



CONFINDUSTRIA
Verona

LE GUIDE FISCALI

GUIDA AGEVOLAZIONI FISCALI 2024

*Quadro di sintesi sui bonus fiscali fruibili dalle imprese per investimenti in beni strumentali nuovi,
"Transizione 5.0", ricerca e sviluppo, innovazione e ideazione estetica*

Aggiornamento settembre 2024

Area Economia e Gestione d'impresa di Confindustria Verona

SOMMARIO	PAG.
<u>PREMESSA</u>	3
1) <u>CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI 4.0</u>	7
A) <u>Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali materiali "4.0"</u>	9
B) <u>Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali immateriali "4.0"</u>	17
2) <u>INCENTIVI FISCALI DEL PIANO "TRANSIZIONE 5.0"</u>	26
3) <u>CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI NELLA "ZES UNICA – MEZZOGIORNO"</u>	42
4) <u>CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI R&S, INNOVAZIONE E DESIGN</u>	48
A) <u>Credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo</u>	51
B) <u>Credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica</u>	58
C) <u>Credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica finalizzata alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, con obiettivi di transizione digitale "4.0" / green</u>	65
D) <u>Credito d'imposta per attività di <i>design</i> e ideazione estetica</u>	72
5) <u>"PATENT BOX"</u>	79

PREMESSA

A fronte di una “Manovra di Bilancio 2024”¹ assai poco significativa sul piano delle risorse stanziare a supporto degli investimenti privati, il **Piano “Transizione 5.0”** istituito con il **Decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19**² (“Decreto PNRR 4”), ha reso disponibili alle imprese 6,3 miliardi di euro, che si aggiungono ai 6,4 residui per la prosecuzione del Piano “Transizione 4.0” fino al 2025, già stanziati con la Legge di Bilancio 2021³.

Oltre alla dotazione finanziaria della misura, di assoluto rilievo e che di per sé rende il **Piano “Transizione 5.0”** l’incentivo fiscale potenzialmente di maggior impatto sull’economia nazionale nel prossimo biennio, molto importante è che, sul piano del metodo, questa misura segni un’**evoluzione degli strumenti di incentivazione**, da una logica di valutazione puntuale del singolo investimento a una più ampia, focalizzata sui **progetti**, sugli **obiettivi** e sui **risultati** raggiunti.

Il Piano “Transizione 5.0”, certamente nel complesso ben strutturato e coerente con le principali indicazioni fornite da Confindustria nella costante interlocuzione avuta con il Ministero delle Imprese e del Made in Italy (“MIMIT”) sin dallo scorso anno, mira ad incentivare le imprese che, **nel biennio 2024-2025**, realizzino investimenti finalizzati alla **“twin transition”**, ossia alle transizioni **“digital”** e **“green/sustainable”**, quest’ultima declinata, però, esclusivamente sul piano dell’**efficientamento energetico**, a livello di complessiva **struttura produttiva**, oppure degli **specifici processi aziendali** interessati.

L’accesso ai benefici fiscali, previsti nella forma di un credito d’imposta “potenziato” rispetto a quello sui beni “4.0”, non è però automatico, ma bensì **subordinato al completamento di un complesso iter autorizzativo da parte delle imprese** – fattore questo di alta criticità, che confligge evidentemente con i ristretti tempi di implementazione degli investimenti – nella quale il **“Gestore dei Servizi Energetici” (“GSE”)** ricopre un ruolo di primaria rilevanza, anche rispetto alle conseguenti attività di controllo.

Inoltre, **imprescindibile condizione di accesso al nuovo regime agevolativo** è l’**effettuazione di un investimento in beni strumentali “4.0”** riconducibili ai “tradizionali” **Allegati “A” e/o “B”** alla Legge di Bilancio 2017, seppur con alcune significative integrazioni all’elenco dei beni strumentali immateriali “4.0” (software, piattaforme e applicazioni) potenzialmente agevolabili.

In concreto, il conseguimento di **determinati livelli minimi di risparmio energetico** dall’investimento in beni “4.0” consente all’impresa, oltre che di fruire del **credito d’imposta “5.0”**, di beneficiare di una sorta di **“effetto trainante” su altre due tipologie di investimenti** potenzialmente agevolabili nel biennio considerato: in **beni strumentali all’autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all’autoconsumo** e in **progetti di formazione del personale nell’ambito delle tecnologie rilevanti per transizione digitale ed ecologica**.

Si rimarca come questo importante regime incentivante sia divenuto operativo, di fatto, **solo dopo una lunga attesa per l’adozione del provvedimento attuativo** – il **Decreto interministeriale 24 luglio 2024** a cui erano stati demandati **aspetti essenziali ai fini dell’effettivo accesso alla misura** – e, sotto un profilo strettamente operativo, con l’emanazione del **Decreto direttoriale MIMIT 6 agosto 2024** che ha disposto l’apertura, a decorrere dal 7 agosto, della piattaforma informatica “Transizione 5.0” funzionale alla gestione telematica del complesso iter autorizzativo. Infine, attraverso la **Circolare Operativa MIMIT–GSE del 16 agosto 2024, n. 25877**, sono stati resi disponibili alle imprese **utili chiarimenti tecnici** per il corretto accesso al regime incentivante, ulteriormente illustrati attraverso **FAQ esplicative** pubblicate sul sito istituzionale MIMIT.

¹ Decreto-legge 18 ottobre 2023, n. 145 (“Decreto Anticipi”), convertito con modificazioni dalla Legge 15 dicembre 2023, n. 191; Legge 30 dicembre 2023, n. 213 (“Legge di Bilancio 2024”).

² Decreto attuativo delle decisioni assunte dal Consiglio ECOFIN dell’8 dicembre 2023, relativamente all’“Investimento 15 – Transizione 5.0” della “Missione 7 – Repower EU”, convertito con modificazioni dalla Legge 29 aprile 2024, n. 56, nonché ulteriormente modificato dalla Legge 23 maggio 2024, n. 67, di conversione del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39.

³ Legge 30 dicembre 2020, n. 178.

In assenza di livelli sufficienti di risparmio energetico derivante dall'investimento realizzato, **l'impresa può comunque beneficiare del credito d'imposta sui beni "4.0" acquisiti, disponibile fino al 2025** (30 giugno 2026 con il consolidato meccanismo della "prenotazione" dell'investimento), **nelle misure previste dalla normativa di riferimento**⁴.

Tuttavia, è importante sottolineare come il **bonus investimenti "4.0" non possa più essere annoverato tra i bonus fiscali pienamente "automatici"**, in virtù di quanto disposto dal Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39 – c.d. "Decreto Agevolazioni" – che, nel quadro di alcune misure di rafforzamento delle **attività di monitoraggio sugli incentivi fiscali a tutela della finanza pubblica**, ha configurato in corso d'anno un **nuovo sistema di accesso e fruizione di questi regimi agevolativi** simile a quello previsto per il Piano "Transizione 5.0", fondato su **comunicazioni al MIMIT in via preventiva ("ex ante")** sugli investimenti programmati, in pratica con funzione di "prenotazione" degli incentivi, seguite da comunicazioni ("ex post") allo stesso Ministero in via consuntiva, sugli investimenti effettivamente realizzati.

Questo nuovo assetto attiene sia ai **beni strumentali nuovi "4.0"**, sia agli investimenti in **ricerca, sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica**. Per gli investimenti **effettuati dal 30 marzo 2024** sono dovute **entrambe le citate comunicazioni**, mentre per quelli **realizzati nel primo trimestre dell'anno si richiede la sola comunicazione a consuntivo** (di "completamento" degli stessi), adempimento quest'ultimo che la norma estende anche agli **investimenti in beni "4.0" effettuati dal 2023**.

Si segnala, in proposito, la **Risoluzione n. 19/E del 12 aprile 2024**, con cui l'Amministrazione finanziaria ha stabilito in corso d'anno la **temporanea sospensione dell'utilizzo dei codici tributo** necessari alle imprese al fine di operare la compensazione dei suddetti crediti tramite il Modello F24. Ciò **nelle more dell'emanazione del Decreto direttoriale MIMIT del 24 aprile 2024**, che ha approvato i modelli da utilizzare ai fini dei citati obblighi comunicativi, rispetto agli investimenti realizzati o in programma, con conseguente **sbocco delle compensazioni dei crediti "4.0"** tramite la riattivazione dei predetti codici tributo sancita con la **Risoluzione n. 25/E del 15 maggio 2024**.

Sempre con riferimento ai beni strumentali all'esercizio dell'impresa, nel ricordare che, in linea generale, **non sono più disponibili incentivi fiscali per investimenti in beni "ordinari"** – macchinari, impianti e/o software, piattaforme ed applicazioni privi dei requisiti tecnologici richiesti per essere annoverati nella categoria di beni "4.0" – si segnala che queste tipologie di investimenti, **a determinate condizioni e qualora effettuati nell'ambito di strutture produttive ubicate nella "Zona Economica Speciale per il Mezzogiorno"** – c.d. "**ZES unica**" – costituita dalle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna, Molise e Abruzzo, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027 – potrebbero però risultare eleggibili al **nuovo credito d'imposta** istituito, **per il solo 2024**, con il "**Decreto-legge Sud**"⁵, in sostituzione dei previgenti crediti d'imposta sugli investimenti nel Mezzogiorno e nelle ZES⁶, misure non più disponibili dal 1° gennaio 2024.

Questa nuova agevolazione si rende applicabile alle acquisizioni, anche in locazione finanziaria, nell'ambito di un progetto di "**investimento iniziale**", di **nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie** – anche non riconducibili all'ambito "4.0" – destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio, nonché all'acquisto di **terreni** e all'acquisizione, realizzazione e ampliamento di **immobili strumentali**.

Il Decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113 (c.d. "Decreto Omnibus") ha apportato ulteriori novità alla disciplina di questa agevolazione, sotto il profilo procedurale, oltre ad aver rifinanziato l'agevolazione prevedendo un significativo incremento delle risorse disponibili.

⁴ Art. 1, commi da 1051 a 1063, Legge 30 dicembre 2020, n. 178, e successive modificazioni.

⁵ D.L. 19 settembre 2023, n. 124, convertito con modificazioni dalla Legge 13 novembre 2023, n. 162; su questo incentivo è intervenuto anche l'art. 1, comma 249 della Legge 30 dicembre 2023, n. 213.

⁶ Incentivi di cui all'art. 1, commi da 98 a 108, della Legge n. 208/2015 ("Legge di Stabilità 2016") e all'art. 5 del D.L. 20 giugno 2017, n. 91, convertito con modificazioni dalla Legge 3 agosto 2017, n. 123.

La misura è stata resa operativa in virtù del **Decreto 17 maggio 2024** del Ministro per gli Affari europei, il Sud, le Politiche di coesione e il PNRR, adottato di concerto con il MEF, nonché attraverso i successivi **Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno e del 9 settembre 2024**, che hanno approvato i **modelli di comunicazione** – in via preventiva e integrativa – funzionali all'utilizzo del credito d'imposta.

Sul versante degli **incentivi fiscali agli investimenti in R&S**, si conferma un sistema imperniato fondamentalmente su **due pilastri**: il **credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione** e il **"Nuovo Patent box"**.

La prima misura, quanto all'ambito oggettivo di applicazione, rimane ancorata alle **disposizioni attuative contenute nel Decreto 26 maggio 2020 del MISE** (oggi "MIMIT"), che dettano i criteri per la corretta classificazione, **sul piano tecnico**, delle attività di **ricerca e sviluppo**, di **innovazione tecnologica**, nonché di **design e innovazione estetica** ammissibili al credito d'imposta. Rispetto, invece, alle modalità di utilizzo, si rammenta che **non si tratta più di un incentivo fiscale fruibile in via pienamente "automatica"**, dovendosi osservare le prescrizioni dettate dal "Decreto Agevolazioni" riguardo al citato **sistema autorizzativo**.

È, inoltre, importante sottolineare che, in forza di quanto disposto dalla legge di conversione del "Decreto Agevolazioni", è stato ulteriormente **differito al 31 ottobre 2024** (dal 31 luglio) il **termine per aderire alla procedura di riversamento spontaneo** di questo incentivo fiscale, qualora indebitamente utilizzato in compensazione. Si tratta della procedura introdotta dal Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146⁷ e destinata ai soggetti che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, avessero svolto, sostenendo le relative spese, **attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta**.

La procedura rimane **preclusa ai contribuenti destinatari di un atto impositivo definitivo alla data del 22 ottobre 2021** (data di entrata in vigore del citato Decreto istitutivo), nonché in tutti i casi in cui il credito di imposta utilizzato in compensazione derivi da condotte fraudolente, fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi, mancanza di documentazione idonea a provare l'effettivo sostenimento delle spese.

È stato, altresì, completato il quadro regolatorio che consente alle imprese, **su base volontaria**, di attivare la **procedura di certificazione delle attività di R&S** effettuate, **anche nel periodo 2015-2019**, alla sola condizione che non siano stati **notificati all'impresa di processi verbali di constatazione** relativi a presunte violazioni nell'accesso/fruizione dei benefici fiscali correlati a tali attività. Si ricorda che tale certificazione consente di **attestare**, con **effetti vincolanti anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**, la **qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica ammissibili al beneficio**, anche in relazione alle spese che danno diritto ad una maggiorazione dell'aliquota agevolativa.

Con il **D.P.C.M. 15 settembre 2023** e il **Decreto direttoriale MIMIT del 21 febbraio 2024** è stato, infatti, istituito l' **"Albo dei certificatori dei crediti d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione e design"**, e sono state disciplinate modalità e i termini di presentazione delle domande di iscrizione allo stesso, tramite apposita piattaforma elettronica, da parte di persone fisiche, imprese, università ed enti di ricerca in possesso dei requisiti tecnici richiesti per il rilascio delle suddette attestazioni. La procedura è diventata pienamente operativa con la pubblicazione dei **modelli di certificazione**, approvati con il **Decreto MIMIT del 5 giugno 2024**, e delle **Linee guida** a cui devono attenersi i soggetti certificatori, rilasciate con il **Decreto MIMIT 4 luglio 2024**.

⁷ "Collegato Fisco-Lavoro" alla Manovra 2022, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2021, n. 215.

Rispetto al “**Nuovo Patent box**”, si conferma la possibilità per le imprese di accedere a questo incentivo, come delineato dalla “Manovra di Bilancio 2022”⁸ in sostituzione della versione previgente, **anche in cumulo con il credito d'imposta per R&S&I&D**, nei limiti e con le modalità indicate dall'Amministrazione finanziaria con la **Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023**.

Trattasi, sostanzialmente, della **maggiorazione “figurativa” del 110%** dei costi di ricerca, sviluppo e innovazione, sostenuti in relazione all'**utilizzo diretto o indiretto nell'attività d'impresa di beni immateriali**, vale a dire brevetti industriali, software protetti da copyright, disegni e modelli, con **esclusione dei marchi d'impresa e del know-how** (processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili).

Tutto ciò premesso, la presente guida intende fornire alle imprese un **quadro di sintesi** sulle richiamate disposizioni volte ad incentivare, tramite la **leva fiscale**, gli **investimenti aziendali in beni strumentali nuovi**, in progetti di **ricerca, sviluppo e innovazione**.

A ciascuna di queste disposizioni verrà dedicata una sintetica scheda informativa.

In proposito, si ritiene opportuno segnalare che **le indicazioni e considerazioni incluse nella presente guida trovano la loro base giuridica in norme e documenti di prassi disponibili esclusivamente al momento della redazione del documento**. Pertanto, ogni valutazione aziendale fondata sul presente lavoro, circa i profili applicativi e di convenienza di ciascun incentivo, **dovrà venire attentamente ponderata rispetto all'eventuale evoluzione successiva del relativo quadro normativo di riferimento**.

⁸ Art. 6 del Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2021, n. 215; il nuovo regime agevolativo è stato, successivamente, modificato con la Legge 30 dicembre 2021, n. 234 (“Legge di Bilancio 2022”).

1) CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI "4.0"

Per l'anno 2024 si conferma l'assetto del Piano "Transizione 4.0", come delineato dalle Leggi di Bilancio 2021 e 2022. I benefici fiscali si sostanziano nei seguenti due crediti d'imposta, **ad aliquote differenziate in funzione della tipologia di investimento**:

A) credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali materiali "4.0";

B) credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali immateriali "4.0".

Si riporta di seguito, prima dell'analisi delle singole misure, una **sintetica tabella** sulle diverse intensità dei suddetti benefici fiscali, disponibili alle imprese nel **biennio 2024-2025**.

CREDITO D'IMPOSTA SUI BENI STRUMENTALI NUOVI "4.0" NEL BIENNIO 2024-2025

– Legge n. 234/2021 ("Legge di Bilancio 2022"), che ha modificato e integrato la Legge n. 178/2020 ("Legge di Bilancio 2021") –

Investimenti aziendali	Regime 2023 o fino al 30.06.2024 con "prenotazione" 2023	Regime 2024 o fino al 30.06.2025 con "prenotazione" 2024	Regime 2025 o fino al 30.06.2026 con "prenotazione" 2025	Utilizzo	Adempimenti
Beni materiali 4.0 (Allegato "A", Legge n. 232/2016)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 20% per investimenti fino a euro 2,5 milioni ▪ 10% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro ▪ 5% per investimenti compresi tra 10 e 20 milioni euro <p style="text-align: center;"><i>comma 1057-bis introdotto dalla Legge di Bilancio 2022</i></p> <p style="text-align: center;"><i>LA "PRENOTAZIONE" ENTRO IL 31 DICEMBRE PRECEDENTE SI APPLICA SOLO PER LE CONSEGNE DEI BENI ENTRO IL 30.06.2026, POICHÉ IL REGIME AGEVOLATIVO NEL BIENNIO 2023-2025 PERMANE COMUNQUE INVARIATO</i></p>			Tre quote annuali di pari importo a partire dall'anno di interconnessione	Indicazione norma in fatture e in altri documenti relativi all'acquisizione dei beni
Beni immateriali 4.0 (Allegato "B", Legge n. 232/2016)	20% entro 1 milione di euro di investimenti* <i>comma 1058 introdotto dalla Legge di Bilancio 2022</i>	15% entro 1 milione di euro di investimenti <i>comma 1058-bis introdotto dalla Legge di Bilancio 2022</i>	10% entro 1 milione di euro di investimenti <i>comma 1058-ter introdotto dalla Legge di Bilancio 2022</i>	Utilizzo del credito, anche derivante da investimenti 2023 (per la parte non ancora fruita), subordinato all'applicazione del regime autorizzativo prescritto dall'art. 6 Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39	Perizia asseverata o attestato di conformità (o dichiarazione del legale rappresentante se costo < euro 300.000)

* Si ricorda, al riguardo, che il "Decreto Aiuti" 2022 – art. 21 del D.L. 17 maggio 2022 n. 50, convertito con modificazioni dalla Legge 15 luglio 2022, n. 91 – aveva previsto l'applicazione dell'aliquota del 50% agli investimenti in beni strumentali immateriali "4.0" effettuati entro il 30 giugno 2023, qualora "prenotati" entro il 31 dicembre 2022

1A) Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali materiali "4.0"

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali materiali con le caratteristiche tecnologiche richieste per essere annoverati nell'ambito "Industria/Impresa 4.0", istituito dalla Legge di Bilancio 2020 in sostituzione della previgente agevolazione nota come "iperammortamento", con le Leggi di Bilancio 2021-2022 è stato confermato ed esteso sino al 2025-2026, sebbene in una logica di progressiva riduzione dell'intensità del beneficio. In un siffatto contesto, il "Decreto Agevolazioni" – D.L. n. 39/2024 – ha senz'altro rappresentato un fattore di rilevante discontinuità nelle modalità di utilizzo del beneficio fiscale, non più in via pienamente "automatica", ma subordinato al completamento di uno specifico iter autorizzativo gestito dal MIMIT. Ulteriore elemento di assoluto rilievo per le imprese, nel 2024, è stata la formale istituzione del Piano "Transizione 5.0", la cui configurazione prevede che siano proprio gli investimenti in beni "4.0" – materiali e/o immateriali – qualora strumentali al raggiungimento di determinati livelli minimi di efficientamento energetico dell'impresa o del processo interessato, a consentire l'accesso al nuovo e più premiante regime agevolativo.

• **Soggetti beneficiari ed esclusi**

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese** residenti, **soggetti IRES o IRPEF**, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e a prescindere dal regime contabile – ordinario o semplificato – adottato, **incluse le stabili organizzazioni** di soggetti non residenti.

Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale**, di cui alla legge fallimentare o al "Codice della crisi di impresa"⁹, o ad altre leggi speciali, oppure che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

Sono, altresì, escluse le imprese destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 – **disciplina della responsabilità amministrativa delle società** – che interessino il **medesimo arco temporale** in cui siano stati effettuati gli investimenti.

Non possono comunque utilizzare il beneficio fiscale, eventualmente maturato, le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori. Rispetto a quest'ultimo aspetto, la disponibilità del "**DURC**" in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta costituisce prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali.

• **Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni**

Il beneficio spetta per l'acquisizione da terzi di **beni materiali nuovi, strumentali** al processo produttivo, **con le caratteristiche tecnologiche richieste** per essere annoverati nell'ambito "**Industria/Impresa 4.0**" e, pertanto, ricompresi nell'elenco di cui all'**Allegato "A"** alla Legge di Bilancio 2017; trattasi, in particolare, di **macchine utensili tecnologicamente avanzate**, di **sistemi per l'assicurazione della qualità**, di **dispositivi per l'interazione uomo-macchina**, di quelli per il **miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro**.

⁹ Di cui al Decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14.

Sono ammissibili le acquisizioni di beni **in proprietà**, in **leasing** o in **appalto**, nonché le costruzioni **“in economia**”; deve trattarsi di beni destinati a **strutture produttive ubicate in Italia** e ivi utilizzati.

Sono **esclusi** dall’agevolazione i **beni materiali strumentali con coefficienti di ammortamento fiscale inferiori al 6,5%**, i **fabbricati** e le **costruzioni**, nonché alcune tipologie di beni specificamente indicate nell’**Allegato 3 alla Legge di Stabilità 2016**¹⁰ (quali le condotte per usi civili, quelle per il trasporto di gas, il materiale rotabile, ferroviario e tramviario, gli aerei equipaggiati), oltre ai **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 dello smaltimento dei rifiuti.

I beni oggetto d’investimento sono caratterizzati dal requisito della **“strumentalità”** rispetto all’attività esercitata dall’impresa beneficiaria; questi beni sono, dunque, di **uso durevole**, impiegati come **strumenti di produzione all’interno del processo produttivo** dell’impresa e contabilmente **classificati in bilancio**, secondo i corretti principi contabili (principio “OIC 16”), di norma tra le **“Immobilizzazioni materiali”** dello Stato Patrimoniale, nelle voci **“Impianti e macchinario”** (“B II 2”), oppure **“Attrezzature industriali e commerciali”** (“B II 3”). Risultano, pertanto, **esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita** (c.d. “beni merce”), come pure quelli trasformati o assemblati per l’ottenimento di prodotti destinati alla vendita, oltre ai materiali di consumo.

I beni strumentali devono risultare **“nuovi”**, per cui l’agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati. Si considerano nuovi:

- **i beni acquistati presso il produttore o commerciante del bene**, nonché quelli acquistati presso soggetti diversi, **purché il bene non sia mai stato utilizzato** (quindi mai entrato in funzione);
- **i beni destinati all’esposizione (show room)**; non può invece usufruire dell’agevolazione il bene che il cedente abbia impiegato per scopi diversi dalla semplice esposizione;
- **nel caso di beni complessi**, alla cui realizzazione abbiano concorso anche dei cespiti usati, il **requisito della novità sussiste in relazione all’intero bene**, purché il costo complessivamente sostenuto non sia formato **prevalentemente** da quello dei cespiti usati: tale condizione dovrà risultare verificata sia nell’ipotesi di bene realizzato **“in economia”**, che in quella di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato; in quest’ultimo caso, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente.

Nel **periodo d’imposta in cui l’impresa accede al beneficio** i beni devono essere **entrati in funzione** e risultare **interconnessi** al sistema aziendale di gestione della produzione (del soggetto utilizzatore-beneficiario), o alla rete di fornitura. Quest’ultimo requisito, come anche le stesse **caratteristiche tecniche “4.0”**, devono risultare **verificati in via continuativa sul bene agevolato per tutto l’arco temporale della fruizione del beneficio fiscale**, anche nei periodi d’imposta successivi a quello in cui il bene viene interconnesso, **pena la decadenza del diritto al beneficio stesso**.

¹⁰ Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

L'impresa può fruire dell'agevolazione fiscale anche qualora l'interconnessione del bene "4.0" acquisito si abbia in un **periodo d'imposta successivo a quello in cui il bene viene consegnato e/o entra in funzione**. Tuttavia, ciò non può indurre a ritenere che l'interconnessione del bene possa aversi in "qualsiasi" periodo d'imposta. Al contrario, l'eventuale **tardiva interconnessione** del bene deve dipendere da **condizioni oggettive documentabili e dimostrabili dall'impresa** (ad esempio, riguardo ad eventuali necessità di modificare o adeguare il sistema informatico aziendale) e non da suoi comportamenti discrezionali e strumentali¹¹.

I requisiti tecnici "4.0" e la condizione di interconnessione del bene **devono essere attestati mediante apposita documentazione**, cioè, per i **beni di valore unitario non superiore a euro 300.000** (al netto dell'IVA), attraverso un'**autocertificazione** prodotta dal legale rappresentante e, per i **beni di valore unitario superiore** a questa soglia, mediante **perizia asseverata** rilasciata da un professionista abilitato (ingegnere o perito industriale iscritti ai rispettivi albi), oppure **attestato di conformità** rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

Attesa la rilevanza del beneficio, è certamente opportuno che il contenuto di questa documentazione trovi puntuali riscontri oggettivi e che, dunque, **sia avvalorato e adeguatamente dimostrato attraverso idonea analisi o relazione tecnica**.

Per i profili interpretativi della disciplina attinenti, in particolare, all'individuazione dei beni agevolabili e al requisito dell'interconnessione, si ritengono valide, in quanto compatibili, le **indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate e dal MISE nei documenti di prassi diramati in passato**, sin dall'avvio di "Industria 4.0".

Si segnala, da ultimo, che l'effettuazione di investimenti in beni strumentali materiali nuovi "4.0", **nel corso del biennio 2024-2025**, da cui conseguano **determinati livelli minimi di riduzione dei consumi energetici** a livello dei **processi interessati**, oppure della complessiva **unità produttiva**, può consentire all'impresa di accedere al regime agevolato definito dal **Piano "Transizione 5.0"**, per il cui approfondimento si rinvia al **capitolo 2** della presente Guida.

- **Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione**

Il beneficio si traduce in un **credito d'imposta** la cui misura, in linea generale, riflette il **momento di effettuazione dell'investimento**. Per individuare il **momento di effettuazione dell'investimento** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione (vale per gli appalti ma, se sono pattuiti dei SAL, rilevano le date di accettazione degli stessi).

Secondo l'impostazione generale della normativa di riferimento, la misura del credito d'imposta spettante può anche venire determinata dalla c.d. "**prenotazione**" del bene, fattispecie che si verifica laddove, **entro il 31 dicembre dell'anno precedente**

¹¹ Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 71 del 3 febbraio 2022.

a quello di effettuazione dell'investimento – di norma, momento di consegna del bene – il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

- **Investimenti 2023 con “prenotazione” 2022**

Alle imprese che, **entro il 31 dicembre 2022**, abbiano “prenotato” presso i fornitori (con il suddetto meccanismo) **beni strumentali materiali nuovi** riconducibili alle tipologie di investimenti elencati nell’**Allegato “A”** alla Legge di Bilancio 2017 e realizzino gli investimenti **entro il 30 novembre 2023**¹², spetta un credito d’imposta riconosciuto nella misura del **40% del costo**, per investimenti **fino a 2,5 milioni di euro**, del **20% del costo** per la quota di investimenti **oltre i 2,5 milioni fino a 10 milioni di costi agevolabili**, del **10%** per investimenti **oltre quest’ultima soglia e fino ai 20 milioni di euro**

- **Investimenti 2023–2025**

Per gli investimenti realizzati dal **2023 – dopo il 30 novembre o in assenza di “prenotazione”** entro il 31 dicembre 2022 – e **fino al 31 dicembre 2025**, ovvero **entro il 30 giugno 2026 con “prenotazione” entro 31 dicembre 2025**, il credito si applica nella misura:

- del **20%** per investimenti annuali **fino a 2,5 milioni di euro**;
- del **10%** per la quota di investimenti annuali **tra 2,5 e fino a 10 milioni di euro**;
- del **5%** per la quota di investimenti annuali **oltre i 10 milioni e fino a 20 milioni di euro**.

Quanto ai diversi *plafond* o scaglioni d’investimento previsti dalla disciplina e correlati alle diverse intensità del beneficio, la **Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 14/E del 17 maggio 2022** ha precisato (in linea con la relazione tecnica alla Legge di Bilancio 2022) che i **suddetti limiti si devono assumere su base annuale**.

Il costo del bene viene determinato **al lordo di eventuali contributi in conto impianti ricevuti e degli oneri accessori di diretta imputazione**. Per gli investimenti effettuati mediante contratti di **locazione finanziaria**, la **base di calcolo dell’incentivo** è costituita dal **costo sostenuto dal locatore per l’acquisto dei beni**.

- **Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi**

Le modalità di utilizzo di questo incentivo fiscale sono state profondamente innovate in virtù dell’art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39¹³, in vigore dal 30 marzo 2024, che, nel quadro generale di misure a tutela della finanza pubblica, ha disconosciuto la natura pienamente “automatica” dell’agevolazione – da sempre sua caratteristica peculiare – configurando un **sistema autorizzativo fondato su comunicazioni al Ministero delle Imprese e del Made in Italy (“MIMIT”)**, sia in via **preventiva (“ex ante”)**, relativamente agli investimenti programmati e con funzione di “prenotazione” del beneficio fiscale, sia in via **consuntiva (“ex post”)** allo stesso Ministero, sugli investimenti effettivamente realizzati.

In particolare, **con riferimento agli investimenti in beni strumentali nuovi “4.0”**:

¹² Secondo quanto previsto dal Decreto “Milleproroghe” 2023 – art. 12, comma 1-ter del D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, convertito con modificazioni dalla Legge 24 febbraio 2023, n. 14.

¹³ Convertito con modificazioni dalla Legge 23 maggio 2024, n. 67.

- **in programma dalla data di entrata in vigore del Decreto – 30 marzo 2024**: viene stabilito l’obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d’imposta, di comunicare al MIMIT, **in via preventiva e con modalità telematiche**, l’ammontare complessivo degli investimenti che si intende effettuare, la presunta ripartizione negli anni del credito spettante e la sua fruizione; **a conclusione dell’investimento**, i dati trasmessi dovranno essere aggiornati con **ulteriore comunicazione telematica, in via consuntiva**, tenuto conto delle spese effettivamente sostenute;
- **già effettuati nel 2023 e dal 1° gennaio al 29 marzo 2024**: viene stabilito l’obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d’imposta, di trasmettere al MIMIT, **in via consuntiva e con modalità telematiche**, la comunicazione di avvenuta realizzazione (“completamento”) degli investimenti.

Queste comunicazioni, il cui contenuto informativo è stato definito attraverso il **Decreto direttoriale MIMIT del 24 aprile 2024**, devono venire **trasmesse dai contribuenti attraverso una specifica piattaforma informatica resa disponibile sul sito istituzionale del Gestore dei Servizi Energetici (“GSE”)**.

La disciplina e i prescritti adempimenti sopra richiamati non assumono rilievo per gli investimenti effettuati in periodi antecedenti al 2023.

Ottemperato a questi obblighi comunicativi, il credito è utilizzabile esclusivamente in **compensazione “orizzontale”**, tramite Modello F24 – codice tributo **“6936”** – in **tre quote annuali di pari importo**, utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dell’Agenzia delle Entrate (servizi “Entratel” / “Fisconline”), già **a decorrere dall’anno (solare) in cui il bene**, come da apposita autocertificazione/perizia asseverata e relativa analisi/relazione tecnica, **risulti interconnesso al sistema aziendale di produzione o di fornitura** (requisito da documentare attraverso perizia asseverata, autocertificazione, o attestato di conformità).

Si segnala, al riguardo, che l’Amministrazione finanziaria, con la **Risoluzione n. 19/E del 12 aprile 2024**, aveva disposto la **temporanea sospensione dell’utilizzo del suddetto codice tributo**, successivamente **riattivato tramite la Risoluzione n. 25/E del 15 maggio 2024**, diramata a seguito del Decreto MIMIT sopra menzionato. Con questo documento di prassi l’Agenzia delle Entrate ha, inoltre, stabilito che, come **“anno di riferimento”** nel Modello F24 (nella forma “AAAA”), correlato al citato codice tributo, le imprese debbano indicare l’**anno di completamento dell’investimento agevolato** – di norma quello di consegna del bene o del successivo trasferimento della proprietà, se contrattualmente pattuito – **a prescindere dal momento in cui il bene risulti interconnesso al sistema aziendale di produzione o di fornitura**, evidenziando, altresì, la necessità che **il periodo corrisponda al dato riportato nelle suddette comunicazioni**.

Ferma restando l’imprescindibilità del requisito dell’interconnessione del bene strumentale ai fini della decorrenza del diritto all’utilizzo del credito spettante, si osserva come questa pronuncia contrasti e modifichi quanto, in passato¹⁴, l’Amministrazione finanziaria aveva precisato, con riferimento ai crediti sui beni strumentali “4.0”, circa il campo “anno di riferimento” del Modello F24 correlato ai codici “6936” e “6937”, cioè che tale campo dovesse essere identificativo dell’anno di interconnessione del bene, come effettivo momento di decorrenza del diritto del contribuente all’utilizzo del credito.

¹⁴ Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 3/E del 13 gennaio 2021.

L'**agevolazione fiscale non ha carattere selettivo**, ma **generale**. Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale, elevato "a regime" a 2 milioni di euro, per effetto della Legge di Bilancio 2022;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali, per un ammontare superiore a euro 1.500¹⁵; in presenza di debiti erariali superiori a euro 100.000, tuttavia, potrebbe potenzialmente applicarsi il divieto di compensazione recentemente introdotto dal "Decreto Agevolazioni" 2024, esteso anche alle fattispecie di crediti di natura agevolativa¹⁶;
- il vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di "aiuti di Stato" e di regime "*de minimis*".

In caso di **incapienza di debiti fiscali e contributivi** in un dato anno, l'importo del credito inutilizzato può essere compensato già dall'anno successivo aggiungendolo a quello di competenza, **potendosi così determinare anche uno sfornamento del periodo triennale di utilizzo del credito normativamente stabilito**.

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all'interno del consolidato fiscale.

I soggetti beneficiari del credito sono tenuti a conservare, **pena la revoca del beneficio**, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, si richiede che **le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati contengano l'espresso riferimento alle disposizioni normative che regolano il beneficio**.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria aveva dapprima considerato **la fattura elettronica emessa dal fornitore come documento "principe" con cui adempiere a quest'obbligo**¹⁷ ma, successivamente, si è pronunciata adottando un'**interpretazione estensiva dell'adempimento**, che dovrebbe essere attuato anche con riferimento al **documento di trasporto accompagnatorio della merce**¹⁸. A tal proposito va considerato che il Ministero dell'Economia e delle Finanze, in risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-01787 del 10 gennaio 2024, ha parzialmente mitigato questa posizione chiarendo che **non è necessario riportare sul "ddt" la disposizione agevolativa ogniqualvolta la stessa risulti contenuta nella fattura riportante i riferimenti allo stesso documento di trasporto**.

¹⁵ Ai sensi dell'art. 31, comma 1, del D.L. n. 78 del 2010, convertito con modificazioni dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122.

¹⁶ Ai sensi del nuovo comma 49-quinquies dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006, come introdotto dall'art. 4, comma 2, del D.L. n. 39/2024, convertito con modificazioni dalla Legge 23 maggio 2024, n. 67.

¹⁷ Risposte ad interPELLI n. 438-439 del 5 ottobre 2020.

¹⁸ Risposta ad interPELLO n. 270 del 18 maggio 2022.

In considerazione di un approccio, comunque, marcatamente formalistico dell'Amministrazione finanziaria su questo adempimento, si suggerisce, in via prudenziale, di integrare con i riferimenti normativi richiesti anche la documentazione contrattuale inerente all'operazione, intesa come contratto e/o conferma d'ordine dell'operazione, senza tuttavia considerare il verbale di collaudo e/o di interconnessione del bene.

Quanto ai **riferimenti normativi** da utilizzare, per gli investimenti 2023-2025 (termine ultimo di effettuazione fissato al 30 giugno 2026, con "prenotazione" entro 31 dicembre 2025) si ritiene che potrà essere riportato nei documenti inerenti all'operazione il riferimento all'art. 1, **commi da 1054 a 1058-ter**, della Legge n. 178 del 30 dicembre 2020 (come modificata dall'art. 1, comma 44, della Legge 30 dicembre 2021, n. 234). In alternativa, e in mancanza di indicazioni precise da parte dell'Amministrazione finanziaria su questo aspetto, si ritiene, altresì, possibile individuare il **singolo comma**, nel suddetto *range*, **che individua lo specifico investimento effettuato**, nella fattispecie il **comma 1057-bis** per la acquisizioni di beni strumentali materiali nuovi "4.0".

Al fine di **sanare l'eventuale mancanza o errata apposizione di questi riferimenti** nei documenti di spesa inerenti all'operazione, l'Agenzia delle Entrate ha suggerito **alcune soluzioni che l'impresa beneficiaria del credito può adottare**:

- a. per le fatture emesse in formato cartaceo e per gli altri documenti redatti nella medesima forma**, il corretto riferimento normativo può essere riportato dall'impresa acquirente sugli originali con scrittura indelebile, anche mediante apposito timbro;
- b. per le fatture elettroniche e per gli altri documenti conservati nella medesima forma**, il beneficiario, in alternativa, può:
 - stampare il documento apponendo la citata scrittura indelebile;
 - con specifico riferimento alle **fatture elettroniche**, trasmettere a "Sistema di Interscambio" ("SDI") un documento elettronico, al fine di integrare la fattura originaria; il *file*, anch'esso in formato "XML", dovrà riportare gli estremi della fattura elettronica e i dati necessari per l'integrazione, ossia il suddetto riferimento normativo; il *file* dovrà essere conservato insieme alla fattura.

In linea generale, il credito **risulta cumulabile con eventuali altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, salvo che **le norme sull'agevolazione concorrente non ne prevedano l'incompatibilità e a condizione che tale cumulo non comporti il superamento del 100% del costo sostenuto**. È importante sottolineare che, nella verifica di questo limite massimo di cumulabilità tra diversi incentivi, **occorre considerare anche l'effetto della non concorrenza del credito alle basi imponibili IRES/IRPEF e IRAP**. L'incentivo è, altresì, cumulabile con altre misure finanziate con fondi UE ("PNRR"), sempreché le diverse misure **concorrano a finanziare diverse quote-parti dello stesso investimento**, ciò che configurerebbe l'ipotesi vietata di **"doppio finanziamento"**¹⁹.

Infine, si conferma che, qualora **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di interconnessione del bene**, lo stesso venga **ceduto a titolo oneroso**, oppure **destinato a strutture produttive ubicate all'estero**, anche se appartenenti allo

¹⁹ Si veda la Circolare MEF n. 33 del 31 dicembre 2021.

stesso soggetto beneficiario, **il credito d'imposta dovrà essere corrispondentemente ridotto**, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

In questo caso, il credito d'imposta eventualmente già compensato in eccedenza **dovrà essere direttamente riversato ("recapture")** entro il termine per il versamento a saldo dell'IRES/IRPEF dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, **senza applicazione di sanzioni e interessi**.

Queste **disposizioni** sul "recapture" del beneficio possono venire disattivate avvalendosi delle norme sugli **investimenti "sostitutivi"**, introdotte dalla Legge di Bilancio 2018²⁰. Secondo queste norme, **non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio**, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo (o delocalizzazione), l'impresa:

- **sostituisca** il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe, oppure superiori, a quelle previste dall'Allegato "A" alla Legge di Bilancio 2017;
- **attesti**, secondo le modalità previste, l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Si ricorda, al riguardo, che, in presenza di queste condizioni, **qualora il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore al costo di acquisizione del bene originario**, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

<i>IPOSTESI: acquisto di un bene materiale strumentale "4.0" per euro 100.000</i>				
<i>AGEVOLAZIONI A CONFRONTO</i>	<i>Natura dei benefici e modalità di fruizione</i>	<i>Intensità dei benefici e limiti agevolabili</i>	<i>Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)</i>	<i>Periodi di fruizione</i>
<i>Credito d'imposta "Transizione 4.0" 2022-2023*</i>	<i>Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>40% del costo fino a euro 2,5 milioni</i>	$40.000 + (24\% + 3,9\%) \times 40.000 = 40.000 + 11.160 = 51.160$	<i>Euro 40.000 in n. 3 periodi d'imposta, da quello di interconnessione del bene, come da relativa documentazione, previa comunicazioni al MIMIT***</i>
<i>Credito d'imposta "Transizione 4.0" 2023-2025**</i>	<i>Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>20% del costo fino a euro 2,5 milioni</i>	$20.000 + (24\% + 3,9\%) \times 20.000 = 20.000 + 5.580 = 25.580$	<i>Euro 20.000 in n. 3 periodi d'imposta, da quello di interconnessione del bene, come da relativa documentazione, previa comunicazioni al MIMIT***</i>

* Regime applicabile solo agli investimenti effettuati entro il 30 novembre 2023, con "prenotazione" nel 2022, in forza di quanto disposto dal Decreto "Milleproroghe" 2023.

** Regime applicabile agli investimenti effettuati dopo il 30 novembre 2023 – oppure senza "prenotazione" nel 2022 – fino al 31 dicembre 2025, oppure fino al 30 giugno 2026 con "prenotazione" entro il 31 dicembre 2025.

*** In conformità all'art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39; secondo quanto stabilito della Risoluzione n. 25/E/2024, si raccomanda di indicare nel Modello F24, come "anno di riferimento", il periodo di "completamento" dell'investimento – espressione che si ritiene di poter interpretare come il periodo di consegna del bene – a prescindere dal momento in cui il bene strumentale risulti interconnesso al sistema aziendale di produzione o di fornitura.

²⁰ Art. 1, commi 35 e 36, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

1B) Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali immateriali "4.0"

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali immateriali con le caratteristiche tecnologiche richieste per essere annoverati nell'ambito "Industria/Impresa 4.0", istituito dalla Legge di Bilancio 2020, è stato confermato ed esteso sino al 2025-2026 con le Leggi di Bilancio 2021-2022, sebbene in una logica di progressiva riduzione dell'intensità del beneficio. In un siffatto contesto, il "Decreto Agevolazioni" – D.L. n. 39/2024 – ha senz'altro rappresentato un fattore di rilevante discontinuità nelle modalità di utilizzo del beneficio fiscale, non più in via pienamente "automatica", ma subordinato al completamento di uno specifico iter autorizzativo gestito dal MIMIT. Ulteriore elemento di assoluto rilievo per le imprese, nel 2024, è stata la formale istituzione del Piano "Transizione 5.0", la cui configurazione prevede che siano proprio gli investimenti in beni "4.0" – materiali e/o immateriali – qualora strumentali al raggiungimento di determinati livelli minimi di efficientamento energetico dell'impresa o del processo interessato, a consentire l'accesso al nuovo e più premiante regime agevolativo.

• **Soggetti beneficiari ed esclusioni**

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese** residenti, **soggetti IRES o IRPEF**, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e a prescindere dal regime contabile – ordinario o semplificato – adottato, **incluse le stabili organizzazioni** di soggetti non residenti.

Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale**, di cui alla legge fallimentare o al "Codice della crisi di impresa", o ad altre leggi speciali, oppure che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

Sono, altresì, escluse le imprese destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 – **disciplina della responsabilità amministrativa delle società** – che interessino il **medesimo arco temporale** in cui siano stati effettuati gli investimenti.

Non possono comunque utilizzare il beneficio fiscale, eventualmente maturato, le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori. Rispetto a quest'ultimo aspetto, la disponibilità del "**DURC**" in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta costituisce prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali.

• **Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni**

Il beneficio spetta per l'acquisizione da terzi di **beni immateriali nuovi, strumentali** al processo produttivo, con le caratteristiche tecnologiche richieste per essere annoverati nell'ambito "**Industria/Impresa 4.0**" e, pertanto, ricompresi nell'elenco di cui all'**Allegato "B"** alla Legge di Bilancio 2017; trattasi di **software, sistemi, piattaforme e applicazioni**, acquisiti anche mediante soluzioni di "**cloud computing**", idonei a interconnettere i macchinari/impianti nell'ottica di favorire la transizione dell'impresa verso i modelli "Industria/Impresa 4.0".

Sono ammissibili le acquisizioni di beni **in proprietà**, in **leasing** o in **appalto**, nonché le produzioni "**in economia**"; deve trattarsi di beni destinati a **strutture produttive ubicate in Italia** e ivi utilizzati.

I beni oggetto d'investimento, analogamente a quanto previsto per i cespiti materiali, sono caratterizzati dal requisito della **"strumentalità"** rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria; questi beni sono, dunque, di **uso durevole**, impiegati come **strumenti di produzione all'interno del processo produttivo** dell'impresa e contabilmente **classificati in bilancio**, secondo i corretti principi contabili (principio "OIC 24"), tra le **"Immobilizzazioni immateriali"** dello Stato Patrimoniale, di norma nella voce **"Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno"** ("B I 3"). Risultano, pertanto, **esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita** (c.d. "beni merce").

I beni strumentali devono risultare **"nuovi"**, per cui l'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati. Si considerano nuovi:

- **i beni acquistati presso il produttore o commerciante del bene**, nonché quelli acquistati presso soggetti diversi, **purché il bene non sia mai stato utilizzato** (quindi mai entrato in funzione);
- **nel caso di beni complessi**, alla cui realizzazione abbiano concorso anche dei cespiti usati, il **requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene**, purché il costo complessivamente sostenuto non sia formato **prevalentemente** da quello dei cespiti usati: tale condizione dovrà risultare verificata sia nell'ipotesi di bene realizzato "in economia", che in quella di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato; in quest'ultimo caso, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente.

Nel **periodo d'imposta in cui l'impresa accede al beneficio** i beni devono essere **entrati in funzione** e risultare **interconnessi** al sistema aziendale di gestione della produzione (del soggetto utilizzatore-beneficiario), o alla rete di fornitura. Quest'ultimo requisito, come anche le stesse **caratteristiche tecniche "4.0"**, devono risultare **verificati in via continuativa sul bene agevolato per tutto l'arco temporale della fruizione del beneficio fiscale**, anche nei periodi d'imposta successivi a quello in cui il bene viene interconnesso, **pena la decadenza del diritto al beneficio stesso**.

L'impresa può fruire dell'agevolazione fiscale anche qualora l'interconnessione del bene "4.0" acquisito si abbia in un **periodo d'imposta successivo a quello in cui il bene viene consegnato e/o entra in funzione**. Tuttavia, ciò non può indurre a ritenere che l'interconnessione del bene possa aversi in "qualsiasi" periodo d'imposta. Al contrario, l'eventuale **tardiva interconnessione** del bene deve dipendere da **condizioni oggettive documentabili e dimostrabili dall'impresa** (ad esempio, riguardo ad eventuali necessità di modificare o adeguare il sistema informatico aziendale) e non da suoi comportamenti discrezionali e strumentali.

I requisiti tecnici "4.0" e la condizione di interconnessione del bene **devono essere attestati mediante apposita documentazione**, cioè, per i **beni di valore unitario non superiore a euro 300.000** (al netto dell'IVA), attraverso un'**autocertificazione** prodotta dal legale rappresentante e, per i **beni di valore unitario superiore** a questa soglia, mediante **perizia asseverata** rilasciata da un professionista abilitato (ingegnere o perito industriale iscritti ai rispettivi albi), oppure **attestato di conformità** rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

Attesa la rilevanza del beneficio, è certamente opportuno che il contenuto di questa documentazione trovi puntuali riscontri oggettivi e che, dunque, **sia avvalorato e adeguatamente dimostrato attraverso idonea analisi o relazione tecnica.**

Non è richiesto, ai fini dell'accesso al beneficio, **che l'impresa beneficiaria fruisca anche dell'agevolazione fiscale** (credito d'imposta) **prevista per l'acquisizione di beni materiali** strumentali nuovi "4.0".

Per i profili interpretativi della disciplina attinenti, in particolare, all'individuazione dei beni agevolabili e al requisito dell'interconnessione, si ritengono valide, in quanto compatibili, le **indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate e dal MISE nei documenti di prassi diramati in passato**, sin dall'avvio di "Industria 4.0".

Si segnala, da ultimo, che l'effettuazione di investimenti in beni strumentali immateriali nuovi "4.0", **nel corso del biennio 2024-2025**, da cui conseguano **determinati livelli minimi di riduzione dei consumi energetici** a livello dei **processi interessati**, oppure della complessiva **unità produttiva**, può consentire all'impresa di accedere al regime agevolato definito dal **Piano "Transizione 5.0"**, per il cui approfondimento si rinvia al **capitolo 2** della presente Guida.

- **Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione**

Il beneficio si traduce in un **credito d'imposta** la cui misura risulta modulata attraverso un *décalage* temporale, che riflette il **momento di effettuazione dell'investimento**. Per individuare il **momento di effettuazione dell'investimento** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione (vale per le soluzioni di *cloud computing* e per i servizi in appalto ma, in quest'ultimo caso, se sono pattuiti dei SAL, rilevano le date di accettazione degli stessi).

Secondo l'impostazione generale della normativa di riferimento, la misura del credito d'imposta spettante può anche venire determinata dalla c.d. "**prenotazione**" del bene, fattispecie che si verifica laddove, **entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di effettuazione dell'investimento** – di norma, momento di consegna del bene – **il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.**

- **Investimenti entro il 30 giugno 2023 con "prenotazione" 2022**

Il "Decreto Aiuti" 2022²¹ aveva previsto l'applicazione dell'aliquota del **50%** agli investimenti in beni strumentali immateriali "4.0" effettuati **entro il 30 giugno 2023**, qualora "**prenotati**" **entro il 31 dicembre 2022** con la consueta combinazione della conferma d'ordine e versamento dell'acconto pari almeno al 20% del costo complessivo.

Il limite annuale dei costi agevolabili è fissato a **1 milione di euro**

²¹ Art. 21 del D.L. 17 maggio 2022 n. 50, convertito con modificazioni dalla Legge 15 luglio 2022, n. 91.

- **Investimenti 2023 o entro il 30 giugno 2024 – con “prenotazione” 2023**

Il **credito d'imposta spetta nella misura del 20% del costo sostenuto**, per gli **investimenti effettuati nel 2023** – senza “prenotazione” entro il 31 dicembre 2022 – ovvero **entro il 30 giugno 2024 con “prenotazione” del bene entro il 31 dicembre 2023**.

Il limite annuale dei costi agevolabili è fissato a **1 milione di euro**.

- **Investimenti 2024 o entro il 30 giugno 2025 – con “prenotazione” 2024**

Il **credito d'imposta spetta nella misura del 15% del costo sostenuto**, per gli **investimenti effettuati nel 2024** – senza “prenotazione” entro il 31 dicembre 2023 – ovvero **entro il 30 giugno 2025 con “prenotazione” del bene entro il 31 dicembre 2024**.

Il limite annuale dei costi agevolabili è fissato a **1 milione di euro**.

- **Investimenti 2025 o entro il 30 giugno 2026 – con “prenotazione” 2025**

Il **credito d'imposta spetta nella misura del 10% del costo sostenuto**, per gli **investimenti effettuati nel 2025** – senza “prenotazione” entro il 31 dicembre 2024 – ovvero **entro il 30 giugno 2026 con “prenotazione” del bene entro il 31 dicembre 2025**.

Si ricorda che la misura è riferita ai *software* (come alle piattaforme, applicazioni, etc.) di tipo **“stand alone”**, ossia non integrati in beni materiali. Qualora, invece, il **software risulti integrato (“embedded”)** in un bene materiale “4.0” e venga acquistato unitamente ad esso, come più volte ribadito dall'Amministrazione finanziaria e dal MISE, esso **deve considerarsi agevolabile in maniera indistinta rispetto al bene materiale a cui afferisce**.

Il costo del bene viene determinato **al lordo di eventuali contributi in conto impianti ricevuti e degli oneri accessori di diretta imputazione**. Per gli investimenti effettuati mediante contratti di **locazione finanziaria**, la **base di calcolo dell'incentivo** è costituita dal **costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni**.

- **Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi**

Le modalità di utilizzo di questo incentivo fiscale sono state profondamente innovate in virtù dell'art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, in vigore dal 30 marzo 2024, che, nel quadro generale di misure a tutela della finanza pubblica, ha disconosciuto la natura pienamente “automatica” dell'agevolazione – da sempre sua caratteristica peculiare – configurando un **sistema autorizzativo fondato su comunicazioni al Ministero delle Imprese e del Made in Italy (“MIMIT”)**, sia in via **preventiva (“ex ante”)**, relativamente agli investimenti programmati e con funzione di “prenotazione” del beneficio fiscale, sia in via **consuntiva (“ex post”)** allo stesso Ministero, sugli investimenti effettivamente realizzati.

In particolare, **con riferimento agli investimenti in beni strumentali nuovi “4.0”**:

- **in programma dalla data di entrata in vigore del Decreto – 30 marzo 2024:** viene stabilito l’obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d’imposta, di comunicare al MIMIT, **in via preventiva e con modalità telematiche**, l’ammontare complessivo degli investimenti che si intende effettuare, la presunta ripartizione negli anni del credito spettante e la sua fruizione; **a conclusione dell’investimento**, i dati trasmessi dovranno essere aggiornati con **ulteriore comunicazione telematica, in via consuntiva**, tenuto conto delle spese effettivamente sostenute;
- **già effettuati nel 2023 e dal 1° gennaio al 29 marzo 2024:** viene stabilito l’obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d’imposta, di trasmettere al MIMIT, **in via consuntiva e con modalità telematiche**, la comunicazione di avvenuta realizzazione (“completamento”) degli investimenti.

Queste comunicazioni, il cui contenuto informativo è stato definito attraverso il **Decreto direttoriale MIMIT del 24 aprile 2024**, devono venire **trasmesse dai contribuenti attraverso una specifica piattaforma informatica resa disponibile sul sito istituzionale del Gestore dei Servizi Energetici (“GSE”)**.

La disciplina e i prescritti adempimenti sopra richiamati non assumono rilievo per gli investimenti effettuati in periodi antecedenti al 2023.

Ottemperato a questi obblighi comunicativi, il credito è utilizzabile esclusivamente in **compensazione “orizzontale”**, tramite Modello F24 – codice tributo **“6937”**– in **tre quote annuali di pari importo**, utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dell’Agenzia delle Entrate (servizi “Entratel” / “Fisconline”), già **a decorrere dall’anno (solare) in cui il bene**, come da apposita autocertificazione/perizia asseverata e relativa analisi/relazione tecnica, **risulti interconnesso al sistema aziendale di produzione o di fornitura**.

Si segnala, al riguardo, che l’Amministrazione finanziaria, con la **Risoluzione n. 19/E del 12 aprile 2024**, aveva disposto la **temporanea sospensione dell’utilizzo del suddetto codice tributo**, successivamente **riattivato tramite la Risoluzione n. 25/E del 15 maggio 2024**, diramata a seguito del Decreto MIMIT sopra menzionato. Con questo documento di prassi l’Agenzia delle Entrate ha, inoltre, stabilito che, come **“anno di riferimento”** nel Modello F24 (nella forma “AAAA”), correlato al citato codice tributo, le imprese debbano indicare l’**anno di completamento dell’investimento agevolato** – di norma quello di consegna del bene o del successivo trasferimento della proprietà, se contrattualmente pattuito – **a prescindere dal momento in cui il bene risulti interconnesso al sistema aziendale di produzione o di fornitura**, evidenziando, altresì, la necessità che **il periodo corrisponda al dato riportato nelle suddette comunicazioni**.

Ferma restando l’imprescindibilità del requisito dell’interconnessione del bene strumentale ai fini della decorrenza del diritto all’utilizzo del credito spettante, si osserva come questa pronuncia contrasti e modifichi quanto, in passato²², l’Amministrazione finanziaria aveva precisato, con riferimento ai crediti sui beni strumentali “4.0”, circa il campo “anno di riferimento” del Modello F24 correlato ai codici “6936” e “6937”, cioè che tale campo dovesse essere identificativo dell’anno di interconnessione del bene, come effettivo momento di decorrenza del diritto del contribuente all’utilizzo del credito.

²² Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 3/E del 13 gennaio 2021.

L'**agevolazione fiscale non ha carattere selettivo**, ma **generale**. Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale, elevato "a regime" a 2 milioni di euro, per effetto della Legge di Bilancio 2022;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali, per un ammontare superiore a euro 1.500; in presenza di debiti erariali superiori a euro 100.000, tuttavia, potrebbe potenzialmente applicarsi il divieto di compensazione recentemente introdotto dal "Decreto Agevolazioni" 2024, esteso anche alle fattispecie di crediti di natura agevolativa;
- il vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di "aiuti di Stato" e di regime "*de minimis*".

In caso di **incapienza di debiti fiscali e contributivi** in un dato anno, l'importo del credito inutilizzato può essere compensato già dall'anno successivo aggiungendolo a quello di competenza, **potendosi così determinare anche uno sfornamento del periodo triennale di utilizzo del credito normativamente stabilito**.

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all'interno del consolidato fiscale.

I soggetti beneficiari del credito sono tenuti a conservare, **pena la revoca del beneficio**, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, si richiede che **le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati contengano l'espresso riferimento alle disposizioni normative che regolano il beneficio**.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria aveva dapprima considerato **la fattura elettronica emessa dal fornitore come documento "principe" con cui adempiere a quest'obbligo**²³ ma, successivamente, si è pronunciata adottando un'**interpretazione estensiva dell'adempimento**, che dovrebbe essere attuato anche con riferimento al **documento di trasporto accompagnatorio della merce**²⁴.

²³ Risposte ad interpelli n. 438-439 del 5 ottobre 2020.

²⁴ Risposta ad interpello n. 270 del 18 maggio 2022.

In considerazione di un approccio così marcatamente formalistico dell'Amministrazione finanziaria su questo adempimento, si suggerisce, in via prudenziale, di integrare con i riferimenti normativi richiesti anche la documentazione contrattuale inerente all'operazione, intesa come contratto e/o conferma d'ordine dell'operazione, senza tuttavia considerare il verbale di collaudo e/o di interconnessione del bene.

Quanto ai **riferimenti normativi** da utilizzare, per gli investimenti 2023-2025 (termine ultimo di effettuazione fissato al 30 giugno 2026, con "prenotazione" entro 31 dicembre 2025) si ritiene che potrà essere riportato nei documenti inerenti all'operazione il riferimento all'art. 1, **commi da 1054 a 1058-ter**, della Legge n. 178 del 30 dicembre 2020 (come modificata dall'art. 1, comma 44, della Legge 30 dicembre 2021, n. 234). In alternativa, e in mancanza di indicazioni precise da parte dell'Amministrazione finanziaria su questo aspetto, si ritiene, altresì, possibile individuare il **singolo comma**, nel suddetto *range*, **che individua lo specifico investimento effettuato in beni strumentali immateriali nuovi "4.0"**, nella fattispecie:

- il **comma 1058** per la acquisizioni entro il 30 giugno 2024, con "prenotazione" nel 2023;
- il **comma 1058-bis** per le acquisizioni entro il 30 giugno 2025, con "prenotazione" nel 2024;
- il **comma 1058-ter** per le acquisizioni entro il 30 giugno 2026, con "prenotazione" nel 2025.

Al fine di **sanare l'eventuale mancanza o errata apposizione di questi riferimenti** nei documenti di spesa inerenti all'operazione, l'Agenzia delle Entrate ha suggerito **alcune soluzioni che l'impresa beneficiaria del credito può adottare**:

- a. per le fatture emesse in formato cartaceo e per gli altri documenti redatti nella medesima forma**, il corretto riferimento normativo può essere riportato dall'impresa acquirente sugli originali con scrittura indelebile, anche mediante apposito timbro;
- b. per le fatture elettroniche e per gli altri documenti conservati nella medesima forma**, il beneficiario, in alternativa, può:
 - stampare il documento apponendo la citata scrittura indelebile;
 - con specifico riferimento alle **fatture elettroniche**, trasmettere a "Sistema di Interscambio" ("SDI") un documento elettronico, al fine di integrare la fattura originaria; il *file*, anch'esso in formato "XML", dovrà riportare gli estremi della fattura elettronica e i dati necessari per l'integrazione, ossia il suddetto riferimento normativo; il *file* dovrà essere conservato insieme alla fattura.

In linea generale, il credito **risulta cumulabile con eventuali altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, salvo che **le norme sull'agevolazione concorrente non ne prevedano l'incompatibilità e a condizione che tale cumulo non comporti il superamento del 100% del costo sostenuto**. È importante sottolineare che, nella verifica di questo limite massimo di cumulabilità tra diversi incentivi, **occorre considerare anche l'effetto della non concorrenza del credito alle basi imponibili IRES/IRPEF e IRAP**.

L'incentivo è, altresì, cumulabile con altre misure finanziate con fondi UE ("PNRR"), sempreché le diverse misure **concorrano a finanziare diverse quote-parti dello stesso investimento**, ciò che configurerebbe l'ipotesi vietata di "doppio finanziamento"²⁵.

Infine, si conferma che, qualora **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di interconnessione del bene**, lo stesso venga **ceduto a titolo oneroso**, oppure **destinato a strutture produttive ubicate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto beneficiario, **il credito d'imposta dovrà essere corrispondentemente ridotto**, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

In questo caso, il credito d'imposta eventualmente già compensato in eccedenza **dovrà essere direttamente riversato ("recapture")** entro il termine per il versamento a saldo dell'IRES/IRPEF dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, **senza applicazione di sanzioni e interessi**.

<i>IPOTESI: acquisto di bene immateriale strumentale "4.0" per euro 20.000</i>				
<i>AGEVOLAZIONI A CONFRONTO</i>	<i>Natura dei benefici e modalità di fruizione</i>	<i>Intensità dei benefici e limiti agevolabili</i>	<i>Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)</i>	<i>Periodi di fruizione</i>
<i>Credito d'imposta "Transizione 4.0" 2022-2023*</i>	<i>Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>50% del costo fino a euro 1 milione</i>	$10.000 + (24\% + 3,9\%) \times 10.000 = 10.000 + 2.790 = 12.790$	<i>Euro 10.000 in n. 3 periodi d'imposta, da quello di interconnessione del bene, come da relativa documentazione, previe comunicazioni al MIMIT per i soli investimenti 2023*****</i>
<i>Credito d'imposta "Transizione 4.0" 2023**</i>	<i>Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>20% del costo fino a euro 1 milione</i>	$4.000 + (24\% + 3,9\%) \times 4.000 = 4.000 + 1.116 = 5.116$	<i>Euro 4.000 in n. 3 periodi d'imposta, da quello di interconnessione del bene, come da relativa documentazione, previe comunicazioni al MIMIT*****</i>
<i>Credito d'imposta "Transizione 4.0" 2024***</i>	<i>Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>15% del costo fino a euro 1 milione</i>	$3.000 + (24\% + 3,9\%) \times 3.000 = 3.000 + 837 = 3.837$	<i>Euro 3.000 in n. 3 periodi d'imposta, da quello di interconnessione del bene, come da relativa documentazione, previe comunicazioni al MIMIT*****</i>
<i>Credito d'imposta "Transizione 4.0" 2025****</i>	<i>Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>10% del costo fino a euro 1 milione</i>	$2.000 + (24\% + 3,9\%) \times 2.000 = 2.000 + 558 = 2.558$	<i>Euro 2.000 in n. 3 periodi d'imposta, da quello di interconnessione del bene, come da relativa documentazione, previe comunicazioni al MIMIT*****</i>

* Regime applicabile agli investimenti effettuati nel 2022 e fino al 30 giugno 2023, con "prenotazione" entro il 31/12/2022, in forza delle disposizioni del Decreto "Aiuti" 2022.

** Regime applicabile agli investimenti effettuati nel 2023 – dopo il 30 giugno o senza "prenotazione" nel 2022 – oppure fino al 30 giugno 2024, con "prenotazione" entro il 31 dicembre 2023.

*** Regime applicabile agli investimenti effettuati nel 2024 – dopo il 30 giugno o senza "prenotazione" nel 2023 – oppure fino al 30 giugno 2025, con "prenotazione" entro il 31 dicembre 2024.

²⁵ Si veda la Circolare MEF n. 33 del 31 dicembre 2021.

**** Regime applicabile agli investimenti effettuati nel 2025 – dopo il 30 giugno o senza “prenotazione” nel 2024 – oppure fino al 30 giugno 2026 con “prenotazione” entro il 31 dicembre 2025.

***** In conformità all’art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39; secondo quanto stabilito della Risoluzione n. 25/E/2024, si raccomanda di indicare nel Modello F24, come “anno di riferimento”, il periodo di “completamento” dell’investimento – espressione che si ritiene di poter interpretare come il periodo di consegna del bene – a prescindere dal momento in cui il bene strumentale risulti interconnesso al sistema aziendale di produzione o di fornitura.

2) INCENTIVI FISCALI DEL PIANO “TRANSIZIONE 5.0”

Il Piano “Transizione 5.0” mira ad incentivare le imprese che, **nel biennio 2024-2025**, realizzino investimenti finalizzati alla “**twin transition**”, ossia alle transizioni “**digital**” e “**green/sustainable**”, quest’ultima declinata, però, esclusivamente sul piano dell’**efficientamento energetico**, a livello di complessiva **struttura produttiva**, oppure degli **specifici processi aziendali**.

L’accesso al beneficio fiscale, previsto nella forma di un credito d’imposta “potenziato” rispetto a quello sui beni “4.0”, non è però automatico, ma bensì **subordinato al completamento di un complesso iter autorizzativo da parte delle imprese**, nella quale il “**Gestore dei Servizi Energetici**” (“GSE”) ricopre un ruolo di primaria rilevanza, anche rispetto alle conseguenti attività di controllo.

Gli incentivi sono fruibili in una logica “**modulare**”, nel senso che solo il conseguimento di **determinati livelli minimi di risparmio energetico** derivante da **investimenti in beni strumentali “4.0”** consente all’impresa, oltre che di fruire del **credito d’imposta “5.0”**, di beneficiare di una sorta di “**effetto trainante**” su **altre due tipologie di investimenti** potenzialmente agevolabili nel biennio considerato: l’**acquisizione di beni strumentali all’autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all’autoconsumo** e la **realizzazione di progetti di formazione del personale nell’ambito delle tecnologie rilevanti per transizione digitale ed ecologica**.

Il regime incentivante è divenuto, di fatto, operativo solo con l’emanazione di un provvedimento attuativo, il **Decreto interministeriale 24 luglio 2024**²⁶ (di seguito “Decreto attuativo”), che ha definito **aspetti essenziali ai fini dell’effettiva operatività della misura**, tra cui, in particolare, l’individuazione del perimetro degli investimenti ammissibili e di quelli esclusi, i contenuti, le modalità e i termini di trasmissione delle comunicazioni, certificazioni e di ogni altra documentazione richiesta ai fini della spettanza dell’incentivo, come anche i criteri per la determinazione dei risparmi energetici derivanti dagli investimenti agevolabili.

Il Ministero delle Imprese e del Made in Italy (“MIMIT”) ha poi emanato i **Decreti direttoriali 6 agosto e 11 settembre 2024**, che hanno disposto l’apertura della piattaforma informatica “**Transizione 5.0**” e l’attivazione delle funzionalità necessarie alla gestione telematica dell’iter autorizzativo richiesto ai fini dell’accesso al beneficio fiscale.

Inoltre, attraverso la **Circolare Operativa MIMIT–GSE del 16 agosto 2024, n. 25877**, sono stati resi disponibili alle imprese **utili chiarimenti tecnici** per la corretta applicazione della nuova disciplina agevolativa. Da ultimo, sono state pubblicate nella **sezione dedicata del sito istituzionale MIMIT** alcune [FAQ esplicative](#).

● **Soggetti beneficiari ed esclusioni**

Il regime incentivante è accessibile a **tutte le imprese residenti**, soggetti IRES o IRPEF, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, senza distinzione di forma giuridica, settore, dimensione o regime fiscale, che effettuino **nuovi investimenti in strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato**, nell’ambito di **progetti di innovazione che conseguano riduzioni nei consumi energetici**.

Sono **escluse** le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale, di cui alla legge fallimentare o al “**Codice della crisi di impresa**” (D. lgs. n. 14/2019), o ad altre leggi speciali (anche ove sia ancora in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle suddette situazioni), quelle **destinatari di sanzioni interdittive** ai sensi dell’articolo 9, comma 2, del D. lgs. n.

²⁶ Decreto pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 183 del 6 agosto 2024.

231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa di enti e società) e del D. lgs. n. 159/2011 ("Codice antimafia"), nonché le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli obblighi di **versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori**.

Vengono **esclusi dagli incentivi in commento alcuni specifici investimenti destinati ad attività** ritenute, presuntivamente, **non compatibili con l'ormai consolidato principio comunitario** del "DNSH" ("*Do not significant harm*"), che si traduce nella necessità di garantire concretamente che **ogni nuovo intervento realizzato non arrechi un danno significativo ad alcuno degli obiettivi di sostenibilità ambientale**, come definiti a livello europeo²⁷. Trattasi, in particolare, degli **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 pertinenti 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 di cui al Regolamento (UE) n. 1357/2014 della Commissione del 18 dicembre 2014, e il cui smaltimento a lungo termine potrebbe causare un danno all'ambiente.

Il Decreto attuativo prevede, **per ciascuna delle predette attività** escluse dal regime agevolativo, **alcune condizioni eccezionali che configurano ambiti di ammissibilità dei relativi investimenti**.

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**.

- **Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni**

- **Investimenti ammissibili**

Il regime incentivante riguarda, essenzialmente, **le tre categorie di investimenti di seguito descritte e si articola in forma modulare**, nel senso che **solo effettuando gli investimenti della prima categoria** (una sorta di "porta d'ingresso"), secondo le condizioni stabilite dalla norma, le imprese potranno accedere al regime agevolato, nonché beneficiare dell'agevolazione anche per **eventuali ulteriori investimenti ricompresi nelle altre due**.

I beni e/o servizi agevolati dal Piano "Transizione 5.0" possono essere **acquisiti in proprietà o in locazione finanziaria**. In quest'ultimo caso, la **base di calcolo** degli incentivi sarà costituita dal **costo sostenuto dal soggetto locatore** per l'acquisizione dei beni/servizi. Per i beni immateriali utilizzati mediante soluzioni di "**cloud computing**" (Allegato "B" alla Legge di Bilancio 2027), ossia con risorse di calcolo condivise e connesse, rileva anche il **costo relativo alle spese per servizi imputabili per competenza**.

²⁷ Art. 17 del Regolamento (UE) n. 852/2020 del Parlamento europeo e del Consiglio del 18 giugno 2020.

I costi complessivamente agevolabili, riferiti agli investimenti ammissibili, **non possono eccedere la soglia massima di 50 milioni annui di euro**, per singolo progetto d'innovazione e per impresa beneficiaria.

A) Beni strumentali materiali e/o immateriali previsti agli Allegati "A" e "B" alla Legge di Bilancio 2017 – Piano "Transizione 4.0" – interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura

La **fondamentale condizione** di accesso all'agevolazione fiscale prevista dal Piano "Transizione 5.0" è che, **nell'ambito di un progetto di innovazione**, l'impresa acquisisca, durante il periodo agevolato, **beni strumentali materiali e/o immateriali "4.0"** e che, **attraverso gli stessi**, consegua una **riduzione dei consumi energetici**. Tale riduzione dovrà essere pari ad **almeno il 3%** dei consumi energetici della **struttura produttiva** localizzata nel territorio nazionale, o, **in alternativa**, ad **almeno il 5%** dei consumi energetici rilevabili sui **processi interessati** dall'investimento.

Nel contesto degli incentivi del Piano "Transizione 5.0", il novero dei **beni immateriali** di cui al richiamato **Allegato "B"**, nel cui ambito vengono confermate anche le soluzioni di **"cloud computing"**, viene **ampliato** prevedendo **l'ammissibilità agli incentivi anche per:**

- **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 d'impresa ("ERP")**, se **acquistati unitamente** ai *software*, sistemi o piattaforme sopra menzionati.

Si precisa che, per tutti gli investimenti nei beni strumentali riconducibili agli Allegati "A" e "B" alla Legge di Bilancio 2017, che non generano riduzioni nei consumi energetici, oppure che apportano risparmi sotto le citate soglie minime, **rimangono comunque fruibili all'impresa gli incentivi già previsti dal Piano "Transizione 4.0"** (salvo che nei casi di revoche del credito d'imposta "5.0" successive alla conclusione dell'*iter* autorizzativo di seguito illustrato), nelle misure, tempistiche di investimento (30 giugno 2026) e con i requisiti tecnici previsti dalla normativa di riferimento, fatte salve le nuove modalità di accesso introdotte dal Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39.

Circa i **requisiti tecnici** richiesti agli investimenti "4.0", come anche rispetto al tema dell'**interconnessione** del beni al sistema aziendale di produzione o fornitura, e relativi **adempimenti documentali**, si ritengono **validi e tuttora applicabili i chiarimenti interpretativi forniti dall'Amministrazione finanziaria e dal MISE** (oggi "MIMIT") sin dall'avvio di "Industria 4.0".

B) Solo in presenza di investimenti riconducibili alla prima categoria – 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**

Con riferimento agli investimenti finalizzati all'**autoproduzione e autoconsumo di energia da fonte solare**, l'incentivo è **subordinato al verificarsi delle condizioni illustrate alla lettera A)** e limitato ai soli impianti fotovoltaici prodotti nell'UE e in

possesso degli specifici requisiti di efficienza definiti “Decreto Energia” 2023²⁸, che prevede livelli minimi, a livello di moduli (pannelli) fotovoltaici, almeno pari al **21,5%**. Per i moduli fotovoltaici di più elevata efficienza rispetto alla predetta soglia minima è prevista una **maggiorazione “figurativa” del costo** sostenuto, costituente la **base di calcolo del beneficio fiscale**, entro **determinati massimali** di cui all’**Allegato 1** (Sezione II) del Decreto attuativo ed **entro l’importo massimo di 900 euro/KWh** per i **sistemi di accumulo** di energia. È stabilita, in particolare:

- una **maggiorazione del 20%** del costo sostenuto per i moduli (pannelli) fotovoltaici con celle, prodotti negli Stati membri UE con un’**efficienza a livello di cella almeno** pari al **23,5%**;
- una **maggiorazione del 40%** del costo sostenuto per i moduli (pannelli) prodotti negli Stati membri UE composti da celle bifacciali ad eterogiunzione di silicio o tandem prodotte nell’Unione, con un’**efficienza di cella almeno** pari al **24%**.

Le spese ammissibili riguardano:

- i gruppi di generazione dell’energia elettrica;
- i trasformatori posti a monte dei punti di connessione della rete elettrica, nonché i misuratori dell’energia elettrica;
- i servizi ausiliari di impianto;
- gli impianti per lo stoccaggio dell’energia prodotta.

L’impianto fotovoltaico può essere localizzato **sulle medesime particelle catastali** su cui insiste la struttura produttiva interessata dagli investimenti, **ovvero su particelle catastali differenti**, a condizione che sia connesso alla rete elettrica per il tramite di “**punti di prelievo**” (“POD”) esistenti e **riconcucibili alla medesima struttura produttiva**, ovvero, in determinate fattispecie²⁹, **localizzati nella stessa zona geografica di mercato elettrico** su cui insiste la struttura produttiva.

Il **dimensionamento dell’impianto installato** deve essere tarato sulla **producibilità attesa di energia elettrica** che può, al massimo, eccedere il **5%** del fabbisogno energetico della struttura produttiva.

C) Solo in presenza di investimenti riconducibili alla prima categoria – Spese per la formazione del personale finalizzate all’acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi

L’incentivo è fruibile sempre **condizionatamente alla sussistenza delle condizioni illustrate alla lettera A)**. Le spese ammissibili all’incentivo, **nel limite del 10% della sommatoria degli investimenti di cui alle lettere A) e B)**, e **fino a un massimo di euro 300.000**, sono riconducibili al novero delle categorie di spese elencate all’art. 31, paragrafo 3 del Regolamento (UE) n. 651/2014. Trattasi, in particolare:

- **delle spese relative ai formatori;**

²⁸ Art. 12 del D.L. 9 dicembre 2023, n. 181, convertito con modificazioni dalla Legge 2 febbraio 2024, n. 11.

²⁹ Di cui all’art. 30, comma 1, lettera a), numero 2) del D. lgs. 8 novembre 2021, n. 199.

- **dei 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** (non quelle di alloggio, diverse dalle spese di alloggio minime necessarie per personale con disabilità), i **materiali** e le **forniture**, **l'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature** per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione;
- **dei costi dei servizi di consulenza** connessi al progetto di formazione;
- **delle spese di personale** dipendente, **limitatamente al costo aziendale riferito alle ore o alle giornate di formazione**, inteso come la retribuzione al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei di TFR, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, maturati in relazione alle ore o alle giornate di formazione svolte, nonché delle eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività formative svolte fuori sede;
- **delle spese di pertinenza dei titolari di impresa e dei soci lavoratori**, partecipanti alla formazione, **limitatamente al costo aziendale medio riferito alle ore o alle giornate di formazione del personale dipendente**, impiegato come discente, in percorsi di formazione oggetto del medesimo progetto di innovazione;
- **le spese generali indirette** per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione.

Le attività formative devono essere **realizzate da soggetti esterni** all'impresa, individuati, attraverso il **Provvedimento attuativo interministeriale** sopra menzionato, nelle **seguenti categorie**:

- soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o Provincia autonoma in cui l'impresa ha la sede legale o la sede operativa;
- università, pubbliche o private, ed enti pubblici di ricerca;
- soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali secondo il Regolamento CE 68/01 della Commissione del 12 gennaio 2001;
- soggetti in possesso della certificazione di qualità in base alla norma UNI EN ISO 9001 settore EA 37;
- centri di competenza ad alta specializzazione di cui all'articolo 1, comma 115, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232;
- *European Digital Innovation Hubs* e *Seal of Excellence* selezionati a valle della gara ristretta europea di cui alla decisione della Commissione C/2021/7911 e definiti dall'articolo 16 del Regolamento (UE) 2021/694 del Parlamento europeo e del Consiglio, che istituisce il Programma Europa Digitale per il periodo 2021-2027;
- Istituti Tecnologici Superiori (ITS Academy).

Lo stesso Decreto attuativo impone lo svolgimento, nell'ambito del percorso formativo, **almeno di due moduli** – ciascuno di durata non inferiore a n. **4 ore** – incentrati sulle **competenze** elencate alle lettere da **"A1"** a **"A4"** e da **"B1"** a **"B4"**, riportate nell'**Allegato 2** ("Attività di formazione") al Decreto attuativo – e funzionali, rispettivamente, a supportare la **transizione energetica** dei processi produttivi e la **transizione digitale** degli stessi.

❖ **Determinazione della riduzione dei consumi energetici**

La riduzione dei consumi energetici conseguibili dalla **struttura produttiva**, o dal **processo interessato** dagli investimenti, per il tramite degli investimenti realizzati in beni strumentali nuovi “4.0”, è determinata confrontando le prestazioni energetiche derivanti da tali investimenti – **situazione “ex post”** – con quelle registrate nell’esercizio precedente a quello di avvio del progetto di innovazione – **situazione “ex ante”**. Questo confronto deve **obbligatoriamente essere effettuato rispetto ai consumi energetici della struttura produttiva** qualora il progetto sia costituito da investimenti effettuati su più processi produttivi.

Il Decreto attuativo e la Circolare Operativa individuano **differenti metodologie di determinazione dei consumi energetici nelle situazioni “ex ante”**, a seconda della disponibilità o meno di misurazioni oggettive sui carichi energetici riferiti all’esercizio precedente a quello di avvio del progetto. In particolare:

- **per le imprese attive da più di 12 mesi**, se sono disponibili **dati misurati sui consumi energetici** dell’esercizio precedente alla data di avvio di realizzazione del progetto, le prestazioni energetiche *ex ante* devono essere determinate direttamente sulla base di tali dati disponibili; in mancanza, esse sono determinate tramite **stima operata attraverso analisi dei carichi energetici basata su dati tracciabili** (schede/specifiche tecniche, modellizzazione con l’ausilio di *software*, prove in loco, analisi di mercato e/o dei volumi produttivi, specifiche metodologie (“BREF”, “BAT”), etc.);
- **per le imprese attive almeno da 6 mesi**, ma da **meno di 12**, per le quali siano disponibili **dati misurati sui consumi energetici** dell’esercizio precedente alla data di avvio di realizzazione del progetto, le prestazioni energetiche *ex ante* sono determinate **sulla base dei dati** disponibili (eventualmente anche utilizzabili in combinazione con quelli relativi all’esercizio in corso), **riproporzionati su base annuale**;
- **per le imprese di nuova costituzione – costituite o che abbiano variato significativamente i prodotti/servizi resi da meno di 6 mesi** – le prestazioni energetiche *ex ante* devono essere determinate rispetto ai consumi energetici riferibili ad uno **“scenario controfattuale”**, rappresentato dalla struttura produttiva, o processo interessato, a cui vengano apportati beni che costituiscano le **alternative disponibili sul mercato**, sotto il profilo tecnico ed economico, rispetto nuovi ai beni oggetto di investimento.

Per la valutazione delle **situazioni “ex post”**, le prestazioni energetiche vengono determinate sulla base di una **stima dei consumi energetici annuali conseguibili con riferimento al medesimo prodotto/servizio reso**, assicurando una **normalizzazione** rispetto alle **variabili operative** (volumi o quantità produttive, servizio erogato, etc.) e alle **condizioni esterne** (tipologia di prodotto o di servizio erogato, fattore di carico, stagionalità, etc.), che influiscono sulle prestazioni energetiche. La normalizzazione può essere effettuata attraverso l’individuazione di **indicatori di prestazione energetica caratteristici della strutture produttiva o del processo interessato**.

La riduzione dei consumi energetici viene attestata e documentata attraverso le **certificazioni “ex ante” ed “ex post”** sopra menzionate, **che possono venire rilasciate**:

- dagli “Esperti in Gestione dell’Energia” (“EGE”) certificati da organismo accreditato secondo la norma “UNI CEI 11339”;
- dalle “Energy Service Company” (“ESCo”) certificate da organismo accreditato secondo la norma “UNI CEI”;
- dagli ingegneri iscritti nella sezione “A” del relativo albo professionale, con competenze e comprovata esperienza nell’ambito dell’efficienza energetica dei processi produttivi, nonché dai 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.

❖ **Procedura di accesso all’incentivo**

L’accesso ai benefici fiscali previsti è subordinato ad un **articolato iter autorizzativo**, scomponibile nelle **fasi che seguono e gestito interamente attraverso la piattaforma informatica “Transizione 5.0”**, accessibile tramite **SPID** dall’Area Clienti del sito istituzionale GSE. Per una visione più esaustiva della procedura informatica di accesso all’agevolazione si suggerisce di consultare la [sezione dedicata del sito GSE](#).

La piattaforma va utilizzata, **previa registrazione e profilazione dell’impresa**, al fine di richiedere l’agevolazione rispetto ad uno specifico progetto innovativo. La piattaforma è fruibile **per un solo progetto innovativo alla volta**, in altri termini **solo se**, con riferimento alla struttura produttiva, **non siano stati avviati ulteriori progetti di innovazione agevolati**, ovvero **siano stati avviati progetti di innovazione già completati**. Questi i **principali passaggi richiesti alle imprese**.

A) COMUNICAZIONE PREVENTIVA / DI PRENOTAZIONE – Al fine di ottenere una “prenotazione” del beneficio fiscale le imprese sono tenute, innanzitutto, a **presentare una comunicazione preventiva al Gestore dei Servizi Energetici S.p.A.** (“GSE”), sulla base di un modello standardizzato – **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** generata automaticamente dalla piattaforma informatica, sulla base del modello di cui all’**Allegato XII alla Circolare Operativa MIMIT-GSE del 16 agosto 2024** – con **informazioni identificative del soggetto beneficiario e descrittive del complessivo progetto di investimento**, incluse le **date di avvio** e di “presunto” **completamento**, gli investimenti agevolabili e il loro **ammontare**, l’impegno ad **adempiere a tutti gli oneri documentali** correlati (perizia o dichiarazione sostitutiva per i beni “4.0”, certificazione contabile sull’effettivo sostenimento delle spese, come meglio precisato di seguito), il **credito d’imposta potenzialmente spettante**, nonché gli impegni a **garantire il rispetto dei parametri di controllo** inclusi nelle **schede tecniche “DNSH”** (dalla “A” alla “F2”) di cui all’**Allegato VII alla Circolare Operativa** e l’attuazione degli **obblighi inerenti alla fruizione di risorse PNRR**.

Questa comunicazione va presentata unitamente ad una **certificazione “ex ante”** e relativa **relazione tecnica**, redatte da un **soggetto valutatore indipendente** sulla base dei modelli di cui agli **Allegati VIII e IX** alla predetta **Circolare Operativa**, che attestino i **risultati conseguibili in termini di efficientamento energetico** attraverso l’acquisizione dei beni **strumentali materiali e immateriali “4.0”** (non considerando, dunque, eventuali investimenti finalizzati all’autoproduzione e autoconsumo di energia da fonti rinnovabili), oltre che i **parametri utilizzati** per le misurazione dei risultati stessi.

A questa comunicazione preventiva, trasmessa attraverso la piattaforma informatica, viene assegnato un **codice identificativo alfanumerico univoco** (nella forma “TR5-XXXXX”), al quale il GSE fa riferimento per lo svolgimento di tutte le conseguenti attività connesse alla determinazione dell’agevolazione.

A conclusione del caricamento della comunicazione sulla piattaforma, la stessa rilascia una **“Ricevuta di avvenuto invio della comunicazione di prenotazione”**. Il GSE, **in ordine cronologico** di ricezione di ciascuna comunicazione, **verifica il corretto caricamento** dei dati sulla piattaforma, la **completezza della documentazione** prodotta e il **rispetto del limite massimo dei costi ammissibili** per singola impresa beneficiaria.

Entro 5 giorni dal ricevimento della comunicazione, **in caso di esito positivo delle suddette verifiche**, il GSE rilascia all'impresa la **“Ricevuta di conferma di avvenuta prenotazione”**, attestante l'importo del **credito d'imposta “prenotato”** nel **limite delle risorse disponibili**, oppure, **nel caso di esito negativo** – dati non correttamente caricati o documentazione mancante/incompleta – una **“Notifica di integrazione”**, indicando la necessità di produrre le **integrazioni richieste nei successivi 10 giorni**; se ciò avviene il GSE rilascia all'impresa, **entro i 5 giorni successivi**, la **“Ricevuta di conferma di avvenuta prenotazione”**; in caso contrario, viene resa disponibile una **“Ricevuta di mancato accoglimento della comunicazione di prenotazione”**, con facoltà per l'impresa di presentare una nuova istanza.

Nel caso di **esaurimento delle risorse** la comunicazione preventiva è comunque consentita e si intende trasmessa, ma la **suddetta ricevuta di conferma viene rilasciata solo nel momento di disponibilità di nuove risorse**. Dopodiché, il GSE **comunica via PEC tale nuova disponibilità all'azienda**, la quale è tenuta a confermare, **entro 10 giorni**, il contenuto della comunicazione preventiva trasmessa, ricevendo poi notifica, **entro i 5 giorni successivi**, dell'importo del credito d'imposta prenotato.

B) COMUNICAZIONE INTERMEDIA / DI AVANZAMENTO DEL PROGETTO – **Entro 30 giorni** dalla ricezione della **“Ricevuta di conferma di avvenuta prenotazione”** (ovvero, se del caso, dalla ricezione della comunicazione di nuova disponibilità di risorse), l'impresa è tenuta a trasmettere una **comunicazione intermedia** attestando – attraverso **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** generata automaticamente dalla piattaforma informatica e conforme al modello di cui all'**Allegato XIII** alla **Circolare Operativa – l'effettuazione di ordini accettati dai fornitori** rispetto agli investimenti in beni “4.0” e, se del caso, agli investimenti in impianti di autoproduzione di energia ammissibili all'incentivo, nonché **l'esecuzione di versamenti di acconti in misura almeno pari al 20%** dei costi di acquisizione di questi beni.

A questa attestazione deve accompagnarsi l'indicazione degli **estremi delle fatture pagate a titolo di acconto/saldo**.

Secondo quanto chiarito dalle FAQ esplicative pubblicate sul sito istituzionale MIMIT:

- **non è necessario un acconto separato per ogni singolo investimento**, ma è sufficiente che l'impresa possa dimostrare di aver pagato almeno il 20% del costo totale degli investimenti in beni strumentali “4.0” (inclusi i costi accessori) e almeno il 20% del costo totale degli impianti di autoproduzione di energia; **nel caso in cui il progetto preveda più fornitori** di beni strumentali “4.0” e più fornitori per l'impianto di autoproduzione di energia, il pagamento di almeno il 20% del costo totale degli investimenti può essere effettuato **anche a uno solo dei fornitori** di ciascuna di queste tipologie di beni;

- **nel caso di un progetto già completato**, è necessario comunque procedere con la prenotazione del credito mediante la **comunicazione preventiva**, indicando che l'intervento è già stato completato; in presenza di conferma di prenotazione del credito, è **possibile procedere direttamente all'invio della comunicazione "di completamento"**, senza effettuare quella intermedia (o "di avanzamento").

A conclusione del caricamento della comunicazione sulla piattaforma, **inclusiva di tutte le attestazioni** già richieste in sede di prenotazione (come gli impegni a garantire il rispetto dei parametri di controllo inclusi nelle schede tecniche "DNSH" e degli obblighi inerenti alla fruizione di risorse PNRR), viene rilasciata una **"Ricevuta di avvenuto invio della comunicazione di avanzamento del progetto di innovazione – acconto 20%"**. Entro i 5 giorni successivi il GSE, all'esito positivo delle verifiche sul corretto caricamento dei dati e sulla completezza della documentazione prodotta, notifica all'impresa la **"Ricevuta di convalida comunicazione avanzamento del progetto di innovazione – acconto 20%"**.

Tale ricevuta, **in presenza di un investimento aziendale effettivo in misura ridotta** rispetto a quello preventivato – **circostanza che deve essere comunicata dall'impresa attraverso la predetta dichiarazione sostitutiva** – riporta un **importo del credito rideterminato in diminuzione**.

Nei casi di **dati non correttamente caricati o di documentazione mancante/incompleta** viene rilasciata una **"Notifica di integrazione"**, con richiesta all'impresa di produzione dei documenti necessari, nelle tempistiche e con le modalità sopra descritte. Qualora non vi sia riscontro, o la documentazione permanga incompleta, viene resa disponibile una **"Ricevuta di mancato accoglimento della comunicazione di avanzamento del progetto di innovazione – acconto 20%"**.

La mancata presentazione di questa comunicazione intermedia determina, per l'impresa, la **decadenza della prenotazione del credito e la riallocazione delle risorse**. In questo caso, come anche laddove vi sia il rigetto della comunicazione per documentazione carente, l'impresa ha la possibilità di presentare una nuova istanza.

c) COMUNICAZIONE DI COMPLETAMENTO DEL PROGETTO – L'impresa è tenuta, infine, a **comunicare il completamento del progetto**, in ogni caso **entro il 28 febbraio 2026**, trasmettendo una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**, generata automaticamente dalla piattaforma informatica, sulla base del modello di cui all'**Allegato XIV alla Circolare Operativa**.

Vengono richieste informazioni sul **progetto realizzato – eventualmente di portata inferiore a quanto preventivato** e (se del caso) articolato nelle **diverse tipologie di investimenti ammissibili** (beni "4.0", sistemi finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo, "formazione 5.0") – sui livelli attesi di **efficientamento energetico**, sulla **data di effettivo suo completamento** con indicazione degli **estremi delle relative fatture** saldate, sul **credito d'imposta spettante**, sull'adempimento di **tutti gli oneri documentali correlati** (perizia o dichiarazione sostitutiva per i beni "4.0", certificazione contabile sull'effettivo sostenimento delle spese, come meglio precisato nel paragrafo successivo), oltre alla **conferma della verifica del rispetto dei parametri di controllo inclusi nelle schede tecniche "DNSH"** (dalla "A" alla "F2"), di cui all'**Allegato VII alla Circolare Operativa**, e degli **obblighi inerenti alla fruizione di risorse PNRR**.

Questa comunicazione va presentata unitamente ad una **certificazione “ex post”** e relativa **relazione tecnica**, redatte da un **soggetto valutatore indipendente** sulla base dei modelli di cui agli **Allegati X e XI** alla **Circolare Operativa**, circa l'**effettiva realizzazione degli investimenti programmati**, comunicando (se del caso) **eventuali variazioni nel progetto – comunque di natura non sostanziale** (pena la perdita dell'incentivo) – **rispetto a quanto preventivato nella certificazione “ex ante”**, oltre che i **risultati conseguiti in termini di riduzioni dei consumi energetici**.

A conclusione del caricamento della comunicazione sulla piattaforma, la stessa rilascia una **“Ricevuta di avvenuto caricamento della comunicazione di completamento”**.

Entro i 10 giorni successivi il GSE, **all'esito positivo delle verifiche** sulla completezza della documentazione prodotta e sul rispetto del limite massimo di costi ammissibili, notifica all'impresa la **“Ricevuta di conferma del credito utilizzabile in compensazione”**, in misura **in ogni caso non eccedente l'importo del credito prenotato** (fase A), o **rideterminato** (fase B).

Nei casi di **dati non correttamente caricati o di documentazione mancante/incompleta** viene rilasciata una **“Notifica di integrazione”**, con richiesta all'impresa di produzione dei documenti necessari, nelle tempistiche e con le modalità sopra descritte. Qualora non vi sia riscontro, o la documentazione permanga incompleta, viene resa disponibile una **“Ricevuta di mancato accoglimento della comunicazione di completamento”**.

❖ **Principali adempimenti documentali**

Ai fini dei successivi controlli (anche presso il sito produttivo aziendale), principalmente demandati allo stesso GSE sulla base di specifici accordi con il MIMIT e l'Agenzia delle Entrate, le imprese sono tenute a conservare, pena la **revoca** dello stesso, tutta la **documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili**; a tal fine, le **fatture**, i **documenti di trasporto** e gli **altri documenti** relativi all'acquisizione dei beni agevolati, **qualora successivi alla comunicazione di prenotazione del credito**, devono contenere l'**espreso riferimento** alla norma agevolativa – **art. 38 del Decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19, convertito con modificazioni dalla Legge 29 aprile 2024, n. 56**.

Al riguardo, si presumono applicabili (sebbene in assenza di conferme ufficiali) le indicazioni fornite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in sede di risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-01787 del 10 gennaio 2024, secondo le quali, in tema di adempimenti documentali correlati agli investimenti in beni “4.0”, **non sarebbe necessario riportare sul “ddt”** la disposizione agevolativa di riferimento **ogniquale volta la stessa risulti contenuta nella fattura che richiami lo stesso documento di trasporto**.

Relativamente alle **fatture**, la **Circolare Operativa** specifica che esse devono riportare, oltre alle **single voci di costo per ciascun investimento** effettuato, il **codice identificativo alfanumerico univoco** rilasciato dalla piattaforma informatica “Transizione 5.0”.

Quanto agli eventuali **omessi o errati riferimenti normativi** sui documenti inerenti all'operazione, **dovrebbero confermarsi percorribili** (si auspicano però pronunce ufficiali) **le seguenti soluzioni già proposte dall'Amministrazione finanziaria in tema di investimenti "4.0"**³⁰, in particolare sulle modalità di regolarizzazione della relativa documentazione, affermando che:

- a. per le fatture emesse in formato cartaceo e per gli altri documenti redatti nella medesima forma**, il corretto riferimento normativo può essere riportato dall'impresa acquirente sugli originali con scrittura indelebile, anche mediante apposito timbro;
- b. per le fatture elettroniche e per gli altri documenti conservati nella medesima forma**, l'impresa, in alternativa, può:
- stampare il documento apponendo la citata scrittura indelebile;
 - con specifico riferimento alle **fatture elettroniche**, trasmettere a "Sistema di Interscambio" ("SDI") un documento elettronico, al fine di integrare la fattura originaria; il *file*, anch'esso in formato "XML", dovrà riportare gli estremi della fattura elettronica e i dati necessari per l'integrazione, ossia il suddetto riferimento normativo; il *file* dovrà essere conservato insieme alla fattura.

Relativamente ai costi necessari per adempiere all'**obbligo di produrre le citate certificazioni** – "ex ante" ed "ex post" – si precisa che, per le **PMI**, questi sono riconosciuti **in aumento del beneficio fiscale**, per un importo **non superiore a euro 10.000** (fermi restando i limiti massimi di spese ammissibili di seguito precisati).

Rimane fermo che i **requisiti tecnici** dei beni "4.0" e la **condizione di interconnessione** degli stessi al sistema aziendale di produzione o di fornitura **debbono essere attestati mediante apposita documentazione**, cioè, per i **beni di valore unitario non superiore a euro 300.000** (al netto dell'IVA), attraverso un'**autocertificazione** prodotta dal legale rappresentante e, per i **beni di valore unitario superiore** a questa soglia, mediante **perizia asseverata** rilasciata da un professionista abilitato (ingegnere o perito industriale iscritti ai rispettivi albi), oppure **attestato di conformità** rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

Quanto alle attività di "**formazione 5.0**", le imprese sono tenute a **conservare**:

- **una relazione** che illustri le modalità organizzative, il numero di ore, il periodo di svolgimento, il numero di discenti e i contenuti delle attività di formazione svolte, redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto formatore esterno;
- **la documentazione contabile e amministrativa** idonea a dimostrare la corretta applicazione del beneficio, anche in funzione del rispetto dei limiti e delle condizioni posti dalla disciplina comunitaria in materia;
- **i registri nominativi di svolgimento delle attività formative** sottoscritti congiuntamente dal personale discente e dal soggetto formatore esterno all'impresa;
- **l'attestazione dell'effettiva partecipazione alle attività formative agevolabili**, attraverso apposita dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà resa dal legale rappresentante dell'impresa.

³⁰ Si fa riferimento alle Risposte ad interpellanti n. 438-439 del 5 ottobre 2020, alla Risposta ad interpellante n. 270 del 18 maggio 2022, nonché all'interrogazione parlamentare n. 5-01787 del 10 gennaio 2024.

Infine, le imprese beneficiarie devono ottenere e conservare **apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti**, che **attesti l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili** e la **corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile** predisposta dall'impresa. Ciò vale anche per le **imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti**, per le quali le **spese di certificazione sono riconosciute in aumento del credito**, per un importo **non superiore a euro 5.000** (fermi restando i limiti massimi spese ammissibili di seguito di seguito precisati).

- **Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione**

Il beneficio si traduce in un **credito d'imposta** le cui **aliquote**, riepilogate nella tabella sottostante, variano, fondamentalmente, in funzione di **due parametri**:

- **l'ammontare annuo dell'investimento effettuato**, inteso come la **sommatoria del valore complessivo degli investimenti** classificati nelle tre categorie sopra indicate; vengono **maggiormente premiati investimenti entro la soglia annuale di 2,5 milioni di euro**, nell'intento di cercare di favorire le PMI nell'accesso a questo incentivo;
- **la classe di efficienza energetica ove si collocano gli investimenti effettuati**; vengono maggiormente premiati **investimenti ricompresi nella terza (massima) classe di efficienza energetica**, ferme restando le già citate **soglie minime di accesso al beneficio fiscale**, in termini di percentuali di riduzione dei consumi energetici **a livello di unità produttiva – 3% –** oppure dei **processi interessati – 5%**.

<i>Aliquote credito d'imposta "Transizione 5.0"</i>			
Dimensione investimento	Riduzione consumi energetici – a livello di unità produttiva o di processo		
	Unità produttiva: 3-6% Processo: 5-10%	Unità produttiva: > 6% fino al 10% Processo: > 10% fino al 15%	Unità produttiva: > 10% Processo: > 15%
Fino a 2,5 mln	35%	40%	45%
Oltre 2,5 fino a 10 mln	15%	20%	25%
Oltre 10 fino a 50 mln	5%	10%	15%

il credito d'imposta è calcolato **per ciascuna annualità e per soggetto beneficiario**, applicando le suddette **aliquote incremental** rispetto al livello di risparmio energetico conseguito dal progetto, **così come completato**, alla **somma degli investimenti** eleggibili, **nei limiti di 50 milioni di euro e per scaglioni di investimento**. Anche qualora il progetto preveda **investimenti di importo superiore** a questo limite massimo, la misura del beneficio riconosciuto è **calcolata sulla base della riduzione dei consumi energetici conseguita dall'intero progetto** ed è, comunque, **subordinata al suo completamento**.

Quanto al **momento di effettuazione degli investimenti** agevolati ("competenza fiscale"), che devono realizzarsi **dal 1° gennaio 2024** – data iniziale di possibile "**avvio**" del progetto – **al 31 dicembre 2025** – data ultima per il suo "**completamento**" – ciò che si evince dalla normativa è un'**applicazione solo parziale e riveduta** dei canonici **principi generali** di cui all'art. 109, comma 2, del TUIR, secondo i quali si dovrebbero considerare rilevanti:

- per i **beni**, il **momento della consegna**, o il **diverso momento**, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'**effetto traslativo della proprietà** o di altro diritto reale, senza considerare eventuali clausole di riserva della proprietà (art. 1523 C.C.);
- per i **servizi**, quello di **ultimazione della prestazione** (vale per gli appalti e, se sono pattuiti "SAL", rilevano le date di accettazione degli stessi).

Infatti, il Decreto attuativo definisce come **momento di avvio del progetto** 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. Ciò porta ad **escludere dall'agevolazione i beni consegnati nel 2024**, qualora il relativo **ordine accettato dal fornitore** (con o senza versamento di acconti) **risalga al 2023**.

Il **completamento del progetto** viene identificato dalla norma nella **data di effettuazione dell'ultimo investimento che lo compone** e viene declinato attraverso **differenti criteri**, a seconda della tipologia di investimento realizzato. In particolare:

- se l'ultimo investimento è costituito dall'acquisizione di **beni strumentali nuovi "4.0"**, si applicano i sopra richiamati principi di cui all'art. 109 del TUIR;
- se l'ultimo investimento è costituito dall'acquisizione di beni strumentali nuovi finalizzati all'**autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo**, si considera la **"data di fine lavori"**, nell'accezione indicata dall'art. 1 del Decreto attuativo (*"installazione di tutte le macchine, di tutti i dispositivi elettromeccanici e ultimazione delle opere civili funzionali all'esercizio dell'impianto"*);
- se l'ultimo investimento riguarda **attività di formazione** finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la **transizione digitale ed energetica** dei processi produttivi, si considera la **data di sostenimento dell'esame finale** sui contenuti trasmessi.

- **Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi**

Il credito è utilizzabile dall'impresa beneficiaria **condizionatamente al completamento del progetto di innovazione**, esclusivamente in **compensazione "orizzontale"** tramite **Modello F24**, utilizzando obbligatoriamente (pena l'impossibilità del versamento "compensato") i **servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate**.

L'**utilizzo del credito** può avvenire **solo in esito alla sopra descritta procedura** di "prenotazione" e conferma del beneficio e, segnatamente, **non prima di n. 10 giorni dalla trasmissione del GSE all'impresa dell'importo del credito fruibile** (oltre che decorsi n. 5 giorni dalla trasmissione all'Agenzia delle Entrate, da parte del GSE, dell'elenco dei soggetti beneficiari e dei crediti fruibili).

L'utilizzo del credito, **di importo non eccedente quello comunicato dal GSE**, è previsto **in una o più quote entro il 31 dicembre 2025 e, per l'eccedenza non fruita entro tale termine, in cinque quote annuali di pari importo**.

Il credito, che **non può essere ceduto/trasferito a soggetti terzi**, neanche nell'ambito del consolidato fiscale, **non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini IRES e IRAP**, né rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale, elevato "a regime" a 2 milioni di euro, per effetto della Legge di Bilancio 2022;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali, per un ammontare superiore a euro 1.500; in presenza di debiti erariali superiori a euro 100.000, tuttavia, potrebbe potenzialmente applicarsi il divieto di compensazione recentemente introdotto dal "Decreto Agevolazioni" 2024, esteso anche alle fattispecie di crediti di natura agevolativa;
- il vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di "aiuti di Stato" e di regime "*de minimis*".

In linea generale, il credito d'imposta "Transizione 5.0" **risulta cumulabile** con eventuali **altre agevolazioni**, finanziate con **risorse nazionali**, che abbiano ad oggetto **i medesimi costi**, salvo che **le norme sull'agevolazione concorrente non ne prevedano l'incompatibilità e a condizione che tale cumulo non comporti il superamento del 100% del costo sostenuto**. È importante sottolineare che, nella verifica di questo limite massimo di cumulabilità tra diversi incentivi, **occorre considerare anche l'effetto della non concorrenza del credito alle basi imponibili IRES/IRPEF e IRAP**.

Per espressa previsione normativa **l'incentivo non è, invece, cumulabile**, in relazione ai medesimi costi ammissibili, con il **credito d'imposta sui beni nuovi strumentali previsto dal Piano "Transizione 4.0"**, né il **credito d'imposta per investimenti nella "Zona Economia Speciale – Mezzogiorno"**, c.d. "**ZES unica**"³¹, e nelle "Zone Logistiche Semplificate", cc.dd. "**ZLS**"³².

Come per i beni "4.0", anche il regime del Piano "Transizione 5.0" contempla il meccanismo del c.d. "**recapture**".

In forza di tale istituto qualora, **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di completamento degli investimenti** (il periodo di "sorveglianza" per i beni "4.0" è, invece, limitato al biennio successivo al momento dell'interconnessione), i beni agevolati vengano **ceduti a terzi**, oppure **destinati a finalità estranee** all'esercizio dell'impresa, ovvero **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, **il credito d'imposta dovrà essere corrispondentemente ridotto**, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

³¹ Di cui al D.L. 19 settembre 2023, n. 124, convertito con modificazioni dalla Legge 13 novembre 2023, n. 162; questa normativa, sulla quale è intervenuto anche l'art. 1, comma 249 della Legge 30 dicembre 2023, n. 213 ("Legge di Bilancio 2024"), è stata attuata dal Decreto interministeriale 17 maggio 2024 e attraverso il successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2024.

³² Di cui al D.L. 7 maggio 2024, n. 60 (c.d. "Decreto Coesione"), convertito con modificazioni dalla L. 4 luglio 2024, n. 95.

In queste fattispecie, il credito d'imposta eventualmente già compensato in eccedenza dovrà essere direttamente **riversato entro il termine per il versamento a saldo dell'IRES/IRPEF** dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, **senza applicazione di sanzioni e interessi**.

Queste disposizioni sul "*recapture*" del beneficio **potranno venire disattivate avvalendosi delle norme sugli investimenti "sostitutivi"**, introdotte dalla Legge di Bilancio 2018³³. Secondo queste norme, **non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio**, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi di decadenza, l'impresa:

- sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo con caratteristiche tecnologiche analoghe, oppure superiori, che possa apportare uguali o superiori riduzioni di consumi energetici;
- attesti, secondo le modalità previste, l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il conseguimento dei risultati attesi in termini di efficientamento energetico.

In presenza di queste condizioni, si ricorda comunque che, qualora il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore al costo di acquisizione del bene originario, la fruizione del beneficio è ammessa (se del caso, per le quote residue) fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

Viene, invece, prevista la **decadenza dal beneficio nel caso in cui l'impresa beneficiaria non mantenga il livello di riduzione dei consumi energetici conseguito**, entro il predetto periodo di sorveglianza, come anche in altre fattispecie enunciate dalla normativa, quali la **mancata entrata in esercizio dell'impianto fotovoltaico agevolato, entro 1 anno** dal completamento, l'assenza di **requisiti di ammissibilità** degli investimenti – come quello dell'interconnessione per i beni strumentali "4.0" – **documenti mancanti o irregolari, false dichiarazioni**, il mancato rispetto del **principio del "DNSH"** o dei **vincoli alla cumulabilità** del credito.

³³ Art. 1, commi 35 e 36, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205

IPOSTESI: progetto innovativo "Transizione 5.0" 2024 articolato come segue:

A. Acquisizione/interconnessione di un macchinario «4.0», con riduzione consumi del 14% a livello di processo – € 200.000

B. Sostentimento costi per progetto formativo sulla «twin transition» – € 50.000

AGEVOLAZIONI A CONFRONTO	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi fiscali complessivi	Periodo di fruizione
Credito d'imposta "Transizione 4.0" *	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	20% del solo costo del macchinario, fino a euro 2,5 milioni	$40.000 + (24\% + 3,9\%) \times 40.000 = 40.000 + 11.160 = 51.160$	Euro 40.000 in n. 3 periodi d'imposta, da quello di interconnessione del bene, come da relativa documentazione, previe comunicazioni al MIMIT**
Credito d'imposta "Transizione 5.0"	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	40% della somma di tutti i costi sostenuti, entro i limiti dettati dalla norma e fino a euro 2,5 milioni	$88.000 + (24\% + 3,9\%) \times 88.000 = 88.000 + 24.552 = 112.552$ ***	Euro 100.000 in una o più quote entro il 31 dicembre 2025 e, per l'eccedenza non fruita, in n. 5 periodi d'imposta per quote di pari importo, previo iter autorizzativo tramite piattaforma GSE "Transizione 5.0"

* Regime applicabile alle acquisizioni di beni strumentali nuovi "4.0" effettuate fino al 2025, con possibilità di consegna entro il 30 giugno 2026 se viene adottato il consueto sistema della "prenotazione" (ordine accettato dal fornitore o contratto stipulato entro il 31/12/2025, con versamento di acconto, entro la medesima data, in misura almeno pari al 20% del costo complessivo).

** In conformità all'art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39.

*** Nella determinazione della base di calcolo (totale € 220.000, su cui è stato determinato il 40%), si segnala che il valore di costo ammissibile relativo alla formazione "5.0" non può essere € 50.000, ma € 20.000, in quanto non può eccedere il 10% del valore degli investimenti in beni "4.0" (e degli eventuali investimenti in beni per l'autoproduzione di energia destinata ad autoconsumo).

CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI NELLA "ZONA ECONOMICA SPECIALE PER IL MEZZOGIORNO" – "ZES UNICA"

In concomitanza con lo spirare, al 31 dicembre 2023, del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno³⁴, l'art. 16 del Decreto-legge 19 settembre 2023, n. 124³⁵, ha istituito un nuovo incentivo fiscale a favore delle imprese che effettuino investimenti in beni strumentali destinati a strutture produttive già esistenti, o impiantate, nella Zona Economica Speciale per il Mezzogiorno – c.d. "ZES unica" – che ricomprende le zone assistite delle regioni Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, par. 3, lett. a), del TFUE, e Abruzzo, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, par. 3, lett. c), del TFUE, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027.

L'agevolazione, in forma di credito d'imposta, è commisurata all'ammontare degli investimenti realizzati dal 1° gennaio al 15 novembre 2024 nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro. Non sono agevolabili i progetti di investimento il cui costo complessivo sia di importo inferiore a 200.000 euro.

La misura è stata resa operativa in virtù del Decreto 17 maggio 2024 del Ministro per gli Affari europei, il Sud, le Politiche di coesione e il PNRR, adottato di concerto con il MEF, nonché attraverso il successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2024, che ha approvato il modello di comunicazione funzionale all'utilizzo del credito d'imposta.

Infine, il Decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113 (c.d. "Decreto Omnibus") ha apportato ulteriori novità alla disciplina, sotto il profilo procedurale, oltre ad aver rifinanziato l'agevolazione prevedendo un significativo incremento delle risorse disponibili.

Il meccanismo agevolativo previsto per gli investimenti nella "ZES unica" del Mezzogiorno è stato sostanzialmente replicato, con marginali differenze, agli investimenti realizzati, nel periodo dall'8 maggio al 15 novembre 2024, all'interno delle "Zone Logistiche Semplificate" – "ZLS"³⁶ istituite in talune regioni del Centro-Nord, limitatamente alle zone ammissibili agli aiuti a finalità regionale a norma dell'art. 107, par. 3, lett. c), del TFUE.

● **Soggetti beneficiari ed esclusioni**

Tutte le imprese, **soggetti IRES o IRPEF**, a prescindere dalla forma giuridica e dal regime contabile, con sedi nei territori interessati dalla misura.

Fanno eccezione e sono esclusi i soggetti che operano (come da codice ATECO 2024) **nei settori** dell'industria siderurgica, carbonifera e della lignite, dei trasporti – non considerando tra le esclusioni i settori del magazzinaggio e del supporto ai trasporti – delle relative infrastrutture, della produzione, dello stoccaggio, della trasmissione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, della banda larga nonché nei settori creditizio, finanziario e assicurativo.

L'agevolazione, inoltre, non si applica alle imprese in stato di liquidazione o di scioglimento, a quelle "in difficoltà", come definite dall'art. 2, punto 18, del Regolamento GBER, nonché ai soggetti che operano nel settore primario della produzione agricola, della pesca e acquacoltura.

³⁴ Art. 1, commi da 98 a 108, della Legge n. 208/2015.

³⁵ "Decreto-legge Sud", convertito con modificazioni dalla Legge 13 novembre 2023, n. 162; su questo incentivo è intervenuto anche l'art. 1, comma 249 della Legge 30 dicembre 2023, n. 213.

³⁶ In forza dell'art. 13 del D.L. 7 maggio 2024, n. 60 (c.d. "Decreto Coesione"), convertito con modificazioni dalla L. 4 luglio 2024, n. 95.

- **Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni**

Il credito d'imposta spetta per gli investimenti connessi a un "progetto iniziale", realizzati **dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024** e riguardanti l'acquisto, **anche tramite locazione finanziaria**, di **nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie** destinati a strutture produttive già esistenti, o ivi installati, nella **Zona Economica Speciale per il Mezzogiorno** – c.d. "ZES unica" – che ricomprende le zone assistite delle regioni Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, par. 3, lett. a), del TFUE, e Abruzzo, ammissibili alla deroga prevista dall'art. 107, par. 3, lett. c), del TFUE, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027.

Gli investimenti realizzati **non devono essere stati oggetto dell'assunzione di impegni giuridicamente vincolanti prima dell'entrata in vigore della norma istitutiva** ("Decreto-legge Sud", quindi, prima del 20 settembre 2023).

Le predette acquisizioni sono agevolate nel **limite massimo di 100 milioni di euro per progetto e con un minimo valore richiesto di 200.000 euro** – al lordo dei costi non ammissibili – laddove il "progetto iniziale" riguardi:

- **la creazione di un nuovo stabilimento;**
- **l'ampliamento della capacità produttiva di uno stabilimento esistente;**
- **la diversificazione della produzione di uno stabilimento esistente per ottenere prodotti o servizi non fabbricati o forniti precedentemente;** in questo contesto, i costi ammissibili devono superare almeno del 200% il valore contabile degli attivi che vengono riutilizzati, registrato nell'esercizio finanziario precedente l'avvio dei lavori;
- **il cambiamento fondamentale del processo di produzione complessivo del prodotto o dei prodotti interessati dall'investimento nello stabilimento esistente;** in questo contesto, in caso di "grande impresa", i costi ammissibili devono essere superiori alla somma degli ammortamenti degli attivi relativi all'attività da modernizzare nei tre esercizi finanziari precedenti l'avvio dei lavori.

Sono agevolabili esclusivamente le acquisizioni avvenute tra soggetti tra i quali non debbono sussistere rapporti di controllo o di collegamento di cui all'art. 2359 del Codice Civile e, comunque, realizzate a condizioni di mercato.

Nel **limite del 50% del valore complessivo dell'investimento agevolato**, l'incentivo può essere richiesto anche per l'**acquisto di terreni** e per l'acquisizione, realizzazione o l'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti ed effettivamente utilizzati per l'esercizio dell'attività nella struttura produttiva. Tali **beni immobili strumentali** sono agevolabili anche se già utilizzati dal dante causa, o da altri soggetti, per lo svolgimento di un'attività economica. Sono esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita e i materiali di consumo.

Per le grandi imprese, per i progetti d'investimento rientranti nelle aree ammissibili ex art. 107, par. 3, lett. c) del TFUE (Abruzzo), l'investimento è agevolabile ove riferito ad una nuova attività economica, ossia alla creazione di un nuovo stabilimento, oppure alla diversificazione delle attività di uno stabilimento, a condizione che le nuove attività non siano uguali o simili a quelle svolte precedentemente nello stabilimento.

Per beneficiare del credito d'imposta i soggetti interessati devono presentare all'Agenzia delle Entrate, **tra il 12 giugno e il 12 luglio 2024**, un'apposita comunicazione utilizzando il modello approvato con il **Provvedimento direttoriale dell'11 giugno**, tramite il **software denominato "ZES UNICA"** disponibile sul sito *web* dell'Agenzia. A seguito della presentazione della comunicazione viene rilasciata, **entro cinque giorni**, una **ricevuta che ne attesta la presa in carico**, ovvero lo **scarto**, con l'indicazione delle relative motivazioni.

Ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale, **l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dalle imprese devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti**. Nel caso di imprese non obbligate alla revisione, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione dei conti, iscritta nella sezione A del registro di cui all'articolo 8 del D. lgs. n. 39 del 2010.

Secondo le **nuove disposizioni introdotte dal Decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113** (c.d. "Decreto Omnibus"), i soggetti che abbiano presentato la suddetta comunicazione iniziale sono tenuti a trasmettere all'Amministrazione finanziaria, **dal 18 novembre al 2 dicembre 2024** e a **pena di decadenza dall'agevolazione**, utilizzando lo specifico **modello adottato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 9 settembre 2024** (che ha emendato il Provvedimento dell'11 giugno), una **comunicazione integrativa attestante l'effettiva realizzazione degli investimenti preventivati**, anche nel caso in cui questi risultino già realizzati alla data del 12 giugno, **corredata dagli estremi della predetta certificazione contabile**.

L'invio della comunicazione integrativa è effettuato utilizzando il *software* apposito **"ZES UNICA INTEGRATIVA"**, disponibile sul sito *web* dell'Agenzia delle Entrate. A seguito della presentazione è rilasciata, entro cinque giorni, una **ricevuta che ne attesta la presa in carico**, ovvero lo **scarto**, con l'indicazione delle relative motivazioni. Nell'arco temporale sopra indicato, l'impresa ha anche la possibilità di **inviare una nuova comunicazione integrativa** sostitutiva di quella precedentemente trasmessa (l'ultima comunicazione sostituisce tutte le precedenti), oppure di **annullare la comunicazione integrativa trasmessa**, con la conseguente **decadenza dall'agevolazione**.

- **Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione**

L'ammontare del credito riconosciuto varia per regione ed è previsto nella misura massima consentita per le **"grandi imprese"** dalla vigente **Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027**. Nel dettaglio:

- a) per gli investimenti realizzati in Calabria, Campania, Puglia, con esclusione di quelli previsti dalla successiva lettera c), e in Sicilia, il credito è **pari al 40% dei costi**;
- b) per gli investimenti realizzati in Basilicata, Molise e Sardegna, con esclusione degli investimenti della lettera c), il credito è **pari al 30% dei costi**;

c) per gli investimenti realizzati nei territori individuati ai fini del sostegno del fondo per una transizione giusta nelle regioni Puglia e Sardegna, nella misura massima, il credito è pari, rispettivamente, **al 50% e al 40% dei costi**, come indicato nella Carta degli aiuti a finalità regionale;

d) per gli investimenti nelle zone assistite della regione Abruzzo indicate dalla vigente Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027, il credito è pari al **15% dei costi**.

Per i progetti d'investimento con **costi ammissibili non superiori a 50 milioni di euro**, le citate intensità dell'incentivo sono aumentate di **dieci punti percentuali per le "medie imprese"** e di **venti punti percentuali per le "piccole imprese"**³⁷. Per i **"grandi progetti d'investimento"**, con costi ammissibili superiori a 50 milioni di euro, come definiti al punto 19 (n. 18) degli **"Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale"** della Commissione europea (2021/C 153/01), le intensità massime di aiuto per le "grandi imprese" **si applicano anche alle piccole e medie imprese**, secondo la metodologia dell'"**importo di aiuto corretto**", di cui all'art. 2, punto 20, del Regolamento (UE) n. 651/2014.

L'ammontare massimo fruibile da ciascun soggetto beneficiario sarà **pari all'importo del credito risultante dalla sopra citata comunicazione integrativa**, circa gli investimenti effettivamente realizzati, **moltiplicato per la percentuale**³⁸ data dal **rapporto dei crediti d'imposta risultanti dalle comunicazioni integrative sulle risorse totali disponibili**. Tale percentuale verrà resa nota dall'Amministrazione finanziaria con prossimo **Provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate** (atteso entro il 12 dicembre 2024).

Ai fini dell'individuazione del **momento di effettuazione dell'investimento** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione (vale per gli appalti ma, in quest'ultimo caso, se sono pattuiti dei SAL, rilevano le date di accettazione degli stessi).

Il valore degli investimenti realizzati è dato dal **costo di acquisizione** del bene, **al lordo degli oneri accessori** di diretta imputazione. Per gli investimenti effettuati mediante **contratti di locazione finanziaria**, si assume il **costo sostenuto dal locatore** per l'acquisto dei beni, senza considerare le spese di manutenzione.

● **Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi**

Il credito è utilizzabile esclusivamente in **compensazione "orizzontale"** tramite Modello F24 – codice tributo **"7034"** – utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate (servizi "Entratel" / "Fisconline"). La compensazione deve essere operata **necessariamente dopo la data di realizzazione degli investimenti**, a decorrere **dal giorno**

³⁷ Si applicano le definizioni di cui al Regolamento (UE) n. 651/2014.

³⁸ Si intende, pertanto, superata e non più valida la percentuale del 17,6668% dei crediti d'imposta richiesti, resa nota con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 luglio 2024 e conseguente all'iniziale sfioramento delle richieste dell'incentivo rispetto al limite massimo delle risorse stanziato. Con il citato "Decreto Omnibus" il Governo ha, infatti, provveduto al rifinanziamento della misura.

lavorativo successivo alla pubblicazione del Provvedimento direttoriale dell’Agenzia dell’Entrate con cui verrà stabilita la **percentuale di spettanza** per ciascun soggetto beneficiario e, comunque, **non prima del rilascio di una seconda ricevuta** con la quale verrà comunicato ai richiedenti il riconoscimento del credito.

Il credito fruito non deve eccedere l’importo maturato, come **indicato nella comunicazione integrativa** (comunque non superiore all’importo preventivato nella comunicazione iniziale), **moltiplicato per la suddetta percentuale di spettanza**.

Fermi restando questi vincoli, la quota di credito corrispondente agli investimenti **non documentabili tramite l’emissione di fatture elettroniche e/o acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria** è utilizzabile a decorrere **dal giorno lavorativo successivo al rilascio della ricevuta** con la quale l’Agenzia delle Entrate comunica **l’autorizzazione all’utilizzo del credito**, in esito alla **verifica documentale della certificazione contabile** effettuata dal Centro Operativo Servizi Fiscali di Cagliari. A tal fine, **il beneficiario è tenuto a trasmettere tale certificazione, entro 30 giorni** dalla data di pubblicazione del citato Provvedimento direttoriale, mediante **PEC** all’indirizzo **creditoimpostazes@pec.agenziaentrate.it**.

Qualora l’ammontare del credito riconosciuto sia **superiore a euro 150.000**, lo stesso è utilizzabile **solo in esito alle verifiche antimafia** previste dal Decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159.

Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione “orizzontale” annuale, elevato “a regime” a 2 milioni di euro, per effetto della Legge di Bilancio 2022;
- il limite annuale dei crediti d’imposta utilizzati di euro 250.000.

Il credito, si qualifica come “**aiuto di Stato**” ed è concesso nel rispetto dei limiti e delle condizioni del Regolamento (UE) n. 651/2014. Esso **rileva ai fini della base imponibile IRPEF, IRES e IRAP**, ha natura di “**contributo in conto impianti**” ed è **cumulabile** con altre agevolazioni di carattere generale, **nel limite del 100% del costo complessivamente sostenuto per gli investimenti agevolati**, nonché con aiuti “*de minimis*” e con altri “aiuti di Stato” che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, in questo caso **a condizione che tale cumulo non porti al superamento dell’intensità o dell’importo di aiuto più elevati** consentiti dalle pertinenti discipline europee di riferimento. Ciò **a meno che** – si ricorda – **non siano le discipline di tali altri incentivi a prevedere divieti o limitazioni di cumulo**; è questo il caso, ad esempio, del credito d’imposta “**Transizione 5.0**”, che impone espressamente il divieto di cumulo, tra l’altro, con il credito d’imposta per gli investimenti nella “ZES unica”.

Altro vincolo alla cumulabilità è rinvenibile direttamente dalla normativa comunitaria in materia di aiuti. Infatti, in conformità all’articolo 14, punto 14, del Regolamento (UE) n. 651/2014, il beneficiario di un aiuto a finalità regionale (come si configura il credito d’imposta ZES unica) deve apportare un contributo finanziario pari almeno al 25% dei costi ammissibili attraverso risorse proprie o mediante finanziamenti esterni, comunque privi di qualsiasi sostegno pubblico. La citata limitazione deve essere riferita al solo caso in cui il credito in commento sia cumulato con un altro “aiuto di Stato”.

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale viene riconosciuto e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi, fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo. Il credito deve essere rideterminato se si verificano le seguenti condizioni:

- i beni oggetto dell'agevolazione non entrano in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione;
- entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, i beni sono ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione.

In entrambe le circostanze, il credito d'imposta viene rideterminato **escludendo il costo** dei beni non entrati in funzione, ceduti o dismessi. Per i beni acquisiti in **locazione finanziaria**, la rideterminazione si applica anche se **non viene esercitato il riscatto**. Inoltre, **si impone la decadenza dal beneficio** nel caso in cui l'impresa beneficiaria non mantenga l'attività nella "ZES unica" per almeno n. 5 anni dal completamento dell'investimento e nel caso di accertamento dell'insussistenza di uno dei requisiti previsti, se la documentazione presentata contenga elementi non veritieri, o risultino false le dichiarazioni rese.

Il contribuente deve restituire il credito d'imposta indebitamente utilizzato, **mediante versamento da eseguire entro il termine stabilito per il pagamento a saldo dell'imposta sui redditi** dovuto per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi di rideterminazione (o decadenza).

IPOTESI: acquisti di beni materiali strumentali per euro 200.000 – acquisizione riconducibile ad un "progetto iniziale" di una media impresa in Campania –				
AGEVOLAZIONI A CONFRONTO	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi fiscali complessivi	Periodo di fruizione
BONUS SUD 2023 – Campania	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	35% del costo fino a euro 10 milioni	75.000	Euro 70.000 a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta dell'Agenzia delle Entrate attestante la fruibilità del credito
ZES UNICA 2024 – Campania	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	50% del costo *	100.000	Euro 100.000, a seguito della realizzazione dell'investimento e a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione del Provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate che stabilirà la percentuale massima di spettanza e, comunque, non prima del ricezione della ricevuta dall'Agenzia delle Entrate con cui si conferma il riconoscimento del credito *

*Intensità del 40%, aumentata di 10 punti percentuali se il soggetto beneficiario è un media impresa, per progetti di importo inferiore a 50 milioni di euro.

* Provvedimento atteso entro 10 giorni dalla scadenza del termine (2 dicembre 2024) di presentazione delle "comunicazioni integrative".

4) CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI R&S, INNOVAZIONE E DESIGN

La disciplina del **credito d'imposta per investimenti in ricerca, sviluppo, innovazione e design** viene confermata nell'impianto generale, nelle sue articolazioni e nei periodi d'imposta di vigenza dell'agevolazione. Il quadro regolatorio è stato completato con la piena operatività, nel corso del 2024, di alcuni istituti di recente introduzione, primo fra tutti la possibilità per i contribuenti richiedere una certificazione preventiva attestante l'eleggibilità all'incentivo degli investimenti effettuati, nonché da una radicale revisione delle modalità di fruizione dell'incentivo.

I **criteri per la corretta classificazione**, sul piano tecnico, delle diverse attività eleggibili al beneficio, per la **determinazione e l'imputazione temporale** delle spese ammissibili, oltre che gli **oneri documentali**, permangono ancorati alle disposizioni dettate dal **Decreto 26 maggio 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico** (oggi Ministero delle Imprese e del Made in Italy – "MIMIT").

L'agevolazione si basa su un **approccio "volumetrico"**, in luogo di quello "incrementale" caratteristico della normativa vigente ante 2020, e risulta articolata **nelle seguenti quattro distinte misure**, di differente intensità ma con regole applicative comuni:

- A) **credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo;**
- B) **credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica;**
- C) **credito d'imposta – ad aliquota maggiorata rispetto alla misura B) – per le attività di innovazione tecnologica destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale "4.0";**
- D) **credito d'imposta per attività di design e ideazione estetica.**

La **questione nodale dell'esatta individuazione del perimetro delle attività agevolabili**, in generale ma soprattutto per i progetti sviluppati negli anni (2014-2019) antecedenti alla radicale riscrittura della disciplina operata dalla Legge di Bilancio 2020, con particolare riferimento alla **corretta interpretazione del necessario requisito della "novità" o del "miglioramento significativo"** apportato al determinato processo o prodotto, è stata affrontata dal Legislatore su due livelli differenti d'intervento.

Da un lato, In tale contesto, l'articolo 5 del Decreto c.d. "Fisco-Lavoro" 2021³⁹ ("collegato fiscale" alla Legge di bilancio 2022) ha introdotto una specifica **disciplina di regolarizzazione** in favore dei contribuenti che abbiano utilizzato in compensazione crediti d'imposta per R&S che, di fatto, non competevano. Tale procedura, che consiste **nel riversamento spontaneo dell'agevolazione senza sanzioni e interessi**, riguarda i **solli crediti** – come disciplinati dalla normativa (previgente) di cui al D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 – **maturati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e sino al periodo in corso al 31 dicembre 2019, nonché compensati sino al 22 ottobre 2021** (data di entrata in vigore del citato Decreto) e **non definitivamente accertati a tale data**.

Alla procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta possono accedere i contribuenti che abbiano effettivamente sostenuto **spese relative ad attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di R&S ammissibili**, o **abbiano erroneamente applicato la norma che ammetteva il beneficio anche per le imprese italiane svolgenti attività di R&S per conto di committenti esteri**, oppure abbiano commesso **errori nella quantificazione o nella individuazione delle spese ammissibili** in violazione dei principi di pertinenza e congruità, nonché nella determinazione della **media storica di riferimento** (quanto l'incentivo era, infatti, basato su un approccio "incrementale").

Sono, invece, **escluse le imprese che abbiano utilizzato il credito d'imposta all'esito di condotte fraudolente**, cioè di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, anche con utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al beneficio. La condotta

³⁹ D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2021, n. 215.

fraudolenta può essere accertata dall'Amministrazione finanziaria successivamente all'adesione alla procedura di regolarizzazione, con conseguente decadenza dalla stessa.

L'accesso alla procedura è ammesso anche qualora l'indebita compensazione del credito d'imposta sia stata già formalmente contestata **alla data del 22 ottobre 2021**, ma con un atti **non ancora divenuti definitivi**. In tal caso, però, il riversamento deve riguardare l'intero importo del credito d'imposta, senza possibilità di avvalersi della rateazione. Inoltre, in occasione di "Telefisco 2023", l'Agenzia delle Entrate, con riferimento ai **processi verbali di constatazione consegnati dopo il 22 ottobre 2021**, ha precisato che è possibile effettuare anche una sanatoria parziale dei rilievi indicati nei verbali medesimi, sulla base di autonome valutazioni del contribuente, che saranno successivamente oggetto di controllo da parte degli Uffici competenti, e di fruizione della relativa rateazione.

I soggetti che intendono avvalersi della procedura devono inviare per via telematica, una **richiesta all'Agenzia delle Entrate entro il 31 ottobre 2024** utilizzando l'apposito modello pubblicato con il Provvedimento direttoriale del 29 marzo 2024 (Prot. n. 169262/2024).

L'importo del credito d'imposta oggetto di regolarizzazione dovrà essere riversato (con il Modello "F24 Elide") **in un'unica soluzione**, entro il **16 dicembre 2024** (codice tributo "8170"), **oppure in tre rate di pari importo** da corrispondere (oltre agli interessi calcolati al tasso legale e decorrenti dal 17 dicembre 2024), rispettivamente, entro le scadenze del **16 dicembre 2024** (codice tributo "8171"), **16 dicembre 2025** (codice tributo "8172") e **16 dicembre 2026** (codice tributo "8173").

La procedura si perfeziona con l'integrale versamento dell'importo dovuto. In caso di rateizzazione, il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista comporta l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30% degli stessi e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo (D.P.R. n. 602/1973, art. 20), con decorrenza dalla data del 17 dicembre 2024.

Il corretto perfezionamento della procedura di riversamento comporta lo stralcio integrale delle sanzioni amministrative (art. 13, commi 4 e 5, D. lgs. n. 471/1997) e degli interessi, nonché l'esclusione della punibilità per il reato di indebita compensazione dei crediti d'imposta d'importo superiore a 50.000 euro (D. lgs. n. 74/2000, art. 10-quater).

Su un altro piano d'intervento, il Legislatore ha istituito, nell'ambito del **Decreto "Semplificazioni fiscali" 2022⁴⁰** e **al fine di favorire migliori condizioni di certezza operativa per le imprese, la possibilità per le stesse di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati**, o da effettuare, ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca, sviluppo, innovazione e design. A seguito delle modifiche apportate alla norma originaria dal Decreto c.d. "Aiuti-ter"⁴¹, in accoglimento di una precisa richiesta di Confindustria, **la certificazione può essere richiesta anche per l'attestazione della qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo nel regime 2014-2019**.

La certificazione può rappresentare un utile strumento di tutela per le imprese, di fronte al rischio di eventuali contestazioni; essa, infatti, ferme restando le attività di controllo previste, potrà esplicitare **effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**, salvo che non venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata. La certificazione può essere richiesta **a condizione che le violazioni relative all'utilizzo del credito d'imposta non siano state già constatate con processo verbale di constatazione ("pvc")**, in forza delle previsioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2023⁴².

Le disposizioni attuative della procedura di certificazione sono contenute nel **D.P.C.M. 15 settembre 2023** (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 258 del 4 novembre 2023), in vigore dal 19 novembre 2023, che, in particolare:

⁴⁰ Art. 23 D.L. 21 giugno 2022, n. 73, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2022, n. 122.

⁴¹ Art. 38 del D.L. n. 23 settembre 2022, n. 144, convertito con modificazioni dalla L. 17 novembre 2022, n. 175.

⁴² Art. 1, comma 272 della Legge 29 dicembre 2022, n. 197, in forza del quale sono state circoscritte maggiormente, rispetto alla previgente formulazione della norma, le ipotesi in cui il ricorso alla certificazione risulta precluso.

- ha individuato le attività certificabili;
- ha istituito l'Albo dei certificatori tenuto dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy ("MIMIT"), elencando i requisiti dei soggetti che potranno richiedere l'iscrizione a tale albo e rilasciare la certificazione; tra questi soggetti abilitati sono compresi, in ogni caso, le università statali, le università non statali legalmente riconosciute e gli enti pubblici di ricerca;
- ha definito la procedura di accesso alla certificazione da parte delle imprese interessate e il contenuto minimo della certificazione;
- ha dettato le regole di vigilanza sulle attività esercitate dai certificatori.

Successivamente, con il **Decreto direttoriale del 21 febbraio 2024** sono state definite le modalità e i termini di presentazione delle domande di iscrizione all'Albo dei certificatori, che – a partire dal 15 maggio 2024 – è stato reso pubblico e consultabile tramite il link:

<https://certificatoricreditors.mimit.gov.it/Consultazione>.

La procedura è diventata pienamente operativa con la pubblicazione dei **modelli di certificazione**, approvati con il **Decreto MIMIT del 5 giugno 2024**, e delle **Linee guida** a cui devono attenersi i soggetti certificatori, rilasciate con il **Decreto MIMIT 4 luglio 2024**. **Le imprese interessate ad ottenere la certificazione possono farne richiesta al MIMIT attraverso l'apposita piattaforma (<https://certificazionireditors.mimit.gov.it/>).**

Sul versante della fruizione del credito, si registrano le profonde modificazioni apportate dall'art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, che, analogamente a quanto previsto per i crediti sugli investimenti in beni "4.0", ha disconosciuto la natura "automatica" dell'agevolazione configurando un **sistema autorizzativo fondato su comunicazioni al MIMIT**, sia **in via preventiva** ("ex ante"), relativamente agli investimenti programmati e con funzione di "prenotazione" del beneficio fiscale, sia **in via consuntiva** ("ex post") allo stesso Ministero, sugli investimenti effettivamente realizzati.

Queste comunicazioni, il cui contenuto informativo è stato definito attraverso il **Decreto direttoriale MIMIT del 24 aprile 2024**, devono venire trasmesse dai contribuenti attraverso una specifica **piattaforma informatica resa disponibile sul sito istituzionale del Gestore dei Servizi Energetici** ("GSE").

Infine, si ricorda per completezza che **il credito d'imposta per investimenti in ricerca, sviluppo, innovazione e design è cumulabile**, in applicazione dei criteri esplicitati nella **Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 24 febbraio 2023**, con il c.d. "**Nuovo Patent Box**", istituito dal combinato disposto del Decreto "Fisco-Lavoro" 2021 e della Legge di Bilancio 2022. Questo incentivo si traduce in una **maggiorazione del 110% dell'importo deducibile** – sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'IRAP – per le **spese di ricerca e sviluppo finalizzate alla creazione e allo sviluppo di taluni beni immateriali**, cioè software protetti da copyright, brevetti industriali, disegni e modelli aziendali giuridicamente tutelabili.

4A) Credito d'imposta per attività di R&S

La Legge di Bilancio 2022 aveva confermato e prorogato il credito d'imposta per ricerca, sviluppo, innovazione e design, articolato in quattro distinte misure di differente intensità ma con regole applicative comuni. Tra queste misure, è stata confermata ed estesa fino al 2031 quella che premia le attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, come tecnicamente definite e disciplinate dalla normativa internazionale (norme comunitarie e norme OCSE – “Manuale di Frascati” 2015) e dal Decreto attuativo MISE (oggi” “MIMIT”) del 26 maggio 2020. Le Manovre di Bilancio 2023–2024 non hanno sostanzialmente modificato questo assetto. Inoltre, le disposizioni 2024 attuative dei Decreti “Semplificazioni fiscali” e “Aiuti-ter” 2022 hanno reso pienamente operativa l'opzione per le imprese di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati, o da effettuare, ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, con effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Si sottolinea, infine, l'importanza delle disposizioni introdotte con il “Decreto Agevolazioni” – D.L. n. 39/2024 – che hanno senz'altro rappresentato un fattore di rilevante discontinuità nelle modalità di utilizzo del beneficio fiscale, non più in via “automatica”, ma subordinato al completamento di un articolato iter autorizzativo gestito dal MIMIT.

- **Soggetti beneficiari ed esclusioni**

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese** residenti, **soggetti IRES o IRPEF**, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e a prescindere dal regime contabile – ordinario o semplificato – adottato, **include le stabili organizzazioni** di soggetti non residenti. Nel novero dei potenziali beneficiari dell'agevolazione sono ricompresi anche i **consorzi** e le **reti di imprese**.

Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale**, di cui alla legge fallimentare o al codice della crisi di impresa, o ad altre leggi speciali (anche ove sia ancora in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle suddette situazioni), o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società), che interessino il **medesimo arco temporale** in cui siano stati effettuati gli investimenti; su quest'ultimo aspetto si ritengono quindi applicabili, per analogia, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, con riferimento al credito d'imposta sui beni strumentali nuovi.

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori. Rispetto a quest'ultimo profilo, conformemente a quanto chiarito dal suddetto documento di prassi, si ritiene che la disponibilità del **“DURC” in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta** costituisca prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali.

- **Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni**

Sono ammissibili all'agevolazione le attività di **ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale** in campo scientifico o tecnologico, come definite dalla normativa internazionale e dal Decreto MISE (oggi” “MIMIT”) del 26 maggio 2020.

Quest'ultimo provvedimento, in particolare, sancisce la rilevanza delle attività di R&S che perseguono un **progresso**, o un **avanzamento delle conoscenze**, o delle **capacità generali in un campo scientifico o tecnologico**, anche nel caso in cui l'avanzamento scientifico o tecnologico ricercato non sia raggiunto o non sia pienamente realizzato, e **non già il semplice progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa**.

Inoltre, se un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri soggetti, ma le informazioni sul processo, sul metodo o sul prodotto non fanno parte dello stato delle conoscenze scientifiche o tecnologiche disponibili e accessibili per l'impresa all'inizio delle operazioni di R&S, perché coperti, ad esempio, da segreto aziendale, i lavori intrapresi per raggiungere tale progresso, attraverso il superamento degli ostacoli o degli impedimenti scientifici o tecnologici incontrati, possono ugualmente rappresentare un avanzamento scientifico o tecnologico e rilevare ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta.

Riguardo all'**esatta individuazione del perimetro delle attività agevolabili**, l'impresa ha la **possibilità di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti** effettuati, o da effettuare, ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo. La certificazione può essere richiesta anche per l'attestazione della qualificazione di queste attività nel regime 2014–2019.

La certificazione, che può esplicitare **effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**, salvo che non venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata, può essere richiesta **dall'impresa solo in assenza di contestazioni di violazioni relative all'utilizzo del credito d'imposta già formalizzate con processo verbale di constatazione o con un atto impositivo**.

Le imprese interessate ad ottenere la certificazione possono farne richiesta al MIMIT attraverso l'apposita piattaforma (<https://certificazioncreditors.mimit.gov.it/>).

Sono ricomprese nel computo della base di calcolo del credito d'imposta:

- a. **le spese relative a ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o autonomo, o altro rapporto** diverso dal lavoro subordinato, **direttamente impiegati nelle operazioni di R&S** svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni; assume qui rilevanza la **retribuzione**, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei di TFR, mensilità aggiuntive, ferie e permessi, **relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività ammissibili svolte nel periodo d'imposta**, incluse le eventuali **indennità di trasferta** erogate in caso di attività fuori sede; le **spese relative a ricercatori "qualificati"** (ossia, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera, o in possesso di una laurea magistrale in discipline tecniche o scientifiche secondo la classificazione "UNESCO Isced"), **di età non superiore ai 35 anni e al primo impiego, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, impiegati esclusivamente nei lavori di R&S** in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato, **concorrono a formare la base di calcolo del credito per un importo maggiorato, pari al 150% del loro ammontare;**

- b. **le spese costituite dalle quote di ammortamento, canoni di locazione** finanziaria o di locazione semplice e **altre spese relative ai beni materiali mobili** e ai **software** utilizzati nei progetti di R&S, anche per la realizzazione di prototipi o impianti-pilota, **per l'importo ordinariamente deducibile** ai fini IRES/IRPEF e **nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale** (lettera a); ove i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività dell'impresa, si considera solo la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle attività di R&S;
- c. **le spese per contratti di ricerca "extra-muros"**, aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di R&S ammissibili al credito d'imposta; **le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università e istituti di ricerca, o con start-up innovative residenti in Italia** concorrono alla base di calcolo del credito per un importo pari al **150% del loro ammontare**; le attività di ricerca commissionate ad imprese/soggetti **appartenenti al medesimo gruppo** dell'impresa committente (ex art. 2359 C.C.) vengono considerate **come svolte internamente** a quest'ultima; in ogni caso e come **condizione di ammissibilità**, in presenza di **soggetti esteri commissionari** dei progetti di R&S, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, essi devono risultare **fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo ("SEE")**, o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- d. **le spese costituite dalle quote di ammortamento** relative all'**acquisto da terzi**, anche in licenza d'uso, di un'**invenzione industriale o biotecnologica**, una **topografia di prodotto a semiconduttori** o una **nuova varietà vegetale**, nel **limite massimo complessivo di spesa di 1 milione di euro** e a **condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività inerenti ai progetti di R&S** ammissibili al beneficio; come **condizione di ammissibilità**, tali spese devono afferire a contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi, **non appartenenti allo stesso gruppo** dell'impresa acquirente (ex art. 2359 C.C.), **fiscalmente residenti in Italia o (residenti/localizzati) in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo ("SEE")**, o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- e. **le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti**, inerenti alle attività di R&S ammissibili, nel **limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale** (lettera a), ovvero delle **spese per contratti di ricerca "extra-muros"** (lettera c), senza considerare le eventuali maggiorazioni; le spese rilevano a condizione che i contratti siano stipulati con **soggetti terzi fiscalmente residenti o localizzati in Italia**, in **altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo ("SEE")**, o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- f. **le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nei progetti di R&S ammissibili**, svolte internamente dall'impresa, anche per la realizzazione di prototipi o impianti-pilota, nel **limite massimo del 30% delle spese di personale** (lettera a) ovvero, nel caso di ricerca **"extra-muros"**, del **30% dei costi dei suddetti contratti** (lettera c).

Non sono ricomprese nella base di calcolo del credito le spese per attività di ricerca svolte presso strutture situate in Italia, **su commissione di imprese localizzate in altri Stati UE**, in Stati aderenti all' accordo sullo Spazio Economico Europeo, ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni.

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita **certificazione rilasciata dal revisore o dalla società di revisione**; ciò vale anche per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, per le quali le **spese di certificazione sono riconosciute in aumento del credito per un importo non superiore a euro 5.000**, fermo restando, comunque, l'importo massimo di credito fruibile, e si considerano imputabili allo stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili.

Con riferimento alle **spese di personale**, la **documentazione contabile** oggetto di certificazione deve comprendere anche i **fogli-presenza nominativi** riportanti, per ciascun giorno, le ore impiegate nelle attività ammissibili, **firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività di R&S**.

Per i **beni materiali mobili** e per i **software** utilizzati, la documentazione contabile deve comprendere anche la **dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa o del responsabile delle attività** ammissibili, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per tali attività.

Inoltre, l'impresa beneficiaria del credito è tenuta a redigere e conservare una **relazione tecnica asseverata** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività svolte, predisposta a cura del responsabile aziendale per le attività di R&S, o del responsabile del singolo progetto, e controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Per le attività commissionate a soggetti terzi, la relazione dev'essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che ha eseguito le attività.

- **Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione**

Il beneficio si traduce in un **credito d'imposta determinato in misura percentuale su una base di calcolo**, costituita dalle **spese agevolabili** sopra descritte, computate secondo un **approccio "volumetrico"**, **al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute** per le stesse spese. La misura dell'incentivo varia in relazione al periodo d'imposta in cui si colloca fiscalmente il **momento di effettuazione dell'investimento / competenza fiscale della spesa**. Per individuare il **momento di effettuazione dell'investimento** e il periodo di **competenza fiscale delle spese** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione.

- **Investimenti 2024-2031**

Il credito è riconosciuto in **misura pari al 10%** della base di calcolo, **al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute** per le stesse spese, nel **limite massimo annuale di 5 milioni di euro**. Tale limite viene ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

Si osserva come l'aliquota del credito risulti dimezzata rispetto a quella del 20% prevista per gli investimenti 2021-2022.

Non sono state prorogate al 2024 le **maggiorazioni d'intensità del beneficio riservate agli investimenti in attività di R&S realizzati dalle imprese operanti nelle Regioni del Centro-Sud Italia** (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia): in queste fattispecie, **relativamente agli investimenti effettuati entro il 2023**, la misura dell'agevolazione si attesta al **25%** per le grandi imprese, al **35%** per le medie imprese, al **45%** per le piccole imprese, **comunque nel rispetto dei limiti e condizioni di cui al Regolamento UE n. 651/2014 del 17 giugno 2014.**

- **Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi**

Le modalità di utilizzo di questo incentivo fiscale sono state profondamente innovate in virtù dell'art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39⁴³, in vigore dal 30 marzo 2024, che, nel quadro generale di misure a tutela della finanza pubblica, ha disconosciuto la natura pienamente "automatica" dell'agevolazione configurando un **sistema autorizzativo fondato su comunicazioni al Ministero delle Imprese e del Made in Italy ("MIMIT")**, sia in via **preventiva ("ex ante")**, relativamente agli investimenti programmati e con funzione di "prenotazione" del beneficio fiscale, sia in via **consuntiva ("ex post")** allo stesso Ministero, sugli investimenti effettivamente realizzati.

In particolare, **con riferimento agli investimenti riconducibili al credito d'imposta sulle attività di R&S:**

- **in programma dalla data di entrata in vigore del Decreto – 30 marzo 2024:** viene stabilito l'obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d'imposta, di comunicare al MIMIT, **in via preventiva e con modalità telematiche**, l'ammontare complessivo degli investimenti che si intende effettuare, la presunta ripartizione negli anni del credito spettante e la sua fruizione; **a conclusione dell'investimento**, i dati trasmessi dovranno essere aggiornati con **ulteriore comunicazione telematica, in via consuntiva**, tenuto conto delle spese effettivamente sostenute;
- **già effettuati dal 1° gennaio al 29 marzo 2024:** viene stabilito l'obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d'imposta, di trasmettere al MIMIT, **in via consuntiva e con modalità telematiche**, la comunicazione di avvenuta realizzazione ("completamento") degli investimenti.

Queste comunicazioni, il cui contenuto informativo è stato definito attraverso il **Decreto direttoriale MIMIT del 24 aprile 2024**, devono venire **trasmesse dai contribuenti attraverso una specifica piattaforma informatica resa disponibile sul sito istituzionale del Gestore dei Servizi Energetici ("GSE")**.

La disciplina e i prescritti adempimenti sopra richiamati non assumono rilievo per gli investimenti in attività di R&S effettuati in periodi antecedenti al 2024.

Ottemperato a questi obblighi comunicativi, il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale", mediante Modello F24 (codice tributo "6938" – codice tributo "6939" per gli investimenti nelle Regioni del Centro-Sud Italia realizzati entro il 2023) presentato attraverso i servizi telematici (Entratel/Fisconline) dell'Agenzia delle Entrate, in **tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione e sempreché si sia adempiuto agli obblighi di certificazione delle spese sostenute.**

⁴³ Convertito con modificazioni dalla Legge 23 maggio 2024, n. 67.

Ad eccezione dell'incentivo correlato ad **investimenti nelle Regioni del Centro-Sud Italia realizzati entro il 2023**, maggiorazioni delle aliquote dell'incentivo riconducibile ad "**aiuti di Stato**", il credito d'imposta in commento costituisce **agevolazione fiscale applicabile in via generale**. Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale, elevato "a regime" a 2 milioni di euro, per effetto della Legge di Bilancio 2022;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali, per un ammontare superiore a euro 1.500; in presenza di debiti erariali superiori a euro 100.000, tuttavia, potrebbe potenzialmente applicarsi il divieto di compensazione recentemente introdotto dal "Decreto Agevolazioni" 2024, esteso anche alle fattispecie di crediti di natura agevolativa;
- il vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di "aiuti di Stato" e di regime "*de minimis*", salvo che per le maggiorazioni del credito previste per i beneficiari operanti nelle Regioni del Centro-Sud Italia, relativamente ad investimenti realizzati entro il 2023.

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all'interno del consolidato fiscale.

In linea generale, il credito **risulta cumulabile con eventuali altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, salvo che **le norme sull'agevolazione concorrente non ne prevedano l'incompatibilità e a condizione che tale cumulo non comporti il superamento del 100% del costo sostenuto**. È importante sottolineare che, nella verifica di questo limite massimo di cumulabilità tra diversi incentivi, **occorre considerare anche l'effetto della non concorrenza del credito alle basi imponibili IRES/IRPEF e IRAP**.

L'incentivo è, altresì, cumulabile con altre misure finanziate con fondi UE ("PNRR"), sempreché le diverse misure **concorrano a finanziare diverse quote-parti dello stesso investimento**, ciò che configurerebbe l'ipotesi vietata di "**doppio finanziamento**"⁴⁴.

Le maggiorazioni riservate agli **investimenti in attività di R&S realizzati dalle imprese operanti nelle Regioni del Centro-Sud Italia sono annoverabili tra gli "aiuto di Stato"** e, pertanto, l'eventuale cumulo di questa agevolazione con altri incentivi non potrà che risultare subordinato al rispetto delle intensità massime di aiuto e delle altre condizioni stabilite dalla vigente normativa comunitaria (Regolamento UE n. 651/2014).

Il credito risulta compatibile e cumulabile anche con il c.d. "**Nuovo Patent box**", con le modalità e nei limiti descritti dalla **Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 24 febbraio 2023**. In particolare, il **beneficio fiscale** derivante dal "**Nuovo Patent**

⁴⁴ Si veda la Circolare MEF n. 33 del 31 dicembre 2021.

box” – deduzione maggiorata al 110%, ai fini delle imposte sui redditi e dell’IRAP, delle **spese sostenute per lo svolgimento di talune “attività rilevanti”** (si veda il capitolo 5) su **determinati beni immateriali** – rientra a pieno titolo nel novero delle “sovvenzioni e contributi” che, se incidenti sui medesimi costi, **devono essere decurtati dalla base di calcolo del credito d’imposta sulla R&S.**

Ciò vale sia per **“Nuovo Patent box”** nella versione **“ordinaria”**, sia in caso di applicazione del **“regime premiale” – deduzione maggiorata dei costi delle suddette “attività rilevanti”** (capitolo 5) **sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti** all’ottenimento del titolo di privativa industriale sui beni immateriali, con l’ulteriore possibile conseguenza, in quest’ultima ipotesi, che il contribuente possa essere chiamato a restituire crediti d’imposta su R&S fruiti in esercizi precedenti (dal 2020) senza tener conto di questa sterilizzazione.

<i>IPOSTESI: spese di R&S pari a euro 100.000</i>				
<i>AGEVOLAZIONI A CONFRONTO</i>	<i>Natura dei benefici e modalità di fruizione</i>	<i>Intensità dei benefici e limiti agevolabili</i>	<i>Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)</i>	<i>Periodi di fruizione</i>
<i>Credito d’imposta per R&S 2021-2022</i>	<i>Credito d’imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>20% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 4 milioni</i>	$20.000 + (24\% + 3,9\%) \times 20.000 = 20.000 + 5.580 = 25.580$	<i>Euro 20.000 in n. 3 periodi d’imposta a decorrere dal periodo successivo a quello di maturazione</i>
<i>Credito d’imposta per R&S 2024-2031</i>	<i>Credito d’imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>10% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 5 milioni</i>	$10.000 + (24\% + 3,9\%) \times 10.000 = 10.000 + 2.790 = 12.790$	<i>Euro 10.000 in n. 3 periodi d’imposta, previa comunicazioni al MIMIT*</i>

* In conformità all’art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, convertito con modificazioni dalla Legge 23 maggio 2024, n. 67.

4B) Credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica

La Legge di Bilancio 2022 aveva confermato e prorogato il credito d'imposta per ricerca, sviluppo, innovazione e design, articolato in quattro distinte misure di differente intensità ma con regole applicative comuni. Tra queste misure, una riguarda le attività di innovazione finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, come tecnicamente definite e disciplinate dalla normativa internazionale (OCSE – "Manuale di Oslo" 2018) e dal Decreto attuativo MISE (oggi "MIMIT") del 26 maggio 2020. Questa agevolazione è fruibile per gli investimenti realizzati entro il 2025. Le Manovre di Bilancio 2023-2024 non hanno sostanzialmente modificato questo assetto. Inoltre, le disposizioni 2024 attuative dei Decreti "Semplificazioni fiscali" e "Aiuti-ter" 2022 hanno reso pienamente operativa l'opzione per le imprese di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati, o da effettuare, ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di innovazione tecnologica, con effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Si sottolinea, infine, l'importanza delle disposizioni introdotte con il "Decreto Agevolazioni" – D.L. n. 39/2024 – che hanno senz'altro rappresentato un fattore di rilevante discontinuità nelle modalità di utilizzo del beneficio fiscale, non più in via "automatica", ma subordinato al completamento di un articolato iter autorizzativo gestito dal MIMIT.

• **Soggetti beneficiari ed esclusioni**

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese** residenti, **soggetti IRES o IRPEF**, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e a prescindere dal regime contabile – ordinario o semplificato – adottato, **include le stabili organizzazioni** di soggetti non residenti. Nel novero dei potenziali beneficiari dell'agevolazione sono ricompresi anche i **consorzi** e le **reti di imprese**.

Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale**, di cui alla legge fallimentare o al codice della crisi di impresa, o ad altre leggi speciali (anche ove sia ancora in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle suddette situazioni), o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società), che interessino il **medesimo arco temporale** in cui siano stati effettuati gli investimenti; su quest'ultimo aspetto si ritengono quindi applicabili, per analogia, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, con riferimento al credito d'imposta sui beni strumentali nuovi.

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori. Rispetto a quest'ultimo profilo, conformemente a quanto chiarito dal suddetto documento di prassi, si ritiene che la disponibilità del **"DURC" in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta** costituisca prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali.

• **Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni**

Le attività di **innovazione tecnologica** qui considerate, **diverse da quelle svolte nell'ambito della ricerca e sviluppo** (si veda la scheda precedente), sono finalizzate alla **realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati**.

Per **prodotti nuovi o significativamente migliorati** s'intendono, ad esempio, beni o servizi che si differenziano, rispetto a **quelli già realizzati dall'impresa**, sul piano delle **caratteristiche tecniche**, dei **componenti**, dei **materiali**, del **software** incorporato, della **facilità d'impiego**, della **semplificazione** della procedura di utilizzo, della maggiore **flessibilità** o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità.

Per **processi nuovi o significativamente migliorati**, rispetto a **quelli già applicati dall'impresa**, s'intendono **processi o metodi di produzione, distribuzione e logistica di beni o servizi** che comportano **cambiamenti significativi** nelle **tecnologie**, negli **impianti, macchinari e attrezzature**, nel **software**, nell'**efficienza** delle risorse impiegate, nell'**affidabilità e sicurezza** per i soggetti interni o esterni coinvolti.

Le attività ammissibili al beneficio comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive legate alla **progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche, test e valutazione dei prototipi** o delle **installazioni (impianti)-pilota**.

Non sono considerate attività d'innovazione tecnologica ammissibili:

- le attività routinarie per il miglioramento della qualità dei prodotti e, in generale, le attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili presenti sullo stesso mercato concorrenziale per elementi estetici o secondari;
- i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al normale funzionamento dei processi di produzione dell'impresa, o per l'eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell'impresa;
- i lavori svolti per adeguare, o personalizzare, i prodotti o i processi dell'impresa su specifica richiesta di un committente;
- i lavori svolti per il controllo di qualità dei prodotti, o dei processi, e per la standardizzazione degli stessi e, in generale, i lavori richiesti per l'adeguamento di processi e prodotti a specifici obblighi previsti dalle norme in materia di sicurezza, salute e igiene del lavoro o in materia ambientale.

Riguardo all'**esatta individuazione del perimetro delle attività agevolabili**, l'impresa ha la **possibilità di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti** effettuati, o da effettuare, ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di innovazione tecnologica.

La certificazione, che può esplicitare **effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**, salvo che non venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata, può essere richiesta **dall'impresa solo in assenza di contestazioni di violazioni relative all'utilizzo del credito d'imposta già formalizzate con processo verbale di constatazione o con un atto impositivo**.

Le imprese interessate ad ottenere la certificazione possono farne richiesta al MIMIT attraverso l'apposita piattaforma (<https://certificazioncreditors.mimit.gov.it/>).

Ai fini della determinazione della **base di calcolo del credito d'imposta**, sono considerate ammissibili, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità:

- a. **le spese relative a ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o autonomo, o altro rapporto** diverso dal lavoro subordinato, **direttamente impiegati nelle operazioni di innovazione tecnologica** svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni; assume qui rilevanza la **retribuzione**, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei di TFR, mensilità aggiuntive, ferie e permessi, **relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività ammissibili svolte nel periodo d'imposta**, incluse le eventuali **indennità di trasferta** erogate in caso di attività fuori sede; **le spese relative a ricercatori "qualificati"** (ossia, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera, o in possesso di una laurea magistrale in discipline tecniche o scientifiche secondo la classificazione "UNESCO Isced"), **di età non superiore ai 35 anni e al primo impiego, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, impiegati esclusivamente nelle attività di innovazione tecnologica** in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato, **concorrono a formare la base di calcolo del credito per un importo maggiorato, pari al 150% del loro ammontare;**
- b. **le spese costituite dalle quote di ammortamento, canoni di locazione** finanziaria o di locazione semplice e **altre spese relative ai beni materiali mobili** e ai **software** utilizzati nei progetti di innovazione tecnologica, anche per la realizzazione di prototipi o impianti-pilota, **per l'importo ordinariamente deducibile** ai fini IRES/IRPEF e **nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale** (lettera a); ove i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività dell'impresa, si considera solo la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle attività di innovazione tecnologica;
- c. **le spese per contratti di ricerca "extra-muros"**, aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta; le attività di ricerca commissionate ad imprese/soggetti **appartenenti al medesimo gruppo** dell'impresa committente (*ex art. 2359 C.C.*) vengono considerate **come svolte internamente** a quest'ultima; in ogni caso e come **condizione di ammissibilità**, in presenza di **soggetti esteri commissionari** dei progetti di innovazione tecnologica, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, essi devono risultare **fiscalmente residenti o localizzati** in **altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo ("SEE")**, o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- d. **le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti**, inerenti alle attività di innovazione tecnologica ammissibili, nel **limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale** (lettera a), ovvero delle **spese per contratti di ricerca "extra-muros"** (lettera c); le spese rilevano a condizione che i contratti siano stipulati con **soggetti terzi fiscalmente residenti in Italia** o (residenti/localizzati) in **altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo ("SEE")**, o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- e. **le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività di innovazione tecnologica**, anche per la realizzazione di prototipi o impianti-pilota, nel **limite massimo del 30% delle spese di personale** (lettera a) ovvero, nel caso di ricerca **"extra-muros"**, del **30% dei costi dei suddetti contratti** (lettera c).

Non sono ricomprese nella base di calcolo del credito le spese per attività di innovazione svolte presso strutture situate in Italia, **su commissione di imprese localizzate in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo, ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni.

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita **certificazione rilasciata dal revisore o dalla società di revisione**; ciò vale anche per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, per le quali le **spese di certificazione sono riconosciute in aumento del credito per un importo non superiore a euro 5.000**, fermo restando, comunque, l'importo massimo di credito fruibile, e si considerano imputabili allo stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili.

Con riferimento alle **spese di personale**, la **documentazione contabile** oggetto di certificazione deve comprendere anche i **fogli-presenza nominativi** riportanti, per ciascun giorno, le ore impiegate nelle attività ammissibili, **firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività di innovazione tecnologica**.

Per i **beni materiali mobili** e per i **software** utilizzati, la documentazione contabile deve comprendere anche la **dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa o del responsabile delle attività** ammissibili, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per tali attività.

Inoltre, l'impresa beneficiaria del credito è tenuta a redigere e conservare una **relazione tecnica asseverata** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività svolte, predisposta a cura del responsabile aziendale per le attività di innovazione, o del responsabile del singolo progetto, e controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Per le attività commissionate a soggetti terzi, la relazione dev'essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che ha eseguito le attività.

Infine, l'impresa beneficiaria del credito è chiamata ad effettuare una specifica **comunicazione al MIMIT** ("Ministero delle Imprese e del Made in Italy"), secondo le disposizioni e tramite il modello istituito dai Decreti direttoriali del 6 ottobre 2021.

Questa comunicazione, firmata digitalmente dal legale rappresentante e trasmessa via PEC, è funzionale esclusivamente a **consentire al Ministero di acquisire le informazioni** necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura agevolativa. Il mancato invio della comunicazione **non comporta la disapplicazione o la revoca dell'agevolazione** e non determina effetti in sede di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

- **Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione**

Il beneficio si traduce in un **credito d'imposta determinato in misura percentuale su una base di calcolo**, costituita dalle **spese agevolabili** sopra descritte, computate secondo un **approccio "volumetrico"**, **al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute** per le stesse spese. La misura dell'incentivo varia in relazione al periodo d'imposta in cui si colloca fiscalmente il **momento di effettuazione dell'investimento / competenza fiscale della spesa**. Per individuare il **momento di effettuazione dell'investimento** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione.

- **Investimenti 2021-2023**

Il credito è riconosciuto in **misura pari al 10% della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi** a qualunque titolo ricevute per le stesse spese, nel **limite massimo annuale di 2 milioni di euro**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

Tale limite complessivo **ricomprende anche le spese relative alle attività di innovazione tecnologica** finalizzata alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, **con obiettivi di transizione ecologica o di innovazione digitale "4.0"** (scheda "4C").

- **Investimenti 2024-2025**

Il credito è riconosciuto in **misura pari al 5% della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi** a qualunque titolo ricevute per le stesse spese, nel **limite massimo annuale di 2 milioni di euro**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

- **Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi**

Le modalità di utilizzo di questo incentivo fiscale sono state profondamente innovate in virtù dell'art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, in vigore dal 30 marzo 2024, che, nel quadro generale di misure a tutela della finanza pubblica, ha disconosciuto la natura pienamente "automatica" dell'agevolazione configurando un **sistema autorizzativo fondato su comunicazioni al Ministero delle Imprese e del Made in Italy ("MIMIT")**, sia in via **preventiva ("ex ante")**, relativamente agli investimenti programmati e con funzione di "prenotazione" del beneficio fiscale, sia in via **consuntiva ("ex post")** allo stesso Ministero, sugli investimenti effettivamente realizzati.

In particolare, **con riferimento agli investimenti riconducibili al credito d'imposta sulle attività di innovazione tecnologica:**

- **in programma dalla data di entrata in vigore del Decreto – 30 marzo 2024:** viene stabilito l'obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d'imposta, di comunicare al MIMIT, **in via preventiva e con modalità telematiche**, l'ammontare complessivo degli investimenti che si intende effettuare, la presunta ripartizione negli anni del credito spettante e la sua fruizione; **a conclusione dell'investimento**, i dati trasmessi dovranno essere aggiornati con **ulteriore comunicazione telematica, in via consuntiva**, tenuto conto delle spese effettivamente sostenute;
- **già effettuati dal 1° gennaio al 29 marzo 2024:** viene stabilito l'obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d'imposta, di trasmettere al MIMIT, **in via consuntiva e con modalità telematiche**, la comunicazione di avvenuta realizzazione ("completamento") degli investimenti.

Queste comunicazioni, il cui contenuto informativo è stato definito attraverso il **Decreto direttoriale MIMIT del 24 aprile 2024**, devono venire **trasmesse dai contribuenti attraverso una specifica piattaforma informatica resa disponibile sul sito istituzionale del Gestore dei Servizi Energetici (“GSE”)**.

La disciplina e i prescritti adempimenti sopra richiamati non assumono rilievo per gli investimenti in attività di innovazione tecnologica effettuati in periodi antecedenti al 2024.

Ottemperato a questi obblighi comunicativi, il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione “orizzontale”, mediante Modello F24 (codice tributo “6938”) presentato attraverso i servizi telematici (Entratel/Fisconline) dell’Agenzia delle Entrate, in **tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello di maturazione e sempreché si sia adempiuto agli obblighi di certificazione delle spese sostenute.**

Trattasi di **agevolazione fiscale applicabile in via generale**. Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli:**

- il limite massimo di compensazione “orizzontale” annuale, elevato “a regime” a 2 milioni di euro, per effetto della Legge di Bilancio 2022;
- il limite annuale dei crediti d’imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali, per un ammontare superiore a euro 1.500; in presenza di debiti erariali superiori a euro 100.000, tuttavia, potrebbe potenzialmente applicarsi il divieto di compensazione recentemente introdotto dal “Decreto Agevolazioni” 2024, esteso anche alle fattispecie di crediti di natura agevolativa;
- il vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di “aiuti di Stato” e di regime “*de minimis*”.

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d’impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all’interno del consolidato fiscale.

In linea generale, il credito **risulta cumulabile con eventuali altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, salvo che **le norme sull’agevolazione concorrente non ne prevedano l’incompatibilità e a condizione che tale cumulo non comporti il superamento del 100% del costo sostenuto**. È importante sottolineare che, nella verifica di questo limite massimo di cumulabilità tra diversi incentivi, **occorre considerare anche l’effetto della non concorrenza del credito alle basi imponibili IRES/IRPEF e IRAP.**

L'incentivo è, altresì, cumulabile con altre misure finanziate con fondi UE ("PNRR"), sempreché le diverse misure **concorrano a finanziare diverse quote-parti dello stesso investimento**, ciò che configurerebbe l'ipotesi vietata di "doppio finanziamento"⁴⁵.

Il credito risulta compatibile e cumulabile anche con il c.d. "**Nuovo Patent box**", con le modalità e nei limiti descritti dalla **Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 24 febbraio 2023**. In particolare, il **beneficio fiscale** derivante dal "**Nuovo Patent box**" – **deduzione maggiorata al 110%**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, delle **spese sostenute per lo svolgimento di talune "attività rilevanti"** (si veda il capitolo 5) su **determinati beni immateriali** – rientra a pieno titolo nel novero delle "sovvenzioni e contributi" che, se incidenti sui medesimi costi, **devono essere decurtati dalla base di calcolo del credito d'imposta per innovazione tecnologica**.

Ciò vale sia per "**Nuovo Patent box**" nella versione "**ordinaria**", sia in caso di applicazione del "**regime premiale**" – **deduzione maggiorata dei costi delle suddette "attività rilevanti"** (capitolo 5) **sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti** all'ottenimento del titolo di privativa industriale sui beni immateriali, con l'ulteriore possibile conseguenza, in quest'ultima ipotesi, che il contribuente possa essere chiamato a restituire crediti d'imposta per innovazione tecnologica fruiti in esercizi precedenti (dal 2020) senza tener conto di questa sterilizzazione.

IPOTESI: spese per innovazione tecnologica pari a euro 100.000				
AGEVOLAZIONI A CONFRONTO	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)	Periodi di fruizione
Credito d'imposta per innovazione tecnologica 2021-2023	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	10% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 2 milioni	$10.000 + (24\% + 3,9\%) \times 10.000 = 10.000 + 2.790 = 12.790$	Euro 10.000 in n. 3 periodi d'imposta a decorrere dal periodo successivo a quello di maturazione
Credito d'imposta per innovazione tecnologica 2024-2025	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	5% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 2 milioni	$5.000 + (24\% + 3,9\%) \times 5.000 = 5.000 + 1.395 = 6.395$	Euro 5.000 in n. 3 periodi d'imposta, <i>previe comunicazioni al MIMIT*</i>

* In conformità all'art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, convertito con modificazioni dalla Legge 23 maggio 2024, n. 67.

⁴⁵ Si veda la Circolare MEF n. 33 del 31 dicembre 2021.

4C) Credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica finalizzata alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, con obiettivi di transizione digitale "4.0" / green

La Legge di Bilancio 2022 aveva confermato e prorogato il credito d'imposta per ricerca, sviluppo, innovazione e design, articolato in quattro distinte misure di differente intensità ma con regole applicative comuni. Tra queste misure, una riguarda le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, per il raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica o di innovazione digitale "4.0". Questa misura, che rappresenta, sostanzialmente, la versione focalizzata sui progetti "Impresa 4.0" e "green" del già descritto bonus per le attività di innovazione tecnologica (scheda "3B"), riguarda attività definite e disciplinate dalla normativa internazionale (OCSE – "Manuale di Oslo" 2018) e dal Decreto attuativo MISE (oggi "MIMIT") del 26 maggio 2020, ed è fruibile per gli investimenti realizzati entro il 2025. Le Manovre di Bilancio 2023-2024 non hanno sostanzialmente modificato questo assetto. Inoltre, le disposizioni 2024 attuative dei Decreti "Semplificazioni fiscali" e "Aiuti-ter" 2022 hanno reso pienamente operativa l'opzione per le imprese di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati, o da effettuare, ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di innovazione digitale/green, con effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Si sottolinea, infine, l'importanza delle disposizioni introdotte con il "Decreto Agevolazioni" – D.L. n. 39/2024 – che hanno senz'altro rappresentato un fattore di rilevante discontinuità nelle modalità di utilizzo del beneficio fiscale, non più in via pienamente "automatica", ma subordinato al completamento di uno specifico iter autorizzativo gestito dal MIMIT.

- **Soggetti beneficiari ed esclusioni**

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese** residenti, **soggetti IRES o IRPEF**, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e a prescindere dal regime contabile – ordinario o semplificato – adottato, **include le stabili organizzazioni** di soggetti non residenti. Nel novero dei potenziali beneficiari dell'agevolazione sono ricompresi anche i **consorzi** e le **reti di imprese**.

Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale**, di cui alla legge fallimentare o al codice della crisi di impresa, o ad altre leggi speciali (anche ove sia ancora in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle suddette situazioni), o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società), che interessino il **medesimo arco temporale** in cui siano stati effettuati gli investimenti; su quest'ultimo aspetto si ritengono quindi applicabili, per analogia, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, con riferimento al credito d'imposta sui beni strumentali nuovi.

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori. Rispetto a quest'ultimo profilo, conformemente a quanto chiarito dal suddetto documento di prassi, si ritiene che la disponibilità del **"DURC" in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta** costituisca prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali.

- **Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni**

Le attività di **innovazione tecnologica** qui considerate, **diverse da quelle svolte nell'ambito della ricerca e sviluppo** (si veda la scheda "4A"), sono finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, per il raggiungimento di **obiettivi di transizione ecologica o di innovazione digitale "4.0"**.

Il **Decreto MISE del 26 maggio 2020** e le **nuove Linee Guida approvate con il Decreto del 4 luglio 2024** specificano gli **obiettivi di innovazione digitale "4.0"** e di **transizione ecologica** ritenuti rilevanti per la fruizione del beneficio fiscale. In particolare, la normativa di riferimento definisce come obiettivi di innovazione digitale **"4.0"**, elencandone le **principali fattispecie** progettuali, i lavori svolti nell'ambito di progetti relativi alla **trasformazione digitale dei processi aziendali esistenti attraverso l'integrazione e l'interconnessione dei fattori**, interni ed esterni all'azienda.

Gli **obiettivi di transizione ecologica** sono, invece, ispirati al paradigma dell'**economia circolare**, vale a dire, alla realizzazione di catene del valore a ciclo chiuso nella produzione ed utilizzo di componenti e materiali. Come per la transizione digitale, il Decreto individua, a titolo esemplificativo, **talune fattispecie di maggior rilievo** nell'ambito dei processi di transizione ecologica. Le innovazioni tecnologiche rilevanti, ai fini dell'applicazione della suddetta maggiorazione, dovranno perseguire obiettivi che **"eccedano"** gli **standard ambientali già obbligatori** secondo la disciplina comunitaria.

Riguardo all'**esatta individuazione del perimetro delle attività agevolabili**, l'impresa ha la **possibilità di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti** effettuati, o da effettuare, ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di innovazione digitale/green.

La certificazione, che può esplicitare **effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**, salvo che non venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata, può essere richiesta **dall'impresa solo in assenza di contestazioni di violazioni relative all'utilizzo del credito d'imposta già formalizzate con processo verbale di constatazione o con un atto impositivo**.

Le imprese interessate ad ottenere la certificazione possono farne richiesta al MIMIT attraverso l'apposita piattaforma (<https://certificazionicroditors.mimit.gov.it/>).

Ai fini della determinazione della **base di calcolo del credito d'imposta**, sono considerate ammissibili, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, **le medesime voci, con le medesime specificazioni**, previste nella versione-base del **credito d'imposta per l'innovazione tecnologica** (si veda nel dettaglio la scheda "4B") e, quindi:

- le spese relative a ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o autonomo, o altro rapporto** diverso dal lavoro subordinato, **direttamente impiegati nelle operazioni di innovazione tecnologica** svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni;
- le spese costituite dalle quote di ammortamento, canoni di locazione** finanziaria o di locazione semplice e **altre spese relative ai beni materiali mobili** e ai **software** utilizzati nei progetti di innovazione tecnologica, anche per la realizzazione di

prototipi o impianti-pilota, **per l'importo ordinariamente deducibile** ai fini IRES/IRPEF e **nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale**;

- c. **le spese per contratti di ricerca "extra-muros"**, aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta;
- d. **le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti**, inerenti alle attività di innovazione tecnologica ammissibili, nel **limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale** (lettera a), ovvero delle **spese per contratti di ricerca "extra-muros"** (lettera c);
- e. **le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività di innovazione tecnologica**, anche per la realizzazione di prototipi o impianti-pilota, nel **limite massimo del 30% delle spese di personale** ovvero, nel caso di ricerca "extra-muros", **del 30% dei costi dei suddetti contratti**.

Non sono ricomprese nella base di calcolo del credito le spese per attività di innovazione svolte presso strutture situate in Italia, **su commissione di imprese localizzate in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo, ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni.

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita **certificazione rilasciata dal revisore o dalla società di revisione**; ciò vale anche per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, per le quali le **spese di certificazione sono riconosciute in aumento del credito per un importo non superiore a euro 5.000**, fermo restando, comunque, l'importo massimo di credito fruibile, e si considerano imputabili allo stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili.

Con riferimento alle **spese di personale**, la **documentazione contabile** oggetto di certificazione deve comprendere anche i **fogli-presenza nominativi** riportanti, per ciascun giorno, le ore impiegate nelle attività ammissibili, **firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività di innovazione tecnologica – innovazione digitale "4.0" o transizione ecologica**.

Per i **beni materiali mobili** e per i **software** utilizzati, la documentazione contabile deve comprendere anche la **dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa o del responsabile delle attività** ammissibili, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per tali attività.

Inoltre, l'impresa beneficiaria del credito è tenuta a redigere e conservare una **relazione tecnica asseverata** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività svolte, predisposta a cura del responsabile aziendale per le attività di innovazione tecnologica, o del responsabile del singolo progetto, e controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Per le attività commissionate a soggetti terzi, la relazione dev'essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che ha eseguito le attività. **Dalla relazione tecnica devono essere chiaramente desumibili:**

- gli **obiettivi di innovazione digitale “4.0”** e/o di **transizione ecologica** perseguiti, o implementati a seguito delle attività intraprese;
- la descrizione dello **stato di fatto iniziale** e la **configurazione finale** che verrà a determinarsi a seguito delle attività svolte;
- la definizione di **criteri qualitativi/quantitativi rilevanti** per la valutazione del concreto conseguimento degli obiettivi di innovazione attesi.

Infine, l’impresa beneficiaria del credito è chiamata ad effettuare una specifica **comunicazione al MIMIT** (“Ministero delle Imprese e del Made in Italy”), secondo le disposizioni e tramite il modello istituito dai Decreti direttoriali del 6 ottobre 2021.

Questa comunicazione, firmata digitalmente dal legale rappresentante e trasmessa via PEC, è funzionale esclusivamente a **consentire al Ministero di acquisire le informazioni** necessarie per valutare l’andamento, la diffusione e l’efficacia della misura agevolativa. Il mancato invio della comunicazione **non comporta la disapplicazione o la revoca dell’agevolazione** e non determina effetti in sede di controllo dell’Amministrazione finanziaria.

- **Misura dell’agevolazione e ambito temporale di applicazione**

Il beneficio si traduce in un **credito d’imposta determinato in misura percentuale su una base di calcolo**, costituita dalle **spese agevolabili** sopra descritte, computate secondo un **approccio “volumetrico”, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute** per le stesse spese. La misura dell’incentivo varia in relazione al periodo d’imposta in cui si colloca fiscalmente il **momento di effettuazione dell’investimento / competenza fiscale della spesa**. Per individuare il **momento di effettuazione dell’investimento** si applicano i principi sanciti dall’art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l’effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione.

I limiti massimi delle spese agevolabili in ciascun periodo d’imposta **ricomprendono anche le spese relative alle attività di innovazione tecnologica “di base”** (scheda precedente).

- **Investimenti 2023**

Il credito è riconosciuto in **misura pari al 10% della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute** per le stesse spese, nel **limite massimo annuale di 4 milioni di euro**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d’imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

- **Investimenti 2024-2025**

Il credito è riconosciuto in **misura pari al 5% della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute** per le stesse spese, nel **limite massimo annuale di 4 milioni di euro**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d’imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

- **Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi**

Le modalità di utilizzo di questo incentivo fiscale sono state profondamente innovate in virtù dell'art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, in vigore dal 30 marzo 2024, che, nel quadro generale di misure a tutela della finanza pubblica, ha disconosciuto la natura pienamente "automatica" dell'agevolazione configurando un **sistema autorizzativo fondato su comunicazioni al Ministero delle Imprese e del Made in Italy ("MIMIT")**, sia in via **preventiva ("ex ante")**, relativamente agli investimenti programmati e con funzione di "prenotazione" del beneficio fiscale, sia in via **consuntiva ("ex post")** allo stesso Ministero, sugli investimenti effettivamente realizzati.

In particolare, **con riferimento agli investimenti riconducibili al credito d'imposta sulle attività di innovazione digitale/green:**

- **in programma dalla data di entrata in vigore del Decreto – 30 marzo 2024:** viene stabilito l'obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d'imposta, di comunicare al MIMIT, **in via preventiva e con modalità telematiche**, l'ammontare complessivo degli investimenti che si intende effettuare, la presunta ripartizione negli anni del credito spettante e la sua fruizione; **a conclusione dell'investimento**, i dati trasmessi dovranno essere aggiornati con **ulteriore comunicazione telematica, in via consuntiva**, tenuto conto delle spese effettivamente sostenute;
- **già effettuati dal 1° gennaio al 29 marzo 2024:** viene stabilito l'obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d'imposta, di trasmettere al MIMIT, **in via consuntiva e con modalità telematiche**, la comunicazione di avvenuta realizzazione ("completamento") degli investimenti.

Queste comunicazioni, il cui contenuto informativo è stato definito attraverso il **Decreto direttoriale MIMIT del 24 aprile 2024**, devono venire **trasmesse dai contribuenti attraverso una specifica piattaforma informatica resa disponibile sul sito istituzionale del Gestore dei Servizi Energetici ("GSE")**.

La disciplina e i prescritti adempimenti sopra richiamati non assumono rilievo per gli investimenti in attività di innovazione tecnologica effettuati in periodi antecedenti al 2024.

Ottemperato a questo obblighi comunicativi, il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale", mediante Modello F24 (codice tributo "6938") presentato attraverso i servizi telematici (Entratel/Fisconline) dell'Agenzia delle Entrate, in **tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione e sempreché si sia adempiuto agli obblighi di certificazione delle spese sostenute.**

Trattasi di **agevolazione fiscale applicabile in via generale**. Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli:**

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale, elevato "a regime" a 2 milioni di euro, per effetto della Legge di Bilancio 2022;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;

- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali, per un ammontare superiore a euro 1.500; in presenza di debiti erariali superiori a euro 100.000, tuttavia, potrebbe potenzialmente applicarsi il divieto di compensazione recentemente introdotto dal “Decreto Agevolazioni” 2024, esteso anche alle fattispecie di crediti di natura agevolativa;
- il vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di “aiuti di Stato” e di regime “*de minimis*”.

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d’impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all’interno del consolidato fiscale.

In linea generale, il credito **risulta cumulabile con eventuali altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, salvo che **le norme sull’agevolazione concorrente non ne prevedano l’incompatibilità e a condizione che tale cumulo non comporti il superamento del 100% del costo sostenuto**. È importante sottolineare che, nella verifica di questo limite massimo di cumulabilità tra diversi incentivi, **occorre considerare anche l’effetto della non concorrenza del credito alle basi imponibili IRES/IRPEF e IRAP**.

L’incentivo è, altresì, cumulabile con altre misure finanziate con fondi UE (“PNRR”), sempreché le diverse misure **concorrano a finanziare diverse quote-parti dello stesso investimento**, ciò che configurerebbe l’ipotesi vietata di “**doppio finanziamento**”⁴⁶.

Il credito risulta compatibile e cumulabile anche con il c.d. “**Nuovo Patent box**”, con le modalità e nei limiti descritti dalla **Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 5/E del 24 febbraio 2023**. In particolare, il **beneficio fiscale** derivante dal “**Nuovo Patent box**” – **deduzione maggiorata al 110%**, ai fini delle imposte sui redditi e dell’IRAP, delle **spese sostenute per lo svolgimento di talune “attività rilevanti”** (si veda il capitolo 5) su **determinati beni immateriali** – rientra a pieno titolo nel novero delle “sovvenzioni e contributi” che, se incidenti sui medesimi costi, **devono essere decurtati dalla base di calcolo del credito d’imposta per innovazione tecnologica** (in chiave “4.0” e “green”).

Ciò vale sia per “**Nuovo Patent box**” nella versione “**ordinaria**”, sia in caso di applicazione del “**regime premiale**” – **deduzione maggiorata dei costi delle suddette “attività rilevanti”** (capitolo 5) **sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti** all’ottenimento del titolo di privativa industriale sui beni immateriali, con l’ulteriore possibile conseguenza, in quest’ultima ipotesi, che il contribuente possa essere chiamato a restituire crediti d’imposta per innovazione tecnologica (in chiave “4.0” e “green”) fruiti in esercizi precedenti (dal 2020) senza tener conto di questa sterilizzazione.

⁴⁶ Si veda la Circolare MEF n. 33 del 31 dicembre 2021.

IPOTESI: spese per progetti di transizione digitale/ecologica pari a euro 100.000

AGEVOLAZIONI A CONFRONTO	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)	Periodi di fruizione
<i>Credito d'imposta per progetti "4.0" / green 2023</i>	<i>Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>10% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 4 milioni**</i>	$10.000 + (24\% + 3,9\%) \times 10.000 = 10.000 + 2.790 = 12.790$	<i>Euro 10.000 in n. 3 periodi d'imposta a decorrere dal periodo successivo a quello di maturazione</i>
<i>Credito d'imposta per progetti "4.0" / green 2024-2025</i>	<i>Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>5% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 4 milioni**</i>	$5.000 + (24\% + 3,9\%) \times 5.000 = 5.000 + 1.395 = 6.395$	<i>Euro 5.000 in n. 3 periodi d'imposta, previa comunicazioni al MIMIT*</i>

* In conformità all'art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, convertito con modificazioni dalla Legge 23 maggio 2024, n. 67.

4D) Credito d'imposta per attività di *design* e ideazione estetica

La Legge di Bilancio 2022 aveva confermato e prorogato il credito d'imposta per ricerca, sviluppo, innovazione e design, che permane articolato in quattro distinte misure di differente intensità ma con regole applicative comuni. Tra queste misure, una riguarda le attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, mobile e arredo, nonché della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari, come tecnicamente definite e disciplinate dal Decreto attuativo MISE (oggi "MIMIT") del 26 maggio 2020. Questa agevolazione è fruibile per gli investimenti realizzati entro il 2025. Le Manovre di Bilancio 2023-2024 non hanno sostanzialmente modificato questo assetto. Inoltre, le disposizioni 2024 attuative dei Decreti "Semplificazioni fiscali" e "Aiuti-ter" 2022 hanno reso pienamente operativa l'opzione per le imprese di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati, o da effettuare, ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di design e ideazione estetica, con effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Si sottolinea, infine, l'importanza delle disposizioni introdotte con il "Decreto Agevolazioni" – D.L. n. 39/2024 – che hanno senz'altro rappresentato un fattore di rilevante discontinuità nelle modalità di utilizzo del beneficio fiscale, non più in via pienamente "automatica", ma subordinato al completamento di uno specifico iter autorizzativo gestito dal MIMIT.

- **Soggetti beneficiari ed esclusioni**

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese** residenti, **soggetti IRES o IRPEF**, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e a prescindere dal regime contabile – ordinario o semplificato – adottato, **include le stabili organizzazioni** di soggetti non residenti. Nel novero dei potenziali beneficiari dell'agevolazione sono ricompresi anche i **consorzi** e le **reti di imprese**.

Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale**, di cui alla legge fallimentare o al codice della crisi di impresa, o ad altre leggi speciali (anche ove sia ancora in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle suddette situazioni), o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società), che interessino il **medesimo arco temporale** in cui siano stati effettuati gli investimenti; su quest'ultimo aspetto si ritengono quindi applicabili, per analogia, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, con riferimento al credito d'imposta sui beni strumentali nuovi.

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori. Rispetto a quest'ultimo profilo, conformemente a quanto chiarito dal suddetto documento di prassi, si ritiene che la disponibilità del "**DURC**" **in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta** costituisca prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali.

- **Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni**

In questo contesto, si fa riferimento alle attività di **design** e **ideazione estetica**, **diverse da quelle svolte nell'ambito della ricerca e sviluppo e dell'innovazione tecnologica** (si vedano le schede precedenti), svolte dalle imprese dei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, mobile e arredo, nonché della ceramica per la **concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari**.

Queste attività sono **finalizzate ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali** (caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti). A questi effetti, per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici.

Per le imprese del settore dell'abbigliamento e di altri settori nei quali sia previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili al beneficio i lavori relativi alla **concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti**, con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio.

Le attività ammissibili al credito d'imposta riguardano comunque **la sola fase precompetitiva** che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita.

Riguardo all'**esatta individuazione del perimetro delle attività agevolabili**, l'impresa ha la **possibilità di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti** effettuati, o da effettuare, ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di *design* e ideazione estetica.

La certificazione, che può esplicitare **effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria**, salvo che non venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata, può essere richiesta **dall'impresa solo in assenza di contestazioni di violazioni relative all'utilizzo del credito d'imposta già formalizzate con processo verbale di constatazione o con un atto impositivo**.

Le imprese interessate ad ottenere la certificazione possono farne richiesta al MIMIT attraverso l'apposita piattaforma (<https://certificazionicroditors.mimit.gov.it/>).

Sono ammissibili, ai fini della determinazione della **base di calcolo del credito** sulle attività di *design* e ideazione estetica, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità:

- a. **le spese per il personale titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo, o altro rapporto** diverso dal lavoro subordinato, **direttamente impiegato** presso le strutture produttive dell'impresa nello svolgimento delle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili, nei limiti del loro effettivo impiego in tali attività; assume qui rilevanza la **retribuzione**, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei di TFR, mensilità aggiuntive, ferie e permessi, **relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività ammissibili svolte nel periodo d'imposta**, incluse le eventuali **indennità di trasferta** erogate in caso di attività fuori sede; anche per queste spese è prevista una maggiorazione della base di calcolo del credito di imposta nel caso in cui si tratti di **giovani "qualificati"** (ossia, laureati in

design e altri titoli equiparabili), di età non superiore ai 35 anni e al primo impiego, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, impiegati esclusivamente e impiegati esclusivamente nei lavori di *design* e innovazione estetica, in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato; le spese per questi soggetti concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare;

- b. **le spese costituite dalle quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice** e altre spese relative ai beni materiali mobili e ai *software* utilizzati nelle attività di *design* e innovazione estetica ammissibili al credito d'imposta, compresa la progettazione e realizzazione dei campionari, **per l'importo ordinariamente deducibile ai fini IRES/IRPEF e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale** (lettera a); se i predetti beni sono utilizzati anche per le ordinarie attività, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di *design* e ideazione estetica;
- c. **le spese per contratti di ricerca "extra-muros"**, aventi ad oggetto il diretto svolgimento, da parte del commissionario, delle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, stipulati con professionisti, studi professionali o altre imprese; ai **contratti stipulati con imprese o soggetti dello stesso gruppo** dell'impresa committente (*ex art. 2359 C.C.*) si applicano le stesse regole valide nel caso di attività di *design* e ideazione estetica svolte internamente all'impresa; le spese sono ammissibili a condizione che, in presenza di **soggetti esteri** a cui vengano commissionati i progetti ammissibili, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, essi risultino **fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo ("SEE")**, o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- d. **le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti** utilizzati solo per lo svolgimento di tali attività innovative, nel limite massimo complessivo pari al **20% delle spese di personale** (lettera a), ovvero delle **spese per contratti di ricerca "extra-muros"** (lettera c); le spese sono ammissibili a condizione che i soggetti terzi cui sono commissionati i progetti relativi alle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, risultino **fiscalmente residenti in Italia** o (residenti/localizzati) **in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo ("SEE")**, o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- e. **le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi** impiegati nelle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo del **30% delle spese di personale** (lettera a), ovvero delle spese per i **contratti di ricerca "extra-muros"** (lettera c).

Non sono ricomprese nella base di calcolo del credito le spese per attività di innovazione svolte presso strutture situate in Italia, **su commissione di imprese localizzate in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo, ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni.

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita **certificazione rilasciata dal revisore o dalla società di revisione**; ciò vale anche per le

imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, per le quali le **spese di certificazione sono riconosciute in aumento del credito per un importo non superiore a euro 5.000**, fermo restando, comunque, l'importo massimo di credito fruibile, e si considerano imputabili allo stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili.

Con riferimento alle **spese di personale**, la **documentazione contabile** oggetto di certificazione deve comprendere anche i **fogli-presenza nominativi** riportanti, per ciascun giorno, le ore impiegate nelle attività ammissibili, **firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività di design e ideazione estetica**.

Per i **beni materiali mobili** e per i **software** utilizzati, la documentazione contabile deve comprendere anche la **dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa o del responsabile delle attività** ammissibili, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per tali attività.

Inoltre, l'impresa beneficiaria del credito è tenuta a redigere e conservare una **relazione tecnica asseverata** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività svolte, predisposta a cura del responsabile aziendale per le attività di *design* e/o ideazione estetica, o del responsabile del singolo progetto, e controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Per le attività commissionate a soggetti terzi, la relazione dev'essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che ha eseguito le attività.

Infine, l'impresa beneficiaria del credito è chiamata ad effettuare una specifica **comunicazione al MIMIT** ("Ministero delle Imprese e del Made in Italy"), secondo le disposizioni e tramite il modello istituito dai Decreti direttoriali del 6 ottobre 2021.

Questa comunicazione, firmata digitalmente dal legale rappresentante e trasmessa via PEC, è funzionale esclusivamente a **consentire al Ministero di acquisire le informazioni** necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura agevolativa. Il mancato invio della comunicazione **non comporta la disapplicazione o la revoca dell'agevolazione** e non determina effetti in sede di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

- **Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione**

Il beneficio si traduce in un **credito d'imposta determinato in misura percentuale su una base di calcolo**, costituita dalle **spese agevolabili** sopra descritte, computate secondo un **approccio "volumetrico"**, **al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute** per le stesse spese. La misura dell'incentivo varia in relazione al periodo d'imposta in cui si colloca fiscalmente il **momento di effettuazione dell'investimento / competenza fiscale della spesa**. Per individuare il **momento di effettuazione dell'investimento** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione.

- **Investimenti 2021-2023**

Il credito è riconosciuto in **misura pari al 10% della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi** a qualunque titolo ricevute per le stesse spese, nel **limite massimo annuale di 2 milioni di euro**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

- **Investimenti 2024-2025**

Il credito è riconosciuto in **misura pari al 5% della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi** a qualunque titolo ricevute per le stesse spese, nel **limite massimo annuale di 2 milioni di euro**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

- **Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi**

Le modalità di utilizzo di questo incentivo fiscale sono state profondamente innovate in virtù dell'art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, in vigore dal 30 marzo 2024, che, nel quadro generale di misure a tutela della finanza pubblica, ha disconosciuto la natura pienamente "automatica" dell'agevolazione configurando un **sistema autorizzativo fondato su comunicazioni al Ministero delle Imprese e del Made in Italy ("MIMIT")**, sia in via **preventiva ("ex ante")**, relativamente agli investimenti programmati e con funzione di "prenotazione" del beneficio fiscale, sia in via **consuntiva ("ex post")** allo stesso Ministero, sugli investimenti effettivamente realizzati.

In particolare, **con riferimento agli investimenti riconducibili al credito d'imposta sulle attività di *design* e ideazione estetica:**

- **in programma dalla data di entrata in vigore del Decreto – 30 marzo 2024:** viene stabilito l'obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d'imposta, di comunicare al MIMIT, **in via preventiva e con modalità telematiche**, l'ammontare complessivo degli investimenti che si intende effettuare, la presunta ripartizione negli anni del credito spettante e la sua fruizione; a conclusione dell'investimento, i dati trasmessi dovranno essere aggiornati con ulteriore comunicazione telematica, **in via consuntiva**, tenuto conto delle spese effettivamente sostenute;
- **già effettuati dal 1° gennaio al 29 marzo 2024:** viene stabilito l'obbligo per i contribuenti, al fine di poter utilizzare il relativo credito d'imposta, di trasmettere al MIMIT, **in via consuntiva e con modalità telematiche**, la comunicazione di avvenuta realizzazione ("completamento") degli investimenti.

Queste comunicazioni, il cui contenuto informativo è stato definito attraverso il **Decreto direttoriale MIMIT del 24 aprile 2024**, devono venire **trasmesse dai contribuenti attraverso una specifica piattaforma informatica resa disponibile sul sito istituzionale del Gestore dei Servizi Energetici ("GSE")**.

La disciplina e i prescritti adempimenti sopra richiamati non assumono rilievo per gli investimenti in attività di *design* e ideazione estetica effettuati in periodi antecedenti al 2024.

Ottemperato a questi obblighi comunicativi, il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale", mediante Modello F24 (codice tributo "6938") presentato attraverso i servizi telematici (Entratel/Fisconline) dell'Agenzia delle Entrate, in

tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione e sempreché si sia adempiuto agli obblighi di certificazione delle spese sostenute.

Trattasi di **agevolazione fiscale applicabile in via generale**. Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale, elevato "a regime" a 2 milioni di euro, per effetto della Legge di Bilancio 2022;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali, per un ammontare superiore a euro 1.500; in presenza di debiti erariali superiori a euro 100.000, tuttavia, potrebbe potenzialmente applicarsi il divieto di compensazione recentemente introdotto dal "Decreto Agevolazioni" 2024, esteso anche alle fattispecie di crediti di natura agevolativa;
- il vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di "aiuti di Stato" e di regime "*de minimis*".

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all'interno del consolidato fiscale.

In linea generale, il credito **risulta cumulabile con eventuali altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, salvo che **le norme sull'agevolazione concorrente non ne prevedano l'incompatibilità e a condizione che tale cumulo non comporti il superamento del 100% del costo sostenuto**. È importante sottolineare che, nella verifica di questo limite massimo di cumulabilità tra diversi incentivi, **occorre considerare anche l'effetto della non concorrenza del credito alle basi imponibili IRES/IRPEF e IRAP**.

L'incentivo è, altresì, cumulabile con altre misure finanziate con fondi UE ("PNRR"), sempreché le diverse misure **concorrano a finanziare diverse quote-parti dello stesso investimento**, ciò che configurerebbe l'ipotesi vietata di "**doppio finanziamento**"⁴⁷.

Il credito risulta compatibile e cumulabile anche con il c.d. "**Nuovo Patent box**", con le modalità e nei limiti descritti dalla **Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 24 febbraio 2023**. In particolare, il **beneficio fiscale** derivante dal "**Nuovo Patent box**" – **deduzione maggiorata al 110%**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, delle **spese sostenute per lo svolgimento di talune "attività rilevanti"** (si veda il capitolo 5) su **determinati beni immateriali** – rientra a pieno titolo nel novero delle "sovvenzioni e contributi" che, se incidenti sui medesimi costi, **devono essere decurtati dalla base di calcolo del credito d'imposta per innovazione estetica**.

⁴⁷ Si veda la Circolare MEF n. 33 del 31 dicembre 2021.

Ciò vale sia per “**Nuovo Patent box**” nella versione “**ordinaria**”, sia in caso di applicazione del “**regime premiale**” – **deduzione maggiorata dei costi delle suddette “attività rilevanti”** (capitolo 5) **sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti** all’ottenimento del titolo di privativa industriale sui beni immateriali, con l’ulteriore possibile conseguenza, in quest’ultima ipotesi, che il contribuente possa essere chiamato a restituire crediti d’imposta per innovazione estetica fruiti in esercizi precedenti (dal 2020) senza tener conto di questa sterilizzazione.

<i>IPOTESI: spese per design e innovazione estetica pari a euro 100.000</i>				
<i>AGEVOLAZIONI A CONFRONTO</i>	<i>Natura dei benefici e modalità di fruizione</i>	<i>Intensità dei benefici e limiti agevolabili</i>	<i>Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)</i>	<i>Periodi di fruizione</i>
<i>Credito d’imposta per attività di design e ideazione estetica 2021-2023</i>	<i>Credito d’imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>10% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 2 milioni</i>	<i>10.000 + (24% + 3,9%) x 10.000 = 10.000 + 2.790 = 12.790</i>	<i>Euro 10.000 in n. 3 periodi d’imposta a decorrere dal periodo successivo a quello di maturazione</i>
<i>Credito d’imposta per attività di design e ideazione estetica 2024-2025</i>	<i>Credito d’imposta – Compensazione con Modello F24</i>	<i>5% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 2 milioni</i>	<i>5.000 + (24% + 3,9%) x 5.000 = 5.000 + 1.395 = 6.395</i>	<i>Euro 5.000 in n. 3 periodi d’imposta, previa comunicazioni al MIMIT*</i>

* In conformità all’art. 6 del Decreto-legge 29 marzo 2024, convertito con modificazioni dalla Legge 23 maggio 2024, n. 67.

5) PATENT BOX

La “Manovra 2022” aveva apportato una profonda rivisitazione delle misure fiscali relative ai beni intangibili, con il **superamento del regime di detassazione** dei redditi relativi ai beni immateriali, noto come “**Patent box**”, e l’introduzione di una **nuova forma di deduzione rafforzata dal reddito d’impresa di determinati costi di ricerca e sviluppo**.

La configurazione di un “**Nuovo Patent box**” ha segnato un decisivo cambio di filosofia dell’incentivo, in ragione della **diversa logica sottesa alle due misure** e della rinuncia ad un’agevolazione che riconosceva una premialità agli “intangibles” connotati da una maggiore redditività, ma al prezzo di una estrema complessità applicativa.

Il “**Nuovo Patent box**” consiste in una **deduzione maggiorata al 110%**, ai fini delle imposte sui redditi e dell’IRAP, delle **spese di ricerca e sviluppo sostenute per la creazione e lo sviluppo taluni asset intangibili**. Si tratta, dunque, di un meccanismo applicativo che sembra presentare maggiore semplicità nella sua applicazione, rispetto a quello previgente, e che non prevede limiti quantitativi di fruizione (a differenza, ad esempio, di quanto stabilito per i crediti d’imposta per gli investimenti in R&S&I).

L’opzione per la nuova agevolazione può essere esercitata con riferimento al periodo d’imposta in corso al 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del citato Decreto istitutivo) e ai periodi d’imposta successivi (con riferimento al 2021 e agli anni successivi in caso di soggetti cosiddetti “solari”). Contestualmente, con riguardo agli stessi periodi d’imposta, non è più esercitabile l’opzione per il previgente “Patent box”, che rimane però fruibile nel quinquennio 2020 – 2024.

Considerando le vigenti aliquote IRES e IRAP, il beneficio effettivo derivante dalla predetta deduzione fiscale rafforzata, in termini di **risparmio d’imposta**, è pari a circa il **30%** dei costi di ricerca rilevanti, sostenuti in ciascun periodo di imposta. **A ciò potrebbe aggregarsi l’eventuale credito d’imposta R&S&I** (si vedano le schede del capitolo 4), in virtù della **possibilità di cumulo delle due misure, sebbene entro determinati limiti**.

Sui profili applicativi del “Nuovo Patent box” l’Amministrazione finanziaria ha diramato **importanti chiarimenti** attraverso la **Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023**, da cui vengono attinte le principali indicazioni di seguito riportate. Il citato documento di prassi illustra le disposizioni attuative contenute nel **Provvedimento direttoriale dell’Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022**, in seguito modificato dal **Provvedimento del 24 febbraio 2023**.

- **Brevi cenni sul previgente regime del “Patent box”**

Il regime del “Patent box” era stato introdotto dalla Legge di Stabilità 2015⁴⁸ a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (dal 2015 per i soggetti cosiddetti “solari”) ed è stato abrogato dal D.L. n. 146/2021⁴⁹ a decorrere dalle opzioni riguardanti l’esercizio in corso al 22 ottobre 2021 e quelli successivi. Sono, quindi, **fatte salve le opzioni riguardanti il quinquennio 2020–2024**.

Si trattava di un **regime opzionale di parziale detassazione dei redditi derivanti dall’utilizzo diretto o indiretto** (concessione del bene in uso a terzi) **dei seguenti beni di proprietà intellettuale**, cosiddetti “*Intellectual Property Assets*” o “*IP Assets*”:

⁴⁸ Legge n. 190/2014, art. 1, commi 37-45 e successive modifiche. Per le disposizioni attuative si rinvia al Decreto 28.11.2017 che ha sostituito il Decreto 30.7.2015. L’Agenzia delle Entrate ha analizzato la disciplina del “Patent box” nella Circolare n. 11/E/2016.

⁴⁹ Decreto “Fisco-Lavoro”, collegato alla Manovra 2022, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2021, n. 215.

- *software* protetto da *copyright*;
- brevetti industriali;
- marchi (fino al 2016);
- disegni e modelli;
- *know how*.

Il “*Patent box*” non era un’agevolazione automatica, si applicava infatti **solo previa opzione dell’impresa interessata**. L’opzione era **valida per 5 anni**, era **irrevocabile e rinnovabile**.

Per fruire dell’agevolazione, in osservanza al principio OCSE del “*nexus approach*”, occorre che le imprese avessero diritto allo sfruttamento economico dei beni immateriali agevolabili e che svolgessero attività di ricerca per lo sviluppo, il mantenimento e l’accrescimento di tali beni. Il collegamento tra l’attività di R&S e gli “*IP Assets*” doveva risultare da un **adeguato sistema di rilevazione contabile o extra-contabile**.

L’agevolazione consentiva di **detassare parzialmente** (al 50% a decorrere dal 2017⁵⁰), sia ai fini delle imposte sui redditi (IRES/IRPEF) sia ai fini IRAP, i redditi derivanti dall’utilizzo, diretto o indiretto, dei beni immateriali agevolabili. Tecnicamente il beneficio consisteva in una **deduzione dalla base imponibile IRES/IRPEF e IRAP**, operata attraverso una **variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi e ai fini IRAP**. Per calcolare il reddito escluso da tassazione era necessario:

- **determinare il reddito derivante dall’utilizzo indiretto o diretto del bene immateriale** (reddito agevolabile); in caso di utilizzo indiretto (concessione del bene in uso a terzi), per il calcolo del reddito agevolabile si faceva riferimento alle *royalties* ricevute, al netto dei costi connessi al bene immateriale; in caso di utilizzo diretto, era necessario individuare il contributo economico che il bene immateriale dava alla formazione del reddito, ossia un reddito figurativo ascrivibile al bene immateriale e incorporato nel reddito derivante dall’attività svolta dall’impresa;
- **calcolare un coefficiente** (compreso tra zero e 1), detto “*nexus ratio*”, che rifletteva l’attività di R&S svolta dall’impresa e che, applicato al reddito derivante dal bene immateriale, permetteva di ottenere la quota di reddito agevolabile;
- **applicare alla quota di reddito agevolabile** (= reddito derivante dall’utilizzo del bene immateriale x “*nexus ratio*”) **la percentuale di detassazione** (50%), in modo da ottenere il reddito escluso da tassazione.

La disciplina prevedeva delle particolari **regole di accesso** all’agevolazione, successivamente semplificate dal **Decreto “Crescita” 2019**⁵¹. La normativa originaria, in vigore prima di queste semplificazioni, contemplava diverse modalità di accesso al beneficio fiscale, a seconda dell’utilizzo che veniva fatto del bene immateriale. In particolare, in caso di utilizzo diretto, l’impresa era obbligata ad attivare una procedura di accordo preventivo con l’Amministrazione finanziaria (cosiddetto “*ruling*”), mentre in caso di utilizzo indiretto l’accesso al “*Patent box*” avveniva mediante l’autodeterminazione del beneficio fiscale.

⁵⁰ La percentuale di detassazione è stata pari al 30% per il 2015 e al 40% per il 2016.

⁵¹ Art. 4 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58.

Le regole di accesso al regime agevolato **sono state notevolmente semplificate dal 2019**, quando è stata estesa a tutti i soggetti, e quindi anche in caso di utilizzo diretto del bene immateriale, la **possibilità di autodeterminare il reddito agevolabile**. La procedura di autodeterminazione richiedeva la predisposizione di un'**apposita documentazione**, secondo le regole stabilite dal **Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 658445 del 30 luglio 2019** (che, se idonea, consentiva la **"penalty protection"** ossia la disapplicazione della sanzione per infedele dichiarazione), e comportava che la variazione in diminuzione derivante dal **"Patent box"** fosse ripartita in **tre quote annuali di pari importo**.

L'opzione per l'autodeterminazione **doveva essere comunicata nella dichiarazione dei redditi** relativa al periodo di imposta al quale si riferiva l'agevolazione, aveva durata **annuale**, era irrevocabile e rinnovabile.

➤ **Nuovo regime del "Patent box"**

Il **"Nuovo Patent box"**, pur mantenendo i principi di base e i requisiti sostanziali del precedente, prevede un differente meccanismo agevolativo, i cui profili applicativi sono stati disciplinati dal **Provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2022** (Protocollo n. 48243/2022) – come modificato dal **Provvedimento del 24 febbraio 2023** (Protocollo n. 52642/2023) – ed illustrati dall'Agenzia delle Entrate con la citata **Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023**.

In estrema sintesi, in luogo della parziale detassazione del reddito di impresa derivante dall'impiego di beni intangibili, reddito da individuare con articolati criteri e metodi di calcolo, oltre che, in alcuni casi, a seguito di istruttorie finalizzate alla stipula di accordi con l'Amministrazione finanziaria, il nuovo beneficio si sostanzia in una **deduzione fiscale maggiorata dei costi di ricerca e sviluppo** riferibili a determinate tipologie di beni immateriali – **brevetti industriali, software protetti da copyright, disegni e modelli giuridicamente tutelati** – da esporre in **dichiarazione dei redditi**. Il contribuente, pertanto, **beneficia direttamente e autonomamente dell'agevolazione**, rinviando il confronto con l'Amministrazione finanziaria all'eventuale successiva fase di controllo.

Inoltre, al fine di non depotenziare le finalità agevolative della norma, è previsto un **meccanismo premiale** che consente ai contribuenti che, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021, ottengano un titolo di privativa industriale riferibile a beni immateriali agevolabili, di **dedurre in maniera maggiorata anche i costi per le attività di ricerca e sviluppo riferibili a tali beni e sostenuti negli otto periodi di imposta precedenti** a quello di ottenimento del predetto titolo di privativa.

Infine, in linea con le soluzioni già individuate nell'ambito del previgente regime, anche nel **"Nuovo Patent box"** è stata operata la scelta di prevedere un **esimente sanzionatoria** per i contribuenti che forniscano, **mediante idonea documentazione**, le informazioni necessarie alla determinazione dell'agevolazione fiscale.

● **Soggetti beneficiari ed esclusioni**

Sono ammesse al nuovo regime **tutte le imprese residenti, soggetti IRES o IRPEF**, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza e dalla dimensione, che svolgano le cosiddette **"attività rilevanti"** – ossia **attività di ricerca e sviluppo correlate ai beni immateriali agevolabili utilizzati direttamente o indirettamente** (concessione del bene in uso a terzi) **nell'attività d'impresa** – e che abbiano la

qualifica di “**investitori**”. Al riguardo, si precisa che **non si può considerare utilizzato** un bene per il quale sia stato ottenuto un titolo di privativa industriale, ma che non venga impiegato nei processi aziendali.

Per “**investitore**” si intende il soggetto **titolare del diritto allo sfruttamento economico** dei beni immateriali agevolabili, **anche in virtù di un contratto di licenza o sub-licenza**, il quale effettua gli investimenti nelle “attività rilevanti” nell’ambito della sua attività d’impresa, sostenendo i relativi **costi**, assumendo i **rischi** e avvalendosi degli eventuali **risultati**.

Nel novero dei potenziali beneficiari dell’agevolazione sono ricompresi anche i **consorzi** e le **reti di imprese**. Sono, invece, **escluse** le imprese che determinano il **reddito imponibile su base catastale o in modo forfettario**, le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale**, di cui alla legge fallimentare o al codice della crisi di impresa, o ad altre leggi speciali (anche ove sia ancora in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle suddette situazioni).

Qualora nel corso di un esercizio sopravvenga una delle condizioni sopra indicate e il beneficio sia in corso di fruizione, la relativa opzione viene meno a decorrere dall’inizio del periodo d’imposta in cui la condizione ostativa si è verificata.

- **Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni**

L’opzione per il “**Nuovo Patent box**” è esercitabile con riferimento alle spese sostenute nello svolgimento delle **attività di R&S&I e di tutela legale dei diritti sui seguenti beni immateriali**, utilizzati **direttamente o indirettamente** nello svolgimento dell’attività d’impresa:

- a) software protetti da copyright** – programmi per elaboratore, in qualunque forma espressi, purché originali e quale risultato di creazione intellettuale dell’autore;
- b) brevetti industriali** – ivi inclusi i brevetti per invenzione, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione – i brevetti per modello d’utilità, nonché i brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori;
- c) disegni e modelli giuridicamente tutelati** – disegni e modelli registrati, disegni e modelli comunitari non registrati che possiedano i requisiti di “registrabilità” (di cui all’art. 11 del Regolamento CE n. 6/2002 del Consiglio, del 12 dicembre 2001), disegni industriali che presentino di per sé carattere creativo e valore artistico (ai sensi dell’art. 2, comma 1, n. 10, della Legge 22 aprile 1941, n. 633).
- d) due o più beni immateriali tra quelli sopra indicati**, collegati tra loro da un **vincolo di complementarità**, tale per cui la realizzazione di un prodotto, di una famiglia di prodotti, di un processo o di un gruppo di processi sia subordinata all’uso congiunto degli stessi.

Rispetto alla precedente disciplina del “**Patent box**”, **sono stati esclusi dal novero dei beni agevolabili i marchi di impresa e il know-how**. Per la definizione dei beni immateriali e dei requisiti richiesti per la loro esistenza e protezione, si fa riferimento alle norme nazionali, europee ed internazionali, in materia di proprietà industriale ed intellettuale.

Sono individuate dal citato Provvedimento direttoriale come “**attività rilevanti**”, ai fini della fruizione del beneficio, quelle **sostenute per lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo riguardanti la creazione, sviluppo, accrescimento, mantenimento, protezione e sfruttamento dei beni immateriali agevolabili** (*software*, brevetti, disegni e modelli).

Come impostazione generale l’Amministrazione finanziaria rinvia, in larga prevalenza, alle definizioni contenute nel **Decreto MISE** (oggi “MIMIT”) **del 26 maggio 2020** (provvedimento attuativo del credito d’imposta sulle spese di R & S & I & D) e, pertanto, per “**attività rilevanti**” si intendono le **attività di ricerca industriale e sviluppo sperimentale**, le **attività di innovazione tecnologica**, le **attività di design e ideazione estetica**. Fanno eccezione le **attività di tutela legale** dei diritti sui beni immateriali, **considerate rilevanti sebbene non contemplate nel suddetto Decreto**.

Sono incluse anche le **attività svolte dall’impresa mediante contratti di ricerca** stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con società diverse da quelle che, direttamente o indirettamente, controllano l’impresa (ex art. 2359 C.C.), ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa. Ciò a condizione che tali attività di ricerca “*extra-muros*” siano svolte **sotto la direzione tecnica dell’impresa committente**, attraverso personale di quest’ultimo, che deve anche sobbarcarsi il **rischio tecnico e finanziario** di insuccesso del progetto, come risultante da contratto.

Ai fini della fruizione dell’agevolazione, le **attività di ricerca e sviluppo**, comunque siano svolte, devono essere non solo pertinenti all’attività d’impresa esercitata dal contribuente, ma anche **direttamente ed effettivamente correlate ai progetti e ai piani di investimento** volti al potenziamento, sviluppo, mantenimento e sfruttamento dei beni immateriali dei beni immateriali agevolabili.

Le “**attività rilevanti**” ai fini della fruizione del beneficio, **anche svolte da soggetti terzi** (appaltatori/subappaltatori), devono essere realizzate in laboratori, o strutture, situati **in Italia, in Stati UE, in Stati aderenti allo Spazio Economico Europeo (“SEE”)**, con cui l’Italia abbia stipulato un **accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni**, ovvero in Paesi che consentano tale scambio ai sensi del D.M. 4 settembre 1996. Gli eventuali appaltatori/subappaltatori devono risultare **fiscalmente residenti** nei suddetti Paesi.

Quanto alla determinazione della **base di calcolo** su cui applicare l’incentivo, **è necessario computare le seguenti spese**, purché **non derivanti da rapporti con società che, direttamente o indirettamente, controllano l’impresa, ne sono controllate**, o sono controllate dalla stessa società controllante l’impresa:

a. spese del personale titolare di rapporto di lavoro subordinato, autonomo o di altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, **direttamente impiegato nello svolgimento delle “attività rilevanti”**; nel contesto del lavoro subordinato assume rilevanza la **retribuzione** – al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei di TFR, mensilità aggiuntive, ferie e permessi – **relativa alle ore/giornate impiegate nelle “attività rilevanti” svolte nel periodo d’imposta**, incluse le eventuali **indennità di trasferta** erogate al lavoratore in caso di attività ammissibili svolte fuori sede;

- b. quote di ammortamento**, quota capitale dei canoni di locazione finanziaria, canoni di locazione operativa e altre spese relative ai **beni mobili strumentali e ai beni immateriali** utilizzati nello svolgimento delle “attività rilevanti”;
- c. spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti** inerenti esclusivamente alle “attività rilevanti”;
- d. spese per materiali**, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle “attività rilevanti”;
- e. spese connesse al mantenimento dei diritti su beni immateriali agevolati**, al rinnovo degli stessi a scadenza, alla loro protezione, anche in forma associata, nonché quelle relative alle **attività di prevenzione della contraffazione e alla gestione dei contenziosi finalizzate a tutelare i diritti medesimi**.

Tutte queste spese, fermo restando il rispetto dei principi generali di effettività, inerenza e congruità, **rilevano nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputate a ciascun periodo di imposta**, ai fini della determinazione del beneficio, in applicazione dell’art. 109, comma 2, del TUIR – **competenza fiscale degli investimenti in beni e servizi – indipendentemente dai regimi contabili e dai principi contabili** adottati dall’impresa, nonché **dall’eventuale capitalizzazione delle stesse**.

Le **quote di ammortamento** relative ai beni mobili strumentali e ai beni immateriali – **lettera b)** – vengono quantificate utilizzando il **costo fiscalmente riconosciuto** dei beni, determinato ai sensi dell’art. 110 del TUIR, ridotto dell’ammontare delle spese capitalizzate che, eventualmente, siano già state computate ai fini dell’agevolazione.

Non rilevano, in ogni caso, **gli effetti derivanti da eventuali rivalutazioni o riallineamenti**.

Rientrano nella base di calcolo **solo le spese per “attività rilevanti” correlabili al bene agevolabile**, con **esclusione di quelle di tipo amministrativo, delle spese generali o, comunque, dei costi sostenuti a beneficio dell’intera struttura aziendale**.

Qualora tali spese si riferiscano **solo in parte** alle “attività rilevanti”, le stesse potranno essere agevolate **limitatamente alla quota** relativa a tale utilizzo, **ad eccezione delle spese di cui alla suddetta lettera e)**. Allo stesso modo, in presenza di “**spese promiscue**”, cioè, correlate a più beni immateriali, se l’investitore intende chiedere l’agevolazione soltanto per uno, o alcuni beni immateriali, oggetto di deduzione maggiorata sarà solo la parte di tali spese riferibile al bene o ai beni agevolati.

Al riguardo, è importante che l’impresa individui e attesti il **criterio oggettivo e verificabile** utilizzato nella **ripartizione dei citati costi tra le diverse attività**.

L’**accesso all’incentivo** è subordinato all’esercizio di un’**opzione da comunicarsi nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta a cui si riferisce – 2021 e successivi – in cui uno dei beni immateriali agevolabili ottiene un titolo di privativa industriale**. La disciplina prevede un **meccanismo premiale – “recapture ottennale”** (si veda anche il paragrafo successivo) – che, a certe condizioni, consente all’impresa, nel periodo d’imposta in cui sia stata ottenuta la privativa, di **agevolare le spese sostenute in tale periodo e quelle sostenute nei periodi precedenti**, che abbiano contribuito alla creazione del bene immateriale, **ma non oltre l’ottavo**.

L'individuazione del **momento di ottenimento della privativa industriale** su un bene immateriale è, pertanto, essenziale al fine dell'applicabilità dell'incentivo, nella sua forma "ordinaria" ma, soprattutto, in quella "premiale", e segue i **seguenti criteri**:

- per i **brevetti e per i disegni e modelli registrati** tale momento si identifica nella concessione dello stesso – documentabile tramite attestato rilasciato dall'ufficio competente – e non nel mero deposito della domanda⁵²;
- per i **disegni e modelli registrati**, rileva la data di registrazione presso gli uffici competenti; in assenza di registrazione, non è possibile applicare il meccanismo premiale, ma solo la forma ordinaria dell'agevolazione;
- per le attività di **ideazione e realizzazione di software**, ancorché per tali beni non sia possibile ottenere un titolo di privativa industriale, in quanto la loro protezione è garantita dalla legge sul diritto d'autore a partire dal momento della creazione, si **considera il periodo di imposta in corso alla data di registrazione presso la SIAE**, per quanto ciò non rappresenti un obbligo ai fini della protezione e tutela dei beni.

L'opzione per il regime agevolativo è **irrevocabile, rinnovabile** e di **durata pari a n. 5 periodi d'imposta**. Nel caso in cui, in periodi di imposta successivi all'esercizio di una prima opzione, l'impresa intenda richiedere l'agevolazione per un **nuovo bene immateriale**, oppure un bene che presenti **vincoli di complementarità** con un bene immateriale già agevolato con la precedente opzione, la stessa dovrà esercitare una **nuova opzione** che avrà, parimenti, una durata pari a n. 5 periodi d'imposta a decorrere dal suo esercizio.

L'opzione può essere esercitata **anche tardivamente**, nella dichiarazione presentata **entro 90 giorni dal termine ordinario** ("dichiarazione tardiva", oppure "dichiarazione integrativa/sostitutiva" di quella già trasmessa nei termini), oppure avvalendosi della c.d. "**remissione in bonis**", sempreché la violazione non sia stata constatata, non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, nonché in presenza della **buona fede del contribuente e delle altre condizioni** richieste da questo istituto⁵³.

- **Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione**

- ❖ **Deduzione maggiorata e meccanismo premiale**

L'incentivo si traduce in una **deduzione fiscale maggiorata al 110%**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, delle **spese sostenute per lo svolgimento delle "attività rilevanti"** che hanno contribuito alla creazione del bene, a decorrere dal **periodo d'imposta in cui uno dei beni immateriali agevolabili ottiene un titolo di privativa industriale**.

Inoltre, secondo il "**regime premiale**" istituito dalla norma, la **maggiorazione può essere applicata anche alle spese sostenute** dall'impresa, per lo svolgimento delle suddette "attività rilevanti", **fino all'ottavo periodo di imposta precedente a quello in cui viene ottenuto il titolo di privativa**, fatta eccezione per le **spese di mantenimento, rinnovo e protezione** del bene

⁵² Telefisco 2022, risposta n. 7, e Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 24 febbraio 2023.

⁵³ Articolo 2, comma 1, del Decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44.

immateriale, di cui alla precedente **lettera e)**, e **senza tener conto delle spese eventualmente già computate** ai fini del calcolo del c.d. *“nexus ratio”* nell’ambito **del previgente regime** del *“Patent box”*.

In termini pratici, considerando che è possibile effettuare le opzioni per il nuovo regime agevolativo a partire dal periodo di imposta dal 2021 (per i soggetti c.d. *“solari”*), **ipotizzando un’opzione esercitata nel 2024**, il citato meccanismo di *“recapture”* consente di recuperare, come **base di calcolo** dell’agevolazione, i **costi sostenuti a decorrere dal 2015** (ottavo periodo di imposta antecedente).

Non rilevano, invece, i costi relativi a beni immateriali sostenuti in anni precedenti al 2021, **per i quali il titolo di privativa sia stato ottenuto nei medesimi periodi**, mentre possono fruire della deduzione rafforzata di costi sostenuti a partire dal 2021, su privative ottenute in esercizi precedenti.

❖ **Documentazione idonea**

I contribuenti beneficiari dell’agevolazione hanno la possibilità di **predisporre idonea documentazione contenente tutte le informazioni necessarie alla determinazione della stessa**, in osservanza delle **indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate** nei citati Provvedimenti direttoriali e nella Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023.

La predisposizione della documentazione idonea si configura come **mera facoltà del contribuente**, alla quale si riconduce la possibilità per lo stesso di fruire di un’**esimente sanzionatoria in caso di rettifiche** (ex art. 1, comma 2, D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) – c.d. *“penalty protection”* – da cui derivi una maggiore imposta o un minor credito.

La mancata predisposizione della documentazione idonea **non comporta la preclusione all’accesso all’incentivo** ma, in caso di recupero a tassazione in tutto o in parte della maggiorazione dedotta dal contribuente, non trova applicazione l’esimente sanzionatoria. Inoltre, la disapplicazione delle sanzioni è riconosciuta solo se la documentazione è idonea a consentire all’Amministrazione finanziaria il riscontro della corretta determinazione del beneficio fiscale.

La documentazione richiesta è articolata in due sezioni, che esprimono le fasi in cui, idealmente, si sviluppa il processo di valutazione, da parte dell’Amministrazione finanziaria, della sussistenza di requisiti e condizioni per la fruizione dell’agevolazione e per la relativa quantificazione.

La **Sezione “A”** è volta a delineare e descrivere il contesto operativo e funzionale dell’azienda, con particolare riguardo alla tipologia e alle modalità di svolgimento delle *“attività rilevanti”*. La **Sezione “B”** mira a validare, supportare e giustificare, sotto il profilo contabile e fiscale, quanto rilevato nella precedente sezione e, di conseguenza, permette di effettuare il riscontro del processo di quantificazione del beneficio.

Della disponibilità di tale documentazione occorre darne **comunicazione all’Agenzia delle Entrate** nella **dichiarazione relativa al periodo d’imposta per il quale si beneficia dell’incentivo** (deduzione fiscale maggiorata). Entro il termine di presentazione della dichiarazione (o di dichiarazione tardiva, o *“integrativa”*), **la documentazione va firmata dal legale rappresentante**, o da

un suo delegato, mediante **firma elettronica con marca temporale**, pena **l'inefficacia dell'esimente sanzionatoria**. La stessa documentazione **dev'essere consegnata all'Amministrazione finanziaria entro 20 giorni dalla relativa richiesta**.

Il corredo documentale va predisposto, su opzione del contribuente, **per ciascun periodo d'imposta** per il quale si fruisce del **"Nuovo Patent box"** e produce i suoi **effetti esclusivamente con riferimento a ciascuno di questi periodi**. Esso, inoltre, dev'essere conservato fino allo scadere del termine di decadenza per l'accertamento (art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Le **PMI possono modulare e adattare questo set informativo**, in chiave di **semplificazione**, alle **specifiche caratteristiche contabili e dimensionali dell'azienda**, purché vengano fornite **informazioni sostanzialmente equipollenti** a quelle prescritte dall'Amministrazione finanziaria.

La documentazione **non assume rilievo** per i controlli relativi al credito d'imposta per ricerca, sviluppo, innovazione, *design* e ideazione estetica.

❖ **Regime transitorio**

È possibile per un contribuente **permanere nel precedente regime a condizione che sia stata validamente esercitata la relativa opzione in periodi d'imposta antecedenti al 2021**, con possibilità anche di **concludere una procedura già avviata** per addivenire ad un accordo preventivo con l'Amministrazione finanziaria (art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973), oppure di **presentare una nuova istanza di accesso alla procedura di accordo con riferimento a un'opzione per il precedente regime già validamente esercitata entro il periodo d'imposta 2020**, fermo restando, tuttavia, che **l'efficacia di tali accordi non potrà comunque protrarsi oltre il periodo d'imposta 2024**.

Inoltre, i contribuenti che, nel regime del **"Vecchio Patent box"**, **abbiano già optato per la predisposizione della documentazione**, possono continuare a fruire di tale previgente agevolazione **senza essere più obbligati a segnalare annualmente la suddetta opzione**.

Per converso, ai contribuenti che, con riferimento al precedente regime, abbiano presentato un'istanza di accesso alla procedura di accordo preventivo o un'istanza di rinnovo di un accordo preventivo già sottoscritto, rispetto a determinati beni immateriali, è consentito **transitare nel regime del "Nuovo Patent box"** relativamente ai medesimi beni, **previa comunicazione di rinuncia alla procedura pendente**. Tale comunicazione va trasmessa tramite PEC o con raccomandata A/R all'Ufficio presso il quale tale procedura risulta pendente e deve contenere **l'espressa e irrevocabile volontà di rinunciare alla prosecuzione della stessa**; questa manifestazione di volontà dev'essere, altresì, indicata nella **dichiarazione dei redditi relativa al periodo di trasmissione della predetta comunicazione**.

Infine, la **dichiarazione dei redditi** rappresenta il veicolo tramite cui comunicare all'Amministrazione finanziaria l'opzione per il **"Nuovo Patent box"** (con tacita revoca di quella esercitata in precedenza) anche per i contribuenti che, in vigenza del precedente regime, effettuavano un **utilizzo "indiretto" dei beni immateriali** e **autoliquidavano l'agevolazione** (opzione per il

regime documentale), sia per scelta in caso di utilizzo con imprese associate, sia come regime naturale in caso di utilizzo con parti terze.

- **Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi**

Il beneficio viene fruito **in sede di dichiarazione dei redditi annuale** e si traduce in una **riduzione dell'imponibile fiscale aziendale**, attraverso una **deduzione maggiorata al 110%**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, delle **spese sostenute per lo svolgimento delle "attività rilevanti"** sopra richiamate, che hanno contribuito alla creazione del bene immateriale.

Questa **agevolazione fiscale è applicabile in via generale a tutte le imprese**, fatte salve le esclusioni espressamente indicate.

Né il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, né la Circolare n. 5/E del 24 febbraio 2023, dettano particolari vincoli alla cumulabilità con altri incentivi sui medesimi costi, **ad eccezione della fattispecie di possibile cumulo con il credito d'imposta per investimenti in R & S & I & D**. Al riguardo, si ritiene sia comunque doveroso **verificare sempre le regole di cumulabilità proprie delle agevolazioni concorrenti**.

Relativamente al **coordinamento con la disciplina del citato credito d'imposta**, il documento di prassi evidenzia l'obbligo, per il contribuente che intenda avvalersi di entrambe queste agevolazioni sui medesimi costi, di **decurtare la base di calcolo del credito d'imposta** di un importo corrispondente al **beneficio fiscale** derivante dall'applicazione del **"Nuovo Patent box"**, sia nella versione **"ordinaria"**, che nel **"regime premiale"**. Infatti, secondo l'Agenzia delle Entrate, anche il **"Nuovo Patent box"** rientra tra le **"sovvenzioni e altri contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili"**, incentivi che **vanno sottratti dalla base di commisurazione del credito d'imposta**.

Come corollario di questa affermazione, inoltre, l'Agenzia ritiene che, nel caso di applicazione del **"regime premiale"** del **"Nuovo Patent box"**, il contribuente sia chiamato a **restituire** (in tutto o in parte) l'eventuale **credito d'imposta per R & S & I & D indebitamente fruito** in esercizi precedenti, ancorché **senza sanzioni ed interessi**, in quanto **la relativa base di calcolo era stata determinata senza tener conto del citato obbligo di sterilizzazione**.

Rimane poi ferma la necessità di **verificare che dal cumulo degli incentivi non si ottenga un beneficio superiore al costo sostenuto** (si rinvia alle schede del capitolo 4).

IPOTESI: creazione di bene immateriale con ottenimento privativa industriale nel 2023**– costi sostenuti – per personale R&S e consulenze – pari a euro 10.000 nel 2023 ed euro 60.000 dal 2019 al 2022 –**

PATENT BOX	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi maggiorazioni fiscali (per società di capitali)	Periodo di fruizione
Regime ordinario	<i>Variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi</i>	110% della quota di competenza 2023 (€ 10.000) = euro 11.000	$(24\% + 3,9\%) \times 11.000 = 3.069$	Modello Redditi SC 2024
Regime premiale	<i>Variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi</i>	110% delle quote di competenza 2019-2022* (€ 60.000) = euro 66.000	$(24\% + 3,9\%) \times 66.000 = 18.414$	Modello Redditi SC 2024
Totale	<i>Variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi</i>	110% delle quote di competenza 2019-2023 (€ 70.000) = euro 77.000	$(24\% + 3,9\%) \times 77.000 = 21.483$	Modello Redditi SC 2024

* Tali quote non vanno considerate qualora abbiano già concorso alla determinazione del "Vecchio Patent box". Inoltre, laddove si intenda avvalersi di questi costi, ma gli stessi siano già stati considerati nella determinazione del credito d'imposta per R&S (nelle sue varie articolazioni), fruito in esercizi precedenti (dal 2020), occorre restituire (in tutto o in parte) quel credito, a suo tempo determinato senza tener conto dell'obbligo di sterilizzazione della base di calcolo dell'importo pari al beneficio fiscale derivante dal "Nuovo Patent box" (Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E/2023).