Ministero dello Sviluppo Economico

DIREZIONE GENERALE PER LA POLITICA INDUSTRIALE, LA COMPETITIVITÀ E LE PICCOLE E MEDIE IMPRESE

Circolare 3 dicembre 2018, n. 412088

Oggetto: Articolo 1 commi 46-56 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018) – Chiarimenti concerneti il "credito d'imposta formazione 4.0".

Premessa

Con il decreto 4 maggio 2018, emanato dal Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, sono state dettate le disposizioni applicative del credito d'imposta introdotto dall'articolo 1, commi 46-56, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal "Piano Nazionale Impresa 4.0".

A seguito della pubblicazione del citato decreto, avvenuta nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 22 giugno 2018, sono pervenuti numerosi quesiti, provenienti sia da associazioni di categoria che da singole imprese, su taluni profili applicativi dell'agevolazione. Pertanto, al fine di dare maggiori certezze operative ai soggetti interessati alla fruizione del credito d'imposta, con la presente circolare, elaborata d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, si ritiene opportuno fornire alcuni chiarimenti sulle principali questioni di diretta competenza; si rinvia a una successiva circolare dell'Agenzia delle Entrate per gli ulteriori chiarimenti concernenti sia i profili generali e sia i profili fiscali della disciplina agevolativa.

Preliminarmente, e per meglio inquadrare le questioni oggetto di trattazione, appare utile richiamare in sintesi le caratteristiche più importanti della disciplina agevolativa.

Si ricorda anzitutto che l'agevolazione introdotta dalla richiamata legge n. 205 del 2017 è stata introdotta per il solo anno 2018 *(rectius*: per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017) e si configura come un regime di aiuti alla formazione, in esenzione da notifica, in quanto concesso nei limiti e alle condizioni previste per tale categoria di aiuti dal regolamento (UE) n. 651/2014 e, in particolare, nel rispetto di quanto specificamente stabilito dall'art. 31 dello stesso regolamento.

Va però evidenziato che la disciplina del credito d'imposta non costituisce una diretta e integrale applicazione del contenuto dell'art. 31 del citato regolamento, differenziandosene, per precisa scelta del legislatore, in senso restrittivo sia in relazione alla individuazione delle spese ammissibili e sia per ciò che attiene alla misura dell'intensità dell'aiuto attribuibile.

Per quanto riguarda l'individuazione delle spese ammissibili, si ricorda che la disciplina in esame considera rilevanti ai fini del calcolo del beneficio esclusivamente i costi del personale dipendente impegnato nelle attività formative ammissibili; intendendosi per personale dipendente, ai fini del credito d'imposta, il personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato (incluso il contratto di apprendistato). Con l'ulteriore precisazione che, in caso di personale dipendente impegnato nelle attività di formazione ammissibili come discente, il costo aziendale delle ore o giornate di formazione, così come determinato ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del citato decreto 4 maggio 2018, si assume per l'intero importo; mentre, nel caso di personale dipendente, ordinariamente occupato in uno degli ambiti indicati dall'Allegato A della citata legge n. 205 del 2017, che partecipi alle attività formative in veste di docente o *tutor*, il suddetto costo aziendale effettivamente sostenuto non può comunque eccedere il linite del 30 per cento della retribuzione complessiva annua spettante allo stesso dipendente. Non assumono, dunque, rilievo ai fini del calcolo del beneficio le altre voci di costo indicate dal citato articolo 31 del regolamento (UE) n. 651/2014, quali, a titolo esemplificativo: quelle relative ai docenti esterni all'impresa, quelle relative all'ammortamento dei beni strumentali impiegati nelle attività di formazione ammissibili o ai materiali utilizzati nello svolgimento delle attività.

Per quanto riguarda, invece, la misura del beneficio, la disciplina ha fissato al 40 per cento delle spese ammissibili l'intensità dell'aiuto attribuibile, in luogo della percentuale del 50 per cento prevista dal citato articolo 31 del regolamento (UE) n. 651/2014. Si ricorda, inoltre, che la percentuale del 40 per cento si applica indistintamente a tutte le imprese e per tutto il personale, non essendosi avvalso il legislatore della facoltà prevista dallo stesso articolo 31 di maggiorare la misura del beneficio in ragione delle dimensioni dell'impresa o della situazione del personale dipendente (lavoratori svantaggiati, lavoratori disabili).

Sul piano sistematico, il credito d'imposta formazione, sia pur introdotto in via sperimentale per un solo anno, va inquadrato nell'ambito delle altre misure agevolative previste dal "Piano Nazionale Impresa 4.0", volte ad accompagnare il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese: in tal senso, la disciplina agevolativa individua espressamente - e tassativamente - l'elenco delle materie o, più precisamente, delle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, il cui apprendimento o la cui implementazione devono costituire oggetto delle attività formative ai fini della loro ammissibilità al beneficio. Diversamente da analoghi incentivi in materia, pertanto, l'agevolazione in parola non presuppone che ci sia necessariamente un incremento da parte dell'impresa degli investimenti in attività di formazione in sé considerate, rispetto al volume di spese sostenute in precedenza, avendo come obiettivo specifico ed essenziale quello di accrescere le c.d. "competenze 4.0" delle persone (dipendenti) partecipanti al processo aziendale di creazione del valore, in tutte le sue fasi e in tutti i settori produttivi.

Nella generalità dei casi, è presumibile che lo svolgimento delle attività formative volte ad accrescere le "competenze 4.0" nelle richiamate tecnologie sia collegato strettamente agli investimenti effettuati (o in corso di realizzazione) nei beni strumentali materiali e immateriali funzionali ai processi di trasformazione tecnologica e digitalizzazione delle aziende. Tuttavia, come già precisato anche nella relazione al citato decreto 4 maggio 2018, occorre ribadire che l'applicazione del credito d'imposta per gli investimenti in formazione del personale è indipendente dall'applicazione delle agevolazioni a titolo di iper ammortamento per gli investimenti in beni strumentali e può, dunque, essere fruita anche da quelle imprese che non abbiano effettuato ancora o non abbiano in programma di effettuare investimenti in tali immobilizzazioni tecniche.

Quanto alle modalità con le quali l'impresa può effettuare gli investimenti, è opportuno sottolineare che la disciplina del credito d'imposta considera ammissibili sia le attività formative la cui organizzazione e realizzazione sia appaltata dall'impresa a soggetti (qualificati) esterni, sia le attività formative organizzate internamente all'impresa: vale a dire direttamente organizzate dall'impresa con proprio personale docente o con personale docente esterno assistito da un "*tutor*" interno. In ciò risiede, si osserva, una delle caratteristiche più qualificanti del credito d'imposta, poiché in molti casi proprio il riconoscimento della c.d. "formazione al lavoro" permette di dare maggiore efficacia all'incentivo.

In ragione delle evidenziate caratteristiche, l'applicazione del credito d'imposta è stata sottoposta, va infine ricordato, a due specifiche condizioni che ne qualificano ulteriormente le finalità e la portata. Da un lato, la disciplina richiede che l'impresa assuma espressamente l'impegno a investire nella "formazione 4.0" dei dipendenti esplicitandolo nel contratto collettivo aziendale o territoriale e depositando tale contratto, in via telematica, presso l'ispettorato Territoriale del Lavoro competente, ai sensi dell'articolo 14 del d. lgs. n. 151 del 2015. Dall'altro, viene richiesto all'impresa anche di autocertificare i risultati prodotti dall'investimento in attività formative ammissibili al credito d'imposta, attraverso il rilascio ai dipendenti di una dichiarazione sottoscritta dal legale rappresentante che, oltre all'effettiva partecipazione degli stessi alle attività formative, dia evidenza dell'apprendimento o del consolidamento delle conoscenze e delle "competenze 4.0" e dei relativi ambiti aziendali di applicazione.

Tutto ciò premesso, nel passare all'esame dei quesiti pervenuti, si segnala che nel seguito i riferimenti riguardanti la norma primaria saranno operati direttamente ai commi da 46 a 56 dell'articolo 1 della citata legge n. 205 del 2017 e che, per "*decreto attuativo*", deve intendersi il citato decreto 4 maggio 2018, il cui testo, per comodità di consultazione, si allega alla presente circolare, unitamente alla relativa relazione illustrativa, ai cui contenuti si fa comunque rinvio per tutti gli altri profili non trattati in questa sede.

1) Condizioni di applicabilità del credito d'imposta: termine per il deposito dei contratti collettivi aziendali o territoriali. Una prima questione di interesse generale sulla quale sono pervenute numerose richieste di chiarimento attiene alle modalità e ai termini per il rispetto della condizione di applicabilità della disciplina agevolativa richiesta dal *comma 47* della norma primaria e dall'articolo 3 del *decreto attuativo*. In particolare, si ricorda, il comma 3 di detto articolo 3, prevede come condizione di ammissibilità al beneficio che lo svolgimento delle attività formative nelle "tecnologie 4.0" sia "*... 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…"*. Al riguardo, si precisa che tale condizione, nel rispetto dell'effetto incentivante richiesto dal regolamento (UE) n. 651/2014, deve intendersi soddisfatta nel caso in cui lo svolgimento delle attività formative in questione sia previsto in contratti sottoscritti - o anche semplicemente integrati in relazione a tali attività - a partire dal 1° gennaio 2018 e cioè dalla data di entrata in vigore della disciplina agevolativa. Quanto al termine di deposito dei contratti, si precisa che lo stesso può essere effettuato utilizzando la modalità telematica messa a disposizione nella sezione "Servizi" del sito internet istituzionale del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali all'indirizzo http://www.lavoro.gov.it/ anche successivamente allo svolgimento delle attività formative, ma comunque entro la data del 31 dicembre 2018. I contratti saranno resi disponibili alle sedi dell'Ispettorato nazionale del lavoro territorialmente competenti.

In proposito si evidenzia altresì che, ai fini dell'applicazione del beneficio in esame, risulta demandata ai contratti collettivi aziendali o territoriali l'espressa previsione dei contenuti delle attività formative, con particolare riferimento all'impegno a effettuare investimenti in tali attività. Tale previsione potrà essere successivamente integrata al fine di specificare le modalità di realizzazione delle attività formative. Le parti potranno individuare liberamente lo schema di accordo da utilizzare, a condizione che dallo stesso risulti in maniera espressa la comune volontà in merito alle attività concordate e alla loro programmazione.

Inoltre, secondo le disposizioni contenute nel *decreto attuativo*, ai fini dell'accesso al beneficio in esame possono essere considerate ammissibili esclusivamente le spese di formazione sostenute nel periodo d'imposta relativo all'anno 2018, a condizione che lo svolgimento delle relative attività formative, individuate nel decreto stesso, sia espressamente disciplinato nei contratti collettivi aziendali o territoriali, depositati ai sensi dell'articolo 14 del d.lgs. 15 giugno 2015, n. 151.

2) Modalità di svolgimento delle attività formative: ammissibilità della formazione "*on line*" o "*e-learning*" e requisiti per i controlli. Molte richieste di chiarimento hanno riguardato la possibilità di riconoscere l'applicabilità del beneficio anche nel caso in cui le attività formative siano organizzate e svolte (in tutto o in parte) in modalità "*e-learning*" e cioè in modalità diversa rispetto alla tradizionale modalità c.d. "frontale" o "in aula". Al riguardo, si osserva che la disciplina agevolativa non pone sul punto espresse limitazioni e che, pertanto, devono considerarsi in via di principio ammissibili anche le attività svolte attraverso corsi e lezioni "*on line*". Tuttavia, tale modalità di svolgimento delle attività formative pone particolari problemi applicativi e conseguenti oneri da rispettare per l'impresa ai fini del soddisfacimento

del requisito generale riguardante il controllo dell'effettiva partecipazione (presenza) del personale dipendente alle attività medesime. Agli effetti della concessione dell'agevolazione, in particolare, si ritiene che la possibilità di utilizzo dei corsi "*e-learning*" e "*streaming*" imponga alle imprese l'onere di adottare strumenti di controllo idonei ad assicurare, con un sufficiente grado di certezza, l'effettiva e continua partecipazione del personale impegnato nelle attività formative. In tal senso, l'architettura dei corsi deve caratterizzarsi per la sua interattività e deve, facendo riferimento all'attuale evoluzione tecnologica e didattica, prevedere specifici momenti di verifica, consistenti nella proposizione di quesiti non particolarmente complessi, a intervalli di tempo irregolari non prevedibili dall'utente. Tali quesiti debbono essere, inoltre, attinenti all'argomento oggetto della formazione a distanza della sessione e devono prevedere una struttura a risposta multipla. È necessario predisporre almeno quattro momenti di verifica per ogni ora di corso, durante i quali verrà proposto un quesito, selezionato in maniera casuale dal sistema all'interno di un set di domande non minore di tre. In caso di risposta errata da parte dell'utente, lo stesso dovrà rivedere la parte di corso cui il quesito faceva riferimento e rispondere a un ulteriore quesito, differente nel contenuto rispetto al precedente, che gli verrà proposto in un momento diverso e imprevedibile. Soltanto una volta fornita la risposta corretta, la fruizione del corso potrà continuare. Si richiede inoltre che il discente sia sottoposto a un momento di verifica finale in cui risponda in modo esatto ad almeno un quesito sui due che dovranno essere proposti per ognuna delle ore di lezione in cui il corso si articola. Ciò precisato, si osserva però che la descritta architettura e le indicate modalità di verifica della partecipazione del personale dipendente potrebbero non corrispondere pienamente a quelle già adottate dalle imprese in relazione a corsi di formazione già svolti in modalità "*e-learning*". Si ritiene, pertanto, che le indicazioni fornite si rendano applicabili alle attività di formazione realizzate a partire dalla data di pubblicazione della presente circolare; fermo restando comunque, per le attività già svolte in precedenza, il rispetto, con modalità equivalenti o analoghe a quelle ora specificate, dell'onere documentale posto dall'articolo 6, comma 3, del decreto attuativo concernente la redazione e la conservazione dei registri nominativi. In particolare, per quanto riguarda l'obbligo di sottoscrizione congiunta dei registri nominativi da parte del personale discente e docente o *tutor* o del soggetto formatore esterno all'impresa, considerando che in caso di auto-formazione il docente è sostanzialmente sostituito, per così dire, dalla piattaforma web, si ritiene sufficiente che la piattaforma rilasci il preciso monitoraggio delle ore e dei minuti durante i quali il dipendente ha fruito del servizio, accompagnato da una dichiarazione dello svolgimento delle attività formative.

3) Attività di formazione svolte a beneficio di dipendenti appartenenti a imprese diverse dello stesso gruppo: adempimenti formali e documentali. Con riferimento all'applicazione del credito d'imposta da parte di imprese appartenenti a un gruppo, sono stati chiesti chiarimenti in ordine alle modalità con le quali adempiere agli obblighi formali e documentali previsti dalla disciplina. Nell'ambito dei gruppi societari, infatti, è frequente che le attività formative siano configurate attraverso un progetto unitario che vede la partecipazione contestuale, in aula, di personale dipendente in veste di discenti, docenti o *tutor* appartenenti a imprese diverse. Al riguardo, fermi restando gli altri obblighi e le altre condizioni necessarie per la fruizione del beneficio, si ritiene di poter consentire modalità semplificative per la redazione della documentazione richiesta. In particolare, si ritiene possibile che la relazione

prevista dal comma 3 del citato articolo 7 del *decreto attuativo* possa essere redatta con riferimento a un unico progetto formativo che indichi gli obiettivi comuni perseguiti nell'ambito del gruppo; inoltre, si ritiene possibile anche predisporre un unico registro didattico nel quale, accanto alle altre informazioni richieste per il monitoraggio della partecipazione alle attività formative, sia indicata per ciascun partecipante anche la società di appartenenza. Per converso, per quanto riguarda l'obbligo del rilascio dell'apposita dichiarazione attestante l'effettiva partecipazione dei dipendenti alle attività formative, previsto dal comma 3 dell'articolo 3 del *decreto attuativo*, si ritiene che lo stesso debba essere comunque rispettato autonomamente da ciascuna società del gruppo.

4) Cumulo del credito d'imposta con altri incentivi alla formazione. L'articolo 8 del *decreto attuativo*, in coerenza con la natura di aiuto in esenzione da notifica del credito d'imposta, prevede che lo stesso "*...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*". In relazione a tale previsione, da più parti, sono stati chiesti chiarimenti in ordine al coordinamento del credito d'imposta con altri contributi cui l'impresa può accedere per le stesse attività di formazione: situazione questa che può verificarsi, a titolo esemplificativo, nel caso di attività formative finanziate dal Fondo Sociale Europeo o da un Fondo Interprofessionale.

Al riguardo, si ricorda, in via generale, che ai sensi delle disposizioni recate dall'articolo 8 del citato regolamento (UE) n. 651/2014 e alla luce della prassi interpretativa adottata dalla Commissione Europea in sede di loro applicazione, gli aiuti di Stato con costi ammissibili identificabili (come nel caso del credito d'imposta in questione) possono essere cumulati senza limitazioni con altri aiuti di Stato che riguardino costi ammissibili diversi: in tale situazione, in altri termini, non si pongono problemi di cumulo e l'impresa può sommare i benefici derivanti dall'applicazione dei diversi incentivi senza che le relative misure interferiscano tra di loro e ciò, si precisa, anche nel caso in cui i due aiuti riguardino il medesimo progetto o iniziativa. Gli aiuti con costi ammissibili identificabili possono essere cumulati con altri aiuti che abbiano ad oggetto, in tutto o in parte, gli stessi costi ammissibili, unicamente a condizione che tale cumulo non determini il superamento dell'intensità di aiuto o dell'importo di aiuto più elevati applicabili in base allo stesso regolamento n. 651/2014. Analoghe regole, si precisa, si rendono applicabili anche nel caso di concorso con incentivi disciplinati dal regolamento (UE) n. 1407/2013 concernente il c.d. regime "*de minimis*".

In applicazione di tali regole generali, deve ritenersi, ad esempio, che il credito d'imposta in esame sia cumulabile senza limitazioni con i contributi ricevuti dall'impresa per i Piani formativi finanziati dai Fondi interprofessionali che escludono dai costi ammissibili i costi del personale discente partecipante alle attività di formazione: in tal caso, infatti, si tratterebbe di due aiuti aventi la medesima finalità e riguardanti lo stesso progetto, ma aventi a oggetto costi ammissibili diversi. Nel caso in cui invece l'aiuto alla formazione concorrente con il credito d'imposta in esame abbia a oggetto anche i costi del personale impegnato nelle attività di formazione, l'impresa dovrà verificare che il cumulo dei due incentivi non superi l'intensità massima prevista dallo stesso regolamento per gli aiuti alla formazione (50 per cento di tutti i costi ammissibili nella generalità dei casi). Si ricorda che qualora il credito d'imposta "formazione 4.0" interessi personale dipendente in relazione al quale l'impresa benefici anche

di altri aiuti concessi per finalità diverse - come, ad esempio, nel caso di un aiuto concesso per l'assunzione di un lavoratore svantaggiato che sia impegnato anche nelle attività di "formazione 4.0" - il calcolo del beneficio spettante deve essere effettuato assumendo la retribuzione lorda maturata in relazione alle ore o alle giornate di formazione, al netto della quota di retribuzione coperta dall'aiuto all'assunzione.

Siglato
Il Dirigente della Divisione IV – Marco Calabrò

IL DIRETTORE GENERALE
Stefano Firpo

Documento sottoscritto con firma digitale ai sensi del D.Lgs. n. 82 del 7 marzo 2005 e successive modifiche

Il Ministro dello Sviluppo Economico

di concerto con

Il Ministro dell'Economia e delle Finanze

e con

Il 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 princìpi 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, allo 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 discente 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 207, 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 concernete 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 verifichino, 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.