

# Trasferte: il vademecum operativo dopo le novità della Manovra

Massimo Braghin *Consulente del lavoro in Adria (RO)*

*Il regime fiscale dopo le novità introdotte dall'art. 83, commi 28-bis, ter, quater, quinquies, Dl n. 112 del 25 giugno 2008 (convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133) sulle prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande*

## Normativa, prassi e giurisprudenza

Cm 5 settembre 2008, n. 53/E  
Cm 15 febbraio 2001, n. 17/E  
Cm 16 novembre 2000, n. 207/E  
Cm 16 luglio 1998, n. 188/E  
Cm 23 dicembre 1997, n. 326/E  
Cm 4 aprile 1997, n. 97/E  
Cm 10 agosto 1994, n. 150/E  
Rm 7 luglio 2008, n. 284/E  
Rm 15 gennaio 2008, n. 11/E  
Rm 7 dicembre 2007, n. 357/E  
Rm 16 luglio 2002, n. 232/E  
Rm 13 maggio 2002, n. 143/E  
Rm 16 febbraio 2002, n. 232/E  
Rm 22 settembre 2000, n. 146/E  
Rm 9 maggio 2000, n. 56/E  
Rm 23 marzo 1999, n. 54/E  
Rm 2 luglio 1997, n. 151/E  
Rm 8 gennaio 1993, n. 8/24  
Rm 4 maggio 1984, n. 9/423  
Cass., sez. lav., 28 marzo 2008, n. 8135  
Cass. 14 gennaio 2003, n. 438  
Cass. 14 dicembre 1999, n. 14006  
Dl n. 112/2008, art. 83 commi 28-bis e 28-quarter  
Dl n. 81/2007, art. 15, commi 7-8  
Legge 3 agosto 2007, n. 127  
Dir. Ue, 2006, n. 112, art. 167 ss.  
Legge n. 270/2006  
Legge n. 262/2006  
Dl n. 253/2006, art. 6-bis  
Legge n. 289/2002, art. 21, comma 11  
Legge 21 novembre 2000, n. 342, art. 62  
Dpr n. 917/1986, art. 51, commi 3, 4, 5, 7, art. 38-ter, 95, 109  
Dpr n. 633/1972, art. 19-bis1, art. 25  
Dir. Ue, 2006, n. 112, art. 167 ss.  
Min. lav., nota 20 maggio 2008, n. 25/1/0008287

lavoratore in una sede di lavoro diversa da quella in cui viene svolta abitualmente l'attività lavorativa. Recentemente anche la Cassazione Lavoro, con sentenza n. 8135 del 28 marzo 2008, ribadendo che la trasferta è caratterizzata dalla temporaneità del mutamento del luogo di esecuzione della prestazione (Cass. 14 gennaio 2003, n. 438), mentre non rilevano né la sede aziendale, né la residenza del lavoratore, né l'esistenza di una dipendenza aziendale nel luogo di esecuzione della prestazione, ha respinto un ricorso presentato dal datore di lavoro avverso la sentenza del Giudice di secondo grado confermando la correttezza dei rilievi fatti dalla Corte d'Appello e affermando che la previsione contrattuale della facoltà del datore di lavoro di spostare il luogo di esecuzione della prestazione non spinge sull'accertamento di fatto che la stessa si è svolta sempre nello stesso luogo.

## Trattamento tributario e previdenziale

Prima di analizzare in dettaglio i risvolti relativi alle indennità di trasferta nel o al di fuori del territorio comunale è bene precisare che:

- a) la risoluzione ministeriale 23 marzo 1999, n. 54/E, prevede che non rientrano mai tra le indennità di trasferta gli indennizzi che si riferiscono al normale **percorso casa-lavoro** in qualunque modo essi siano determinati (ad esempio indennità chilometriche, costo biglietti di viaggio, ecc.) e quindi sono sempre tassabili, mentre il servizio di trasporto collettivo per i dipendenti organizzato dal datore di lavoro è sempre escluso da tassazione e contribuzione;
- b) **dipendenti pubblici**: per loro la trasferta o missione non può superare i 240 giorni all'anno. In caso di superamento gli indennizzi verranno tassati fin dall'inizio non essendo previsto un regime di miglior favore rispetto alle trasferte;
- c) **dipendenti trasferiti**: viene riconosciuta una indennità di trasferta per il tempo necessario per la sistemazione della nuova residenza, da un minimo di 20 giorni ad un massimo di 30 giorni. Infatti come previsto dalla sentenza della Cassazione n. 14006 del 14 dicembre 1999 tale indennità serve a contemperare i disagi del trasferimento-

## Nozione di trasferta

La trasferta può essere definita come una sorta di spostamento provvisorio e temporaneo del

## Indennità per le trasferte effettuate al di fuori del territorio comunale

### Prima scelta - Sola indennità forfetaria di trasferta

Sono esenti da Irpef le indennità forfetarie per trasferte o missioni fuori del Comune sede di lavoro fino a euro 46,48 per giorno intero (euro 77,47 per le trasferte all'estero) al netto delle spese di viaggio e di trasporto. Il limite è ridotto di:

- 1/3 in caso di rimborso delle spese di alloggio o di vitto (anche in caso di vitto o alloggio fornito gratuitamente);
- 2/3 in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto (anche in caso di vitto e alloggio forniti gratuitamente).

Agli autotrasportatori, cui viene corrisposta un'indennità di trasferta solo ed esclusivamente per i giorni di effettuazione della prestazione lavorativa fuori della sede di lavoro, si applica l'ordinario regime fiscale della trasferta descritto precedentemente (Rm 9.5.2000, n. 56/E).

I limiti di esenzione per le trasferte non sono riducibili in base ad accordo fra datore di lavoro e lavoratore (Rm 2.7.1997, n. 151/E). L'indennità di trasferta cessa dopo 240 giorni di missione continuativa effettuata in una stessa località (Cm 10.8.1994, n. 150/E).

### Seconda scelta - Rimborsi a piè di lista

in caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del Comune sede di lavoro, non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative a vitto, alloggio, viaggio (anche sotto forma di indennità chilometrica) e trasporto.

Sono, inoltre, esclusi da imposizione i rimborsi di altre spese (ad esempio lavanderia, parcheggio, telefono, ecc. - Cm 23.12.1997, n. 326/E), anche non documentabili, se analiticamente attestate dal dipendente in trasferta, fino a euro 15,49 giornalieri (euro 25,82 per le trasferte all'estero).

**Documentazione** - non essendo più necessaria l'autorizzazione scritta del datore di lavoro alla trasferta con i dati della percorrenza e del tipo di auto (Cm 23.12.1997, n. 326/E), le spese relative alla trasferta devono risultare dalla normale documentazione conservata dal datore di lavoro (Cm 16.7.1998, n. 188/E) sia per le trasferte Italia che per le trasferte all'estero. Non concorrono mai a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto e per le spese non documentabili (ad esempio mance, spese telefoniche, parcheggi, depositi bagagli, servizi igienico-sanitari, ecc.), eventualmente sostenute dal dipendente; esiste una franchigia di non tassabilità fino all'importo massimo giornaliero di euro 15,49, elevate a euro 25,82 per le trasferte all'estero; a tal fine occorre che le spese siano analiticamente attestate dal dipendente stesso.

Le spese sono documentabili anche con scontrino purché vi siano indicati codice fiscale del dipendente, natura, qualità e quantità dell'operazione (Cm 4.4.1997, n. 97/E). Dall'1.1.1998 le spese di viaggio con mezzi pubblici possono essere documentate dai relativi biglietti anche se anonimi (Cm 23.12.1997, n. 326/E, Cm 16.7.1998, n. 188/E). Dalla stessa data si ritiene che le spese sostenute in trasferta possano essere comprovate anche da documenti non intestati al dipendente, purché le spese risultino sostenute nei luoghi e nel periodo di effettuazione della trasferta (Cm 16.7.1998, n. 188/E). Per le spese sostenute in un Paese estero è idonea la documentazione conforme alle norme del Paese stesso, anche se diversa da quella prescritta dalle norme italiane (Rm 4.5.1984, n. 9/423). Riassumendo, quindi, per le spese documentate, sono validi, alternativamente, i seguenti documenti:

- Fattura, obbligatoria per il recupero dell'Iva;
- Ricevuta fiscale integrata con i dati identificativi del cliente;
- Scontrino integrato con numero di codice fiscale del dipendente o del committente, e i dati relativi alla natura, alla qualità e alla quantità dell'operazione;
- Nota spese riepilogativa intestata al dipendente, con allegate le ricevute e gli scontrini fiscali, anche non integrati, nonché i biglietti di trasporto di autobus, metropolitana, tram, taxi, ecc.

Possono essere utilizzate anche carte di credito intestate a studi o aziende oppure distinte bollate sottoscritte per l'acquisto di valori bollati per documentare le spese in base a quanto previsto dal Dpr n. 597/1973.

### Terza scelta - Rimborso misto fatto di indennità forfetaria e rimborso parziale spese

I limiti di esenzione per le indennità di trasferta sono ridotti di 1/3 (quindi sono imponibili le somme superiori a euro 30,99 o a euro 51,65 per trasferte all'estero) nel caso in cui il datore di lavoro rimborsi a parte o fornisca gratuitamente ai lavoratori l'alloggio. Dall'1.1.1998 la riduzione di 1/3 si applica anche nel caso di rimborso delle sole spese di vitto o di vitto fornito gratuitamente. Dalla stessa data in caso di rimborso o messa a disposizione gratuita sia di vitto che di alloggio i limiti di esenzione per le indennità di trasferta sono ridotti di 2/3 (quindi sono imponibili le somme superiori a euro 15,49 o a euro 25,82 per trasferte all'estero).

to per il limitato tempo necessario alla nuova sistemazione.

### **Trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale, ossia dove si trova la sede abituale di lavoro**

Come previsto dall'art. 51, comma 5, Dpr n. 917/1986 e dalle risoluzioni ministeriali n. 8/24 del 8 gennaio 1993 e n. 232/E del 16 febbraio 2002, le indennità di trasferta, i rimborsi spese e le indennità chilometriche corrisposte al dipendente sono tassabili interamente. Per le trasferte nel Comune sono esenti i soli rimborsi delle spese di trasporto comprovate con documenti del vettore (non i rimborsi per l'uso della propria auto).

### **Trasferte effettuate al di fuori del territorio comunale dove si trova la sede abituale di lavoro**

Sempre in base a quanto disposto dal citato art. 51,

comma 5, Dpr n. 917/1986 l'indennità corrisposta al dipendente fuori dal territorio comunale è soggetta a 3 differenti regimi fiscali a seconda delle modalità utilizzate per la corresponsione. Come specificato dalla circolare ministeriale n. 326/E del 23 dicembre 1997 la scelta tra i 3 differenti sistemi (v. *apposito riquadro a pagina precedente*) va fatta tenendo conto dell'intera trasferta effettuata dal dipendente e non sezionata per singole giornate all'interno della stessa. Se ciò avvenisse sarebbero applicabili le disposizioni relative ad un solo sistema, peraltro scelto dal datore di lavoro stesso, mentre le rimanenti scelte sarebbero tassate per intero.

### **Determinazione del reddito di impresa. Deducibilità di alcune spese per prestazione di lavoro dipendente**

#### ***Rimborsi per trasferte***

I rimborsi analitici di spese di vitto e alloggio per

### **Indennità di trasferta: la nota 20 giugno 2008, n. 8287 del Ministero del lavoro**

Particolare importanza in merito riveste la nota 20 giugno 2008 - prot. n. 25/1/0008287 del Ministero del lavoro (Direzione generale per l'attività ispettiva), in risposta a un interpello presentato dalla Dpl di Vercelli, intervenendo sul corretto trattamento fiscale e previdenziale da applicare all'indennità di trasferta corrisposta ai lavoratori del settore edile e metalmeccanico (piccola media impresa) comandati a prestare la propria opera al di fuori della normale sede di lavoro.

Il Ministero suddivide i casi di trasferta occasionale e cioè quando il lavoratore, in modo occasionale e temporaneo, è chiamato a svolgere la propria attività lavorativa al di fuori del Comune nel quale si trova la propria sede di lavoro (in questo caso la norma fiscale di riferimento è rappresentata dal comma 5, articolo 51 del Tuir la quale prevede la totale esenzione, entro determinati limiti giornalieri, dell'indennità di trasferta corrisposta al lavoratore dipendente e assimilato), da quelli di trasferta strutturale o per contratto tipica dei cosiddetti trasfertisti in cui i lavoratori sono tenuti per contratto allo svolgimento della prestazione lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi.

Si tratta dunque di soggetti, i cosiddetti trasfertisti (art. 51, comma 6, Dpr n. 917/1986) per i quali, considerata la particolare attività svolta, non è possibile individuare, in fase di assunzione, una precisa sede di lavoro ovvero «sono di frequente in trasferta» (circolare n. 326/E/1997).

Sono considerati trasfertisti i lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi.

Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione loro spettanti, anche se corrisposte con carattere di continuità, concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare.

La disposizione riguarda coloro che percepiscono indennità o maggiorazioni per tutti i giorni retribuiti (compresi, quindi, i giorni festivi, di ferie e di malattia), senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta.

Nei casi in cui l'attività deve svolgersi in luoghi sempre diversi, ma all'interno di un territorio delimitato, l'occasione di svolgimento dell'attività, per incarico del datore di lavoro, in un luogo diverso, dà diritto, per le indennità o rimborsi eventualmente percepiti, al trattamento previsto per le trasferte comuni.

Eventuali rimborsi analitici delle spese sostenute dal trasfertista devono essere assoggettati a ritenuta.

La nota ministeriale stessa precisa che «il lavoratore debba considerarsi "trasfertista" ove il contratto non preveda una sede di lavoro predeterminata, in quanto assoggettato a continui spostamenti, per i quali abbia diritto a una particolare maggiorazione contributiva, senza che rilevino, a detti fini, i tempi e il luogo delle varie trasferte» e pertanto nel caso in cui la trasferta assume le caratteristiche dell'occasionalità e temporaneità, la relativa indennità viene erogata in funzione di ogni singola trasferta e nella lettera di assunzione consegnata al lavoratore emerge la sua assegnazione a una predeterminata sede di lavoro siamo di fronte ad una vera e propria trasferta occasionale con l'applicazione all'indennità di trasferta erogata del comma 5, articolo 51 del Tuir.

**Disciplina**

Abrogazione art. 19-bis1, comma 1, lett. e) del Dpr n. 633/1972

**Effetti**

- Soppressione disposizione relativa a prestazioni alberghiere e somministrazione di pasti e bevande
- Detrazione 100% dell'Iva assolta su spese alberghiere e ristorazione
- Detrazione integrale Iva anche su spese accessorie e inerenti
- Decorrenza: 1° settembre 2008
- Compilazione, per le fatture di importo inferiore a € 154,94, di una distinta riepilogativa mensile
- Necessaria la specificazione in fattura dei servizi resi e dei soggetti fruitori

trasferte fuori dal Comune della sede di lavoro dei dipendenti e dei collaboratori coordinati e continuativi (compresi gli amministratori e i sindaci delle società) sono deducibili per importo giornaliero non superiore a euro 180,76 (euro 258,23 per trasferte all'estero). Per la verifica del limite giornaliero si deve tener conto anche del costo specifico dell'eventuale alloggio fornito dal datore di lavoro gratuitamente; tale costo è deducibile solo per i giorni di effettiva trasferta. Le spese per l'uso dell'autoveicolo, privato o noleggiato (non aziendale), utilizzato per la trasferta, sono deducibili nel limite del costo chilometrico (secondo le tariffe Aci) o delle tariffe di autonoleggio (predisposte dal Ministero) relative ad autoveicoli fino a 17 cv fiscali (20 se diesel). Il rimborso dei biglietti di viaggio (ricevuta taxi, biglietto treno, ecc.) è sempre interamente deducibile (Cm 16.7.1998, n. 188/E).

Spesa	Deducibilità
Altre spese e anticipazioni documentate a «piè di lista»	Senza limiti
Norme applicabili anche ai collaboratori coordinati e continuativi (ora lavoratori «a progetto»).	

**Autotrasportatori di merci**

In luogo della deduzione (analitica o forfetaria) delle spese sostenute per trasferte dei propri dipendenti fuori dal Comune, possono dedurre euro 59,65 al giorno (o euro 95,80 per trasferte all'estero), al netto delle spese di viaggio e di trasporto.

Gli importi sono stati fissati dall'art. 21, comma 11, legge n. 289/2002, con effetto a decorrere dal periodo d'imposta avente inizio successivamente al 31 dicembre 2001.

Dal 1° gennaio 2000, se la società cooperativa (di produzione e lavoro o di servizi) operante nell'autotrasporto di merci non si avvale di alcuna deduzione, per le spese sostenute a seguito di trasferte fuori dal Comune dei soci può trasferire tale deduzione a questi ultimi (art. 62, legge n. 342/2000 e circolari ministeriali 6 novembre 2000, n. 207/E - parte 1, parte 2 e 15 febbraio 2001, n. 17/E).

**Prestazioni a dipendenti per istruzione, ricreazione, beneficenza, culto o assistenza sociale**

Sono deducibili nel limite del 5 per mille delle spese complessive per il personale dipendente.

Rimborsi ai dipendenti per trasferte fuori dal comune di lavoro	
Spesa	Deducibilità
Vitto e alloggio	Euro 180,76 al giorno se sostenuta in Italia
	Euro 258,23 al giorno se sostenuta all'estero
Indennità chilometriche per auto proprie	Secondo le tariffe Aci per autoveicoli fino a 17 cv fiscali (o 20 cv fiscali se diesel)
Indennità chilometriche con autonoleggio	Secondo le tariffe approvate dal Ministero per autoveicoli fino a 17 cv fiscali (o 20 cv fiscali se diesel)

Tipo autovettura	Unico 2006	Unico 2007	Unico 2008	Unico 2008
	Anno 2005 (ante legge n. 262/2006)	Anno 2006 (ante DI n. 81/2007)	Anno 2006 (ricalcolo post DI n. 81/2007)	anno 2007 (post DI n. 81/2007)
Auto assegnate in benefit a dipendenti	Interamente deducibili se assegnate per la maggior parte del periodo d'imposta	Deducibile solo l'importo del benefit tassato in busta paga	Deducibile il 65% di tutti i costi (senza limiti di costo auto per ammortamenti e leasing)	Deducibile il 90% di tutti i costi (senza limiti di costo auto per ammortamenti e leasing)
Auto ad uso solo aziendale	Deducibile al 50% con un tetto di costo auto di euro 18.076 per ammortamenti e leasing	Deduzioni pari a zero	Deducibile il 20% con un tetto di costo auto di euro 18.076 per ammortamenti e leasing	Deducibile il 40% con un tetto di costo auto di euro 18.076 per ammortamenti e leasing
Auto dei professionisti	Deducibile il 50% con un tetto di costo auto di euro 18.076 per ammortamenti e leasing	Deducibile il 25% con un tetto di costo auto di euro 18.076 per ammortamenti e leasing	Deducibile il 30% con un tetto di costo auto di euro 18.076 per ammortamenti e leasing	Deducibile il 40% con un tetto di costo auto di euro 18.076 per ammortamenti e leasing
Auto di agenti e rappresentati	Deducibile l'80% con un tetto di costo auto di euro 25.823 per ammortamenti e leasing			

### **Fringe benefit**

Dall'1.1.1998 è previsto che il criterio di determinazione dei compensi in natura, diversi da buoni pasto, autoveicoli, prestiti e abitazioni sia costituito dal valore normale (art. 51, Dpr n. 917/1986). Per autoveicoli, servizio di mensa e buoni pasto, abitazioni concesse ai dipendenti, nonché prestiti si applicano i criteri fissati dall'art. 51, commi 3 e 4, Dpr n. 917/1986.

### **Auto aziendali - fringe benefit**

La legge 3 agosto 2007, n. 127 di conversione del DI n. 81/2007 prevede che dal periodo d'imposta in corso al 27.6.2007 è riportato al 30% (anziché il 50%) dell'importo, corrispondente ad una percorrenza media annua di 15.000 km calcolata sulla base del costo desumibile dalle Tabelle Aci, l'importo convenzionale del benefit da tassare in busta paga per le auto assegnate ai dipendenti. Le imprese che nei primi mesi del 2007 hanno applicato le ritenute sul 50% del valore Aci, così come previsto del DI n. 262/2006 effettueranno i conguagli a fine esercizio. La legge n. 127/2007 ripristina, anche se parzialmente, le deduzioni per le spese auto che erano state eliminate dalla legge n. 262/2006. Dal periodo d'imposta in corso al 27 giugno 2007 i costi auto sono deducibili nella misura:

- del 40% sia per le imprese sia per i professionisti fino ad un massimo di euro 18.076;
  - dell'80% per agenti e rappresentanti;
  - del 90% per i veicoli dati in uso ai dipendenti.
- Per il periodo d'imposta in corso al 3 ottobre 2006 le percentuali di deduzione sono le seguenti:

- del 20% per le imprese fino ad un massimo di euro 18.076;
  - del 30% per i professionisti fino ad un massimo di euro 18.076;
  - del 65% per i veicoli dati in uso ai dipendenti.
- I maggiori importi deducibili per il 2006 saranno recuperati in Unico 2008 e se ne terrà conto in sede di seconda o unica rata di acconto per il 2007 (si veda la tabella soprariportata).

### **Indennità di trasferimento, prima sistemazione ed equipollenti (art. 51, comma 7, Dpr n. 917/1986)**

È previsto un trattamento di favore per le indennità corrisposte ai lavoratori che vengono trasferiti in una sede di lavoro diversa da quella stabilita contrattualmente.

L'agevolazione è applicata anche nell'ipotesi in cui la corresponsione avvenga in occasione di un trasferimento a richiesta del dipendente, oppure nel caso di un'assegnazione del dipendente ad una sede diversa da quella originaria in relazione al trasferimento in altro Comune del datore di lavoro stesso. L'agevolazione consiste nel far concorrere le indennità alla formazione del reddito nella misura del 50% del loro ammontare, limitatamente ai primi 365 giorni di corresponsione in relazione allo stesso trasferimento. L'indennità tassata parzialmente non può comunque essere di importo complessivo annuo superiore a 1.549,37 euro per i trasferimenti all'interno del territorio italiano e 4.648,11 euro per quelli con partenza dall'estero e destinazione in Italia (6.197,48 euro se nello stesso anno il dipendente subisce un trasferimento all'estero e uno in Italia).

### Casistica

- Spese alberghiere/ristorazione sostenute per **pubblicità**
- Spese alberghiere/ristorazione sostenute per **rappresentanza**

### Deducibilità e documentazione

- Limite deducibilità: 75%
- Documentazione: Fattura con distinta indicazione dei costi
- Limite deducibilità: 75%
- Verifica inerenza costo: 75% della componente inerente
- Documentazione: Fattura con distinta indicazione dei costi

Una volta fissato l'importo dell'indennità e la relativa quota esente, la materiale erogazione può anche avvenire in più periodi d'imposta se ciò è più agevole per la parte. Inoltre, anche le seguenti spese, se rimborsate dal datore di lavoro e analiticamente documentate, non concorrono a formare il reddito (anche in caso di contemporanea erogazione delle indennità predette):

spese di viaggio, comprese quelle dei familiari fiscalmente a carico (ma escluse quelle dei successivi viaggi che il dipendente nel corso dell'anno faccia, ad esempio, per visitare la famiglia che non si è trasferita con lui);

spese di trasporto delle cose;

spese e oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro.

I rimborsi spese di viaggio e di trasporto delle cose sono esenti anche quando sono erogati, per previsione contrattuale, al dipendente che lascia la sede di servizio a seguito del pensionamento. L'esenzione sussiste indipendentemente dalla data di erogazione (prima o dopo il pensionamento).

Il regime agevolato è applicabile solo nei confronti dei lavoratori assunti prima del trasferimento. È pertanto escluso quando le indennità e i rimborsi sono corrisposti ai lavoratori neoassunti: in questi casi, quindi, le indennità sono interamente imponibili.

**Altre indennità (art. 51, commi 6, 7 e 8, Dpr n. 917/1986)**

**Indennità per servizi all'estero e assegni di sede** - sono esenti da Irpef per il 50% del loro ammontare (anche le indennità di impiego operativo corrisposte ai militari impegnati in missioni internazionali - art. 6-bis, Dl n. 253/2006, convertito con modifiche dalla legge n. 270/2006). Anche

l'indennità base percepita da dipendenti pubblici è esente per il 50%; non sono imponibili le relative maggiorazioni.

**Indennità di navigazione e di volo** - è previsto lo stesso trattamento delle indennità e maggiorazioni ai trasfertisti. In particolare, con riferimento all'indennità di volo, si veda la Rm 4.5.2004, n. 67/E. Tuttavia, all'indennità di navigazione «a terra» percepita da ex naviganti in pensione non è riconosciuta la riduzione del 50% (art. 51, comma 6, Dpr n. 917/1986) prevista per le indennità di navigazione e volo (Rm 15.1.2008, n. 11/E).

**Rimborso forfetario corrisposto a funzionari addetti a verifiche fiscali** - rappresenta una indennità di trasferta soggetta alla disciplina dell'art. 51, comma 5, Dpr n. 917/1986 (Rm 13.5.2002, n. 143/E).

**Rimborsi e indennità corrisposti a ufficiali della riscossione** - tali rimborsi spese per trasferte nell'ambito del territorio comunale in cui si trova la sede del lavoro concorrono alla formazione del reddito imponibile (ad esclusione dei rimborsi per spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore) mentre quelli per trasferte fuori del territorio comunale (in Italia) concorrono alla formazione del reddito imponibile nel limite di euro 46,48 giornalieri. Le indennità per servizio di notifica concorrono per intero alla formazione del reddito imponibile (Rm 16.7.2002, n. 232/E).

**Enti pubblici non economici - indennità erogate per trasferte** - le somme erogate dall'Istituto di fisica nucleare - Infn (ente pubblico nazionale non economico di ricerca) ai propri associati per le trasferte autorizzate rappresentano indennità forfetarie, rimborsi misti o rimborsi analitici, e come tali soggetti alla norma di cui all'art. 51, comma 5, Dpr n. 917/1986 (Rm 7.7.2008, n. 284/E).

**Telelavoro - rimborso spese** - i rimborsi dei costi documentati per collegamenti telefonici del tele-

lavoratore di un ente pubblico non devono essere tassati in quanto sostenuti dal dipendente per raggiungere le risorse informatiche dell'azienda per espletare l'attività lavorativa (Rm 7.12.2007, n. 357/E).

### **Altri rimborsi**

Sono soggetti ad Irpef i compensi erogati dal datore di lavoro ai lavoratori dipendenti a titolo di rimborso forfetario delle spese sostenute da questi ultimi per l'effettuazione di notifiche (Rm 22.9.2000, n. 146/E).

Per quanto concerne i servizi prestati all'estero, se viene applicata la disposizione in esame non è possibile applicare quella relativa alle indennità di trasferta.

Se per i servizi prestati all'estero dai dipendenti delle Amministrazioni statali la legge prevede la corresponsione di un'indennità base e di maggiorazioni a essa collegate, concorre a formare il reddito la sola indennità base nella misura del 50%. Qualora l'indennità per servizi prestati all'estero comprenda emolumenti spettanti anche con riferimento all'attività prestata nel territorio nazionale, la riduzione compete solo sulla parte eccedente tali emolumenti.

### **Prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande. Trattamento ai fini dell'Iva e delle imposte sul reddito**

#### **Novità del Dl n. 112/2008 (articolo 83, commi da 28-bis a 28-quater)**

Gli articoli del Dl n. 112/08 che modificano i rimborsi sono i seguenti:

**28-bis.** All'articolo 19-bis1, comma 1, lettera e), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le parole: «a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, con esclusione di quelle inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi, delle somministrazioni effettuate nei confronti dei datori di lavoro nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa scolastica, aziendale o interaziendale e delle somministrazioni commesse da imprese che forniscono servizi sostitutivi di mense aziendali» sono soppresse.

**28-ter.** Le disposizioni di cui al comma 28-bis si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1° settembre 2008.

**28-quater.** Al Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 109, comma 5, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative

a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75%»;

b) all'articolo 54, comma 5, il primo periodo è sostituito dal seguente: «Le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni 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.»

**28-quinquies.** 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. Nella determinazione degli acconti dovuti per il medesimo periodo d'imposta, l'imposta del periodo precedente è determinata applicando le disposizioni del comma 28-quater.

Dal 1° settembre 2008 è pienamente detraibile l'Iva per prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande e la nuova disposizione interessa tutti i contribuenti titolari di partita Iva, che ricevono le prestazioni nell'esercizio di impresa, arti o professioni.

Dal 1° gennaio 2009 la deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette sarà limitata al 75%, a eccezione delle prestazioni usufruite da dipendenti in trasferta per le quali spetta la deduzione piena. Per esercitare la detrazione è necessario richiedere all'albergatore o al ristoratore l'emissione della fattura, prima di effettuare il pagamento. Questi soggetti, infatti, non hanno l'obbligo di emettere la fattura, ma solo di certificare i corrispettivi con lo scontrino o la ricevuta fiscale. Pertanto la richiesta della fattura per le prestazioni alberghiere e di ristorazione non è obbligatoria ma facoltativa e serve per il recupero dell'Iva e nel caso in cui si continui a documentare il costo con la ricevuta fiscale, l'Iva incorporata nel corrispettivo pagato dovrebbe essere deducibile.

La fattura va registrata sul registro degli acquisti previsto dall'articolo 25 del Dpr n. 633/1972 e per le fatture di importo inferiore a 154,94 euro è prevista la registrazione cumulativa tramite un documento riepilogativo.

Per i professionisti resta il limite del 2% dei compensi.

#### **La circolare n. 53 del 5 settembre 2008 dell'Agenzia delle Entrate**

L'Agenzia delle Entrate illustra alcune novità contenute nel Dl n. 112/2008 (articolo 83, commi da 28-bis a 28-quater) in materia di prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande sia sul fronte Iva che per le imposte sul reddito.

## Trasferte: regime fiscale

Tipologia indennità	Regime fiscale applicabile
Indennità forfettaria di trasferta	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Trasferta Italia: esente fino a € 46,48/giorno</li> <li>■ Trasferta Estero: esente fino a € 77,47</li> </ul>
Indennità forfettaria con vitto o alloggio gratuito ( <i>indennità ridotta di 1/3</i> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Trasferta Italia: esente fino a € 30,99/giorno</li> <li>■ Trasferta Estero: esente fino a € 51,65</li> </ul>
Indennità forfettaria con vitto e alloggio gratuito ( <i>indennità ridotta di 2/3</i> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Trasferta Italia: esente fino a € 15,49/giorno</li> <li>■ Trasferta Estero: esente fino a € 25,82</li> </ul>
Rimborso a piè di lista	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Trasferta Italia: totalmente esenti spese doc.; esenti fino a € 15,49 spese non doc.</li> <li>■ Trasferta Estero: totalmente esenti spese doc.; esenti fino a € 25,82 spese non doc.</li> </ul>
Indennità forfettaria e rimborso a piè di lista	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Trasferta Italia: esente fino a € 46,48; esente fino a € 30,99 esente fino a € 15,49 totalmente esenti spese doc. intera tassazione: altre spese</li> <li>■ Trasferta Estero: esente fino a € 77,47 esente fino a € 51,65 esente fino a € 25,82 totalmente esenti spese doc. intera tassazione: altre spese</li> </ul>

### *Imposta sul valore aggiunto*

Dal 1° settembre l'Iva su tali servizi è detraibile se inerenti ad operazioni che ne consentano l'esercizio del diritto e perciò è necessario farsi rilasciare obbligatoriamente la fattura per queste prestazioni. Particolare attenzione dovrà essere posta al contenuto della fattura stessa in quanto dovrà risultare sempre intestata anche al committente del servizio, pur quando a fruirne è un soggetto diverso (ad esempio, il dipendente in trasferta o quando il cliente anticipa le spese per il professionista). Questo non vale per i costi per vitto e alloggio se qualificati come spese di rappresentanza (ad esempio pranzi o cene di lavoro): continuano ad essere indetraibili (articolo 19-bis1, comma

1, lettera *h*, del Dpr n. 633/1972). La modifica è infatti intervenuta sulla lettera *e*) dell'articolo 19-bis1 del Dpr n. 633/1972 mentre la formulazione della lettera *h*) del medesimo articolo, che regola la rilevanza delle spese di rappresentanza, è rimasta immutata. Quest'ultima disposizione ammette la possibilità di detrarre l'imposta delle sole spese sostenute per l'acquisto di beni (peraltro di valore unitario fino a 25,82 euro) e non anche relative alle prestazioni di servizi.

### *Iva come costo e rinuncia alla detrazione*

In base alle regole che presidono alla disciplina del tributo (articolo 19 del Dpr n. 633/1972 e articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112/

Ce) la detrazione è un diritto del contribuente e non un obbligo, talché questi può legittimamente rinunciare sopportando l'onere dell'imposta, che a tutti gli effetti parrebbe potersi configurare come una componente di spesa deducibile in base ai principi generali (articolo 109 del Tuir). Questo comportamento potrebbe però essere riqualificato in sede di verifica alla stregua di una rinuncia a un credito liquido ed esigibile (l'Iva, appunto) con conseguente recupero dell'imposta contabilizzata come costo. Pertanto, nell'ipotesi in cui l'Iva non venga consapevolmente detratta, occorre tenere presente il rischio al quale ci si sottopone, sebbene si ritenga che considerare questa voce come un costo sia un comportamento ampiamente giustificabile, stante anzitutto l'impossibilità di attribuire all'Iva rivalsata in fattura la natura di un vero e proprio credito. Qualora si intenda esercitare la detrazione, sarà necessario richiedere al prestatore del servizio l'emissione della fattura, essendo questo l'unico mezzo idoneo a giustificare il recupero (articolo 178 della direttiva 2006/112/Ce). Questo documento dovrà essere intestato all'impresa e recare il nominativo del soggetto che ha materialmente fruito del servizio.

### *Imposte sul reddito e Irap*

A decorrere dal periodo d'imposta 2009 il limite deducibile per tali spese è stato fissato al 75% anche nei casi in cui essi si configurino come spese di rappresentanza. Per quanto riguarda la deduzione del costo, fino al 31 dicembre 2008 non cambierà niente. Per il libero professionista deducibilità riconosciuta nella misura del 75% e, comunque, per un importo non superiore al 2% dei compensi percepiti nell'anno (1% nel caso

delle spese di rappresentanza). Il costo sostenuto per le spese di vitto e alloggio, dal 1° gennaio 2009, sarà sempre deducibile, ex articolo 109, comma 5, del Tuir, al 75% (tranne nel caso delle trasferte di dipendenti e collaboratori, di cui all'articolo 95, comma 3, del Tuir, in cui la deduzione è al 100%).

Le nuove disposizioni non si applicano alle spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura (interamente deducibili), e, questo vale anche per le imprese, a quelle per le trasferte dei dipendenti e dei collaboratori coordinati e continuativi (deducibili per un ammontare giornaliero non superiore a 180,76 euro, limite elevato a 258,23 euro per le trasferte all'estero).

### *Amministratori di società*

Occorre sempre chiarire la loro posizione all'interno della compagine aziendale, poiché, in virtù dell'esclusione dalla stretta delle fattispecie di cui all'articolo 95, comma 3, del Tuir, se gli amministratori sono inquadrabili fra i collaboratori (come accade nella generalità dei casi), allora il costo dei servizi a questi resi è integralmente deducibile. Il trattamento fiscale dipende pertanto dalla qualifica professionale da essi rivestita.

Non c'è invece differenza, ai fini delle dirette, fra costi sostenuti nelle trasferte all'estero ovvero in territorio nazionale: anche nella prima ipotesi, se la spesa è adeguatamente documentata, è deducibile secondo i criteri su illustrati. Quanto all'Iva, se la trasferta avviene in territorio comunitario, si può optare per il recupero della stessa con la procedura di rimborso formalizzata nella VIII direttiva (articolo 38-ter del Dpr n. 633/1972), e in questo caso non la si potrà considerare come costo.

## *Il testo della circolare*

### **Detraibilità dell'Iva**

L'articolo 83, commi da 28-bis a 28-quater, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 (in seguito decreto-legge) ha introdotto rilevanti novità in materia di prestazioni alberghiere e di ristorazione, ai fini sia dell'Iva che delle imposte sul reddito.

Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto è stato modificato l'articolo 19-bis1, comma 1, lett. e), del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, eliminando la previsione di indetraibilità oggettiva disposta per le prestazioni in esame.

### **Agenzia delle Entrate**

#### **Circolare 5 settembre 2008, n. 53**

**Oggetto:** Articolo 83, commi 28-bis, ter, quater e quinquies del decreto-legge n. 112 del 25 giugno 2008, convertito dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 - Prestazioni alberghiere e di somministrazioni di alimenti e bevande. Trattamento ai fini dell'Iva e delle imposte sul reddito

L'intervento normativo è stato realizzato al fine di eliminare il contrasto tra la normativa nazionale e l'articolo 168 della direttiva 2006/112/Ce del 28 novembre 2006 che aveva indotto la commissione Ue ad attivare la procedura di infrazione n. 2006/5040.

Si rammenta, peraltro, che la norma italiana che limitava il diritto alla detrazione era stata già oggetto di modifiche che ne avevano ridotto l'ambito di applicazione.

L'articolo 19-bis1, comma 1, lett. e), del Dpr n. 633/1972, vigente fino al 31 dicembre 2006, prevedeva, in linea generale, l'indetraibilità dell'Iva per le prestazioni

alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande - nonché per le prestazioni di trasporto di persona - con un ristretto numero di eccezioni, limitate alle ipotesi in cui le prestazioni alberghiere e di somministrazione formassero oggetto dell'attività propria dell'impresa, o fossero effettuate nei confronti dei datori di lavoro nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa scolastica, aziendale o interaziendale e per le somministrazioni commesse da imprese che forniscono servizi sostitutivi di mensa aziendali.

Il comma 304 dell'articolo unico della legge n. 296/2006 (legge finanziaria 2007), modificando l'articolo 19-bis I, lett. e) aveva escluso dalla previsione di indetraibilità oggettiva (nella misura del 50% per il 2007 ed in misura piena per il 2008) le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi.

L'articolo 83, comma 28-bis, del decreto-legge ha ora soppresso del tutto, per le prestazioni in esame, la previsione di indetraibilità oggettiva che, pertanto, opera esclusivamente per le prestazioni di trasporto di persone, «salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa».

Venuta meno la limitazione oggettiva, l'imposta relativa alle prestazioni alberghiere e di ristorazione è detraibile, sulla base dei principi generali dettati dall'articolo 19 del Dpr n. 633/1972, nella misura in cui i servizi risultino inerenti ad operazioni che consentono l'esercizio del diritto.

La detrazione dell'imposta pagata sulle prestazioni in esame presuppone il possesso della fattura la quale, pertanto, deve essere espressamente richiesta, non oltre il momento di effettuazione delle stesse, atteso che le prestazioni alberghiere e la somministrazione di alimenti e bevande sono menzionate tra le operazioni per le quali l'emissione del documento è obbligatoria solo se richiesta dal cliente (articolo 22, comma 1, n. 2).

La annotazione di tali fatture nel registro degli acquisti può essere operata con modalità semplificate, se l'importo delle stesse non è superiore a 154,94 euro. L'articolo 6 del Dpr n. 695/1996 consente, infatti, in tale ipotesi, di registrare in luogo delle singole fatture un documento riepilogativo nel quale sono indicati i numeri attribuiti alle singole fatture dal destinatario, l'ammontare complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta.

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 è necessario che la fattura rechi anche l'intestazione di tale soggetto.

Ad esempio il datore di lavoro potrà detrarre l'imposta relativa alle prestazioni rese al proprio dipendente in trasferta qualora risulti cointestatario della fattura.

Analogamente nel caso in cui il cliente anticipi le spese alberghiere e di ristorazione del professionista, la fattura deve essere intestata anche a quest'ultimo per consentirgli di detrarre l'imposta addebitata.

Le modifiche introdotte dal decreto-legge in materia di Iva non riguardano, tuttavia, le prestazioni alberghiere e di ristorazione qualificabili come spese di rappresentanza, secondo le definizioni adottate ai fini delle imposte sul reddito, per le quali continua a trovare applica-

zione la specifica previsione di indetraibilità di cui all'articolo 19-bis I, comma 1, lett. h) del Dpr n. 633/1972.

Secondo quanto previsto dall'articolo 83, comma 28-ter, del decreto-legge, la detrazione può essere operata per le prestazioni alberghiere e di ristorazione effettuate a decorrere dal 1° settembre 2008. Per determinare il momento di effettuazione dell'operazione occorre fare riferimento alla regola di cui all'articolo 6 del Dpr n. 633/1972, che lo individua, per le prestazioni di servizi, all'atto del pagamento del corrispettivo o, se precedente, al momento di emissione della fattura e che collegano a tale momento, da un lato, l'esigibilità dell'imposta e, dall'altro, la nascita del diritto alla detrazione (articolo 19, comma 1, del medesimo Dpr n. 633/1972).

## **Deducibilità ai fini delle imposte sul reddito**

In materia di imposte sul reddito, l'articolo 83, comma 28-quater, del decreto-legge, al contrario, introduce restrizioni alla deducibilità dei costi sostenuti per prestazioni alberghiere e di ristorazione. A tal fine modifica l'articolo 54, comma 5, del Tuir, concernente la determinazione del reddito di lavoro autonomo e l'articolo 109, comma 5, del medesimo Testo unico, concernente la determinazione del reddito d'impresa.

### ***Determinazione del reddito di lavoro autonomo***

A seguito della modifica apportata dal decreto-legge, l'articolo 54, comma 5, primo periodo, del Tuir risulta così formulato: «*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 d'imposta*».

In materia di reddito di lavoro autonomo, l'articolo 54, comma 5, del Tuir già poneva un tetto alla deducibilità di tali spese, per l'ipotesi in cui le stesse fossero sostenute direttamente dal professionista. In particolare, la deduzione era consentita nel limite del 2% dell'ammontare complessivo dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

A seguito della riformulazione del richiamato comma 5, ad opera del decreto-legge, è previsto un ulteriore limite di deducibilità, in quanto si stabilisce che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande - purché inerenti all'attività artistica o professionale - rilevano nella determinazione del reddito nella misura del 75%, anziché del 100% e in ogni caso per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Pertanto, l'ammontare del 2% dei compensi rappresenta il limite massimo entro cui ragguagliare la deduzione, che comunque compete solo relativamente al 75% dei costi sostenuti, nell'esercizio dell'arte o della professione, per le prestazioni in questione.

Considerato che la disposizione che limita al 75% la deducibilità dei costi per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande assume carattere di regola generale, la stessa deve trovare applicazione anche quando detti costi, essendo sostenuti in contesti

e circostanze particolari, si configurino alla stregua di spese di rappresentanza. Come è noto, nel quadro delle regole sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo, le spese di rappresentanza sono oggetto di una disciplina fiscale specifica, contenuta nel comma 5 dell'articolo 54 del Tuir, che ne consente la deducibilità nei limiti dell'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Anche se la nuova formulazione del comma 5 non prevede espressamente la riferibilità della nuova limitazione della deduzione (al 75%) alle spese di rappresentanza, una interpretazione logico-sistemica 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.

Si ritiene quindi che la limitazione al 75% della deducibilità dei costi per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande debba trovare generale applicazione, a prescindere dalla finalità per cui la spesa relativa venga sostenuta.

Il costo sostenuto, deducibile entro il limite teorico del 75%, nel caso in cui si configuri come spesa di rappresentanza deve rispettare anche l'ulteriore parametro segnato dall'1% dei compensi ritratti nel periodo d'imposta.

Analogamente, le spese alberghiere e di ristorazione sostenute per la partecipazione a convegni, congressi e simili dovranno essere assunte nella misura del 75% e saranno ammesse in deduzione, ai sensi del medesimo comma 5 dell'articolo 54, nel limite del 50% (in sostanza, occorre calcolare il 50% del 75% del costo relativo).

Le modifiche introdotte dal decreto-legge n. 112 non interessano le spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura, le quali restano quindi interamente deducibili. In tal caso infatti, così come, in base alla formulazione del secondo periodo del comma 5 dell'articolo 54, non opera il limite rappresentato dal 2% dei compensi, allo stesso modo non si applica il nuovo limite del 75%.

Sono altresì escluse dal limite di deducibilità del 75% le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte

effettuate dai dipendenti e dai collaboratori coordinati e continuativi, disciplinate dal successivo comma 6 dell'articolo 54, le quali restano deducibili secondo i criteri speciali dettati dall'articolo 95, comma 3, del Tuir, in materia di spese per prestazioni di lavoro.

### ***Determinazione del reddito d'impresa***

Anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa è introdotta una riduzione, nella medesima percentuale del 75%, alla deducibilità dei costi sostenuti in relazione alle prestazioni in esame. Allo scopo il comma 28-*quater*, lett. a), modifica l'articolo 109, comma 5, del Tuir, aggiungendo, infine, il seguente periodo «*Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3, dell'articolo 95, sono deducibili nella misura del 75%*».

Poiché la norma fa salve le disposizioni dei precedenti commi dell'articolo 109, si deve ritenere che - anche ai fini della determinazione del reddito d'impresa - il limite del 75% non deroghi agli ordinari criteri di inerenza che presiedono alla determinazione del menzionato reddito d'impresa, ma rappresenti il limite massimo di deducibilità delle spese in esame.

La limitazione della deduzione al 75% opera, in analogia a quanto chiarito in tema di lavoro autonomo, anche in relazione alle spese che si configurano quali costi di rappresentanza, sempreché le stesse possano essere comunque ammesse in deduzione, alla luce dei criteri stabiliti dall'articolo 108, comma 2, del Tuir.

Dalla limitazione al 75% restano invece escluse, per espressa previsione normativa, le 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, disciplinate dall'articolo 95, comma 3, del Tuir.

Il comma 28-*quinquies* dell'articolo 83 del decreto-legge n. 112 prevede che le modifiche agli articoli 54 e 109 del Tuir decorrono dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2008 ma specifica che occorre tener conto dei nuovi limiti di deducibilità già nella determinazione degli acconti dovuti per il 2009. Pertanto l'imposta del periodo precedente, in base al quale è calcolato l'acconto, deve essere determinata tenendo conto del minor costo deducibile previsto per le spese in esame.