

Il bonus alberghi è cumulabile con il super ammortamento

Federico Gavioli

I tecnici delle Entrate forniscono chiarimenti sulla cumulabilità del credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive con il super ammortamento. In particolare, la risoluzione precisa che il divieto di cumulo del credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive con altre agevolazioni di natura fiscale non è applicabile nel caso in cui, per le medesime spese, il contribuente voglia beneficiare del super ammortamento

Con la risoluzione n. 118/E del 15 settembre 2017, l'Agenzia delle Entrate a seguito di alcuni chiarimenti richiesti, ha chiarito che il credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive (cosiddetto bonus alberghi di cui all'articolo 10, del DL 83/2014) e la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (cosiddetto super ammortamento di cui all'articolo 1, commi da 91 a 94, legge 208/2015), sono tra loro cumulabili e non alternativi benché possano riguardare gli stessi investimenti.

Il quesito

L'Agenzia delle Entrate fa presente che da più parti sono pervenute richieste di chiarimenti in merito alla possibilità di cumulare, sui medesimi investimenti:

- ❑ il credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive, di cui all'articolo 10 del D. L. 31 maggio 2014, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2014 n. 106 (cd. bonus alberghi);
- ❑ con la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, prevista dall'articolo 1, commi da 91 a 94, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (cd. super ammortamento).

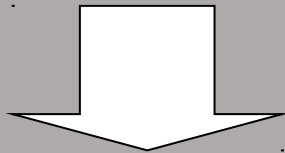
Il bonus alberghi : cenni

L'art. 10, del DL 31 maggio 2014, n. 83, prevede che al fine di migliorare la qualità dell'offerta ricettiva per accrescere la competitività delle destinazioni turistiche, per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (2014) e per i due successivi, alle imprese alberghiere esistenti alla data dell'1 gennaio 2012, è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 30% delle spese sostenute fino ad un massimo di 200.000 euro nei periodi d'imposta sopra indicati per gli interventi che di seguito si riportano.

Il credito d'imposta è riconosciuto per le spese relative a interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettere b - c - d, del DPR 6 giugno 2001, n. 380, e successive modificazioni, o a interventi di eliminazione delle barriere architettoniche.

Il credito d'imposta è riconosciuto anche nel caso in cui la ristrutturazione edilizia comporti un aumento della cubatura complessiva, nei limiti e secondo le modalità previste dall'articolo 11 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni.

Ai fini dell'applicazione del credito di imposta di cui all'articolo 10, del decreto-legge n. 83 del 2014, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 106 del 2014



a) per **"struttura alberghiera"** si intende una struttura aperta al pubblico, a gestione unitaria, con servizi centralizzati che fornisce alloggio, eventualmente vitto ed altri servizi accessori, in camere situate in uno o più edifici. Tale struttura è composta da non meno di sette camere per il pernottamento degli ospiti. Sono strutture alberghiere gli alberghi, i villaggi albergo, le residenze turistico-alberghiere, gli alberghi diffusi, nonché quelle individuate come tali dalle specifiche normative regionali;

b) per **"interventi di ristrutturazione edilizia"** si intendono:

1) gli interventi di manutenzione straordinaria di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b, del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001, e successive modificazioni, ossia:

1.1) le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici;

1.2) le opere e le modifiche necessarie per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;

1.3) gli interventi consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere, anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché' del carico urbanistico, purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione d'uso;

2) gli interventi di restauro e di risanamento conservativo di cui all'articolo 3, comma 1, lettera c, del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001, e successive modificazioni, ossia gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;

3) gli interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d, del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001, e successive modificazioni, ossia gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica nonché quelli volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza.

Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modificazioni, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente;

c) per "interventi di eliminazione delle barriere architettoniche" si intendono:

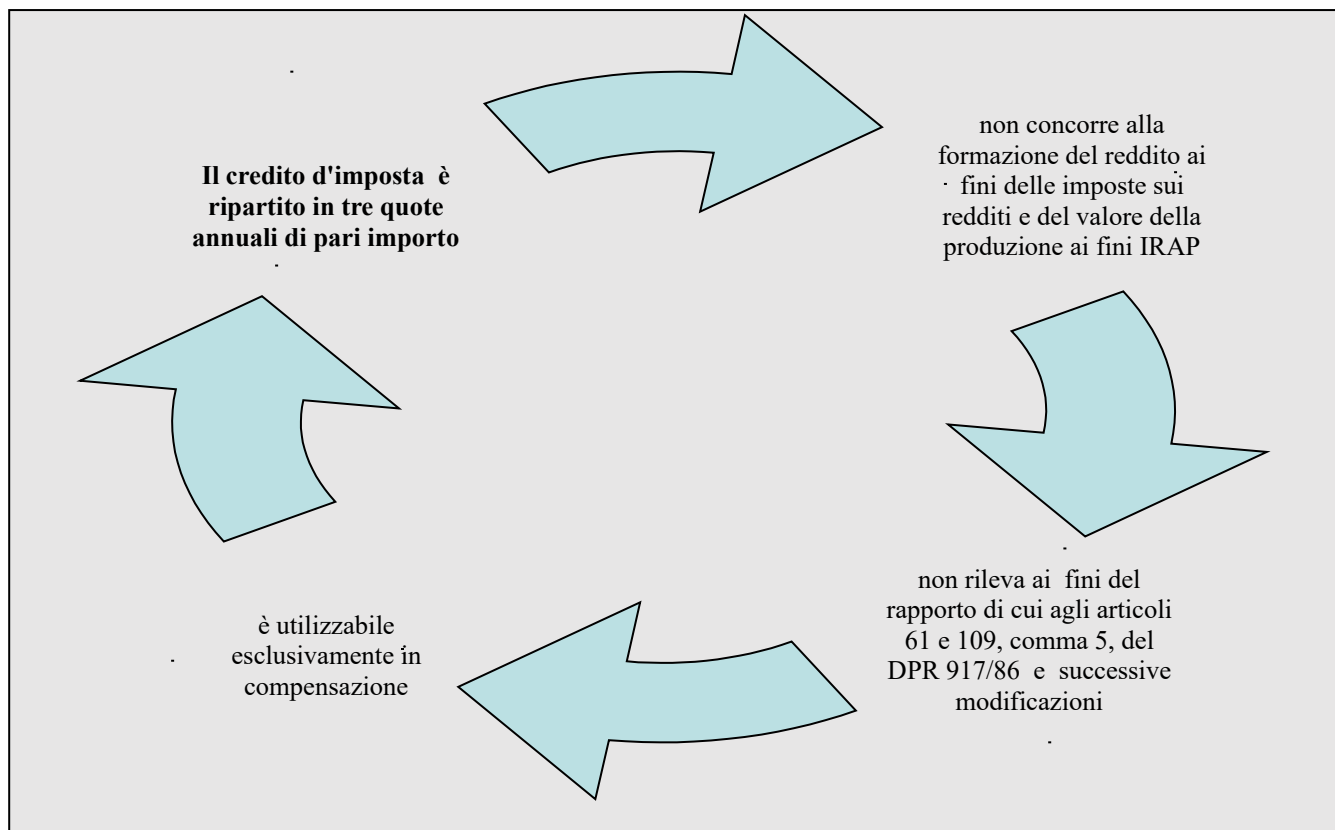
- 1) gli interventi volti ad eliminare gli ostacoli fisici che sono fonte di disagio per la mobilità di chiunque ed in particolare di coloro che, per qualsiasi causa, hanno una capacità motoria ridotta o impedita in forma permanente o temporanea; gli ostacoli che limitano o impediscono a chiunque la comoda e sicura utilizzazione di spazi, attrezzature o componenti; la mancanza di accorgimenti e segnalazioni che permettono l'orientamento e la riconoscibilità dei luoghi e delle fonti di pericolo per chiunque e in particolare per i non vedenti, per gli ipovedenti e per i sordi;
- 2) la progettazione e la realizzazione di prodotti, ambienti, programmi e servizi utilizzabili da tutte le persone, nella misura più estesa possibile, senza il bisogno di adattamenti o di progettazioni specializzate;
- 3) gli interventi volti ad eliminare le barriere sensoriali e della comunicazione;

d) per "interventi di incremento dell'efficienza energetica" si intendono:

- 1) gli interventi di riqualificazione energetica, ovvero interventi che conseguono un indice di prestazione energetica per la climatizzazione non superiore ai valori definiti dall'Allegato A al decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008, e successive modificazioni;
- 2) gli interventi sull'involucro edilizio: interventi su un edificio esistente, parti di un edificio esistente o unità immobiliari esistenti, riguardante strutture opache verticali e orizzontali (pareti, coperture e pavimenti), delimitanti il volume riscaldato verso l'esterno e verso vani non riscaldati, che rispettano i requisiti di trasmittanza termica definiti dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008, e successive modificazioni, citato in premessa;
- 3) gli interventi di sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione con: impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione; impianti dotati di pompe di calore ad alta efficienza ovvero impianti geotermici a bassa entalpia, e contestuale messa a punto ed equilibratura del sistema di distribuzione; impianti di cogenerazione o trigenerazione ad alto rendimento e contestuale messa a punto ed equilibratura del sistema di distribuzione;

e) per "spese per l'acquisto di mobili e componenti d'arredo destinati esclusivamente alle strutture alberghiere oggetto del presente decreto", si intendono:

- 1) quelle relative a rifacimento o sostituzione di cucine o di attrezzature professionali per la ristorazione, quali, tra l'altro, apparecchiature varie di cottura, forni, armadi frigoriferi e congelatori, macchine per la preparazione dinamica, elementi per la preparazione statica, macchine per il lavaggio delle stoviglie, macchine per il lavaggio dei tessuti, abbattitori di temperatura, produttori di ghiaccio, con altri aventi caratteristiche migliorative rispetto a quelle esistenti in termini di sicurezza, efficienza energetica, prestazioni;
- 2) quelle relative a mobili e complementi d'arredo da interno e da esterno, quali, tra gli altri, tavoli, scrivanie, sedute imbottite e non, altri manufatti imbottiti, mobili contenitori, letti e materassi, gazebo, pergole, ombrelloni, tende da sole, zanzariere;
- 3) quelle relative a mobili fissi, quali, tra gli altri, arredi fissi per bagno, pareti e cabine doccia, cucine, boiserie, pareti interne mobili, apparecchi di illuminazione;
- 4) quelle relative a pavimentazioni di sicurezza, arredi e strumentazioni per la convivenza, attrezzature per parchi giochi e attrezzature sportive pertinenti;
- 5) quelle relative a arredi e strumentazioni per la realizzazione di centri benessere ubicati all'interno delle strutture ricettive.



La prima quota del credito d'imposta relativo alle spese effettuate nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto è utilizzabile non prima dell'1 gennaio 2015.

L'orientamento delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate evidenzia che il decreto interministeriale del 7 maggio 2015, dopo aver delimitato l'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione del credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive, precisando, quali interventi rientrano tra quelli di ristrutturazione edilizia, di eliminazione delle barriere architettoniche e di incremento dell'efficienza energetica ammissibili, dispone l'alternatività e la non cumulabilità della misura de qua con altre agevolazioni di natura fiscale.

Il divieto di cumulo previsto esprime la volontà del legislatore di non estendere la portata di detto divieto a tutte le agevolazioni aventi ad oggetto i medesimi costi, ma di limitarla a determinate fattispecie di natura fiscale. Ciò porta a ritenere che la previsione di non cumulabilità in commento sia stata ponderata e inserita in fase di redazione del decreto interministeriale tenendo conto delle sole misure agevolative già in vigore al momento dell'emanazione del decreto ed aventi il medesimo ambito soggettivo, og-

gettivo e temporale di applicazione del credito d'imposta di cui all'articolo 10 del decreto-legge n. 83 del 2014 nonché le stesse finalità di quest'ultimo.

Solo le agevolazioni fiscali con tali caratteristiche, potendo essere fruite in relazione alle medesime spese ammissibili, avrebbero consentito al beneficiario di "*moltiplicare*" indebitamente il beneficio concesso con il c.d. "*bonus hotel*", con un impatto considerevole anche per l'erario.

Si pensi, in particolare, alla detrazione dall'imposta lorda originariamente istituita dall'articolo 1, commi 344 e 345, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e riconosciuta, in misura pari al 65 per cento delle spese sostenute, anche in favore dei contribuenti titolari di reddito d'impresa per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati sugli immobili strumentali e diretti al conseguimento di determinati valori limite di fabbisogno di energia primaria annuo e di trasmittanza termica individuati dal decreto ministeriale 11 aprile 2008.

In mancanza dell'esplicito divieto di cumulo, tale detrazione si sarebbe aggiunta, nel caso di interventi di incremento dell'efficienza energetica effettuati sulle strutture alberghiere, al credito d'imposta di cui all'articolo 10, del decreto-legge n. 83 del 2014.

La misura prevista del cd. super ammortamento, invece, oltre ad essere stata introdotta successivamente all'adozione del decreto interministeriale 7 maggio 2015, ragion per cui non avrebbe potuto rientrare tra quelle agevolazioni fiscali che hanno ispirato l'inserimento in detto decreto del divieto di cumulo, persegue finalità del tutto diverse rispetto a quelle sottese al credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive.

Il superammortamento

Il super ammortamento costituisce uno degli strumenti da ultimo adottati dal Governo al fine di incentivare gli investimenti diretti al rinnovo del "*parco beni strumentali*", sostenendo, in tal modo, il processo di trasformazione delle imprese italiane sul fronte dell'efficienza dei processi, della riduzione dei costi e del miglioramento della produttività, anche nell'ottica di un posizionamento strategico e maggiormente competitivo a livello internazionale.

Inoltre, tale misura agevolativa, sostanziandosi in una maggiorazione percentuale del costo fiscalmente riconosciuto in relazione agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, valevole esclusivamente ai fini delle imposte sui redditi, si differenzia profondamente dall'incentivo di cui all'articolo 10, del decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83, che costituisce, invece, un contributo pubblico concesso nella forma di credito

d'imposta, utilizzabile ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, al fine della riduzione dei versamenti relativi a debiti fiscali e previdenziali.

Le conclusioni

L'Agenzia delle Entrate sulla base di quanto sopra considerato, ritiene che la disposizione di cui all'articolo 3, comma 3, del citato decreto interministeriale del 7 maggio 2015, non sia suscettibile di un'interpretazione estensiva che **involga nel divieto di cumulo previsto una misura**, come quella del **cd. superammortamento**, che **persegue finalità del tutto diverse e tali da non poter ritenere le agevolazioni de quibus alternative** tra loro, sebbene le spese ammissibili alle stesse possano incidentalmente coincidere.

26 ottobre 2017

Federico Gavioli