

# Il Piano Industria 4.0 incentiva la formazione in azienda

di Amedeo Sacrestano (\*)

Al via un nuovo bonus fiscale, a favore delle imprese, per incentivare l'introduzione o il rafforzamento di competenze nelle aree tipiche d'intervento del **Piano Industria 4.0**, varato dal Governo italiano per cogliere le opportunità della c.d. Quarta rivoluzione industriale, quella che prevede l'utilizzo di macchine intelligenti, interconnesse e collegate ad internet. Il Piano Industria 4.0 interviene in tutti gli aspetti del ciclo di vita delle imprese che vogliono acquisire competitività, offrendo un supporto negli investimenti, nella digitalizzazione dei processi produttivi, nella valorizzazione della produttività dei lavoratori, nella formazione di competenze adeguate e nello sviluppo di nuovi prodotti e processi. La **Legge di bilancio 2018** (Legge n. 205/2017) interviene a favore della **formazione del personale dipendente** impiegato sui temi tipici di Industria 4.0, introducendo un **credito d'imposta** ammesso fino ad un importo **massimo** annuo pari a **300.000 euro** per ciascun beneficiario. Entro tale limite, la misura del beneficio è pari al **40%** delle **spese** effettuate nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e relative al costo aziendale dei lavoratori dipendenti, per il periodo in cui essi siano occupati nelle attività di formazione indicate dalla norma. Il Governo ha stanziato 250 milioni di euro, in termini di competenza finanziaria per l'esercizio 2019. L'utilizzo dell'incentivo è, infatti, ritardato di un anno rispetto alla maturazione del credito.

La Legge di bilancio 2018 (1) completa il quadro degli incentivi immaginati dal c.d. Piano Industria 4.0, sviluppato dai ministeri economici e declinato attraverso una serie di incentivi fiscali e finanziari, gestiti del Ministero dell'Economia e da quello delle Attività produttive.

Dopo l'Iper e il Super ammortamento, la Nuova Sabatini, il credito d'imposta per ricerca e sviluppo, il *Patent Box*, i rinnovati aiuti alle *Start up* e PMI innovative, ecco introdotto anche il credito d'imposta per la formazione del personale impiegato sui temi tipici di Industria 4.0. Si tratta di una misura *una tantum*, in quanto interviene solo sulle spese sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 (il 2018, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), ma di estremo interesse, in quanto consente di "spesare" le ore passate dai dipendenti a formarsi sui "temi del futuro". L'incentivo, poi, appare di estrema semplicità nell'utilizzo, in quanto non sono richieste autorizzazioni pre-

ventive (o, almeno, la norma non sembra consentirne l'introduzione col richiamato Decreto, che dovrà fornire le indicazioni di dettaglio). Questo, da emanarsi a cura del Ministero dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge, dovrà fissare solo le "disposizioni applicative", necessarie con particolare riguardo alla documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli e alle cause di decadenza dal beneficio. Proprio rispetto a questo D.M., infatti, la Camera dei Deputati ha soppresso il riferimento all'individuazione delle procedure di concessione e di impiego del beneficio.

L'auto è riconosciuto in favore di ogni tipo e forma d'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui opera nonché dal regime contabile adottato. Si tratta, come in altri casi in cui viene utilizzata questa locuzione, dei soggetti che determinano il reddito imponibile ai sensi dell'art. 73 del

(\*) *Tax Department - Studio Legale Tonucci & Partners - Roma*

(1) Legge 27 dicembre 2017, n. 205, G.U. n. 302 del 29 dicembre 2017 - Supplemento Ordinario n. 62.

T.U.I.R. e, dunque, anche le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti e, vista l'assenza di un'espressa esclusione normativa, si ritiene anche gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, nonché le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del T.U.I.R., i consorzi e le reti di impresa.

Il *bonus* fiscale intende "ristorare" parte delle spese che si sostengono per la formazione del personale e, in particolare, quelle relative al solo "costo aziendale del personale dipendente", per il periodo in

cui questo è occupato in attività di formazione negli ambiti specificamente indicati dalla norma stessa. In altre parole, non si tratta di un sostegno a tutta l'attività di formazione - che, evidentemente, può essere ricercato nell'utilizzo di altri strumenti, anche di Industria 4.0 - ma solo dell'alleggerimento (nella misura del 40%) del costo del personale che il datore di lavoro comunque sostiene nel periodo durante il quale i propri dipendenti frequentano un corso di formazione.

Il credito d'imposta è riconosciuto, fino ad un importo massimo annuale di 300.000 euro per ciascun beneficiario, solo per le attività di formazione negli ambiti richiamati al comma 48 e solo se queste sono pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali. È questo un passaggio molto importante della norma. In primo luogo, dunque, non tutta la formazione ai dipendenti può rientrare nell'ambito applicativo della legge (ne è espressamente esclusa

#### LA NOVITÀ NORMATIVA

##### **Ambito applicativo del credito d'imposta**

Il credito d'imposta per la formazione del personale impiegato nell'Industria 4.0 è riconosciuto, fino ad un importo massimo annuale di 300.000 euro per ciascun beneficiario, solo per le attività di formazione negli ambiti richiamati al comma 48 dell'art. 1 della Legge di bilancio 2018 e solo se queste sono pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali. In primo luogo, dunque, non tutta la **formazione** ai dipendenti può rientrare nell'ambito applicativo della legge; ne è espressamente **esclusa** quella **ordinaria o periodica**, organizzata dall'impresa per conformarsi alle norme in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro e di protezione dell'ambiente o ad altre norme obbligatorie in materia di formazione. In secondo luogo, la "formazione agevolata" è quella sviluppata in ottemperanza di precise **obbligazioni dei contratti di lavoro** (tanto quelli nazionali che quelli decentrati).

quella ordinaria o periodica, organizzata dall'impresa per conformarsi alle norme in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro e di protezione dell'ambiente o ad altre norme obbligatorie in materia di formazione). In secondo luogo, la "formazione agevolata" è quella sviluppata in ottemperanza di precise obbligazioni dei contratti di lavoro (tanto quelli nazionali che quelli decentrati).

Le attività di formazione devono, dunque, essere svolte per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0, tecnologie delle quali il comma 48 fa un'esem-

plificazione (*big data* ed analisi dei dati, *cloud* e *fog computing*, *cyber security*, sistemi *cyber-fisici*, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo macchina, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine e integrazione digitale dei processi aziendali) e solo se applicate negli ambiti elencati nell'Allegato A alla Legge di bilancio. In altre parole, per capire se le "materie" del corso sono agevolabili, occorre utilizzare una matrice a "doppia entrata": da un lato, si deve trattare delle tematiche di Industria 4.0 (le c.d. tecnologie abilitanti), dall'altro, occorre verificare che queste tematiche siano sviluppate nei 3 ambiti dell'Allegato A), ovvero: a) Vendita e *marketing*; b) Informatica; c) Tecniche e tecnologie di produzione. Ognuno di questi "ambiti" è dettagliatamente descritto sempre nell'Allegato A.

Tecnologie abilitanti di Industria 4.0 Ambiti elencati nell'allegato A	a) Vendita e marketing:	b) Informatica	c) Tecniche e tecnologie di produzione
1. <b>Advanced Manufact Solutions:</b> Robot collaborativi interconnessi e rapidamente programmabili			
2. <b>Additive Manufacturing:</b> Stampanti in 3D connesse a software di sviluppo digitali			
3. <b>Augmented Reality:</b> Realtà aumentata a supporto dei processi produttivi			
4. <b>Simulation:</b> Simulazione tra macchine interconnesse per ottimizzare i processi			
5. <b>Horizontal/ Vertical Integration:</b> Integrazione informazioni lungo la catena del valore dal fornitore al consumatore			
6. <b>Industrial Internet:</b> Comunicazione multidirezionale tra processi produttivi e prodotti			
7. <b>Cloud:</b> Gestione di elevate quantità di dati su sistemi aperti			
8. <b>Cyber- security:</b> Sicurezza durante le operazioni in rete e su sistemi aperti			
9. <b>Big Data and Analytics:</b> Analisi di un'ampia base dati per ottimizzare prodotti e processi produttivi			

Ai fini della valorizzazione del “solo costo aziendale del personale dipendente” è verosimile ritenere che il Decreto attuativo stabilirà si tratti del “costo effettivamente sostenuto dall’impresa”, intendendo per tale l’importo costituito dalla retribuzione lorda prima delle imposte e dai contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e i contributi assistenziali obbligatori per legge, in rapporto all’effettivo impiego dei lavoratori nelle attività di formazione.

### Modalità di utilizzo

Il credito d’imposta in discussione deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta in cui sono state sostenute le spese agevolate e in quelle relative ai periodi d’imposta successivi, fino a quando se ne conclude l’utilizzo, ed è utilizzabile a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in cui i costi sono sostenuti, esclusivamente in compensazione ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Ciò significa che, per le imprese con esercizio corrispondente all’anno solare, il *bonus* maturato nel 2018, che potrà es-

sere utilizzato solo dal 1° gennaio del 2019, dovrà essere indicato in UNICO 2019 e, se non utilizzato tutto entro i termini d’invio di questa dichiarazione dei redditi, dovrà essere indicato anche in quelle successive, sino al suo completo esaurimento.

Relativamente ai limiti di utilizzo del credito d’imposta in esame, il comma 51 dell’art. 1 della Finanziaria dispone che ad esso non si applicano i limiti di cui all’art. 1, comma 53, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all’art. 34 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388 (limite generale di compensabilità di crediti d’imposta e contributi, pari a euro 700.000). Dunque, l’incentivo maturato può essere fruito annualmente per importi anche superiori al limite di euro 250.000 applicabile ai crediti d’imposta agevolativi (in base al citato art. 1, comma 53, della Legge n. 244/2007) e deve ritenersi che, per verificare che l’importo del credito spettante non superi il limite massimo di 300.000 euro, sia necessario che le compensazioni siano effettuate presentando il Mod. F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia

delle entrate. È verosimile ritenere che, anche nel caso di specie, il Decreto attuativo stabilirà che, per le caratteristiche del credito in esame, non si applichi neanche la preclusione di cui all'art. 31 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'art. 17, comma 1, del D.Lgs. n. 241/1997 dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a euro 1.500. In ogni caso, il *bonus*: a) non concorre alla formazione

della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionali e comunali, né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive; b) non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'art. 61 del T.U.I.R.; c) non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'art. 109, comma 5, del T.U.I.R.

Poiché quello in discussione si qualifica come "aiuto di Stato", l'incentivo si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Reg. UE 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014, ovvero del c.d. Regolamento generale di esenzione dalla notifica degli aiuti di Stato, norma con cui, negli anni, anche gli operatori fiscali hanno dovuto imparare a confrontarsi. Si tratta di un sistema di regole "sovraordinate" a quelle nazionali, di cui occorre chiaramente avere contezza e che stabiliscono dei limiti (generali) alla fruibilità di questi benefici, tra cui l'esclusione dei soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla

#### LA NOVITÀ NORMATIVA

##### Modalità di utilizzo

Il credito d'imposta per la formazione 4.0 deve essere indicato nella **dichiarazione dei redditi** relativa al **periodo** d'imposta in cui sono state sostenute le **spese** agevolate e in quelle relative ai periodi d'imposta **successivi, fino** a quando se ne **conclude l'utilizzo**, ed è **utilizzabile** a decorrere dal **periodo d'imposta successivo** a quello in cui i **costi** sono sostenuti, esclusivamente in **compensazione**. Ciò significa che, per le imprese con esercizio corrispondente all'anno solare, il bonus maturato nel 2018, che potrà essere utilizzato solo dal 1° gennaio del 2019, dovrà essere indicato in UNICO 2019 e, se non utilizzato tutto entro i termini d'invio di questa dichiarazione dei redditi, dovrà essere indicato anche in quelle successive, sino al suo completo esaurimento.

continuazione dell'esercizio dell'attività economica (così come avviene tipicamente nel caso di fallimento e di liquidazione coatta).

##### Intervento obbligatorio di un revisore

Mutuando una prassi in uso ormai da qualche anno, anche per questo *bonus* è prevista la certificazione obbligatoria dei costi da parte di un revisore legale dei conti (nel caso in cui l'azienda non sia tenuta, per obbligo o per opzione, alla nomina del soggetto incaricato della revisione legale, deve co-

munque rivolgersi ad un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, di cui al D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39). Si tratta, in realtà, di un'attività un po' più complessa di quella normalmente sviluppata nell'ambito degli ordinari procedimenti di revisione contabile e, la norma contenuta nel comma 53, stabilisce che "la certificazione deve essere allegata al bilancio". Le disposizioni di legge non stabiliscono un contenuto minimo né, in genere, uno schema predefinito per la predisposizione della relazione in discussione. Pertanto, detto documento può essere redatto in forma libera ma deve contenere, in ogni caso, l'attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti, concetto questo estensibile sino alla verifica puntuale delle voci di costo del personale "ammesse" e di quelle "non ammesse".

Il revisore che rilascia la richiesta certificazione assume responsabilità sia civili che penali. La norma richiama, al riguardo, quelle del consulente tecnico nel processo civile (richiamando l'art. 64 del Codice di procedura civile). Si tratta, in alcuni casi, di una significativa responsabilità e, dunque, le imprese non soggette a revisione legale dei conti (che devono, co-

munque e per questa finalità, avvalersi delle prestazioni di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti) possono ammettere le spese sostenute per detto adempimento tra quelle agevolate dall'incentivo in discussione ma entro il limite massimo di 5.000 euro.

### Limiti dello stanziamento di bilancio e monitoraggio della spesa

La relazione tecnica evidenzia che per la concessione del credito d'imposta è autorizzata la spesa di 250 milioni di euro per l'anno 2019, primo anno a decorrere dal quale il *bonus* potrà essere utilizzato. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze dovrà, però, effettuare un attento monitoraggio delle fruizioni del beneficio, al fine di escludere un eventuale pregiudizio per gli obiettivi di finanza pubblica,

#### LA NOVITÀ NORMATIVA

##### Intervento obbligatorio di un revisore

Per il bonus formazione 4.0 è prevista la **certificazione obbligatoria** dei costi da parte di un **revisore** legale dei conti. Si tratta di un'attività un po' più complessa di quella normalmente sviluppata nell'ambito degli ordinari procedimenti di revisione contabile e la Legge di bilancio 2018 stabilisce che la certificazione deve essere **allegata al bilancio**. Le disposizioni di legge non stabiliscono un contenuto minimo né, in genere, uno schema predefinito per la predisposizione della relazione in discussione. Pertanto, detto documento può essere redatto **in forma libera** ma deve contenere, in ogni caso, l'**attestazione della regolarità formale** della documentazione contabile e dell'**effettività dei costi** sostenuti, concetto questo estensibile sino alla verifica puntuale delle voci di costo del personale "ammesse" e di quelle "non ammesse".

ponendo in essere, ove necessario, le iniziative di cui all'art. 17, comma 13, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (così come evidenziato anche dalla relazione tecnica). Nella discussione parlamentare è stato fatto rilevare che lo stanziamento è previsto per il solo anno 2019, laddove la norma specificatamente prevede che il credito d'imposta sia utilizzabile, esclusivamente in compensazione, per periodi anche successivi al primo anno (2019) e comunque fin quando se ne concluda l'utilizzo. Il Governo, dunque, è stato sollecitato a vagliare e gestire adeguatamente la possibilità

che l'agevolazione produca i suoi effetti in termini di minori entrate anche negli anni successivi al 2019.

## Corriere Tributario.

Oggi anche da PC, Tablet e Smartphone.

Registrati subito su [www.edicolaprofessionale.com](http://www.edicolaprofessionale.com)

