

1 PREMESSA

L'art. 38 del DL 2.3.2024 n. 19 (c.d. DL "PNRR"), conv. L. 29.4.2024 n. 56, ha introdotto un nuovo credito d'imposta per gli investimenti effettuati dall'1.1.2024 al 31.12.2025 relativi al piano transizione 5.0.

Per l'accesso all'agevolazione è necessario rispettare una specifica procedura, che consiste in sostanza nella presentazione di alcune comunicazioni al Gestore dei Servizi Energetici spa (GSE).

Disposizioni attuative

Con il DM 24.7.2024¹ sono state definite le disposizioni attuative dell'agevolazione.

I termini e le modalità di presentazione delle comunicazioni richieste per l'accesso all'agevolazione sono stati definiti con:

- il DM 6.8.2024, relativamente alle comunicazioni di prenotazione e a quelle di effettuazione degli ordini;
- il DM 11.9.2024, relativamente alle comunicazioni di completamento.

Chiarimenti ufficiali

Con la circolare 16.8.2024 n. 25877, il Ministero delle Imprese e del *made in Italy* (MIMIT) e il Gestore dei Servizi Energetici spa (GSE) hanno fornito le indicazioni tecniche per l'applicazione del credito d'imposta transizione 5.0, riportando in allegato i modelli di comunicazioni, dichiarazioni e perizie richiesti².

Principali caratteristiche dell'agevolazione

Nella seguente tabella sono riepilogate le principali caratteristiche dell'agevolazione in esame.

Credito d'imposta transizione 5.0	
Soggetti beneficiari	Imprese (salvo specifiche esclusioni)
Ambito temporale	Investimenti nell'ambito di progetti di innovazione avviati dall'1.1.2024 e completati entro il 31.12.2025.
Investimenti agevolabili	<p>Sono agevolabili gli investimenti in nuovi beni strumentali:</p> <ul style="list-style-type: none"> • materiali "4.0", • immateriali "4.0", <p>a condizione che, tramite gli stessi, si consegua una riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva o dei processi interessati dall'investimento.</p> <p>Nell'ambito del progetto di innovazione, sono altresì agevolabili:</p> <ul style="list-style-type: none"> • gli investimenti in beni per l'autoproduzione e l'autoconsumo di energie da fonti rinnovabili; • le spese di formazione del personale.
Misura del credito d'imposta	<p>Differenziata in relazione alla riduzione dei consumi energetici, con un incremento delle aliquote e dei limiti massimi di costi ammissibili.</p> <p>L'agevolazione spetta nei limiti delle risorse stanziare a valere sul PNRR.</p>
Procedura di accesso	Sì, con presentazione di specifiche comunicazioni e certificazioni tecniche tramite il portale GSE, secondo i modelli ivi disponibili.
Modalità di utilizzo <i>segue</i>	<p>Il credito d'imposta è utilizzabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> • esclusivamente in compensazione tramite il modello F24 (art. 17 del DLgs. 241/97); • decorsi 5 giorni dalla regolare trasmissione, da parte del GSE all'Agenzia delle Entrate, dell'elenco dei beneficiari e del credito d'imposta spettante e comunque

¹ Pubblicato sulla *G.U.* 6.8.2024 n. 183.

² Secondo quanto precisato nel citato documento, con una successiva circolare saranno forniti chiarimenti in relazione a taluni profili applicativi concernenti gli investimenti in beni materiali e immateriali nuovi, strumentali all'esercizio d'impresa, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il paradigma "4.0".

Credito d'imposta transizione 5.0	
	<p>decorsi 10 giorni dalla comunicazione del GSE all'impresa dell'importo del credito utilizzabile;</p> <ul style="list-style-type: none"> • in una o più quote entro il 31.12.2025; l'ammontare non ancora utilizzato a tale data è riportato in avanti ed è utilizzabile in cinque quote annuali di pari importo.
Adempimenti documentali	<ul style="list-style-type: none"> • Indicazione della dicitura in fattura con il riferimento normativo; • Perizia tecnica asseverata per i beni 4.0 (costo superiore a 300.000 euro); • Certificazione contabile; • Certificazioni tecniche (<i>ex ante</i> ed <i>ex post</i>) relative al risparmio energetico; • Comunicazione del titolare effettivo.
Cumulabilità	<p>Cumulabilità con altre agevolazioni, nel limite del costo sostenuto. Espresso divieto di cumulo con:</p> <ul style="list-style-type: none"> • credito d'imposta per investimenti 4.0 ex L. 178/2020; • credito d'imposta per investimenti nella ZES Unica Mezzogiorno ex art. 16 del DL 124/2023.
Decadenza	<p>Pena la decadenza, fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di completamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i beni non devono essere ceduti, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione; • deve essere mantenuto il risparmio energetico ottenuto con il progetto di innovazione.

2 IMPRESE BENEFICIARIE

Possono accedere all'agevolazione le imprese residenti in Italia (nonché le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti).

Sarebbero quindi ammessi all'incentivo³:

- le persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- le società di armamento;
- le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- le società consortili a rilevanza sia interna che esterna;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust* che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust* che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, con riferimento all'attività commerciale esercitata;
- le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

³ Circ. Agenzia delle Entrate 27.10.2009 n. 44 (§ 1), relativa alla c.d. "Tremonti-ter".

L'art. 38 del DL 19/2024 e l'art. 3 del DM 24.7.2024 dispongono inoltre che le imprese sono ammesse all'agevolazione a prescindere:

- dalla forma giuridica;
- dal settore economico di appartenenza;
- dalla dimensione;
- dal regime di determinazione del reddito dell'impresa.

Tale formulazione normativa consente di affermare che l'agevolazione opera anche nei confronti dei:

- soggetti che determinano il reddito con criteri forfetari (ad esempio, regime forfetario ex L. 190/2014) o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi⁴;
- soggetti di nuova costituzione, non essendo previsti particolari vincoli al riguardo.

2.1 CONDIZIONI

Per fruire dell'agevolazione, le imprese devono comunque soddisfare le seguenti condizioni:

- rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori⁵.

2.2 ESCLUSIONI

Sono escluse:

- le imprese che si trovano in stato di liquidazione volontaria, fallimento o altre procedure concorsuali;
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi del DLgs. 231/2001 e del codice antimafia di cui al DLgs. 159/2011⁶;
- le imprese che non rispettano la normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e che sono inadempienti rispetto agli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

3 INVESTIMENTI AGEVOLABILI

Sono agevolabili i progetti di innovazione:

- avviati dall'1.1.2024 e completati entro il 31.12.2025;
- aventi ad oggetto investimenti effettuati:
 - in strutture produttive ubicate in Italia;
 - in beni materiali e immateriali nuovi, strumentali all'esercizio d'impresa, di cui agli Allegati A e B della L. 11.12.2016 n. 232 (c.d. beni "4.0"), che sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura;

⁴ Analogamente al credito d'imposta per investimenti 4.0 ex L. 178/2020.

⁵ In relazione alla disposizione simile di cui all'art. 1 co. 1052 della L. 178/2020, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 23.7.2021 n. 9 (§ 5.1.2), ha affermato che il contribuente è legittimato alla fruizione del credito d'imposta qualora, alla data di utilizzo in compensazione, abbia correttamente adempiuto agli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori. In particolare, secondo l'Agenzia, la disponibilità del Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC), in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta, costituisce prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali richiesti dalla norma.

⁶ Con riguardo alla medesima disposizione prevista in relazione al precedente credito d'imposta, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'esclusione soggettiva dal credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi riguarda il medesimo arco temporale interessato dall'applicazione della relativa sanzione interdittiva (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 23.7.2021 n. 9, § 1.2, e risposta a interrogazione parlamentare 14.4.2021 n. 5-05261).

- nell'ambito di progetti di innovazione che conseguono una riduzione dei consumi energetici.

In tale progetto di innovazione sono, altresì, agevolabili:

- gli investimenti in beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo, anche a distanza, ad eccezione delle biomasse, compresi gli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta, alle condizioni di cui all'art. 7 del DM 24.7.2024;
- le spese in attività di formazione finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi, alle condizioni di cui all'art. 8 del DM 24.7.2024.

Rispetto del principio DNSH

Sono comunque esclusi i progetti di innovazione che hanno un impatto significativo sull'ambiente, che violerebbero il principio DNSH o "do no significant harm" disciplinato dal regolamento UE 18.6.2020 n. 852⁷.

3.1 AVVIO E COMPLETAMENTO DEI PROGETTI DI INNOVAZIONE

Come anticipato, sono agevolabili i progetti di innovazione:

- avviati dall'1.1.2024;
- completati entro il 31.12.2025.

3.1.1 Data di avvio

Per data di avvio del progetto di innovazione si intende la data del primo impegno giuridicamente vincolante ad ordinare i beni oggetto di investimento, ovvero qualsiasi altro tipo di impegno che renda irreversibile l'investimento stesso, a seconda di quale condizione si verifichi prima.

3.1.2 Data di completamento

Il progetto di innovazione si intende completato alla data di effettuazione dell'ultimo investimento che lo compone, e in particolare (art. 4 co. 4 del DM 24.7.2024):

- nel caso in cui l'ultimo investimento abbia ad oggetto beni materiali e immateriali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa di cui agli allegati A e B della L. 11.12.2016 n. 232, alla data di effettuazione degli investimenti secondo le regole generali previste dai co. 1 e 2 dell'art. 109 del TUIR, a prescindere dai principi contabili applicati⁸;

⁷ Non sono infatti agevolabili gli investimenti destinati ad:

- attività direttamente connesse ai combustibili fossili;
- attività nell'ambito del sistema di scambio di quota di emissione dell'UE (ETS) che generano emissioni di gas a effetto serra previsti non inferiori ai pertinenti parametri di riferimento;
- attività connesse alle discariche di rifiuti, agli inceneritori e agli impianti di trattamento meccanico-biologico;
- attività nel cui processo produttivo viene generata un'elevata dose di sostanze inquinanti classificabili come rifiuti speciali pericolosi di cui al regolamento della Commissione (UE) 18.12.2014 n. 1357 e il cui smaltimento a lungo termine potrebbe causare un danno all'ambiente.

L'art. 5 del DM 24.7.2024 prevede tuttavia alcune specifiche eccezioni.

⁸ Ai sensi dell'art. 109 co. 2 del TUIR:

- le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;

- nel caso in cui l'ultimo investimento abbia ad oggetto beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa, finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo, alla data di fine lavori dei medesimi beni;
- nel caso in cui l'ultimo investimento abbia ad oggetto attività di formazione finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi, alla data di sostenimento dell'esame finale.

3.2 BENI MATERIALI E IMMATERIALI 4.0

Sono agevolabili i beni materiali e immateriali nuovi, strumentali all'esercizio d'impresa⁹, di cui agli Allegati A e B della L. 11.12.2016 n. 232.

Riduzione dei consumi energetici

Ai sensi dell'art. 38 co. 4 del DL 19/2024 e dell'art. 9 del DM 24.7.2024, gli investimenti in tali beni sono agevolabili a condizione che, tramite gli stessi, si consegua complessivamente:

- una riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva¹⁰ localizzata nel territorio nazionale, cui si riferisce il progetto di innovazione, non inferiore al 3%;
- o, in alternativa, una riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento¹¹ non inferiore al 5%.

La riduzione dei consumi energetici è oggetto di apposite certificazioni tecniche¹².

3.2.1 Beni materiali 4.0

Sono agevolabili gli investimenti in beni materiali nuovi, strumentali all'esercizio d'impresa di cui all'Allegato A alla L. 11.12.2016 n. 232, interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura e caratterizzati dagli ulteriori requisiti previsti dal citato allegato.

-
- le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.

⁹ Considerato il riferimento alla strumentalità, sono esclusi dall'agevolazione i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. "beni merce"), i beni trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita, i materiali di consumo.

¹⁰ Per struttura produttiva si intende un sito, costituito da una o più unità locali o stabilimenti insistenti sulla medesima particella catastale o su particelle contigue, finalizzato alla produzione di beni o all'erogazione di servizi, avente la capacità di realizzare l'intero ciclo produttivo o anche parte di esso, ovvero la capacità di realizzare la completa erogazione dei servizi o anche parte di essi, purché dotato di autonomia tecnica, funzionale e organizzativa e costituente di per sé un centro autonomo di imputazione di costi. Al fine della determinazione del risparmio energetico relativo alla struttura produttiva, i consumi energetici della stessa coincidono con la somma dei consumi energetici dei processi produttivi e dei servizi generali (cfr. circ. MIMIT-GSE 16.8.2024 n. 25877, § 2).

¹¹ Per processo produttivo si intende l'insieme di attività correlate o interagenti integrate nella catena del valore – che includono procedimenti tecnici, fasi di lavorazione ovvero la produzione o la distribuzione di servizi – che utilizzano delle risorse (*input* del processo) trasformandole in un determinato prodotto o servizio o in una parte essenziale di essi (*output* del processo). Per processo interessato dall'investimento s'intende il processo produttivo interessato dalla riduzione dei consumi energetici conseguita tramite gli investimenti in beni materiali e immateriali nuovi di cui agli Allegati A e B alla L. 232/2016. Nel caso in cui il processo produttivo sia costituito da più linee produttive in parallelo interessate dai medesimi *input* e che producono il medesimo *output*, potrà essere considerato come processo interessato solo la parte oggetto d'investimento in progetti di innovazione, purché questa garantisca, in autonomia, la trasformazione dell'*input* nell'*output* del processo. È possibile che il processo interessato coincida con un unico bene materiale, purché questo garantisca, in autonomia, la trasformazione dell'*input* del processo nell'*output* del processo (cfr. circ. MIMIT-GSE 16.8.2024 n. 25877, § 2).

¹² Cfr. art. 15 del DM 24.7.2024.

In linea di massima si tratta dei beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave “Industria 4.0”, quali:

- i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento;
- i sistemi per l’assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- i dispositivi per l’interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell’ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.

3.2.2 Beni immateriali 4.0

Sono agevolabili gli investimenti anche in beni immateriali nuovi, strumentali all’esercizio d’impresa di cui all’Allegato B alla L. 11.12.2016 n. 232, inclusi i *software* relativi alla gestione di impresa se acquistati nell’ambito del medesimo progetto di innovazione.

Ai fini dell’agevolazione in esame, sono compresi anche gli investimenti in sistemi, piattaforme o applicazioni per l’intelligenza degli impianti che garantiscono il monitoraggio continuo e la visualizzazione dei consumi energetici e dell’energia autoprodotta e autoconsumata, o introducono meccanismi di efficienza energetica attraverso la raccolta e l’elaborazione dei dati anche provenienti dalla sensoristica IoT di campo (“*Energy Dashboarding*”).

3.2.3 Esclusioni

Sono esclusi dall’agevolazione (art. 6 co. 2 del DM 24.7.2024):

- i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all’art. 164 del TUIR;
- i beni per i quali il DM 31.12.88 stabilisce aliquote di ammortamento inferiori al 6,5%;
- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni di cui all’Allegato 3 alla L. 208/2015.

Beni gratuitamente devolvibili

Sono altresì esclusi gli investimenti in beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell’energia, dell’acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti, se (art. 5 co. 2 del DM 24.7.2024):

- l’effettuazione degli investimenti costituisce un adempimento degli obblighi assunti nei confronti dell’ente pubblico concedente;
- sono previsti meccanismi, incluso l’adeguamento del corrispettivo del servizio fornito, comunque denominato, o la contribuzione del soggetto concedente, che sterilizzano il rischio economico dell’investimento nei beni strumentali nuovi.

3.3 BENI MATERIALI FINALIZZATI ALL’AUTOPRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNO-VABILI DESTINATA ALL’AUTOCONSUMO

Nell’ambito dei progetti di innovazione che conseguono una riduzione dei consumi energetici, come anticipato, sono inoltre agevolabili gli investimenti in beni materiali nuovi¹³ strumentali all’esercizio d’impresa finalizzati

¹³ Secondo quanto riportato nella circ. MIMIT-GSE 16.8.2024 n. 25877 (§ 3.1), “*nuovi di fabbrica, acquistati da terzi che non hanno relazioni con l’acquirente e alle normali condizioni di mercato*” (<https://www.mimit.gov.it/it/incentivi/fondo-per-gli-investimenti-innovativi-delle-imprese-agricole>) e impiegati in impianti nuovi (o sezioni di impianto in caso di potenziamento di impianti preesistenti) entrati in esercizio in data successiva all’1.1.2024 e non oltre il 31.12.2025.

all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinate all'autoconsumo, anche a distanza¹⁴, compresi gli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta.

Tali investimenti non concorrono al raggiungimento degli obiettivi di riduzione dei consumi energetici¹⁵.

Termine per l'entrata in esercizio dei beni

Ai sensi dell'art. 7 co. 5 del DM 24.7.2024, i beni oggetto di tale articolo devono entrare in esercizio entro un anno dalla data di completamento del progetto di innovazione.

La mancata entrata in funzione entro il suddetto termine determina, ai sensi dell'art. 21 co. 1 lett. c) del DM 24.7.2024, la decadenza dall'agevolazione.

3.3.1 Costi agevolabili

L'art. 7 del DM 24.7.2024 dispone che nell'ambito degli investimenti per l'autoproduzione e autoconsumo di energia, localizzati sulle medesime particelle catastali su cui insiste la struttura produttiva, ovvero localizzati su particelle catastali differenti, a condizione che siano connessi alla rete elettrica per il tramite di punti di prelievo (POD) esistenti e riconducibili alla medesima struttura produttiva, ovvero, se a distanza, localizzati nella medesima zona di mercato su cui insiste la struttura produttiva, sono agevolabili le spese relative:

- ai gruppi di generazione dell'energia elettrica (lett. a);
- ai trasformatori posti a monte dei punti di connessione della rete elettrica, nonché ai misuratori dell'energia elettrica funzionali alla produzione di energia elettrica (lett. b);
- agli impianti per la produzione di energia termica utilizzata esclusivamente come calore di processo e non cedibile a terzi, con elettrificazione dei consumi termici, alimentata tramite energia elettrica rinnovabile autoprodotta e autoconsumata ovvero certificata come rinnovabile attraverso un contratto di fornitura di energia rinnovabile ai sensi della delibera ARERA ARG/elt 104/11 (lett. c);
- ai servizi ausiliari di impianto (lett. d);
- agli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta (lett. e).

Costo massimo agevolabile

Per gli impianti di produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili il costo massimo ammissibile delle suddette spese di cui alle lett. a), b) e d) dell'art. 7 co. 1 del DM 24.7.2024, è calcolato in euro/kW secondo i parametri previsti all'Allegato 1 al citato DM.

3.3.2 Impianti fotovoltaici

Con riferimento all'autoproduzione e all'autoconsumo di energia da fonte solare, sono considerati ammissibili esclusivamente gli impianti con moduli fotovoltaici di cui all'art. 12 co. 1 lett. a), b) e c) del DL 9.12.2023 n. 181¹⁶, vale a dire:

- a) moduli fotovoltaici prodotti negli Stati membri dell'Unione europea con un'efficienza a livello di modulo almeno pari al 21,5%;
- b) moduli fotovoltaici con celle, entrambi prodotti negli Stati membri dell'Unione europea, con un'efficienza a livello di cella almeno pari al 23,5%;
- c) moduli prodotti negli Stati membri dell'Unione europea composti da celle bifacciali ad eterogiunzione di silicio o tandem prodotti nell'Unione europea con un'efficienza di cella almeno pari al 24%.

¹⁴ L'art. 15 co. 4-bis del DL 7.5.2024 n. 60, conv. L. 4.7.2024 n. 95, ha integrato la lett. a) del co. 5 dell'art. 38 del DL 19/2024, specificando che la destinazione all'autoconsumo si ha anche nel caso in cui questo avvenga "a distanza" ai sensi dell'art. 30 co. 1 lett. a) n. 2 del DLgs. 8.11.2021 n. 199.

¹⁵ Cfr. circ. MIMIT-GSE 16.8.2024 n. 25877 (§ 3.1).

¹⁶ Come da ultimo modificato dall'art. 1 co. 6 del DL 9.8.2024 n. 113.

Maggiorazione del costo

Gli investimenti in impianti che comprendono i moduli di cui alle suddette lett. b) e c) concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari, rispettivamente, al 120% e 140% del loro costo.

3.4 SPESE PER LA FORMAZIONE ESTERNA

Nell'ambito dei progetti di innovazione che conseguono una riduzione dei consumi energetici come sopra esposto, sono inoltre agevolabili le spese per la formazione del personale previste dall'art. 31, paragrafo 3, del regolamento (UE) 17.6.2014 n. 651, finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi.

3.4.1 Costi agevolabili

Si tratta, in particolare, delle seguenti spese¹⁷:

- le spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione;
- i costi di esercizio relativi a formatori nonché al personale dipendente, ai titolari di impresa e ai soci lavoratori 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, ad esclusione delle spese di alloggio diverse dalle spese di alloggio minime necessarie per personale con disabilità;
- i costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione;
- le spese di personale dipendente, nonché dei titolari di impresa e soci lavoratori 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.

3.4.2 Caratteristiche delle attività formative agevolabili

Le attività formative sono agevolabili a condizione che siano:

- erogate da soggetti esterni all'impresa, individuati dall'art. 8 del DM 24.7.2024;
- relative a percorsi di durata non inferiore a 12 ore, anche nella modalità a distanza, che prevedano il sostenimento di un esame finale con attestazione del risultato conseguito;
- svolte negli ambiti formativi indicati nell'Allegato 2 al DM 24.7.2024.

3.4.3 Limiti alle spese agevolabili

Le spese di formazione sono agevolabili:

- nel limite del 10% degli investimenti effettuati nei beni agevolabili¹⁸;
- sino al massimo di 300.000,00 euro.

4 DETERMINAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta:

- è riconosciuto sulla base del limite massimo complessivo di costi ammissibili pari a 50 milioni di euro annui per ciascun soggetto beneficiario in riferimento all'anno di completamento dei progetti di innovazione;
- è subordinato al completamento dell'intero progetto di innovazione;
- spetta comunque nei limiti delle risorse stanziare a valere sul PNRR¹⁹.

¹⁷ Cfr. art. 8 co. 4 del DM 24.7.2024.

¹⁸ Beni 4.0 e beni per l'autoproduzione e l'autoconsumo di energia da fonti rinnovabili.

¹⁹ Pari a 63 milioni di euro per il 2024, ai sensi dell'art. 38 co. 21 del DL 19/2024.

4.1 MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA

La misura del credito d'imposta varia a seconda del livello di riduzione dei consumi energetici conseguita mediante gli investimenti agevolabili.

Laddove, mediante gli investimenti agevolati, si consegua complessivamente una riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva localizzata nel territorio nazionale, cui si riferisce il progetto di innovazione non inferiore al 3% o, in alternativa, una riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento non inferiore al 5%, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al:

- 35% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 15% del costo, per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 5% del costo, per la quota di investimenti oltre i 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi ammissibili pari a 50 milioni di euro (per anno, per impresa beneficiaria).

Nel caso di riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva localizzata nel territorio nazionale superiore al 6% o, in alternativa, di riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento superiore al 10%, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al:

- 40% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 20% del costo, per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 10% del costo, per la quota di investimenti oltre i 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro (per anno, per impresa beneficiaria).

Nel caso di riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva localizzata nel territorio nazionale superiore al 10% o, in alternativa, di riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento superiore al 15%, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al:

- 45% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 25% del costo, per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 15% del costo, per la quota di investimenti oltre i 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro (per anno, per impresa beneficiaria).

La seguente tabella riepiloga la misura dell'agevolazione²⁰.

	% riduzione consumi	% riduzione consumi	% riduzione consumi
Quote di investimenti	Struttura Produttiva: 3-6% Processo interessato: 5-10%	Struttura Produttiva: 6-10% Processo interessato: 10-15%	Struttura Produttiva: oltre 10% Processo interessato: oltre 15%
Fino a 2,5 milioni di euro	35%	40%	45%
Da 2,5 a 10 milioni di euro	15%	20%	25%
Da 10 a 50 milioni di euro	5%	10%	15%

4.2 INCREMENTO DEL BENEFICIO

Fermo restando il limite massimo complessivo di spesa agevolabile pari a 50 milioni di euro, il beneficio è aumentato di (art. 10 co. 2 del DM 24.7.2024):

²⁰ Cfr. slide MIMIT piano transizione 5.0.

- un importo complessivamente non superiore a 10.000,00 euro per le spese sostenute dalle PMI per adempiere agli obblighi di certificazione “tecnica”;
- un importo non superiore a 5.000,00 euro per le spese sostenute dai soggetti beneficiari non obbligati per legge alla revisione legale dei conti, per adempiere all’obbligo di certificazione “contabile”.

4.3 CREDITO D’IMPOSTA EFFETTIVAMENTE SPETTANTE

Con la circ. MIMIT-GSE 16.8.2024 n. 25877 (§ 9) è stato chiarito che, in seguito alla comunicazione di avanzamento del progetto di innovazione e alla comunicazione di completamento²¹:

- nel caso in cui i costi ammissibili effettivi siano uguali o superiori a quelli dichiarati in sede di comunicazione preventiva, il credito d’imposta spettante sarà pari a quello prenotato;
- nel caso in cui i costi ammissibili effettivi siano inferiori a quelli dichiarati in sede di comunicazione preventiva, il credito d’imposta spettante sarà ricalcolato, in riduzione, sulla base dei nuovi costi comunicati.

4.4 ESEMPI DI CALCOLO

La circ. MIMIT-GSE 16.8.2024 n. 25877 (§ 9) ha fornito alcuni esempi numerici per il calcolo del credito d’imposta spettante.

Esempio 1

Si supponga di voler installare tre beni materiali e un bene immateriale agevolabili.

Qualora il progetto di innovazione riguardi l’acquisto di tre beni materiali e un bene immateriale relativamente ad un unico processo produttivo, si può calcolare il risparmio energetico conseguibile con riferimento al processo interessato.

Nell’ipotesi in cui tali interventi permettano di conseguire una riduzione percentuale dei consumi energetici sul processo interessato pari, ad esempio, al 10,78%, l’impresa beneficiaria può includere nel progetto di investimento anche le spese per la formazione del personale.

La spesa per i suddetti beni materiali e immateriali è pari a 2.800.000,00 euro mentre la spesa per la formazione ammonta a 150.000,00 euro, per un totale dei costi ammissibili per il progetto di investimento pari a 2.950.000,00 euro.

In tal caso, il calcolo del credito d’imposta spettante sarà così strutturato:

- 2.500.000,00 euro ai quali è riconosciuto un credito d’imposta determinato con un’aliquota pari al 40% (quindi 1.000.000,00 di euro);
- 450.000,00 euro ai quali è riconosciuto un credito d’imposta determinato con un’aliquota pari al 20% (quindi 90.000,00 euro).

Il credito d’imposta spettante è quindi pari a 1.090.000,00 euro.

Secondo quanto chiarito dalla citata circolare, in seguito alla comunicazione di avanzamento del progetto di innovazione e alla comunicazione di completamento, il credito d’imposta effettivamente spettante:

- nel caso in cui i costi ammissibili effettivi siano uguali o superiori a quelli dichiarati in sede di comunicazione preventiva, sarà pari a quello prenotato. Ipotizzando, ad esempio, che la spesa ammissibile effettiva sia pari a 3.200.000,00 euro, il credito d’imposta spettante sarà comunque pari a 1.090.000,00 euro;
- nel caso in cui i costi ammissibili effettivi siano inferiori a quelli dichiarati in sede di comunicazione preventiva, il credito d’imposta spettante sarà ricalcolato, in riduzione, sulla base dei nuovi costi

²¹

Per la procedura di accesso all’agevolazione, si rinvia al successivo § 5.

comunicati. Ipotizzando, ad esempio, che la spesa ammissibile effettiva sia pari a 2.400.000,00 euro, il credito d'imposta spettante sarà quindi pari a 960.000,00 euro.

Esempio 2

Ipotizzando che il progetto di innovazione riguardi l'acquisto di un bene materiale e un bene immateriale relativamente ad un processo produttivo (Processo produttivo 1) e di un bene materiale e un bene immateriale relativamente ad un altro processo produttivo (Processo produttivo 2) sarà necessario calcolare il risparmio energetico conseguibile con riferimento alla struttura produttiva.

Inoltre, qualora l'impresa beneficiaria sia una PMI non soggetta ad obbligo di revisione legale dei conti e che tali interventi permettano di conseguire una riduzione percentuale dei consumi energetici calcolata sulla struttura produttiva pari, ad esempio, al 6,53%, l'impresa può includere nel progetto di investimento anche le spese per la certificazione energetica e per la revisione legale dei conti.

La spesa per i beni materiali e immateriali è pari a 1.200.000,00 euro, mentre le spese per la certificazione energetica e per la revisione legale dei conti ammontano, rispettivamente, a 5.000,00 euro e a 3.000,00 euro, per un totale dei costi ammissibili per il progetto di investimento pari a 1.208.000,00 euro.

Il calcolo del credito d'imposta spettante sarà così strutturato:

- 1.200.000,00 euro, ai quali è riconosciuto un credito d'imposta determinato con un'aliquota pari al 40% (quindi 480.000,00 euro);
- 8.000,00 euro relativi alla certificazione energetica e alla revisione legale dei conti, ai quali è riconosciuto un credito d'imposta determinato con un'aliquota pari al 100%.

Il credito d'imposta spettante è quindi pari a 488.000,00 euro.

In seguito alla comunicazione di avanzamento del progetto di innovazione e alla comunicazione di completamento, il credito d'imposta spettante:

- nel caso in cui i costi ammissibili effettivi siano uguali o superiori a quelli dichiarati in sede di comunicazione preventiva, sarà pari a quello prenotato. Ipotizzando, ad esempio, che la spesa ammissibile effettiva sia pari a 1.350.000,00 euro, il credito d'imposta spettante sarà comunque pari a 488.000,00 euro;
- nel caso in cui i costi ammissibili effettivi siano inferiori a quelli dichiarati in sede di comunicazione preventiva, sarà ricalcolato, in riduzione, sulla base dei nuovi costi comunicati. Ipotizzando, ad esempio, che la spesa ammissibile effettiva sia pari a 1.008.000,00 euro (considerando che le spese per la certificazione energetica e la revisione legale dei conti siano rimaste invariate), il credito d'imposta spettante sarà pari a 408.000,00 euro.

5 MODALITÀ DI ACCESSO ALL'AGEVOLAZIONE

Per accedere all'agevolazione, le imprese devono presentare al GSE specifiche comunicazioni (cfr. art. 12 del DM 24.7.2024)²².

5.1 FASI DELLA PROCEDURA

La procedura per la richiesta del credito d'imposta prevede in sostanza tre fasi:

- comunicazione preventiva, per la prenotazione del credito;
- comunicazione relativa all'effettuazione degli ordini;
- comunicazione di completamento.

In particolare:

²² Si veda anche la circ. MIMIT-GSE 16.8.2024 n. 25877, § 6 e 7.

- per la prenotazione del credito d'imposta le imprese devono inviare una comunicazione preventiva, corredata dalla certificazione "tecnica" *ex ante*. Le comunicazioni preventive inviate saranno valutate e gestite dal GSE secondo l'ordine cronologico di invio, verificando esclusivamente il corretto caricamento dei dati e la completezza dei documenti e delle informazioni rese e il rispetto del limite massimo dei costi ammissibili per singola impresa beneficiaria per anno (50 milioni di euro);
- il GSE, verificati il corretto caricamento dei dati e la completezza dei documenti e delle informazioni rese, nonché il rispetto del limite massimo di costi ammissibili, entro 5 giorni dall'invio della comunicazione preventiva, comunica all'impresa l'importo del credito d'imposta prenotato nel limite delle risorse disponibili, anche a copertura parziale dell'importo del credito individuato dalla comunicazione preventiva, ferma restando la successiva integrazione sino a concorrenza dell'importo oggetto della predetta comunicazione nel caso di nuova disponibilità di risorse;
- entro 30 giorni dalla conferma del credito prenotato (ricevuta di conferma), l'impresa deve trasmettere una comunicazione relativa all'effettuazione degli ordini accettati dal venditore con pagamento a titolo di acconto, in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione dei beni di cui agli allegati A e B della L. 232/2016 e degli impianti di autoproduzione di energia da fonti rinnovabili per autoconsumo;
- entro 5 giorni dalla data di presentazione di tale comunicazione, il GSE, in caso di esito positivo delle verifiche relative al corretto caricamento e alla completezza della documentazione, trasmette all'impresa la conferma dell'importo del credito d'imposta prenotato ovvero, nel caso di comunicazioni dalle quali si abbia evidenza di una riduzione dell'importo degli investimenti individuati nella comunicazione preventiva, il nuovo e minore importo del credito d'imposta prenotato;
- a seguito del completamento del progetto di innovazione (e in ogni caso entro il 28.2.2026), l'impresa deve trasmettere una comunicazione di completamento, corredata dalla certificazione tecnica *ex post*, contenente le informazioni necessarie ad individuare il progetto di innovazione completato²³;
- entro 10 giorni dalla presentazione della comunicazione di completamento, il GSE, verificati il corretto caricamento dei dati e la completezza dei documenti e delle informazioni rese e il rispetto del limite massimo di costi ammissibili, comunica all'impresa l'importo del credito d'imposta utilizzabile in compensazione, che non può in ogni caso eccedere l'importo del credito d'imposta prenotato;
- decorsi 10 giorni da tale comunicazione, il credito d'imposta sarà utilizzabile²⁴.

Le comunicazioni vanno corredate con la documentazione richiesta, sulla base dei modelli resi disponibili sul sito del GSE.

²³ Secondo quanto precisato nella circ. MIMIT-GSE 16.8.2024 n. 25877 (§ 7), nel caso in cui siano state effettuate modifiche al progetto di innovazione rispetto a quanto previsto nella certificazione *ex ante* rilasciata dal valutatore indipendente in fase di prenotazione, dovrà essere fornita evidenza di queste modifiche nella certificazione *ex post*. A tal riguardo, si specifica che non è possibile includere nel progetto di innovazione modifiche sostanziali quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- aggiunta di nuove tipologie di beni materiali e immateriali diverse da quelle inizialmente previste;
- aggiunta o sostituzione di tipologie di impianti di autoconsumo di energia elettrica diverse da quelle inizialmente previste ovvero un incremento della potenza degli impianti medesimi;
- attività di formazione diverse da quelle inizialmente previste;
- variazioni al perimetro del programma di misura adottato per il calcolo della riduzione dei consumi energetici (es. processo interessato o struttura produttiva).

In tal caso, è necessario che l'impresa beneficiaria rinunci alla comunicazione di agevolazione e presenti eventualmente una nuova comunicazione.

²⁴ Il GSE, che deve rispettare alcuni adempimenti procedurali previsti dall'art. 14 del DM 24.7.2024, trasmette all'Agenzia delle Entrate, con modalità telematiche definite d'intesa, l'elenco delle imprese beneficiarie con l'ammontare del relativo credito d'imposta utilizzabile.

Certificazioni “tecniche”

Il beneficio è subordinato alla presentazione di apposite certificazioni, sotto forma di perizie asseverate²⁵, rilasciate da un valutatore indipendente, che, rispetto all'ammissibilità del progetto di investimento e al completamento degli investimenti, attestano:

- *ex ante*, la riduzione dei consumi energetici conseguibili tramite gli investimenti nei beni;
- *ex post*, l'effettiva realizzazione degli investimenti conformemente a quanto previsto dalla certificazione *ex ante*.

Sono abilitati al rilascio delle certificazioni tecniche:

- gli Esperti in gestione dell'energia (EGE), certificati da un organismo accreditato secondo la norma UNI CEI 11339;
- le società di servizi energetici (*Energy Service Company* o ESCo), certificate da un organismo accreditato secondo la norma UNI CEI 11352;
- gli ingegneri iscritti nelle sezioni A e B dell'albo professionale, nonché i periti industriali e i periti industriali laureati iscritti all'albo professionale nelle sezioni “meccanica ed efficienza energetica” e “impiantistica elettrica ed automazione”, con competenze e comprovata esperienza nell'ambito dell'efficienza energetica dei processi produttivi.

Credito d'imposta sulle spese di certificazione per le PMI

Per le piccole e medie imprese, le spese sostenute per adempiere al suddetto obbligo di certificazione sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 10.000,00 euro, fermo restando il limite massimo delle spese agevolate.

5.2 MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE COMUNICAZIONI

Tutte le comunicazioni e le azioni ad esse correlate devono essere effettuate tramite il portale del GSE denominato “Transizione 5.0”, presente tra i servizi relativi alle misure PNRR e accessibile collegandosi, esclusivamente tramite SPID, all'Area Clienti GSE.

Le comunicazioni preventive e quelle “intermedie” di effettuazione degli ordini possono essere presentate dalle ore 12.00 del 7.8.2024 (cfr. DM 6.8.2024 e comunicato GSE 7.8.2024).

Le comunicazioni di completamento dei progetti di innovazione possono essere presentate dalle ore 12.00 del 12.9.2024 (cfr. DM 11.9.2024) e, comunque, non oltre il 28.2.2026²⁶.

6 ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Oltre alla documentazione richiesta per l'accesso al beneficio, sono previsti ulteriori adempimenti documentali.

6.1 CONSERVAZIONE DI IDONEA DOCUMENTAZIONE

Ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

6.2 DICITURA IN FATTURA E IN ALTRI DOCUMENTI

Le fatture, i documenti di trasporto e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni di cui all'art. 38 del DL 19/2024.

²⁵ Redatte sulla base degli appositi modelli resi disponibili sul sito del GSE.

²⁶ Cfr. art. 12 co. 6 del DM 24.7.2024.

Qualora successivi alla comunicazione di prenotazione del credito d'imposta, nei suddetti documenti deve essere altresì indicato il codice identificativo alfanumerico univoco rilasciato dalla piattaforma informatica del GSE, contraddistinto dalla struttura TR5-XXXXX (circ. MIMIT-GSE 16.8.2024 n. 25877, § 6.1 e 7.1).

6.3 CERTIFICAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE CONTABILE

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'art. 8 del DLgs. 39/2010.

Credito d'imposta per le spese di certificazione fino a 5.000,00 euro

Per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000,00 euro, fermo restando, comunque, il limite massimo previsto per l'agevolazione.

6.4 PERIZIA TECNICA ASSEVERATA PER I BENI 4.0

Le caratteristiche tecniche dei beni tali da includerli negli elenchi di cui agli Allegati A e B della L. 232/2016 e l'interconnessione degli stessi al sistema aziendale di gestione della produzione o della rete di fornitura va comprovata da apposita perizia tecnica asseverata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o da un ente di certificazione accreditato, redatta sulla base degli appositi modelli resi disponibili dal GSE.

Dichiarazione sostitutiva

Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000,00 euro, tale onere documentale può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR 445/2000.

6.5 OBBLIGHI DERIVANTI DAL PNRR

In considerazione della fonte di finanziamento dell'agevolazione a valere sulle risorse PNRR, le imprese beneficiarie sono tenute al rispetto dei pertinenti obblighi derivanti dalla normativa europea e nazionale, assicurando tra l'altro (cfr. art. 18 del DM 24.7.2024):

- la comunicazione dei dati relativi al titolare effettivo del destinatario dei fondi;
- il rispetto del principio DNSH (*do no significant harm*) di non arrecare un danno significativo agli obiettivi ambientali;
- l'assenza di doppio finanziamento ai sensi dell'art. 9 del Regolamento UE 12.2.2021 n. 241.

7 MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 (art. 38 co. 13 del DL 19/2024 e art. 13 del DM 24.7.2024):

- presentando il modello F24 unicamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;
- decorsi 5 giorni dalla regolare trasmissione, da parte del GSE all'Agenzia delle Entrate, dell'elenco dei beneficiari e del credito spettante e, comunque, decorsi 10 giorni dalla comunicazione del GSE all'impresa dell'importo del credito utilizzabile;

- in una o più quote, entro il 31.12.2025²⁷.

L'ammontare non ancora utilizzato a tale data è riportato in avanti ed è utilizzabile in cinque quote annuali di pari importo.

Inapplicabilità dei limiti alle compensazioni

Il credito d'imposta non è soggetto:

- al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000,00 euro (art. 1 co. 53 della L. 244/2007);
- al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 2 milioni di euro (art. 34 della L. 388/2000);
- al divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali e relativi accessori, per un ammontare superiore a 1.500,00 euro (art. 31 del DL 78/2010).

Impossibilità di cedere/trasferire il credito d'imposta

Il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

8 IRRILEVANZA FISCALE DELL'AGEVOLAZIONE

Il credito d'imposta:

- non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP;
- non rileva ai fini della determinazione del *pro rata* di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

9 RIDETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

È prevista la rideterminazione del credito d'imposta se, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di completamento degli investimenti, i beni agevolati sono²⁸:

- ceduti a terzi;
- destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, anche se appartenenti allo stesso soggetto;
- nonché in caso di mancato esercizio dell'opzione per il riscatto nelle ipotesi di beni acquisiti in locazione finanziaria.

In tal caso:

- il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo;
- il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione è direttamente riversato dal beneficiario entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Investimenti sostitutivi

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di investimenti sostitutivi di cui all'art. 1 co. 35 e 36 della L. 205/2017.

²⁷ Pertanto, ove la fruizione avvenga nel suddetto termine del 31.12.2025, il credito d'imposta transizione 5.0 può essere utilizzato anche in un'unica soluzione.

²⁸ Art. 38 del DL 19/2024 e art. 21 co. 1 lett. a) del DM 24.7.2024.

Pertanto, se nel corso del periodo di fruizione dell'agevolazione si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene agevolato, il credito d'imposta non è oggetto di rideterminazione a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'Allegato A alla L. 232/2016;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Altre ipotesi di decadenza

L'impresa decade totalmente o parzialmente dall'agevolazione, tra l'altro, anche nelle seguenti fattispecie²⁹:

- fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di completamento del progetto di innovazione, non è mantenuto il livello di riduzione dei consumi energetici conseguito;
- mancata entrata in esercizio dei beni materiali finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinate all'autoconsumo, entro un anno dalla data di completamento del progetto di investimento;
- assenza di uno o più requisiti di ammissibilità, fino alla data di trasmissione da parte del GSE della comunicazione relativa all'importo del credito d'imposta utilizzabile, ovvero documentazione irregolare per fatti comunque imputabili all'impresa beneficiaria;
- mancato rispetto delle disposizioni sul cumulo delle agevolazioni e sul divieto di doppio finanziamento.

10 RAPPORTI CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Il credito d'imposta transizione 5.0 non è cumulabile, in relazione ai medesimi costi ammissibili, con:

- il *bonus* investimenti in beni strumentali di cui all'art. 1 co. 1051 ss. della L. 178/2020;
- il *bonus* investimenti ZES unica Mezzogiorno di cui all'art. 16 del DL 124/2023, esteso alle ZLS dall'art. 13 del DL 60/2024.

Il credito d'imposta è però cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto.

Facoltà di accesso al credito d'imposta 4.0

Ai sensi dell'art. 11 co. 3 del DM 24.7.2024, in caso di mancato perfezionamento della procedura per la fruizione del credito d'imposta transizione 5.0, resta salva la facoltà di accesso al credito d'imposta 4.0 ex L. 178/2020, previa comunicazione di completamento degli investimenti di cui all'art. 6 del DL 39/2024.

GLI OBBLIGHI PREVISTI DALL'ART. 1 CO. 1062 DELLA L. 178/2020 IN RELAZIONE ALLE FATTURE E AGLI ALTRI DOCUMENTI RELATIVI ALL'ACQUISIZIONE DEI BENI AGEVOLATI SI INTENDONO ASSOLTI CON IL RISPETTO DEGLI OBBLIGHI DI CUI ALL'ART.

²⁹ Art. 21 co. 1 del DM 24.7.2024.