



Michele PARTIPILO
*Dottore Commercialista
Revisore Contabile*

CIRCOLARE 20/2022

CREDITO D'IMPOSTA FORMAZIONE 4.0

La legge di Bilancio 2021 ha prorogato di 2 anni (2021 e 2022) la possibilità per le imprese di usufruire del **credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie 4.0**. Anche quest'anno, dunque, le aziende potranno godere dell'agevolazione per **percorsi formativi che puntano all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese previsto dal Piano Nazionale Impresa 4.0**. Il credito fiscale viene utilizzato a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento delle spese, esclusivamente in compensazione presentando il modello F24. La percentuale del bonus sulle spese di formazione è calcolata in percentuale e con limiti diversi a seconda della dimensione di impresa, in base ai criteri definiti dall'Allegato 1 al Regolamento (UE) 651/2014[1], come riassunto nello schema seguente, dopo il D.L. 17/05/2022 N°50 conv. nella legge 15/07/2022 N°91:

- DIMENSIONE D'IMPRESA

	UNITA' LAVORATIVE ANNO	FATTURATO O BILANCIO
MICRO IMPRESA	< 10 ULA	FATTURATO < = € 2 MILIONI O BILANCIO < = € 2 MILIONI
PICCOLA IMPRESA	< 50 ULA	FATTURATO < = € 10 MILIONI O BILANCIO < = € 10 MILIONI
MEDIA IMPRESA	< 250 ULA	FATTURATO < = € 50 MILIONI O BILANCIO < = € 43 MILIONI
GRANDE IMPRESA	≥ 250 ULA	FATTURATO OLTRE € 50 MILIONI O BILANCIO OLTRE € 43 MILIONI

- CREDITO D'IMPOSTA SPETTANTE:

	CREDITO D'IMPOSTA ORDINARIO	CREDITO D'IMPOSTA POTENZIATO	CREDITO D'IMPOSTA LAVORATORI SVANTAGGIATI	MASSIMALE ANNUALE DEL CREDITO
MICRO IMPRESA	40%	70%	60%	€ 300.000
PICCOLA IMPRESA	40%	70%	60%	€ 300.000
MEDIA IMPRESA	35%	50%	60%	€ 250.000
GRANDE IMPRESA	30%	30%	60%	€ 250.000

TECNOLOGIE AMMISSIBILI CREDITO D'IMPOSTA FORMAZIONE 4.0

- 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

Sono ammissibili le spese del personale dipendente ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali di cui all'Allegato A, e precisamente provenienti dai settori:

- **VENDITA E MARKETING**
- **INFORMATION TECHNOLOGY**
- **PRODUZIONE**

Il credito non può essere fruito per la formazione già ordinariamente organizzata dall'impresa per adeguarsi ad obblighi di legge (es. salute e sicurezza sul luogo di lavoro, protezione dell'ambiente).

Il credito spetta se l'attività risulta inserita in contratti collettivi aziendali o territoriali depositati presso le direzioni del lavoro territoriali.

Nella generalità dei casi lo svolgimento delle attività formative volte ad accrescere le "competenze 4.0" nelle richiamate tecnologie non può che essere collegato strettamente agli investimenti effettuati (o in corso di realizzazione) nei beni strumentali materiali e immateriali funzionali ai processi di trasformazione tecnologica e digitalizzazione delle aziende. L'applicazione del credito d'imposta per gli investimenti in formazione del personale è comunque **indipendente dall'applicazione delle agevolazioni a titolo di iper ammortamento per gli investimenti in beni**

strumentali e può, dunque, essere fruita anche da quelle imprese che non abbiano effettuato ancora o non abbiano in programma di effettuare investimenti in tali immobilizzazioni tecniche. Possono accedere all'aiuto le imprese costituite in **qualsiasi forma giuridica e senza limitazione settoriale**, comprese quelle attive nella produzione primaria, indipendentemente dalle dimensioni, dal regime contabile e dalle modalità di determinazione fiscale del reddito. Sono inoltre ammessi gli enti non commerciali esercitanti attività commerciali, per la formazione dei dipendenti impiegati promiscuamente in queste ultime.

Per potere accedere al beneficio le imprese devono però avere le seguenti caratteristiche:

- 1) **non rientrare nella categoria delle "imprese in difficoltà"**, così come definite dall'articolo 2, punto 18), del Regolamento (UE) n. 651/2014 e non è in stato di liquidazione;
- 2) **non essere destinatarie di sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231;
- 3) **risultare in regola con le normative sulla sicurezza** nei luoghi di lavoro e con gli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori.

SPESE AMMISSIBILI

Il decreto individua le spese ammissibili nei **costi aziendali relativi al personale** titolare di un rapporto di lavoro subordinato (incluso il contratto di apprendistato) **impegnato in formazione per le ore o giornate effettive**. Tale costo è costituito dalla retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei TFR, mensilità aggiuntive, ferie e permessi maturata durante il tempo dedicato alla formazione, e delle eventuali indennità di trasferta. **Se l'impresa utilizza come docente personale interno**, la spesa ammissibile è calcolata con lo stesso metodo, con un limite massimo pari al 30% della retribuzione annuale.

La legge di bilancio 2021 ha inoltre inserito fra le spese ammissibili per il credito d'imposta, **i costi previsti dall'articolo 31, paragrafo 3, del già citato Regolamento (UE) n. 651/2014, ovvero:**

1. le spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione;
2. i costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione direttamente connessi al progetto di formazione, quali le spese di viaggio, i materiali e le forniture con attinenza diretta al progetto, l'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione. Sono escluse le spese di alloggio, ad eccezione delle spese di alloggio minime necessarie per i partecipanti che sono lavoratori con disabilità;
3. i costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione;
4. le spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e le spese generali indirette (spese amministrative, locazione, spese generali) per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione. Non sono al momento pervenute ulteriori indicazioni su quali siano i requisiti e/o le modalità richieste per inserire le suddette voci di costo nel calcolo del beneficio fiscale.

CREDITO D'IMPOSTA ORDINARIO

Per i progetti di formazione erogati da soggetti interni all'azienda oppure da soggetti esterni non rientranti fra quelli elencati nel comma 1 dell'art. 22 D.L. n. 50/2022, le aliquote del credito d'imposta sono:

- 40 % per le micro e piccole imprese (credito massimo annuo € 300.000);
- 35 % per le medie imprese (credito massimo annuo € 250.000);
- 30% per le grandi imprese (credito massimo annuo € 250.000).

CREDITO D'IMPOSTA POTENZIATO

Nel caso in cui le attività di formazione siano erogate da soggetti esterni, il Decreto Aiuti (art. 22 D.L. n. 50/2022 comma 1) ha potenziato le aliquote del credito d'imposta, portandole al 70 % (nel limite massimo annuale di 300.000 euro) per le piccole imprese e al 50 % (nel limite massimo annuale di 250.000 euro) per le medie imprese, qualora le attività formative vengano commissionate a:

- Soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o Provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa;
- Università, pubbliche o private o a strutture a esse collegate;
- Soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il regolamento CE 68/01 della Commissione del 12 gennaio 2001;
- Soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma Uni En ISO 9001:2000 settore EA 37;
- Istituti Tecnici Superiori (ITS);
- Centri di competenza ad alta specializzazione di cui all'articolo 1, comma 115, della legge di Bilancio 2017 (legge n. 232/2016);
- European Digital Innovation Hubs, selezionati a valle della gara ristretta europea di cui alla decisione della Commissione europea c/2021/7911 e definiti dall'articolo 16 del Regolamento (UE) 2021/694.

CREDITO D'IMPOSTA LAVORATORI SVANTAGGIATI

La misura del credito d'imposta è comunque aumentata per tutte le imprese, fermi restando i limiti massimi annuali, al 60% nel caso in cui i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati, come definite dal decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 17 ottobre 2017.

Ai fini del credito d'imposta formazione 4.0, i lavoratori svantaggiati sono quelli che soddisfano una o più di queste caratteristiche:

[...]

b) avere un'età compresa tra i 15 e i 24 anni

- c) non possedere un diploma di scuola media superiore o professionale (livello ISCED 3)
- d) avere superato i 50 anni di età
- e) essere un adulto che vive solo con una o più persone a carico
- f) essere occupato/a in professioni o settori caratterizzati ad alto tasso di disparità ed appartenere al genere sottorappresentato.

[...]

MODALITÀ DI SVOLGIMENTO DELLE ATTIVITÀ FORMATIVE: AMMISSIBILITÀ DELLA FORMAZIONE “ON LINE” O “E-LEARNING” E REQUISITI PER I CONTROLLI.

Molte richieste di chiarimento hanno riguardato la possibilità di riconoscere l'applicabilità del beneficio anche nel caso in cui le attività formative siano organizzate e svolte (in tutto o in parte) in modalità “elearning” e cioè in modalità diversa rispetto alla tradizionale modalità c.d. “frontale” o “in aula”. Al riguardo, si osserva che la disciplina agevolativa non pone sul punto espresse limitazioni e che, pertanto, devono considerarsi in via di principio ammissibili anche le attività svolte attraverso corsi e lezioni “on line”. Tuttavia, tale modalità di svolgimento delle attività formative pone particolari problemi applicativi e conseguenti oneri da rispettare per l'impresa ai fini del soddisfacimento del requisito generale riguardante il controllo dell'effettiva partecipazione (presenza) del personale dipendente alle attività medesime. Agli effetti della concessione dell'agevolazione, in particolare, si ritiene che la possibilità di utilizzo dei corsi “e-learning” e “streaming” imponga alle imprese l'onere di adottare strumenti di controllo idonei ad assicurare, con un sufficiente grado di certezza, l'effettiva e continua partecipazione del personale impegnato nelle attività formative.

COME FUNZIONA IL CREDITO D'IMPOSTA

Il decreto impone che la documentazione contabile attestante le spese ammissibili sia certificata dal **soggetto incaricato della revisione legale dei conti**. Nel caso in cui l'impresa non sia obbligata per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione deve essere rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione iscritti nella sezione A del registro di cui al decreto legislativo 39/2010. Solo in questo caso, l'azienda può recuperare il costo della certificazione, fino ad un massimo di 5.000€. Dal punto di vista documentale, ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie sono tenute a conservare una relazione che illustri le modalità organizzative e i contenuti delle attività di formazione svolte, oltre a tutta la documentazione contabile e amministrativa idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio. A questo specifico riguardo si sottolinea che dovranno essere conservati anche i registri nominativi di svolgimento delle attività formative sottoscritti congiuntamente dal personale discente e docente o dal soggetto formatore esterno all'impresa. Al termine delle attività formative il legale rappresentante è tenuto inoltre a rilasciare al lavoratore l'attestazione della partecipazione, che dia evidenza dell'apprendimento o del consolidamento delle conoscenze e delle “competenze 4.0” e indichi l'ambito aziendale di applicazione delle conoscenze acquisite. Il beneficio è cumulabile con altre

misure d'aiuto per le medesime spese ammissibili, nel rispetto dei limiti posti dal Reg. UE 651/2014. A partire dal 2020, è previsto che le imprese che si avvalgono del credito d'imposta effettuino una comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico. Tuttavia, tale comunicazione non costituisce condizione preventiva di accesso ai benefici e neanche, in caso di eventuale mancato invio, causa di diniego del diritto alle agevolazioni spettanti. Ad oggi inoltre non sono pervenute indicazioni sulle modalità di invio della comunicazione.

IL CREDITO PER FORMAZIONE 4.0 COMPENSABILE CON L'F24

L'Agenzia delle Entrate ha realizzato il codice tributo 6897 tramite la risoluzione emessa il 17 gennaio del 2019 (numero 6/E), la cui dicitura completa è: "credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano Nazionale Industria 4.0 – art. 1, commi da 46 a 56, della legge n. 205/2017 e art. 1, commi da 78 a 81, della legge n. 145/2018". Scopo dell'istituzione di questo codice è di permettere alle aziende interessate di adoperarlo in compensazione con il modello F24. Nella compilazione del modello F24, il codice tributo è esposto nella "Sezione Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati" ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Il credito d'imposta dovrà essere indicato nel quadro RU del modello Redditi relativo all'anno di sostenimento delle spese relative alla formazione, e dei successivi, fino ad esaurimento del credito fiscale. Andranno inseriti anche i dati relativi al numero di ore e dei lavoratori che prendono parte alla formazione.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile dell'IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

CUMULO

Non si pongono problemi di cumulo del credito d'imposta con altri incentivi alla formazione e l'impresa può sommare i benefici derivanti dall'applicazione dei diversi incentivi senza che le relative misure interferiscano tra di loro e ciò, si precisa, anche nel caso in cui i due aiuti riguardino il medesimo progetto o iniziativa. Gli aiuti con costi ammissibili identificabili possono essere cumulati con altri aiuti che abbiano ad oggetto, in tutto o in parte, gli stessi costi ammissibili, unicamente a condizione che tale cumulo non determini il superamento dell'intensità di aiuto o dell'importo di aiuto più elevati applicabili in base al regolamento (UE) n. 651/2014. Analoghe regole, si precisa, si rendono applicabili anche nel caso di concorso con incentivi disciplinati dal regolamento (UE) n. 1407/2013 concernente il c.d. regime "de minimis".

In applicazione di tali regole generali, deve ritenersi, ad esempio, **che il credito d'imposta in esame sia cumulabile senza limitazioni con i contributi ricevuti dall'impresa per i Piani formativi finanziati dai Fondi interprofessionali** che escludono dai costi ammissibili i costi del personale discendente partecipante alle attività di formazione: in tal caso, infatti, si tratterebbe di due aiuti aventi la medesima finalità e riguardanti lo stesso progetto, ma aventi a oggetto costi ammissibili diversi. Nel caso in cui invece l'aiuto alla formazione concorrente con il credito d'imposta in esame abbia a oggetto anche i costi del personale impegnato nelle attività di formazione, l'impresa dovrà

verificare che il cumulo dei due incentivi non superi l'intensità massima prevista dallo stesso regolamento per gli aiuti alla formazione (50 per cento di tutti i costi ammissibili nella generalità dei casi). Si ricorda che, qualora il credito d'imposta "formazione 4.0" interessi personale dipendente in relazione al quale l'impresa beneficia anche di altri aiuti concessi per finalità diverse - come, ad esempio, nel caso di un aiuto concesso per l'assunzione di un lavoratore svantaggiato che sia impegnato anche nelle attività di "formazione 4.0" -, il calcolo del beneficio spettante deve essere effettuato assumendo la retribuzione lorda maturata in relazione alle ore o alle giornate di formazione, al netto della quota di retribuzione coperta dall'aiuto all'assunzione.

**L'elaborazione dei testi, ancorché curata con scrupolosa attenzione, non impegna alcuna responsabilità*

Allegato A) LEGGE N. 205 2017

Allegato A (articolo 1, comma 48) (Credito d'imposta per le spese di formazione 4.0 - Ambiti)

a) Vendita e marketing:

I. Acquisti II. Commercio al dettaglio III. Commercio all'ingrosso IV. Gestione del magazzino V. Servizi ai consumatori VI. Stoccaggio VII. Tecniche di dimostrazione VIII. Marketing IX. Ricerca di mercato

b) Informatica

I. Analisi di sistemi informatici II. Elaborazione elettronica dei dati III. Formazione degli amministratori di rete IV. Linguaggi di programmazione V. Progettazione di sistemi informatici VI. Programmazione informatica VII. Sistemi operativi VIII. Software per lo sviluppo e la gestione di beni strumentali oggetto dell'allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 IX. Software oggetto dell'allegato B alla legge 11 dicembre 2016, n. 232

c) Tecniche e tecnologie di produzione

I. Fabbricazione di armi da fuoco II. Fabbricazione di utensili e stampi III. Fusione dei metalli e costruzione di stampi IV. Idraulica V. Ingegneria meccanica VI. Ingegneria metallurgica VII. Lavorazione della lamiera VIII. Meccanica di precisione IX. Lavorazione a macchina dei metalli X. Saldatura XI. Siderurgia XII. Climatizzazione XIII. Distribuzione del gas XIV. Energia nucleare, idraulica e termica XV. Ingegneria climatica XVI. Ingegneria elettrica XVII. Installazione e manutenzione di linee elettriche XVIII. Installazioni elettriche XIX. Produzione di energia elettrica XX. Riparazione di apparecchi elettrici XXI. Elettronica delle telecomunicazioni XXII. Ingegneria del controllo XXIII. Ingegneria elettronica XXIV. Installazione di apparecchiature di comunicazione XXV. Manutenzione di apparecchiature di comunicazione XXVI. Manutenzione di apparecchiature elettroniche XXVII. Robotica XXVIII. Sistemi di comunicazione XXIX. Tecnologie delle telecomunicazioni XXX. Tecnologie di elaborazione dati XXXI. Biotecnologie XXXII. Conduzione di impianti e macchinari di trasformazione XXXIII. Ingegneria chimica XXXIV. Ingegneria chimica dei processi XXXV. Processi petroliferi, gas e petrolchimici XXXVI. Tecniche di chimica dei processi XXXVII. Tecniche di laboratorio (chimico) XXXVIII. Tecnologie biochimiche XXXIX. Cantieristica navale XL. Manutenzione e riparazione imbarcazioni XLI. Ingegneria automobilistica XLII. Ingegneria motociclistica XLIII. Manutenzione e riparazione di veicoli XLIV. Progettazione di aeromobili XLV. Manutenzione di aeromobili XLVI. Agricoltura di precisione XLVII. Lavorazione degli alimenti XLVIII. Conservazione degli alimenti XLIX. Produzione bevande L. Lavorazione del tabacco LI. Scienza e tecnologie alimentari LII. Confezione di calzature LIII. Filatura LIV. Lavorazione del cuoio e delle pelli LV. Preparazione e filatura della lana LVI. Produzione di capi di abbigliamento LVII. Produzione di cuoio e pellami LVIII. Sartoria LIX. Selleria LX. Tessitura industriale LXI. Ceramica industriale LXII. Ebanisteria LXIII. Fabbricazione di mobili LXIV. Falegnameria (non edile) LXV. Lavorazione della gomma LXVI. Lavorazione e curvatura del legno LXVII. Lavorazione industriale del vetro LXVIII. Produzione della plastica LXIX. Produzione e lavorazione della carta LXX. Produzione industriale di diamanti LXXI. Tecnologie del legno da costruzione LXXII. Estrazione di carbone LXXIII. Estrazione di gas e petrolio LXXIV. Estrazione di materie grezze LXXV. Ingegneria geotecnica LXXVI. Ingegneria mineraria LXXVII. Cartografia/agrimensura e rilievi LXXVIII. Progettazione delle strutture architettoniche LXXIX. Progettazione e pianificazione urbana LXXX. Progettazione edilizia LXXXI. Costruzione di ponti LXXXII. Costruzione di strade LXXXIII. Edilizia LXXXIV. Impianti idraulici, riscaldamento e ventilazione LXXXV. Ingegneria civile LXXXVI. Ingegneria edile LXXXVII. Ingegneria portuale LXXXVIII. Tecnologie edili ed ingegneristiche (Building Information Modeling)