



Al Ministro dello Sviluppo Economico

di concerto con

Al Ministro dell'Economia e delle Finanze

e con

Al Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali

VISTO l'articolo 1, commi da 46 a 56, della legge 27 dicembre 2017 n. 205, recante "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020", che dispone l'introduzione di un credito d'imposta per talune spese di formazione del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese prevista dal "Piano Nazionale Impresa 4.0";

VISTO, in particolare, il comma 52 del sopracitato articolo 1, che stabilisce che l'incentivo si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e in particolare dall'articolo 31 del medesimo regolamento in materia di "Aiuti alla formazione";

VISTO, altresì, il successivo comma 55 del predetto articolo 1, che dispone che con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sono adottate, entro il termine di 90 giorni dalla data di entrata in vigore della citata legge n. 205 del 2017, le disposizioni applicative necessarie, con particolare riguardo alla documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli e alle cause di decadenza dal beneficio;

VISTO l'articolo 14 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 151, che prevede che i benefici contributivi o fiscali e le altre agevolazioni connesse con la stipula di contratti collettivi aziendali o territoriali sono riconosciuti a condizione che tali contratti siano depositati in via telematica presso l'Ispettorato Territoriale del Lavoro competente, che li mette a disposizione, con le medesime modalità, delle altre amministrazioni ed enti pubblici interessati;

VISTO il decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917, recante il testo unico delle imposte sui redditi (di seguito “Tuir”) e successive modificazioni e integrazioni, con particolare riferimento agli articoli 51, comma 5, 61 e 109, comma 5;

VISTO il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, recante istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive;

VISTO il decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante “Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell’imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni” ed in particolare l’articolo 17 che prevede la compensabilità di crediti e debiti tributari e previdenziali;

VISTO l’articolo 37, comma 49-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 e successive modificazioni e integrazioni, il quale prevede che i soggetti titolari di partita IVA che intendono effettuare la compensazione prevista dall’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, tra l’altro, dei crediti d’imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, sono tenuti a utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate;

VISTO il decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e successive modificazioni, ed in particolare gli articoli 46 e 47 concernenti dichiarazioni sostitutive di certificazione e dell’atto di notorietà;

VISTO l’articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, che prevedono, tra l’altro, la possibilità per l’Agenzia delle entrate di emanare, per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall’articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973;

VISTO l’articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;

RITENUTA la necessità di emanare le disposizioni applicative necessarie a dare attuazione al credito d’imposta di cui all’articolo 1, commi da 46 a 56, della legge 27 dicembre 2017 n. 205;

DECRETA

Articolo 1 (Oggetto)

1. Il presente decreto reca le disposizioni applicative dell’incentivo fiscale con procedura automatica introdotto, nella forma di credito d’imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione, dall’articolo 1, commi da 46 a 56, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, per talune spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal “Piano Nazionale Industria 4.0” sostenute nel periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017.

Articolo 2
(Soggetti beneficiari ed esclusioni)

1. Possono accedere al credito d'imposta tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dall'attività economica esercitata, comprese la pesca, l'acquacoltura e la produzione primaria di prodotti agricoli, dalla natura giuridica, dalle dimensioni, dal regime contabile e dalle modalità di determinazione del reddito ai fini fiscali.
2. Gli enti non commerciali che esercitano attività commerciali possono accedere al credito d'imposta in relazione al personale dipendente impiegato anche non esclusivamente in tali attività.
3. Il credito d'imposta non si applica alle "imprese in difficoltà", così come definite dall'articolo 2, punto 18), del Regolamento (UE) n. 651/2014.

Articolo 3
(Attività ammissibili)

1. Sono ammissibili al credito d'imposta le attività di formazione finalizzate all'acquisizione o al consolidamento, da parte del personale dipendente dell'impresa, delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la realizzazione del processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese previsto dal "Piano nazionale Impresa 4.0". Costituiscono in particolare attività ammissibili al credito d'imposta le attività di formazione concernenti le seguenti tecnologie:
 - a) big data e analisi dei dati;
 - b) cloud e fog computing;
 - c) cyber security;
 - d) simulazione e sistemi cyber-fisici;
 - e) prototipazione rapida;
 - f) sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (RV) e realtà aumentata (RA);
 - g) robotica avanzata e collaborativa;
 - h) interfaccia uomo macchina;
 - i) manifattura additiva (o stampa tridimensionale);
 - l) internet delle cose e delle macchine;
 - m) integrazione digitale dei processi aziendali.
2. Con successivi provvedimenti del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, in coerenza con gli obiettivi del "Piano nazionale Impresa 4.0" potranno essere individuate ulteriori tecnologie considerate rilevanti per il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese.
3. Le attività di formazione nelle tecnologie elencate al comma 1 sono ammissibili a condizione che il loro svolgimento sia espressamente disciplinato in contratti collettivi aziendali o territoriali depositati, nel rispetto dell'articolo 14 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 151,

presso l'Ispettorato Territoriale del Lavoro competente e che, con apposita dichiarazione resa dal legale rappresentante dell'impresa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, sia rilasciata a ciascun dipendente l'attestazione dell'effettiva partecipazione alle attività formative agevolabili, con indicazione dell'ambito o degli ambiti aziendali individuati nell'allegato A della legge n. 205 del 2017 di applicazione delle conoscenze e delle competenze acquisite o consolidate dal dipendente in esito alle stesse attività formative.

4. Ai fini del presente decreto, per personale dipendente si intende il personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato. Per il personale titolare di un contratto di apprendistato sono ammissibili le attività di formazione relative all'acquisizione delle competenze nelle tecnologie indicate al comma 1.
5. L'eventuale partecipazione alle attività di formazione anche di altri collaboratori non legati all'impresa da contratti di lavoro subordinato o di apprendistato non pregiudica l'applicazione del credito d'imposta.
6. Nel caso in cui le attività di formazione siano erogate da soggetti esterni all'impresa si considerano ammissibili solo le attività commissionate a soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o Provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa, a università, pubbliche o private o a strutture ad esse collegate, a soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il regolamento CE 68/01 della Commissione del 12 gennaio 2001 e a soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37.

Articolo 4 (Spese ammissibili)

1. Si considerano ammissibili al credito d'imposta le sole spese relative al personale dipendente impegnato come discente nelle attività di formazione ammissibili limitatamente al costo aziendale riferito rispettivamente alle ore o alle giornate di formazione. Per costo aziendale si assume la retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte nel corso del periodo d'imposta agevolabile nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede.
2. Si considerano ammissibili al credito d'imposta anche le spese relative al personale dipendente, ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali individuati nell'allegato A della legge n. 205 del 2017 e che partecipi in veste di docente o *tutor* alle attività di formazione ammissibili; in questo caso, però, le spese ammissibili, calcolate secondo i criteri indicati nel comma 1, non possono eccedere il 30 per cento della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente.
3. Non sono ammesse altre spese diverse da quelle indicate nei commi 1 e 2 del presente articolo.

Articolo 5 (Misura del credito d'imposta e modalità di fruizione)

1. Il credito d'imposta spetta in misura pari al 40 per cento delle spese ammissibili sostenute nel periodo d'imposta agevolabile e nel limite massimo di 300.000 euro per ciascun beneficiario.

2. Per le sole imprese non soggette a revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile previsto dal successivo articolo 6 sono riconosciute in aumento del credito d'imposta, per un importo non superiore al minore tra quello effettivamente sostenuto e 5.000 euro; fermo restando, comunque, il limite massimo di 300.000 euro.
3. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. L'ammontare del credito d'imposta utilizzato in compensazione non deve eccedere il limite massimo di cui al comma 1, pena lo scarto del modello F24. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e quelli di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.
4. L'utilizzo in compensazione del credito d'imposta è ammesso a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti dal successivo articolo 6. Ai soli effetti dell'individuazione del momento di decorrenza della utilizzabilità in compensazione del credito d'imposta, le spese relative all'obbligo di certificazione contabile indicate al comma 2 si considerano sostenute nello stesso periodo agevolabile.
5. Per le imprese che rientrano tra i soggetti che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli aiuti individuati quali illegali o incompatibili dalla Commissione europea, l'utilizzazione in compensazione del credito d'imposta è altresì sospesa fino alla data dell'avvenuta restituzione o deposito delle somme oggetto del recupero.

Articolo 6

(Obblighi documentali e dichiarativi)

1. Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.
2. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, l'apposita certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Nell'assunzione di tale incarico, il revisore legale dei conti o la società di revisione legale dei conti osservano i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'articolo 10 del suddetto decreto e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell'*International Federation of Accountants* (IFAC). Nei confronti del soggetto incaricato che incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione si applicano le disposizioni dell'articolo 64 del codice di procedura civile, in quanto compatibili.
3. Ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a conservare una relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte. Tale relazione, nel caso di attività di formazione organizzate internamente all'impresa, deve essere predisposta a cura del dipendente partecipante alle attività in veste di docente o *tutor* o dal responsabile aziendale delle attività di formazione. Nel caso in cui le attività di formazione siano commissionate a soggetti esterni all'impresa, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto formatore esterno. Oltre alla relazione illustrativa, le imprese beneficiarie sono comunque tenute a conservare l'ulteriore

documentazione contabile e amministrativa idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio, anche in funzione del rispetto dei limiti e delle condizioni posti dalla disciplina comunitaria in materia. Con specifico riferimento alle spese di personale ammissibili, inoltre, devono essere conservati anche i registri nominativi di svolgimento delle attività formative sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno all'impresa.

4. I dati relativi al numero di ore e dei lavoratori che prendono parte alla formazione vanno indicati nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento delle spese ammissibili e in quello dei periodi successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo, secondo le indicazioni che saranno fornite dall'Agenzia delle entrate nelle istruzioni di compilazione dell'apposito quadro.
5. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir.

Articolo 7 (Controlli)

1. Nell'ambito delle ordinarie attività di accertamento, l'Agenzia delle entrate, sulla base dell'apposita certificazione e della documentazione fornita dall'impresa, effettua i controlli finalizzati alla verifica della sussistenza delle condizioni soggettive di accesso al beneficio, al rispetto dei vincoli comunitari alla conformità delle attività di formazione svolte rispetto a quelle considerate ammissibili dalla disciplina, all'effettività delle spese sostenute, alla loro congruità e ogni altro elemento rilevante ai fini della corretta applicazione del beneficio.
2. Nel caso in cui si accerti l'indebita fruizione del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste o a causa dell'inammissibilità delle spese sulla base delle quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge, fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo a carico dell'impresa beneficiaria.
3. Qualora, nell'ambito delle attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle entrate si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di formazione o di altri elementi, l'Agenzia delle entrate può richiedere al Ministero dello sviluppo economico e al Ministero del lavoro e delle politiche sociali di esprimere il proprio parere.

Articolo 8 (Cumulo)

1. Il credito d'imposta è cumulabile con altre misure di aiuto aventi a oggetto le stesse spese ammissibili, nel rispetto delle intensità massime di aiuto previste dal regolamento (UE) n. 651/2014.

Articolo 9 (Disposizioni finanziarie e monitoraggio)

1. Per le finalità previste dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, il Ministero dell'economia e delle finanze effettua il monitoraggio per la verifica che la fruizione del credito d'imposta avvenga nei limiti della spesa di 250 milioni di euro per l'anno 2019, autorizzata dall'articolo 1, comma 56, della legge n. 205 del 27 dicembre 2017.

2. Le risorse indicate al comma 1 sono trasferite sulla contabilità speciale n. 1778: “Agenzia delle entrate – Fondi di Bilancio”, aperta presso la Banca d’Italia, allo scopo di consentire la regolazione contabile delle compensazioni effettuate attraverso il modello F24.
3. Alle attività previste dal presente decreto si provvede nell’ambito delle risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente e, comunque, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

Il presente decreto sarà trasmesso ai competenti organi di controllo e verrà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Roma, 4 maggio 2018

IL MINISTRO
DELLO SVILUPPO ECONOMICO
Firmato Calenda

IL MINISTRO
DELL’ECONOMIA E DELLE FINANZE
Firmato Padoan

IL MINISTRO
DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI
Firmato Poletti

Registrato alla Corte dei Conti, Ufficio controllo atti Mise e Mipaaf, in data 6 giugno 2018, Reg.ne
Prev. n. 1-533

Relazione illustrativa

L'articolo 1, commi da 46 a 56, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. legge di bilancio per il 2018) ha introdotto un nuovo incentivo fiscale automatico a favore degli investimenti effettuati dalle imprese per la formazione del personale dipendente nelle materie aventi ad oggetto le c. d. "tecnologie abilitanti" e cioè le tecnologie rilevanti in generale per il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese previsto dal "Piano Nazionale Impresa 4.0".

Il beneficio, accordato nella forma di credito d'imposta, utilizzabile esclusivamente in compensazione e riguardante le attività di formazione svolte nel periodo d'imposta 2018 (*rectius*: nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017), si applica nei limiti e alle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 per la concessione di aiuti alla formazione.

In questo senso, dispone espressamente il comma 52 del richiamato articolo 1 della legge di stabilità 2018, operando rinvio, in particolare, all'articolo 31 di tale regolamento e demandando al Ministero dello sviluppo economico il compito di provvedere ai collegati adempimenti europei.

Il successivo comma 55 del citato articolo 1 ha, inoltre, disposto che con decreto (di natura non regolamentare) del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, siano emanate le disposizioni necessarie per l'applicazione del credito d'imposta per le spese di formazione (nel seguito, anche: CIF), con particolare riguardo agli obblighi documentali, all'effettuazione dei controlli e all'eventuale recupero del beneficio non spettante.

A ciò si provvede con il presente provvedimento, del cui contenuto - fatta eccezione per l'**Articolo 1 (Oggetto)** che ne enuncia, per l'appunto, solo il contenuto - si dà, di seguito, illustrazione.

Articolo 2 (Soggetti beneficiari ed esclusioni). L'articolo 2 attiene all'individuazione dell'ambito soggettivo dell'agevolazione e, in coerenza con la formula della norma primaria (di cui al comma 46 del citato articolo 1 della legge n. 205 del 2017), precisa che possono accedere al beneficio tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione, dal regime contabile e dal sistema di determinazione del reddito ai fini fiscali.

In tal senso, il comma 1 dell'articolo in parola precisa che l'incentivo è applicabile anche da parte degli enti non commerciali residenti - sempreché svolgenti ovviamente attività commerciali rilevanti ai fini del reddito d'impresa - nonché dalle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. Con particolare riferimento al settore economico di appartenenza, inoltre, la disposizione ha cura di sottolineare che il beneficio si applica anche alle imprese che esercitano l'attività della pesca, dell'acquacoltura e della produzione primaria di prodotti agricoli; ciò, in conformità a quanto previsto dalla disciplina europea in materia di aiuti alla formazione contenuta nel citato regolamento (UE) n. 651/2014.

Il successivo comma 2 dell'articolo in esame chiarisce che, con riferimento agli enti non commerciali che svolgono attività commerciali, il beneficio si applica per intero anche se i dipendenti partecipanti alle attività di formazione (ammissibili) siano occupati solo promiscuamente in dette attività commerciali.

Il comma 3 dell'articolo in commento, infine, sempre in conformità alla richiamata disciplina europea, precisa che non possono accedere al beneficio le "imprese in difficoltà", così come definite dall'articolo 2, punto 18), del più volte citato regolamento (UE) n. 651/2014.

Articolo 3 (Attività ammissibili). L'articolo 3 delimita l'ambito applicativo della disciplina in punto di specificazione delle attività di formazione o più precisamente delle materie oggetto di formazione che possono beneficiare del credito d'imposta: c.d. attività ammissibili.

Al riguardo, in linea con le finalità dell'incentivo e con quanto disposto dalla norma primaria (ex comma 48 del citato articolo 1 della legge n. 205 del 2017), il comma 1 dell'articolo in esame

ribadisce che sono ammissibili le sole attività di formazione aventi ad oggetto le “materie” rilevanti per il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese.

Tali “materie”, definibili in senso ampio come “tecnologie abilitanti” e il cui elenco è già individuato dalla norma primaria, vengono di nuovo specificate, per esigenze di chiarezza, in una diversa formula redazionale, anche con l’esplicitazione di alcune definizioni. Inoltre, con il comma 2 dell’articolo in discorso viene anche contemplata la possibilità di successiva integrazione di detto elenco con apposito provvedimento adottato dal Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze, sentito il Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Come espressamente previsto dalla legge, le attività di formazione assumono rilevanza ai fini dell’agevolazione tanto se finalizzate alla “acquisizione” di competenze e conoscenze nelle suddette tecnologie, quanto se finalizzate al loro “consolidamento”: ciò implica, in altri termini, che le attività di formazione rilevano ai fini del beneficio tanto nel caso in cui siano rivolte al personale dipendente non in possesso di conoscenze e competenze nelle materie in questione e tanto se rivolte al personale dipendente già in possesso a vario titolo e livello di tali conoscenze e competenze. Sott’altro profilo, inoltre, sembra opportuno precisare che, pur ricollegandosi il credito d’imposta formazione agli obiettivi del richiamato “Piano Nazionale Impresa 4.0”, la sua applicazione è, comunque, indipendente dalla circostanza che l’impresa fruisca anche delle agevolazioni previste dai commi 9 e 10 dell’articolo 1 della legge n. 232 del 2016; vale a dire, delle agevolazioni per gli investimenti in (determinati) beni strumentali materiali e immateriali, necessari proprio alla realizzazione del processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese e il cui ambito temporale è stato oggetto di proroga da parte della stessa legge di stabilità 2018 contestualmente all’introduzione del beneficio che qui occupa. In punto di diritto, pertanto, possono accedere al CIF anche le imprese che non abbiano posto in essere investimenti in beni materiali “iper-ammortizzabili” e/o in beni immateriali “super-ammortizzabili”.

Come precisato dal comma 3 dell’articolo in commento, perché gli investimenti in formazione siano rilevanti per il credito d’imposta, devono essere soddisfatte due ulteriori condizioni.

In primo luogo, l’accesso al credito d’imposta è subordinato al fatto che l’impegno ad effettuare investimenti in attività formative ammissibili al credito d’imposta sia formalmente previsto nel contratto collettivo o territoriale (anche attraverso opportune integrazioni di tali atti). In particolare, viene previsto che l’impegno a investire in formazione nelle suddette materie “*sia espressamente disciplinato in contratti collettivi aziendali o territoriali depositati, nel rispetto dell’articolo 14 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 151, presso l’Ispettorato Territoriale del Lavoro competente*”. Tale norma, si ricorda, prevede che i benefici contributivi o fiscali “*...e le altre agevolazioni*” connesse con la stipula di contratti collettivi aziendali o territoriali sono riconosciuti “*...a condizione che tali contratti siano depositati in via telematica presso la Direzione territoriale del lavoro competente (rectius: Ispettorato Territoriale del lavoro), che li mette a disposizione, con le medesime modalità, delle altre amministrazioni ed enti pubblici interessati*”. Si è ritenuto, quindi, stante l’ampia formula normativa, che tra “le altre agevolazioni” possa senz’altro rientrare anche il credito d’imposta in oggetto, ancorché beneficiario ne sia il datore di lavoro.

In secondo luogo, ai fini della c. d. “portabilità” delle conoscenze e delle competenze acquisite a seguito delle specifiche attività di formazione svolte, viene richiesto che con apposita dichiarazione resa dal legale rappresentante dell’impresa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, sia rilasciata a ciascun dipendente l’attestazione dell’effettiva partecipazione alle attività formative agevolabili, con indicazione dell’ambito o degli ambiti aziendali individuati nell’allegato A della legge n. 205 del 2017 di applicazione delle conoscenze e delle competenze acquisite o consolidate dal dipendente.

Il comma 4 dell’articolo in commento individua i “destinatari” delle attività formative ammissibili, chiarendo che per “personale dipendente” si intende esclusivamente il personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato.

Inoltre, in coerenza, con le finalità della disciplina agevolativa, viene precisato che tra i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientra anche il personale titolare di un contratto di apprendistato, con riguardo naturalmente alla sola formazione relativa all'acquisizione delle conoscenze e delle competenze nelle "tecnologie abilitanti".

Al di fuori di tali categorie di dipendenti, dunque, non sono compresi tra i destinatari delle attività di formazione ammissibili al beneficio altri collaboratori legati all'impresa con contratti lavorativi diversi da quello di lavoro subordinato o di apprendistato. Tuttavia, come precisato dal successivo comma 5, la circostanza che alle stesse attività di formazione ammissibili partecipino anche collaboratori diversi dal personale dipendente o dai titolari di contratti di apprendistato non pregiudica l'applicazione della disciplina agevolativa; risolvendosi semplicemente nella irrilevanza ai fini del calcolo del beneficio spettante delle spese sostenute per tali altre figure. È appena il caso di precisare che agli effetti in questione assume rilevanza esclusivamente il tipo di rapporto di lavoro sussistente tra l'impresa e il partecipante alla formazione durante le attività di formazione.

Il comma 6 dell'articolo in commento pone un'ulteriore condizione per l'ammissibilità al beneficio delle attività di formazione nel caso in cui la formazione sia affidata a soggetti esterni all'impresa. Con riferimento a tale fattispecie, viene infatti richiesto che le attività di formazione siano commissionate a soggetti qualificati. In particolare, la disposizione prevede che, in caso di attività di formazione erogate da soggetti terzi, assumono rilievo agli effetti della disciplina agevolativa solo quelle "*...commissionate a soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o Provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa, a università, pubbliche o private o a strutture ad esse collegate, a soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il regolamento CE 68/01 della Commissione del 12 gennaio 2001 e a soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37*".

Articolo 4 (Spese ammissibili) L'articolo 4 individua le spese ammissibili al beneficio e cioè l'importo che costituisce base di calcolo del credito d'imposta.

In particolare, il comma 1 dell'articolo in commento stabilisce anzitutto che agli effetti del credito d'imposta assumono rilievo "*... le sole spese relative al personale dipendente impegnato come docente nelle attività di formazione ammissibili limitatamente al costo aziendale riferito alle ore o alle giornate di formazione*".

Il successivo comma 2 dell'articolo in commento, stabilisce inoltre che si considerano spese ammissibili anche le spese relative "*... al personale dipendente, ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali individuati nell'allegato A alla citata legge n. 205 del 2017 e che partecipi come docente alle attività di formazione ammissibili*"; in questo caso, però, le spese ammissibili "*...non possono eccedere il trenta per cento della retribuzione complessiva annua*" del dipendente-docente.

Al riguardo, occorre considerare che il comma 46 della norma primaria individua gli investimenti meritevoli del beneficio nelle spese relative al personale dipendente "occupato" nelle attività di formazione. Sulla base della riportata formula normativa, il comma 2 specifica che sono ammissibili anche le spese sostenute per il personale dipendente "occupato" in tali attività in veste di docente o tutor; anche in questo caso, infatti, l'impresa sostiene un costo pari al "mancato reddito" del dipendente distolto dalle ordinarie attività produttive per essere occupato nelle attività di formazione interna. Tuttavia, per evidenti esigenze di carattere antielusivo, si è ritenuto di fissare in questo caso un tetto massimo alle spese ammissibili; si è inteso, in altri termini, evitare che la non ammissibilità del costo per i docenti esterni (non dipendenti) potesse essere aggirata attraverso l'assunzione strumentale di esperti esterni non inseriti nei processi produttivi dell'impresa beneficiaria.

Quanto alla concreta determinazione del "costo aziendale" sostenuto dall'impresa per le attività di formazione ammissibili, lo stesso comma 1 dell'articolo in commento chiarisce che deve assumersi a questi effetti "*...la retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali,*

comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte nel corso del periodo d'imposta agevolabile nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede". Si precisa che le indennità di trasferta rilevano per la parte non eccedente i limiti previsti dall'articolo 51, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

L'inclusione tra le spese ammissibili anche delle indennità di trasferta, che costituiscono comunque elemento del costo per "mancato reddito" subito dall'impresa, risponde anche all'esigenza di non discriminare le attività formative organizzate dalle imprese che hanno più sedi operative o quelle organizzate all'interno di gruppi societari e il cui svolgimento potrebbe appunto opportunamente (se non necessariamente) richiedere lo spostamento dei dipendenti presso altre sedi.

Il comma 3 dell'articolo in oggetto, infine, conferma che non sono ammesse altre spese diverse da quelle espressamente indicate nei commi precedenti. Fanno eccezione, come si vedrà a commento del successivo articolo 5 del decreto, le spese sostenute per la certificazione della documentazione da parte delle imprese non tenute alla revisione legale dei conti.

Articolo 5 (Misura del credito d'imposta e modalità di fruizione) L'articolo 5 riguarda la misura dell'aiuto nonché le modalità e le condizioni per la fruizione del credito d'imposta spettante.

Quanto alla misura del beneficio, in particolare, il comma 1, riunendo le previsioni su intensità e massimale contenute nei commi 46 e 47 della norma primaria, stabilisce che il credito d'imposta *"...spetta in misura pari al 40% delle spese ammissibili sostenute nel periodo d'imposta agevolabile e nel limite massimo di 300.000 euro per ciascun beneficiario"*.

Al riguardo, si ricorda anzitutto che la percentuale del 40% è fissata in via generale per tutte le imprese e per tutto il personale dipendente; non essendo stata esercitata dal legislatore la facoltà prevista dal paragrafo 4 del citato articolo 31 del regolamento (UE) n. 651/2014 di maggiorare in determinate ipotesi l'intensità dell'aiuto (in ragione della dimensione dell'impresa e/o dei destinatari delle attività di formazione).

È il caso di precisare, inoltre, che il massimale di 300.000 euro deve intendersi riferito a un ordinario periodo agevolabile della durata di dodici mesi. Qualora, dunque, nel corso del 2018 si dovessero specificare periodi d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi, occorrerà procedere a un corrispondente ragguaglio del massimale.

Il comma 2 dell'articolo in commento, recependo quanto disposto dal comma 53 della norma primaria, riconosce che nei confronti delle imprese non tenute al controllo legale dei conti il credito d'imposta spettante è aumentato di un importo pari alle spese effettivamente sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile, nel limite massimo di 5.000 euro. Tale ulteriore beneficio interessa, in concreto ed essenzialmente, le imprese individuali, le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società a responsabilità limitata che non si trovino, con riferimento al periodo agevolabile, nelle condizioni indicate all'articolo 2477, comma 3, del codice civile. Si ricorda comunque che la maggiorazione del credito d'imposta a titolo di spese di certificazione contabile non può determinare il superamento del massimale dei 300.000 euro; pertanto, nel caso in cui il beneficio calcolato sulla base delle spese ammissibili raggiunga già tale massimale, nessuna maggiorazione sarà riconosciuta, fermo restando però l'obbligo di certificazione in parola.

I commi 3, 4 e 5 dell'articolo in commento disciplinano le modalità e le condizioni per la fruizione del credito d'imposta.

Si ricorda che, come espressamente previsto dalla norma primaria, il credito d'imposta è utilizzabile dalle imprese esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. A questo riguardo, il comma 3 dell'articolo in rassegna, recependo quanto già previsto dal comma 51 della norma primaria, prevede che in sede di utilizzo non si rendono applicabili *"...i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 24, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388"*. In concreto, pertanto, l'utilizzo in

compensazione del credito d'imposta maturato non incontra né il limite di 250.000 euro applicabile ai crediti d'imposta agevolativi e né il limite generale di compensabilità di imposte e contributi di 700.000 euro. In proposito, si prevede altresì che il modello F24 debba essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, allo scopo di impedire che ciascun soggetto fruisca del credito per un ammontare complessivo superiore a 300 mila euro.

Il successivo comma 4 dell'articolo in esame, nel precisare che l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta è ammesso a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sono sostenute le spese ammissibili (e cioè il periodo agevolabile, che nella generalità dei casi coincide con il 2018), subordina espressamente la possibilità dell'utilizzo in compensazione all'avvenuto adempimento da parte dell'impresa degli obblighi di certificazione previsti dal successivo articolo 6. In pratica, quindi, ciò significa che la fruizione del credito d'imposta attraverso il suo utilizzo in compensazione dal periodo d'imposta successivo a quello agevolabile non potrà avvenire prima dell'ottenimento da parte dell'impresa della certificazione della documentazione contabile. È anche il caso di ricordare, per converso, che la disciplina non prevede invece un termine finale entro il quale esaurire la fruizione dell'intero importo del credito d'imposta spettante.

Con l'ulteriore previsione contenuta nello stesso comma 4, viene espressamente stabilito che, ai soli effetti della maggiorazione del credito d'imposta riconosciuta alle imprese non soggette al controllo legale dei conti a titolo di spese di certificazione della documentazione contabile, dette spese si considerano "sostenute" nello stesso periodo d'imposta agevolabile. La disposizione risponde a esigenze di semplificazione, considerando che, a stretto rigore, stando alle regole di competenza contabile, le spese in parola sono imputabili al conto economico del periodo in cui tale certificazione viene rilasciata e cioè del periodo successivo a quello agevolabile. Si tratta, peraltro, di una soluzione già accolta nella prassi dell'Agenzia delle entrate con riferimento all'analoga fattispecie concernente il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (cfr. circolare n. 13/E del 27 aprile 2017).

Il comma 5, infine, in conformità alle regole europee in materia di aiuti di Stato, prevede che per le imprese destinatarie di un ordine pendente di recupero di un aiuto dichiarato illegale e incompatibile con il mercato interno da parte della Commissione europea, l'utilizzazione in compensazione del credito d'imposta è comunque sospesa fino alla data dell'avvenuta restituzione delle somme oggetto del recupero (cd. "*clausola Deggendorf*").

Articolo 6 (Obblighi documentali e dichiarativi) L'articolo 6 reca disposizioni applicative in materia di obblighi documentali e obblighi dichiarativi. Il comma 1 dell'articolo in oggetto costituisce attuazione del principio posto dal comma 53 della norma primaria, secondo cui costituisce condizione di ammissibilità al beneficio la "certificazione" delle spese ammissibili da parte del soggetto incaricato del controllo legale dei conti. Viene opportunamente precisato, al riguardo, che l'attività di certificazione richiesta a tale soggetto consiste propriamente nella verifica dell'effettività delle spese sostenute per le attività di formazione agevolabili e delle corrispondenza di esse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa. In tal senso, trattandosi di una certificazione concernente specifici elementi contabili collegati a una particolare attività aziendale, deve ritenersi che nella generalità dei casi l'obbligo in questione non potrà ritenersi automaticamente soddisfatto nell'ambito delle ordinarie attività svolte dal soggetto incaricato della revisione contabile e del giudizio finale sul bilancio di esercizio.

Il comma 2 dell'articolo in esame si rivolge alle imprese beneficiarie del credito d'imposta non tenute al controllo legale dei conti. Si tratta, come già ricordato a commento del precedente articolo 5 (rubricato "Misura del credito d'imposta e modalità di fruizione"), delle imprese individuali, delle società in nome collettivo, delle società in accomandita semplice e delle società a responsabilità limitata che non si trovino, con riferimento al periodo agevolabile, nelle condizioni indicate all'articolo 2477, comma 3, del codice civile. Per tali imprese l'obbligo dell'apposita certificazione dovrà essere adempiuto attraverso specifico incarico conferito a un revisore legale dei conti o a una

società di revisione iscritti nella sezione A del registro di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

Oltre all'obbligo concernente l'apposita certificazione della documentazione contabile, le imprese beneficiarie sono tenute ad ulteriori oneri documentali ai fini dei successivi controlli da parte dell'Agenzia delle entrate. In tal senso dispone il comma 3 dell'articolo in oggetto, ponendo anzitutto l'onere per le imprese di conservare una relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte. Oltre a tale relazione, l'impresa è comunque tenuta a conservare tutta la documentazione contabile e amministrativa idonea a dimostrare l'ammissibilità delle attività di formazione svolte e la corretta quantificazione del credito spettante; con l'ulteriore precisazione che tale documentazione deve evidentemente essere idonea anche a dimostrare il rispetto dei limiti e delle condizioni posti dal richiamato regolamento (UE) n. 651/2014. Con specifico riferimento alla documentazione concernente le spese ammissibili, infine, viene richiesta la conservazione dei *"registri nominativi di svolgimento delle attività formative sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno all'impresa"*; si precisa che tali registri dovranno riportare per ciascun giorno le ore impiegate nelle attività di formazione ammissibili.

I successivi commi 4 e 5 dell'articolo in rassegna riguardano gli obblighi dichiarativi e il trattamento fiscale del credito d'imposta e ricalcano in sostanza quanto già previsto dal comma 50 della norma primaria.

Articolo 7 (Controlli) L'articolo 7 del decreto in commento disciplina le attività di controllo in ordine alla corretta fruizione del credito d'imposta, individuando nell'Agenzia delle entrate l'ente preposto a tale attività.

In particolare, al comma 1 dell'articolo in commento viene previsto che gli uffici dell'Agenzia delle entrate, nell'ambito dell'ordinaria attività di accertamento verificano, sulla base della documentazione esibita dall'impresa beneficiaria, la sussistenza delle condizioni soggettive di accesso al beneficio, il rispetto dei vincoli europei, la conformità delle attività di formazione svolte a quelle considerate ammissibili dalla disciplina, l'effettività delle spese sostenute e ogni altro elemento rilevante ai fini della corretta applicazione del beneficio.

Peraltro, il comma 2 dell'articolo in esame prevede che nel caso in cui si accerti l'indebita fruizione del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste o a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge, fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo a carico dell'impresa beneficiaria.

Infine, il comma 3 dell'articolo in oggetto prevede la possibilità per gli uffici dell'Agenzia delle entrate di acquisire, qualora nel corso delle attività di verifica si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di formazione o di altri elementi, il parere del Ministero dello sviluppo economico e del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Articolo 8 (Cumulo) L'articolo 8 dispone in materia di cumulo. In particolare, viene riconosciuta la cumulabilità del credito d'imposta per le spese di formazione con altre misure di aiuto di Stato concernenti le stesse spese ammissibili, operandosi, pertanto, rinvio ai limiti e alle condizioni previste dal più volte richiamato regolamento (UE) n. 651/2014.

Articolo 9 (Disposizioni finanziarie e monitoraggio) L'articolo 9 prevede che il Ministero dell'economia e delle finanze effettui il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta in esame, ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Il comma 2 dispone che le risorse autorizzate dall'articolo 1, comma 56, della legge n. 205 del 27 dicembre 2017 siano trasferite sulla contabilità speciale n. 1778 ai fini della regolazione contabile

delle compensazioni effettuate attraverso il modello F24. Infine, il comma 3 dispone che il monitoraggio avvenga senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.