

effettui lavori di ricerca e sviluppo per conto di un soggetto non residente ed è stata introdotta con la finalità di rendere comunque rilevanti, ai fini del beneficio, le attività di ricerca e sviluppo eseguite presso laboratori italiani. L'intervento operato con la norma interpretativa serve a chiarire che la fattispecie agevolativa, in questo caso, presuppone necessariamente che le attività siano eseguite direttamente dal soggetto commissionario residente in laboratori e strutture situate sul territorio nazionale, pena una evidente frustrazione della finalità della disciplina.

A tal riguardo, non può escludersi che in alcuni casi i contribuenti possano aver adottato un comportamento difforme da quello indicato, determinando il beneficio per il periodo di imposta 2017 in misura maggiore rispetto a quella spettante. In tale ipotesi, sempre che il maggior credito sia stato già utilizzato in compensazione, si ritiene configurabile l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza interpretativa della norma e, pertanto, i contribuenti potranno regolarizzare la propria posizione secondo le ordinarie regole, senza applicazione di sanzioni, provvedendo al versamento dell'importo del credito indebitamente utilizzato in compensazione e dei relativi interessi e presentando apposita dichiarazione integrativa.

3.2 Modifiche alla disciplina del credito d'imposta formazione 4.0 (commi da 78 a 81)

I commi da 78 a 81 prorogano di un anno l'applicazione del credito d'imposta formazione 4.0, più precisamente estendendolo alle spese di formazione sostenute nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018. Le disposizioni in esame mantengono fermo il limite massimo annuale di 300.000 euro ed effettuano alcune rimodulazioni del credito, secondo la dimensione delle imprese: in particolare, il credito è attribuito alle piccole imprese nella misura del 50 per cento delle spese sostenute per la formazione (in luogo della precedente misura del 40 per cento); rimane ferma la misura del 40 per cento per le medie imprese e viene

ridotta al 30 per cento per le grandi imprese. Per queste ultime vi è anche un limite massimo annuale di 200.000 euro.

In dettaglio, il comma 78 estende l'applicazione della disciplina del credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano nazionale industria 4.0, di cui all'articolo 1, commi da 46 a 55 della legge n. 205 del 2017 (legge di bilancio 2018) anche alle spese di formazione sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

Si ricorda che la legge di bilancio 2018 stabilisce che il credito di imposta è riconosciuto in favore di ogni tipo e forma di impresa, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui opera, nonché dal regime contabile adottato, fino ad un importo massimo annuale di euro 300.000 per ciascun beneficiario, qualora le attività di formazione siano pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali. Il comma 48 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018 prevede, inoltre, che tali attività devono essere svolte per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano nazionale Industria 4.0, quali *big data* e analisi dei dati, *cloud*, *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.

Si ricorda, altresì, che il comma 49 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018 ha escluso in ogni caso dal beneficio le attività di formazione, 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.

Inoltre il credito di imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di spettanza e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta successivi in cui il credito sia impiegato, e può essere utilizzato

esclusivamente in compensazione (ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, e successive modificazioni) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione.

Il credito di imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini fiscali.

Al beneficio in esame non si applicano né il limite annuale di 250.000 euro per l'utilizzo dei crediti di imposta (di cui all'art. 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007), né il limite massimo di compensabilità di crediti di imposta e contributi, pari a 700.000 euro (di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni).

Il beneficio si applica nel rispetto delle norme europee ivi richiamate sulla compatibilità degli aiuti con il mercato interno.

Agli adempimenti in ambito europeo provvede il Ministero dello sviluppo economico.

Il comma 53 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018 disciplina i requisiti di certificazione dei costi ai fini 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 si applicano le sanzioni penali richiamate dall'articolo 64 del codice di procedura civile (sanzioni relative al consulente tecnico nel processo civile).

Ai sensi del comma 55 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018, con D.M. 4 maggio 2018, sono state emanate le disposizioni applicative del credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano Nazionale Industria 4.0., con particolare riguardo alla documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli e alle cause di decadenza del

beneficio.

Il comma 79 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2019 effettua alcune rimodulazioni del credito, secondo la dimensione delle imprese, prevedendo che il credito d'imposta, fermo restando il limite massimo annuale di 300.000 euro, è attribuito nella misura del 50 per cento delle spese ammissibili sostenute dalle piccole imprese e del 40 per cento di quelle sostenute dalle medie imprese.

Alle grandi imprese, come definite dalla normativa europea, il credito d'imposta è attribuito nel limite massimo annuale di 200.000 euro e nella misura del 30 per cento.

Si ricorda che l'allegato I al Regolamento (UE) 2014/651 della Commissione, del 17 giugno 2014 fornisce i criteri per la definizione di piccole, medie e grandi imprese.

In particolare, l'articolo 2 stabilisce che la categoria delle microimprese, delle piccole imprese e delle medie imprese (PMI) è costituita da imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di EUR e/o il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di EUR.

All'interno della categoria delle PMI, si definisce piccola impresa un'impresa che occupa meno di 50 persone e che realizza un fatturato annuo e/o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di EUR.

Il comma 80 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2019 dispone che per l'attuazione degli interventi di cui ai commi precedenti si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del citato decreto del Ministro dello sviluppo economico 4 maggio 2018, che attua il credito d'imposta per la formazione 4.0.

Infine il comma 81 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2019 stabilisce che per l'attuazione delle misure previste ai commi precedenti è autorizzata la spesa di 250 milioni di euro per l'anno 2020.

Si dispone, inoltre, che il Ministero dell'economia e delle finanze effettui il monitoraggio dell'applicazione del credito d'imposta ai fini di quanto previsto in merito alla copertura finanziaria dall'articolo 17, comma 13, della legge 31

dicembre 2009, n. 196.

Si ricorda che l'articolo 17, comma 13, della legge n. 196 del 2009, stabilisce che il Ministro dell'economia e delle finanze, allorché riscontri che l'attuazione di leggi rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, assume tempestivamente le conseguenti iniziative legislative al fine di assicurare il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione.

La medesima procedura è applicata in caso di sentenze definitive di organi giurisdizionali e della Corte costituzionale recanti interpretazioni della normativa vigente suscettibili di determinare maggiori oneri.

Si rammenta che, con circolare direttoriale n. 412088 del 3 dicembre 2018, emanata dal Ministero dello Sviluppo Economico – Direzione Generale per la Politica Industriale, la Competitività e le Piccole e Medie Imprese – sono stati forniti chiarimenti concernenti il “credito d'imposta formazione 4.0”.

3.3 Sport bonus (commi da 621 a 628)

I commi 621-628 estendono l'ambito applicativo del credito d'imposta istituito dalla legge di bilancio 2018 (v. articolo 1, commi da 363 a 366 della legge n. 205 del 2017) per le erogazioni liberali destinate a interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche (c.d. sport bonus).

Al fine di meglio chiarire la portata delle novità introdotte sul punto dalla legge di bilancio 2019, si sintetizza in premessa il contenuto dello sport bonus recato dalla legge di bilancio 2018.

La disciplina introdotta dai commi 363 e seguenti dell'articolo 1 della legge n. 205 del 2017 ha previsto il riconoscimento (nel limite complessivo di spesa pari a 10 milioni di euro) a tutte le imprese, di un contributo, sotto forma di credito d'imposta – utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24 in tre quote