

Transizione 5.0

Dai requisiti ai divieti: la terza puntata della Guida del Sole

DS6901 DS6901
ai divieti: la terza puntata della Guida del Sole

— Insetto estraibile
alle pag. 13-16

Le Sintesi del Sole

Transizione 5.0

Le regole per le imprese

Dai requisiti ai divieti: l'atlante ragionato delle agevolazioni

Il compendio. La tavola comparativa dei bonus, con differenze e sovrapposizioni. I costi di compliance possono scoraggiare l'investimento

Pagina a cura di

Emanuele Reich
Franco Vernassa

Estre dalle diverse e attuali agevolazioni fiscali una sinossi, cioè il riassunto/compendio, sintetica e schematica, non è questione semplice per le imprese: tante variabili, diversi campi d'azione e sovrapposizioni creano imbarazzo decisionale. La trama si dipana in modo caotico, intervengono consulenti e certificatori specializzati in diversi rami, i manager (tecnici, gestionali, amministrativi, finanziari) si rimpallano responsabilità e conoscenze: in sintesi, pare mancare una regia e un coordinamento professionale che conosca gli investimenti dell'impresa, imposti il lavoro, batta il tempo e porti a casa un buon risultato senza successivi strascichi sanzionatori.

Stando così le cose si sta creando una nuova figura di professionista, strategica e di livello, che potremmo chiamare "manager delle agevolazioni".

La sinossi riguarda le seguenti agevolazioni "fiscali": ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design, transizione 5.0, Industria 4.0,

patent box (si veda la tabella in pagina). In relazione all'agevolazione Zes si rinvia alla pagina dedicata in questa guida. Anche alla luce della legge delega sulla riforma degli incentivi alle imprese (legge 160/2023), di cui si attendono i decreti legislativi entro il 30 novembre 2025, sarebbe opportuno rendere omogenei i testi delle diverse norme al fine di permettere alle imprese una scelta consapevole e oggettiva. Di seguito il commento ad alcuni aspetti.

I soggetti interessati

Tutte le imprese sono coinvolte nelle agevolazioni, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore di attività e dal regime fiscale/contabile adottato.

Gran parte delle misure agevolative non sono a regime in quanto termineranno entro la fine del 2025, tranne la ricerca e sviluppo (fruibile fino al 2031) e il patent box che è invece a regime e che, anche solo per tale motivo, dovrebbe riprendere slancio e interesse.

I prerequisiti di ingresso

Dal punto di vista dei prerequisiti di ingresso, le imprese devono rispettare le normative sulla sicurezza nei

luoghi di lavoro applicabili a ciascun settore e il corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Si suggerisce di predisporre adeguata documentazione a supporto (Durc, F24, documentazione sulla sicurezza, eccetera) in relazione sia al momento della maturazione iniziale dell'agevolazione sia a quello di utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta (circolare 9/E/2021, paragrafo 5.1.2).

Le cause di esclusione

Per quanto concerne le cause di esclusione, queste sembrano presentare alcune differenze: ad esempio, tutte le cinque norme confermano che sono escluse le imprese in stato di liquida-



zione, fallimento e simili; viceversa solo in taluni casi sono escluse specificatamente quelle con sanzioni interdittive in base all'articolo 9 del Dlgs 231/2001, ovvero quelle in difficoltà in base alle norme europee (come definite dall'articolo 2, n. 18 del regolamento Ue 651/2014 del 17 giugno 2014).

Documentazione da conservare

Tutte le agevolazioni richiedono, anche indirettamente (ad esempio, i crediti ricerca e sviluppo, innovazione e design - articolo 1, commi 205-206 della legge 160/2019), la predisposizione e la conservazione di un'idonea documentazione per la dimostrazione «dell'effettivo sostenimento e della corretta determinazione dei costi agevolabili», non specificandone nel dettaglio la struttura e la composizione. Sarebbe utile che il ministero delle Imprese e del Made in Italy pubblicasse uno standard operativo, come già avvenuto per il modello di certificazione dei crediti ricerca e sviluppo, innovazione e design (articolo 23 del Dl 73/2022 decreto direttoriale del 5 giugno 2024) o come per il patent box (si vedano le sezioni A e B del provvedimento 48243/2022 del 15 febbraio 2022), con le opportune semplificazioni per le Pmi.

In termini generali, è da ritenere che la mancanza di documentazione possa essere causa di revoca del beneficio, ancorché ciò non sia specificato come nel caso dell'articolo 1, comma 1062 della legge 178/2020.

In quasi tutte le agevolazioni (tranne Industria 4.0 e patent box), l'idonea documentazione deve essere esaminata dal revisore legale dei conti per il rilascio della certificazione valida ai fini del riconoscimento del credito (si vedano, ad esempio, l'articolo 7, comma 14, del Dm 17 maggio 2024, attuativo della Zes e l'articolo 38, comma 15, del Dl 19/2024 - Transizione 5.0).

Da ultimo, il collegio sindacale, ove esistente, dovrà reperire ed archiviare il fascicolo contenente l'idonea documentazione.

I costi di compliance

Qual è il costo della compliance di una

o più delle agevolazioni in esame? È una delle domande ricorrenti da parte delle imprese, che serve a capirne la convenienza. I costi sono molteplici e per le Pmi possono rivelarsi anche "scoraggianti":

- alcuni obbligatori, come quelli per la certificazione sull'effettivo sostenimento dei costi e la corrispondenza ai documenti contabili da parte di un revisore contabile o per la perizia dei beni interconnessi di importo superiore a 300mila euro;
- altri "facoltativi", ma utili (perizie tecniche eccetera) o addirittura indispensabili se si vuole salvaguardare l'impresa e il suo management: si veda, ad esempio, la certificazione volontaria per i crediti ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design (articolo 23 del Dl 73/2022 e linee guida del ministero delle Imprese e del Made in Italy) che esplica effetti vincolanti nei confronti dell'amministrazione finanziaria sulla bontà dei progetti.

A questi costi esterni bisogna aggiungere il costo del lavoro del personale interno dedicato all'agevolazione e/o del consulente di supporto.

Cumulabilità e divieto di doppio finanziamento

Sulla cumulabilità dei crediti d'imposta con altre agevolazioni che abbiano eventualmente a oggetto i medesimi costi, si ricorda, in termini generali, che per gli aiuti di Stato, è la normativa comunitaria che limita le possibilità di cumulo con altri aiuti di Stato. La stessa non interviene, invece, sulle disposizioni di cumulo tra un aiuto di Stato e una misura di carattere generale, che può arrivare fino al 100% del costo del bene. È sempre possibile, tuttavia, che le norme agevolative nazionali contemplino espressi divieti, che sono da verificare di volta in volta.

Secondo la circolare 33 del 31 dicembre 2021 della Ragioneria dello Stato, il concetto di cumulo si riferisce alla possibilità di stabilire una sinergia tra diverse forme di sostegno pubblico di un intervento, che vengono in tal modo cumulate a copertura di diverse quote

parti di un progetto/investimento. Tale fattispecie è prevista e consentita nell'ambito dei Pnrr dall'articolo 9 del regolamento Ue 2021/241, secondo cui il sostegno fornito nell'ambito del dispositivo per la ripresa e la resilienza (Rrf) «si aggiunge al sostegno fornito nell'ambito di altri programmi e strumenti dell'Unione».

È pertanto prevista la possibilità di cumulare all'interno di un unico progetto fonti finanziarie differenti «[...] a condizione che tale sostegno non copra lo stesso costo» (divieto di doppio finanziamento).

A titolo di esempio, se una misura del Pnrr finanzia il 40% del valore di un bene/progetto, la quota rimanente del 60% può essere finanziata attraverso altre fonti, purché si rispettino le disposizioni di cumulo di volta in volta applicabili e, complessivamente, non si superi il 100% del relativo costo. In quest'ultimo caso, parte dei costi sarebbero infatti finanziati due volte e tale fattispecie sarebbe riconducibile all'interno del cosiddetto doppio finanziamento, di cui è fatto sempre divieto.

Driver di scelta dell'agevolazione

Di fronte alle diverse tipologie di agevolazione e al fine di trovare la migliore combinazione, le imprese dovrebbero svolgere le seguenti considerazioni:

- 1 pianificare per tempo l'investimento/progetto/sotto-progetti da realizzare: beni materiali e/o immateriali e/o costi da sostenere;
- 2 individuare la percentuale del credito d'imposta in relazione alla tipologia e all'importo dell'investimento/costo;
- 3 determinare a grandi linee il costo di compliance: costi diretti per periti, certificatori, revisori e costi indiretti di gestione interna
- 4 conteggiare la redditività dell'investimento, anche in termini di sostenibilità finanziaria, tenendo conto dei costi diretti ed indiretti
- 5 azzerare o limitare al massimo i rischi per il management, ad esempio, ricorrendo al certificatore per i crediti d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design.

Il confronto

DS6901		DS6901		
La bussola per la scelta tra le agevolazioni				
RICERCA E SVILUPPO, INNOVAZIONE, DESIGN	INDUSTRIA 4.0	TRANSIZIONE 5.0	PATENT BOX	ZES
Soggetti interessati: tutte le imprese residenti e stabili organizzazioni (*)				
Si	Si	Si	Si, con esclusione dei forfettari	Si, con esclusione di alcuni settori
Prerequisiti: rispetto normativa sicurezza lavoro e pagamento contributi previdenziali e assistenziali				
Si	Si	Si	No	No
Cause di esclusione: imprese in stato di liquidazione o di scioglimento, in fallimento e altre procedure concorsuali				
Si	Si	Si	Si	Si
Cause di esclusione: imprese in difficoltà per norme Ue (articolo 2, punto 18, del regolamento Ue n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014)				
No	No	No	No	Si
Cause di esclusione: imprese destinatarie di sanzioni interdittive (articolo 9 del Dlgs 231/2001)				
Si	Si	Si	No	No
Tipologia di costi e investimenti agevolabili				
7 diverse categorie di costi, con maggiorazioni o limitazioni della base di calcolo	<ul style="list-style-type: none"> ● Beni materiali (allegato A) e ● Beni immateriali (allegato B) 	<ul style="list-style-type: none"> ● Beni materiali (allegato A) e ● Beni immateriali (allegato B) e ● Ulteriori software e Impianti fotovoltaici 	Beni immateriali (software protetto da copyright, brevetti, disegni, modelli)	Progetto di investimento con macchinari, impianti, attrezzature, terreni, immobili
Misura del credito d'imposta				
Percentuali da 5% a 10% sui costi ammissibili, con massimali	Percentuali da 5% a 20% sui beni ammissibili, con tre scaglioni per i beni materiali	Percentuali da 5% a 45% sui beni ammissibili, con tre scaglioni	Maggiorazione del 110% dei costi sostenuti (non è credito d'imposta)	Percentuali da 15% a 60% differenziate su investimento, Regione, dimensione impresa
Scadenza dell'agevolazione				
<ul style="list-style-type: none"> ● Per ricerca e sviluppo fino al 2031. ● Per innovazione e design fino al 2025 	Fino al 31 dicembre 2025 (coda al 30/6/2026)	Fino al 31 dicembre 2025	Senza limite temporale. Opzione quinquennale, rinnovabile	Dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024
Rilevanza e competenza dei costi sostenuti, anche in locazione finanziaria				
Articolo 109 del Tuir	Articolo 109 del Tuir	Articolo 109 del Tuir	Articolo 109 del Tuir	Articolo 109 del Tuir
Certificazione dell'effettivo sostenimento dei costi e corrispondenza ai documenti contabili				
Rilasciata da un revisore legale dei conti	No	Rilasciata da un revisore legale dei conti	Non applicabile	Rilasciata da un revisore legale dei conti
Idonea documentazione da conservare				
Si	Si	Si	Si	Si
Relazioni/perizie				
Relazione tecnica asseverata	Perizia rilasciata da esperto (superiore a 300mila euro) oppure legale rappresentante fino a 300mila euro	Perizia rilasciata da esperto (superiore a 300mila euro) oppure legale rappresentante (fino a 300mila euro) e certificazioni tecniche	Documento specifico suddiviso in due sezioni, con semplificazioni per Pmi	Non applicabile
Fattura/Ddt con indicazione della norma				
No	Si	Si	No	No
Relazione iscritto Albo dei certificatori presso Mimit				
Si	No	No	No	No
Controlli successivi				
Si	Si	Si	Si	Si
Utilizzo del credito d'imposta solo in compensazione				
Si	Si	Si	Non applicabile	Si
Quote di utilizzo del credito d'imposta				
Tre quote annuali di pari importo	Tre quote annuali di pari importo	Entro 31/12/25 o, se non utilizzato, 5 rate annuali di pari importo	Non applicabile	Una o più quote
Decorrenza dell'utilizzo del credito d'imposta				
Dal periodo d'imposta successivo alla maturazione, previa certificazione e comunicazione	Dall'anno di avvenuta interconnessione, previa comunicazione	Entro 31/12/25, previa comunicazione	Non applicabile	Non prima della data di realizzo dell'investimento, previa autorizzazione delle Entrate
Limiti all'utilizzo del credito d'imposta				
Nessun limite	Nessun limite	Nessun limite	Non applicabile	Nessun limite
Cedibilità del credito d'imposta				
Non possibile, nemmeno nel consolidato Ires	Possibile solo nel consolidato Ires in presenza di Ires	Non possibile, nemmeno nel consolidato Ires	Non applicabile	Possibile solo nel consolidato Ires in presenza di Ires
Trattamento Ires e Irap del credito d'imposta				
Non concorre alla formazione del reddito Ires e Irap	Non concorre alla formazione del reddito Ires e Irap	Non concorre alla formazione del reddito Ires e Irap	Non applicabile	Concorre alla formazione del reddito Ires e Irap
Possibilità di recapture del credito d'imposta				
Si	Si	Si	Non applicabile	Si
Cumulabilità con altre agevolazioni				
Si, con limite del costo sostenuto conteggiando la fiscalità	Si, con limite del costo sostenuto conteggiando la fiscalità	Si, con limite del costo sostenuto conteggiando la fiscalità e con esclusione di Industria 4.0 e Zes	Si, con costi di ricerca e sviluppo	Si, senza superare l'intensità o l'aiuto più elevato
Divieto di doppio finanziamento				
Si	Si	Si	Si	Si

Note: (*) indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore di attività e dal regime fiscale/contabile adottato