

## ■ Studi Tributari

### Studio n. 234-2008/T

#### **Le spese alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande: novità Iva e ai fini delle imposte sul reddito. La "manovra d'estate 2008"**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 21 novembre 2008.*

**SOMMARIO:** La nuova disciplina – Premessa; Spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande: la deduzione integrale ai fini Iva; Profili procedurali ai fini Iva; Un caso particolare: l'acquisto dei servizi alberghieri tramite agenzie di viaggio; Le novità ai fini delle imposte sui redditi; Il calcolo dell'acconto; L'entrata in vigore delle nuove disposizioni.

#### **La nuova disciplina – Premessa**

L'art. 83 del decreto – legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito con la legge 6 agosto 2008, n. 133 ha previsto ai commi da 28 – *bis* a 28 - *quater* alcune novità concernenti la disciplina delle prestazioni alberghiere e delle spese di somministrazione di alimenti e bevande agli effetti dell'Iva e delle imposte sul reddito.

La modifica della disciplina Iva è finalizzata ad evitare ulteriori censure della Ue, come avvenuto in passato per la nota vicenda riguardante le spese relative all'acquisto di mezzi di trasporto a motore e delle relative spese di gestione. A tal proposito l'Italia prevedeva al suo interno disposizioni in contrasto con le direttive comunitarie. Conseguentemente il legislatore fiscale <sup>(1)</sup> è stato costretto ad intervenire eliminando l'indetraibilità dell'imposta con riferimento ai predetti beni in attuazione del precetto contenuto nella sentenza della Corte di Giustizia 14 settembre 2006, causa C – 228/05, che ha affermato l'illegittimità dei predetti limiti alla detrazione. Si è reso dunque necessario un nuovo intervento normativo relativo alle spese alberghiere e agli oneri di somministrazione di alimenti e bevande. Infatti la Commissione aveva avviato nei confronti dell'Italia una procedura di messa in mora per la limitazione alla detrazione di tali servizi prevista, prima dell'ultimo intervento del legislatore, dall'art. 19-*bis*1, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972.

A ben vedere è stata scelta una soluzione del tutto coincidente a quella adottata in passato in tema di detrazione Iva sulle autovetture. Infatti le nuove limitazioni alla detraibilità dei predetti costi ai fini della determinazione del reddito di la-

voro autonomo e del reddito d'impresa assolvono alla funzione di compensare il minor gettito dovuto alla possibilità di detrarre in misura "piena" l'imposta sul valore aggiunto. La detrazione dei predetti costi nella minore misura del 75 per cento dovrebbe riuscire a compensare la diminuzione del gettito ai fini Iva.

L'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti operativi con la circolare n. 53/E del 5 settembre 2008 e, successivamente, con una nota del 7 ottobre scorso.

### **Spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande: la deduzione integrale ai fini Iva**

Per quanto riguarda l'Iva il legislatore ha di fatto completato il precedente intervento realizzato dalla Legge Finanziaria del 2008 (L. n. 244/2007). In quella sede fu prevista espressamente un'eccezione al principio generale che prevedeva la completa indetraibilità del tributo con riferimento alle spese alberghiere e quelle di somministrazione di alimenti e bevande. Il legislatore della precedente legge Finanziaria aveva già previsto che se le predette prestazioni fossero "inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili" e venivano "erogate nei giorni di svolgimento degli stessi", non avrebbe trovato applicazione la regola generale contenuta nell'art. 19-bis1 avente ad oggetto l'esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi.

L'art. 83, comma 28-bis del provvedimento in esame ha soppresso la prima parte dell'art. 19-bis1, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972. Per effetto di tale modifica normativa il testo novellato della lett. e) prevede ora solo l'indetraibilità dell'Iva relativa alle prestazioni di trasporto di persone.

La possibilità di considerare in detrazione il tributo relativo alle spese alberghiere e dei servizi di somministrazione si pone esclusivamente in relazione al principio di inerenza di cui all'art. 19 del Decreto Iva <sup>(2)</sup>. La detrazione spetta esclusivamente per le spese sostenute nell'esercizio delle attività d'impresa e di lavoro autonomo. Invece per gli oneri sostenuti a titolo personale il tributo continuerà ad essere indetraibile. In buona sostanza il legislatore non ha inteso introdurre una presunzione di inerenza delle predette spese. La sussistenza di tale requisito deve essere valutata di volta in volta in relazione ad una serie di elementi quali, ad esempio, la tipologia di attività svolta, il luogo in cui sono state erogate le prestazioni in questione etc. <sup>(3)</sup>

Con riferimento all'individuazione del corretto ambito applicativo della nuova disciplina l'Agenzia delle entrate ha precisato come le modifiche introdotte dal decreto - legge non possano essere applicate in ogni caso. In particolare l'Iva relativa alle prestazioni alberghiere e di ristorazione qualificabili come spese di rappresentanza, secondo le definizioni valide ai fini delle imposte sui redditi, continua ad es-

sere integralmente indetraibile <sup>(4)</sup>. Infatti deve essere ancora applicata la specifica previsione di indetraibilità di cui all'art. 19 - *bis*1, comma 1, lett. h) del D.P.R. n. 633 del 1972.

### **Profili procedurali ai fini Iva**

La novità ha dato luogo ad un radicale cambiamento delle abitudini degli operatori. Di fronte alla crescente richiesta del rilascio della documentazione necessaria, cioè la fattura anziché della ricevuta fiscale, ristoranti ed alberghi sono stati indotti ad adeguare le proprie procedure. D'altra parte le prestazioni in discorso non determinano alcun obbligo di emissione di tale documento ad eccezione del caso in cui la fattura venga richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione <sup>(5)</sup>. A tal proposito l'Agenzia delle Entrate ha chiarito espressamente che tale richiesta è obbligatoria al fine poter esercitare correttamente il diritto alla detrazione <sup>(6)</sup>.

Infatti tale diritto può essere fatto valere solo effettuando la registrazione nel libro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 delle relative fatture con l'evidenziazione dell'imponibile e dell'Iva <sup>(7)</sup>. Diversamente la ricevuta fiscale non costituisce titolo idoneo per poter beneficiare della detrazione del tributo. Tale documento, purché intestato e quindi laddove individui chiaramente il soggetto che ha reso la prestazione e quello che ne ha beneficiato, può essere utilizzato solo per la deducibilità del costo ai fini delle imposte sui redditi. Inoltre, dopo aver registrato la fattura nel libro degli acquisti, l'imponibile e la relativa imposta devono risultare dalla dichiarazione Iva annuale, cioè dal quadro VF ove vengono indicate le operazioni passive, seguendo "la procedura ordinariamente prevista per l'esercizio del diritto alla detrazione.

Dal punto di vista operativo si è posto poi il problema se la novità avesse abrogato implicitamente l'art. 6, comma 6 del D.P.R. n. 695/1996. Tale disposizione prevede che la registrazione delle singole fatture può essere sostituita, ove i documenti non superino l'importo di 154,94 euro, dall'annotazione di un documento riepilogativo ove devono essere riportati: i numeri delle fatture cui il documento si riferisce; l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata. I dubbi sono stati chiariti dall'Agenzia delle entrate che con la medesima circolare n. 53/E ha ribadito la possibilità di continuare ad avvalersi della predetta semplificazione che non è venuta meno per effetto delle novità in rassegna.

Un ulteriore problema che gli operatori sono stati tenuti ad affrontare riguarda l'intestazione della fattura. La citata circolare n. 53/E ha precisato, nel caso in cui il soggetto beneficiario dei servizi alberghieri o di ristorazione sia diverso dal soggetto committente il servizio che beneficerà della detrazione del tributo, la necessità che

la fattura riporti anche l'intestazione di questo ultimo soggetto. L'Agenzia delle entrate ha indicato, quale esempio, il caso di un datore di lavoro che potrà considerare in detrazione la relativa imposta per le prestazioni di cui ha beneficiato il dipendente in trasferta, qualora risulti cointestatario del documento con il proprio dipendente. L'affermazione ha dato luogo a notevoli perplessità tra gli operatori. Secondo quanto precisato dall'Agenzia se i dipendenti in trasferta organizzano una cena di lavoro i nominativi degli stessi devono essere indicati nella fattura. L'osservanza di questa indicazione avrebbe dato luogo ad un notevole appesantimento degli operatori soprattutto a carico di colui che effettua le prestazioni. L'Agenzia delle entrate ha così fornito ulteriori chiarimenti con una specifica nota del 7 ottobre scorso con l'intento di semplificare la procedura. Secondo l'Amministrazione Finanziaria il requisito della cointestazione può essere soddisfatto anche qualora i nominativi di coloro che hanno beneficiato della prestazione risultino da un'apposita nota predisposta successivamente e da conservare unitamente alla fattura. Ad esempio se le spese di ristorazione riguardano tre dipendenti in trasferta è sufficiente che tale documento risulti intestato ai fini Iva solo al datore di lavoro. Successivamente potrà essere predisposta una nota dove risulteranno i nominativi dei tre dipendenti.

Il tema è stato esaminato anche da Assonime <sup>(8)</sup> che condivide solo parzialmente le indicazioni delle Entrate in quanto, pur apprezzando la semplificazione, ne evidenzia l'eccessivo rigore. E' evidente che per beneficiare della detrazione la fattura deve essere intestata all'impresa o al professionista effettivo committente della prestazione. Tuttavia "l'indicazione del soggetto che materialmente fruisce della prestazione (dipendente, collaboratore, ecc) non costituisce una condizione per l'esercizio della detrazione ". Indubbiamente tale indicazione potrebbe essere opportuna al fine di verificare l'inerenza della prestazione rispetto all'attività esercitata, ma "la prova dell'inerenza della prestazione potrebbe comunque essere fornita attraverso apposita nota ... o con documentazione interna di riscontro" <sup>(9)</sup>. In buona sostanza secondo la tesi di Assonime la compilazione di un'apposita nota, da conservare unitamente alla fattura, rappresenta solo una delle possibili modalità per dimostrare al Fisco l'inerenza del servizio. Ad esempio l'azienda o il professionista potrebbero essere in possesso di ulteriori elementi documentali idonei a dimostrare che il dipendente si è recato in trasferta per ragioni di servizio <sup>(10)</sup>.

### **Un caso particolare: l'acquisto dei servizi alberghieri tramite agenzie di viaggio**

Una parte della dottrina ha correttamente osservato come il nuovo testo dell'art. 19-bis1, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972 non sia stato coordinato con l'art. 74-ter, comma 8-bis inserito nel corpo del Decreto Iva dalla Legge Finanziaria del 2008. La disposizione da ultimo citata è intervenuta modificando il regime speciale

previsto ai fini Iva per le agenzie di viaggio e turismo. Il comma 8-*bis* dispone che i predetti soggetti possono applicare il regime Iva ordinario per le prestazioni di organizzazione di convegni, congressi e simili. Il legislatore ha voluto eliminare la distorsione che si è creata nel sistema tra le imprese che operano nel settore turistico a seguito delle modifiche apportate all'art. 19-*bis*1, primo comma, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972 per effetto dell'approvazione della Finanziaria del 2007 (L. n. 296/2006). Prima dell'aggiunta del nuovo comma 8-*bis* le agenzie di viaggio non potevano esporre separatamente l'Iva relativa ai servizi venduti (prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande). Pertanto gli operatori (imprese e professionisti) avevano una maggiore convenienza a rivolgersi direttamente ad un albergatore o ad un ristoratore al fine di acquistare i predetti servizi e considerare l'Iva in detrazione qualora le prestazioni in discorso fossero state erogate direttamente durante lo svolgimento di congressi, convegni, corsi e simili.

In realtà l'applicazione del citato comma 8-*bis* è sospesa in attesa dell'autorizzazione comunitaria per poter derogare al regime speciale. Tuttavia anche se tale autorizzazione dovesse nel frattempo essere concessa la modifica normativa contenuta nel D.L. n. 112/2008, che è nuovamente intervenuto sul testo della citata lett. e), darebbe luogo nuovamente a distorsioni concorrenziali nel sistema. Dopo l'ultimo intervento del legislatore l'Iva è detraibile in misura piena. Le agenzie di viaggio potrebbero, dopo l'avvenuta concessione comunitaria, fatturare separatamente solo l'Iva relativa alle predette prestazioni erogate in concomitanza di convegni o eventi simili. Diversamente, cioè in mancanza di tali eventi, la fatturazione dovrà essere effettuata secondo le regole previste per il regime speciale di cui al citato art. 74 *ter*. Conseguentemente l'Iva non potrà mai essere evidenziata separatamente. Ne conseguirà che, come in passato, gli operatori torneranno ad avere convenienza laddove decidessero di rivolgersi per l'acquisto dei predetti servizi non alle agenzie, ma direttamente agli albergatori e ristoratori. Tali soggetti potranno evidenziare separatamente il tributo all'interno della fattura. Pertanto in questi casi sarà possibile ottenere un beneficio fiscale rappresentato dalla detrazione dell'Iva. Invece tale beneficio risulterebbe vanificato laddove la fattura fosse emessa direttamente dall'agenzia di viaggio. Infatti in mancanza della possibilità di evidenziare separatamente l'Iva ne conseguirà, inevitabilmente, l'indetraibilità della stessa <sup>(11)</sup>.

### **Le novità ai fini delle imposte sui redditi**

E' stato già ricordato come il legislatore sia intervenuto limitando la deduzione dal reddito di lavoro autonomo e dal reddito d'impresa delle spese in rassegna. Infatti ha inteso compensare il minor gettito che ne sarebbe conseguito alla modifica avente ad oggetto, ai fini Iva, l'integrale detraibilità del tributo.

Per quanto riguarda il reddito d'impresa la novità è contenuta nell'art. 83, comma 28 *quater* del D.L. n. 112/2008 che ha modificato l'art. 109, comma 5 del Tuir con l'aggiunta di un altro periodo. In questa sede, però, l'attenzione sarà limitata solo alle modifiche che hanno interessato direttamente gli esercenti arti e professioni. E' necessario dunque fare riferimento all'art. 83, comma 28 *quater* del D.L. n. 112/2008, che è intervenuto sull'art. 54 comma 5 del Tuir, tramite la sostituzione del primo periodo. In particolare secondo il testo normativo attualmente vigente "*Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta*". Deve però evidenziarsi come il legislatore non abbia inteso sostituire il precedente limite alla deducibilità calcolato in misura percentuale rispetto ai compensi professionali percepiti. Pertanto la nuova limitazione si aggiunge alla disposizione precedentemente in vigore. In buona sostanza i due limiti, cioè quello già applicabile e quello nuovo, pari al 75 per cento degli oneri, concorrono. Deve poi considerarsi che la disciplina ai fini delle imposte sui redditi, anche se assolve alla funzione di recuperare il minor gettito Iva è, almeno sotto un certo profilo, del tutto indipendente dal comportamento assunto dal contribuente ai fini della detrazione. In buona sostanza se il contribuente decide di rinunciare al beneficio concesso dal legislatore e rappresentato dalla detrazione Iva dopo l'intervento realizzato sul testo dell'art. 19-*bis*1, comma 1, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972 non può, per questo, non applicare il limite del 75 per cento valido per le imposte sui redditi. Tale limitazione troverà in ogni caso applicazione.

Durante la fase immediatamente successiva all'approvazione definitiva del D.L. n. 112/2008 sono sorti alcuni dubbi sui criteri di computo dei predetti limiti. Infatti non era del tutto chiaro come dovesse concorrere la limitazione alla deducibilità dei predetti costi nella misura del 75 per cento rispetto all'ulteriore limite, del 2 per cento, commisurato ai compensi percepiti. Secondo un'interpretazione rigorosamente letterale del testo novellato dell'art. 54 del Tuir, il lavoratore autonomo deve prima rideterminare le spese deducibili nella misura del 75 per cento e, successivamente, verificare che sussista la capienza del predetto importo nel plafond pari al 2 dei compensi percepiti. Invece non è corretto prima procedere al confronto dell'intero ammontare delle spese sostenute con il limite del 2 per cento (dei compensi) e successivamente, dopo aver verificato la capienza o meno all'interno del plafond, ridurre ulteriormente l'importo così determinato nella misura del 75 per cento.

L'interpretazione prospettata in questa sede è condivisa dall'Agenzia delle entrate <sup>(12)</sup>. Secondo l'Amministrazione Finanziaria "l'ammontare del 2 per cento dei compensi rappresenta il limite massimo entro cui ragguagliare la deduzione, che

comunque compete solo relativamente al 75 per cento dei costi sostenuti, nell'esercizio dell'arte o della professione, per le prestazione in questione". Secondo l'Assonime <sup>(13)</sup>, sulla base di un'interpretazione letterale della norma, "la deduzione delle spese in questione deve soddisfare ad entrambe le condizioni senza che ciò comporti, ... il cumulo di entrambe le misure limitative. Ciò vuol dire, in altri termini, che il rispetto di uno dei due predetti limiti potrebbe soddisfare anche la condizione posta dall'altro, ...".

Occorre poi domandarsi se la limitazione della deduzione dei predetti costi nella misura del 75 per cento trovi applicazione anche con riferimento alle spese alberghiere e di somministrazione aventi natura di spese di rappresentanza <sup>(14)</sup>. L'Amministrazione Finanziaria fornisce soluzione positiva al problema attribuendo alla nuova limitazione percentuale "carattere di regola generale". Conseguentemente, anche se da un punto di vista letterale la nuova disposizione non prevede espressamente l'applicazione del nuovo limite alle spese di rappresentanza, "una interpretazione logico - sistematica della nuova norma porta a ritenere che la nuova riduzione al 75% debba concorrere con il limite specifico già previsto per le spese di rappresentanza, analogamente a quanto previsto, in linea generale, dal primo periodo del comma 5 in discorso in relazione alla concorrenza del limite del 75% del costo con il tetto massimo rappresentato dal 2% dei compensi. Secondo l'interpretazione prospettata dall'Amministrazione Finanziaria il nuovo limite deve trovare applicazione, "a prescindere dalla finalità per cui la spesa relativa venga sostenuta. Il costo sostenuto, deducibile entro il limite teorico del 75 per cento, nel caso in cui si configuri come spesa di rappresentanza deve rispettare anche l'ulteriore parametro segnato dall'1 per cento dei compensi ritratti nel periodo d'imposta".

La tesi prospettata dall'Agenzia delle entrate non può essere condivisa e risulta in contrasto sia con la lettera del testo novellato dell'art. 54, comma 5 del Tuir, sia rispetto ad argomentazioni logico sistematiche che suggeriscono un'applicazione ben circoscritta e limitata della nuova disposizione.

Per quanto riguarda il primo profilo deve osservarsi che se il legislatore avesse inteso limitare la deduzione anche delle spese di rappresentanza nella "nuova" misura del 75% avrebbe dovuto inserire il predetto limite nel corpo delle disposizione quale "fattore comune". Al contrario, proprio dal dato testuale della norma, si desume la volontà opposta. Il limite del 75% è contenuto solo nel primo periodo dell'art. 54, comma 5 del Tuir avente ad oggetto la disciplina delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande. Invece i criteri di deducibilità delle spese di rappresentanza costituiscono oggetto di disciplina nella parte successiva della norma e precisamente nel terzo periodo. Si può quindi ritenere che se il legislatore avesse voluto modificare anche i criteri di deducibilità delle

spese di rappresentanza avrebbe inserito il riferimento alla percentuale del 75% quale ultimo periodo del comma 5. Solo in questo caso l'orientamento fornito dall'Agenzia delle entrate avrebbe potuto essere condiviso.

Tuttavia, andando oltre rispetto all'interpretazione letterale prospettata in questa sede, è possibile sostenere con altrettanto vigore la medesima soluzione facendo leva su ulteriori motivazioni. Secondo l'Amministrazione finanziaria il nuovo limite prescinde dallo scopo per cui la spesa è sostenuta. Pertanto la deducibilità ridotta al 75% riguarderebbe anche le spese di rappresentanza e le spese alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande sostenute in occasione di convegni (cfr *infra*). Tale affermazione omette di considerare un particolare decisivo al fine di ricostruire correttamente la volontà del legislatore. Infatti è agevole osservare che la diversa finalità per cui la spesa è sostenuta determina un mutamento della natura della stessa. Ad esempio se l'intento del professionista è quello di aumentare il prestigio o l'immagine dello "studio" la spesa relativa alla somministrazione muta completamente natura per "trasformarsi" in spesa di rappresentanza. A questo punto è agevole rilevare come il legislatore abbia previsto un trattamento differenziato per le singole categorie di spesa per dimostrare come l'interpretazione fornita dalle entrate non sia affatto convincente.

L'Amministrazione finanziaria ha prospettato una soluzione pressoché analoga con riferimento alle spese alberghiere e per la somministrazione di alimenti e bevande sostenute in occasione della partecipazione a convegni, congressi e simili. Secondo l'interpretazione fornita dalla circolare n. 53/E del 2008 i predetti oneri devono essere assunti nella misura del 75 per cento per essere ammessi in deduzione entro il limite del 50 per cento "in sostanza occorre calcolare il 50 per cento del 75 per cento del costo relativo". Tuttavia l'Assonime <sup>(15)</sup> ha espresso diverse perplessità su tale soluzione. Infatti applicando "tale regola si arriverebbe ad una soglia di deducibilità (37,5 per cento) inferiore ad entrambi i limiti posti dalle due discipline". E' dunque possibile individuare anche ulteriori argomentazioni, oltre a quelle prospettate in precedenza, in contrasto con la tesi delle Entrate che appare eccessivamente rigorosa. Innanzitutto occorre domandarsi per quale ragione il problema in esame non si stato posto ancor prima delle novità di cui al D.L. n. 112/2008. L'Agenzia delle entrate argomenta la propria tesi forzando il tenore letterale della disposizione che non prevede, almeno espressamente, l'applicazione del doppio limite. Da questo punto di vista, a parte la previsione del nuovo limite del 75 per cento, la disposizione non è cambiata. Non si comprende, quindi, per quale ragione gli interpreti non abbiano inteso (correttamente) applicare anche in passato il doppio limite del 2 per cento dei compensi e del 50 per cento sui costi sostenuti per le spese di viaggio e soggiorno in occasione della partecipazione a convegni, corsi e simili. D'altra parte se fosse vera l'affermazione delle entrate circa l'irrelevanza della

finalità della spesa il problema si sarebbe dovuto porre ancor prima dell'ultima modifica apportata all'art. 54 del Tuir.

Occorre poi considerare, quale ulteriore argomentazione e come già ricordato (*supra*), che dal tenore letterale dell'art. 54, comma 5, ultimo periodo si desume che le spese di viaggio e soggiorno sostenute in occasione di convegni hanno natura completamente diversa rispetto a quelle per le somministrazioni di alimenti e bevande. La circostanza è chiaramente comprensibile dalla formulazione letterale della norma che fa riferimento alle spese di "soggiorno" anziché a quelle alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande. L'utilizzo di tale diversa espressione non è casuale ed è voluto dal legislatore, il quale ha ritenuto di dover limitare in questa circostanza la deduzione delle predette spese nella "misura speciale" del 50 per cento anziché di quella generalmente applicabile alla somministrazione di alimenti e bevande pari al 2 per cento dei compensi. In buona sostanza ai fini dell'applicazione di tale disposizione i predetti oneri devono essere considerati alla stregua delle spese di aggiornamento professionale. Pertanto non sembra corretta l'applicazione del nuovo limite del 75 per cento riguardante esclusivamente le spese di somministrazione di alimenti e bevande in senso stretto.

L'Agenzia delle entrate ha poi ulteriormente chiarito come il nuovo limite del 75 per cento non trovi applicazione con riferimento alle spese di vitto ed alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura. In questo caso i predetti oneri risultano interamente deducibili. L'interpretazione è fondata sulla formulazione letterale della norma (art. 54, comma 5, secondo periodo del Tuir) che prevede espressamente la deducibilità piena, quindi senza alcun limite percentuale, qualora le spese siano sostenute dal committente. Inoltre la "nuova" limitazione non riguarda neppure le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate dai dipendenti e dai collaboratori coordinati e continuativi di cui all'art. 54, comma 6 del Tuir. I predetti oneri restano deducibili secondo i criteri "speciali" individuati dall'art. 95, comma 3, avente ad oggetto le spese per prestazioni di lavoro.

### **Il calcolo dell'acconto**

L'art. 83, comma 28 – *quinquies*, secondo periodo prevede che i contribuenti debbano tenere in considerazione i nuovi limiti già in sede di determinazione dell'acconto dovuto. In particolare la norma dispone che *"Nella determinazione degli acconti dovuti per il medesimo periodo d'imposta, l'imposta del periodo precedente è determinata applicando le disposizioni di cui al comma 28 – quater"*.

Le nuove regole entreranno in vigore, ai fini delle imposte sui redditi, a partire dal 1° gennaio 2009 (cfr *infra*). Conseguentemente al momento della redazione del Modello Unico 2009 (relativo al periodo d'imposta 2008) l'acconto dovrà essere de-

terminato avendo quale punto di riferimento non più l'imposta lorda effettiva, ma un'imposta virtuale calcolata dopo aver nuovamente quantificato il reddito di lavoro autonomo tenendo conto del fatto che le spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili solo nella misura del 75%.

I criteri di determinazione dell'acconto sin qui illustrati valgono laddove il contribuente si avvalga del c.d. metodo storico. Invece le modalità cambiano completamente laddove il contribuente si avvalga del c.d. metodo previsionale. In questo caso è irrilevante l'imposta lorda del periodo d'imposta 2008 dovendo il contribuente stimare in via presuntiva l'imposta lorda relativa al 2009. E' però evidente che, nell'effettuare la predetta stima, sarà necessario tenere conto, anche in questo caso, della nuova limitazione alla deduzione introdotta dal D.L. n. 112/2008.

### **L'entrata in vigore delle nuove disposizioni**

Il legislatore ha diversificato l'entrata in vigore delle novità in materia di imposta sul valore aggiunto rispetto a quelle in materia di imposte sui redditi. Per quanto riguarda la possibilità di considerare integralmente in detrazione l'Iva, senza alcuna limitazione, ad eccezione dell'applicazione del principio di inerenza, si deve fare riferimento "alle operazioni effettuate a partire dal 1° settembre 2008" L'art. 83, comma 28 - *ter* del D.L. n. 112/2008 prevede, ai fini Iva, che "*le disposizioni di cui al comma 28 - bis si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1° settembre 2008*"

Al fine di individuare correttamente questo momento assumono rilievo le previsioni contenute nell'art. 6, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972. In particolare "le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo", ovvero all'atto dell'emissione della fattura se l'adempimento si verifica anteriormente. In buona sostanza se una spesa alberghiera o relativa ad un ristorante viene sostenuta (cioè pagata) entro il 31 agosto del 2008 è irrilevante che la fattura ricevuta venga registrata nel libro degli acquisti a partire dal 1° settembre successivo. In questo caso l'Iva continuerà ad essere integralmente indetraibile, ovvero detraibile se la spesa è stata sostenuta in occasione di convegni, congressi e simili.

Invece ai fini delle imposte sui redditi la limitazione del 75% riguardante la deducibilità dei predetti oneri entra in vigore "a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008". La norma di riferimento, costituita dal successivo comma 28 - *quinqüies*, primo periodo prevede che "*le disposizioni di cui al comma 28 - quater entrano in vigore a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008*". A tal proposito deve considerarsi che il reddito di lavoro autonomo deve essere determinato in base al criterio di cassa. Pertanto per gli esercenti arti e professioni si deve fare riferimento alle indicazioni contenute nell'art. 54 del Tuir

Per i lavoratori autonomi l'individuazione del periodo d'imposta di entrata in vigore è agevole. Infatti si verifica sempre la coincidenza con l'anno solare non essendo possibile un esercizio che si collochi a "cavallo" tra due annualità. Pertanto laddove il pagamento delle spese sia stato effettuato entro il 31 dicembre del 2008, troverà applicazione solo il limite pari al 2% dei compensi percepiti. Invece per le spese sostenute successivamente, trova applicazione prima il limite del 75% e successivamente il tetto pari al 2% dei compensi percepiti <sup>(16)</sup>.

*Nicola Forte*

- 
- 1)** Art. 1, comma 262 della legge 24 dicembre 2007
  - 2)** Circ. Agenzia delle entrate n. 53/E del 5 settembre 2008 e Circ. Assonime n. 55 del 21 ottobre 2008.
  - 3)** Ad esempio se le spese alberghiere riguardano una struttura ubicata in una nota località turistica in prossimità del periodo estivo è ragionevole presumere che gli oneri in questione siano sostenuti a titolo personale, cioè al di fuori della sfera professionale/imprenditoriale.
  - 4)** Non costituiscono oggetto di esame in questa sede i criteri utilizzabili per la definizione e l'individuazione delle spese di rappresentanza. E' dunque sufficiente ricordare come la circolare 24 dicembre 1997, n. 328 dell'Agenzia delle entrate (par. 3.4) abbia definito spese di rappresentanza "quelle sostenute dai contribuenti per offrire al pubblico una immagine positiva di se stessi e della propria attività, nonché per promuovere l'acquisizione e il consolidamento del proprio prestigio". Al contrario non costituiscono spese di rappresentanza "quelle dirette a ottenere un incremento più o meno immediato delle vendite". Tali spese sono "qualificabili più correttamente come spese di propaganda o pubblicitarie" (Cfr. Assonime Circ. n. 55 del 21 ottobre 2008).
  - 5)** Sino al momento in cui avviene il pagamento del corrispettivo. La mancanza dell'obbligo di emissione della fattura se non richiesta trova origine nella circostanza che le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sono riconducibili nel novero della disciplina di cui all'art. 22, primo comma, n. 2) del D.P.R. n. 633/1972.
  - 6)** Cfr. Circ. Agenzia delle entrate n. 53/E del 5 settembre 2008.
  - 7)** Cfr. Circ. Assonime n. 55/2008, nota 13 che nell'affermare il principio richiama l'art. 178 della direttiva n. 2006/112/CE "secondo cui per poter esercitare il diritto alla detrazione il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura redatta in conformità alle prescrizioni della direttiva stessa".
  - 8)** Cfr. Circ. n. 55 del 21 ottobre 2008
  - 9)** Circ. Assonime n. 55 del 21 ottobre 2008, par. 1.1.
  - 10)** Ad esempio un biglietto aereo nominativo intestato al dipendente stesso ovvero uno scambio di corrispondenza commerciale, etc.
  - 11)** Il legislatore dovrebbe nuovamente intervenire eliminando tale disparità di trattamento. E probabile che entro breve le disposizioni in materia di agenzie di viaggio vengano nuovamente modificate.
  - 12)** Cfr. Circolare n. 53/E del 5 settembre 2008
  - 13)** Circ. n. 55 del 21 ottobre 2008.
  - 14)** Che, in realtà, come affermato dall'Agenzia delle entrate vengono sostenuti in contesti e circostanze particolari e proprio per tale ragione si configurano quali spese di rappresentanza (cfr. Circ. n. 53/E del 5 settembre 2008).
  - 15)** Circ. n. 55 del 21 ottobre 2008
  - 16)** Ovvero, se si aderisce all'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, dell'1 per cento delle spese di rappresentanza e del 50 per cento per la partecipazione a convegni, congressi e simili.