

## I costi eleggibili al credito d'imposta per attività di formazione di detenuti o internati

*ADAPT - Scuola di alta formazione sulle relazioni industriali e di lavoro*  
*Per iscriverti al Bollettino ADAPT [clicca qui](#)*  
*Per entrare nella Scuola di ADAPT e nel progetto [Fabbrica dei talenti](#)*  
*scrivi a: [selezione@adapt.it](mailto:selezione@adapt.it)*

La formazione professionale costituisce un presupposto fondamentale per un efficace reinserimento sociale delle persone in esecuzione di pena, consentendo l'acquisizione di competenze e professionalità, tali da incrementare l'occupabilità e dunque favorire le *chances* di ingresso/reingresso nel mercato del lavoro, riducendo contemporaneamente quelle di recidiva.

Al fine di incentivare la formazione professionale, l'art. 3 della l. 193/2000, c.d. legge Smuraglia, ha previsto degli **sgravi fiscali per le imprese e cooperative sociali che assumono l'onere di svolgere attività formativa a favore dei lavoratori in regime di esecuzione di pena.**

A seguito del d.l. 78/2013, convertito con modificazioni dalla l. 94/2013, è stata precisata la natura di tali sgravi nei termini di un **credito di imposta in senso stretto**, ovvero concesso dallo Stato come ausilio finanziario, **la cui entità, modalità, condizioni di erogazione e soggetti beneficiari sono attualmente disciplinate dal D.M. n. 148 del 24 luglio 2014.**

Uno dei problemi principali che rivela la prassi in materia di fruizione del credito d'imposta per attività formative è individuare **quali siano le spese ammissibili**, e prima ancora, quali attività possano rientrare nel concetto di formazione.

A differenza della disciplina dettata per altre tipologie di crediti d'imposta (ad esempio, l'art. 4 del D.M. 27 maggio 2015 sul credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo), **è infatti assente nel D.M. 148/2014 una specifica regolamentazione in materia di costi eleggibili al credito medesimo.**

Non potendosi estendere in via analogica la normativa dettata per altri crediti d'imposta, l'individuazione delle spese ammissibili costituisce un'operazione non agevole e suscettibile di esporre l'impresa a rischi fiscali e contenzioso tributario.

## I costi eleggibili al credito d'imposta per attività di formazione di detenuti o internati

Preliminarmente, occorre definire l'oggetto d'indagine: **per costi eleggibili al credito d'imposta intendiamo le spese sostenute dal contribuente ritenute ammissibili in base alla legge istitutiva del credito d'imposta (o a suoi provvedimenti attuativi) ai fini della concessione del credito medesimo.**

La problematica dei costi ammissibili si presenta in quanto **il credito di imposta per attività di formazione (art. 2 D.M. 148/2014) è concesso nei limiti del costo sostenuto per la**

**formazione.** Tale collegamento (a differenza del credito d'imposta per l'assunzione dei detenuti di cui all'art. 1) non è esplicitato dall'art. 2, ma si ricava dal successivo art. 5, dove si consente la cumulabilità tra i crediti di imposta della legge Smuraglia e altri benefici, nel limite della **"misura comunque non superiore al costo sostenuto per il lavoratore assunto o per la sua formazione"**.

L'individuazione dei beneficiari dell'agevolazione e dei presupposti fattuali per la sua concessione consentono di ricostruire ulteriormente la fisionomia del credito d'imposta:

### Presupposti fattuali concessione credito d'imposta

Imprese che **svolgono attività di formazione** nei confronti di detenuti o internati, anche ammessi al lavoro all'esterno ai sensi dell'art. 21 l. 354/1975, o di detenuti o internati ammessi alla semilibertà, **a condizione che detta attività comporti, al termine del periodo di formazione, l'immediata assunzione** dei detenuti o internati formati **per un periodo minimo corrispondente al triplo del periodo di formazione, per il quale hanno fruito del beneficio** (art. 2, lett. a)

Imprese che svolgono **attività di formazione mirata a fornire professionalità** ai detenuti o internati da impiegare in **attività lavorative gestite in proprio dall'Amministrazione penitenziaria.** (art. 2 lett. b)

L'art. 2 non dispone direttamente neppure l'importo del credito d'imposta, ma rinvia all'ammontare previsto dal precedente art. 1, pari ad € 520,00 mensili. Quanto premesso consente di affermare che **è riconosciuto un credito d'imposta, per ogni persona in regime di esecuzione penale destinataria di attività di formazione ai sensi dell'art. 2 D.M. 148/2014, nei limiti del**

## **I costi eleggibili al credito d'imposta per attività di formazione di detenuti o internati**

**costo sostenuto per la sua formazione, nella misura di euro 520,00 mensili.**

Prima osservazione: **i costi, per essere ammissibili, devono essere pertinenti ed imputabili ad una delle attività di formazione.** Quali sono le attività di formazione cui si riferisce l'art. 2 D.M. 148/2014?

Sicuramente **l'attività di formazione professionale che le aziende pubbliche o private (art. 20 l. 354/1975) organizzano e svolgono mediante corsi di addestramento professionale.**

L'art. 2, c. 3 esclude espressamente l'attività formativa organizzata in base a convenzioni stipulate con gli enti locali.

Qualche considerazione ulteriore richiede il tirocinio extracurricolare attivato in favore della persona in regime di esecuzione di pena.

Sicuramente l'attivazione del tirocinio non ricade nel campo di applicazione dell'art. 1 D.M. 148/2014, dove espressamente si parla di "lavoratore assunto".

D'altra parte, l'art. 2 D. M. 148/2014 si riferisce genericamente allo svolgimento di "attività di formazione", e non vi è dubbio che i tirocini extracurricolari, come confermato dalle Linee Guida del 25 maggio 2017, dalle precedenti del 24 gennaio 2013 e dalle discipline attuative regionali, si configurano come "misura formativa di politica attiva" con il fine di favorire "l'arricchimento del bagaglio di conoscenze, l'acquisizione di competenze professionali e l'inserimento o reinserimento lavorativo" del tirocinante. L'art. 20 l. 354/1975, prevede espressamente la possibilità di attivare un tirocinio per i "soggetti che non abbiano sufficienti cognizioni tecniche": dunque che debbano essere formati, presentando carenze sotto il profilo

della professionalità. **Quindi, l'attivazione e gestione di tirocini formativi può essere considerata attività formativa ai fini del credito d'imposta per attività di formazione.**

Volutamente non approfondisco la tematica - che richiederebbe una trattazione specifica - dell'applicabilità del credito d'imposta e dell'individuazione delle spese ammissibili per l'attività formativa al contratto di apprendistato, stante la doppia natura ambivalente di rapporto di lavoro e strumento/metodo (a seconda delle impostazioni dottrinali) di carattere formativo.

## I costi eleggibili al credito d'imposta per attività di formazione di detenuti o internati

Individuate le potenziali attività formative, occorre che **le spese ad esse pertinenti siano effettive** (come si desume dall'art. 6 D.M. 148/2014) e **documentabili** (in quanto regola generale del diritto tributario).

Ciò detto, in via esemplificativa e non esaustiva, segue l'ipotesi di alcuni costi sostenuti suscettibili di ammissibilità, in base alla loro pertinenza all'attività di formazione e la loro documentabilità.

**a) Spese per docenti e tutor:** si tratta dei costi sostenuti relativamente al personale impegnato con ruolo di docente/insegnante e di tutoraggio nei corsi di formazione professionale e nell'ambito dei tirocini extracurricolari. Ovviamente il costo di tale personale è ammissibile purché pertinente all'attività formativa. In tal senso, si può ipotizzare di procedere calcolando il costo orario medio (retribuzione annua lorda/numero ore lavorative annue) del personale coinvolto e moltiplicarlo per il monte ore docenza/tutoraggio assegnato. La retribuzione annua lorda dovrà essere comprensiva di retribuzione, oneri sociali come previsto dal CCNL di riferimento e da eventuali integrazioni (quota di tredicesima, ferie, festività soppresse, TFR e contributi a carico del datore di lavoro, ecc.), in conformità al concetto di "costo salariale effettivamente sostenuto". Un'analisi comparata della disciplina di crediti d'imposta collegati al costo sostenuto per un lavoratore consente di affermare che il legislatore, ogni qual volta si riferisce al costo di un lavoratore, intende il costo salariale.

La documentazione comprovante consisterà in:

lettera di incarico sottoscritta dalle parti interessate con le indicazioni di: a) durata della prestazione di lavoro con l'indicazione del numero delle ore; b) individuazione dell'attività formativa in cui si inserisce la prestazione di docenza/tutoraggio e suoi contenuti, c) il corrispettivo e i criteri per la sua determinazione ed il relativo compenso orario;

documentazione comprovante l'avvenuto pagamento della retribuzione, dell'IRPEF, dei contributi previdenziali e assicurativi, relativamente alle ore di docenza/tutoraggio;

registri firmati dal personale e controfirmati dall'impresa beneficiaria

## **I costi eleggibili al credito d'imposta per attività di formazione di detenuti o internati**

**attestanti le ore di docenza/tutoraggio, l'oggetto dell'attività prestata e la data.**

Quanto sopra osservato potrebbe essere problematico con riferimento nel caso del tutoraggio (diverso da quello d'aula o a distanza) prestato in costanza di svolgimento di un tirocinio all'interno di un contesto lavorativo. In tal caso, di regola il tutor è un dipendente che svolge l'affiancamento contestualmente alla sua attività lavorativa. Non è agevole distinguere il tempo specificamente dedicato al tutoraggio da quello utilizzato per svolgere l'ordinaria prestazione lavorativa contrattualmente richiesta, né

il tempo dedicato all'affiancamento di ciascun tirocinante, qualora il tutor ne segua più di uno.

Se il tutor affianca un solo tirocinante, si può ipotizzare di individuare il monte ore di tutoraggio in modo forfettario (come descritto per i costi indiretti successivamente) in funzione delle effettive ore di presenza del tirocinante, poiché nelle ore di compresenza tra tirocinante e tutor si realizza l'affiancamento, che si realizza in singole occasioni non programmabili a priori, durante l'orario di formazione pratica del tirocinante.

Dunque, nel caso di tutoraggio prestato nell'ambito di un tirocinio, la documentazione comprovante la spesa potrebbe essere:

**il progetto formativo, in grado di attestare l'assegnazione del ruolo di tutor e la durata dell'incarico;**

**la documentazione attestante la modalità di determinazione del monte ore forfettario di attività di tutoraggio;**

**il registro presenze del tirocinante, nella prassi compilato dal soggetto ospitante e fornito dal soggetto promotore, conforme all'orario di accesso ed uscita dai locali ricavabile dal progetto formativo.**

Tuttavia lo stesso lavoratore può essere tutor di più tirocinanti: in tal caso la suddetta soluzione non è agevole, perché la presenza di tutti i tirocinanti può non essere simultanea e ci sarebbe il rischio di imputare illegittimamente più volte il medesimo costo riferito al tutor.

In tale specifica ipotesi l'unica soluzione ipotizzabile è determinare convenzionalmente un tempo standard di attività di tutoraggio, seguendo la medesima logica dei costi indiretti sostenuti per l'attività formativa, di cui si dirà.

## I costi eleggibili al credito d'imposta per attività di formazione di detenuti o internati

**b) Spese per il materiale didattico di consumo:** si tratta delle somme relative al materiale didattico dato in uso collettivo e/o individuale ai ristretti in formazione, al materiale necessario per metterli in condizione di effettuare esercitazioni pratiche ed infine all'acquisto di eventuali indumenti protettivi. In particolare:

Quanto al materiale didattico (libri, manuali, dispense...) dato in dotazione collettiva o distribuiti ed utilizzati individualmente dai lavoratori in formazione, è opportuno che le relative spese siano rendicontate e che le relative fatture di acquisto siano allegate al rendiconto; ovviamente il loro utilizzo deve essere imputabile all'attività formativa. Nel caso di materiale didattico distribuito gratuitamente ai ristretti in formazione, ai fini della comprovabilità, potrebbe essere utile un elenco sottoscritto per ricevuta dagli allievi.

Circa il materiale didattico di consumo (ad esempio cancelleria e materiale informatico e tecnico, oppure accessori per uffici), nel caso di esercitazione pratica dell'allievo in affiancamento ad un tutor entro il ciclo produttivo ( tirocinio extracurricolare), ritengo sia da escludersi l'ammissibilità di qualsiasi spesa relativa al materiale. Infatti l'utilizzo di un elenco del materiale consegnato sottoscritto dal tirocinante per ricevuta non è compatibile col carattere "di consumo" di tale materiale. Salvo tale specificazione, la spesa per il materiale didattico di consumo sarà comprovabile mediante rendiconto e fatture ivi allegate.

Anche le spese per i dispositivi di protezione individuale (ad esempio scarpe, guanti, cuffie...) possono essere ritenute ammissibili, se consegnati gratuitamente ai ristretti in formazione i quali ne certificheranno sottoscrivendo per ricevuta l'elenco degli stessi. Resta ferma ai fini probatori la necessità di rendiconto con fatture di acquisto allegate.

**c) Spese relative all'attivazione di tirocini extracurricolari sostenute dai soggetti**

## I costi eleggibili al credito d'imposta per attività di formazione di detenuti o internati

**promotori di cui alla normativa regionale in materia di tirocini extracurricolari:** i tirocini extracurricolari sono svolti sulla base di convenzioni di tirocinio, e i soggetti promotori possono addebitare al soggetto ospitante i costi da essi sostenuti per l'attivazione del tirocinio formativo ed il servizio prestato in tal senso al soggetto ospitante. In tal caso, la documentazione comprovante sarà rappresentata dalla fattura intestata al soggetto ospitante rilasciata dal soggetto promotore nonché la convenzione di tirocinio ed il progetto formativo specifico di ciascun tirocinante.

**d) Indennità di compartecipazione al tirocinio del ristretto in formazione:** benché imputabile all'attività formativa, l'individuazione dell'importo di spesa ammissibile richiede talune considerazioni. L'art. 1 D.M. 148/2014, con riferimento al credito di imposta per l'assunzione dei ristretti, ne dispone l'ammissibilità, **nei limiti del costo (salariale) per essi sostenuto, in misura proporzionale alle giornate di lavoro prestate o, per i soli assunti a tempo parziale, in misura proporzionale alle ore prestate.**

La riparametrazione dell'importo del credito in funzione del tempo di attività prestato vale anche per l'attività di formazione? È da escludersi: il successivo art. 2 sul credito d'imposta per l'attività formativa richiama esclusivamente gli importi del credito d'imposta di cui all'art. 1, e non le indicazioni di riparametrazione soprastanti.

Inoltre, il credito di imposta per attività di formazione è concesso nei limiti del costo sostenuto per la formazione, costo che include, come osservato, una pluralità di spese, estranee al mero costo salariale del tirocinante (o addirittura alla corresponsione di un compenso *tout court*).

Dunque, è **irragionevole riparametrare l'importo del credito in funzione delle ore o giornate di tirocinio:** è sufficiente che le spese in indennità di compartecipazione siano state effettivamente sostenute e siano comprovabili. L'orario o le giornate di tirocinio incideranno unicamente sugli importi delle indennità corrisposte, in base alle indicazioni normative regionali in materia di tirocinio extracurricolare, e non sull'entità dell'importo del credito d'imposta, andando a confluire nei costi sostenuti per l'attività formativa fino a concorrenza dell'importo di € 520,00.

La documentazione comprovante l'entità dell'indennità sarà il progetto formativo, ove sarà indicato l'importo dell'indennità, mentre la sua corresponsione andrà provata con la documentazione attestante l'avvenuto pagamento dell'indennità e dell'IRPEF.

**e) Spese per la preparazione ed il monitoraggio dell'attività formativa:** si tratta di costi

## **I costi eleggibili al credito d'imposta per attività di formazione di detenuti o internati**

indiretti sostenuti per l'attività formativa, precedenti o collaterali alla stessa, che si potrebbero ritenere ammissibili in quanto strumentali al corretto espletamento della medesima, purché adeguatamente comprovati. Più precisamente:

le spese da sostenere per l'elaborazione del corso di formazione professionale, comprendendo in tale definizione l'impianto complessivo dello stesso ed il programma in dettaglio per fase e/o modulo; nel caso di tirocinio extracurricolare, le spese sostenute per la stipula della convenzione con il soggetto promotore e della definizione del progetto formativo, in collaborazione con il soggetto promotore, ed in generale le spese sostenute per la gestione amministrativa del tirocinio extracurricolare.

le spese per l'attività di predisposizione di materiali didattici e dispense, purché utilizzati nell'ambito dell'attività formativa.

le spese relative alla selezione dei destinatari per l'attività formativa, in base a colloqui, test psico/attitudinali, esami selettivi.

le spese relative al monitoraggio, controllo della qualità, mediante colloqui e valutazioni periodiche, nonché verifica dei risultati, anche mediante prove e verifiche finali.

Le spese così sostenute consistono nel costo salariale del personale interno coinvolto, nei limiti della sua imputabilità alle attività suddette. Tuttavia, essendo costi indiretti, è difficile determinare con precisione l'ammontare attribuibile ad ogni specifica attività. Ai fini della loro dimostrazione, si può ipotizzare una rendicontazione su base forfettaria, descrivendo dettagliatamente i metodi di calcolo utilizzati per l'imputazione di tali costi nella formulazione del consuntivo. Quindi: individuazione a partire dal costo salariale del costo orario medio del dipendente che ha prestato la propria attività e successivamente dell'unità di misura temporale alla quale ragguagliarlo (valore orario), per poi calcolare le spese con criteri di proporzionalità moltiplicando il costo orario medio per le unità temporali (ore) da riferire all'attività strumentale alla formazione. Ovviamente, il costo salariale che ha costituito la base di calcolo va documentato, mediante le copie dei cedolini paga e dei versamenti effettuati ad istituti fiscali, previdenziali ed assistenziali. Sarebbe opportuno affiancare la rendicontazione del costo forfettario con una dichiarazione del beneficiario che i costi sostenuti non sono stati duplicati ed utilizzati per altre attività formative agevolate fiscalmente. La



## I costi eleggibili al credito d'imposta per attività di formazione di detenuti o internati

maggior problematicità si rileva circa la documentazione del tempo occorso al personale per lo svolgimento dell'attività formativa strumentale, ad esempio un colloquio, o la collaborazione nella stesura del progetto formativo. L'unica soluzione ipotizzabile è determinare convenzionalmente un tempo standard per lo svolgimento dell'attività strumentale, descrivendo anche in tal caso il metodo di calcolo utilizzato.

Resta fermo che la ricostruzione soprastante è mirata a fornire possibili soluzioni alle problematiche di individuazione e documentazione dei costi ammissibili ai fini della fruizione del credito d'imposta per attività di formazione in favore dei ristretti. In assenza di qualsiasi indicazione del legislatore o dell'amministrazione, anche le soluzioni prospettate presentano un grado di incertezza.

Sarebbe quanto mai opportuno che un prossimo decreto interministeriale, sostitutivo della disciplina di cui al D.M. 148/2014 (ai sensi di legge Smuraglia da adottarsi con cadenza annuale) disponga in ordine ai costi esigibili per il credito d'imposta. In alternativa, potrebbe essere utile ottenere indicazioni dall'Agenzia delle Entrate a mezzo dell'istituto dell'interpello, oppure presentando istanza di consulenza giuridica tramite le eventuali associazioni di categoria di appartenenza.

**Alessandro Alcaro**

Scuola di dottorato in Formazione della persona e mercato del lavoro

Università degli Studi di Bergamo

 @AlexAlcaro

Scarica il **PDF** 