



CONFINDUSTRIA

Credito di imposta per le spese di formazione nelle tecnologie 4.0

I profili fiscali della disciplina

3 agosto 2018

Sommario

Premessa.....	2
1. Finalità della misura	3
2. Ambito soggettivo.....	5
3. Le attività di formazione	6
4. La contrattazione collettiva	9
6. I soggetti che erogano la formazione: i docenti esterni ed interni.....	15
7. Il costo agevolabile (spese ammissibili)	16
9. Obblighi documentali e dichiarativi	20
10. Controlli.....	23
11. Cumulo.....	24
12. Il registro nazionale Aiuti di Stato.....	26
13. Monitoraggio	28

Premessa

[Articolo 1, commi 46 – 56 della L. 27 dicembre 2017, n. 205](#)

Con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 143 del 22 giugno scorso, del decreto 4 maggio 2018, si completa l'iter attuativo del **credito di imposta per le spese di formazione nel settore delle tecnologie 4.0**, introdotto dall'articolo 1, commi da 46 a 56, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (di seguito, *breviter*, Legge di Bilancio 2018).

Il decreto, di natura non regolamentare, firmato dal Ministro dello Sviluppo Economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, ha, infatti, superato l'ultimo vaglio della Corte dei Conti, propedeutico alla sua pubblicazione.

[Decreto 4 maggio 2018](#)

Si tratta di un provvedimento molto atteso dalle imprese, stante la necessità di fare chiarezza su taluni aspetti centrali dell'incentivo di cui la norma primaria circoscrive ambito oggettivo, soggettivo, misura, limiti, etc., demandando al decreto la definizione delle disposizioni applicative, con particolare riguardo alla documentazione richiesta, ai controlli, alle cause di decadenza dal beneficio, nonché alle modalità di recupero del credito indebitamente fruito. Invero, la lettura del decreto svela, oltre alle necessarie disposizioni operative, anche la presenza di alcune previsioni che incidono sull'ambito applicativo della misura: ci si riferisce, in particolare, all'inclusione tra i costi agevolabili anche delle spese relative al personale dipendente occupato come docente o tutor nelle attività formative; d'altro canto, il decreto reca anche previsioni che appaiono più restrittive rispetto alla norma primaria, ad esempio, ove richiede particolari requisiti di accreditamento per i soggetti formatori esterni (su questi aspetti si avrà modo di tornare negli appositi paragrafi della presente circolare).

Giova sin da questa premessa mettere in luce che a nostro avviso, in ragione del **carattere automatico della misura** in oggetto, le spese sostenute a decorrere dal 1° gennaio 2018, al ricorrere di tutti i requisiti previsti dalla norma, dovrebbero assumere rilevanza ai fini dell'agevolazione; e merita, inoltre, sin d'ora rimarcare che l'utilizzo in compensazione del credito potrà avvenire, come previsto dalla norma istitutiva, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui le spese sono state sostenute e nel rispetto delle disposizioni adottate dal decreto¹.

Non può essere sottaciuto, tuttavia, che il ritardo nella pubblicazione del decreto potrebbe aver "paralizzato" la pianificazione degli investimenti in formazione 4.0, in attesa di un quadro di certezze regolamentari: ciò lascia presumere che le attività formative si concentreranno probabilmente nell'ultima parte dell'anno in corso perché, pur potendo le imprese far valere attività di formazione già effettuate a partire dallo scorso gennaio,

¹ Tale impostazione trova, altresì, conferma in una risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate ad uno specifico quesito posto in occasione del Forum Lavoro-Fiscale del Consiglio Nazionale e della Fondazione Studi dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, il 31 gennaio scorso. L'intero documento è disponibile al link: http://www.consulentidellavoro.it/files/PDF/2018/FS/Approfondimento_FS_01022018_FORUM.pdf

occorre che tali attività rientrino nei ben precisi parametri definiti dal decreto².

1. Finalità della misura

Il beneficio in esame consiste in un **credito di imposta**, utilizzabile in **compensazione**, a favore delle imprese che effettuino, nel **2018**, investimenti per la **formazione del personale** nelle materie aventi ad oggetto le cc.dd. **tecnologie abilitanti**, vale a dire le tecnologie che, grazie all'interconnessione tra settori, possono essere applicate alle imprese contribuendo alla quarta rivoluzione industriale (nota come **Industria 4.0**)³.

Il credito di imposta è riconosciuto (fino ad un importo massimo di 300.000 euro per beneficiario) nella misura del **40%** delle spese relative al **costo aziendale** del personale dipendente impiegato nelle specifiche attività formative.

La formazione mirata alle **competenze digitali** è uno dei 5 pilastri (precisamente il terzo) su cui si incardina la strategia Industria 4.0 italiana⁴: il riferimento è sia alla formazione scolastica, sia a quella post-scolastica e specialistica, entrambe funzionali ad un rapido aggiornamento delle competenze, in linea con le continue evoluzioni tecnologiche e all'esigenza di innalzare il potenziale innovativo del Paese, orientando anche le produzioni manifatturiere verso frontiere tecnologiche avanzate.

Il credito di imposta formazione 4.0 è qualificato espressamente dalla norma primaria come **aiuto di Stato**, compatibile con la disciplina comunitaria dettata dal Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, come modificato dal Regolamento (UE) n. 2017/1084 della Commissione, del 14 giugno 2017 (di seguito, GBER).

[Regolamento \(UE\) n. 651/2014](#)

² C. Fotina, in *Credito d'imposta alla formazione 4.0 solo per sei mesi*, in *Il Sole 24 Ore* del 26 giugno 2018 rileva come, in effetti, ci siano solo 6 mesi per effettuare investimenti secondo le linee guida del decreto.

³ Per "Industria 4.0" si intende il paradigma industriale atto a determinare una rivoluzione industriale paragonabile a quelle che si sono succedute negli ultimi tre secoli. Nel caso della "quarta rivoluzione industriale", un insieme di tecnologie abilitanti si aggregano, grazie alla rete, in modo sistemico in nuovi paradigmi produttivi. Questi paradigmi sottenderanno innovazioni di natura assai diversa, anche a seconda del settore: di processo, organizzative, di prodotto e di modello di business. La manifattura, dunque, pur rimanendo centrale alla produzione industriale, non va più considerata come una sequenza di passi e fasi separate ma come un flusso integrato immaterialmente grazie alle tecnologie digitali. Per ulteriori spunti, si veda: Camera dei Deputati, *Indagine conoscitiva su «Industria 4.0». Quale modello applicare al tessuto industriale italiano. Strumenti per favorire la digitalizzazione delle filiere industriali nazionali*, 30 giugno 2016 (<http://documenti.camera.it/leg17/resoconti/commissioni/bollettini/pdf/2016/06/30/leg.17.bol0665.data20160630.com10.pdf>).

⁴ Gli altri pilastri prevedono: la creazione di una governance per il sistema Paese con la costituzione di una Cabina di regia governativa (I pilastro); la realizzazione delle infrastrutture abilitanti e di una pubblica amministrazione digitale (II pilastro); il rafforzamento della ricerca sia nell'ambito dell'autonomia universitaria sia in quello dei centri di ricerca internazionali (IV pilastro); l'*open innovation* (V pilastro).

Il citato Regolamento individua alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno, in applicazione degli artt. 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea: la base normativa della misura in commento è l'articolo 31 del citato Regolamento, ove si disciplinano, nello specifico, gli **aiuti alla formazione**.

Merita ricordare che l'articolo 31 del GBER consente agli Stati membri di concedere aiuti alla formazione a determinate condizioni, tra cui un limite all'intensità massima consentita pari al 50% dei costi ammissibili (percentuale che può essere più elevata in determinate ipotesi⁵); secondo la disciplina comunitaria, rientrano nella categoria di costi ammissibili le spese di personale relative ai formatori e ai partecipanti alla formazione, per le ore di partecipazione all'attività in oggetto.

Tuttavia, come si vedrà, la disciplina nazionale non opera alcuna distinzione dell'agevolazione in funzione delle caratteristiche dei lavoratori impegnati nell'attività di formazione, riconoscendo lo stesso importo del credito di imposta.

La misura agevolativa è stata oggetto di una apposita comunicazione alla Commissione europea da parte delle competenti autorità nazionali. La scheda contenente le informazioni sintetiche della misura in commento e il riferimento dell'aiuto è pubblicata sul sito della Commissione europea al seguente

link:http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/274701/274701_1985_891_22_1.pdf.

Poste tali premesse, nella trattazione che segue descriveremo la misura di incentivo, sulla base di quanto previsto dalla norma primaria e alla luce delle integrazioni apportate dal decreto (nonché delle utili indicazioni desumibili dalla relazione illustrativa che correde quest'ultimo); opportuno spazio sarà lasciato, altresì, all'esposizione di alcuni profili dubbi della disciplina agevolativa, che meriterebbero chiarimenti (quanto mai urgenti, in considerazione della vigenza della misura per il solo 2018) da parte dei competenti organi.

⁵ Secondo quanto stabilito dall'art. 31, punto 4, del GBER, infatti, l'intensità può essere aumentata di 10 punti percentuali se la formazione è destinata a lavoratori con disabilità o a lavoratori svantaggiati. Può essere aumentata di 10 punti percentuali per gli aiuti concessi alle medie imprese e di 20 punti percentuali per gli aiuti concessi alle piccole imprese.

2. Ambito soggettivo

L'articolo 1, comma 46, della Legge di Bilancio 2018 definisce il perimetro soggettivo dell'agevolazione, che si applica alla **generalità delle imprese** *“indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato”*.

Si tratta, pertanto, di un incentivo di carattere generale, i cui potenziali destinatari sono tutti i soggetti titolari di reddito di impresa agli effetti delle imposte sul reddito.

In coerenza con l'ampia formula normativa, l'articolo 2 del decreto ministeriale precisa che l'ambito soggettivo dell'agevolazione ricomprende, oltre alle imprese residenti in Italia, anche le **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di imprese non residenti, in relazione agli investimenti di pertinenza delle stesse stabili organizzazioni.

Il decreto, poi, ha cura di puntualizzare che possono fruire dell'agevolazione anche gli **enti non commerciali** che esercitino attività commerciali, con riferimento al personale dipendente impiegato in tali attività (anche in via non esclusiva): non vi è alcuno ostacolo, pertanto, all'applicazione dell'incentivo al personale impiegato promiscuamente sia in attività commerciali sia in attività non commerciali esercitate dall'ente.

Pur in assenza di un esplicito riferimento, non dovrebbero sussistere dubbi circa l'applicabilità dell'incentivo anche ai consorzi e alle reti di imprese. In considerazione dell'analogo ambito soggettivo di riferimento, dovrebbero valere i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con riferimento al c.d. credito di imposta ricerca e sviluppo⁶, nella circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 ove si precisa che nel novero delle imprese beneficiarie sono ricompresi i **consorzi** e le **reti soggetto** che, ai fini delle imposte sui redditi, figurano tra gli enti commerciali oppure tra quelli non commerciali, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettere b) e c) del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, TUIR)⁷.

Come accennato, a nulla rileva, ai fini dell'agevolazione in discorso, il regime contabile adottato dall'impresa beneficiaria, ben potendo trattarsi, dunque, di un soggetto in contabilità semplificata (o in un regime forfetario).

Il decreto reca, poi, altre precisazioni rilevanti agli effetti della disciplina comunitaria in materia di **aiuti di Stato**: in primo luogo, nel definire il

⁶ Agevolazione di cui all'articolo 3, DL 23 dicembre 2013, n. 145.

⁷ Con riferimento invece alla categoria della “rete-contratto”, l'Agenzia in tale occasione ha ricordato che, (come già precisato nella circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011), l'adesione al contratto di rete non comporta l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso, per cui gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete producono i loro effetti direttamente nelle sfere giuridico-soggettive dei partecipanti alla rete. Analoghe considerazioni si rintracciano nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 30 marzo 2017, relativa alla proroga del “super-ammortamento” e alla disciplina dell’ “iper-ammortamento”.

novero dei soggetti destinatari della misura, si fa esplicito riferimento alle imprese che operano nel settore della pesca, dell'acquacoltura e della produzione primaria di prodotti agricoli: tale richiamo si giustifica per l'esigenza di rendere la disciplina conforme a quanto previsto dalla disciplina europea in materia di aiuti alla formazione recata dal GBER.

Per le stesse motivazioni, l'articolo 2, comma 3, del decreto ministeriale esclude l'applicabilità della misura alle **"imprese in difficoltà"** (come definite all'art. 2, punto 18 del GBER⁸). Inoltre, l'articolo 5, comma 5, del decreto ministeriale chiarisce che, limitatamente alle imprese destinatarie di un ordine pendente di recupero di un aiuto dichiarato illegale e incompatibile dalla Commissione europea, l'utilizzazione del credito d'imposta è sospesa fino alla data in cui avverrà la restituzione delle somme oggetto di recupero (cd. **"clausola Deggendorf"**).

Restano, invece, esclusi dall'ambito applicativo della misura gli enti non commerciali che non svolgono attività commerciale e gli esercenti arti e professioni.

3. Le attività di formazione

Come già evidenziato in precedenza, la quarta rivoluzione industriale non si riferisce a una singola e rivoluzionaria tecnologia abilitante, ma a un *bundle* di tecnologie che, grazie ad Internet, si aggregano in modo sistemico in nuovi paradigmi produttivi ai quali si connettono innovazioni di natura assai diversa a seconda del settore: di processo, organizzative, di prodotto e di modello di business.

In questi anni, sono state individuate alcune tra le tecnologie abilitanti più mature e/o promettenti: in linea con le finalità dell'incentivo, come ricordate in premessa, le attività di formazione rilevanti per la misura in oggetto sono quelle pertinenti al processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese.

⁸ Per "impresa in difficoltà" si intende un'impresa che soddisfa almeno una delle seguenti circostanze:

- a) nel caso di società a responsabilità limitata, qualora abbia perso più della metà del capitale sociale sottoscritto a causa di perdite cumulate;
- b) nel caso di società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società, qualora abbia perso più della metà dei fondi propri a causa di perdite cumulate;
- c) qualora l'impresa sia oggetto di procedura concorsuale per insolvenza o soddisfi le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei suoi confronti di una tale procedura su richiesta dei suoi creditori;
- d) 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;
- e) nel caso di un'impresa diversa da una PMI, qualora, negli ultimi due anni:
 - 1) il rapporto debito/patrimonio netto contabile dell'impresa sia stato superiore a 7,5; e
 - 2) il quoziente di copertura degli interessi dell'impresa (EBITDA/interessi) sia stato inferiore a 1,0.

Sul punto, si rilevano delle discrasie tra la formulazione della norma e il decreto; il decreto, infatti, pur partendo da una elencazione delle tecnologie abilitanti quasi in tutto sovrapponibile a quella della norma, fornisce alcune precisazioni in più, esplicitando anche alcune definizioni.

Appare, poi, senza alcun dubbio positiva e assai ragionevole la previsione, contenuta nell'articolo 3, comma 2 del decreto, a mente della quale l'elenco delle tecnologie rilevanti potrà essere successivamente integrato con un apposito provvedimento di MiSE, MEF e MLPS.

Senza pretesa di fornire – in questa sede – una descrizione esaustiva delle tecnologie che assumono rilievo ai fini dell'attività formativa agevolabile, si tracciano, di seguito, i contorni di tali ambiti⁹, precisando cosa debba intendersi per:

a) *big data e data analytics*: raccolta di grandi quantità di dati, eterogenei, strutturati e non, che i comuni software non sono in grado di raccogliere. Il processo relativo ai big data consiste nel raccogliere tali dati, attraverso l'utilizzo di strumenti informatici avanzati, analizzarli e metterli in relazione tra loro per poter estrarre valori utili per il processo decisionale e il business dell'impresa;

b) *cloud e cloud computing*: infrastruttura IT (c.d. piattaforma) che consente di condividere dati, informazioni e applicazioni attraverso Internet. Il *cloud* è comunemente riconosciuto come uno spazio di archiviazione, accessibile in qualunque momento e da qualsiasi luogo, utilizzando una connessione Internet. I servizi di *cloud computing* consistono nella messa a disposizione dell'utente di un insieme di tecnologie, accessibili on line;

c) *cybersecurity*: tecnologie, processi, prodotti e standard necessari per proteggere collegamenti, dispositivi e dati da accessi non autorizzati, garantendone la necessaria privacy e la sicurezza informatica;

d) *simulazione e sistemi cyber-fisici*: le simulazioni sono intese come strumenti in grado di raccogliere dati e informazioni in tempo reale al fine di riprodurre condizioni reali in modelli virtuali; nel caso delle macchine, ad esempio, ciò consente agli operatori di testare e ottimizzarne virtualmente le prestazioni e poi di applicarle alla macchina, con conseguente diminuzione dei tempi di settaggio delle macchine e miglioramento della qualità;

e) *prototipazione rapida*: la prototipazione rapida rientra nella più ampia categoria della manifattura additiva. Consiste nel produrre prototipi in diversi materiali e in piccole serie da avviare alla fase di certificazione e

⁹ Le definizioni sono state elaborate secondo le indicazioni rese nel (già citato) documento finale dell'Indagine conoscitiva su Industria 4.0 condotta dalla Commissione Attività Produttive della Camera dei Deputati e nel documento Boston Consulting Group, *Industry 4.0: The future of productivity and growth in manufacturing industries*, 2015. Esempificazioni dell'utilizzo di alcune delle tecnologie in discorso si rinvencono, poi, nella circolare Agenzia delle entrate n. 4/E del 30 marzo 2017 (Terza parte – Linee guida tecniche all'articolo 1, commi da 9 a 11, della Legge n. 232/2016).

collaudo ed effettuare valutazioni sia estetiche sia funzionali di un prodotto;

f) *sistemi di visualizzazione, realtà virtuale e realtà aumentata*: per realtà aumentata, si intende l'arricchimento della percezione sensoriale umana mediante informazioni, in genere manipolate e convogliate elettronicamente, che non sarebbero percepibili con i 5 sensi; consente un impiego della tecnologia digitale per aggiungere dati e informazioni alla visione della realtà e agevolare, ad esempio, la selezione di prodotti e parti di ricambio, le attività di riparazione e in generale ogni decisione relativa al processo produttivo;

g) *robotica avanzata e collaborativa*: evoluzione delle macchine verso una maggiore autonomia, flessibilità e collaborazione, sia tra loro sia con gli esseri umani, dando vita a robot con aumentate capacità cognitive; questa tecnologia, applicata all'industria, consente di migliorare la produttività, la qualità dei prodotti e la sicurezza dei lavoratori;

h) *interfaccia uomo-macchina*: dispositivo o software che consente all'utilizzatore di comunicare con un macchinario o un impianto di produzione, traducendo dati complessi in informazioni accessibili all'uomo;

i) *manifattura additiva (o stampa tridimensionale)*: processo per la produzione di oggetti fisici tridimensionali, potenzialmente di qualsiasi forma e personalizzabili senza sprechi, a partire da un modello digitale: consente un'ottimizzazione dei costi in tutta la catena logistica e del processo distributivo;

l) *internet delle cose e delle macchine*: la rete di oggetti fisici (things) che dispongono della tecnologia necessaria per rilevare e trasmettere, attraverso internet, informazioni sul proprio stato o sull'ambiente esterno. L'innovazione che porta con sé l'IoT consiste nell'introdurre una nuova forma di interazione, non più limitata alle persone, ma tra persone e oggetti, o tra oggetti e oggetti;

m) *integrazione digitale dei processi aziendali*: integrazione e scambio di informazioni tra gli attori del processo produttivo.

Non escludiamo che l'elevato tecnicismo della materia potrebbe dare origine, nella predisposizione di un piano formativo, a dubbi circa la riconducibilità di una specifica attività formativa tra quelle ammissibili ai sensi dell'articolo 3 del decreto: in questa eventualità, sarebbe stato utile individuare un organo deputato ad esprimere il proprio parere nei casi dubbi, nei quali siano necessarie valutazioni di ordine tecnico¹⁰.

Vale la pena, comunque, sottolineare due ulteriori aspetti dell'incentivo in esame: da un canto, in considerazione delle indicazioni della norma primaria e del decreto, l'agevolazione si applica alle attività formative volte

¹⁰ Sulla base di quanto previsto, ad esempio, per l'iper-ammortamento, ove il MiSE è chiamato a fornire un parere tecnico al contribuente nei casi in cui sussistano dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione.

all'**acquisizione** delle specifiche conoscenze o al **consolidamento** di conoscenze già acquisite: l'investimento in formazione può dunque orientarsi sia sullo sviluppo, sia sull'aggiornamento e avere come destinatari anche dipendenti con qualifiche professionali medio-alte e competenze già mature nell'ambito delle tecnologie.

L'altro aspetto degno di nota, esplicitato nella relazione al decreto, è l'**autonomia** dell'incentivo in discorso rispetto agli altri incentivi declinati nel contesto del c.d. Piano Industria 4.0: l'impresa potrà, pertanto, avviare percorsi di formazione nelle tecnologie 4.0 anche qualora non abbia (o non abbia ancora) effettuato investimenti in quei beni materiali ed immateriali che la Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017)¹¹ annovera tra quelli funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese.

Tale caratteristica della disciplina è meritevole di apprezzamento e sembra testimoniare l'intento del legislatore di creare, nel contesto imprenditoriale, un humus di cultura tecnologica che possa precorrere la diffusione di queste tecnologie e accompagnare le imprese anche in una fase propedeutica all'acquisto di beni ad alto contenuto innovativo.

Precisa, poi, il comma 49 della norma primaria che vanno espunte dall'ambito della misura agevolativa, invece, le **attività di formazione di carattere ordinario o periodico** che l'impresa organizza per conformarsi alle vigenti normative in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro e di protezione dell'ambiente; vanno, altresì, escluse tutte le attività realizzate per conformarsi ad un qualsiasi obbligo formativo.

4. La contrattazione collettiva

Ulteriore condizione per l'accesso alla misura agevolativa è la previsione formale, in contratti collettivi o territoriali, delle specifiche attività formative.

Il requisito, indicato dalla norma primaria al comma 47 che menziona, appunto, attività di formazione "pattuite" attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali, è ulteriormente chiarito e declinato dal decreto attuativo, ove si legge (articolo 3, comma 3) che le attività di formazione "*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 [...]*".

Sostanzialmente, il decreto specifica la necessità del deposito – da effettuarsi con modalità telematiche – dei contratti collettivi presso l'Ispettorato del lavoro; tale requisito è richiesto dall'articolo 14 del DLGS n. 151/2015 per i benefici contributivi e fiscali e le altre agevolazioni. Come si evince dalla relazione che accompagna il decreto, si è ritenuto di

¹¹ Misura oggetto di proroga, con alcune modifiche, ad opera della Legge di Bilancio 2018 (art. 1, commi 14-20).

ricomprendere nella formula “altre agevolazioni” anche l’incentivo in parola: di qui la necessità del deposito.

Si rende noto sul punto che Confindustria ha siglato, lo scorso 5 luglio, un **accordo con Cgil, Cisl, Uil**, per regolare le modalità di sottoscrizione degli accordi sindacali, aziendali o territoriali, finalizzati alla fruizione del credito d'imposta in esame¹². L'accordo prevede, in sintesi, quanto segue: le imprese con forme di rappresentanza sindacale aziendale (RSA o RSU) definiranno i loro accordi secondo il quadro di regole stabilito nel Testo Unico della rappresentanza del 2014; per le imprese prive di rappresentanza sindacale ma associate al sistema di rappresentanza di Confindustria, o che conferiscano specifico mandato, è previsto che appositi accordi territoriali definiranno sedi e procedure per la condivisione sindacale del piano di formazione 4.0.

L'accordo prevede, inoltre, che le imprese iscritte a Fondimpresa, anche nel caso volessero presentare un ulteriore piano formativo con il fondo interprofessionale, potranno avvalersi delle sedi di condivisione previste dal Protocollo di intesa del 22 novembre 2017.

Un accordo analogo è stato sottoscritto per quanto riguarda la formazione 4.0 dei dirigenti tra Confindustria e Federmanager il 20 luglio 2018.

Restano da chiarire almeno due aspetti, a nostro avviso cruciali, per la corretta applicazione dell'incentivo:

1. il primo dubbio attiene ai profili temporali di applicazione della misura e parte dalla constatazione che il carattere automatico dell'incentivo comporta che il diritto al credito sorga nel momento in cui sono sostenute le spese ammissibili. Nel caso specifico del credito formazione 4.0, ciò si combina con la necessità di ottemperare alla previsione della attività formative in un contratto collettivo aziendale o territoriale. Ci si chiede se sia possibile poter applicare l'incentivo anche a spese sostenute nell'ambito temporale di applicazione della misura (i.e. dal 1° gennaio 2018 per la generalità delle imprese) pur in mancanza di un previo accordo collettivo aziendale o territoriale. In siffatte ipotesi, in particolare, ci si chiede se un eventuale contratto collettivo siglato successivamente allo svolgimento delle attività formative, ma sempre durante il periodo di vigenza della misura, possa avere una funzione, per così dire, “ricognitiva” di attività già svolte. Riteniamo che, in ragione della circostanza che l'incentivo è in vigore per il solo 2018 e in considerazione dei tempi piuttosto lunghi che sono stati necessari per la pubblicazione del decreto, sarebbe quanto mai opportuno adottare questa interpretazione che possa conferire rilevanza alle

¹² Cfr. circolare Confindustria n. 20021 del 20 luglio 2018.

attività formative svolte già dal 1 gennaio 2018 pur senza una preventiva contrattazione collettiva aziendale o territoriale che ne abbia disciplinato lo svolgimento. A tale riguardo, merita sottolineare che Confindustria ha già rappresentato tale soluzione interpretativa presso le sedi istituzionali competenti: MiSE e Agenzia delle Entrate.

Per gli stessi motivi e sempre alla luce del carattere automatico dell'incentivo, sarebbe a fortiori opportuno che venisse chiarito che il credito di imposta trovi applicazione anche per le attività formative concordate con contratti collettivi sottoscritti prima dell'entrata in vigore del decreto di attuazione del 4 maggio 2018. Ciò sempre a condizione che l'accordo contenga gli elementi richiesti dalla disciplina istitutiva e dal decreto per l'accesso al credito di imposta;

2.un altro dubbio - sul quale sarebbe opportuno che i competenti ministeri si soffermassero - erompe dalla lettura della relazione illustrativa al decreto ove si precisa che la previsione delle attività formative nel contratto collettivo può derivare anche da "opportune integrazioni" di contratti già siglati e depositati. Sarebbe utile esplicitare se sia possibile (come noi riteniamo ed auspichiamo) che l'integrazione successiva dei contratti possa riguardare anche solo l'attività di formazione; e anche in questa ipotesi, sarebbe necessario chiarire i profili temporali già descritti al punto precedente, qualificando, a maggior ragione, come agevolabili anche le attività di formazione effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2018, in presenza di un contratto collettivo, successivamente oggetto di integrazione per la parte concernente l'attività formativa.

Il decreto ministeriale, in aggiunta al requisito della contrattazione collettiva, dispone, poi, all'articolo 3, comma 3, che venga rilasciata a ciascun dipendente l'**attestazione dell'effettiva partecipazione alle attività formative** agevolabili, mediante una apposita dichiarazione resa dal legale rappresentante dell'impresa.

Si tratta di una dichiarazione ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 nella quale - nella consapevolezza delle sanzioni penali nel caso di dichiarazioni non veritiere o di formazioni e uso di atti falsi - si attesta la partecipazione ad un corso, con indicazione dell'ambito o degli ambiti aziendali di applicazione delle conoscenze e competenze acquisite o consolidate in esito alle attività formative.

A tale riguardo ricordiamo che l'Accordo Interconfederale del 5 luglio 2018 ha previsto che le imprese che hanno proprie forme di rappresentanza invieranno ad esse una dichiarazione dell'avvenuto rilascio di tale attestazione. Per le imprese prive di rappresentanza è stato previsto che

tale dichiarazione, anche per il tramite della competente associazione datoriale, venga inviata alle organizzazioni sindacali che sottoscrivono l'accordo.

Il richiamo agli ambiti aziendali sollecita qualche ulteriore considerazione: nel dettaglio, il decreto richiede che l'attestazione precisi l'ambito o gli ambiti di applicazione delle conoscenze acquisite, traendo il settore di riferimento dall'allegato A alla Legge di Bilancio 2018 che ne menziona e dettaglia tre: 1) vendita e marketing; 2) informatica e tecniche; 3) tecnologie di produzione¹³.

Il riferimento anche a più ambiti di applicazione delle conoscenze acquisite congiuntamente, la circostanza che la norma primaria non richiede che il personale discente sia "occupato" in uno degli settori dell'allegato A, sembrerebbero far intendere che l'attestazione debba solo indicare che le competenze oggetto della formazione siano, anche solo potenzialmente, applicabili ad uno degli ambiti elencati; ben potrebbe, pertanto, il personale essere occupato attualmente in ambiti differenti (per esempio in un ambito amministrativo). Parrebbe deporre in tal senso anche il riferimento alla "portabilità" delle conoscenze contenuto nella relazione al decreto.

Riterremmo, in ogni caso, utile, un chiarimento esplicito sul punto da parte delle autorità preposte, anche in ragione della portata sanzionatoria connessa a dichiarazioni sostitutive non veritiere.

5.1 destinatari delle attività di formazione

L'attività formativa che dà diritto al credito di imposta è quella - avente le caratteristiche fin qui descritte - destinata al **personale dipendente** dell'impresa beneficiaria.

Il decreto ha cura di precisare (articolo 3, comma 4) che per personale dipendente si intende il personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato e precisa che tra questi vada fatto rientrare anche il personale titolare di un contratto di **apprendistato**, a condizione che le attività siano relative alle competenze nelle tecnologie sopra descritte. Con riferimento al rapporto contrattuale che deve

¹³ Per ciascuna delle 3 categorie, nell'allegato A alla Legge di Bilancio 2018 vengono elencati i settori nei quali svolgere la formazione; per l'ambito "vendita e marketing" le attività di formazione possono essere relative a: acquisti, commercio al dettaglio, commercio all'ingrosso, gestione del magazzino, servizi ai consumatori, stoccaggio, tecniche di dimostrazione, marketing, ricerche di mercato. Per l'ambito "informatica e tecniche", le voci ammissibili sono: analisi dei sistemi informatici, elaborazione elettronica dei dati, formazione degli amministratori di rete, linguaggi di programmazione, progettazione di sistemi informatici, programmazione informatica, sistemi operativi, software per lo sviluppo e la gestione di beni strumentali oggetto dell'allegato A alla Legge di Bilancio 2017, software oggetto dell'Allegato B alla Legge di Bilancio 2017. Nel terzo ambito, "tecnologie di produzione", sono ricomprese 88 voci tra cui: robotica, tecnologie delle telecomunicazioni, agricoltura di precisione, confezione di calzature, produzione di capi di abbigliamento, etc. .

intercorrere tra l'impresa e il personale impegnato nella formazione, può essere utile proporre alcune riflessioni su particolari tipologie contrattuali.

In primo luogo, non è chiaro se sia possibile collocare tra i "dipendenti", i soggetti legati all'impresa da rapporti di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente.

preliminarmente, merita ricordare che con il decreto attuativo del Jobs Act (DLGS 15 giugno 2015, n. 81) sono state riordinate le tipologie di contratti di lavoro esistenti, tentando di rendere più marcati i confini della categoria di lavoro dipendente entro cui ricomprendere i singoli contratti. Si segnala, inoltre, che l'articolo 52, comma 1 del decreto ha abolito i contratti di collaborazione a progetto (c.d. co.co.pro.) a partire dal 25 giugno 2015.

[Tremonti Formazione](#)

[Articolo 4, comma 2 della Legge 18 ottobre 2001, n. 383](#)

Con riguardo alle collaborazioni coordinate e continuative, un precedente normativo dell'agevolazione in esame, la c.d. Tremonti – formazione (articolo 4, comma 2 della Legge 18 ottobre 2001, n. 383), escludeva tali soggetti dall'ambito di applicazione dell'incentivo. Si ricorda, sul punto, che la c.d. Tremonti – formazione consisteva in un'agevolazione nella misura del 50% dell'ammontare delle spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale dipendente da parte del datore di lavoro. A questo importo si aggiungeva il costo del personale impegnato nelle attività di formazione e aggiornamento, fino a concorrenza del 20 per cento del volume delle relative retribuzioni complessivamente corrisposte in ciascun periodo d'imposta.

L'ambito di applicazione della misura è stato oggetto di specificazioni e chiarimenti con le successive circolari dell'Agenzia delle entrate¹⁴: con riguardo alla nozione di "personale dipendente", la circolare n. 4/E/2002, al paragrafo 6, specificava che *"sono agevolabili le spese per la formazione e l'aggiornamento del solo personale dipendente, rimanendo esclusa ogni analoga spesa effettuata a favore dello stesso imprenditore o lavoratore autonomo, nonché dai soci delle società di persone"* e l'Amministrazione finanziaria¹⁵ aveva ritenuto di escludere dall'ambito di applicazione della misura le spese sostenute per l'aggiornamento e la formazione dei collaboratori coordinati e continuativi¹⁶.

¹⁴ Si vedano, in particolare, circolare AE n. 90/E del 17 ottobre 2001, circolare AE n. 4/E del 18 gennaio 2002 e circolare AE n. 41/E del 13 maggio 2002.

¹⁵ Anche nel corso della videoconferenza del 24 ottobre 2001, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che sono escluse dal beneficio le spese di formazione ed aggiornamento sostenute per i collaboratori coordinati e continuativi, in quanto si fa riferimento al personale di cui all'art. 2425 B9 del codice civile.

¹⁶ Parte della Dottrina (cfr. La "Tremonti-formazione" di G. Berardo, V. Dulcamare, in Corriere Tributario n. 7 del 2002, pag. 576) mosse critiche a tale interpretazione restrittiva, sulla base dell'assimilazione fiscale dei lavoratori coordinati e continuativi ai lavoratori dipendenti, operata dall'articolo 34 della Legge 21 novembre 2000, n. 342. D'altro canto, la stessa Agenzia delle entrate - seppur con riguardo ad una diversa disciplina agevolativa, il c.d. credito di imposta ricerca e sviluppo - ha condiviso tale criterio argomentativo. Infatti, nella circolare n. 5/E/2016, al paragrafo 2.2.1, nello specificare quali siano le spese per "personale altamente qualificato" agevolabili, ha sottolineato che *"il primo requisito richiesto ai fini dell'ammissibilità è la presenza di un rapporto di lavoro da cui deriva un reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 49 del TUIR, o a questo assimilato, ai sensi del successivo articolo 50"*. Si tratta, a ben vedere, di una

Altra tipologia contrattuale da prendere in considerazione è quella relativa alla **somministrazione** di lavoro. Tale fattispecie è stata introdotta nel nostro ordinamento dal DLGS 10 settembre 2003, n. 276 in sostituzione del lavoro interinale ed è attualmente disciplinata dagli articoli da 30 a 40 del DLGS n. 81/2015.

Il contratto di somministrazione consiste di tre rapporti: il primo, tra il lavoratore e l'agenzia di somministrazione; il secondo, tra l'agenzia e l'impresa utilizzatrice; il terzo, di natura fattuale, tra il lavoratore e l'impresa utilizzatrice.

L'Agenzia delle entrate¹⁷, interpellata in merito alla possibilità di ricomprendere tra le spese relative al personale addetto a ricerca e sviluppo, anche i costi per il personale sostenuti sulla base di un contratto di somministrazione, ha evidenziato come *“per tutta la durata della somministrazione, i lavoratori svolgono la loro attività alle dipendenze dell'agenzia di somministrazione, ma nell'interesse e sotto la direzione ed il controllo dell'impresa utilizzatrice”*.

L'agenzia di somministrazione addebita all'impresa utilizzatrice sia il costo del personale, derivante dal rapporto di lavoro dipendente, sia la remunerazione del servizio reso con la *“messa a disposizione del dipendente”*.

Ricostruendo quindi le modalità di iscrizione in bilancio dei relativi costi e muovendo dalle considerazioni fatte sulla natura *“sostanzialistica”* del contratto, l'Agenzia ha concluso che i lavoratori per i quali è stato stipulato il contratto di somministrazione possono di fatto considerarsi, nel corso della durata di tale contratto, dipendenti dell'impresa utilizzatrice e *“conseguentemente, i costi sostenuti dalla società utilizzatrice possono considerarsi, per la parte rimasta a proprio carico ed esclusi i costi del contratto commerciale tra somministratore ed utilizzatore, (...) eleggibili al credito d'imposta nella misura in cui detti lavoratori partecipano effettivamente alle attività (di ricerca e sviluppo)”*.

Si tratta dunque di principi che potrebbero trovare applicazione anche con riguardo alla misura agevolativa in esame; sul punto, ad ogni buon conto, sono auspicabili chiarimenti da parte delle autorità competenti.

Tutto ciò detto, il comma 5 dell'articolo 3 del decreto precisa che, qualora alle stesse attività di formazione partecipino anche **collaboratori diversi** dal personale dipendente, l'applicazione del credito d'imposta non è pregiudicata. In altri termini, i costi sostenuti per il personale non dipendente sono irrilevanti ai fini del calcolo del beneficio spettante ma non precludono la fruizione dall'agevolazione. La relazione illustrativa

disciplina che ha una base giuridica e, soprattutto, finalità completamente diverse da quella in esame e, pertanto, sarebbe opportuno sia chiarito se il criterio della qualificazione fiscale del reddito percepito dal lavoratore possa o meno essere esteso anche al credito di imposta formazione 4.0.

¹⁷ Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 55/E/2016.

specifica che *“assume rilevanza esclusivamente il tipo di rapporto di lavoro sussistente tra l’impresa e il partecipante alla formazione durante le attività di formazione”*.

Il decreto reca anche un apposito riferimento agli apprendisti, inclusi tra i possibili soggetti destinatari della formazione. Più precisamente, il decreto, all’articolo 3, comma 4, dispone che *“per il personale titolare di un contratto di apprendistato sono ammissibili le attività di formazione relative all’**acquisizione** delle competenze nelle tecnologie”* abilitanti.

Invero, appare singolare il richiamo alle sole attività di acquisizione di competenze: non si ravvisano, infatti, ragioni per escludere dalla formazione agevolata anche le attività destinate ad apprendisti che debbano consolidare le loro conoscenze. Un chiarimento sul punto potrebbe fugare definitivamente tale dubbio, al fine di una corretta redazione dei piani formativi e di una precisa individuazione dei costi agevolabili.

In ragione della peculiarità del rapporto di lavoro di apprendistato che è caratterizzato proprio dal necessario svolgimento di attività formative, la relazione precisa che si dovrà distinguere dall’attività di formazione la parte dedicata alla specifica formazione 4.0.

6.1 soggetti che erogano la formazione: i docenti esterni ed interni

Per quanto attiene ai soggetti che erogano la formazione specifica, la disciplina del credito in esame contempla due distinte possibilità: la formazione affidata a soggetti esterni qualificati (articolo 3, comma 6 del decreto); e la formazione affidata al personale dipendente, in qualità di docente (articolo 4, comma 2 del decreto).

In entrambi i casi, si tratta di precisazioni recate dal decreto e non previste dalla norma primaria.

Per ciò che riguarda i docenti “esterni”, il citato articolo 3, comma 6, detta specifici requisiti di qualificazione, supportati da esigenze di prudenza e professionalità: deve, infatti, trattarsi di *“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”*.

I descritti requisiti, non previsti dalla norma primaria, appaiono, invero, estremamente limitativi e ne consegue l’esclusione, ad esempio, di associazioni o DIH (Digital Innovation Hub) che non dispongono dei predetti accreditamenti e che pur, nel contesto di Industria 4.0, svolgono un ruolo centrale di diffusione della conoscenza: a meno di non voler far

rientrare questi soggetti nella nozione di “strutture collegate” a università pubbliche o private, in presenza di convenzioni o sponsorizzazioni. Sarebbe utile un chiarimento sul punto, per individuare con precisione il perimetro dei possibili soggetti formatori.

Vi è, poi, la possibilità di avvalersi di docenti interni all’impresa, con riconoscimento del credito di imposta anche in relazione a questi soggetti; analogamente a quanto avviene per i dipendenti in posizione di discenti, anche per quelli che assumono il ruolo di docenti (o tutor) è riconosciuto un beneficio, parametrato alla retribuzione relativa ai periodi interessati dalle attività formative. Si riscontra, anche in questi casi, l’analogia *ratio* di “ristorare” l’impresa per il lavoro che il dipendente ha sottratto alla stessa, ove impegnato in attività formative (tanto da “fruitore”, quanto da “fornitore”)¹⁸.

Il decreto delimita le ipotesi di ricorso a docenti “interni”, richiedendo che i soggetti preposti alla formazione siano ordinariamente occupati in uno dei tre ambiti aziendali previsti dall’Allegato A alla Legge di Bilancio 2018; deve dunque trattarsi di personale addetto ai settori: vendita e marketing; informatica; tecniche e tecnologie della produzione.

Giova sin d’ora anticipare che con riguardo alle spese relative al personale interno utilizzato come docente (o tutor), il decreto pone un limite di carattere quantitativo, poiché le spese ammissibili non possono eccedere il 30 per cento della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente/docente (su questi aspetti si avrà modo di tornare nel successivo paragrafo relativo ai costi agevolabili).

Vale la pena sottolineare, infine, che il decreto reca menzione anche di dipendenti che vengono occupati in attività di formazione in qualità di **tutor**: tale figura si inserisce nei processi di formazione quale punto di riferimento costante per i partecipanti a un percorso di formazione, con la funzione di facilitatore e mentore dei processi di apprendimento. Poiché il tutor costituisce, di norma, un elemento di supporto e coordinamento dei docenti, ben potrebbe verificarsi l’ipotesi di una attività di formazione affidata a docenti esterni (aventi i requisiti di cui all’articolo 3, comma 6 del decreto, come citato *supra*) con l’ausilio di tutor interni: a quanto è dato comprendere, non vi dovrebbero essere dubbi, in questo caso, della possibilità di avvalersi del credito di imposta per le spese relative al tutor (pur in presenza di docenti “esterni”), sempre nei limiti, già illustrati, del 30 per cento della retribuzione.

7. Il costo agevolabile (spese ammissibili)

L’individuazione delle spese eleggibili al credito di imposta, vale a dire delle voci di spesa sostenute dall’impresa per effettuare la formazione

¹⁸ In tali termini, anche A. Sacrestano, *Il Piano Industria 4.0 incentiva la formazione in azienda*, in *Corriere Tributario* n. 5/2018, p. 327 e ss.

agevolata, è affidata all'articolo 4 del decreto che ne fa una enunciazione di carattere tassativo, stante quanto disposto dal comma 3 del predetto articolo che esclude l'ammissibilità di spese differenti da quelle di cui ai commi precedenti.

Nel novero delle spese ammissibili sono, dunque, incluse le sole spese relative al personale dipendente impiegato come discente, limitatamente al costo aziendale riferito alle ore o alle giornate di formazione.

Il medesimo criterio vale per le spese relative al personale impiegato come docente: l'agevolazione in questo caso sconta, però, come accennato, una limitazione poiché le spese ammissibili non possono eccedere il 30 per cento della retribuzione annua complessiva spettante al dipendente docente. La ragione di questo contenimento si ravvisa nell'opportunità di evitare l'assunzione strumentale di esperti interni, esclusi dai processi produttivi e destinati alla sola formazione, al mero fine di aggirare la non ammissibilità dei costi relativi a docenze affidate a soggetti esterni.

Quanto alla nozione di costo aziendale, questo è inteso come 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 agevolabile”*.

Vanno, pertanto, considerate tutte le componenti del costo del lavoro, compresa la quota di trattamento di fine rapporto maturata dai lavoratori dipendenti, i premi di produzione ed in genere tutti i costi a carico dell'impresa nel periodo in cui il personale è impiegato nelle attività di formazione; deve trattarsi, *ça va sans dire*, di costi di **competenza** del periodo di vigenza dell'agevolazione (periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017).

L'articolo 4 del decreto, inoltre, enumera, tra i costi ammissibili, anche le indennità di trasferta erogate al lavoratore nei casi di attività formative svolte fuori sede.

La relazione illustrativa spiega che *“l'inclusione tra le spese ammissibili anche delle indennità di trasferta (...) 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 opportunamente richiedere lo spostamento dei dipendenti presso altre sedi”*.

Invero, anche se la norma fa cenno solo alle indennità e non ai rimborsi spese, anche alla luce della richiamata *ratio* della disposizione, dovrebbero essere inclusi tra i costi ammissibili, tutti gli oneri rimasti a carico del datore di lavoro in occasione della trasferta¹⁹, ivi incluse,

¹⁹ Sullo specifico punto relativo alle spese “collegate” alla trasferta, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 2002, esplicativa della disciplina c.d. Tremonti - formazione, al paragrafo 6, prendendo ad esempio i costi sostenuti per la partecipazione di un dipendente ad un corso di formazione esterno, ripartiti tra il

pertanto, le spese di vitto e alloggio oggetto di rimborso (secondo le diverse modalità previste dall'articolo 51, comma 5, TUIR che definisce il regime fiscale da applicare alle somme corrisposte al dipendente nell'ipotesi in cui sia incaricato di svolgere l'attività lavorativa al di fuori della normale sede di lavoro, distinguendo a seconda che le prestazioni lavorative siano o meno svolte nel territorio del comune ove è ubicata la sede di lavoro²⁰).

Appare, oltretutto, poco chiaro il richiamo, nella relazione illustrativa al decreto, ad una diversa formulazione dell'articolo 4, comma 1: la relazione, infatti, ingenerando sul tema ulteriori dubbi, include tra le spese agevolabili le indennità di trasferta *“per la parte non eccedente i limiti previsti dall'articolo 51, comma 5”* del TUIR²¹.

La relazione, nella versione bollinata, assume di richiamare letteralmente l'articolo 4, comma 1 del decreto che, però, ha una diversa formulazione letterale e non prevede alcun limite alla quota parte delle indennità da includere nelle spese agevolabili.

Anche alla luce di questa discrasia, la tematica, di particolare rilevanza, richiederebbe uno specifico chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria²².

8. Misura del credito e modalità di fruizione

Integrando, in parte, il dettato della norma primaria, l'articolo 5 del decreto si sofferma sulla misura e sulle modalità di fruizione dell'aiuto.

Quanto alla misura del beneficio, ricalcando quanto previsto dai commi 46 e 47 della norma primaria, il decreto ricorda che l'agevolazione spetta nella misura del 40 per cento delle spese ammissibili, nel limite massimo di 300.000 euro per ciascun beneficiario.

Quanto alla percentuale del 40 per cento, come accennato, si tratta di un tetto che il nostro legislatore ha scelto di fissare in maniera uniforme per tutte le tipologie di imprese e per la generalità del personale impegnato nella formazione; diversamente, la disciplina del Regolamento di esenzione (il citato GBER), conferisce ai legislatori nazionali la possibilità

costo del convegno, le spese di vitto e alloggio, le spese di trasporto e il costo del dipendente quantificato in ore lavoro, chiariva che fossero “interamente agevolabili soltanto le spese relative al convegno. Al contrario (le restanti voci) rientrando nel concetto di spese per prestazioni di lavoro dipendente di cui all'articolo 62 TUIR (ora articolo 95 *n.d.r.*) possono fruire del beneficio entro il limite del 20% delle relative retribuzioni”.

²⁰ Mentre, infatti, le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto, comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito, per le trasferte fuori del territorio comunale sono previsti tre distinti sistemi di tassazione in ragione del tipo di rimborso, che può essere analitico, forfetario o misto.

²¹ Dunque, entro i limiti di 46,48 euro al giorno, elevate a 77,47 euro per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e trasporto.

²² Si rileva che, nel testo della relazione pubblicato sul sito del MiSE, non vi è più l'errato richiamato letterale ma è stato mantenuto il richiamo ai limiti dell'articolo 51, comma 5, TUIR.

di aumentare, in alcuni casi, l'intensità degli aiuti concessi, in ragione delle dimensioni dell'impresa e/o dei soggetti destinatari delle attività formative.

La relazione illustrativa ha cura di precisare che il massimale di 300.000 euro deve intendersi riferito a un ordinario periodo agevolabile della durata di 12 mesi. Di conseguenza, qualora nel corso del 2018 dovessero specificarsi periodi d'imposta di durata inferiore o superiore a 12 mesi, occorrerà procedere al relativo ragguaglio²³.

Per quanto attiene alle modalità di fruizione, il credito di imposta in oggetto è utilizzabile esclusivamente in **compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del DLGS 9 luglio 1997, n. 241, con esclusione, pertanto, di ogni possibilità di richiesta a rimborso.

Quanto al momento a partire dal quale l'impresa che abbia maturato il diritto al beneficio può iniziare a fruirne, si è già ricordato che ai sensi dell'articolo 5 del decreto interministeriale l'utilizzo in compensazione è consentito a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi ammissibili sono stati sostenuti. Pertanto, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, l'utilizzo in compensazione del credito maturato in relazione agli investimenti effettuati nel 2018 sarà possibile a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Lo stesso articolo 6 subordina, tuttavia, la possibilità di utilizzare il credito in compensazione all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione contabile, sui quali ci soffermeremo nel paragrafo che segue.

L'utilizzo in compensazione del credito non incontra né il limite di 250.000 euro applicabile ai crediti d'imposta agevolativi né il limite generale di compensabilità di imposte e contributi pari a 700.000 euro.

L'utilizzo del credito avviene tramite il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, *“allo scopo di impedire che ciascun soggetto fruisca del credito per un ammontare complessivo superiore a 300 mila euro”*. L'Amministrazione finanziaria dovrà comunicare, a tempo debito, mediante una risoluzione, il **codice tributo** identificativo del credito d'imposta necessario per consentirne l'utilizzo in compensazione mediante il modello F24.

²³ Tale aspetto, peraltro, è stato chiarito dalla recente circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10/E del 16 maggio 2018 in materia di ricerca e sviluppo. In via generale, la circolare tratta delle problematiche operative conseguenti ad eventuali operazioni straordinarie che interessino i beneficiari del credito ricerca e sviluppo. Nello specifico, per quanto a noi interessa, il paragrafo 2 chiarisce che *“deve ritenersi che anche l'importo massimo annuale del beneficio spettante deve essere soggetto alla (...) operazione di ragguaglio al fine di consentire – in linea generale – che il medesimo beneficiario non acceda al credito per un importo eccedente il massimale previsto nell'arco di dodici mesi”*.

9. Obblighi documentali e dichiarativi

Il comma 53 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018 disciplina i requisiti di **certificazione dei costi** ai fini della fruizione del beneficio in esame, anche con riferimento alle imprese non soggette alla revisione legale dei conti. Per queste ultime, le spese sostenute per l'apposita attività di certificazione contabile sono ammesse al credito d'imposta in oggetto entro il limite massimo di 5.000 euro.

Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti che incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli siano richiesti per il rilascio della certificazione di cui al comma 32 si applicano le sanzioni penali richiamate dal comma 54 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018 (sanzioni relative al consulente tecnico nel processo civile).

Ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, il comma 53 della norma primaria richiede che i costi siano certificati dal soggetto incaricato della revisione legale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali. Le imprese non obbligate alla revisione²⁴ devono avvalersi delle prestazioni di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti. A tale riguardo, il comma 2 dell'articolo 5 del decreto chiarisce che, per queste ultime imprese, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione sono riconosciute in aumento del credito d'imposta entro il limite massimo di 5.000 euro. Qualora le spese sostenute siano inferiori a 5.000 euro, l'importo riconosciuto sarà quello effettivamente sostenuto (ad esempio, se il credito d'imposta spettante è di 200.000 euro e le spese sostenute per la certificazione pari a 3.000 euro, l'importo totale del credito spettante ammonta a 203.000 euro).

Resta fermo il massimale di 300.000 euro; pertanto, come opportunamente chiarito anche dalla relazione illustrativa al decreto, nel caso in cui il beneficio calcolato sulla base delle spese ammissibili raggiunga già il limite di 300.000 euro, nessuna maggiorazione sarà riconosciuta, fermo restando l'obbligo di certificazione.

Secondo quanto previsto dal comma 50 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018, così come specificato dall'art.6, comma 4, del decreto, l'indicazione in dichiarazione ha mera natura informativa e non costitutiva del diritto al credito. A tale riguardo, merita ricordare quanto già chiarito con la circolare n. 13/E del 27 aprile 2017 dell'Agenzia delle entrate, in materia di ricerca e sviluppo: da tale adempimento *“non dipende né il momento in cui sorge il diritto al credito d'imposta né quello a partire dal quale è possibile la sua fruizione, stante l'automaticità del riconoscimento del credito stesso a seguito dell'effettuazione delle spese agevolate”*.

²⁴ Si intendono 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 elencate all'articolo 2477, comma 3 del codice civile.

L'Agenzia, nel medesimo documento di prassi specifica, inoltre, che, sebbene l'inosservanza dell'adempimento non pregiudichi il diritto spettante, al fine di non vanificare la prescrizione normativa, è comunque necessaria una dichiarazione integrativa da parte dell'impresa beneficiaria.

L'omessa indicazione del credito di imposta costituisce una violazione di natura meramente formale a cui si rende applicabile la sanzione prevista per le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni ex articolo 8, comma 1, del DLGS n. 471/1997, con possibilità di avvalersi, ai fini sanzionatori, del ravvedimento operoso, ai sensi dell'articolo 13 del DLGS n. 472/1997.

Inoltre, qualora il credito sia utilizzato in misura maggiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti, si applica, salve disposizioni speciali, la sanzione pari al 30 per cento del credito utilizzato, ai sensi dell'articolo 13, comma 4 del DLGS n. 471/1997.

Diverso il caso in cui il contribuente utilizzi un credito "inesistente", un credito cioè che, ai sensi del comma 5 dell'articolo 13 poc'anzi menzionato, manchi, in tutto o in parte, del presupposto costitutivo e la cui inesistenza sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973 e all'articolo 54-bis del DPR n. 633/1972. In questo caso è applicata la sanzione dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti stessi.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito assoggettabile ad IRES e IRPEF né della base imponibile IRAP (articolo 1, comma 50 della norma primaria) e non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibili (articolo 61 del TUIR) e ai fini della determinazione dei proventi deducibili (articolo 109, comma 5 del TUIR).

Come visto, il comma 4 dell'articolo 5 del decreto specifica che l'utilizzo in compensazione del credito è ammesso a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese ammissibili; tuttavia, il legislatore subordina tale utilizzo all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti sia dalla norma primaria che dal decreto.

In altre parole, la fruizione del credito non potrà avvenire prima dell'ottenimento della certificazione contabile. Da ciò ne consegue l'ulteriore specificazione del comma 4, per cui, *"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 si considerano sostenute nello stesso periodo agevolabile"*. Come già precisato nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 13/E del 2017, in materia di spese per attività di certificazione relative al credito ricerca e sviluppo, è probabile che le spese di certificazione siano sostenute nell'anno successivo rispetto a quello in cui sono stati effettuati gli investimenti ammissibili all'agevolazione.

Di conseguenza, stando alle regole di competenza contabile, tali spese sarebbero imputabili al periodo in cui tale certificazione viene rilasciata e, quindi, al periodo successivo a quello agevolabile. Tuttavia, bisogna considerare, da un lato, che la certificazione è necessaria per poter fruire dell'agevolazione e, dall'altro, che il contributo per le spese di certificazione, attribuito come credito d'imposta, concorre alla determinazione dell'ammontare massimo del beneficio riconosciuto. Alla luce di tali considerazioni, prima la circolare n. 13/E menzionata e poi il decreto in commento, hanno ritenuto opportuno far rientrare tali spese nello stesso periodo agevolabile delle spese per attività di formazione.

L'articolo 6 del decreto dà attuazione al comma 53 e prescrive, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, la certificazione contabile, che dovrà attestare l'**effettivo sostenimento delle spese** ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile.

La relazione illustrativa precisa che, *“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 d'esercizio”*.

Ad ogni modo, il revisore legale dei conti o la società di revisione legale dei conti, nell'assunzione dell'incarico, osservano i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'articolo 10 del DLGS n. 39/2010 e, in attesa dell'emanazione, ai sensi del codice etico dell'IFAC (*International Federation of Accountants*).

Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista che incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti richiesti per il rilascio della certificazione, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 64 del codice di procedura civile²⁵.

Il comma 53 della disciplina istitutiva specifica che la certificazione deve essere allegata al bilancio (passaggio poi non ribadito nel decreto). Si ricorda, su questo tema, che l'Agenzia delle entrate ha avuto modo in altre occasioni di chiarire (cfr. paragrafo 7 della circolare n. 5/E/2016 e paragrafo 4.9.3 della circolare n. 13/E/2017) che l'allegazione al bilancio non va intesa nel senso che i soggetti tenuti alla redazione devono materialmente allegare la certificazione al bilancio d'esercizio, bensì è sufficiente conservare ed esibire tale certificazione unitamente al bilancio, ai fini di successivi controlli.

Oltre l'obbligo concernente l'apposita certificazione della documentazione contabile, le imprese beneficiarie sono tenute ad ulteriori obblighi documentali. In particolare, il decreto, al comma 3 dell'articolo 6, richiede,

²⁵ Articolo 64 c.p.c.: *“Si applicano al consulente tecnico le disposizioni del codice penale relative ai periti. In ogni caso, il consulente tecnico che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti, è punito con l'arresto fino a un anno o con l'ammenda fino a 10.329 euro. Si applica l'articolo 35 del Codice penale. In ogni caso è dovuto il risarcimento dei danni causati alle parti”*.

ai fini dei controlli, che le imprese beneficiarie del credito conservino una **relazione** che illustri le **modalità organizzative** e i **contenuti** delle attività di formazione svolte. Non sono previsti requisiti formali per la compilazione della relazione.

Nel caso in cui le attività siano organizzate internamente all'impresa, la relazione deve essere predisposta a cura del dipendente preposto alle attività di formazione in veste di docente o tutor o dal responsabile aziendale delle attività di formazione. Diversamente, qualora la formazione sia commissionata a soggetti esterni all'impresa, la relazione sarà redatta e rilasciata all'impresa da parte del soggetto formatore esterno.

Oltre a tale relazione, l'impresa è tenuta a conservare tutta la documentazione contabile e amministrativa idonea a dimostrare l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle attività di formazione svolte e la corretta quantificazione del credito spettante; tale documentazione deve essere idonea a dimostrare il rispetto dei limiti e delle condizioni posti dal GBER.

Il decreto richiede, inoltre, al fine della verifica dei costi agevolabili, la conservazione dei registri nominativi (fogli di presenza) attestanti lo svolgimento delle attività formative, firmati congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno.

Il comma 4 dell'articolo 6 specifica che in dichiarazione andranno indicati i dati relativi al numero di ore e dei lavoratori che prendono parte alla formazione relativamente al periodo d'imposta di sostenimento delle spese ammissibili e in quello dei periodi successivi, fino a quando se ne conclude l'utilizzo. L'Agenzia delle entrate provvederà alla comunicazione del nuovo modello da utilizzare e a fornire le istruzioni di compilazione dell'apposito quadro.

10. Controlli

L'articolo 7 del decreto interministeriale disciplina la fase del controllo della corretta fruizione del credito in parola, affidato alla competenza dell'Agenzia delle entrate.

Nello specifico, la disposizione prevede che gli uffici dell'Agenzia delle entrate, nell'ambito dell'ordinaria attività di accertamento, verifichino la sussistenza delle condizioni soggettive di accesso al beneficio, il rispetto dei vincoli comunitari, la ammissibilità delle attività formative, l'effettività delle spese sostenute e ogni altro elemento rilevante per la corretta applicazione dell'incentivo.

Data la natura automatica dell'incentivo, la valutazione dei requisiti formali e sostanziali di accesso al beneficio e della corretta determinazione del credito spettante saranno effettuate solo *ex-post*, dopo che l'impresa avrà

sostenuto le spese e fruito del credito di imposta attraverso il suo utilizzo in compensazione.

L'Agenzia delle entrate, per l'effettuazione dei controlli e l'eventuale conseguente disconoscimento del credito d'imposta, ha a disposizione termini di decadenza relativamente ampi. Nello specifico, ai sensi dell'articolo 27, comma 16 del DL n. 185/2005, l'atto di recupero di un credito d'imposta indebitamente utilizzato deve essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. Di conseguenza, se l'utilizzo del credito in compensazione avviene nel 2019, il termine entro cui l'Agenzia potrebbe effettuare i controlli scade il 31 dicembre 2027.

Nel caso in cui si accerti l'indebita fruizione dell'incentivo, per il mancato rispetto delle condizioni o a causa della inammissibilità delle spese, l'Agenzia provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni (in aggiunta alle eventuali responsabilità di ordine penale, civile o amministrativo, in capo alla società beneficiaria).

Lo stesso articolo 7 del decreto stabilisce, poi, al comma 3, che *“qualora, nell'ambito delle attività di verifica e 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”*. Si tratta di una forma di collaborazione già positivamente sperimentata, che ricalca, infatti, quanto già previsto per il credito di imposta ricerca e sviluppo (e, anche se in forma parzialmente diversa, anche per il c.d. “iper-ammortamento, ove è possibile per lo stesso contribuente rivolgersi direttamente al MiSE per quesiti di natura tecnica).

11. Cumulo

Il credito d'imposta formazione 4.0 è un aiuto di Stato e, come noto, sottoposto a precisi limiti di cumulo nel caso di fruizione congiunta con altre misure agevolative, qualificate come aiuti di Stato.

Merita ricordare che, in base alle regole ordinarie, non si prevedono limitazioni di cumulo tra un aiuto di Stato e una misura generale, sempre che quest'ultima non contenga espressi divieti in tal senso, anche nel caso in cui entrambi abbiano ad oggetto gli stessi costi. In questo caso sarà comunque necessario verificare se la misura generale che potenzialmente si vuole cumulare con il credito formazione non preveda divieti in tal senso. In ogni caso, nell'ipotesi di cumulo, i vantaggi derivanti dall'applicazione congiunta delle misure non potranno comunque superare il tetto massimo rappresentato dal costo sostenuto²⁶. Nel caso, invece, di

²⁶ Il criterio era stato ritenuto valido dall'Agenzia delle entrate proprio in relazione alla disciplina agevolativa introdotta, per il triennio 2007-2009, dall'articolo 1, comma 280 e successivi della Legge n. 296 del 2006, il

fruizione congiunta di due o più aiuti di Stato, i criteri di cumulo interessano solo gli stessi costi ammissibili, le stesse spese rendicontate o rendicontabili. Ricordiamo, come già evidenziato precedentemente, che, nel caso del credito d'imposta formazione, per "costo ammissibile", si assume quanto chiarito nel decreto 4 maggio 2018 all'articolo 4, ossia la "retribuzione al lordo di 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".

In altri termini, quindi, un'impresa può fruire contemporaneamente del credito d'imposta per la formazione 4.0 e di un aiuto per l'acquisto di un macchinario (es. credito d'imposta Sud, che si calcola come percentuale del costo del bene strumentale acquistato) o aiuti connessi alla partecipazioni di fiere (calcolato, ad esempio, come percentuale del costo di locazione, installazione e gestione dello stand), poiché si tratta di costi ammissibili diversi.

Più complessa, invece, l'analisi e il conseguente calcolo del cumulo tra il credito d'imposta in oggetto e altre misure che intervengono sui medesimi costi, qualificate come aiuti di Stato.

Le disposizioni contenute all'interno della norma riportano, correttamente, quanto consentito dalle norme comunitarie in materia di aiuti, ossia che *"il credito (...) è cumulabile con altre misure di aiuto aventi ad oggetto le stesse spese ammissibili, nel rispetto delle intensità massime di aiuto previste dal Regolamento (UE) n. 651/2014"*.

Merita osservare come la citata disposizione contenuta nel GBER possa generare equivoci. Nel caso del regime in commento, infatti, l'intensità massima concedibile è pari al 40% delle spese ammissibili, mentre il GBER, per gli aiuti alla formazione, consente un'intensità pari al 50% (elevata in determinate ipotesi, come precedentemente ricordato). E' questo il caso, quindi, in cui il legislatore nazionale ha inteso essere più restrittivo rispetto a quanto consentito dalla normativa comunitaria in materia di aiuti, e la disposizione contenuta nella disciplina istitutiva, precedentemente ricordata, non chiarisce se il cumulo sia consentito fino all'intensità prevista dal legislatore nazionale (nel caso in commento, il 40%) o fino a quella prevista dal GBER (quindi il 50%).

credito d'imposta per le attività di ricerca industriale. In particolare, nella Circolare n. 46/E del 2008, muovendo dalla natura di misura generale dell'incentivo, veniva precisato: *"Il credito d'imposta è quindi cumulabile con altri contributi pubblici e agevolazioni salvo che le norme disciplinanti le altre misure a favore della ricerca, alla stregua di valutazioni che rientrano nella competenza degli enti eroganti, non dispongano diversamente"*. Inoltre, veniva anche precisato che *"[...] l'aliquota del credito d'imposta va applicata sul costo sostenuto, intendendosi per tale quello determinato ai sensi dell'articolo 4 del decreto ricerca al lordo del costo coperto da altri contributi pubblici o agevolazioni. In ogni caso, l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore al predetto costo sostenuto"*.

Benchè si supponga che il limite consentito resti quello stabilito dalla disciplina istitutiva, sarebbe auspicabile una conferma dalle autorità competenti.

Riteniamo utile analizzare la possibile combinazione del credito in commento con un aiuto in *de minimis* e uno concesso in regime di esenzione da notifica.

Nel primo caso – cumulo tra credito di imposta e aiuto *de minimis*, la cui disciplina non contiene espressi divieti di cumulo - si dovrà, preliminarmente, calcolare l'entità dell'agevolazione in *de minimis* ricevuta dall'impresa sugli stessi costi ammissibili, per singolo dipendente. Una volta quantificato tale importo, sarà necessario verificare l'esistenza di un ulteriore margine "agevolabile" fino a raggiungere il 40% dei costi salariali del singolo dipendente a valere sul credito d'imposta in esame (ossia l'intensità massima concedibile). In questo caso si dovrà tener presente che due regimi diversi possono comportare spese ammissibili non totalmente coincidenti.

Nel caso di cumulo tra il credito d'imposta formazione e un altro aiuto di Stato concesso in esenzione da notifica, il criterio di determinazione resta sempre quello stabilito all'articolo 8 del Decreto 4 maggio 2018: "*il credito (...) è cumulabile con altre misure di aiuto aventi ad oggetto le stesse spese ammissibili, nel rispetto delle intensità massime di aiuto previste dal Regolamento (UE) n. 651/2014*". Resta, anche in questo caso, valida la necessità di verificare se l'agevolazione che si vuole cumulare con il credito d'imposta non contenga espressi divieti di cumulo con altri aiuti di Stato.

In questo caso il problema più delicato si pone in relazione alla possibilità di combinare aiuti aventi finalità diverse, ma riferiti a costi ammissibili in parte coincidenti. E' il caso, ad esempio, della possibile combinazione del credito d'imposta in commento e aiuti all'assunzione (che possono essere concessi in esenzione, ossia sub GBER) calcolati sulla base dei costi salariali del dipendente assunto, in tutto o in parte coincidenti con i costi ammissibili del credito d'imposta formazione. Nel caso di calcolo del cumulo, questi costi saranno computati in misura diversa dalle varie agevolazioni e l'aiuto sarà calcolato su percentuali differenti; nel caso di ciascun aiuto, ai fini dell'applicazione delle regole sul cumulo, si dovrà tener conto degli aiuti eventualmente concessi in precedenza su un'altra misura e ridurre proporzionalmente la spesa ammissibile e l'importo dell'aiuto.

12. Il registro nazionale Aiuti di Stato

Il comma 52 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2018, chiarisce che "*Agli adempimenti europei provvede il Ministero dello Sviluppo Economico*". La disposizione lascerebbe supporre che per "adempimenti europei" s'intendano gli obblighi di pubblicazione, informazione e relazioni

in capo allo Stato membro che concede l'aiuto, come stabilito dagli articoli 9 e 11 del GBER.

Gli adempimenti richiesti sono stati regolarmente assolti dal Ministero indicato il 23 maggio 2018 e le informazioni pubblicate all'interno del sito della Commissione europea, Direzione Generale Competition, come precedentemente chiarito.

Non è tuttavia chiaro, e sarebbe pertanto auspicabile una precisazione in tal senso, a chi spetti l'obbligo di registrazione degli aiuti individuali, intesi come gli aiuti concessi ai singoli beneficiari accordati sulla base del regime in commento, all'interno del Registro Nazionale degli aiuti di Stato.

Merita ricordare, infatti, che da agosto 2017 tutti gli aiuti di Stato concessi devono essere registrati e pubblicati all'interno del predetto Registro, consultabile al seguente indirizzo web: www.rna.gov.it.

L'articolo 10 del Decreto 31 maggio 2017, n. 115, che disciplina il funzionamento del Registro Nazionale aiuti di Stato, chiarisce le modalità di registrazione degli aiuti "non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione", ossia gli aiuti cd. "automatici", come il credito d'imposta in commento.

Ai sensi del comma 1 del citato articolo "gli aiuti individuali non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati si intendono concessi e sono registrati nel Registro nazionale aiuti nell'esercizio finanziario successivo a quello della fruizione da parte del soggetto beneficiario. Gli aiuti fiscali aventi medesime caratteristiche si intendono concessi e sono registrati nel Registro nazionale aiuti, ai fini del presente decreto, nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono dichiarati". In applicazione di quanto riportato, quindi, la registrazione di ogni singolo aiuto concesso avverrà a decorrere dal 2020.

Al secondo comma, il Decreto chiarisce che "Agli adempimenti di cui al comma 1 provvedono l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, l'ente previdenziale o assistenziale di pertinenza, ovvero gli altri soggetti competenti preposti alla fase di fruizione degli aiuti di cui al medesimo comma 1. Il presente articolo si applica a tutti gli aiuti individuali di cui al comma 1 i cui presupposti per la fruizione si verificano a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente regolamento e, relativamente agli aiuti fiscali, a quelli i cui presupposti per la fruizione si verificano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.". Sembrerebbe, pertanto, che l'obbligo di registrazione sia in capo all'Agenzia delle Entrate, ma, come precedentemente detto, la norma istitutiva del credito d'imposta non dà certezze in tal senso.

13. Monitoraggio

La norma prevede, analogamente a quanto previsto per altri incentivi automatici, quali il - più volte citato - credito di imposta ricerca e sviluppo, che il Ministero delle Finanze effettui un monitoraggio delle fruizioni, sulla base di quanto previsto dall'art. 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Sulla base di questa previsione, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, allorché riscontri che l'attuazione di determinate leggi rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, assume tempestivamente le necessarie iniziative al fine di assicurare il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione.