

Le spese di rappresentanza, alberghi e ristoranti: alcuni casi pratici (parte II)

a cura Dott. Stefano Sirocchi

Concludiamo il breve intervento relativo alle spese di rappresentanza, alberghi e ristoranti, [già iniziato nei giorni scorsi sulle pagine di questa Rivista](#). In particolare, segnaliamo che la disciplina benchè maggiormente organica e completa rispetto al passato, risulta inevitabilmente più complessa nell'applicazione operativa, specialmente a seguito delle recenti precisazioni dell'Amministrazione finanziaria. Pertanto in questa sede sono trattati peculiarità e casi pratici relativi all'argomento in esame, rinviando invece al nostro recente testo, *"Tutto Trasmerte, rimborsi e fringe benefit"*, Il Sole 24 Ore, 2009, per le altre questioni limitrofe, come ad esempio quella dei fringe benefit (qual'è il trattamento fiscale della cena offerta ai dipendenti in occasione del Natale? e il pranzo di lavoro consumato dall'amministratore di società? e gli omaggi ai dipendenti, clienti ecc.?).

La detraibilità dell'IVA

La lettera h) dell'articolo 19-bis1, DPR 633/1972 stabilisce l'indetraibilità dell'IVA relativamente alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, ad eccezione di quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a 25,82 euro.

Inoltre, con la nuova formulazione dell'art. 19-bis 1, comma 1, lett. e) del DPR 633/1972 viene eliminata l'indetraibilità oggettiva dell'imposta relativa alle prestazioni alberghiere e di ristorazione. Sicché le operazioni effettuate successivamente al 1° settembre 2008 sono detraibili al 100%. In questo caso la condizione essenziale per poter fruire della detrazione è che vengano osservati gli obblighi formali e rispettato il principio di inerenza: in pratica si tratta di poter dimostrare che la spesa è aziendale e non privata. Per quanto riguarda gli adempimenti formali, invece, è necessario che la prestazione sia comprovata da fattura (e non da ricevuta o da scontrino fiscale), che l'esercente è obbligato a rilasciare su richiesta del cliente.

La deducibilità delle spese di vitto e alloggio

Nel caso in cui la spesa della prestazione non venisse documentata con fattura, ma solamente con scontrino o ricevuta, quale sarebbe l'ammontare deducibile dal reddito di impresa? Si dovrebbe considerare l'importo rappresentato dall'intero importo addebitato o solo dall'imponibile?

La questione non era pacifica, almeno fino alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 6 del 3 marzo 2009. Infatti a differenza degli acquisti in cui l'IVA è oggettivamente

indetraibile, e la componente dell'imposta sul valore aggiunto concorre alla determinazione del costo del bene o servizio come elemento accessorio (e dunque è potenzialmente deducibile ai fini delle imposte dirette), nella fattispecie prospettata nel quesito si sarebbe di fronte ad una rinuncia volontaria (il cliente può sempre richiedere e ottenere fattura, sebbene la richiesta non possa essere successiva al momento dell'effettuazione della prestazione).

Parte della dottrina ritiene che possa essere comunque possibile dedurre, sebbene nel limite del 75%, l'intero importo addebitato comprensivo di IVA. A tale conclusione si giunge considerando l'IVA rimasta a carico dell'impresa come costo inerente, in quanto derivante dalla scelta di convenienza economica rappresentata dalla volontaria rinuncia di non chiedere la fattura per evitare l'aumento dei costi amministrativi derivanti dalla registrazione di un gran numero di fatture di modico importo.

L'Agenzia, nella recente circolare n. 6/E/2009, è intervenuta sul punto sciogliendo il dubbio oggetto del quesito.

In particolare, nel citato documento di prassi è stato sostenuto che "la mancata richiesta della fattura non può avere riflessi ai fini della determinazione del reddito atteso che in tale ipotesi l'indetraibilità dell'IVA non deriverebbe da cause oggettive che precludono l'esercizio del relativo diritto bensì da una valutazione discrezionale del contribuente.

Sebbene, pertanto, il diritto alla detrazione dell'IVA pagata per rivalsa sia subordinato al possesso della fattura, si ritiene che in mancanza della stessa l'imprenditore o il professionista non possano comunque dedurre dal reddito l'IVA compresa nel costo sostenuto per le prestazioni alberghiere e di ristorazione."

Tale orientamento è stato confermato successivamente con la **Risoluzione n. 84/E del 31 marzo 2009**, dove è stato specificato (a sorpresa e ignorando il principio di derivazione) che tale principio di indeducibilità deve essere applicato non solo in sede di determinazione dell'IRES dovuta, ma anche in sede di quantificazione del reddito imponibile ai fini IRAP.

A nostro avviso e secondo la dottrina prevalente (tra gli altri si veda D. Deotto, *Il Sole 24 Ore*, 7 marzo 2009), tale orientamento è fortemente criticabile in quanto non tiene conto di uno dei capisaldi del diritto tributario: non può essere cioè censurato un comportamento che sia basato sull'economicità delle scelte imprenditoriali e sull'inerenza delle spese sostenute (salvo vi siano specifiche limitazioni, poste dal legislatore). Nel caso di specie, dunque, la mancata richiesta della fattura, non deve essere letta come comportamento negligente del contribuente, quanto piuttosto come libera scelta economica degna di essere tutelata dal sistema giuridico tributario.

Le complicazioni in UNICO 2009 e le difficoltà amministrativo contabili

A seguito dei chiarimenti forniti con la circolare n. 6 del 3 marzo 2009, aumentano gli adempimenti per i contribuenti che hanno rinunciato alla detrazione IVA. Le aziende che nel 2008 hanno deciso la via della semplificazione amministrativa, rinunciando alla detrazione dell'IVA sulla base di una valutazione di convenienza economica, sono ora costrette a scorporare l'IVA inclusa nelle ricevute fiscali e ad operare una ripresa a tassazione in UNICO 2009 (si vedano le pagine 237-238 del testo S. Sirocchi, "Tutto Trasferte, rimborsi e fringe benefit", *Il Sole 24 Ore*, 2009)

Pur rimandando al citato testo, per gli opportuni approfondimenti (procedure operative e scritture contabili), si segnala che dal punto di vista amministrativo contabile bisognerà distinguere:

- Procedura di gestione dei rimborsi spese documentati tramite fattura
- Procedura di gestione dei rimborsi spese documentati con ricevuta fiscale

usando le dovute accortezze nel caso, ad esempio, che le spese sostenute comprendano in un medesimo documento:

- Le spese di rappresentanza (IVA oggettivamente indetraibile)
- Le spese relative ad alberghi e ristoranti (IVA non detraibile per libera scelta o per mancanza di idonea documentazione)

Casi concreti

Chiudiamo l'intevento proponendo alcuni casi pratici (scelti tra quelli citati nel libro e qui pubblicati per gentile concessione dell'Editore: si veda da pagina 176 a 181 e da pagina 192 a pagina 194).

L'attività promozionale	La modalità di svolgimento	La qualificazione fiscale
Il torneo di golf	Il rivenditore al dettaglio di abbigliamento tecnico e attrezzatura sportiva relativa al golf organizza un torneo sostenendo tutte le spese di organizzazione e di vitto. Alla manifestazione partecipano soci del club, clienti, agenti e alcuni fornitori.	La spesa è di rappresentanza e dunque l'IVA è indetraibile. Le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute in favore di quei clienti venuti da altre città potrebbero essere interamente deducibili ove fosse prevista una esposizione ed eventuale dimostrazione della merce venduta dall'azienda.

<p>Il convegno culturale</p>	<p>Al fine di dare lustro all'immagine aziendale, si vuole promuovere un'attività culturale legata all'arte e alla letteratura. Pertanto si sostengono dei costi per affittare un teatro, pagare i relatori, pubblicizzare l'evento ecc. La manifestazione è aperta al pubblico.</p>	<p>La spesa è di rappresentanza; l'IVA è indetraibile relativamente a tutte le spese sostenute.</p>
<p>Il viaggio o la crociera</p>	<p>Un'azienda operante nel settore dell'orificeria organizza un viaggio in una nota località turistica per promuovere i propri prodotti e fidelizzare i migliori clienti. Durante il viaggio, benchè non vi sia alcun obbligo di acquisto da parte dei clienti, vengono svolte significative attività promozionali della merce venduta (viene mostrata la nuova collezione, viene data la possibilità di provare la merce per un tempo limitato, vengono effettuati delle interviste per avere un riscontro sulla percezione dei prodotti, vengono offerti sconti particolari e contingenti ecc.)</p>	<p>La spesa è di rappresentanza; l'IVA è indetraibile relativamente a tutte le spese sostenute.</p>

<p>La fiera di settore ed il concerto musicale</p>	<p>Il concerto di musica leggera è organizzato in concomitanza della fiera di settore in cui l'impresa ha un proprio stand. I clienti che partecipano alla fiera al termine dell'esposizione, possono trattenersi per consumare un pasto e godersi il concerto offerto dalla società.</p>	<p>Nessun problema di deducibilità si pone per l'affitto dello stand e per le spese sostenute per l'allestimento della struttura per l'esposizione dei prodotti. Le spese di vitto potrebbero essere considerate come spese dodate di inerenza qualificata (e dunque non di rappresentanza) se i clienti partecipano alla fiera e prendono visione dei beni e servizi dell'azienda: tuttavia, in quanto spese di vitto, sono comunque soggette alla deducibilità limitata del 75%. I costi sostenuti per organizzare il concerto rientrano tra le spese di rappresentanza</p>
--	---	---

<p>Lo spettacolo teatrale</p>	<p>L'azienda al fine di fluidificare i rapporti tra dipendenti e clienti organizza uno spettacolo teatrale e al termine dello stesso offre un piccolo buffet.</p>	<p>Se l'acquisto dei biglietti è inferiore ai 50 euro, l'erogazione gratuita ai clienti è pienamente deducibile e non si configura alcuna spesa di rappresentanza. Fa invece cumulo con il plafond delle spese di rappresentanza se invece viene superata questa soglia. Per quanto attiene alle spese relative ai biglietti offerti ai dipendenti si veda il quesito alla fine del paragrafo. Infine, il buffet è inquadrabile tra le spese di rappresentanza (di cui alla lettera e) dell'art. 1, co. 1, DM 19/11/2008) in quanto assicura all'impresa benefici in termini di miglioramento delle relazioni con i clienti.</p>
-------------------------------	---	--

Stefano Sirocchi è autore di:

["Tutto Auto", Il Sole 24 Ore, 2009](#)

["Tutto Trasferte, rimborsi e fringe benefit", Il Sole 24 Ore, 2009](#)

[Il dott. Sirocchi è uno dei relatori del convegno organizzato dal Commercialista Telematico in collaborazione con l'Ordine dei dottori commercialisti di Roma che si svolgerà a Marino \(Roma\) in data il 15 maggio 2009.](#)

29 Aprile 2009