

**L. 22.5.2017 n. 81 (c.d. “*Jobs Act* dei
lavoratori autonomi”) -
Il nuovo regime delle spese di
formazione e delle spese “prepagate”**

1 PREMESSA

La L. 22.5.2017 n. 81 (c.d. “Jobs Act dei lavoratori autonomi”), pubblicata sulla *Gazzetta Ufficiale* 13.6.2017 n. 135 e in vigore dal 14.6.2017 (giorno successivo alla sua pubblicazione), modifica il trattamento, ai fini del calcolo del reddito di lavoro autonomo:

- delle spese di formazione;
- delle spese sostenute direttamente dal committente a beneficio del professionista (c.d. spese “prepagate”).

Inoltre, viene sancita espressamente la deducibilità:

- delle spese sostenute per la certificazione delle competenze (entro una determinata soglia);
- dei premi per le assicurazioni facoltative stipulate contro il rischio dei mancati pagamenti.

Decorrenza

Le suddette novità hanno effetto dal periodo d'imposta 2017 (con impatto, per la prima volta, sul modello REDDITI 2018).

2 SPESE DI FORMAZIONE

Ai sensi dell'art. 54 co. 5 del TUIR (come modificato dalla L. 81/2017), le spese per l'iscrizione a *master* e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale, nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, diventano integralmente deducibili dal reddito di lavoro autonomo professionale, entro il limite annuo di 10.000,00 euro.

In base alla disciplina vigente fino al periodo d'imposta 2016 (e ancora operante in sede di modello REDDITI 2017), le spese in esame sono deducibili in misura pari al 50% del loro ammontare.

2.1 VIAGGIO E SOGGIORNO

Sono incluse tra le spese deducibili secondo tale disciplina anche quelle di viaggio e soggiorno.

Atteso che la legge non specifica espressamente la nozione di soggiorno, si ritiene che vi rientrino le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande. Tali oneri, quindi, ove sostenuti nell'ambito di corsi di formazione, dal periodo d'imposta 2017 divengono deducibili per intero, ferma restando la suddetta soglia massima di 10.000,00 euro.

Il concetto di soggiorno, inoltre, sembra evocare quello di trasferta, con la conseguenza che le spese di vitto afferenti ad un convegno che si tiene nello stesso Comune dove il professionista svolge la propria attività, dovrebbero essere deducibili al 75% e nei limiti del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Sul punto, appare necessario un chiarimento ufficiale.

2.1.1 Gratuità dell'evento formativo

Le spese di viaggio e soggiorno dovrebbero essere integralmente deducibili (nell'ambito del *plafond* di 10.000,00 euro) anche nell'ipotesi in cui la partecipazione all'attività di formazione sia gratuita.

2.1.2 Oneri documentali

Al fine di beneficiare della deducibilità integrale delle spese di viaggio e soggiorno, il professionista deve predisporre e conservare la documentazione atta a dimostrare il collegamento tra le spese in esame e l'evento formativo.

Nel caso di convegni gratuiti, non essendo disponibile nessuna fattura o ricevuta recante l'addebito delle spese di formazione, il contribuente deve predisporre e conservare ogni altro documento in grado di provare, in sede di eventuale verifica, il collegamento tra le spese sostenute e l'evento cui si è partecipato (ad esempio, gli atti o le relazioni del convegno ovvero l'attestato dei crediti formativi).

2.2 STUDI ASSOCIATI E ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI

Nel silenzio della legge, nell'ipotesi di studi associati e associazioni professionali, si ritiene che il limite vada riferito al singolo socio o associato (si veda la scheda di lettura n. 122 predisposta dal Servizio bilancio del Senato a commento della versione originaria del disegno di legge).

Si supponga uno studio con 10 associati che, nel 2017, sostenga spese di formazione per complessivi 20.000,00 euro.

Se il limite fosse riferito allo studio associato, l'importo deducibile sarebbe pari a 10.000,00 euro, come in passato. Se, invece, il limite va ascritto al professionista, ove le spese di formazione non eccedessero i 10.000,00 euro per singolo associato, sarebbero ammessi in deduzione tutti i 20.000,00 euro.

2.3 CONTRIBUENTI IN REGIME FORFETARIO

Anche nel nuovo regime, la deduzione analitica delle spese di formazione continua a non essere ammessa in capo ai contribuenti che si avvalgono del regime forfetario per gli autonomi ex L. 190/2014.

Infatti, detto regime si basa sulla determinazione forfetaria del reddito imponibile mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività all'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta e non ammette la deduzione analitica delle spese inerenti all'attività artistica o professionale (ivi incluse quelle di formazione).

2.4 CONTRIBUENTI "MINIMI"

Per i contribuenti che si avvalgono del regime di vantaggio ex art. 27 del DL 98/2011 (c.d. "contribuenti minimi"), il reddito è invece determinato analiticamente e sono inapplicabili le norme del TUIR che prevedono limitazioni alla deducibilità dei costi.

Pertanto, per questi soggetti, le spese di formazione erano e restano deducibili per l'intero ammontare sostenuto nel periodo d'imposta.

3 SPESE SOSTENUTE PER LA CERTIFICAZIONE DELLE COMPETENZE

L'art. 54 co. 5 del TUIR (come modificato dalla L. 81/2017) dispone l'integrale deducibilità dal reddito di lavoro autonomo professionale delle spese sostenute (entro il limite annuo di 5.000,00 euro) per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno dell'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro erogati dagli organismi accreditati in base alla disciplina vigente.

Come precisato dalla relazione illustrativa al disegno di legge, si tratta delle spese sostenute per il pagamento di servizi specialistici per il lavoro e le politiche attive del lavoro offerti dai soggetti accreditati ai sensi del DLgs. 150/2015 (agenzie per il lavoro) e consistenti nell'assistenza prestata al lavoratore autonomo per il suo inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro.

Fino al periodo d'imposta 2016, tali oneri sono risultati deducibili secondo i criteri generali dell'inerenza.

Studi associati e associazioni professionali

Se la spesa è sostenuta direttamente da uno studio associato o da un'associazione professionale, valgono le stesse considerazioni formulate con riferimento alle spese di formazione.

4 PREMI PER ASSICURAZIONI FACOLTATIVE CONTRO I MANCATI PAGAMENTI

Viene espressamente sancita la deducibilità degli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà.

La relazione illustrativa al disegno di legge specifica che si tratta delle spese per il pagamento di premi per polizze assicurative facoltative contro il rischio del mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo.

Fino al periodo d'imposta 2016, tali oneri sono risultati deducibili secondo i criteri generali dell'inerenza.

5 SPESE “PREPAGATE”

L'art. 54 co. 5 del TUIR (come modificato dalla L. 81/2017) estende la disciplina prevista, fino al periodo d'imposta 2016, per le spese di vitto e alloggio “prepagate” a tutte le spese “prepagate” dal committente (quali, tra le altre, quelle di viaggio e trasporto), relative all'esecuzione di un incarico conferito.

In particolare, diventano irrilevanti i valori corrispondenti a tutti i beni e servizi acquistati dal committente, di cui lo stesso professionista ha beneficiato per rendere la propria prestazione:

- sia quali compensi in natura;
- sia quali spese per la produzione del reddito (da addebitare in fattura).

In pratica, i professionisti non devono “riaddebitare” in fattura tali spese al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo.

6 RIMBORSO DELLE SPESE DI VITTO E ALLOGGIO

Viene previsto che le soglie di deducibilità ordinariamente applicabili alle spese di vitto e alloggio (75% dell'onere sostenuto, nei limiti del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta) non si estendono ai medesimi costi se, nello stesso tempo, questi sono:

- sostenuti dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico;
- addebitati analiticamente in capo al committente.

Si consideri un professionista con compensi (comprensivi di rimborsi spese) pari a 100.000,00 euro e spese di vitto e alloggio pari a 3.000,00 euro. Tali spese, sostenute dal professionista per l'esecuzione di vari incarichi, sono riaddebitate in fattura al committente.

In base alla normativa vigente fino al periodo d'imposta 2016 (ancora applicabile in sede di modello REDDITI 2017), si procede come segue:

- applicazione del limite del 75% alle spese ($3.000,00 \times 75\% = 2.250,00$);
- applicazione del limite del 2% ai compensi ($100.000,00 \times 2\% = 2.000,00$).

L'importo deducibile è pertanto pari a 2.000,00 euro.

Tuttavia, posto che tali spese, sostenute dal professionista, sono riaddebitate al committente, l'intero rimborso (3.000,00 euro) costituisce compenso imponibile.

A partire dal periodo d'imposta 2017, invece, nel caso in esame, i limiti di deducibilità non si applicano più, con il risultato che l'ammontare deducibile della spesa (3.000,00 euro) coincide con quello imponibile del rimborso (3.000,00 euro).