

## **LEGGE 81/2017: LE NOVITÀ FISCALI PER I LAVORATORI AUTONOMI**

La Legge 81/2017 agli articoli 8 e 9 introduce rilevanti novità in materia fiscale per i lavoratori autonomi. La norma novella, in particolare, la disciplina fiscale contenuta nell'art. 54, c. 5 del T.u.i.r. relativamente alla deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande addebitate analiticamente in capo al committente. Inoltre, viene modificata la deducibilità per le spese di formazione di aggiornamento professionale, comprese quelle di viaggio e soggiorno. Il legislatore interviene anche su spese assicurative e costi sostenuti dai lavoratori autonomi per servizi di orientamento e certificazione delle competenze. Nessuna modifica per le spese di rappresentanza, che restano deducibili nel limite dell'1% dei compensi percepiti nel periodo di imposta.

### **SPESE PER PRESTAZIONI ALBERGHIERE E DI SOMMINISTRAZIONE DI ALIMENTI E BEVANDE**

La norma in commento semplifica il trattamento fiscale delle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande legate all'esecuzione di un determinato incarico professionale e addebitate analiticamente al committente.

La prima novità contenuta nell'articolo 8 della L. 81/2017 è l'eliminazione dei limiti di deducibilità contenuti nell'art. 54, c. 5 del T.u.i.r., relativamente alle spese di vitto e alloggio anticipate dal professionista ed addebitate in parcella al committente. Inoltre, nel caso in cui le spese relative all'esecuzione di un incarico professionale siano sostenute direttamente dal committente in favore del professionista, esse non costituiscono più compensi in natura per quest'ultimo. Tali novità, come precisato al comma 2 dell'art. 8, sono in vigore dall'esercizio d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e, pertanto, potranno essere considerate già all'interno del modello Redditi 2017 in sede di determinazione degli acconti, nel caso di utilizzo del metodo previsionale.

L'art. 8, c. 1 modifica l'articolo 54, c. 5 del T.u.i.r., recante la disciplina per la deduzione delle spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazioni di alimenti e bevande, ordinariamente concessa nel limite del 75% del costo per un

importo comunque non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Si precisa che la novità interessa solo le spese addebitate analiticamente in parcella in capo al committente. Pertanto, tali limiti di deducibilità, rimangono in vigore per le spese sostenute dal lavoratore autonomo, inerenti alla sua attività professionale, ma non addebitate analiticamente in capo al committente.

Per comprendere l'intervento apprezzabile del legislatore è opportuno fare un breve excursus storico sulla disciplina fiscale, che nel recente passato ha spesso ritoccato il trattamento fiscale delle spese alberghiere e di somministrazione legate alle prestazioni dei lavoratori autonomi, senza mai ottenere una definitiva semplificazione.

Fino all'esercizio 2014 era possibile superare le limitazioni di deducibilità con riferimento alle spese sostenute direttamente dal cliente per conto del professionista e da questi indicate in parcella. L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 28 del 2006, richiedeva una complicata procedura con la quale, al fine di beneficiare della deducibilità integrale delle spese, il fornitore del servizio di vitto o alloggio doveva emettere fattura intestata al committente, riportando anche i dati del professionista che ne aveva fruito. Il lavoratore autonomo doveva poi inserire in parcella la suddetta spesa. Per il professionista tali importi costituivano sia compenso in natura da assoggettare a tassazione ordinaria sia costi deducibili.

Con le modifiche del decreto legislativo 175/2014, entrate in vigore dall'esercizio 2015, le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate dal committente non costituiscono più compensi in natura per il professionista, che pertanto non è più tenuto ad inserirle in parcella. Tali spese rappresentano costi deducibili in capo al committente che le ha sostenute.

In seguito alle novità introdotte dal d.lgs. 175/2014, l'Agenzia delle Entrate ha precisato con la circolare 31/2014 che le stesse si applicano solo alle prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente. Di conseguenza, la semplificazione del 2015 non ha trovato applicazione nell'ipotesi in cui tali prestazioni e somministrazioni siano acquistate dal lavoratore autonomo e analiticamente addebitate in fattura al committente, né nell'ipotesi di prestazioni diverse, quali ad esempio le spese di trasporto, ancorché acquistate direttamente dal committente.

Relativamente alle spese di viaggio e trasporto, recentemente l'art. 7-quater, c. 5 del decreto legge 193/2016 le ha fiscalmente equiparate alle prestazioni alberghiere e di somministrazione, inserendole all'interno dell'articolo 54, c. 5 del T.u.i.r., superando così la citata interpretazione restrittiva fornita dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 31/2014.

La novità introdotta dal d.l. 193/2016 è di fatto ampliata dall'art. 8 della L. 81/2017 in commento, che estende ulteriormente l'ambito di applicazione della disciplina di deducibilità dell'art. 54, c. 5 del T.u.i.r, ricomprendendovi genericamente «tutte

le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente».

La norma novellata, come già accennato, oltre all'ampliamento delle spese sostenute dal committente disapplica i limiti di deducibilità di cui al comma 5 dell'art. 54 del T.u.i.r. nei casi di spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal professionista per lo svolgimento dell'incarico e da questi addebitate in parcella, eliminando la disparità di trattamento che continuava a sussistere rispetto al caso in cui le spese venivano sostenute direttamente dal committente. L'effetto sostanziale è la neutralità fiscale dell'operazione in capo al professionista, sia nel caso di spese direttamente sostenute sia nel caso in cui le spese siano sostenute dal committente.

### LE SPESE DI FORMAZIONE

L'art. 9 della Legge 81/2017 prevede l'integrale deducibilità dal reddito di lavoro autonomo, entro il limite annuo di 10.000 euro, per le spese di iscrizione a master e corsi di formazione o di aggiornamento professionale, nonché quelle di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno. L'articolo 9 modifica il comma 5 dell'articolo 54 del T.u.i.r. con il passaggio da un regime di deducibilità parziale delle spese di formazione ad un regime di deducibilità integrale entro un massimale annuo.

Le nuove regole previste dal legislatore sono applicabili dal periodo d'imposta 2017; pertanto come detto per le spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande è possibile tenere conto della novità in sede di determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso, qualora ci si avvalga del criterio previsionale.

La disciplina in vigore fino al 2016 prevedeva una deducibilità delle spese di formazione limitata al 50% del loro ammontare. Tale limitazione, introdotta con presunta finalità antielusiva, di fatto penalizzava l'investimento nell'attività di aggiornamento professionale da parte dei lavoratori autonomi. Con un'interpretazione ulteriormente restrittiva l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 35/E del 2012, punto 2.1, aveva precisato che il limite di deducibilità si applicava a qualsiasi tipologia formativa e pertanto anche alle spese sostenute per la formazione continua obbligatoria degli iscritti in Albi professionali. Di fatto si era creata la paradossale situazione nella quale, il legislatore fiscale limita la deducibilità al 50% delle spese di formazione dei lavoratori autonomi e contemporaneamente l'art. 7 del D.P.R. 137/2012 relativo alla riforma delle professioni prevede, nell'interesse generale e al fine di garantire la dovuta qualità ed efficienza delle prestazioni rese per ogni professionista, l'obbligo di curare il continuo e costante aggiornamento delle proprie competenze professionali.

Bisogna precisare che la deduzione integrale, nel limite del plafond di 10.000 euro, si applica anche con riferimento alle spese di vitto e alloggio sostenute per la partecipazione agli eventi di formazione senza scontare l'ulteriore limitazione del

75%, prevista dal medesimo articolo 54 del T.u.i.r.. Tale novità supera anche l'orientamento che l'Agenzia delle Entrate con la circolare 53/2008 riteneva applicabile su tali costi. Infatti, nel caso di tali spese la deduzione effettiva era pari al 37,5% (il 50% del 75%).

Si ricorda che il lavoratore autonomo dovrà continuare a conservare la documentazione a dimostrazione del collegamento tra le spese sostenute e l'evento formativo. A parere di chi scrive, sembra ragionevole ritenere deducibili integralmente le spese di viaggio e soggiorno anche nel caso in cui l'attività formativa sia gratuita. In tale ipotesi, è opportuno conservare ed esibire in sede di verifica della documentazione idonea a dimostrare il collegamento delle spese sostenute con l'evento cui si è preso parte, come ad esempio l'attestato di partecipazione rilasciato dall'organizzatore dell'evento formativo.

Altro aspetto non specificato dalla norma è l'utilizzo del plafond nelle associazioni tra professionisti. A parere di chi scrive, la soglia di 10.000 euro deve essere applicata non all'associazione, ma a ciascun associato per evitare di discriminare fiscalmente lo strumento giuridico dell'associazione professionale.

#### SPESE ASSICURATIVE E SPESE PER SERVIZI DI ORIENTAMENTO E CERTIFICAZIONE DELLE COMPETENZE

Sempre l'art. 9, c. 1 della L. 81/2017 ha ulteriormente ampliato il contenuto dell'art. 54, c. 5 del T.u.i.r. specificando che sono «integralmente deducibili gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà».

Si tratta dei premi pagati alle compagnie assicurative per le polizze che proteggono i lavoratori autonomi dai rischi di mancato pagamento da parte dei clienti. Nella prassi tali tipologie di spese venivano già considerate totalmente deducibili in funzione del principio di inerenza della tipologia di spesa rispetto all'attività del lavoratore autonomo.

Inoltre, l'art. 9 in commento, coerentemente con la ratio della Legge 81/2017 di tutela del lavoro autonomo, prevede espressamente l'integrale deducibilità, entro il limite annuo di 5.000 euro, delle spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dagli organismi accreditati.

**A cura di**  
Dario Fiori

---

DIPARTIMENTO SCIENTIFICO della  
**FONDAZIONE STUDI**

Via del Caravaggio 66  
00145 Roma (RM)

[fondazionestudi@consulentidellavoro.it](mailto:fondazionestudi@consulentidellavoro.it)