

## Guida al credito d'imposta per le spese di formazione 4.0

Nel presente documento sono illustrate le disposizioni attuative dell'incentivo fiscale automatico a favore degli investimenti effettuati dalle imprese per le spese di formazione del personale dipendente nell'ambito delle tecnologie 4.0.

### Soggetti beneficiari

Secondo quanto indicato dalla norma istitutiva e dal decreto del MISE<sup>1</sup>, possono beneficiare del credito d'imposta tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, 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;
- dalle modalità di determinazione del reddito ai fini fiscali.

Gli enti non commerciali, che esercitano attività commerciali rilevanti ai fini del reddito d'impresa, possono accedere al bonus in relazione al personale dipendente impiegato anche non esclusivamente in tali attività.

Sono **escluse** dal beneficio in commento, invece, le **"imprese in difficoltà"**, così come definite dall'articolo 2, punto 18), del Regolamento UE n.651/2014.

**Nota:** Ai sensi dell'articolo 2, punto 18, del Regolamento UE n.651/2014, un'impresa è considerata in difficoltà nei seguenti casi:

- nel caso di **società a responsabilità limitata** (ci si riferisce in particolare alle forme di società di cui all'allegato I della direttiva 2013/34/UE), diverse dalle PMI che si sono costituite da meno di 3 anni, qualora abbiano perso più della metà del capitale sociale sottoscritto a causa di perdite cumulate (se del caso, il capitale sociale comprende eventuali premi di emissione). Questo si verifica quando la deduzione delle perdite cumulate dalle riserve (e da tutte le altre voci generalmente considerate come parte dei fondi propri della società) dà luogo a un importo cumulativo negativo superiore alla metà del capitale sociale sottoscritto;
- nel caso di **società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata** per i debiti della società (ci si riferisce alle tipologie di imprese di cui all'allegato II della direttiva 2013/34/UE), diverse dalle PMI costituite da meno di 3 anni, qualora abbiano perso più della metà dei fondi propri, quali indicati nei conti della società, a causa di perdite cumulate;
- qualora l'impresa sia oggetto di **procedura concorsuale per insolvenza** o sia nelle condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei suoi confronti di una tale procedura su richiesta dei suoi creditori;
- qualora l'impresa abbia **ricevuto un aiuto per il salvataggio** e non abbia ancora rimborsato il prestito o revocato la garanzia, o abbia ricevuto un aiuto per la ristrutturazione e sia ancora soggetta a un piano di ristrutturazione;
- nel caso di **un'impresa diversa da una PMI**, qualora, negli ultimi 2 anni: il rapporto debito/patrimonio netto contabile dell'impresa sia stato superiore a 7,5; e il quoziente di copertura degli interessi dell'impresa (EBITDA/interessi) sia stato inferiore a 1,0.

### Attività ammissibili

In linea con le finalità contenute nella norma istitutiva, il decreto ribadisce che possono beneficiare del credito d'imposta le sole attività di formazione aventi ad oggetto **l'acquisizione ed il consolidamento**, da parte del personale dipendente dell'impresa, nelle **"materie" rilevanti per la realizzazione del processo di trasformazione tecnologica e digitale** previsto dal "Piano Nazionale Impresa 4.0". L'elenco, già individuato dalla norma primaria, è nuovamente specificato al fine di esplicitare alcune definizioni.

<sup>1</sup> Articolo 1, del Decreto del 4 maggio 2018

In particolare, sono elencate le seguenti attività di formazione<sup>2</sup> riguardanti le seguenti tecnologie:

- big data e analisi dei dati;
- cloud e fog computing;
- cyber security;
- simulazione e sistemi cyber-fisici;
- prototipazione rapida;
- sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (RV) e realtà aumentata (RA);
- robotica avanzata e collaborativa;
- interfaccia uomo macchina;
- manifattura additiva (o stampa tridimensionale);
- internet delle cose e delle macchine;
- integrazione digitale dei processi aziendali.

La disposizione attuativa prevede, altresì, la **possibilità di ampliare**<sup>3</sup>, con successivi provvedimenti del MISE di concerto che gli altri ministeri interessati, l'elenco delle tecnologie considerate rilevanti per il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese.

**Nota:** Come si deduce dalla relazione illustrativa al decreto in esame, ai fini del beneficio non rileva il grado di competenza del personale: possono partecipare alle attività formative sia il personale dipendente non in possesso di conoscenze e competenze nelle tecnologie Industria 4.0 (indicate nell'articolo 3 del decreto) sia il personale dipendente già in possesso a vario titolo e livello di tali conoscenze e competenze. Le attività di formazione, infatti, assumono rilevanza ai fini dell'agevolazione tanto se finalizzate alla **"acquisizione"** di competenze e conoscenze nelle suddette tecnologie, quanto se finalizzate al loro **"consolidamento"**. Solo per il personale titolare di un contratto di apprendistato, è rilevante la sola formazione relativa all'acquisizione delle conoscenze e delle competenze nelle "tecnologie abilitanti".

Perché gli investimenti in formazione possano beneficiare dell'incentivo fiscale è necessario il rispetto di due ulteriori condizioni, ovvero che le attività formative siano pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali e che il legale rappresentante dell'impresa rilasci un'apposita attestazione ai lavoratori.

Rispetto alla prima condizione, per l'accesso al credito d'imposta, è indispensabile che le attività formative ammissibili siano **espressamente disciplinate nei contratti collettivi aziendali o territoriali** (secondo la relazione, anche attraverso opportune integrazioni di tali atti, che rappresentano un impegno a investire nelle specifiche materie) **depositati<sup>4</sup> presso l'Ispettorato Territoriale del Lavoro competente**.

La seconda condizione prevista è che il legale rappresentante dell'impresa rilasci un'apposita dichiarazione, ai sensi del D.P.R. n.445/2000, a ciascun dipendente nella quale deve essere attestata l'effettiva partecipazione alle attività formative agevolabili, con l'indicazione dell'ambito o degli ambiti aziendali di applicazione delle conoscenze e delle competenze acquisite o consolidate dal dipendente, individuate nell'[allegato A, della Legge n. 205/2017<sup>5</sup>](#).

Per quanto riguarda i **"destinatari"** delle attività formative ammissibili, il decreto precisa quanto segue:

- **per personale dipendente**, si intende esclusivamente il personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato; a detto personale sono rivolte principalmente le attività di formazione, come discente;
- **per i lavoratori con contratto di apprendistato**, è prevista l'agevolazione per la sola attività di formazione relativa all'acquisizione di conoscenze e di competenze nelle "tecnologie abilitanti".
- **per gli altri collaboratori** legati all'impresa da contratti diversi da quelli di lavoro subordinato o di apprendistato, è considerata la possibilità di partecipare alle attività formative, tuttavia tali figure sono irrilevanti ai fini del calcolo del credito d'imposta.

Nel caso in cui le **attività formative siano affidate a soggetti esterni** all'impresa, il provvedimento pone quale condizione aggiuntiva per godere dell'incentivo fiscale, quella che le stesse siano rese da soggetti qualificati. In particolare, la disposizione prevede che in tale caso, le attività devono essere **"commissionate a soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o Provincia**

<sup>2</sup> Vedi articolo 3, comma 1, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>3</sup> Vedi articolo 3, comma 2, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>4</sup> Nel rispetto dell'articolo 14, del D.Lgs. n. 151/2015, che prevede il riconoscimento dei benefici fiscali e contributivi e delle "altre agevolazioni connesse", a condizione che tali contratti siano depositati in via telematica presso, attualmente, l'Ispettorato Territoriale del Lavoro.

<sup>5</sup> Vedi anche elenco allegato alla presente comunicazione

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".

Come disposto dalla norma primaria, **sono escluse** dal beneficio le attività di formazione ordinaria e periodica organizzate dall'impresa ai fine di conformarsi alla normativa in materia di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro, di protezione ambientale, nonché di qualsiasi altra norma obbligatoria in materia di formazione.

### Spese ammissibili

Per individuare le spese ammissibili al beneficio, cioè per determinare l'importo che rappresenta la base di calcolo del credito d'imposta, con il decreto in commento<sup>6</sup>, viene fissato quanto segue:

- per il **personale dipendente impiegato come "discente"** nelle attività formative deve essere assunto il costo aziendale riferito alle ore/giornate di formazione. In particolare, detto costo è rappresentato dalla retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del TFR, 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 per le attività formative fuori sede;

**Nota:** La relazione illustrativa al decreto precisa che *"le indennità di trasferta rilevano per la parte non eccedente i limiti previsti dall'articolo 51, comma 5, del D.P.R. n.917/1976<sup>7</sup>. 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"*.

- per il **personale dipendente, ordinariamente occupato** in uno degli ambiti aziendali agevolabili<sup>8</sup>, che svolge tali attività di formazione in veste di **"docente" o di "tutor"**, invece, le spese ammissibili calcolate secondo i criteri citati in precedenza, non possono superare il 30% della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente<sup>9</sup>.

**Nota:** anche in questo caso la relazione evidenzia che, sulla base della formula normativa che individua gli investimenti meritevoli del beneficio nelle spese relative al personale dipendente "occupato" nelle attività di formazione e tenuto conto che l'impresa sostiene un costo pari al "mancato reddito" del dipendente distolto dalle ordinarie attività produttive per essere occupato nelle attività di formazione interne, *"per evidenti esigenze di carattere antielusivo, si è ritenuto fissare in questo caso un tetto massimo di 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"*

Viene, infine, precisato che **non sono ammesse altre spese** diverse da quelle indicate nei punti precedenti<sup>10</sup>

### Misura del credito d'imposta e modalità di fruizione

Il beneficio consiste nel riconoscimento di un **credito d'imposta pari al 40% delle spese ammissibili**<sup>11</sup> sostenute nel periodo d'imposta agevolabile, ovvero il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 (2018, per le imprese con periodo di imposta coincidente con l'anno solare).

<sup>6</sup> Articolo 4, comma 1, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>7</sup> Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente lire 90.000 (euro 46,48) al giorno, elevate a lire 150.000 (euro 77,47) per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; .....

<sup>8</sup> Di cui all'Allegato A, della Legge n. 2015/2017 (negli ambiti: vendita e marketing, informatica, tecniche e tecnologia di produzione)

<sup>9</sup> Articolo 4, comma 2, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>10</sup> Articolo 4, comma 3, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>11</sup> Articolo 5, comma 1, del Decreto del 4 maggio 2018

Il credito in esame è riconosciuto fino a un importo massimo annuo di 300.000 euro per ciascun soggetto beneficiario, per le citate attività di formazione pattuite nell'ambito di contratti collettivi aziendali/territoriali.

**Nota:** La relazione illustrativa precisa 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 decreto, confermando quanto previsto dalla norma primaria, riconosce alle imprese non tenute al controllo contabile dei conti, un aumento del credito d'imposta, per un importo pari alle spese effettivamente sostenute, per adempiere all'obbligo di certificazione, non superiore a 5.000 euro. La maggiorazione del credito d'imposta a titolo di certificazione contabile non può, in ogni caso, determinare il superamento del massimale di 300.000 euro<sup>12</sup>.

**Esempio:**

Ipotizzando che un'impresa **non soggetta a revisione legale dei conti** organizzi un corso di formazione finalizzato all'acquisizione da parte del personale dipendente di competenze sulle tecnologie abilitanti **Industria 4.0** e che:

- sostenga un costo di 6.000 euro per l'attività di certificazione contabile;
- il costo del personale impegnato nelle attività di formazione, riferito alle ore o alle giornate di formazione, sia pari a 80.000 euro.

Il credito d'imposta maturato sarà pari a:

- **32.000 euro** (ossia  $80.000 \times 40\%$ , aliquota del credito d'imposta);
- **5.000 euro** (limite massimo delle spese relative alla certificazione contabile, ammesso al beneficio)

Di conseguenza, il credito d'imposta complessivamente maturato è pari a **37.000 euro** ( $32.000+5.000$ ).

Qualora, invece, il costo del personale impegnato nelle attività di formazione, riferito alle ore o alle giornate di formazione, fosse pari a 750.000 euro, il credito d'imposta maturato sarebbe pari a 300.000 euro ( $750.000 \times 40\%$ ). In tal caso, l'impresa non potrebbe beneficiare della maggiorazione del credito d'imposta prevista per le spese di certificazione, in quanto il credito maturato risulterebbe già pari al massimale spettante a ciascuna impresa (pari a 300.000 euro).

Per quanto riguarda le condizioni e le modalità di fruizione del beneficio, le imprese possono utilizzare il credito d'imposta esclusivamente in compensazione<sup>13</sup>, mediante il Modello F24 da presentare attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, pena lo scarto dell'operazione<sup>14</sup>.

Si sottolinea che, come chiarito dal decreto in commento, 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 (vale a dire, dal 2019 per le imprese con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), ma subordinatamente all'avvenuto adempimento da parte dell'impresa degli obblighi di certificazione previsti. Ai soli fini dell'utilizzo in compensazione dell'agevolazione, per le sole imprese non soggette alla revisione e che hanno l'obbligo di certificazione contabile delle spese, queste ultime si considerano “sostenute” nel periodo d'imposta agevolabile<sup>15</sup>.

**Nota:** In pratica, come indicato nella relazione illustrativa, l'utilizzo del credito d'imposta non potrà avvenire prima dell'ottenimento da parte dell'impresa della certificazione della documentazione contabile.

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 sospesa fino alla data dell'avvenuta restituzione o deposito delle somme oggetto del recupero<sup>16</sup>.

<sup>12</sup> Articolo 5, comma 2, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>13</sup> Ai sensi dell'articolo 17, del D.Lgs. n. 241/1997

<sup>14</sup> Articolo 5, comma 3, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>15</sup> Articolo 5, comma 4, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>16</sup> Articolo 5, comma 5, del Decreto del 4 maggio 2018

## Obblighi documentali e dichiarativi

Come indicato in precedenza, per avere diritto al credito d'imposta in esame, le imprese devono essere in possesso dell'apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

In particolare, il decreto<sup>17</sup> precisa che le imprese, ai fini dei successivi controlli, devono conservare:

- **una relazione che illustri le modalità organizzative** e i contenuti delle attività di formazione svolte. Nel caso in cui le attività siano organizzate internamente all'impresa, la relazione deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività di formazione o dal dipendente che ha svolto l'attività in veste di docente o tutor. Diversamente, in caso di attività commissionata a soggetti esterni all'impresa, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto formatore esterno;
- tutta la **documentazione contabile e amministrativa** idonea a dimostrare l'ammissibilità delle attività di formazione svolte e la corretta quantificazione del credito spettante, anche in funzione del rispetto dei limiti e delle condizioni posti dalla disciplina comunitaria in materia<sup>18</sup>;
- con specifico riferimento alla documentazione concernente le spese ammissibili, infine, viene richiesta la conservazione di **registri nominativi di svolgimento delle attività formative** sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno all'impresa. I registri dovranno riportare per ciascun giorno i dati relativi al numero di ore e ai lavoratori impegnati nelle attività di formazione ammissibili che vanno indicati nella dichiarazione dei redditi relativa la 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.

Come previsto dalla norma primaria e dal decreto in commento<sup>19</sup>, il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, né della base imponibile IRAP e, inoltre, non rileva ai fini del rapporto per la deducibilità degli interessi passivi, delle spese e degli altri componenti negativi<sup>20</sup>.

## Controlli

Il decreto in commento<sup>21</sup> dispone che le attività di controllo in ordine alla corretta fruizione del credito d'imposta sono demandate all'Agenzia delle Entrate. In particolare, l'Amministrazione finanziaria, sulla base della documentazione esibita dall'impresa beneficiaria, verifica la sussistenza delle condizioni soggettive di accesso al beneficio, il rispetto dei vincoli europei, la conformità delle attività svolte a quelle considerate ammissibili dalla disciplina, l'effettività delle spese sostenute, alla loro congruità e ogni altro elemento rilevante ai fini della corretta applicazione del beneficio.

Nel caso in cui l'Ufficio accerti che il credito d'imposta sia stato fruito indebitamente, per il mancato rispetto delle condizioni richieste o a causa dell'inammissibilità dei costi sui quali è stato calcolato il beneficio, l'Agenzia provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo la legge, fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo a carico dell'impresa beneficiaria<sup>22</sup>.

Il decreto<sup>23</sup> prevede altresì che, qualora nel corso dell'attività di verifica dovessero rendersi necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di formazione o di altri elementi, l'Agenzia può richiedere il parere del MISE e/o del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

## Cumulo

Infine, Il decreto riconosce la cumulabilità del credito d'imposta con altre misure di aiuto di Stato aventi ad oggetto le stesse spese ammissibili, nel rispetto tuttavia delle intensità di aiuto massimo previste dalla normativa comunitaria<sup>24</sup>.

---

<sup>17</sup> Articolo 6, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>18</sup> Regolamento UE n. 651/2014

<sup>19</sup> Articolo 1, comma 50, della Legge n. 205/2017 e articolo 6, comma 5, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>20</sup> Di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR (D.P.R. n.917/1986)

<sup>21</sup> Articolo 7, comma 1, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>22</sup> Articolo 7, comma 2, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>23</sup> Articolo 7, comma 3, del Decreto del 4 maggio 2018

<sup>24</sup> Regolamento (UE) n. 651/2014