

# Dimmi dove mangi...

DI STEFANO DE CARLI  
STUDIO GUANDALINI, BOLOGNA



## La manovra d'estate ha introdotto la possibilità di dedurre costi che contengono una componente "privata" tutt'altro che sgradevole: quelli per alberghi e ristoranti

**L**a contemporanea novità della detraibilità Iva e della deducibilità ridotta ai fini delle imposte dirette del costo sostenuto dalle imprese per ristoranti e alberghi contenute nell'articolo 83, commi da 28-bis a 28-quater del Decreto legge 25 giugno n. 112 (convertito nella Legge 6 agosto 2008 n. 133, la cosiddetta "manovra d'estate") hanno ampliato in modo considerevole la griglia di situazioni di cui occorre essere a conoscenza per potere applicare in modo corretto sia le nuove disposizioni sia le numerose altre che rimangono in essere.

Pur essendo il settore della farmacia scarsamente inciso da tali oneri, non vi è dubbio che suscita particolare attrazione la possibilità di dedurre costi che contengono una componente "privata", oltretutto, in molti casi, particolarmente gradevole.

Della particolarità di tali componenti negative è ben consapevole il legislatore fiscale il quale ha imposto una serie di limitazioni che rendono la materia particolarmente complessa, anche perché è spesso indeterminato e indeterminabile l'ambito di applicazione della norma.

Labile è infatti il confine che permette di imputare alla sfera privata o a quella aziendale il costo, soprattutto nel caso di una farmacia in cui, per obblighi di legge, la figura del titolare e della persona fisica il più delle volte coincidono (ditta individuale) o in cui comunque la diversa soggettività giuridica è molto sfumata (società di persone con soci lavoratori).

Vediamo comunque di indicare alcune linee guida da seguire senza peraltro avere l'ambizione di abbracciare tutta la casistica che ogni realtà imprenditoriale genera.

### INERENZA, RAGIONEVOLEZZA, PROPORZIONALITÀ

Il principio generale che regola la deducibilità dei componenti negativi dal reddito di impresa e, contestualmente, quello della detraibilità dell'Iva è quello dell'inerenza (articolo 109 del Testo Unico delle Imposte sui redditi n. 917/86 e articolo 19 della legge Iva Dpr 633/72): le spese sono rilevanti fiscalmente se e nella misura in cui si riferiscono a beni produttivi di ricavi che concorrono a formare il reddito.

Il concetto di inerenza è peraltro strettamente connesso a quelli di ragionevolezza e proporzionalità: un costo può essere astrattamente inerente ma perde tale requisito se manca di qualsiasi nesso ragionevole con l'attività svolta o se la frequenza e l'importo sostenuto non sono proporzionati a essa. L'amministrazione finanziaria non ha però mai indicato in maniera precisa le situazioni per le quali gli oneri in oggetto possono essere considerati di carattere personale o meno. Bisogna pertanto affidarsi al buon senso e a chiarimenti ministeriali per situazioni simili (il fisco si è chiaramente espresso in senso negativo, per esempio, per quanto concerne l'abbigliamento) nell'indicare come sicuramente inerenti all'azienda i costi per pasti o soggiorni sostenuti durante gli impegni del farmacista lontano dal proprio esercizio commerciale, mentre gli stessi costi fatturati nel corso della normale attività, in sede, difficilmente passerebbero indenni da accertamento. Accettabile potrebbe essere la giustificazione di tali spese durante il periodo di turno quando fosse evidente l'esigenza di doverle sostenere per assicurare la reperibilità. È, viceversa, del tutto inutile pensare di "scaricare" le fatture dell'albergo o del ristorante

frequentati durante il weekend o le ferie. Una prima scrematura quindi è stata fatta: un onere da qualificarsi come rientrante nella sfera personale non sarà mai deducibile, né è possibile farlo rientrare in costi a deducibilità forfetaria (circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53 del 5 settembre 2008).

### LE SPESE DI RAPPRESENTANZA

Una volta appurato che una spesa è effettivamente inerente, è tuttavia necessaria un'ulteriore classificazione: occorre cioè stabilire se il pasto o il soggiorno debba essere inteso come spesa di rappresentanza parzialmente deducibile o componente negativo puro (costo di produzione del reddito) interamente deducibile.

Le spese di rappresentanza, secondo la Circolare n. 338/E del 24 dicembre 1997, sono «*quelle sostenute dai contribuenti per offrire al pubblico un'immagine positiva di se stessi o della propria attività nonché per promuovere l'acquisizione e il consolidamento del proprio prestigio*».

È facile comprendere quanto aleatoria sia la loro definizione e soprattutto quanto sia facile assimilarle alle spese di pubblicità e propaganda (che godono di tutt'altro trattamento fiscale, assai più favorevole) che sono invece dirette a reclamizzare un determinato



prodotto o a promuovere, direttamente e indirettamente, le vendite.

Negli ultimi mesi, i commentatori delle pubblicazioni fiscali si sono sbizzarriti a incanalare le varie fattispecie che si presentano più diffusamente in azienda, fornendo spesso soluzioni contraddittorie, a dimostrazione della vicinanza delle due tipologie.

Per restare nel campo della farmacia, il parere di chi scrive è che i costi sostenuti per pranzi, cene, incontri offerte ai soggetti di seguito elencati, si possano in tal modo indicativamente classificare, salvo verifica, caso per caso, in relazione alle caratteristiche della farmacia e delle attività specificamente svolte:

- ◆ *a medici e operatori sanitari*. Non potendo essere considerate spese sostenute “per la promozione delle vendite”, per ovvi motivi deontologici, residua la collocazione tra le spese di rappresentanza;

- ◆ *a clienti di particolare importanza* (sia attuali sia potenziali, si pensi a case di riposo o aziende agricole per prodotti veterinari). Si tratta di spese promozionali;

- ◆ *a fornitori di beni o servizi* (rappresentanti di prodotti, responsabili di magazzini grossisti, consulenti eccetera). L'interpretazione più riduttiva è considerarle spese di rappresentanza;

- ◆ *alla clientela generica*, in occasioni speciali quali l'inaugurazione della farmacia. Sono da considerarsi spese di rappresentanza;

- ◆ *ai propri dipendenti*. Fuori dai casi di erogazione di buoni pasto o di somministrazione di servizio di mensa aziendale, e ferma restando la cautela perché non costituiscono “*fringe benefit*” (l'offerta deve essere fatta a tutti i collaboratori o a intere categorie degli stessi e l'importo annuo, pro capite, di quanto viene offerto non può superare i 258,23 euro), vanno collocate tra le spese di rappresentanza.

## DETRAIBILITÀ E DEDUCIBILITÀ DELLE SPESE

	Iva	Imposte dirette anno 2008	Imposte dirette anno 2009
<b>Spese non inerenti</b>	Non detraibile	Non deducibili	Non deducibili
<b>Spese di rappresentanza</b>	Indetraibile per spese unitarie superiori a € 25,82	Deducibili nei limiti stabiliti dal decreto*	Deducibili alle condizioni stabilite dal decreto* e nel limite del 75%
<b>Spese promozionali</b>	Detraibile	Deducibili interamente	Deducibili 75%
<b>Spese “pure”</b>	Detraibile	Deducibili interamente	Deducibili 75%
<b>Spese per trasferte dipendenti</b>	Detraibile	Deducibili interamente**	Deducibili interamente**

\* La legge Finanziaria 2008 ha previsto l'emanazione di un decreto, non ancora pubblicato, che stabilisca i requisiti di inerenza e congruità necessari per la deducibilità.

\*\* Verificare se “*fringe benefit*”.

### UNA DISCRIMINANTE INSPIEGABILE

Queste ultime comportano benefici fiscali limitati (vedi tabella) mentre le spese per attività promozionali hanno un trattamento del tutto simile a quelle considerate costo “puro”. Che sono sostanzialmente tutte quelle che comporta la normale gestione della farmacia. Nessuna limitazione di detraibilità e deducibilità si avrà quindi per i costi di alberghi e ristoranti che il titolare, il socio lavoratore o il collaboratore familiare sostengono in occasione di un corso di aggiornamento, di un impegno con il consulente, di un incontro con la propria associazione di categoria o *software house* o, in generale, in tutti quei casi in cui è necessario spostarsi dalla farmacia per motivi aziendali.

Più complessa è la situazione per i costi sostenuti dai dipendenti e rimborsati dall'azienda. Mentre l'Iva rimane detraibile, ai fini delle imposte dirette la discriminante (inspiegabile!!) è che il pasto o il soggiorno del dipendente sia

consumato o meno nel Comune ove ha sede la farmacia (senza alcuna distinzione se il comune è Milano o un agglomerato di poche case!!).

Se fuori, il rimborso è deducibile senza alcuna conseguenza, se dentro il costo è pure deducibile ma viene a costituire reddito per il percettore con le immagini ripercussioni in busta paga e contributi. *Last but not least*, l'aspetto documentale. Per detrarre l'Iva è necessario il rilascio di una fattura che dovrà essere intestata alla farmacia e riportare il fruitore (o i fruitori) del servizio (su entrambe le copie, anche quella che rimane all'emittente); la ricevuta fiscale (sempre intestata e sempre con gli estremi dei fruitori) va ugualmente bene ma solo ai fini della deducibilità dal reddito. È inoltre indispensabile annotare prima della consegna della fattura o della ricevuta al professionista o alla società incaricata dell'elaborazione della contabilità della farmacia, in quale occasione o a che scopo il costo è stato sostenuto.