

Risposta n. 68/2022

OGGETTO: Articolo 1, commi 98-108, della legge n. 208 del 2015 (bonus sud).
Qualificazione di "sede operativa" quale "sede produttiva" ai fini
dell'accesso al credito d'imposta

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA SRL opera nel settore delle telecomunicazioni ed in particolare svolge l'attività di progettazione, realizzazione, esercizio e manutenzione di infrastrutture di telecomunicazioni costituite da antenne/stazioni BTS - con tecnologia FWA - al fine di offrire ad altri operatori di telecomunicazioni servizi di connessione radio, tramite le predette antenne BTS, affinché tali servizi possano essere integrati dagli altri operatori di telecomunicazione nei servizi (con tecnologia FWA, LTE7 e 5G) dagli stessi resi ai loro clienti finali.

ALFA ha acquistato da BETA in data ... il ramo di azienda attivo nella gestione e manutenzione della rete wireless che era quindi dotato della necessaria organizzazione e di personale (ivi inclusa la sede di ..., situata in una regione ammissibile). ALFA ha avviato, negli anni successivi, un'attività di adeguamento tecnologico, ampliamento ed avvio di nuovi investimenti, in funzione di vari *upgrade* tecnologici (LTE, 5G, FWA) in ambito nazionale e nelle regioni del mezzogiorno.

Come precisato nell'interpello, al fine di sviluppare la propria operatività nelle regioni meridionali, la società istante ha conservato la "sede operativa" (tecnica) di ..., (nel seguito la "Sede Operativa Sud"), che attualmente ha in forza 9 dipendenti.

La Società, che redige il proprio bilancio di esercizio secondo i principi contabili internazionali, intende beneficiare del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, di cui all'articolo 1, commi 98-108, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 e successive modificazioni, in relazione all'acquisto di nuovi macchinari, impianti e attrezzature destinati alla realizzazione delle infrastrutture di rete costituite da antenne/stazioni BTS, nelle seguenti regioni: Campania, Calabria, Sicilia, Puglia, Basilicata, Abruzzo, Molise e Sardegna (nel seguito gli "Investimenti") e destinate ad essere integrate nella rete fissa e mobile di altri operatori TLC.

In particolare, avuto riguardo anche delle specifiche disposizioni in tema di aiuti di Stato per la banda larga, il Credito d'Imposta sarebbe commisurato agli Investimenti rivolti allo sviluppo e ampliamento delle infrastrutture delle aree del mezzogiorno cosiddette a fallimento di mercato (Aree Bianche e Aree Grigie) realizzati anche mediante l'acquisto di beni agevolabili ai sensi delle disposizioni in tema di Credito d'Imposta, destinati ad essere fisicamente localizzati anche in aree nere (non a fallimento di mercato) purché funzionali all'erogazione dei servizi di connettività anche di utenti localizzati nei Comuni a fallimento di mercato.

Ciò premesso, al fine di fruire correttamente della disciplina agevolativa riguardante il credito d'imposta in esame, in riferimento agli Investimenti sopra descritti, la società istante pone i seguenti quesiti.

Quesito n. 1 - ammissibilità degli Investimenti

Si richiede conferma che i predetti Investimenti possano beneficiare del credito d'imposta, in quanto *"idonei a contribuire alla crescita della Sede Operativa Sud, ubicata in una regione agevolata"*, ancorché siano fisicamente collocati ed utilizzati al di fuori della predetta sede operativa, trattandosi di componenti infrastrutturali (antenne/stazioni BTS) di reti di telecomunicazione operate da soggetti terzi e

dislocate (per la parte che qui rileva) nelle regioni agevolate. Esiste, infatti, un evidente e significativo legame funzionale tra gli Investimenti e la Sede Operativa Sud medesima, in quanto i Progetti di Investimento di detta Sede Operativa hanno come obiettivo lo sviluppo e ampliamento della rete infrastrutturale FWA delle regioni meridionali.

Come meglio chiarito con la documentazione integrativa, il dubbio interpretativo rappresentato nell'interpello, deriva dall'interpretazione del concetto di "legame funzionale" tra l'investimento e la sede operativa aziendale alla quale detto investimento è riconducibile, alla luce dei chiarimenti di prassi contenuti, tra l'altro, nella risoluzione n. 118 del 2016.

Quesito n. 2 - identificazione dei Progetti d'Investimento

L'Istante chiede conferma che gli Investimenti possano essere ricondotti ad un unico Progetto di Investimento riferibile alla Sede Operativa Sud, ancorché gran parte di detti Investimenti siano destinati ad essere fisicamente localizzati nelle differenti regioni meridionali in quanto destinati alla realizzazione delle infrastrutture sopra descritte (antenne/stazioni BTS), necessariamente distribuite sul territorio.

Quesito n. 3 - identificazione delle spese ammissibili

Si richiede conferma delle tipologie di costi eligibili per l'ottenimento del Credito d'Imposta. In particolare, l'Istante ritiene che possano rientrare nella base di calcolo dell'agevolazione gli oneri sostenuti per:

- la progettazione tecnica nell'ipotesi in cui tali costi siano capitalizzabili ad incremento dei beni agevolabili classificati nelle voci B.II.2 e B.II.3 dello stato patrimoniale;

- le opere civili e impiantistiche strettamente connesse ai progetti e qualificabili come incrementali rispetto ai beni agevolati;

- l'acquisto di apparati e/o componenti destinati alla realizzazione delle antenne /Stazioni BTS e localizzati nelle regioni meridionali.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante propone le seguenti soluzioni interpretative.

Quesito n. 1 - ammissibilità degli Investimenti

L'Istante ritiene che gli Investimenti siano agevolabili in quanto "destinati ad accrescere l'operatività della "Sede Operativa Sud" localizzata in una regione agevolata. L'operatività di ALFA, infatti prevede l'ampliamento delle proprie reti infrastrutturali nelle regioni agevolate, attraverso l'installazione di antenne/stazioni BTS - con tecnologia Fixed Wireless Access "FWA" - funzionali ad offrire ad altri operatori di telecomunicazioni servizi per la realizzazione, esercizio, e manutenzione di elementi di rete di accesso radio, *backhuling* in ponte radio e Core, destinati a essere integrati nella rete fissa e mobile di detti altri operatori.

Al riguardo, nell'interpello viene sottolineato che ALFA ha una propria "Sede Operativa" a ..., cioè in una regione agevolata, in cui impiega ... dipendenti a tempo indeterminato che svolgono funzioni prettamente tecniche e di sviluppo (progettazione, realizzazione e gestione impianti radio FWA), tipiche dell'attività aziendale e direttamente funzionali al conseguimento dell'oggetto sociale.

Inoltre, viene precisato che le infrastrutture di rete di ALFA (antenne/stazioni BTS) non sono utilizzate direttamente dall'Istante con lo scopo di connettere i clienti/utenti finali del servizio TLC, ma vengono messe a disposizione di altri operatori di telecomunicazioni che ne usufruiscono integrandole nelle loro rispettive reti di telecomunicazione a beneficio dei loro utenti finali.

Infine, il *Core Network*, così come altre infrastrutture di telecomunicazioni terminali (incluse le CPE presso i Clienti finali), non rientrano tra gli Investimenti dell'istante, essendo investimenti/strutture detenute e gestite dagli operatori di telecomunicazione committenti, che autonomamente realizzano ed esercitano i servizi di telecomunicazione (LTE, 5G, FWA) a favore dei loro clienti finali.

In considerazione di quanto precede, la società ritiene che nella fattispecie

prospettata occorra fare riferimento:

- alla funzione di coordinamento esercitata dalla Sede Operativa Sud, che concorre alla progettazione, realizzazione, sviluppo, esercizio e manutenzione delle infrastrutture di ALFA;

- alla localizzazione nelle regioni agevolate degli Investimenti (antenne BTS) identificabili come diramazioni produttive della Sede Operativa Sud.

Quesito n. 2 - identificazione dei Progetti d'Investimento

L'Istante ritiene che gli Investimenti per la realizzazione delle infrastrutture (antenne/stazioni BTS) nelle regioni agevolate possano essere ricondotti ad un unico Progetto di Investimento riferibile alla "Sede Operativa Sud".

A tale proposito, di rilievo risulta essere la definizione contenuta nell'art. 2, punto 49 lett. A) del Reg. (UE) n. 651/2014, secondo cui costituisce "investimento iniziale" agevolabile "...un investimento in attivi materiali e immateriali relativo alla creazione di un nuovo stabilimento, all'ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente, alla diversificazione della produzione di uno stabilimento per ottenere prodotti mai fabbricati precedentemente o a un cambiamento fondamentale del processo produttivo complessivo di uno stabilimento esistente".

Considerato che i Progetti di Investimento devono essere ricondotti alle "strutture produttive" che direttamente traggono beneficio dagli investimenti, nel caso di specie, l'istante ritiene si tratti della "Sede Operativa Sud" che svolge la propria attività di sviluppo, progettazione, realizzazione ed esercizio delle antenne/stazioni BTS destinate ad essere installate, *inter alia*, nelle aree agevolate.

Quesito n. 3 - identificazione delle spese ammissibili

Con riferimento alle tipologie di Investimenti previste per ogni singolo Progetto di Investimento - quali: a. spese di progettazione tecnica; b. opere civili e impiantistiche strettamente connesse al progetto e relative attività di realizzazione e/o adeguamento siti; c. apparati e/o componenti destinati alla realizzazione delle antenne/Stazioni BTS - la società fa presente che la disciplina relativa al credito

d'imposta in esame prevede l'ammissibilità di tutte quelle voci di spesa che, sulla base dei principi contabili, vengono capitalizzate tra le poste dell'attivo patrimoniale sotto le Voci B.II.2 e B.II.3.

Quanto alla voce B.II.2 "impianti e macchinari", può comprendere:

gli impianti generici: sono tali quelli non legati alla specifica attività aziendale;
gli impianti specifici: sono tali gli impianti legati alle tipiche attività produttive e/o utilizzati per la realizzazione dei servizi che rientrano nell'oggetto sociale;

altri impianti;

il macchinario automatico e macchinario non automatico: si tratta di apparati in grado di svolgere da sé (con modalità automatiche) ovvero con ausilio di persone (con modalità semiautomatiche) determinate operazioni.

La voce B.II.3 "attrezzature industriali e commerciali" può comprendere:

le attrezzature, costituite da strumenti necessari per il funzionamento e lo svolgimento di particolare attività o di beni più complessi;

attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa che si distingue anche per un più rapido ciclo d'usura: comprende convenzionalmente gli utensili.

Ciò premesso, secondo le soluzioni interpretative prospettate dall'Istante con riferimento alle sopra elencate tipologie di Investimento, le "Spese di progettazione tecnica" non concorrano alla formazione del Credito d'Imposta a meno che tali oneri non siano capitalizzati in forza della loro accessorietà ad incremento di poste incluse nelle predette voci B.II.2 e B.II.3 e ciò conformemente a quanto previsto dai relativi principi contabili.

Per quanto riguarda le "Opere civili e impiantistiche strettamente connesse al progetto e relative attività di realizzazione e/o adeguamento dei siti produttivi", l'istante ritiene che tali tipologie di spese possano rientrare tra quelle agevolabili, limitatamente agli oneri propedeutici all'installazione degli impianti, macchinari ed attrezzature agevolabili e che, sulla base dei principi contabili, possano essere

legittimamente portate ad incremento del valore del bene principale.

Per quanto riguarda, infine, gli "Apparati e/o componenti destinati alla realizzazione delle antenne/Stazioni BTS, la società ritiene che tali tipologie di beni rientrino tra le spese ammissibili al Credito d'Imposta in quanto costituiscono le componenti fondamentali per la realizzazione delle infrastrutture di rete con tecnologia FWA che la Società si propone di realizzare nelle regioni meridionali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 98 a 108, della legge del 28 dicembre 2015, n. 208 (come, da ultimo, modificato dall'articolo 1, comma 171, lett. *a*), della legge 30 dicembre 2020, n. 178) ha istituito un credito di imposta a favore delle imprese che, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2022, effettuano l'acquisizione di beni strumentali nuovi, facenti parte di un "*progetto di investimento iniziale*" e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Il credito di imposta è riconosciuto nel rispetto dei parametri dettati dalla "Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020" - approvata con la decisione C(2014) 6424 final del 16 settembre 2014 della Commissione europea, modificata dalla decisione C(2016)5938 final del 23 settembre 2016 - nonché nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014.

La misura dell'agevolazione è differenziata in relazione alla dimensione aziendale e all'ubicazione territoriale delle strutture produttive in cui risultano realizzati gli investimenti agevolati.

In merito alla richiamata disciplina agevolativa, sono stati forniti chiarimenti con le circolari n. 34/E del 3 agosto 2016 e n. 12/E del 13 aprile 2017.

Ciò premesso, con particolare riguardo all'ambito oggettivo di applicazione della

normativa - oggetto dei quesiti proposti - per espressa previsione normativa (articolo 1, comma 99), gli investimenti agevolabili devono:

- far parte di un *"progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014"*;
- essere relativi all'acquisto di *"macchinari, impianti e attrezzature varie"*;
- essere *"destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio"* delle aree puntualmente individuate dalla norma.

In sostanza, come chiarito dalla citata Circolare n. 34 del 2016, al fine di identificare i progetti di investimento ammissibili all'agevolazione, occorre fare riferimento alla definizione contenuta nel citato articolo 2, punto 49, lett. A) del Reg. (UE) n. 651/2014, secondo cui costituisce "investimento iniziale" agevolabile un investimento in attivi materiali e immateriali relativo alla creazione di un nuovo stabilimento, all'ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente, alla diversificazione della produzione di uno stabilimento per ottenere prodotti mai fabbricati precedentemente o a un cambiamento fondamentale del processo produttivo complessivo di uno stabilimento esistente ovvero, per le grandi imprese localizzate nelle aree di cui all'art. 107, par. 3, lett. c), del TFUE, quelli a favore di una nuova attività economica.

Ciò premesso, con riferimento al primo quesito, riguardante l'ammissibilità al credito d'imposta in esame degli investimenti - come chiarito meglio anche nella documentazione integrativa - nel caso prospettato, gli investimenti oggetto di potenziale agevolazione consistono nell'acquisto di nuovi macchinari, impianti e attrezzature destinati alla realizzazione delle infrastrutture di rete (radio) rappresentate da antenne/stazioni BTS nelle seguenti regioni: Campania, Calabria, Sicilia, Puglia, Basilicata, Abruzzo, Molise e Sardegna (tutte potenzialmente elegibili al Credito d'Imposta in argomento). Le predette antenne/stazioni BTS - utilizzate dalla società "per offrire ad altri operatori di telecomunicazioni i propri servizi di connessione radio

- sono riconducibili, da un punto di vista funzionale, alla "Sede Operativa Sud" di ... (anch'essa dunque rientrante all'interno del perimetro delle Regioni agevolabili) in quanto è tale sede che ha il compito di progettare, realizzare e mantenere gli apparati ubicati all'interno delle BTS oggetto di Investimento. In sostanza, secondo la società istante, gli Investimenti sono agevolabili in quanto "idonei a contribuire alla crescita della Sede Operativa Sud" ubicata in una regione agevolata.

In base alla descrizione nell'interpello, risulta evidente come le argomentazioni elaborate dall'istante al fine di sostenere l'ammissibilità degli investimenti all'agevolazione, abbiano avuto come fulcro centrale la riconducibilità delle infrastrutture di rete rappresentate da antenne/stazioni BTS, da un punto di vista funzionale, alla "Sede operativa Sud", senza, tuttavia, fornire alcun supporto a sostegno della configurabilità della "sede operativa" stessa come "struttura produttiva", ai sensi del citato articolo 1, comma 99.

Nella fattispecie in esame, pertanto, si ritiene dirimente verificare preliminarmente, se la suddetta "Sede Operativa Sud" di ALFA - in base alle caratteristiche descritte nell'interpello - corrisponda o meno alla nozione di "struttura produttiva", cui rinvia espressamente la disposizione (articolo 1, comma 98).

Al riguardo, si fa presente che in base alla Circolare n. 34 del 2016, per "*struttura produttiva*" deve intendersi ogni singola unità locale o stabilimento, ubicati nei territori richiamati dal comma 98, in cui il beneficiario esercita l'attività d'impresa. Può trattarsi, in particolare, di:

a) un autonomo ramo di azienda;

b) una autonoma diramazione territoriale dell'azienda, ovvero di una mera linea di produzione o un reparto, pur dotato di autonomia organizzativa, purché costituisca di per sé un centro autonomo di imputazione di costi e non rappresenti parte integrante del processo produttivo dell'unità locale situata nello stesso territorio comunale ovvero nel medesimo perimetro aziendale.

Per individuare la "struttura produttiva", pertanto, occorre valutare se le "unità

locali", oppure le "diramazioni territoriali", le "linee di produzione" o i "reparti" che insistono sul territorio dello stesso comune agevolato siano o meno "parte integrante" del medesimo processo produttivo e se costituiscano o meno un "centro autonomo di imputazione di costi".

Con riferimento a tale ultimo aspetto, la società si è limitata ad affermare - senza, peraltro, evidenziarne le motivazioni -- che è da "individuare nella sede operativa di ... l' *"autonoma diramazione territoriale dell'azienda, come definita dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 2016, alla quale ricondurre gli Investimenti che ... intende realizzare nelle regioni meridionali"*.

In realtà, dalla rappresentazione fornita nell'interpello, la suddetta sede operativa di ... risulta svolgere una mera "funzione di coordinamento", nel "concorrere" alla progettazione, realizzazione, esercizio e manutenzione di infrastrutture di ALFA (cfr. interpello pag. 13).

Pertanto, alla luce dei chiarimenti sopra riportati e sulla base delle precedenti considerazioni, si ritiene che la "sede Operativa Sud", pur se localizzata in una delle regioni ammissibili al credito d'imposta, non sia, in sostanza qualificabile come "struttura produttiva" autonoma, nell'accezione sopra descritta ed elaborata ai fini dell'ammissibilità al beneficio, in quanto risulta svolgere esclusivamente "funzioni di coordinamento" nell'attività di *"progettazione, realizzazione, sviluppo, esercizio e manutenzione di infrastrutture di telecomunicazioni costituite da antenne/stazioni BTS ...al fine di offrire ad altri operatori di telecomunicazioni servizi di connessione radio"*, svolta, su scala nazionale, dalla società ALFA (cfr. interpello pag. 3)

Come chiarito nel sopra citato documento di prassi, infatti, per "struttura produttiva" deve intendersi ogni singola "unità locale" o "autonomo ramo d'azienda" dotato di autonomia decisionale come centro di costo e di profitto, oppure una *"autonoma diramazione territoriale" dell'azienda, ovvero una mera linea di produzione*, che sia dotata di *"autonomia organizzativa"* e costituisca di per sé un *"centro autonomo di imputazione di costi"* e *"non rappresenti parte integrante del*

processo produttivo dell'unità locale situata nello stesso territorio comunale". In sostanza, per individuare la "struttura produttiva", è importante valutare se le eventuali diramazioni territoriali siano o meno "parte integrante" del medesimo "processo produttivo".

In conclusione, considerato che in riferimento alla suddetta "Sede Operativa Sud" di ..., la società non ha fornito sufficienti argomentazioni, né informazioni in merito alle caratteristiche strutturali e funzionali della Sede operativa, tali che consentissero di qualificarla, ai fini dell'accesso all'agevolazione, come "struttura produttiva" autonoma, secondo la nozione sopra illustrata, sembra plausibile che la stessa "Sede Operativa Sud" non svolga all'interno della compagine aziendale funzioni autonome, quanto piuttosto svolga funzioni di coordinamento che fanno parte integrante del medesimo "processo produttivo" - finalizzato alla fornitura dei servizi di telecomunicazione - svolto su scala nazionale dalla società ALFA, con sede in ..., al di fuori delle aree ammissibili.

Pertanto, non si ritiene di poter condividere la soluzione proposta dalla società istante poiché, nel caso di specie, manca una delle condizioni necessarie richieste dalla norma per ritenere l'investimento "ammissibile" all'agevolazione, vale a dire la sussistenza di "Strutture produttive" impiantate o da impiantare nei territori delle regioni "assistite".

Infine, con riferimento ai restanti quesiti, riguardanti l'identificazione dei "Progetti di investimento" e delle spese ammissibili, si ritiene che gli stessi siano assorbiti dalla risposta al primo quesito.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)