quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro destinati ad omaggi la cui Iva è interamente detraibile ove documentata da fattura. Si crea, dunque, un doppio binario Iva-redditi dal momento che il comma 2 dell'articolo 108 del Tuir prevede che per le imprese sono comunque deducibili (senza la limitazione connessa alla percentuali del volume dei ricavi) le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50,00. Si dovrà, dunque, prestare attenzione poiché per l'acquisto di beni di costo unitario superiore a 25,82 Euro l'iva indetraibile diviene costo il quale, unitamente all'imponibile, potrebbe portare la spesa complessiva ad un importo superiore a 50 euro rendendo l'omaggio non più deducibile senza limitazione ai fini delle imposte sui redditi, bensì deducibile con le regole generali tracciate dal DM rappresentanza, ossia in proporzione ai ricavi in base ad aliquote regressive (si veda apposito paragrafo del presente documento).

In particolare, tale circostanza si verifica a seconda dell'aliquota Iva, nelle ipotesi sotto elencate:

- Imponibile € 48,08 Iva 4%
- Imponibile € 45,45 Iva 10%
- Imponibile € 41,67 Iva 20%

La circolare n. 34/2009, con riferimento al regime dei minimi ha ricordato che l'Iva sugli acquisti di beni e servizi non è mai detraibile. In verità la circolare ha anche fornito un chiarimento che suscita perplessità in materia di deducibilità del costo, sul quale ci soffermerà oltre.

## **6 - Servizi di mensa**

Nell'ambito del trattamento tributario delle spese relative ai servizi di somministrazione di alimenti e bevande, sono sorti alcuni dubbi circa i servizi mensa, delle convenzioni con un esercizio pubblico per la fornitura di un servizio di mensa esterna e in ordine ai buoni pasto utilizzati in ambito aziendale.

Su tali fattispecie è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 6/E del 3 marzo 2009 che ha fornito specifiche soluzioni interpretative.

Le conclusioni a cui è pervenuta l'Agenzia delle Entrate, che risultano sostanzialmente condivisibili, possono essere così sintetizzate:

- **Mensa interna:** il trattamento tributario dei costi sostenuti da un'impresa per la gestione diretta di un servizio mensa aziendale, non può essere ricondotto nell'ambito applicativo delle nuove disposizioni riferite alle somministrazioni di alimenti e bevande, poiché tali costi sono sostenuti dall'azienda per l'acquisto di singoli beni e servizi per la preparazione dei pasti e per l'erogazione del servizio. Pertanto, la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi e Irap di tali costi, non subisce le limitazioni previste dall'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 109 del TUIR. Inoltre, anche l'iva concernente detti costi è interamente detraibile poiché per gli acquisti di alimenti e bevande destinati a mense aziendali o interaziendali, non trova applicazione la indetraibilità oggettiva dell'IVA di cui alla lettera f) del primo comma dell'articolo 19-bis 1 del DPR 633/72;
- **Mensa appaltata a terzi:** medesimo trattamento ai fini delle imposte sui redditi e Irap è da riservare al costo relativo alla gestione della mensa affidata a terzi; infatti, in tali ipotesi i costi sostenuti sono relativi all'acquisto di un servizio complesso e comunque diverso da quello della mera somministrazione di alimenti e bevande. Piena detraibilità, anche in questo caso, della relativa Iva.
- **Convenzione con un esercizio pubblico:** secondo l'Agenzia, anche i costi sostenuti in ordine alle Convenzioni in argomento non sono suscettibili del trattamento tributario previsto dal comma 5 dell'articolo 109 del TUIR; ed infatti, la convenzione stipulata con un ristorante costituisce una modalità sostitutiva del servizio mensa aziendale. Si applicano, dunque, ai fini delle imposte sui redditi, Irap e Iva, i medesimi criteri dei servizi di mensa.
- **Buoni pasto:** secondo l'Agenzia la fornitura di buoni pasto utilizzabili in esercizi convenzionati costituisce un servizio sostitutivo a quello della mensa (esterna); pertanto, anche in questo caso, non può trovare applicazione la limitazione della deducibilità al 75%. Ne consegue che si applicano le regole fiscali già rappresentate nei casi precedenti con piena detraibilità dell'Iva.
- **Impresa distributrice di buoni pasto:** secondo l'Agenzia delle Entrate, che ha richiamato al riguardo la risoluzione n. 225/2009, quando la spesa per l'acquisizione di servizi (alberghieri e di ristorazione), costituisce l'oggetto dell'attività imprenditoriale, e concorre dunque in maniera diretta alla produzione dei ricavi, la limitazione alla deduzione dal reddito non si applica. Ne consegue che il costo sostenuto dalla società che emette i buoni pasto per l'acquisizione di servizi di somministrazione di alimenti e bevande, non è soggetta alla deduzione limitata al 75% e la relativa IVA è pienamente detraibile.

Merita di essere ricordato che i servizi di mensa utilizzati dal dipendente ovvero dal collaboratore non costituiscono loro reddito, mentre per i buoni pasto vige il limite giornaliero di €. 5,29, oltre il quale il valore del buono concorre per l'eccedenza a formare base imponibile del lavoratore ai fini delle imposte sui redditi e dei contributi previdenziali.

## **7 - Vitto e alloggio - La deducibilità ai fini delle imposte sul reddito**

Il comma 28-quater dell'articolo 83 del D.L. 112/2008 come già detto ha apportato, con effetto dal 1° gennaio 2009, due modifiche alle norme del TUIR in materia di deducibilità delle spese per alberghi e ristoranti:

- l'una riguarda al deducibilità delle spese in argomento ai fini della determinazione del reddito di impresa (art. 109);
- l'altra concerne la deducibilità delle stesse ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo (art. 54).

## **8 - Reddito d'impresa – Criteri di deducibilità delle spese per alberghi e ristoranti**

Per quanto riguarda la determinazione del reddito d'impresa, la lettera a) del comma 28-quater dell'articolo 83 del D.L. 112/2008 ha modificato il comma 5 dell'art. 109 del Tuir, inserendo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2008, la limitazione al 75% della deduzione delle spese per vitto e alloggio, fatta eccezione di quelle riferite a dipendenti o collaboratori in trasferta.

Resta fermo, come ribadito dall'Agenzia delle entrate da ultimo nella Risoluzione n. 225 del 18 agosto 2009, che nell'ipotesi in cui taluni spese che presentano limiti di deducibilità (nel caso di specie trattavasi di spese di vitto e alloggio) costituiscono oggetto dell'attività d'impresa, il costo è interamente deducibile. Si tratta, ad esempio, dei costi che un albergo sostiene quando indirizza propri clienti presso strutture terze che provvedono ad addebitare all'albergo i relativi costi, oppure di spese per catering sostenute da un ristorante per l'organizzazione di un evento che viene poi addebitato al proprio cliente. Restando nell'ambito della richiamata Risoluzione n. 225, sono, invece, deducibili nei limiti del 75% i costi di vitto e alloggio sostenuti da un "casinò" (per quel che è dato intuire dal tenore della fattispecie rappresentata nel quesito) per ospitare i propri clienti (nonché i loro accompagnatori) senza addebitare a questi ultimi il relativo importo, poiché dette spese non costituiscono oggetto dell'attività d'impresa.

I principi ora espressi, che in sostanza distinguono tra spese che costituiscono l'oggetto dell'attività dalle spese che indirettamente concorrono alla produzione di ricavi, sono oramai consolidati in via interpretativa, posto che l'Agenzia delle entrate in più occasioni ha tracciato il citato distinguo da ultimo con la Risoluzione n. 162 del 18 giugno 2009 riferita alle spese telefoniche facenti parte di costi di commessa riaddebitati alle imprese committenti.

Come ampiamente rappresentato in altra parte del presente documento, secondo quanto sostenuto dall'Agenzia, in mancanza di fattura o di annotazione della medesima, l'iva non è detraibile e il relativo onere non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e Irap. E', dunque, da ritenersi che tale quota di costo divenuto indeducibile non abbia più alcuna connessione con le regole delle spese di vitto e alloggio (deducibilità al 75%) e va conseguentemente escluso dai relativi calcoli.

Restano ferme le considerazioni critiche precedentemente rappresentate circa la presa di posizione dell'Agenzia non supportata da alcuna disposizione normativa.

### **8.1 Reddito d'impresa - Spese vitto e alloggio dipendenti in trasferta**

Per espressa previsione di legge, la limitazione del 75% non opera con riguardo alle spese di vitto e alloggio sostenute dal datore di lavoro per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai titolari dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, poiché disciplinate dall'articolo 95 comma 3 del Tuir (trasferte effettuate fuori dal territorio comunale – vedi infra "spese per dipendenti e collaboratori").

In premessa si ricorda che dal punto di vista delle tassazione (imposte sui redditi), la figura del lavoratore dipendente e quella del collaboratore sono del tutto equiparabili. Visto dal lato del datore di lavoro imprenditore, le spese di trasferta dei due soggetti, per via del richiamo ad entrambi posto nel citato articolo 95 del Tuir, sono deducibili con i medesimi criteri.

### **8.2 - SPESE DI SOLO VIAGGIO**

Le spese di viaggio (aerei, treni, pullman, traghetti, taxi, autobus, metropolitana) non presentano particolari problematiche: se queste sono inerenti all'attività dell'impresa è sufficiente, per la loro integrale deducibilità ai fini delle imposte sui redditi, che siano sostenute dall'impresa o dal dipendente/amministratore-collaboratore e siano idoneamente documentate. Si ricorda che l'iva relativa alle predette spese resta indetraibile per espressa previsione dell'art. 19bis1 del DPR n. 633/72. Il

dipendente/collaboratore chiederà il rimborso (senza alcuna imposizione fiscale e contributiva) al datore di lavoro il quale provvederà a annotarle in contabilità. Le conclusioni di cui sopra sono riferibili sia all'ipotesi di trasferta al di fuori del comune in cui vi è la sede del lavoro, sia all'ipotesi di trasferta all'interno del Comune.

### 8.3 - Spese vitto e alloggio - Trasferte fuori Comune

Per quanto riguarda, invece, le spese di vitto e alloggio in occasione di trasferte fuori dal Comune, il costo, ai fini della determinazione del reddito di impresa, resta deducibile nei limiti stabiliti dall'art. 95 comma 3 del Tuir che distingue tra trasferta Italia e trasferta Estero. Come già precisato, in questo caso la limitazione della deducibilità al 75% non trova applicazione per espressa disposizione normativa poiché (cfr. art. 109 Tuir) prevale il criterio contenuto nell'articolo 95 ora richiamato. Ove la spesa non sia documentata dalla fattura, ovvero qualora questa non sia annotata nei libri Iva, l'imposta non detratta, secondo l'Agenzia, non forma costo deducibile. Fermo restando le considerazioni critiche espresse in altra parte della presente circolare, è da ritenersi, volendo prestare acquiescenza alla tesi dell'Agenzia, che detta quota di costo non debba allora essere considerata ai fini del raggiungimento del plafond giornaliero di deducibilità. Si avrebbe infatti una indebita espansione della indeducibilità prevista dal citato comma 3 dell'articolo 95 del Tuir.

Di seguito si riportano i limiti di deducibilità per le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

LIMITI DI DEDUCIBILITÀ GIORNALIERA SPESE DI VITTO E ALLOGGIO PER TRASFERTE FUORI DAL TERRITORIO COMUNALE	
TRASFERTA ITALIA	TRASFERTA ESTERA
€. 180,76	€. 258,23

### 8.4 Spese vitto e alloggio - Trasferte dentro Comune

Preliminarmente merita di essere ricordato che la sede di lavoro è intesa diversamente a seconda si tratti di un lavoratore dipendente (comune sede dell'azienda), ovvero di un collaboratore (comune di domicilio del lavoratore, salvo eccezioni contrattuali).

Per quanto riguarda il rimborso di spese di vitto e alloggio relative a trasferte all'interno del comune sede di lavoro, l'Agenzia nella circolare n. 6 del 3 marzo 2009, risposta al quesito n. 5, ha chiarito che il costo, ai fini della determinazione del reddito di impresa, è deducibile per il datore nei limiti del 75% del suo ammontare. E', dunque, da ritenersi che per il rimborso di spese di vitto e alloggio relativo a trasferte all'interno del comune, non si applichi il plafond di deducibilità previsto dall'articolo 95 del Tuir (vedi tabella sopra) in quanto trattasi di disposizioni alternative fra loro. Le predette somme rimborsate (compresa l'Iva detratta dal datore di lavoro, se la spesa è documentata da fattura) costituiscono interamente reddito per il lavoratore, in quanto sostanzialmente riconducibili alla nozione di *fringe benefit*, poiché il comma 5 dell'articolo 51 (determinazione del reddito di lavoro dipendente) del Tuir prevede l'esclusione da tassazione (e, conseguentemente da contribuzione) per siffatte spese per trasferte, ma solo se al di fuori del territorio comunale. Ciò posto, soddisfatto il requisito dell'inerenza, l'Iva relativa ai suddetti servizi è interamente detraibile per il datore di lavoro.

Fermo restando la piena conformità dell'interpretazione dell'Agenzia al disposto normativo, laddove ha ritenuto applicabile il limite di deducibilità del 75% a queste spese entro Comune, resta l'incongruità data dall'asimmetria: il dipendente è interamente tassato mentre il datore può dedurre solo in parte (75%).

Quanto detto è da ritenersi valga in linea generale, tuttavia, è da ritenersi che diverse debbano essere le conclusioni nell'ipotesi il rimborso del vitto al dipendente all'interno del comune avvenga non come elargizione di *fringe benefit*, bensì a seguito di richiesta del datore di lavoro in occasione di colazioni di lavoro. La fattispecie verrà affrontata nel paragrafo 8.6.

### **8.5 Reddito d'impresa – Spese di vitto e alloggio qualificate come spese di rappresentanza**

Come precisato dalla circolare n. 53/2008, la portata della nuova limitazione concernente la deducibilità al 75% delle spese concernenti alberghi nonché somministrazione di alimenti e bevande, ha natura generale e quindi opera anche in relazione alle spese che si configurano quali spese di rappresentanza, nei limiti di deducibilità delle stesse in proporzione ai ricavi, ai sensi del comma 2 dell'articolo 108 del TUIR (poi fissati dal DM 19 dicembre 2008).

Tanto premesso, come chiarito dalla Circolare n. 24/2009, le spese per alberghi e ristoranti quando sono qualificate come spese di rappresentanza, vanno in un primo momento ridotte al 75%, in conformità alla disposizione di carattere generale, e successivamente poste a raffronto con i limiti di indicati dal D.M. 19 novembre 2008 (percentuale sui ricavi).

Una parte della dottrina ha ritenuto condivisibili tali conclusioni che coniugherebbero in modo coerente le due disposizioni (art. 109 Tuir e DM 19 novembre 2008) e avrebbero il pregio di aver scongiurato la diversa penalizzante soluzione costituita dalla previa individuazione delle spese deducibili in base alle percentuali di ricavi e dalla successiva riduzione dell'ammontare così individuato, del 25%.

Sul punto, ferma restando la condivisione delle interpretazioni fornite dall'Agenzia con riferimento all'impianto normativo, occorre sottolineare che l'intera impostazione di legge risulta poco coerente. Ed infatti, la deducibilità limitata ai fini delle imposte sui redditi al 75% delle predette spese, nasce dall'esigenza di compensare la perdita di gettito Iva derivante dalla modifica (imposta dalla Commissione UE), la quale prevede a decorrere dal 1° settembre 2008 la piena detraibilità dell'imposta riferita alle spese per alberghi e ristoranti. Ebbene, come precedentemente ricordato, se tali ultime spese sono da qualificarsi come di rappresentanza, l'Iva resta interamente indetraibile talché è concettualmente immotivata la decurtazione del 25% ai fini della deducibilità delle imposte sui redditi e, per imprese individuali e società di persone, anche ai fini Irap" tenuto conto che questi soggetti individuano la base imponibile con il metodo "fiscale".

### **8.6 - Servizi di ristorazione offerti a soggetti terzi**

Il DM attuativo 19 novembre 2008 ha stabilito che, in linea generale, tali spese (come quelle di alloggio), aventi finalità promozionale o di Pubbliche relazioni, sono da considerarsi di rappresentanza salvo che siano offerte a clienti, anche potenziali, in occasione di loro visite a sedi o stabilimenti dell'impresa o in occasione di fiere, mostre e eventi simili in cui sono esposti prodotti o servizi dell'impresa: in quest'ultimo caso i costi non sono qualificabili di rappresentanza e sono, dunque, deducibili nei limiti del 75% del loro ammontare con l'Iva interamente detraibile. Sul punto è da ritenersi che la locuzione "*Spese per 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, ..... ovvero in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa*", non debba necessariamente fare intendere che tali spese debbano necessariamente essere sostenute nel luogo in cui si svolge l'evento ovvero in quello in cui è ubicata l'impresa, ben potendo essere sostenute altrove, sempreché si dimostri che coloro i quali consumano il pasto sono in viaggio per raggiungere la fiera o la sede dell'azienda. La questione meriterebbe un chiarimento ufficiale.

Sulla problematica delle spese di vitto sostenute dal dipendente s'innesca un aspetto non affrontato dell'Agenzia delle entrate: si tratta delle spese sostenute dall'azienda per offrire pasti a soggetti con cui è in rapporti (clienti, fornitori,

rappresentanti, associazioni di settore, giornalisti, etc.) quando questi sono accompagnati da dipendenti o collaboratori dell'azienda e dunque, in occasione non degli eventi collettivi sopra indicati. Vero è che la circolare n. 34/2009 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che qualora non sia possibile distinguere le spese per viaggio, vitto e alloggio, sostenute per ospitare i clienti anche potenziali, da quelle sostenute per altri soggetti, tutte le spese devono essere trattate alla stregua di quella di rappresentanza con conseguente applicazione dei limiti di deducibilità in proporzione ai ricavi previsti dal D.L., nonché l'indetraibilità dell'Iva. Tuttavia, le fattispecie che verranno ora descritte si riferiscono alla diversa ipotesi di spese vitto e alloggio offerta non in occasioni collettive (buffet) ma in occasioni singole, con "accompagnamento" di dipendenti e collaboratori: si tratta in sostanza del classico pranzo di lavoro.

Tanto premesso, in mancanza di indicazioni di prassi sulla specifica questione, una soluzione potrebbe essere quella di far sì che la parte di costo riferita al dipendente o al collaboratore "accompagnatore" debba seguire la stessa sorte fiscale dell'ospite e, dunque:

- se l'ospite è un cliente, anche potenziale, e il pranzo è offerto in occasione di una visita all'azienda o in occasione di una mostra, fiera o evento simile, l'Iva dovrebbe essere interamente detraibile e il costo deducibile al 75%;
- diversamente il pranzo offerto dal dipendente al soggetto terzo (fornitore, direttore di banca, politico, rappresentante di associazione di categoria, giornalista, etc.) dovrebbe trattarsi di spesa di rappresentanza, talché l'IVA essere indetraibile e il costo essere in primo luogo decurtato del 25% e successivamente dedotto con i limiti di ricavo previsti dal DM rappresentanza. In quest'ultimo caso una alternativa potrebbe essere quella di suddividere l'importo della fattura per il numero di coperti e distinguere tra dipendenti/collaboratori e ospiti, detraendo solo la quota parte di Iva riferita ai dipendenti/collaboratori; ai fini della deducibilità del costo la quota parte riferita ai dipendenti/collaboratori sarebbe deducibile al 75%, mentre la restante parte riferita agli ospiti costituirebbe spesa di rappresentanza.

In tutti i casi il costo riferito al dipendente o collaboratore non dovrebbe costituire loro reddito in quanto hanno partecipato su indicazione del datore di lavoro per finalità aziendali.

Più complessa la fattispecie delle spese di ospitalità offerte a terzi da un dipendente o collaboratore che si trova in trasferta. Nel caso di specie l'operazione si compone di due eventi concettualmente distinti tra loro:

1. se il dipendente è in trasferta, sembra innegabile che le spese di vitto e alloggio a lui riferite e rimborsate dal datore siano soggette al plafond di deducibilità giornaliero di cui all'art. 95 del Tuir (cfr. tabella) e l'Iva sia interamente detraibile;
2. diversamente il pranzo offerto dal predetto dipendente in trasferta al soggetto terzo (cliente, fornitore, giornalista, etc.) dovrebbe costituire spesa di rappresentanza con il limite del 75% del costo raffrontato poi con la percentuale di ricavi e l'Iva non essere detraibile, salvo l'ipotesi in cui l'ospite sia un cliente anche potenziale in visita ad una unità locale dell'azienda ovvero stia partecipando ad una fiera o mostra in cui espone l'azienda nel qual caso si avrebbe Iva detraibile al 100% e il costo deducibile al 75%.

In questi casi, salvo separata richiesta di fattura (dipendente e ospite) peraltro difficilmente gestibile per questioni di comprensibile (caduta di) immagine, si potrebbe ragionevolmente dividere il conto risultante dalla fattura per il numero di coperti e attribuire i relativi importi ai dipendenti e ai terzi, curando di annotare sulla fattura i nominativi dei fruitori del servizio.

Sul punto è auspicabile un chiarimento dell'amministrazione finanziaria.

Merita di essere sottolineata la complessità della rendicontazione e gestione contabile di tali fattispecie.

### **9 - Imprenditore individuale – spese di trasferta**

Il DM attuativo 19 novembre 2008 ha previsto che le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute dall'imprenditore individuale in trasferta in occasione di fiere, mostre ed eventi simili, non sono spese di rappresentanza.

La disposizione in esame appare sostanzialmente superflua poiché sembra del tutto evidente che tali spese risultano carenti del requisito cardine delle spese di rappresentanza, ossia la finalità promozionale e di pubbliche relazioni. Talché la documentazione richiesta nel medesimo comma per consentire la deducibilità di tali spese (indicazione dei clienti ospitati, durata dell'evento, etc.) non è riferibile alla fattispecie in esame.

Tanto premesso, l'Iva assolta su tali spese è integralmente detraibile e il costo non è soggetto al test dei ricavi previsto per le spese di rappresentanza.

Limitatamente alle spese di vitto e alloggio, ai fini delle imposte sui redditi, tuttavia, manca nel passaggio del decreto attuativo, ora sintetizzato, il riferimento al comma 3 all'art. 95 del Tuir (che esclude per dipendenti e collaboratori in trasferta la riduzione della deducibilità al 75%) talché questi costi, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 34 del 13 luglio 2009, sono deducibili nei limiti del 75% dell'ammontare sostenuto, in considerazione di quanto previsto in via generale dal comma 5 dell'art. 109 del Tuir. La temuta conclusione dell'Agenzia delle entrate era stata preconizzata da questa Fondazione Studi, laddove era stata sottolineata la mancanza di una disposizione che consentisse per l'imprenditore individuale la piena deducibilità dei predetti costi al pari dei dipendenti e dei collaboratori. Già in quell'occasione non si era mancato di sottolineare l'opportunità che il legislatore intervenisse sul punto ad evitare il paradosso che nell'ipotesi in cui l'imprenditore individuale si trovi in trasferta con un proprio dipendente, si debba adottare un incoerente doppio binario per la deducibilità della medesima fattura di vitto ovvero di alloggio. La circostanza che per i dipendenti e collaboratori il legislatore (art. 95 del Tuir) abbia previsto un plafond di deducibilità giornaliero che manca per l'imprenditore individuale, non sembra argomento sufficiente a supporto della deducibilità limitata al 75% delle spese di vitto e alloggio riferite a quest'ultimo, se è dimostrato che il costo è inerente all'attività aziendale.

### **10 - Soci di società – spese di trasferta**

L'agenzia delle entrate, nella Circolare n. 6 del 30 marzo 2009 ha chiarito che *“Le spese sostenute dalla società per le trasferte effettuate dai soci possono essere dedotte secondo il generale principio di inerenza che sottende alla determinazione del reddito di impresa.”*. Dunque, se si tratta di spese per vitto e alloggio, sono deducibili ai fini delle imposte sui redditi e Irap (il quesito era posto da una società in nome collettivo) in misura pari al 75% del loro ammontare. La risposta ha il pregio di fornire soluzione ad una questione atavica che da tempo meritava di essere affrontata, vale a dire la sorte delle spese sostenute dai soci nell'interesse della società quando questi non hanno con la stessa alcun rapporto di lavoro retribuito. Tanto premesso, si ritiene possibile svolgere alcune considerazioni prendendo spunto dalle conclusioni dell'Agenzia. La circostanza che un socio di una società di persone presti la propria attività a favore della società comporta l'obbligo di iscrizione all'INPS. Ciò detto, non si intravedono ostacoli ad estendere le conclusioni dell'agenzia anche al socio lavoratore di srl per il quale, come noto, lo svolgimento dell'attività a favore della società comporta l'obbligo di iscrizione alla gestione INPS commercianti.

Ciò detto, sembra potersi ritenere che, in linea generale, qualunque socio di società laddove operi per conto di questa sostenendo spese di vitto e alloggio fuori comune comporti per la società la piena detraibilità dell'iva e la deducibilità del costo al 75%, non costituendo spese di rappresentanza. Pur in mancanza di indicazioni ufficiali sembra potersi altresì affermare che medesimo principio si debba affermare con riferimento a detti costi sostenuti dalla collaborazione familiare dell'impresa familiare. Non si ha, infatti, in questo caso alcun rapporto di dipendenza o di collaborazione nel senso (fiscale) indicato dall'articolo 95 del Tuir.

In questi casi, il vero problema è quello di comprendere quando si ha trasferta fuori comune, posto che l'amministrazione finanziaria ha in passato chiarito che per il dipendente la sede di lavoro è la sede del datore di lavoro, mentre per il collaboratore la sede è data dal domicilio del collaboratore. Mancano indicazioni sulla sede di lavoro per il socio e per il collaboratore familiare. In linea di principio volendo estendere i principi argomentativi dell'amministrazione occorrerebbe concludere che in questo caso la sede è il domicilio del socio ovvero del collaboratore familiare.

### **11. Amministratori non retribuiti– spese di trasferta**

Un aspetto non affrontato dall'Agenzia è quello delle spese di trasferta, e segnatamente delle spese di vitto e alloggio sostenute dalla società in relazione a trasferte effettuate dall'amministratore che non percepisce alcun compenso. Quest'ultimo non intrattiene alcun rapporto di collaborazione coordinata e continuativa con la società e, dunque, si pone fuori della previsione dell'articolo 95 del Tuir che stabilisce la deducibilità delle spese nei limiti del plafond giornaliero, posto che la suddetta norma disciplina la deducibilità di tali spese in relazione a trasferte dei soli dipendenti e collaboratori. D'altronde non sempre è applicabile l'interpretazione dell'agenzia di cui alla Circolare n. 6 del 30 marzo 2009, la quale ha chiarito che compete la deducibilità al 75% delle spese, posto che l'amministratore potrebbe non essere socio e, dunque, non essere "collaboratore".

Nel constatare la mancanza di riferimenti normativi univoci si auspica, dunque, un chiarimento da parte degli organi competenti. Facendo presente che vi sono ragionevoli (e contrapposte) argomentazioni sia per sostenere la tesi che detti costi siano comunque deducibili nei limiti del plafond giornaliero di cui all'art. 95 Tuir, sia per ritenere la deducibilità senza limiti di importo ma ridotta al 75% dell'ammontare.

### **12 - Disciplina Irap – Deduzione delle spese per alberghi e ristoranti**

La Finanziaria per l'anno 2008 ha completamente riscritto la base imponibile Irap delle imprese. In particolare:

- l'articolo 5 del D.Lgs n. 446/1997 riservato ai soggetti Ires (e alle imprese individuali e società di persone che hanno optato per il metodo da bilancio) prevede che la base imponibile si determini facendo riferimento agli importi risultanti dalle specifiche voci del bilancio rilevanti ai fini dell'Irap, senza alcuna influenza da parte della normativa del Tuir (cd presa diretta da bilancio).
- l'articolo 5-bis del medesimo decreto disciplina la base imponibile Irap per le società di persone e gli imprenditori individuali, prevedendo che *"I componenti rilevanti si assumono secondo le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'imposta personale"*. Dunque questi soggetti continuano a seguire le regole fiscali per determinare il valore netto della produzione. E' data la possibilità, tuttavia, per questi soggetti di optare per il metodo "da bilancio";
- nessuna modifica si è avuta in materia di Irap per i lavoratori autonomi la cui base imponibile è disciplinata dall'articolo 8 del citato D.Lgs 446/1997.

Tanto premesso, occorre nuovamente ricordare, per la contraddizione che la connota, la risoluzione n 84 del 31 marzo 2009 secondo la quale l'eventuale IVA non detratta, per carenza documentale (mancanza della fattura) o per scelta del contribuente, concernente alberghi e ristoranti, non può essere dedotta non solo dalla base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito, ma anche dalla base imponibile IRAP ancorché si tratti di un soggetto che utilizza il metodo da bilancio. In precedenza abbiamo già sottolineato la debolezza di tale presa di posizione.

### **13 - Reddito di lavoro autonomo – Deducibilità delle spese per Alberghi e Ristoranti**

Il comma 28-quater comma 1, lettera b) dell'articolo 83 del D.L. 112/2008, ha modificato il comma 5 dell'articolo 54 del TUIR il quale, a seguito di tali modifiche prevede che *“Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75% e in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.”*.

Si ricorda che il limite del 2% dell'ammontare complessivo dei compensi percepiti nel periodo di imposta era già presente prima della nuova formulazione. La nuova disposizioni introduce, quindi, l'ulteriore limite di deducibilità nella misura massima del 75%.

La circolare n. 53/2008 ha precisato che il limite del 75% ha natura generale nel senso che interessa tutte le spese sostenute per le prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande, con l'unica eccezione di quelle sostenute dal committente per conto del professionista e da quest'ultimo addebitate in fattura.

Pertanto, occorre secondo l'Agenzia prioritariamente ridurre le spese di vitto e alloggio al 75% e, successivamente, verificare il limite dell'2% dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

Laddove le spese di vitto e alloggio siano riferite a spese di rappresentanza il limite si riduce all'1% dei compensi. Posto che in quest'ultima ipotesi l'Iva non è detraibile valgono le argomentazioni critiche precedentemente espresse sul fatto che le citate spese debbano essere preventivamente ridotte al 75%.

L'Agenzia, sempre con riferimento al lavoro autonomo, ha inoltre chiarito che le spese alberghiere e di ristorazione sostenute nell'ambito di convegni, congressi e simili devono essere assunte in primo luogo nella misura del 75% e, successivamente, ridotte al 50% (si tratta, in sostanza, di calcolare il 50% del 75% del costo sostenuto) in conformità a quanto previsto dall'art. 54 del Tuir.

Infine, anche per gli esercenti arti e professioni, non opera la limitata deducibilità con riferimento alle spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai collaboratori coordinati e continuativi che, per espresso richiamo del comma 6 dell'articolo 54 del TUIR, restano deducibili secondo i criteri dettati dal comma 3 dell'articolo 95.

Dunque, per quanto riguarda le spese di vitto e alloggio di dipendenti e collaboratori in trasferta, si applica il plafond giornaliero di deducibilità previsto dall'articolo 95 del Tuir, così come si applica ai soggetti imprenditori. Tuttavia, il citato comma 6 dell'articolo 54 del Tuir, a differenza della disciplina del reddito d'impresa contenuta nell'art. 95 del citato TU, non richiama i collaboratori, talché una interpretazione letterale dell'Agenzia avrebbe potuto portare alla conclusione che dette spese sono deducibili nei limiti del 75% del loro ammontare. Va dato atto che l'Agenzia nella Circolare n. 53 del 2008 ha adottato una ragionevole formula interpretativa estensiva comprendendo anche i collaboratori coordinati e continuativi. Si tratta di una soluzione logica e condivisibile, ancorché non conforme al disposto letterale della norma.

### **14 - Il libro Unico del lavoro e i rimborsi spese**

In materia di rimborsi spese assume particolare rilevanza l'art. 39, comma 2 del DL 112/2008, convertito dalla legge n. 133/2008, il quale ha istituito il LUL – libro unico del lavoro. Nel LUL, tra l'altro, devono essere registrati anche i rimborsi spese a dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi. Occorre evidenziare che i rimborsi spese, di qualsiasi natura, vanno riportati nel libro unico del lavoro solo quando si riferiscono a quei rapporti di lavoro per cui la norma prevede l'iscrizione nel medesimo libro, ossia lavoratori subordinati, collaborazioni coordinate e continuative, sia nella modalità a progetto, che di minima entità, nonché associazioni in partecipazione con apporto lavorativo esclusivo o misto (capitale e lavoro).

Tanto premesso, la norma non specifica se l'annotazione riguarda anche i rimborsi spese che non formano reddito, ovvero solo quelli imponibili fiscalmente e previdenzialmente. Sulla materia è intervenuto per fornire chiarimenti il vademecum predisposto dal Ministero del Lavoro in data 5.12.2008.

Nel citato documento, al punto B11 il Ministero afferma che i rimborsi spese vanno sempre indicati nel LUL, anche se esenti fiscalmente e contributivamente. Tuttavia, lo stesso Ministero mitiga poco dopo tale affermazione facendo presente che *“la mancata annotazione di importi marginali o non ricorrenti potrà non essere di regola sanzionata se è esclusa qualsiasi incidenza di carattere contributivo e fiscale e con obbligo di dettaglio analitico aziendale al riguardo”*. Si trattava, dunque, di comprendere la portata della locuzione *“marginali o non ricorrenti”*. Al riguardo, i rappresentanti ministeriali partecipanti al Forum lavoro 2009 hanno chiarito che per *marginalità* si deve intendere scarsa rilevanza economica con riferimento alla retribuzione annua complessiva di riferimento, mentre *non ricorrente* equivale ad occasionalità.

Nel citato vademecum, inoltre, viene chiarito che:

- non è necessario indicare analiticamente nel LUL gli importi, ma è sufficiente annotare il totale, posto che gli importi analitici *“possono essere contenuti in un documento a parte.”*;
- non vanno riportate le somme riconducibili a *mera anticipazione di spese sostenute dal dipendente in nome e per conto del datore relativamente a documenti di spesa intestati all'azienda medesima* (B12);
- vanno riportati, invece, *i rimborsi spese effettuati con utilizzo di carta di credito aziendale in quanto non conta il mezzo di pagamento con cui i rimborsi vengono effettuati, bensì la qualità delle spese rimborsate* (B 13);
- allorquando si formino in capo al dipendente o collaboratore fondi spese o fondi cassa essi *non andranno indicati sul LUL nel quale invece andrà evidenziata soltanto la rendicontazione delle spese gestite attraverso tali fondi*. In tal caso il datore di lavoro terrà comunque a disposizione della vigilanza, su richiesta, un dettaglio analitico delle attività al riguardo (B13).

Per quanto riguarda, invece, il rimborso dell'indennità chilometrica non vi sono prese di posizione da parte dell'Amministrazione, mentre in dottrina si ritiene che, dal momento che la nota spese relativa al tale rimborso individua un costo sostenuto nell'interesse del datore di lavoro, al pari di quelli rappresentati con documenti intestati all'azienda, non sia necessario effettuare alcuna registrazione dello stesso sul LUL. Sul punto sarebbe utile un chiarimento.

#### **14.1 - LUL – Le sanzioni**

Le nuove disposizioni sanzionatorie contenute nell'art. 39, comma 7 del DL 112/2008, prevedono due distinte ipotesi di violazione:

- una di tipo omissivo (i dati non sono stati registrati);
- una di tipo commissivo (i dati sono registrati ma non rispondono al vero).

Gli errori di carattere formale non sono sanzionabili.

Sull'argomento, il Ministero del Lavoro, con Circolare n. 20/08 ha fornito una importante precisazione specificando che *“oggetto di sanzione sono pertanto unicamente le omesse e le infedeli registrazioni che direttamente comportano un disvalore ai fini retributivi, previdenziali o fiscali relativamente al singolo rapporto di lavoro, ovvero un occultamento ai fini legali.*

In definitiva, l'eventuale omissione dei rimborsi spese completamente esenti, posto che non comporta un disvalore ai fini retributivi, fiscali e previdenziali, risulta non essere soggetto a sanzione. Si tratta di una interpretazione del tutto condivisibile, che rende merito al principio della prevalenza della sostanza, evitando che vengano penalizzati comportamenti legati alla carenza di forma. D'altronde l'azienda già gestisce una contabilità ai fini civilistici, talchè in caso di verifica è agevole individuare tutte le movimentazioni economiche e finanziarie, comprese quelle riferite ai rimborsi spese.

## **SPESE DI RAPPRESENTANZA**

### **1 - Spese di rappresentanza – l'attuazione della delega con il DM 19 novembre 2008**

Il nuovo comma 2 dell'articolo 108 del Tuir, in vigore dal 1 gennaio 2008, dispone 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.”.*

La previsione del citato articolo 108 è stata attuata con il DM 19 novembre 2008, (d'ora in poi DM) pubblicato in G.U. solo in data 15 gennaio 2009. E' di tutta evidenza la criticità provocata dalla *vacatio* di oltre un anno tra la data di entrata in vigore della norma e la pubblicazione del decreto attuativo, in cui gli operatori possono aver adottato comportamenti difformi rispetto alle soluzioni operative disciplinate dal decreto medesimo. Tale criticità ha costretto l'agenzia delle entrate, come precedentemente detto, a chiarire, nella circolare n. 34 del 13 luglio 2009, che eventuali comportamenti difformi relativi alla detraibilità dell'Iva, possono essere conguagliati (a credito o a debito) senza l'applicazione di sanzioni e interessi, nella dichiarazione Iva concernente il 2008.

Inoltre, occorre sottolineare che il DM non ha compiutamente assolto il proprio compito tracciato dall'articolo 108 del Tuir, poiché ha mancato di differenziare la misura della deduzione delle spese di rappresentanza tra imprese che operano solo nel territorio nazionale dalle imprese che operano all'estero, le quali, come intuitivo, in via generale, potrebbero andare incontro a maggiori spese di tale tipologia rispetto alle altre.

Il DM dunque, in conformità a quanto previsto dall'art. 108 del Tuir, introduce criteri per l'individuazione della spesa di rappresentanza nonché per l'identificazione dei criteri di *“inerenza”*, oltre a fornire un *range* di congruità delle stesse in proporzione ai ricavi dell'impresa.

Con un taglio netto rispetto al passato e alle innumerevoli diatribe sul tema che ha visto come protagonisti Agenzia delle entrate, Comitato consultivo, giurisprudenza e dottrina, il DM fornisce la seguente nozione di spese di rappresentanza, “... *si considerano inerenti, sempre che 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.*”.

## **2 - Spese di rappresentanza - utilizzabilità della nozione nel lavoro autonomo**

Va dato atto che la Circolare quadro n. 34 del 13 luglio 2009 in materia di spese di rappresentanza aderisce a quanto proposto da questa Fondazione, con cui era stato ipotizzato che la nozione di spesa di rappresentanza potesse essere acquisita anche nell’ambito della disciplina del lavoro autonomo. L’agenzia, infatti, ha chiarito che *le disposizioni relative alla qualificazione delle spese di rappresentanza, previste dall’articolo 108 del TUIR e dal decreto attuativo, rilevano anche ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, nell’ambito del quale tali le spese sono comunque deducibili nei limiti dell’1 per cento dei compensi percepiti nel periodo di imposta*” (cfr. articolo 54, comma 5, del TUIR)”, non trovando applicazione i limiti di deducibilità previsti dal decreto attuativo. Per quanto l’Agenzia non si sia espressa circa l’applicabilità ai lavoratori autonomi delle disposizioni del comma 5 del DM rappresentanza che individua le spese che non costituiscono “rappresentanza”, quali spese di viaggio, vitto e alloggio a clienti anche potenziali in occasione di visite a sedi, stabilimenti e unità produttive dell’impresa, sembra ragionevole che la disposizione in parole sia applicabile anche al lavoratore autonomo con riferimento alle predette spese sostenute in occasione di visite di clienti, anche potenziali, presso lo studio del professionista. Sul punto sarebbe utile una conferma.

## **3 - Spesa di rappresentanza - Nozione**

Nonostante la locuzione “*spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi*” sia preceduta da “*si considerano inerenti*”, è da ritenersi che quest’ultimo elemento (inerenza) non abbia alcuna influenza con la citata locuzione “*spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi con finalità promozionali o di pubbliche relazioni*” che ha la sola funzione di individuare cosa sia la “spesa di rappresentanza”. Tralasciando sulla ovvia circostanza che la spesa debba essere effettivamente sostenuta e documentata, si osserva che una spesa si qualifica come di “rappresentanza” se sostenuta a fronte di un bene o di un servizio ceduto a titolo gratuito, senza quindi ottenere in contropartita alcuna remunerazione. In definitiva, l’erogazione gratuita resta al di fuori di qualsivoglia sinallagma contrattuale, talchè non comporta per il soggetto erogatore alcun obbligo di assolvimento dell’Iva sul valore normale del bene o servizio elargito.

Anche le “*finalità promozionali o di pubbliche relazioni*” costituiscono un criterio di qualificazione delle spese di rappresentanza. La stessa relazione di accompagnamento al Decreto afferma che “*proprio il riscontro di tali elementi funzionali, da un lato garantisce il collegamento delle spese in questione con l’attività di impresa e, dall’altro, la loro distinguibilità da altre erogazioni gratuite di reddito alle quali la disciplina fiscale riserva altri trattamenti.*”. Principio, peraltro, ribadito anche nella Circolare 34/2009. Ne sono un esempio le somme versate, ancorchè senza alcun rapporto sinallagmatico, ad enti no profit la cui disciplina non è riconducibile alle spese di rappresentanza di cui all’art. 108 del Tuir, bensì all’art. 100 del medesimo Tuir (erogazioni liberali). Allo stesso modo sono da escludere dalla disciplina delle spese di rappresentanza gli omaggi contrattuali come accade nelle vendite promozionali “*predi tre e paghi due*”. In questo caso,

infatti, manca l'elemento della gratuità, posto che il corrispettivo per l'acquisto del bene comprende, nella sostanza, anche quello per l'acquisto dell'omaggio.

Allo stesso modo è da ritenersi che esuli dalla disciplina delle spese di rappresentanza, ad esempio, il pranzo di natale offerto ai dipendenti, ovvero il viaggio offerto a dipendenti e familiari, poiché riconducibile al comma 1 dell'art. 100 del TUIR laddove, è previsto che *“Le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.”*

Dunque, ancorché non vi sia alcuna contropartita diretta alla elargizione, occorre che la finalità sia aziendale anche se non necessariamente collegata con l'obiettivo di promuovere l'immagine dell'impresa, finalità che la giurisprudenza nel passato aveva riconosciuto essere riferibile alla spesa di rappresentanza, in contrapposizione alla promozione dei prodotti dell'impresa che costituiva, invece, spesa di pubblicità.

Nello specifico l'Agenzia ritiene che, oltre alle erogazioni gratuite nei confronti di clienti attuali o potenziali, aventi finalità promozionali, consistente nella divulgazione sul mercato dei beni e servizi prodotti, è riconosciuta come spesa di rappresentanza anche la spesa, avente finalità di pubbliche relazioni, sostenuta con riferimento ad ogni iniziativa volta a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, seppure senza una diretta correlazione con i ricavi. Una nozione tutto sommato piuttosto circoscritta quella tracciata dalla Circolare n. 34/2009 che, tuttavia, sembra smentirsi laddove richiama la relazione illustrativa al decreto la quale fa espresso riferimento alla più ampia *“esigenza 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.”.*

Si tratta, non v'è dubbio, di mera elencazione esemplificativa e non esaustiva che è da ritenersi estesa a qualunque soggetto che, in via anche del tutto indiretta, sia in rapporti con l'azienda o potrebbe in prospettiva produrre benefici o opportunità all'azienda: funzionari di banca, fornitori, esponenti politici, personaggi pubblici, artisti, sportivi, giornalisti, etc.. In conclusione, le erogazioni gratuite sono spese di rappresentanza a prescindere dal soggetto beneficiario, che potrà essere eventualmente diverso dal cliente anche potenziale, sempreché le stesse soddisfino il requisito della finalità promozionale e di pubbliche relazioni.

Per esempio costituisce spesa di rappresentanza la cena offerta ai fornitori dell'impresa la cui erogazione gratuita ha la finalità di accrescere l'apprezzamento dell'azienda nei confronti degli stessi (fornitori) o la fidelizzazione con l'azienda essendo soddisfatta la finalità di pubbliche relazioni.

Tanto premesso, è da ritenersi che non costituisca invece spesa di rappresentanza il *lunch* offerto ad un *pool* di fornitori nell'ambito di un *briefing* di lavoro appositamente organizzato con l'obiettivo di ottimizzare le procedure di raccolta degli ordini, modalità di fatturazione, etc.. In tal caso non sussiste la finalità promozionale e di pubbliche relazioni, ma specifiche esigenze organizzative, pertanto il trattamento tributario di tali spese dovrà essere regolato ai sensi delle disposizioni ordinarie di cui al comma 5 dell'articolo 109 del TUIR. Una apertura in tal senso sembra pervenire dalla Circolare n. 34/2009

laddove, seppure in un contesto diverso da quello ora rappresentato, con riferimento agli agenti di commercio ha ritenuto che *“non si possono ritenere integralmente deducibili le spese di vitto e alloggio, sostenute in occasione ... di fiere, esposizioni, mostre .... In tal caso, quindi, l'inerenza deve essere valutata alla stregua dei principi generali dell'articolo 109 del TUIR, prescindendo dall'applicazione della disposizione in esame.”*.

#### **4 - Spesa di rappresentanza – il requisito dell'inerenza**

La definizione di inerenza tracciata dal DM costituisce uno degli aspetti maggiormente problematici dell'intero impianto normativo, posto che l'inerenza è concetto in passato assai dibattuto sul quale si è nel tempo consolidata una univoca giurisprudenza della Cassazione che ha stabilito che i costi e spese sono inerenti non quando finalizzati a produrre ricavi, ma più semplicemente e in modo assai più vasto, quando sono attinenti all'attività dell'impresa. Occorre sul punto, per completezza, segnalare il richiamo contenuto nella relazione illustrativa al decreto, alla sentenza n. 9497 dell'11 aprile 2008 della Corte di Cassazione, laddove questa avrebbe ritenuto corretta la possibilità che gli organi verificatori possano censurare operazioni manifestamente antieconomiche. Sul punto va, tuttavia, precisato che l'operazione analizzata dalla suprema Corte, posta in essere dal contribuente, era risultata del tutto sproporzionata e irragionevole in considerazione dell'attività esercitata dal medesimo, talché quel che era messo in dubbio non era tanto l'inerenza dell'operazione, bensì la circostanza che la stessa fosse di fatto effettivamente avvenuta nonostante le evidenze contabili. Ad ogni modo quel che sembra inaccettabile è che la dimostrazione di inerenza (ovvero di economicità dell'operazione) debba essere fornita dal contribuente come sostenuto dalla Cassazione (n. 9497 dell'11 aprile 2008 e n. 23635 del 15 settembre 2008).

Ebbene, il decreto sembra fornire una esplicitazione del criterio di inerenza prevedendo, per le spese di rappresentanza, che esse sono inerenti se il *“... 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.”*.

Si tratta di un criterio di individuazione chiaro nei principi ma, come intuitivo, vago nella sua concreta individuazione, talché non si può escludere che in sede di verifica ispettiva si possano presentare divergenze di vedute circa la ragionevolezza del costo e la coerenza con pratiche di settore. Sul punto, in dottrina è stato sottolineato che la *“ragionevolezza”* non possa comportare un sindacato sull'importo delle spese da parte degli Uffici, posto che la funzione delle aliquote di deducibilità in rapporto ai ricavi, contenute nel comma 2 dell'articolo 1 del DM, già assolve a tale compito. Ebbene, la circolare n. 34/009 afferma che una spesa di rappresentanza deve risultare ragionevole, in quanto idonea a generare ricavi ed adeguata rispetto all'obiettivo atteso in termini di ritorno economico, oppure, in alternativa, deve essere coerente con le pratiche commerciali di settore. In caso di assenza di pratiche commerciali di settore ovvero di incoerenza della spesa con le stesse, ai fini della deducibilità della spesa di rappresentanza è necessario dimostrarne la ragionevolezza, valutando l'idoneità della stessa a generare ricavi.

Non sembra potersi condividere tale ultima affermazione, se non altro perché l'Agenzia mortifica il criterio di inerenza riconducendolo esclusivamente alla idoneità di produrre potenzialmente ricavi quando, invece, è da ritenersi innegabile che la finalità possa essere anche la potenziale riduzione di costi, l'ottimizzazione delle risorse, il miglioramento della produttività, etc.

Tanto premesso, sembra tuttavia comprensibile il timore dell'Amministrazione finanziaria di evitare che le imprese sotto forma di spese di rappresentanza deducano costi che non presentano i ben collaudati criteri di inerenza sanciti dall'articolo 109 del Tuir, evitando i fenomeni di assegnazione di beni ai soci, utilizzo estraneo all'esercizio dell'impresa, etc. Dunque, sembra apprezzabile il principio tracciato nella relazione illustrativa al decreto, dove al riguardo, chiarisce che *“... 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 (erogazione ai soci o a loro familiari, autoconsumo, liberalità a dipendenti o collaboratori) e alle quali la disciplina fiscale del reddito d'impresa riserva opportuni altri trattamenti".*

Tuttavia occorre riconoscere che la questione è di difficile approccio e la valutazione va effettuata caso per caso.

S'immagini l'ipotesi in cui una azienda regali al direttore degli acquisti di un soggetto fornitore un'auto di lusso. Se l'ente fornitore è pubblico evidentemente ci si trova di fronte al reato di concussione e il costo dell'autovettura sarebbe certamente considerato costo riferito ad illecito e, dunque, non deducibile. Diversamente se l'impresa è privata e il direttore commerciale addetto alle vendite è il proprietario nonché amministratore non si ha alcuna concussione, ma potrebbe configurarsi una vendita dei beni ceduti sottocosto con conguaglio del corrispettivo mediante elargizione di un bene ad un soggetto estraneo all'impresa (il socio, ovvero dipendente, ovvero amministratore).

Dunque, è da ritenersi che in questi casi sia il criterio della ragionevolezza a dover guidare la ricognizione della spesa ai fini della inclusione della stessa nella spesa di rappresentanza inerente all'attività d'impresa, ragionevolezza che deve essere individuata in base all'entità della spesa la quale dovrà essere non macroscopicamente sproporzionata.

#### **5 - Spese di rappresentanza - I casi specificamente individuati dal DM**

Il comma 1 del decreto, nelle lettere da a) a d), elenca specifiche fattispecie che costituiscono spese di rappresentanza. Nella lettera e) fornisce poi una fattispecie residuale a conferma che ciò che è indicato nelle lettere precedenti non esaurisce l'ampia casistica delle spese di rappresentanza.

In particolare si tratta di:

- A) spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni e dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- B) spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- C) spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- D) spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- E) 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 presente comma.

Premesso che il decreto definisce alla lett. D) spese di rappresentanza le *"spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa"*, l'Agenzia nella circolare n. 34/2009 ha chiarito, con riferimento a tale fattispecie, che costituiscono spese di rappresentanza solo le spese sostenute per organizzare *"feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento"* e non anche quelle relative alla organizzazione della *"mostra, fiere o evento simile in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa"*.

Dunque, sono senz'altro interamente deducibili, ad esempio, le spese per l'affitto degli spazi espositivi, le spese per consumi di energia elettrica, quelle per il trasporto e stoccaggio dei beni oggetto dell'esposizione, il costo del personale addetto allo stand, le spese tipografiche per la pubblicizzazione dell'evento e quelle per depliant illustrativi dei prodotti e servizi, etc.. Allo stesso modo è da ritenersi che siano interamente deducibili i costi ora elencati nella fattispecie di cui alla lettera A) laddove sono previste *“spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni e dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa.”*. La piena deducibilità non si estende, invece, ai costi relativi alla organizzazione del viaggio che sono da considerarsi spese di rappresentanza.

### **5.1 Convegni, seminari e altri eventi scientifici**

Con riferimento alle società la cui attività consiste nell'organizzare eventi fieristici, l'Agenzia ha chiarito che le spese per ospitare personalità del mondo scientifico invitate a tenere conferenze nel settore oggetto di una determinata manifestazione possono essere trattate alla stregua dei costi pertinenti all'organizzazione e, dunque, non costituiscono spese di rappresentanza ma sono deducibili senza alcuna limitazione, poiché di stretta correlazione con i ricavi. Diverso è il caso in cui le spese sono, invece, sostenute dalle società espositrici, in quanto ad esse *“ribaltate”* dalle società organizzatrici dell'evento; in tal caso, infatti, prosegue l'Agenzia, *“in capo alla società espositrice la stretta correlazione tra costo sostenuto e ricavi conseguiti verrebbe sicuramente meno.”*. Il passaggio della Circolare ora riprodotto è piuttosto vago e si presta a varie ipotesi interpretative. Ci si chiede, in concreto, laddove una società specializzata in organizzazione di eventi fieristici addebiti ad una società espositrice un pacchetto chiavi in mano al costo complessivo di 100, che comprende l'uso degli spazi attrezzati per l'esposizione dei prodotti, la realizzazione della conferenza che comprende la partecipazione dei relatori, le hostess, il materiale di propaganda, come debbano essere considerati questi costi dalla società espositrice che riceve un'unica fattura con corrispettivo indistinto. E' evidente che la società di eventi fieristici rimborsa al relatore vitto e alloggio, ma certamente non lo rendiconta alla società espositrice cui ha praticato un prezzo *“tutto compreso”*. E' da ritenersi che in questo caso la società espositrice possa detrarre senza limitazioni il predetto costo poiché da considerarsi interamente costo di gestione.

Una ulteriore questione merita di essere approfondita: s'immagini i costi direttamente sostenuti da una impresa per l'ospitalità offerta a professionisti, professori universitari, esponenti della pubblica amministrazione i quali, in qualità di esperti tengono relazioni o coordinano dibattiti in occasione di un evento da essa direttamente organizzato. E' da ritenersi che tali spese non possano essere ricondotte a quelle di rappresentanza, poiché tali oneri costituiscono un impegno contrattuale tra l'organizzatore dell'evento e l'ospite (il quale, diversamente, declinerebbe l'invito) e sono sostenuti dall'impresa non certamente con finalità promozionale ma per previsione contrattuale. In questo caso è da ritenersi che i predetti costi (compenso al relatore, nonché viaggio, vitto e alloggio del medesimo) costituiscono costi per l'organizzazione e la gestione dell'evento al pari del costo della sala convegni, delle hostess, dei costi del depliant pubblicitari eventualmente distribuiti ai partecipanti e del personale incaricato della rilevazione delle presenze al fine del rilascio dei crediti formativi. Si faccia l'esempio di una software house o di una casa editrice che organizza un convegno in materia fiscale o giuslavoristica in cui pubblicizza i propri prodotti (software gestionali o pubblicazioni scientifiche con possibilità di raccolta di ordini o di immediato acquisto): non sembra che le spese di viaggio, vitto e alloggio per i relatori, nonché l'eventuale loro compenso, possano essere inquadrabili tra le spese di rappresentanza, talché è da ritenersi che esse debbano essere dedotte per il 75% del loro ammontare. Posto che, nella maggior parte dei casi (convegni in materia tributaria, giuslavoristica, legale, etc.) tutti

i partecipanti sono potenziali clienti, anche l'offerta del caffè in occasione del break, ovvero del lunch durante la pausa prima dei lavori pomeridiani, vedrà l'iva interamente detraibile, mentre il costo non potrà essere considerato di rappresentanza, bensì deducibile al 75%.

Sulla ricostruzione ora operata si auspica una presa di posizione dell'Agenzia.

#### **6 - Spese di rappresentanza – la necessaria ragionevolezza nei casi individuati dal DM**

Un chiarimento dell'Agenzia fortemente criticato in dottrina è quello riferito alla necessità che anche le fattispecie analitiche indicate nelle lettere da A) a D) soggiacciano alla necessità di dimostrare che il loro *“sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma”*. L'agenzia ha ritenuto che anche le predette spese debbano rispondere 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”*. Da qui l'ulteriore affermazione che gli Uffici hanno la possibilità di disconoscere l'inerenza delle spese se non rispondenti a tali principi.

Per quanto, come detto, la dottrina si è mostrata sostanzialmente unanime prendendo le distanze da tale affermazione, ritenendo che l'inclusione della spesa nell'ambito della elencazione analitica di per se sia sufficiente a dimostrare l'inerenza, occorre considerare che il timore dell'amministrazione finanziaria è certamente quello di evitare che si possano verificare fenomeni di elusione fiscale mediante sostenimento di costi non connotati dal generale principio di inerenza sancito dall'art. 109 del Tuir, con distrazione di risorse aziendali per finalità personali dei soci o dell'imprenditore.

S'immagini, ad esempio, un'impresa operante nel settore metalmeccanico che organizza una crociera con inviti riservati a parenti ed amici. Seppure nel corso della medesima qualche incaricato possa aver svolto una attività promozionale dell'attività aziendale costringendo i partecipanti (i quali con consapevole compenetrazione avranno pazientemente subito) a visionare filmati commerciali dell'azienda, è evidente che quest'ultima non ha in alcun modo raggiunto l'obiettivo di generare, ancorché solo potenzialmente, benefici economici per l'impresa. In definitiva, sembra ineluttabile che le spese sostenute siano irragionevoli e non coerenti con le pratiche commerciali di settore. Ciò detto, è altresì indubitabile che in sede di verifica la flessibilità creativa dell'imprenditore e delle politiche di marketing che caratterizzano la politica commerciale dell'azienda potrebbe scontrarsi con la rigidità dell'organo verificatore volta a disconoscere l'inerenza dei costi bocciandoli come irragionevoli. Ciò detto, è da ritenersi che anche in questo caso la possibilità dell'Ufficio di disconoscere l'inerenza di taluni costi sia possibile solo in presenza di fattispecie la cui mancanza di ragionevolezza sia macroscopica.

#### **7 - Spese di rappresentanza - Imprese che organizzano viaggi turistici**

L'Agenzia non ha chiarito il trattamento delle spese per quelle imprese che svolgono attività di organizzazioni di viaggi turistici nell'ambito delle quali vengono sottoposte alla clientela proposte di acquisto di beni di consumo di imprese terze. Al riguardo si osserva che, usualmente, dette imprese percepiscono un corrispettivo dal cliente che fruisce del “pacchetto” il quale comprende solitamente il trasporto, il pasto e l'alloggio. Inoltre, l'impresa percepisce una provvigione a carico delle imprese terze per gli acquisti di beni effettuati dal cliente. E' da ritenersi, al riguardo, che le spese di trasporto, vitto e alloggio riferite ai propri clienti sopportate dall'impresa siano interamente deducibili (senza la limitazione del 75%) poiché per essa costituiscono oggetto dell'attività dell'impresa.

#### **8 - Spese non di rappresentanza - Spese viaggio, vitto e alloggio per clienti anche potenziali**

Con specifico riferimento al sostenimento di spese di viaggio, vitto e alloggio che possono costituire delle componenti delle fattispecie sopra elencate, occorre ricordare che il comma 5 dell'articolo 1 del DM pone una deroga laddove dette spese sono sostenute *“per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa”*. In questi casi le spese non costituiscono spese di rappresentanza e sono deducibili in base alle regole generali previste dal reddito d'impresa. In particolare, le spese di viaggio sono deducibili al 100% e quelle di vitto e alloggio, a decorrere dal 1° gennaio 2009, sono deducibili nei limiti del 75%. Non trattandosi, peraltro, di spese di rappresentanza, l'Iva è interamente detraibile. L'impostazione normativa appare condivisibile ed opportuna poiché le spese in questione, pur essendo caratterizzate dall'elemento della gratuità, si distinguono dalle spese di rappresentanza in quanto connotate da una più stretta caratterizzazione commerciale e da una più diretta correlazione con la produzione dei ricavi. Ciò detto, è da ritenersi che il legislatore abbia inteso indicare degli eventi (mostre, fiere, visite in azienda) da parte di clienti anche potenziali che di per se garantiscano la circostanza che l'offerta del vitto e alloggio sia sostanzialmente legata ad un interesse di vendita dell'azienda. Ciò detto andrebbe però in via interpretativa chiarito che il principio vale in ogni occasione in cui l'incontro è inequivocabilmente riferito ad evento produttivo di ricavi. S'immagini l'incontro tra l'amministratore di una società di Roma con un cliente Russo, avvenuto per comodità di spostamenti in un albergo di Parigi, dove le parti hanno stipulato un importante contratto di fornitura commerciale. Volendosi rifare al testo letterale del comma 5 del DM se al cliente russo viene offerto viaggio, vitto e alloggio, le spese sono di rappresentanza, poiché non sono sostenute in occasione di visite in azienda, ovvero fiere e mostre.

Sembra innegabile che la questione meriti un'interpretazione ufficiale nel senso dell'apprezzamento della sostanza anche a scapito della letteralità della norma.

In questa sede sembra utile segnalare che, in linea di principio, non esiste necessariamente una disciplina più favorevole o meno favorevole nelle spese di rappresentanza (fatte salve le spese di vitto e alloggio che sono senz'altro penalizzate ove qualificata di rappresentanza) poiché le conclusioni dipendono dall'aliquota Iva relativa al bene o servizio erogato e dalla saturazione o meno del plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza in proporzione ai ricavi.

### **9 - Spese non di rappresentanza - Il cliente anche potenziale**

Il primo aspetto da indagare è quello di comprendere la portata della locuzione *“clienti anche potenziali”*. L'Agenzia nella circolare n. 34/2009 ha chiarito che sono da considerare “clienti”, ai sensi del comma 5, quei soggetti attraverso i quali l'impresa consegue attualmente i propri ricavi; sono da considerare “clienti potenziali”, invece, quei soggetti che abbiano, in qualche modo, già manifestato o possano manifestare un interesse di natura commerciale (acquisto) verso i beni ed i servizi dell'impresa (cfr. pareri del Comitato n. 18 del 2000, n. 1 del 2001 e n. 19 del 2004), ovvero siano i destinatari dell'attività caratteristica esercitata dalla stessa (cfr. parere n. 16 del 2006).

In sostanza, il “cliente potenziale” è il consumatore potenziale dei beni e servizi prodotti dall'impresa e quindi suscettibile, in linea di principio, di effettuare acquisti dei beni o servizi della stessa.

Nell'ambito dei rapporti tra imprese, secondo l'Agenzia, la potenzialità può essere dedotta in relazione all'attività esercitata dal soggetto che partecipa agli eventi di cui al comma 5: l'esercizio di un'attività affine ovvero collegata nell'ambito della filiera produttiva - adeguatamente documentata - può far, infatti, presumere un interesse all'acquisto dei beni e servizi prodotti dall'impresa.

In considerazione di quanto chiarito dall'Agencia è da ritenersi, dunque, che nell'ipotesi in cui l'attività dell'impresa sia riferita a beni di largo consumo ed eserciti anche attività di vendita al dettaglio, tutte le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per i partecipanti all'evento (deve trattarsi di una fiera, mostra o evento simile) possano essere considerate riferite a clienti potenziali. L'individuazione del cliente potenziale diverrà tanto più restrittiva quanto i beni o servizi prodotti dell'impresa sono caratteristici e di nicchia. Da qui la necessità di documentare adeguatamente quali siano le persone ospiti dell'evento e quali prodotti o servizi sono stati promossi.

### **10 - Spese non di rappresentanza - Il contesto in cui si offre l'ospitalità**

Ulteriore aspetto da rimarcare è che le spese di viaggio, vitto e alloggio (non di rappresentanza) devono essere erogate gratuitamente ai clienti anche potenziali in un contenitore commerciale ben delineato. Tale "contenitore commerciale" è individuato in modo tassativo dalla norma, di modo che le spese sostenute per viaggi, vitto e alloggio, offerti gratuitamente ai clienti, non sono di rappresentanza e sono integralmente deducibili solo se sostenute ed offerte:

- nell'ambito di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui devono essere esposti i beni e servizi prodotti dall'impresa;
- ovvero in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa.

La cir. dell'Ag. dell'Entrate afferma che per mostre, fiere ed eventi simili sono da intendersi quelli nell'ambito delle quali l'impresa espone direttamente i propri prodotti o servizi.

### **11 - Spese di rappresentanza - ospitalità nei confronti di soggetti diversi dai clienti**

Come già detto, il comma 5 del DM individua una casistica con riferimento alla quale le spese di viaggio, vitto e alloggio non costituiscono spese di rappresentanza, con la conseguenza che l'Iva relativa a vitto e alloggio è interamente detraibile e il costo è deducibile nei limiti del 75% dell'ammontare. In particolare, il DM fa riferimento a clienti anche potenziali "in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa."

E' da ritenersi che la *ratio* del comma 5 dell'art. 1 del DM sia quella di escludere dalla definizione delle spese di rappresentanza alcuni costi che per la loro natura e finalità sono caratterizzati da una più marcata correlazione con la produzione dei ricavi. Tale correlazione, ovviamente, viene meno quando il fruitore delle prestazioni gratuite di viaggio, vitto e alloggio sia soggetto diverso da quello ascrivibile nella categoria degli operatori commercialmente interessati all'acquisizione dei beni e servizi prodotti dall'impresa.

Tanto premesso, La Circolare n. 34/2009 ha chiarito come già detto che "non si possono ritenere integralmente deducibili le spese di vitto e alloggio, sostenute in occasione degli eventi richiamati dalla norma (fiere, esposizioni, mostre, ecc.), a beneficio degli agenti, poiché a ben vedere, non può fondatamente sostenersi un collegamento diretto tra le predette spese sostenute per gli agenti e il conseguimento dei ricavi dell'impresa. In tal caso, quindi, l'inerenza deve essere valutata alla stregua dei principi generali dell'articolo 109 del TUIR, prescindendo dall'applicazione della disposizione in esame".

Pertanto, quando tali prestazioni sono rivolte ad agenti, come pure a fornitori, giornalisti, politici, etc., la disposizione del comma 5 non trova applicazione e si dovrà procedere come segue:

- verificare se l'erogazione gratuita è da ricompandersi tra quelle di rappresentanza o di pubbliche relazioni, facendo riferimento alla finalità di tali erogazioni – in tal caso la disciplina è quella delle spese di rappresentanza;
- se, diversamente, le prestazioni gratuite in questione sono erogate non per finalità promozionali o di pubbliche relazioni, le relative spese non sono da considerarsi spese di rappresentanza e occorrerà ulteriormente procedere come segue:
  - a. verificare l'inerenza del costo, ossia appurare che il servizio reso abbia una relazione con l'attività imprenditoriale (comma 5 dell'articolo 109 del TUIR);
  - b. in questo caso, trattandosi di costi della gestione ordinaria si rende necessario imputare tale costo adottando il criterio della classificazione secondo la natura dello stesso; dunque, spese di viaggio saranno interamente deducibili, quelle di vitto e alloggio avranno l'Iva interamente detraibile e il costo deducibile in misura pari al 75% del suo ammontare.

E' da ritenersi, dunque, escluse dalla nozione di spesa di rappresentanza le spese riferite all'agente che si reca presso la ditta mandante per acquisire o restituire il campionario, consegnare gli ordini acquisiti, concordare le strategie di vendita (caratteristiche dei prodotti, zone territoriali, etc.), poiché in tutto ciò non vi è alcuna finalità promozionale o di pubbliche relazioni, ma vi è una ben più pregnante correlazione il ciclo produttivo economico dell'azienda.

Da ultimo, ancorchè la questione non sia stata affrontata dall'Agenzia delle entrate, è da ritenersi che il trattamento disposto dal comma 5 del Decreto sia applicabile anche alle spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute, questa volta, dall'agente, laddove dovesse ospitare l'imprenditore mandante (o suoi dipendenti), ovvero il cliente finale che sottoscrive gli ordini di acquisto intermediati dall'agente, che per l'agente non costituisce né un cliente né un fornitore.

Si dovrà in questi casi applicare la procedura di analisi sopra indicata, per verificare che le spese in argomento non siano di rappresentanza poiché carenti della finalità promozionale o di pubbliche relazioni. E' del tutto evidente che laddove l'agente, in cui occasione dell'offerta del pranzo al cliente della ditta mandante, dovesse raccogliere un ordine ovvero incassare il prezzo di una fornitura, la spesa non può essere qualificata di rappresentanza.

## **12 - Spese di ospitalità in occasione di mostre, fiere ovvero di visite in azienda**

Le spese per viaggi, vitto e alloggio, trovano un'area di sovrapposizione quando sono sostenute in occasione di mostre, fiere ed eventi simili ove sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa, poiché rileva la circostanza che siano offerte a clienti anche potenziali ovvero a soggetti diversi. La circolare n. 34/2009 dell'Ag. Entrate evidenzia che qualora sia possibile distinguere le spese per viaggio, vitto e alloggio, sostenute per ospitare i clienti anche potenziali, da quelle sostenute per altri soggetti, le prime non costituiscono spese di rappresentanza. Diversamente, qualora le spese siano sostenute in maniera indistinta sia per clienti anche potenziali sia per altri destinatari, tutte le spese devono essere trattate alla stregua di quella di rappresentanza con conseguente applicazione dei limiti di deducibilità in proporzione ai ricavi previsti dal D.L., nonché l'indetraibilità dell'Iva. Stessa problematica si presenta nell'ipotesi di spese di viaggio, vitto e alloggio, sostenute in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa. Sembra ragionevole, anche in tali fattispecie, applicare il citato criterio affermato dall'Agenzia delle entrate, talchè tutte le predette spese debbono essere considerate di rappresentanza ove non sia possibile distinguere analiticamente.

Circa le ipotesi di eventi in cui non partecipano soggetti indistinguibili (esempio, pranzi di lavoro), si rinvia alle considerazioni precedentemente svolte.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che la sovrapposizione sopra descritta non si perfeziona nell'ipotesi di viaggi turistici che costituiscono, senza dubbio, in ogni caso, spese di rappresentanza. Secondo l'Agenzia tale fattispecie è connotata dall'evento principale costituito dal viaggio turistico e l'esposizione e la promozione dei prodotti aziendali, costituiscono l'indispensabile elemento che consente la deducibilità di *"tutti i costi di viaggio"* quali spese di rappresentanza. In sostanza per l'Agenzia delle entrate, in questa ipotesi, rispetto alle precedenti, viene a mancare il comune denominatore che consta dell'evento promozionale (mostre, fiere). Tale evento consente di affermare la più accentuata correlazione, dei costi per viaggi, vitto e alloggio offerto ai clienti, alla produzione dei ricavi aziendali che secondo la norma si realizza all'interno del contenitore commerciale individuato dalla stessa.

In sostanza, le spese di ospitalità offerta a clienti anche potenziali non sono di rappresentanza se sostenute ed offerte nell'ambito di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui devono essere esposti i beni e servizi prodotti dall'impresa ovvero in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa. Al di fuori di tale perimetro "tassativo", le spese in esame, ancorché riferite ai clienti anche potenziali, sono costi di rappresentanza. Laddove si acceda al principio secondo il quale in occasione di eventi in cui sono esposti prodotti di largo consumo, tutti i partecipanti sono clienti seppure potenziali, va sarebbe contraddittorio pretendere l'individuazione nominativa dei partecipanti medesimi posto che l'evento di per se costituisce garanzia che le spese non sono di rappresentanza, talchè è sufficiente fornire la suddivisione delle stesse per natura e indicare la data e il luogo di svolgimento dell'evento.

### **13 - Spese non di rappresentanza - Adempimenti documentali spese viaggio, vitto e alloggio a clienti**

L'ultimo periodo del comma 5 dell'art. 1 del D.L. dispone che la deducibilità delle spese di viaggio, vitto e alloggio offerte a clienti anche potenziali nelle specifiche ipotesi precedentemente descritte, sia subordinata al corretto adempimento della 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. La finalità della norma risulta essere di facile percezione, se da un lato l'amministrazione intende concedere la giusta deducibilità di quei costi che se pur connaturati dalla gratuità sono strettamente correlati alla produzione dei ricavi, dall'altro intende agevolare l'attività di accertamento che dovrà valutare proprio la sussistenza – documentata – di tale forte correlazione. Si segnala che la norma non prescrive forme particolari con riguardo alla modalità della predisposizione della documentazione in argomento, ma si reputa probabile che in sede di verifica potrebbe essere chiesto che tale documentazione debba essere corroborata da elementi documentali che valorizzino la prova circa la finalità delle spese sostenute. La circolare 34/E dell'Ag. dell'Entrate ha precisato che da tale documentazione dovrà essere riscontrabile che i fruitori dei servizi siano clienti, anche potenziali, dell'impresa e che i medesimi abbiano partecipato all'evento promozionale.

Al riguardo la Circolare n. 34/2009 non lascia alcuno spazio a soluzioni approssimative prevedendo che *“Particolare rilevanza assume, a tal riguardo, la documentazione relativa alle generalità dei soggetti ospitati... Inoltre, ai fini della deducibilità integrale delle predette spese, la documentazione prodotta deve comprovare il nesso esistente tra la spesa sostenuta a favore dei clienti, anche potenziali e la loro partecipazione all’evento promozionale. Al riguardo, si ritiene che la tenuta della apposita documentazione richiesta dalla norma, cui è subordinata la deduzione delle spese in questione, è un onere documentale la cui inosservanza comporta decadenza dal diritto alla deduzione integrale. In sede di controllo il contribuente potrà tuttavia integrare gli elementi documentali richiesti ai fini della deducibilità integrale delle spese.*

L’assolvimento dell’onere secondo le indicazioni dell’Agenzia (documentazione relativa alla generalità dei soggetti ospitati) sembrerebbe comportare la necessità di acquisire gli estremi di un documento d’identità del cliente (eventualmente potenziale) e una attestazione del medesimo che ha partecipato all’evento. Ragioni di praticità suggeriscono di fare una fotocopia del documento salvo che l’interessato non eccepisca motivi di privacy, rifiutandosi di concedere la fotocopia e concedendo solo la annotazione degli estremi. Se tale pratica nell’ambito di un evento di carattere collettivo (fiera, mostra o simili) cui possono partecipare solo soggetti accreditati, potrà essere garantita mediante una adeguata organizzazione, più delicata è l’ipotesi, sempre prevista dal comma 5 del decreto, delle spese di viaggio, vitto e alloggio *“in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell’impresa.”*. Si tratta, spesso, di pranzi di lavoro tra imprenditore o dirigenti dell’impresa e cliente svolti ovviamente in locali esterni all’azienda ancorchè in occasione di *“visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell’impresa”*, dove acquisire tale documentazione appare oggettivamente complesso e francamente inopportuno dal punto di vista dell’immagine aziendale. Sul punto sarebbe auspicabile che l’Agenzia fornisca istruzioni agli Uffici nel senso di effettuare i riscontri con ragionevolezza e senza spirito inquisitorio nonché che ogni mezzo di prova sia ritenuto valido, come, ad esempio, email scambiate tra gli interessati in cui ci si accorda per l’incontro, documentazione da cui si possa evincere che nell’occasione si è firmato atti aziendali (contratti, copie d’ordini, consegna assegni, etc.). Più in generale dovrebbe essere consentito ogni mezzo di prova anche parziale. Occorre, comunque, riconoscere l’apertura dell’Agenzia la quale, consapevole delle difficoltà, ha chiarito che *“in sede di controllo il contribuente potrà tuttavia integrare gli elementi documentali richiesti ai fini della deducibilità integrale delle spese”*. Resta il fatto che anche una ricostruzione a posteriori delle spese necessita di un adeguato sistema di rendicontazione delle stesse che consenta a distanza di tempo di ricondurre la spesa a quello specifico cliente. Del tutto impossibile l’identificazione di clienti (anche potenziali) in occasione di eventi la cui partecipazione è libera. Tuttavia, laddove si tratti di fiere, mostre o eventi simili di un soggetto espositore di beni di largo consumo e il medesimo svolga attività di vendita al dettaglio, sembra ragionevole che tutti i presenti siano clienti potenziali, talchè viene meno la necessità di identificarli. Sul punto sarebbe utile una conferma da parte degli organi preposti.

Va sottolineato che la norma prevede che la documentazione propedeutica alla deducibilità dei costi in esame dovrà essere predisposta anche dall’imprenditore individuale che partecipa all’evento fieristico, dove sono esposti beni e servizi relativi alla propria attività di impresa. In tale ipotesi la documentazione non interessando i clienti comporta solo la necessità di identificare gli eventi.

#### **14 - Spese di rappresentanza - Adempimenti documentali**

In ordine alle spese di rappresentanza, gli adempimenti documentali sono meno impegnativi rispetto a quelli ora analizzati. Il comma 6 dell’art. 1 del DM dispone che l’Agenzia delle entrate e gli organi di controllo

competenti possono invitare i contribuenti a fornire indicazioni, per ciascuna delle fattispecie indicate nel comma 1, dell'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta e dell'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa assunti a base del calcolo. L'invito che potrà produrre l'ente potrà interessare anche l'ammontare delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad € 50,00. In ordine alla modalità di elaborazione di tali elementi, i contribuenti sono liberi di adottare il sistema di rilevazione più consono alle loro esigenze.

#### **15 - Spese di rappresentanza - Regime dei minimi**

Con riferimento ai "minimi", l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 34/2009, nel premettere che sono da considerarsi parzialmente inerenti le spese per beni ad uso promiscuo (affermazione del tutto condivisibile), ha aggiunto che le spese di rappresentanza, comprensive dell'Iva che in detto regime non è detraibile e forma dunque costo, sono considerate inerenti nei limiti fissati dal comma 2 del *decreto* (ossia, in proporzione ai ricavi). Tale ultima affermazione lascia perplessi poiché confonde l'inerenza con la congruità. A voler concedere che anche i minimi, circa l'individuazione dell'inerenza delle spese di rappresentanza, debbano rifarsi ai criteri del DM e che dunque le predette spese devono essere ragionevoli e coerenti con le pratiche di settore, non si comprende come esse siano deducibili nei limiti della proporzione dei ricavi stabilita dall'art. 2 del DM stesso. In definitiva, l'Agenzia nel ribadire che, come ovvio, nel regime dei minimi sono deducibili tutti i costi inerenti senza con questo doversi basare alle regole del Tuir, confonde l'inerenza con la congruità che sono fattispecie del tutto distinte. L'inerenza, come precedentemente sottolineato non ha alcuna connessione con la congruità che è fissata in base agli scaglioni di ricavo dell'impresa. Tuttavia, per meglio argomentare e giustificare la propria posizione, l'Agenzia ricorda che con la precedente circolare 7/E del 28 gennaio 2008, è stato chiarito che le spese per i beni ad uso promiscuo, nonché le spese relative a tutti i beni a deducibilità limitata sono deducibili nel regime dei minimi nella misura del 50% dell'importo corrisposto comprensivo di IVA. Infine, per questioni di coerenza, l'Agenzia è costretta ad affermare che nel regime dei minimi le spese per omaggi di valore unitario inferiore a 50 euro e le spese per vitto e alloggio, possono essere portate in deduzione per l'intero importo secondo il criterio di cassa, sempreché l'inerenza delle spese sia dimostrabile in base a criteri oggettivi.

L'intera impostazione non appare condivisibile, né sembra che il richiamo alla circolare n. 7/2008, laddove si afferma l'opinabile principio che i beni a deducibilità limitata (es. spese telefoniche) sono deducibili al 50%, possa essere di supporto per le conclusioni cui è pervenuta. Se il regime dei minimi si basa sulla differenza tra incassi e pagamenti di ricavi e costi inerenti senza alcuna influenza della normativa del Tuir, una volta appurata l'inerenza non sembra che essa possa essere legata alla percentuale di ricavi.

#### **16 - Spese di rappresentanza - contributi in occasione di convegni , seminari e simili**

La lett. e) del comma 1 del DM riconduce alla nozione di spese di rappresentanza anche "*i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma*", con riferimento ai quali l'Agenzia, nella Circolare n. 34/2009, rimarca che la formulazione della lettera e) richiede che anche per tali spese deve in ogni caso essere verificata l'inerenza ai sensi del comma 1, prima parte, del DM.

Ebbene, in tali circostanze, l'erogazione da parte di una impresa di contributi senza alcuna contropartita che non sia costituita neanche dall'esibizione del proprio logo è evento oggettivamente assai remoto, ancorché non impossibile. Ciò

colloca, in sostanza, la quasi totalità di contributi erogati in occasione di convegni, seminari e manifestazioni, al di fuori delle spese di rappresentanza riconducendole alla fattispecie di spese di pubblicità, la quale, come noto, non soggiacciono ad alcun limite di deducibilità a differenza delle spese di rappresentanza, le quali, come si vedrà, sono invece deducibili in rapporto al volume di ricavi annuali.

La fattispecie della erogazione di contributi senza contropartita che costituisce così spesa di rappresentanza, deve però essere coordinata con la deducibilità dei contributi a ONLUS, enti di promozione sociale ed altri soggetti ricompresi nell'articolo 100 del Tuir che disciplina le deducibilità ai fini delle imposte sui redditi delle erogazioni liberali nelle specifiche fattispecie ivi previste. In queste ultime circostanze è da ritenersi che risulti assorbente la disposizione dell'articolo 100 del predetto TU rispetto alla nozione di spesa di rappresentanza. In tal senso anche la circolare 34/E .

### **17 - Spese di rappresentanza - beni di valore unitario non superiore a € 50**

Come già detto, pur essendo spese di rappresentanza, sono comunque sempre deducibili senza limitazioni le erogazioni a titolo gratuito di beni di valore unitario non superiore a 50,00 euro. Al riguardo si deve far riferimento al prezzo di acquisto senza considerare l'IVA afferente, sempre che questa, ovviamente, sia detraibile poiché l'imponibile non eccede l'importo di 25,82 Euro.

Di conseguenza, per le erogazioni che scontano:

- l'IVA al 4%, l'imponibile non potrà essere superiore ad € 48,08;
- l'IVA al 10% l'imponibile non potrà essere superiore ad € 45,45;
- l'IVA al 20%, l'imponibile non potrà essere superiore ad € 41,67.

Si sottolinea che la norma fa espresso riferimento ai beni e non anche ai servizi per i quali il particolare trattamento non trova applicazione. Nella circolare 34/E è stato precisato che il valore di € 50,00 deve essere riferito al valore complessivo dell'omaggio e non al valore dei singoli beni che lo compongono. Sul punto è da ritenersi che, nonostante il disposto letterale il quale fa riferimento al "valore" dei beni, occorra fare riferimento al "costo" degli stessi anche ad evitare che possano sorgere in sede di verifica contestazioni in caso di beni autoprodotti che non abbiano elementi di paragone con altri beni oggetto di cessione, talchè il valore sia di incerta individuazione.

Come già sottolineato, nella citata circolare l'Agenzia afferma, come auspicato da questa Fondazione, che la nozione di spesa di rappresentanza tracciata dal DM è applicabile anche alla disciplina del reddito di lavoro autonomo e non solo al reddito d'impresa. Tanto premesso, non è però chiaro se anche ai professionisti compete l'integrale deduzione ai fini delle imposte sui redditi e Irap degli omaggi di valore non superiore a €. 50,00, posto che tale previsione non è contenuta nell'articolo 54 del Tuir. Sul punto sarebbe utile un pronunciamento ufficiale da parte dell'Agenzia.

### **18 - Spese di rappresentanza - limiti di importo annuale**

Le spese di rappresentanza individuate con i criteri sopra esposti non sono integralmente deducibili, bensì, lo sono nella misura di cui al comma 2 dell'art. 1 del D.M. attuativo. Difatti, il legislatore ha condizionato la loro deducibilità al parametro costituito dal volume di ricavi della gestione caratteristica dell'impresa, mediante una percentuale variabile e inversamente proporzionale all'importo dei ricavi.

SPESE DI RAPPRESENTANZA - LIMITI DI DEDUCIBILITÀ		
	Importo - Ricavi e proventi gestione caratteristica	Importo % sui ricavi
A	Fino a 10 milioni di Euro	<b>1,3%</b>
B	Oltre i 10 milioni e Fino a 50 milioni di Euro	<b>0,5%</b>
C	Oltre 50 milioni di euro	<b>0,1%</b>

Il limite quantitativo sopra indicato costituisce il Plafond annuale di deducibilità delle spese di rappresentanza. Si fa presente che la quota di plafond non utilizzata in un periodo di imposta non può essere riportata ad incremento di quella degli anni successivi. La circolare 34/E precisa che i ricavi e proventi considerati dalla norma sono quelli "rilevanti fiscalmente". La relazione ministeriale al DM e la circolare n. 34/2009 dell' "Agenzia, circa l'individuazione dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica fa presente che *"la disposizione attuativa usa la stessa formulazione individuata in altre norme del TUIR, come, ad esempio, nell'art. 172, comma 7, concernente i requisiti di operatività delle società incorporate ai fini del riporto delle perdite fiscal."* Conseguentemente per l'individuazione dei ricavi della gestione caratteristica ci si deve basare sulla Ris. n. 143 del 10 aprile 2008 pertanto, per individuare i ricavi e i proventi della gestione caratteristica, si potrà fare riferimento alle voci A1 e A5 del conto economico. Nell'ipotesi in cui si tratti di una holding finanziaria dovranno essere considerate anche le componenti finanziarie di cui alle voci C15 e C16 del conto economico, rispettivamente dividendi e interessi attivi.

#### Esempio n. 1

- Imprese individuale X
- Ricavi della gestione caratteristica pari ad € 1.000.000
- Offre in omaggio ai propri clienti (o potenziali) il biglietto per la prima rappresentazione al Teatro "La Scala" di Milano
- Valore complessivo pari ad € 20.000.

Siffatti costi, che sono riconducibili a spese di rappresentanza, saranno deducibili come segue:

Ricavi	Spese di rappresentanza sostenute	Limite di deducibilità	Spese effettivamente deducibili	Spese non deducibili
1.000.000	20.000	$1.000.000 \times 1,3\%$ =13.000	13.000	7.000

#### Esempio n. 2

- Società B S.r.l.

- Ricavi della gestione caratteristica pari ad € 12.000.000
- Apre un nuovo stabilimento ed organizza una ricevimento per festeggiare l'inaugurazione della nuova sede.
- A tal fine sostiene costi pari ad € 150.000.

Siffatti costi, che sono riconducibili a spese di rappresentanza, saranno deducibili come segue:

Ricavi della gestione caratteristica	Spese di rappresentanza sostenute	Limite di deducibilità	Spese effettivamente deducibili	Spese non deducibili
12.000.000	150.000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <math>10.000.000 \times 1,3\%</math>  <math>= 130.000</math></li> <li>+</li> <li>• <math>2.000.000 \times 0,5\%</math>  <math>= 10.000</math></li> </ul> <b>Totale 140.000</b>	140.000	10.000

### Esempio n. 3

- Società C S.n.c.
- Ricavi della gestione caratteristica pari ad € 1.000.000
- Offre ai propri clienti (o potenziali) un crociera
- Valore complessivo pari ad €. 3.000.

Siffatti costi, che sono riconducibili a spese di rappresentanza, saranno deducibili come segue:

Ricavi della gestione caratteristica	Spese di rappresentanza sostenute	Limite di deducibilità	Spese effettivamente deducibili	Spese non deducibili
1.000.000	3.000	$1.000.000 \times 1,3\%$ $= 13.000$	3.000	10.000

### Esempio n. 4

- Società A Spa
- Ricavi della gestione caratteristica pari ad € 60.000.000
- Invita i propri clienti ad una festa, tenuta presso la sede dell'impresa, per festeggiare il Natale
- Costi sostenuti pari ad € 350.000

Siffatti costi, che sono riconducibili a spese di rappresentanza, saranno deducibili come segue:

Ricavi della	Spese di	Limite di deducibilità	Spese	Spese non
--------------	----------	------------------------	-------	-----------

gestione caratteristica	rappresentanza sostenute		effettivamente deducibili	deducibili
60.000.000	350.000	10.000.000 x 1,3% = 130.000 + 40.000.000 x 0,5% = 200.000 + 10.000.000 x 0,1% = 10.000 Tot. 340.000	340.000	10.000

Deve essere sottolineato che molto spesso nell'ambito dei gruppi societari le spese di rappresentanza vengono organizzate e gestite dalla holding per conto delle società controllate (ovvero da altra società del gruppo) e successivamente i relativi costi sono riaddebitati alle società operativa nel cui interesse sono stati sostenuti. In questa ipotesi, sembra del tutto evidente che alla holding non si applicano le limitazioni in materia di iva e redditi previste dalla disciplina delle spese di rappresentanza, posto che i relativi costi sono direttamente riferibili alla produzione dei ricavi. Le limitazioni tra cui l'indetraibilità dell'iva e la deducibilità in base al plafond dei redditi si applica, viceversa, alla società controllata. In altre parole i costi sostenuti dalla holding sono costi di commessa e come tali non assumono la qualificazione di spese di rappresenta.

### **19 - Spese di rappresentanza – riporto della deducibilità nelle imprese di nuova costituzione**

Il decreto attuativo, al comma 3, contiene una specifica disposizione la quale prevede che *“Per le imprese di nuova costituzione, le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono 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 deducibile.”*.

La riportabilità all'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi è da escludere per le spese di ospitalità e per le spese di rappresentanza che constano nell'acquisto di beni da cedere gratuitamente di valore non superiore da € 50,00.

Tanto premesso, la deducibilità delle altre spese di rappresentanza delle società in *start-up* potrà avvenire rinviando le stesse all'esercizio in cui sono realizzati i primi ricavi nonché in quello successivo. Tali spese saranno deducibili dopo aver verificato, con le regole ordinarie, la deducibilità delle spese di rappresentanza sostenute in tali esercizi (primo esercizio con ricavi ed esercizio successivo) e, ove non colmato il plafond annuale, per la differenza, si potranno dedurre le spese sostenute negli esercizi precedenti.

#### **ESEMPIO**

Società si costituisce il 16 novembre 2008

Sostiene:

- nel 2008 spese di rappresentanza per €. 20.000

- nel 2009 spese di rappresentanza per €. 30.000
- nel 2010 spese di rappresentanza per €. 10.000
- Nel 2008 non consegue alcun ricavo
- Nel 2009 consegue i primi ricavi.

### **Anno 2008**

La deducibilità delle spese di rappresentanza (€. 20.000) è sospesa

### **Anno 2009**

Sulla base dei ricavi prodotti nel 2009 il limite di deduzione delle spese di rappresentanza è, ad esempio, di €. 35.000

La società potrà dedurre:

€. 30.000 effettivamente sostenute nel 2009

€. 5.000 sostenute nel 2008 (recupero spese non dedotte)

€. 35.000

### **Anno 2010**

Sulla base dei ricavi prodotti nel 2010 il limite di spesa di rappresentanza è di €. 20.000

La società potrà dedurre:

€. 10.000 effettivamente sostenute nel 2010

€. 10.000 sostenute nel 2008 (recupero spese non dedotte)

€. 20.000

I restanti €. 5.000 di spese sostenute nel 2008 sono perse.

### **20 - Spese di rappresentanza – nozione di ricavi e altri proventi**

L'Ag. delle Entrate con la circolare 34/E ha ritenuto di dover chiarire che per ragioni di coerenza sistematica la nozione di "ricavi" indicata nel comma 3 deve essere intesa nel senso di "ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa" cui fa riferimento il precedente comma 2. D'altronde, se così non fosse, ci si potrebbe trovare nella situazione in cui l'impresa neocostituita ha avuto spese di rappresentanza, non ha prodotto ricavi ma, a seguito dell'impiego di risorse finanziarie liquide, potrebbe aver conseguito degli interessi attivi. E' indubitabile che la società potrebbe avere un reddito imponibile e, dunque, la convenienza a dedurre le spese di rappresentanza sostenute nell'anno; tuttavia, è altrettanto



inevitabile che la stessa non avrebbe la possibilità di commisurare le previste percentuali (1,3%; 0,5%; 0,1%) ad alcun ricavo o provento derivante dalla gestione caratteristica.

L'altra rilevante precisazione fornita dalla circolare riguarda la nozione di "imprese di nuova costituzione". In merito l'Agenzia ha ritenuto di rinviare per la definizione di tale nozione alle disposizioni contenute nell'articolo 84 comma 2 del TUIR (disposizioni in materia di riporto delle perdite). L'individuazione delle "imprese di nuova costituzione" secondo l'Agenzia deve essere apprezzata con riferimento a due requisiti, di cui uno soggettivo e l'altro oggettivo:

- deve trattarsi di imprese di nuova costituzione (soggetti, quindi, neocostituiti);
- deve trattarsi di spese di rappresentanza sostenute ed inerenti ad una nuova attività produttiva.

Conseguentemente, ad esempio, nell'ipotesi in cui una società si è costituita a seguito di un conferimento d'azienda ovvero si è costituita ed ha subito dopo acquistato una azienda, se l'azienda ricevuta in conferimento ovvero acquistata era già in attività all'atto del conferimento o dell'acquisto, il "riporto" della spesa di rappresentanza sostenuta nell'anno non opera. Se, diversamente, l'azienda ottenuta in conferimento ovvero acquistata non aveva ancora avviato la propria attività, si applicherà il rinvio della deduzione sino al periodo d'imposta in cui la società conseguirà i primi ricavi.

Va sottolineato che, principalmente in aziende di notevoli dimensioni che richiedono un lungo periodo di tempo per strutturarsi, la possibilità di riporto delle spese di rappresentanza nei due anni in cui sono conseguiti i primi ricavi potrebbe non essere sufficiente a garantire l'intera deducibilità delle spese di rappresentanza.

**Fondazione Studi**

Il Presidente

Rosario De Luca

