

## Disciplina delle spese di rappresentanza, vitto, alloggio: sotto stretta osservazione gli aspetti contabili

di [Vincenzo D'Andò](#)

Pubblicato il 22 maggio 2009

il contribuente deve documentare in maniera specifica le spese di rappresentanza, indicando in maniera chiara le generalità degli ospiti, la durata ed il luogo di svolgimento degli eventi, nonché la natura degli oneri sostenuti...

### **Disciplina delle spese di rappresentanza/vitto/alloggio: Sotto stretta osservazione gli aspetti contabili**

Le spese di rappresentanza vanno adeguatamente documentate.

Il contribuente deve, infatti, documentare in maniera specifica tali spese, indicando in maniera chiara le generalità degli ospiti, la durata ed il luogo di svolgimento degli eventi, nonché la natura degli oneri sostenuti.

L'IRDCEC (Istituto di ricerca dei **Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili**), con la **circolare n. 9/IR del 27.04.2009**, ha, peraltro, evidenziato gli effetti prodotti sulla disciplina dell'IRAP dalle nuove regole in materia di spese di rappresentanza e di spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande.

In contrasto con quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare di marzo 2009, tale Istituto di ricerca ha, invece, evidenziato che é possibile dedurre il costo dell'Iva dalle ricevute fiscali (qualora non sia stata richiesta la fattura), fornendo le relative (peraltro, convincenti) motivazioni.

In particolare, tale documento ha trattato i seguenti argomenti:

- Le spese di rappresentanza nel reddito di impresa;

- generalità e decorrenza della nuova disciplina;
- tratti caratteristici delle spese di rappresentanza e loro inerenza all'attività esercitata;
- requisito di congruità;
- beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a cinquanta euro;
- adempimenti a carico dei contribuenti;
- spese non considerate di rappresentanza;
- discipline speciali derogatorie delle norme in materia di spese di rappresentanza;
- disciplina ai fini dell'IVA delle spese di rappresentanza;
- nuovo regime ai fini dell'IVA delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande;
- nuovo regime ai fini delle imposte sui redditi delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande;
- disciplina ai fini dell'IRAP delle spese di rappresentanza e di vitto e alloggio;
- società di capitali ed enti assimilati;

- imprenditori individuali, società di persone commerciali e soggetti assimilati;
- persone fisiche, società semplici e soggetti ad essi equiparati esercenti arti e professioni.

### **Spese di rappresentanza**

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

Rispetto all'attività esercitata pur essendo ancora disciplinate nell'ambito dell'art. 108 del TUIR, le spese di rappresentanza hanno perso, nell'attuale regime, la loro natura di spese relative a più esercizi.

Adesso, al contrario di prima, le spese che soddisfano entrambi i requisiti di "inerenza" e di "congruità" fissati dal Decreto del 19.11.2008 risultano integralmente deducibili in sede di determinazione del reddito di impresa.

La norma individua i seguenti elementi caratteristici delle spese di rappresentanza:

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

- la coerenza con pratiche commerciali di settore.

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

**Costituiscono**, in particolare, **spese di rappresentanza**:

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

Se ai predetti viaggi partecipano anche dipendenti o altri collaboratori dell'impresa, occorre valutare se gli stessi siano o meno tenuti allo svolgimento di specifiche mansioni: nel primo caso, le spese sostenute per la loro partecipazione al viaggio assumono a tutti gli effetti natura di costo inerente all'attività dell'impresa deducibile in misura integrale, nel secondo caso, le medesime spese restano invece deducibili nei limiti di cui all'art. 100 del TUIR, vale a dire in misura non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro

dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Per quanto concerne i contributi per l'organizzazione di convegni e iniziative simili, se l'organizzatore del convegno, a fronte del contribuente, si obbliga contrattualmente ad esporre, ad esempio, il marchio dell'impresa finanziatrice durante la manifestazione e sulle locandine relative alla stessa, detto contribuente, se inerente, sarà riconducibile sotto il profilo fiscale tra le spese di pubblicità, mancando in tal caso il requisito della gratuità che caratterizza le spese di rappresentanza.

### **Il requisito di congruità**

Il citato Decreto ha stabilito i limiti percentuali entro cui le spese di rappresentanza sostenute nel periodo di imposta sono ritenute congrue e dunque integralmente deducibili dal reddito di impresa, sulla base del principio di competenza.

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

- all'1,3 % dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;

allo 0,5 % dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;

allo 0,1 % dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Si tratta di limiti percentuali di congruità applicabili indistintamente a tutti i contribuenti, a prescindere dall'attività esercitata.

Solo per le imprese di nuova costituzione (start up), per le quali 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.

Per un'impresa costituita, ad esempio, nel corso del 2008 che consegua i suoi primi ricavi nel 2009 potrà dedurre nel 2009 e nel 2010 le spese di rappresentanza eventualmente sostenute nel 2008, fermo restando, per ciascuno dei due periodi, il rispetto del limite massimo di deducibilità.

### **Beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro**

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

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

### **Adempimenti a carico dei contribuenti**

Ai fini dei previsti controlli fiscali, gli operatori devono predisporre un sistema di rilevazione contabile delle spese che consenta di monitorare le relative informazioni (ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta nonché ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell'impresa).

Per quanto concerne, invece, gli adempimenti di natura dichiarativa, i soggetti in regime di contabilità ordinaria devono indicare in dichiarazione dei redditi, quale variazione aumentativa, l'ammontare complessivo delle spese di rappresentanza imputato al conto economico dell'esercizio e, quale variazione diminutiva, l'importo delle spese di rappresentanza deducibili ai sensi dell'art. 108, comma 2, del TUIR comprese le quote deducibili nell'esercizio relative ai periodi d'imposta precedenti al 2008.

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

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

### **Spese non considerate di rappresentanza**

Non costituiscono spese di rappresentanza:

- Le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;

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

- le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall'imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

Il trattamento fiscale delle spese di ospitalità sostenute in occasioni diverse da quelle espressamente richiamate nella norma in esame dovrà essere individuato quindi alla luce delle finalità e del contesto nel quale le stesse sono inquadrabili.

In tale contesto, la Corte di Cassazione ha qualificato come spese di pubblicità tutti gli oneri sostenuti da una società in occasione di una fiera al fine di offrire ai partecipanti alcuni servizi, quali:

- servizio bar giornaliero organizzato in un locale nei pressi della fiera;

- pranzi consumati nella zona della fiera ed in occasione della fiera stessa;
- spettacoli vari di intrattenimento organizzati in favore dei visitatori;
- servizi di diversa natura sostenuti, comunque, in relazione alla manifestazione fieristica.

La deducibilità delle erogazioni e delle spese viene subordinata alla **tenuta di un'apposita documentazione** dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

Perplessità ha suscitato la "sanzione" dell'indeducibilità per la mancata tenuta di tale documentazione.

Il Decreto attuativo è entrato in vigore il 30.01.2009, trattandosi di norma di natura procedimentale, la stessa si dovrebbe applicare soltanto per le spese sostenute a partire dalla data di sua entrata in vigore, vale a dire dal 30.01.2009.

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

### **Disciplina ai fini dell'IVA delle spese di rappresentanza**

La disciplina prevede nei confronti di tutti i soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto, un'ipotesi di indetraibilità oggettiva dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi che danno luogo a spese che si qualificano come di rappresentanza agli effetti delle imposte sul reddito.

Unica eccezione a tale principio è data la detraibilità dell'Iva relativa alle spese sostenute per l'acquisto di beni destinati ad omaggi di costo unitario non superiore a 25,82 euro.



L'Iva assolta sull'acquisto degli omaggi continua (a seguito del mancato coordinamento delle norme) ad essere indetraibile anche nel caso in cui l'ammontare imponibile del corrispettivo pagato sia compreso tra 25,83 euro e, considerando un'IVA pari al 20%, 41,67 euro e dunque il costo, comprensivo dell'IVA assolta sull'acquisto, risulti integralmente deducibile dal reddito di impresa.

Viene auspicato che quanto prima - anche al fine di evitare allo Stato italiano un deferimento alla Corte di giustizia e i rischi connessi ad un'eventuale sentenza di condanna - si proceda con l'abrogazione dell'ipotesi di indetraibilità oggettiva, sottoponendo anche la detraibilità dell'IVA assolta sulle spese di rappresentanza alla regola generale dell'inerenza, come disciplinata dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/72.

### **Nuovo regime ai fini dell'IVA delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande**

Almeno a seguito delle recenti modifiche spetta il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande.

Naturalmente restano ferme le cause di indetraibilità, totale o parziale, dell'Iva derivanti, ad esempio, dall'effettuazione da parte del contribuente di operazioni esenti di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 633/72 che comportino l'applicazione del cosiddetto pro rata di detraibilità.

Tale nuova disciplina ai fini Iva si applica per le operazioni effettuate a decorrere dal 01.09.2008.

Tuttavia, alla luce dei profili di incompatibilità con la normativa europea, si dovrà valutare l'opportunità di esercitare direttamente il diritto alla detrazione ovvero di attivare la procedura di rimborso anche per l'imposta non detratta per l'acquisto di servizi alberghieri e di ristorazione effettuati anteriormente al 01.09.2008 per i periodi non andati in prescrizione.

Rimane, invece, per le agenzie di viaggio e turismo l'indetraibilità dell'IVA relativa all'acquisto dei servizi alberghieri e di ristorazione nell'ambito dell'organizzazione di pacchetti turistici soggetti al regime speciale di determinazione dell'imposta di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/72 (cd. regime di deduzione base da base).

Viceversa, per i servizi alberghieri e le somministrazioni di alimenti e bevande acquistati dalle agenzie di viaggio per fini diversi dall'organizzazione di pacchetti turistici che, essendo esclusi dal predetto regime speciale, possono fruire della detrazione dell'imposta ad essi relativa, nei limiti in cui detti servizi siano inerenti all'attività esercitata.

In termini generali, qualora le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande siano qualificabili come spese di rappresentanza, secondo la definizione adottata ai fini delle imposte sui redditi dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19.11.2008, l'IVA assolta sugli acquisti di tali servizi continua ad essere oggettivamente indetraibile, per effetto della lettera h) dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/72.

Trattandosi, di servizi per i quali l'emissione della fattura da parte del prestatore non è obbligatoria, il committente che intenda esercitare il diritto alla detrazione dovrà fare espressa richiesta di tale documento non oltre il momento di effettuazione dell'operazione e cioè non oltre il momento del pagamento del corrispettivo.

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

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

Per quanto concerne l'annotazione nel registro degli acquisti, la detrazione dell'imposta è ammessa anche qualora il contribuente si avvalga delle semplificazioni di cui al comma 6 dell'art. 6 del D.P.R. 09.12.1996, n. 695, che consente, per le fatture di importo inferiore a 154,94 euro, l'annotazione, anziché delle singole fatture, di un documento riepilogativo nel quale devono essere indicati i numeri, attribuiti dall'acquirente, delle fatture cui il documento si riferisce, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata.

**Nuovo regime ai fini delle imposte sui redditi delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande**

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

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

Per i soli redditi di lavoro autonomo, l'art. 54, comma 5, del TUIR prevede altresì che le medesime spese siano, in ogni caso, deducibili per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

In particolare, per i professionisti il limite del 75% deve essere calcolato sull'ammontare delle stesse spese di vitto e alloggio sostenute, mentre quello del 2% va determinato sull'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

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

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

- applicazione del limite del 75% sulle spese ( $3.000,00 \times 75\% = 2.250,00$ );

- applicazione del limite del 2% sui compensi ( $100.000,00 \times 2\% = 2.000,00$ ).

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

Inoltre, ai sensi del secondo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR, le spese alberghiere e di

ristorazione sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura.

Quanto alla decorrenza, le nuove disposizioni si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2008.

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

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

Sul punto chiarimenti sono stati fatti dalla stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 6/E del 03.03.2009, anche se non se ne condividono talune interpretazioni (vedi la deduzione delle spese per convegni, corsi di aggiornamento professionale).

Non ha convinto neppure la tesi che l'Iva non detratta non possa poi essere considerata ai fini del reddito come costo.

Infatti, una volta che il contribuente ha fatto passare il termine, rinunciando al diritto di detrarre l'Iva assolta sull'acquisto, il costo corrispondente tuttavia, non solo acquisisce il carattere della certezza, ma risulta anche correttamente imputato al conto economico dell'esercizio in cui è maturata la decadenza, quale tipica insussistenza di attività.

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

Alle stesse conclusioni si perviene per l'ipotesi in cui **il documento comprovante le spese alberghiere e di ristorazione sia costituito dalla ricevuta o dallo scontrino fiscale.**

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

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

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

### **Disciplina ai fini dell'IRAP delle spese di rappresentanza e di vitto e alloggio**

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

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

### **Società di capitali ed enti assimilati**

Per effetto della rilevanza attribuita al principio di derivazione dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997, le società di capitali, gli enti commerciali e i soggetti assimilati di cui all'art. 73, comma 1,

lettere a) e b), del TUIR (diversi da quelli operanti nei settori bancario, finanziario o assicurativo) possono dedurre dalla base imponibile dell'IRAP le spese di rappresentanza e le spese di vitto e alloggio classificate in voci del conto economico rilevanti ai fini della determinazione del valore della produzione netta.

Le spese di rappresentanza devono essere rilevate nelle voci B.6) o B.7) del conto economico a seconda che siano costituite dall'acquisizione, rispettivamente, di beni ovvero di servizi.

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

La voce B.14), relativa agli "oneri diversi di gestione", accoglie invece gli omaggi e gli articoli promozionali.

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

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

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

Per quanto concerne il quantum deducibile delle spese di rappresentanza e delle spese di vitto e alloggio, il comma 1 del citato art. 5 stabilisce che le voci di costo rilevanti ai fini del tributo regionale, sempre che correttamente iscritte in bilancio, concorrono a formare la base

imponibile per l'importo "risultante dal conto economico", a prescindere dalle condizioni e dai limiti di deducibilità fissati ai fini delle imposte sui redditi.

Ne consegue dunque che non rilevano ai fini dell'IRAP né i limiti di congruità previsti dal D.M. del 19.11.2008 in materia di spese di rappresentanza, né quello del 75% previsto dall'art. 109, comma 5, del TUIR, in materia di spese di vitto e alloggio.

Riguardo tali ultime spese, viene ritenuta deducibile anche l'eventuale IVA rimasta a carico del contribuente per effetto della rinuncia all'esercizio del relativo diritto alla detrazione.

### **Imprenditori individuali, società di persone commerciali e soggetti assimilati**

In base al nuovo regime, per gli imprenditori individuali, le società di persone commerciali e i soggetti assimilati a norma dell'art. 5 comma 3 del TUIR si prescinde dalle risultanze di bilancio e la base imponibile è costituita dalla differenza tra i proventi e gli oneri indicati nel nuovo art. 5-bis, comma 1, del D.Lgs n. 446/1997.

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

La circolare dell'Agenzia delle Entrate 28.10.2008, n. 60/E, ha chiarito che, per la corretta individuazione di tali oneri, occorre fare riferimento alla classificazione per natura tipica del bilancio, dal momento che la normativa sul reddito d'impresa non disciplina espressamente tali componenti di costo.

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

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, i costi per servizi possono invece essere individuati sulla base della disciplina prevista, ai fini delle imposte sui redditi, dal D.M. 17.01.1992.

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

Alla luce di ciò, in linea generale, sia le spese di rappresentanza, sia le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nella determinazione dell'imponibile ai fini dell'IRAP.

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

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

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

### **Persone fisiche, società semplici e soggetti ad essi equiparati esercenti arti e professioni**

Tali soggetti, a norma dell'art. 8 del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446, determinano la base imponibile del tributo regionale come differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti alla attività esercitata, compreso l'ammortamento dei beni materiali e immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.

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

Pertanto, viene osservato come non vi siano ostacoli alla deducibilità, anche ai fini dell'IRAP, delle spese di rappresentanza e delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, seppur nei limiti previsti ai fini delle imposte sui redditi.



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

**a cura di Vincenzo D'Andò**

22 maggio 2009

**Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l