



Carlo Cecchi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Filippo Rosi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Elena Mannelli

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Prato, 2 settembre 2024

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

=====

Circolare n. 32/2024

Oggetto: credito d'imposta per investimenti transizione 5.0 - disposizioni attuative e chiarimenti

L'art. 38 del D.L. 19/2024 (cosiddetto DL "PNRR"), convertito nella L. 56/2024, ha introdotto un nuovo credito d'imposta per gli investimenti effettuati nel 2024 e 2025 relativi al piano transizione 5.0.

Con il D.M. 24.7.2024 (pubblicato sulla *G.U.* n. 183 del 6.8.2024) e il D.M. 6.8.2024 sono state definite le disposizioni attuative dell'agevolazione.

Con la circolare n. 25877 del 16.8.2024, 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 richiesti.

Imprese beneficiarie

Possono accedere all'agevolazione le imprese residenti in Italia (nonché le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti), a prescindere da:

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

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 lavoratori.

Sono escluse:

- imprese che si trovano in stato di liquidazione volontaria, fallimento o altre procedure concorsuali;
- imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi del D.Lgs. 231/2001 e del codice antimafia di cui al D.Lgs. 159/2011;
- 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.

Investimenti agevolati

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. 232/2016 (cosiddetti beni "4.0"),

che sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura; nell'ambito di progetti di innovazione che conseguono una riduzione dei consumi energetici.

Estensione dei beni immateriali di cui all'Allegato B della L. 232/2016

Ai fini dell'agevolazione in oggetto, rientrano tra i beni di cui al suddetto Allegato B, ove specificamente previsti dal progetto di innovazione, anche:

- *software*, 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*);
- *software* relativi alla gestione di impresa se acquistati unitariamente ai *software*, ai sistemi o alle piattaforme di cui al punto precedente.

Autoproduzione di energia da fonti rinnovabili per autoconsumo

Nell'ambito dei progetti di innovazione che conseguono una riduzione dei consumi energetici, sono inoltre agevolabili gli investimenti in beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinate all'autoconsumo, anche a distanza ai sensi dell'art. 30, comma 1 lett. a) n. 2), del D.Lgs. 199/2021, ad eccezione delle biomasse, compresi gli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta.

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, comma 1 lett. a), b) e c), del D.L. 181/2023. È prevista una maggiorazione del costo, ai fini del credito d'imposta, del 120% e del 140%, rispettivamente, per gli investimenti di cui alle suddette lett. b) e c).

Il costo massimo ammissibile degli impianti di produzione di energia da fonti rinnovabili e dei sistemi di accumulo è calcolato in euro/kW secondo i parametri previsti dall'Allegato 1 al D.M. 24.7.2024.

Spese per la formazione esterna

Sono agevolabili anche le spese per la formazione del personale previste dall'art. 31, paragrafo 3, del regolamento della Commissione (UE) 651/2014, finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi.

Tali spese sono agevolabili:

- nel limite del 10% degli investimenti effettuati nei beni agevolabili;
- fino al massimo di 300.000,00 euro;
- a condizione che le attività formative siano erogate da soggetti esterni individuati dall'art. 8 del D.M. 24.7.2024, con riferimento a percorsi di durata non inferiore a 12 ore che prevedano il sostenimento di un esame finale con attestazione del risultato conseguito, e negli ambiti formativi di cui all'Allegato 2 al citato DM.

Esclusioni

Sono esclusi dall'agevolazione:

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

Non sono in ogni caso agevolabili gli investimenti destinati a:

- 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) 1357/2014 e il cui smaltimento a lungo termine potrebbe causare un danno all'ambiente.

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:

- 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.

Avvio e completamento del progetto di innovazione

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.

Il progetto di innovazione si intende completato alla data di effettuazione dell'ultimo investimento che lo compone, e in particolare (art. 4, comma 4, del D.M. 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. 232/2016, alla data di effettuazione degli investimenti secondo le regole generali previste dai commi 1 e 2 dell'art. 109 del TUIR, a prescindere dai principi contabili applicati;

- 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.

Misura 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.

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

Ove, 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 a:

- 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 a:

- 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 a:

- 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).

Modalità di accesso all'agevolazione

Per accedere all'agevolazione, le imprese devono presentare al GSE specifiche comunicazioni.

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:

- 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);
- 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;
- 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 completato;
- 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.

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

Il beneficio è subordinato alla presentazione di apposite certificazioni, sotto forma di perizie asseverate (redatte sulla base degli appositi modelli resi disponibili sul sito del GSE), 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*.

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.

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 del 7.8.2024 (si veda D.M. 6.8.2024 e comunicato GSE 7.8.2024).

I termini relativi alla presentazione delle comunicazioni di completamento saranno definiti con un successivo DM.

Credito d'imposta effettivamente spettante

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

- 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.

Modalità di utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97:

- 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 31.12.2025.

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

Il credito d'imposta non è soggetto a:

- limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000,00 euro (art. 1, comma 53, della L. 244/2007);
- limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 2 milioni di euro (art. 34 della L. 388/2000);
- 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 D.L. 78/2010).

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

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.

Rideterminazione dell'agevolazione

È prevista la rideterminazione del credito d'imposta se, entro il 31.12 del quinto anno successivo a quello di completamento degli investimenti, i beni agevolati sono:

- 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.

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

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

- fino al 31.12 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.

Obblighi documentali

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

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.

Dicitura in fattura

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 D.L. 19/2024.

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 (circolare MIMIT - GSE n. 25877 del 16.8.2024, par. 6.1 e 7.1).

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 D.Lgs. 39/2010.

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.

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.

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.

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:

- 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 241/2021.

Rapporti con altre agevolazioni

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

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

Il credito d'imposta è 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.

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 D.L. 39/2024.