

Risposta n. 829/2021

OGGETTO: Articolo 1, commi 1051-1063, della legge n. 178 del 2020. Credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi: utilizzo del bene presso cantieri esteri.

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

QUESITO

ALFA S.R.L. (di seguito, "la società" o "l'istante") rappresenta quanto segue.

La società ha ad oggetto, tra l'altro, l'attività di ...

L'istante intende acquistare, per un corrispettivo di circa euro ..., un macchinario nuovo (di seguito, anche, il "macchinario"), strumentale all'esercizio d'impresa, per il quale il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, recante la tabella dei coefficienti di ammortamento ai fini fiscali, stabilisce un'aliquota superiore al 6,5 per cento, rientrante nella voce punto 11 dell'elenco dei beni strumentali indicati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016.

Il macchinario soddisfa i requisiti richiesti dall'art. 1, comma 1056, della legge n. 178 del 2020.

Nello specifico, trattasi di macchina ... (di seguito, anche, le "lavorazioni"); è un macchinario altamente innovativo, sia sul piano tecnologico che su quello ambientale, di cui al momento esistono in Europa solo alcuni esemplari.

Ai fini della specifica descrizione delle caratteristiche del macchinario, anche per quanto concerne lo scambio di informazioni e dati con il mondo esterno sia in ingresso che in uscita, si rinvia a quanto precisato in istanza.

L'acquisto del macchinario verrà perfezionato nel 2021, così come la sua interconnessione al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, il suo utilizzo avverrà a partire dalla data della sua interconnessione al sistema aziendale e, considerata la sua funzione, lo stesso verrà utilizzato prevalentemente sulla

La società intende utilizzare il macchinario in Italia, ma vorrebbe cogliere opportunità (già emerse da informazioni raccolte presso il fornitore del macchinario), di utilizzo temporaneo all'estero, non potendo ad oggi escludere che, a seconda dell'andamento delle richieste pervenute e di valutazioni economiche, l'utilizzo all'estero possa assumere misura prevalente, sia in termini di tempo che economici.

Considerato che la decisione di procedere con l'acquisto è correlata alla possibilità per la società di fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 1051-1063, della legge n. 178 del 2020 (di seguito, anche, il "credito d'imposta"), la società è interessata a conoscere se l'utilizzo del macchinario all'estero possa comportare qualche limitazione nella fruizione del credito d'imposta.

Nello specifico, l'utilizzo all'estero potrà avvenire secondo le seguenti modalità:

i) trasferimento del macchinario all'estero, con svolgimento da parte della società delle lavorazioni, con personale dalla stessa fornito, presso cantieri di clienti (italiani e esteri) che commissionano le lavorazioni da effettuarsi sulla ... estera;

ii) noleggio del macchinario, con o senza operatore fornito dalla società, a clienti (italiani e esteri), che intendono utilizzarlo per eseguire direttamente le lavorazioni sulla rete ... estera.

In sede di integrazione documentale, l'istante ha altresì fornito le seguenti specificazioni.

Finora non si è mai verificata per l'istante l'opportunità di utilizzare i propri beni

strumentali all'estero; la clientela, composta da soggetti sia pubblici che privati, può essere rappresentata direttamente da stazioni appaltanti, oppure da appaltatori, oppure da clienti privati.

Trattandosi di lavorazioni che vengono effettuate su ... (generalmente possedute da enti pubblici e/o da soggetti privati di grandi dimensioni), è altamente probabile che l'acquisizione degli stessi avvenga attraverso la partecipazione a bandi di gara per l'aggiudicazione di appalti e/o attraverso subappalti, situazioni nelle quali il contenuto contrattuale può variare anche di molto a seconda della legislazione vigente nel paese del committente.

In ogni caso, per analogia con quanto avviene sul territorio nazionale, l'istante fa presente che:

- i contratti che verrebbero stipulati per impieghi all'estero sarebbero tra parti indipendenti tra loro;
- il cliente potrà essere sia italiano con cantiere sito all'estero, oppure sia il cliente sia il cantiere potranno avere sede al di fuori del territorio nazionale;
- i contratti potrebbero avere ad oggetto alternativamente l'esecuzione di lavori ..., il nolo a caldo (con operatore) o a freddo (senza operatore) del bene oggetto di investimento;
- sia nel caso di utilizzo diretto sia di noleggio a caldo, il personale impiegato sarebbe esclusivamente quello dipendente dell'impresa istante italiana.

Sul piano funzionale, il bene oggetto d'investimento è una macchina... unitamente al numero esiguo di esemplari disponibili in Europa, fa sì che sia altamente probabile che il macchinario possa avere concrete opportunità di lavoro anche fuori Italia. Lo stesso fornitore del macchinario ha chiesto alla società istante l'eventuale disponibilità ad effettuare delle prove dimostrative all'estero per suoi clienti esteri.

L'elevatissimo costo del bene impone, per questioni di economicità della gestione aziendale, che la società lo tenga il meno possibile inattivo e che ogni opportunità di impiego, anche se proveniente dall'estero, venga colta.

Per questi motivi, diversamente da quanto verificatosi finora con riferimento agli altri macchinari posseduti, la società istante intenderebbe sfruttare la possibilità di impiegare temporaneamente il suddetto macchinario, oltre che in Italia, anche all'estero.

Per impiego all'estero la società intende sempre utilizzo temporaneo, essendo il bene oggetto dell'investimento una macchina operatrice semovente che per sua stessa natura è destinata all'utilizzo in più sedi e trattandosi di lavorazioni di cantiere che per definizione ha durata limitata nel tempo.

Nello specifico, la presunta durata di utilizzo del bene in questione presso i singoli cantieri esteri potrà essere pari a 1-3 settimane. La società presume che nei primi esercizi il macchinario venga impiegato all'estero complessivamente 1-2 mesi all'anno, salvo eventualmente crescere in quelli successivi in base alle richieste pervenute dalla clientela.

Nel caso di utilizzo all'estero del bene oggetto di investimento, l'operatore o gli operatori sarebbero sempre dipendenti della società istante (il macchinario verrebbe utilizzato da personale esterno alla società solo nel caso in cui venisse noleggiato a freddo dal cliente estero).

Il trasporto del macchinario dall'Italia verso i cantieri esteri e viceversa verrebbe sempre coordinato e gestito dalla sede operativa italiana, che potrà valutare di eseguirlo in conto proprio oppure di affidarlo ad imprese terze specializzate.

L'utilizzo del bene oggetto d'investimento sarà sempre diretto dalla sede operativa italiana, sia che si tratti di cantieri esteri che nazionali, grazie anche al sistema di interconnessione che garantisce la connessione del macchinario al sistema informatico aziendale stabilito nel territorio nazionale.

Gli interventi di manutenzione, salvo nel caso di eventi non prevedibili e non gestibili ordinariamente, verrebbero realizzati in Italia e pianificati e autorizzati esclusivamente dall'azienda istante, che potrà eseguirli direttamente con il proprio personale dipendente oppure affidarli al fornitore del macchinario o officine

autorizzate.

Il macchinario sarà depositato all'acquisto e prima e/o dopo l'utilizzo all'estero presso la sede operativa dell'istante situata sul territorio nazionale, dotata di ... mq di fabbricati, adibiti a magazzino, rimessaggio mezzi, deposito, lavaggio e manutenzione macchine operatrici, ... mq di uffici e ... mq di piazzale, adibito ad ingresso, area di manovra, parcheggio, area verde.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società ritiene che l'utilizzo del macchinario all'estero secondo le modalità sopra descritte non determini la riduzione e/o l'esclusione del credito d'imposta prevista dal comma 1060 dell'articolo 1 della legge n. 178 del 2020, in quanto trattasi di modalità di utilizzo che non si traducono nella destinazione del macchinario a "strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto".

In assenza di indicazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate sulla portata applicativa del comma 1060 dell'articolo 1 della legge n. 178 del 2020 con riguardo alla fattispecie in esame, la società ritiene che il proprio convincimento sia confortato dalle risposte ad interpello n. 14 del 24 gennaio 2020 e n. 259 del 19 aprile 2021, che, benché riferite a differenti normative, riportano principi che ritiene, sul piano sistematico, possono essere mutuati positivamente anche con riferimento al caso oggetto del presente interpello.

La società ritiene, pertanto, di poter fruire, in misura integrale, del credito d'imposta anche in caso di utilizzo del macchinario all'estero secondo le modalità sopra descritte.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che, a prescindere dal parere di seguito riportato,

non forma oggetto del presente interpello la verifica dei presupposti e dei requisiti necessari per accedere al credito d'imposta in argomento, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

La legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), all'articolo 1, commi da 184 a 197, ha ridefinito la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano Nazionale Impresa 4.0, mediante l'introduzione di un credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, parametrato al costo di acquisizione degli stessi.

La predetta disciplina, in vigore dal 1° gennaio 2020, ha sostituito le previgenti disposizioni riguardanti il "super ammortamento" (legge n. 208 del 2015, articolo 1, commi da 91 a 94) e l'"iper ammortamento" (legge n. 232 del 2016, articolo 1, commi da 8 ad 11), che restano applicabili, a determinate condizioni, agli investimenti in beni strumentali effettuati fino al 31 dicembre 2019.

La legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha prorogato con alcune modifiche il regime introdotto dalla legge n. 160 del 2019.

In particolare, il comma 1051 dell'articolo 1 della citata legge n. 178 del 2020 prevede che «A tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi da 1052 a 1058, in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili».

Con circolare n. 9/E del 23 luglio 2021 sono state fornite risposte a quesiti in

merito al credito d'imposta in questione (cd. "credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi") .

Ai fini d'interesse, il comma 1060 dell'articolo 1 della legge n. 178 del 2020 dispone, in modo analogo a quanto disposto dal comma 193 dell'articolo 1 della legge n. 160 del 2019, che: "Se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione di cui al comma 1062, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo. Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 1, commi 35 e 36, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, in materia di investimenti sostitutivi".

In altri termini, definito un periodo di sorveglianza che decorre dal momento di effettuazione dell'investimento e fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dello stesso, il meccanismo di recapture del credito opera nelle ipotesi in cui i beni agevolabili siano oggetto di:

1. cessione a titolo oneroso;
2. destinazione a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto (cd. delocalizzazione all'estero).

Al riguardo si precisa che, in considerazione della medesima *ratio* dell'agevolazione in esame rispetto all'iper ammortamento, introdotto dall'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, si devono considerare estensibili i chiarimenti forniti nel paragrafo 2.3 della circolare n. 8/E del 10 aprile 2019. In tale documento di prassi è stato chiarito, tra l'altro, che, in linea con il termine utilizzato nella rubrica, nella disposizione normativa e nella relazione illustrativa, l'espressione

«destinazione a strutture produttive situate all'estero» sia equivalente, come sinonimo, a quella di "delocalizzazione".

La *ratio* della disciplina e del relativo meccanismo di recupero dell'agevolazione, infatti, nell'ipotesi di violazione del vincolo di territorialità, è di ostacolare comportamenti volti alla fruizione in Italia di un'agevolazione fiscale, senza che il bene stesso abbia contribuito al processo di trasformazione tecnologica e digitale dell'impresa ubicata nel territorio nazionale, titolare del medesimo bene.

Ciò posto, nel caso prospettato trattasi di un bene che, per quanto descritto, per le sue caratteristiche funzionali è ordinariamente destinato ad essere utilizzato al di fuori della sede produttiva dell'impresa istante e, in particolare, nelle zone ove sono collocati i cantieri ... ed, anche, quindi, al di fuori del territorio nazionale.

Tanto premesso, con il presente interpello l'istante chiede un parere in relazione alla spettanza del credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 1051-1063, della legge n. 178 del 2020 (legge di bilancio 2021) nel caso in cui il bene agevolabile sia impiegato dal beneficiario:

1) per lo svolgimento da parte della società delle lavorazioni, con personale dalla stessa fornito, presso cantieri di clienti (italiani e esteri), che commissionano le lavorazioni da effettuarsi sulla rete ... estera;

2) per i servizi di noleggio del macchinario, con o senza operatore fornito dalla società, a clienti (italiani e esteri), che intendono utilizzarlo per eseguire direttamente le lavorazioni sulla rete ... estera.

Per quanto riguarda la **prima modalità di utilizzo** all'estero, conformemente ai principi espressi con la risposta ad istanza d'interpello n. 259 del 2021, si ritiene che, alla luce di quanto rappresentato e tenuto conto delle prospettate modalità di svolgimento del servizio fornito dall'istante, nel presupposto che il luogo presso cui di volta in volta è realizzato l'intervento non abbia le caratteristiche tali (analizzando ad esempio, beni materiali, immateriali e risorse umane) da rappresentare di per sé una «struttura produttiva» ubicata all'estero - circostanza di fatto la cui valutazione esula

dall'analisi in sede di interpello e su cui resta impregiudicato il potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria - nel caso in esame l'utilizzo diretto del bene oggetto d'investimento con personale fornito dalla società presso cantieri esteri, con un impiego temporaneo dei mezzi e personale (quindi non destinati ad una struttura produttiva estera), anche al di fuori del territorio dello Stato, non configuri un'ipotesi di delocalizzazione, a condizione che detto bene agevolabile appartenga alla struttura produttiva italiana sotto il profilo organizzativo, economico e gestionale e che sia utilizzato nell'attività ordinariamente svolta dalla stessa.

Per quanto concerne la **seconda modalità di utilizzo** del bene oggetto d'investimento all'estero, si richiamano i chiarimenti forniti con la risposta n. 14 del 2020 in tema di iper ammortamento nel caso di noleggio del bene.

Il caso analizzato nella suddetta risposta riguarda una società indipendente (non avendo la stessa né società controllanti né società controllate), operante con clienti italiani, con un numero estremamente esiguo di contratti di noleggio implicanti spostamento temporaneo dei beni all'estero (circa l'1 per cento del numero totale degli ordini di noleggio).

In detta risposta, sulla base di specifiche circostanze puntualmente evidenziate, è stato ritenuto che la fattispecie rappresentata non configurasse una destinazione a struttura produttiva situata all'estero ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del cd. decreto dignità, mantenendo i beni un nesso funzionale con l'attività d'impresa svolta in Italia.

Conformemente ai principi espressi nella su menzionata risposta, la scrivente ritiene che anche nel caso in esame, di noleggio del bene oggetto d'agevolazione, la società istante possa fruire del credito d'imposta di cui all'art. 1, commi 1051-1063 della legge n. 178 del 2020, al ricorrere delle condizioni già evidenziate nella citata risposta e nell'effettivo rispetto delle modalità operative descritte in istanza, a condizione che l'utilizzo all'estero del bene non assuma la misura prevalente in termini di tempo e economici rispetto al relativo utilizzo in Italia, circostanza non verificabile *ex ante* in sede d'interpello.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)