FLAMME
INNOVATION
ADVISORY

Transizione 5.0

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.L. n. 19 del 2 marzo 2024, cosiddetto “Decreto PNRR”, che ***all'articolo 38*** introduce, nell’ambito del Piano Transizione 5.0, un nuovo credito d’imposta con la finalità di favorire la transizione digitale ed energetica delle imprese nel biennio 2024-2025.

L'agevolazione sarà finanziata con 6,3 miliardi di euro di fondi europei, che si aggiungono ai 6,4 miliardi di risorse nazionali già precedentemente stanziate per il Piano Transizione 4.0.

Condizioni di accesso

Il nuovo credito d’imposta 5.0 rappresenta un ***potenziamento*** del credito d’imposta previsto dal Piano Transizione 4.0, che continua comunque a trovare applicazione con le regole stabilite dalla ***L. 178/2020*** (art. 1, commi 1051 - 1063).

Per poter accedere al nuovo credito d’imposta 5.0 è necessario effettuare un investimento in uno dei ***beni 4.0, previsti dagli allegati A e B della L. 232/2016***, e dimostrare che tale investimento consente di conseguire una **riduzione dei consumi energetici** superiore a determinate soglie.

L’effettuazione di un investimento 4.0 con ottenimento di un risparmio energetico ha una funzione "trainante": consente, infatti, di agevolare due ulteriori tipologie di investimenti: i beni per **l’autoproduzione di energia da fonti rinnovabili** destinata all’autoconsumo e le spese per la ***formazione*** del personale nell’ambito delle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed ecologica.

In presenza di un investimento in beni 4.0 che non consente di conseguire un risparmio energetico, sarà comunque possibile beneficiare del credito d’imposta 4.0 previsto dalla L. 178/2020.

Il Decreto PNRR è entrato in vigore il ***2 marzo 2024*** e dovrà essere convertito in legge entro il ***1° maggio 2024*** (ossia entro 60 giorni dall'entrata in vigore). Molti aspetti della nuova disciplina agevolativa saranno definiti con un apposito Decreto del Ministero delle imprese e del made in Italy (Mimit) che dovrà essere pubblicato entro il ***1° aprile 2024*** (ossia entro 30 giorni dall’entrata in vigore del Decreto PNRR).

In attesa della pubblicazione del Decreto attuativo del Mimit, di seguito si analizzano le caratteristiche della nuova agevolazione come delineata dal Decreto PNRR.

FLAMME
INNOVATION
ADVISORY

Soggetti beneficiari

Possono accedere al credito d'imposta previsto dal Piano Transizione 5.0 tutte le imprese residenti in Italia – indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico, dalla dimensione e dal regime fiscale – che negli anni ***2024*** e ***2025***:

- effettuano ***nuovi investimenti*** in strutture produttive localizzate in Italia,
- nell'ambito di progetti di innovazione che consentono di conseguire una ***riduzione dei consumi energetici.***

Il credito d'imposta è riconosciuto nei limiti delle risorse disponibili pari a 6,3 miliardi di euro (3,118 miliardi di euro per ciascuno degli anni 2024 e 2025) e alle condizioni e nelle misure riportate nei paragrafi successivi.

Per le imprese ammesse al beneficio fiscale, la concessione dell'agevolazione è subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento dell'obbligo di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali.

Sono escluse dall'agevolazione le imprese sottoposte a procedure concorsuali e quelle destinatarie di sanzioni interdittive (D.Lgs. 231/2001).

Investimenti agevolabili "trainanti"

Sono agevolabili con il credito d'imposta 5.0 gli investimenti in:

- ***beni*** materiali e immateriali nuovi, strumentali all'esercizio dell'impresa, ricompresi negli ***allegati A e B*** della L. 232/2016 e interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura,
- a condizione che, tramite tali beni, si consegua complessivamente una ***riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva*** a cui si riferisce il progetto di innovazione pari ad almeno il ***3%*** o, in alternativa, una riduzione di consumi energetici ***dei processi*** interessati dall'investimento pari ad almeno il ***5%.***

Ai fini del credito d'imposta 5.0, rientrano ***nell'Allegato B*** della L. 232/2016, ove specificamente previsti dal progetto di innovazione, anche:

- i software, i sistemi, le piattaforme o le 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*);
- i software gestionali, purché siano acquistati unitamente a software, sistemi e piattaforme riportati al punto precedente.

Se l'investimento in beni 4.0 non consente di ottenere un risparmio energetico - o consente di ottenerlo, ma al di sotto delle soglie previste dal Piano Transizione 5.0 - è possibile

FLAMME
INNOVATION
ADVISORY

comunque accedere al credito d'imposta del Piano Transizione 4.0, applicando le regole della L. 178/2020 (art. 1, commi 1051 - 1063).

Investimenti agevolabili “trainati”

Le imprese che effettuano investimenti in beni 4.0 che consentono di ottenere una riduzione dei consumi energetici hanno la possibilità di portare in agevolazione due ulteriori tipologie di investimento:

- i beni materiali nuovi, strumentali all’esercizio d’impresa, finalizzati ***all’autoproduzione di energia*** da fonti rinnovabili destinata all’autoconsumo (ad eccezione delle biomasse), compresi gli impianti per lo stoccaggio dell’energia prodotta.
  Per quanto riguarda l'autoproduzione di energia da fonte solare, sono agevolabili solo gli impianti con ***moduli fotovoltaici*** prodotti in Unione europea ad alta prestazione previsti dal DL 181/2023 (art. 12, c. 1, lettere a, b e c), ossia:
  a) moduli fotovoltaici con un'efficienza almeno pari al ***21,5%;***
  b) moduli fotovoltaici composti da celle con un'efficienza almeno pari al ***23,5%;***
  c) moduli fotovoltaici composti da celle bifacciali con un'efficienza almeno pari al ***24%***.
  Gli impianti che comprendono i moduli riportati alle lettere b) e c) concorrono alla formazione della base di calcolo del credito d’imposta 5.0 per un importo pari, rispettivamente, al ***120%*** e al ***140%*** del loro costo complessivo (vd. par. "Esempio di calcolo").
  In attesa che l'Enea istituisca il registro previsto dal DL 181/2023 (art. 12, c. 1), sono agevolabili gli impianti fotovoltaici con moduli che, in base a un'apposita attestazione rilasciata dal produttore, rispettano i requisiti territoriali e di efficienza energetica sopra riportati;
- le spese per la ***formazione del personale*** sulle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi. In particolare, sono agevolabili le spese di formazione previste dal ***Reg. UE 651/2014 (art. 31, par. 3),*** nel ***limite del 10% degli investimenti complessivi*** (in beni 4.0 e in beni per l'autoproduzione di energia) e comunque fino a un ***massimo di 300.000 euro***, purché la formazione sia erogata da soggetti esterni che saranno individuati con decreto del Mimit.

È opportuno ribadire che gli investimenti in beni per l’autoproduzione di energia e in formazione 5.0 sono agevolabili solo se “trainati” da un investimento in beni 4.0 da cui consegue un risparmio energetico.

Investimenti esclusi

Nel rispetto del principio di non arrecare un ***danno significativo all’ambiente*** (Reg. UE n. 852/2020, art. 17), non sono agevolabili gli investimenti destinati:
a) ad attività direttamente connesse ai combustibili fossili;
b) ad attività nell’ambito del sistema di scambio di quote di emissione dell’UE (ETS) che generano emissioni di gas a effetto serra previste non inferiori ai parametri di riferimento;

c) ad attività connesse alle discariche di rifiuti, agli inceneritori e agli impianti di trattamento meccanico biologico;
d) ad attività nel cui processo produttivo venga generata un'elevata dose di sostanze inquinanti classificabili come rifiuti speciali pericolosi (Reg. Ue 1357/2014) e il cui smaltimento a lungo termine potrebbe causare un danno all'ambiente.

Inoltre sono esclusi gli investimenti in ***beni gratuitamente devolvibili*** delle imprese operanti in concessione e a tariffa in alcuni particolari settori (energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione delle acque di scarico, raccolta e smaltimento dei rifiuti).

Calcolo dell'agevolazione

Il credito d'imposta 5.0 si calcola applicando un'aliquota agevolativa al costo complessivo degli investimenti, dato dalla somma delle spese sostenute per gli investimenti "trainanti" (beni 4.0 con risparmio energetico) e per quelli "trainati" (beni per l'autoproduzione di energia e formazione 5.0).

Per gli investimenti in beni acquisiti mediante contratto di ***leasing***, rileva il costo sostenuto dal locatore. Per gli investimenti in beni immateriali (allegato B) utilizzati mediante soluzioni di ***cloud computing*** (ossia con risorse di calcolo condivise e connesse), è agevolabile anche il costo per servizi imputabili per competenza.

Aliquote agevolative

Le aliquote agevolative sono 9 (da un minimo del 5% a un massimo del 45%) e dipendono da due variabili: la dimensione dell'investimento e la classe di riduzione dei consumi energetici (vd. tabella a matrice sotto riportata).

Per quanto riguarda la **dimensione dell'investimento** sono previsti tre scaglioni su base annuale:

- il primo arriva fino a 2,5 milioni di euro,
- il secondo è compreso tra i 2,5 e i 10 milioni di euro,
- il terzo è compreso tra i 10 e i 50 milioni di euro.

Con riferimento alla ***riduzione dei consumi energetici*** ottenibile dai beni 4.0, sono previste tre classi energetiche riguardanti la struttura produttiva cui si riferisce il progetto di innovazione o i processi interessati dall'investimento:

- la prima classe prevede una riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva tra il 3% e il 6% oppure una riduzione dei consumi energetici dei processi tra il 5% e il 10%,
- la seconda classe prevede una riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva tra il 6% e il 10% oppure una riduzione dei consumi energetici dei processi tra il 10% e il 15%;
- la terza classe prevede una riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva superiore al 10% oppure una riduzione dei consumi energetici dei processi superiore al 15%.

La riduzione dei consumi energetici deve essere calcolata su base annua e rispetto ai consumi energetici registrati nell'anno precedente a quello di avvio degli investimenti, *"al netto delle variazioni dei volumi produttivi e delle condizioni esterne che influiscono sul consumo energetico".*
Le imprese di nuova costituzione calcolano il risparmio energetico rispetto ai consumi medi annui riferibili a uno *"scenario controfattuale"*.
Sarà il Decreto attuativo del Mimit a definire i criteri di calcolo della riduzione dei consumi energetici.

Di seguito si riportano le aliquote agevolative, la cui intensità diminuisce al crescere della dimensione dell'investimento e aumenta al crescere del risparmio energetico.

Aliquote agevolative Credito d'imposta 5.0 - Investimenti 2024 e 2025			
Scaglioni investimento (per anno)	Riduzione dei consumi energetici (R)		
	Classe energetica I 3%≤R≤6% (struttura) 5%≤R≤10% (processo)	Classe energetica II 6%<R≤10% (struttura) 10%<R≤15% (processo)	Classe energetica III R>10% (struttura) R>15% (processo)
Fino a 2,5 € mio	**35%**	**40%**	**45%**
Da 2,5 a 10 € mio	**15%**	**20%**	**25%**
Da 15 a 10 € mio	**5%**	**10%**	**15%**

Esempio di calcolo
Si consideri un'impresa che nel 2024 intende effettuare un investimento 5.0 così composto:
- bene materiale 4.0 che consente un risparmio energetico di classe III, per un costo di 100.000 euro;
- impianto fotovoltaico con moduli prodotti in UE a efficienza energetica del 24%, per un costo di 100.000 euro (rileva al 140%);
- formazione 5.0 del personale, per un costo di 20.000 euro (limite del 10% rispettato).

La base di calcolo dell'agevolazione è pari a 260.000 euro e il credito d'imposta 5.0 ammonta a euro 117.000 (= 45% x 260.000).

Procedura di accesso e adempimenti documentali

Per accedere al credito d'imposta 5.0 occorre effettuare alcuni adempimenti che saranno meglio definiti dal Decreto attuativo del Mimit. In estrema sintesi è necessario:
1. inviare al Gestore dei Servizi energetici (GSE):
    - una ***comunicazione iniziale*** (contenente la descrizione del progetto di investimento e il relativo costo) per "prenotare" il credito d'imposta, insieme a

una ***certificazione ex ante*** per attestare la riduzione dei consumi energetici ottenibile dai beni 4.0;

- ***comunicazioni periodiche*** relative allo stato di avanzamento dell'investimento, finalizzate a segnalare eventuali variazioni del credito d'imposta precedentemente "prenotato" (l'importo può variare solo in diminuzione);
- una ***comunicazione finale*** per confermare il completamento dell'investimento, unitamente a una ***certificazione ex post*** per attestare l'effettiva realizzazione degli investimenti in conformità con quanto previsto nella certificazione ex ante.

Sulla base delle comunicazioni finali il GSE trasmette all'Agenzia delle Entrate l'elenco delle imprese beneficiarie e **l'importo definitivo** del credito d'imposta utilizzabile in compensazione.

Le certificazioni sono rilasciate da valutatori indipendenti che saranno individuati dal Decreto attuativo del Mimit. In ogni caso tra i soggetti abilitati sono ricompresi:

i) gli Esperti in Gestione dell'Energia (EGE) certificati da organismo accreditato secondo la norma UNI CEI 11339,
ii) le Energy Service Company (ESCo) certificate da organismo accreditato secondo la norma UNI CEI 11352.

I costi della certificazione sono riconosciuti in aumento del credito d'imposta – solo con riferimento alle piccole e medie imprese – nel limite di ***10.000 euro***;

2. produrre ***un'attestazione di avvenuta interconnessione***, nonché di congruità e pertinenza dei costi sostenuti;
3. ***riportare sulle fatture, sui documenti di trasporto e sugli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati l'espresso riferimento alla norma agevolativa (art. 38 del DL n. 19/2024);***
4. attestare l'effettivo sostenimento delle spese agevolabili mediante una ***certificazione contabile*** rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Per le imprese non obbligate alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore o una società di revisione iscritti nella Sez. A del registro previsto dall'art. 8 del D.Lgs. 39/2010.

   I costi della certificazione contabile sono riconosciuti in aumento del credito d'imposta – solo per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti – per un importo non superiore a ***5.000 euro***.

Il Mimit implementerà un'apposita ***piattaforma informatica*** per monitorare l'andamento della misura e gestire lo scambio di informazioni con il GSE, anche al fine di assicurare il rispetto del limite di spesa pari a 6,3 miliardi di euro (3,118 miliardi di euro per ciascuno degli anni 2024 e 2025).

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta 5.0 è utilizzabile esclusivamente in compensazione con tributi e contributi nel modello F24 (D.Lgs. 241/97, art. 17), attraverso i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Il GSE trasmette all'Agenzia delle Entrate l'elenco delle imprese beneficiarie, le quali possono utilizzare il credito d'imposta (anche per intero) dopo ***5 giorni*** dalla trasmissione di

FLAMME
INNOVATION
ADVISORY

tale elenco. ***La compensazione del credito deve avvenire entro il 31 dicembre 2025.*** L'eventuale importo non compensato entro tale data si può riportare in avanti e utilizzare in ***cinque quote annuali di pari importo***.
Il credito d'imposta 5.0 non è soggetto ai limiti sulle compensazioni. In particole, non trovano applicazione:

- né il limite annuale di 250.000 euro previsto per la compensazione dei crediti d'imposta indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;
- né il limite annuale di 2 milioni previsto per le compensazioni orizzontali;
- né il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a 1.500 euro.

Il credito d'imposta 5.0 ***non concorre*** alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP e non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi (art. 61, TUIR) e dei componenti negativi di reddito (art. 109, comma 5, TUIR). L'agevolazione non può essere ceduta o trasferita, neanche all'interno del consolidato fiscale.

Cumulabilità

Il credito d'imposta 5.0 è una misura di carattere generale. La norma stabilisce che, con riferimento ai medesimi costi ammissibili, tale agevolazione ***non è cumulabile*** con:

- il credito d'imposta per gli investimenti in beni 4.0 (L. 178/2020),
- il credito d'imposta per gli investimenti nella Zes unica (DL 124/2023, art. 16).

È invece cumulabile *con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, considerando anche l'aiuto derivante dalla non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto.*

Recapture

È previsto un meccanismo di recapture – ossia di restituzione dell'agevolazione – nel caso in cui il bene non venga mantenuto nell'economia dell'impresa fino al ***31 dicembre del quinto anno successivo a quello di completamento dell'investimento***.
Il recapture scatta se il bene agevolato viene ceduto a terzi, destinato a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinato a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione (anche se appartenenti allo stesso gruppo), nonché – per le acquisizioni mediante leasing – in caso di mancato esercizio dell'opzione per il riscatto. Quindi, se si verifica una delle ipotesi di recapture, occorre procedere in questo modo:

- ridurre il credito d'imposta, escludendo dalla base di calcolo dell'agevolazione il costo del bene ceduto o trasferito,
- riversare il maggior credito, eventualmente già utilizzato in compensazione, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi relativa al periodo d'imposta nel quale si sono verificate le ipotesi che hanno fatto scattare il recapture, senza applicazione di sanzioni e interessi.

FLAMME
INNOVATION
ADVISORY

È possibile applicare, la disciplina sugli ***investimenti sostitutivi*** (***L. 205/2017***, art. 1, commi 35-36) – già prevista per il credito d'imposta 4.0 - compatibilmente con le caratteristiche del nuovo Piano Transizione 5.0. Pertanto, ***l'impresa non è soggetta al meccanismo del recapture se effettua un "investimento sostitutivo"****, ossia se sostituisce il bene ceduto con un altro bene tecnologicamente equivalente o superiore*.

Controlli e sanzioni

I controlli sui requisiti tecnici e sulle condizioni di spettanza del credito d'imposta 5.0 sono effettuati dal GSE, entro i termini concordati con l'Agenzia delle Entrate. Qualora venga accertata l'indebita fruizione (anche parziale) dell'agevolazione, il GSE ne dà comunicazione all'Agenzia delle Entrate indicando i motivi su cui si fonda la necessità di recuperare il credito d'imposta, maggiorato di interessi e sanzioni. In caso di impugnazione degli atti di recupero del credito d'imposta, il GSE è parte in causa nel contenzioso tributario.

Disposizioni attuative

Molti aspetti della nuova disciplina agevolativa saranno definiti da un apposito Decreto del Mimit da adottare, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sentito il Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, entro il ***1° aprile 2024***.
In particolare, il Decreto attuativo dovrà stabilire:

- il contenuto, le modalità e i termini di invio delle comunicazioni, delle certificazioni e degli ulteriori documenti (es. l'attestazione dell'interconnessione dei beni 4.0 e la dichiarazione di congruità e pertinenza dei costi sostenuti);
- i requisiti dei soggetti autorizzati a rilasciare le certificazioni (energetiche e contabile);
- le regole di calcolo del risparmio energetico, nonché gli ulteriori requisiti tecnici degli investimenti agevolabili e l'ambito specifico degli investimenti esclusi;
- le procedure di fruizione, controllo e recupero del credito d'imposta, nonché le modalità con cui assicurare il rispetto del limite di spesa (pari a 6,3 miliardi di euro) e il raggiungimento degli obiettivi europei in materia di cambiamento climatico.

Milano, 5 marzo 2024