

Bonus alberghi e super ammortamento: cumulabili

La disciplina delle agevolazioni

I chiarimenti sulla cumulabilità

CIRCOLARI 24 FISCO

REDDITO D'IMPRESA

La disciplina delle agevolazioni

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Fino al 2018 è presente nel nostro ordinamento il così detto bonus alberghi, che riconosce un credito d'imposta ai contribuenti, previsti dalla norma, che investono nella ristrutturazione delle strutture ricettive. Fino al 2017 è presente anche il super ammortamento, che incentiva l'investimento in beni strumentali

COMMENTO

Fra le agevolazioni attualmente presenti nel nostro ordinamento tributario, vi è quella nota con il nome di “bonus alberghi” e il “super ammortamento”. Di recente l'Agenzia delle entrate si è espressa in merito alla cumulabilità delle due agevolazioni, si veda seconda parte della presente circolare, e pertanto vale la pena di ricordare i punti salienti delle due norme.

Il [decreto legge n. 83 del 2014](#) ha introdotto un credito d'imposta, nella misura del 30 per cento, riferito alle spese sostenute fino ad un massimo di euro 200.000, a favore delle imprese alberghiere esistenti alla data del primo gennaio 2012, che va determinato sull'importo delle spese sostenute per interventi di ristrutturazione edilizia nonché per interventi di eliminazione delle barriere architettoniche.

I soggetti ammessi al beneficio e gli interventi agevolabili sono indicati con precisione all'interno del [Decreto del 7 maggio 2015](#) che, tra le altre, da un punto di vista soggettivo ha definito la “struttura alberghiera” come la 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.

Per quanto riguarda gli interventi agevolabili, essi si possono sintetizzare come segue:

- manutenzione straordinaria,
- restauro e risanamento conservativo,
- ristrutturazione edilizia,
- eliminazione delle barriere architettoniche,

- incremento dell'efficienza energetica
- spese per l'acquisto di mobili e componenti d'arredo, sia da interno che da esterno,
- rifacimento o sostituzione di cucine o di attrezzature professionali per la ristorazione e quelle relative a beni, di varia natura, per la convegnistica, parchi giochi e centri benessere.

Bonus ristrutturazione alberghi - sintesi delle spese agevolabili

Tipo di intervento	Spesa agevolabile
Manutenzione straordinaria	opere e modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici; opere e 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; 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
Restauro e risanamento conservativo	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
Ristrutturazione edilizia	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 di cui al presente numero 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
Eliminazione barriere architettoniche	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

Incremento dell'efficienza energetica	Interventi di riqualificazione energetica, ovvero interventi che conseguono un indice di prestazione energetica per la climatizzazione non superiore ai valori definiti; interventi sull'involucro edilizio; 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
Mobili e componenti d'arredo	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; 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; mobili fissi, quali, tra gli altri, arredi fissi per bagno, pareti e cabine doccia, cucine, boiserie, pareti interne mobili, apparecchi di illuminazione; pavimentazioni di sicurezza, arredi e strumentazioni per la convegnistica, attrezzature per parchi giochi e attrezzature sportive pertinenziali; arredi e strumentazioni per la realizzazione di centri benessere ubicati all'interno delle strutture ricettive

[La legge di bilancio per il 2017](#) oltre a riconoscere il tax credit anche per i periodi d'imposta 2017 e 2018, prorogando così, di fatto, l'incentivo di due anni, incrementa l'agevolazione portando il credito d'imposta alla misura del 65 per cento a condizione, però, che gli interventi abbiano anche la finalità di realizzare opere di ristrutturazione edilizia, di riqualificazione antisismica, di riqualificazione energetica e di acquisto di mobili.

Il decreto attuativo individua nella definizione di “strutture alberghiere”, non solo gli alberghi ma anche i villaggi albergo, le residenze turistico alberghiere, gli alberghi diffusi e le altre strutture individuate come tali “dalle specifiche normative regionali”. Si deve trattare di strutture aperte al pubblico a gestione unitaria, con servizi centralizzati, che forniscano alloggio ed, eventualmente, vitto e altri servizi accessori, in camere situate in uno o più edifici. il numero di camere per il pernottamento degli ospiti non deve essere inferiore a sette.

Sempre dal punto di vista soggettivo, l'agevolazione è stata estesa anche alle strutture che svolgono attività agrituristica, così come definita dalla [legge 20 febbraio 2006, n. 96](#), e dalle norme regionali vigenti mentre per quanto riguarda la sua fruizione, il credito d'imposta va ripartito in due quote annuali di pari importo e può essere utilizzato dal periodo d'imposta successivo a quello in cui gli interventi sono stati realizzati.

Evidenziando che il credito di imposta è riconosciuto nel rispetto della disciplina europea in materia di aiuti di stato di importanza minore, così detta “de minimis”, esso può essere utilizzato solamente in compensazione con le modalità di cui all'[articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997](#), presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, così come disposto dal provvedimento del 14 gennaio 2016.

Per quanto riguarda, invece, il super ammortamento, in questa sede vale la pena di ricordare innanzitutto che esso è stato introdotto dalla legge di stabilità per il 2016, [legge n. 208 del 28 dicembre 2015](#). Si tratta di una particolare forma di agevolazione di natura fiscale, volta ad incentivare l'investimento in beni strumentali da parte di imprese ed esercenti arti o professioni.

Viene, infatti, disposto che “ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento”.

E' bene subito ricordare che tale agevolazione è stata riproposta anche per il 2017, con delle modifiche, affiancata dal super ammortamento per i beni immateriali e dall'iper ammortamento legato all'industria 4.0, non oggetto di analisi nella presente circolare.

Da un punto di vista soggettivo, sempre con riferimento al super ammortamento, sono coinvolti tutti gli esercenti l'attività d'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta, nonché gli esercenti arti e professioni.

Per i soggetti che aderisco a regimi fiscali “agevolati” ossia al regime forfettario, di cui alla [legge n. 190 del 2014](#), nonché al regime dei minimi, l'Agenzia delle entrate, attraverso la [circolare 12/E del 08.04.16](#), fornendo risposte a questi, ha avuto modo di chiarire che la maggiorazione del valore di acquisizione non può trovare applicazione per i soggetti che aderiscono al regime forfettario in quanto il reddito viene determinato direttamente attraverso l'applicazione di coefficienti di redditività ai ricavi o compensi realizzati.

Al contrario, con riferimento a quei contribuenti che continueranno ad applicare, fino a scadenza, il regime dei minimi, regime attualmente abrogato ma che sopravvive, appunto, per i soggetti che entro il 31.12.2015 avevano optato per tale regime, l'Agenzia ritiene che le modalità di determinazione “per cassa” del reddito non siano di ostacolo all'utilizzo della agevolazione. Tali soggetti potranno maggiorare, quindi, il valore del bene strumentale acquisito e dedurre l'intero importo per cassa nel periodo d'imposta di pagamento del bene.

Da un punto di vista oggettivo la maggiorazione del valore di acquisizione dei beni strumentali ha coinvolto, per il 2015 e il 2016, qualsiasi bene nuovo acquisito nel periodo di validità della norma con alcune specifiche esclusioni. Per quanto concerne il 2015, i beni interessati dal super ammortamento sono quelli acquisiti dal 15.10 al 31.12.2015.

La norma oggetto della presente circolare, non trova, però, applicazione in alcuni determinati casi che si indicano nella tabella che segue.

Beni che non possono godere del super ammortamento		beni materiali strumentali per i quali il decreto ministeriale del 31.12.1988 (che individua le aliquote di ammortamento) stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento	
		fabbricati e costruzioni	
		beni indicati nell'apposito allegato 3 alla legge di stabilità per il 2016 (che si riportano nella tabella che segue)	
Altri beni che non possono essere destinatari della agevolazione Allegato 3 alla legge di stabilità			
Gruppo V - Industrie manifatturiere alimentari	Specie 19 - Imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 4/b - Stabilimenti termali, idrotermali	Condutture	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione	10,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassosi acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	12,0%
Gruppo XVIII - Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 - Ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse) ad eccezione dei macchinari e delle attrezzature, anche circolanti su rotaia, necessari all'esecuzione di lavori di manutenzione e costruzione di linee ferroviarie e tramviarie	7,5%

Gruppo XVIII - Industrie dei tra sporti e delle telecomunicazioni	Specie 1, 2 e 3 - Trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo il norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)	12,0%
---	--	--	-------

La maggiorazione del valore di acquisizione, quindi, riguarda anche i beni di valore non superiore a 516,46 euro. In merito a tale beni di esiguo valore era sorto il dubbio se, una volta maggiorato l'importo fiscalmente rilevante del 40 per cento, essi avessero continuato a mantenere la loro integrale deducibilità nell'esercizio ovvero avessero dovuto concorrere al reddito per quote di ammortamento.

L'Agenzia delle entrate tramite [circolare 12/E](#) già sopra menzionata, ha manifestato opinione positiva in merito al mantenimento della deduzione integrale nell'esercizio di acquisto del bene affermando che “visto che, ai sensi del medesimo comma 91, tale maggiorazione opera <<con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento>>, si ritiene che essa non influisca sul limite di 516,46 euro previsto dall'[articolo 102, comma 5, del Tuir](#)”.

Per il 2015, nel periodo rilevante, e per l'intero 2016, anche l'acquisizione di qualsiasi tipo di veicolo rientra nell'ambito dei beni agevolati attraverso la maggiorazione del valore fiscalmente rilevante. Visto però che per determinati mezzi di trasporto, quali, ad esempio, le autovetture, non utilizzati esclusivamente per l'attività d'impresa, l'[articolo 164 del Tuir](#) pone due limitazioni, la prima riferita al valore fiscalmente rilevante, la seconda relativa alla deducibilità, limitata, attualmente, al 20 per cento elevato all'80 per cento per gli agenti ed i rappresentanti di commercio, la norma di cui alla [legge di stabilità per il 2016](#) dopo aver previsto, come già detto, l'aumento della rilevanza del valore del bene del 40 per cento, al comma 92 dell'articolo 1 dispone che “sono altresì maggiorati del 40 per cento i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria dei beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”.

Per quanto riguarda il 2017, la legge di bilancio per il medesimo anno, [232 del 2016](#), nel riproporre la norma sul super ammortamento, ha escluso dal novero dei beni agevolabili le autovetture e i camper.

Il funzionamento della agevolazione relativamente semplice: viene riconosciuto, sul prezzo di acquisizione dei beni che rientrano tra quelli agevolabili, una maggiorazione del 40 per cento che ha solamente valenza fiscale, e che rileva solo nel processo di ammortamento. Dato, quindi, 100 il prezzo di acquisizione del bene, da un punto di vista fiscale l'impresa e l'esercente arte e professioni potranno ammortizzare 140. La maggiorazione, bene ripeterlo, vale solo ai fini dell'ammortamento e non anche in caso di cessione del bene. In tale caso, quindi, plusvalenza o minusvalenza non terranno conto della maggiorazione stessa.

REDDITO D'IMPRESA

I chiarimenti sulla cumulabilità

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Con la risoluzione n. 118/E/2017 l'Agenzia delle entrate ha analizzato la cumulabilità di due agevolazioni, il bonus alberghi e il super ammortamento, arrivando alla conclusione, procontribuente, della cumulabilità dei due

COMMENTO

L'Agenzia delle entrate con [risoluzione n. 118/E del 15 settembre scorso](#), è entrata nel merito della cumulabilità del bonus alberghi (o riqualificazione alberghi) con l'agevolazione nota come super ammortamento.

Il documento di prassi innanzitutto pone in evidenza che “il [decreto interministeriale del 7 maggio 2015](#), attuativo del credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive, al comma 3 dell'articolo 3, stabilisce che lo stesso ‘è alternativo e non cumulabile, in relazione a medesime voci di spesa, con altre agevolazioni di natura fiscale’”.

Osserva, però, sempre l'Agenzia che il divieto di cumulo del bonus in commento con altre agevolazioni, si debba ritenere riguardi solo le misure fiscali, naturalmente sempre di natura agevolativa, che fossero già in vigore al momento dell'emanazione del decreto di attuazione del bonus alberghi, “ed aventi il medesimo ambito soggettivo, oggettivo 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”.

Per esempio, una agevolazione che può rientrare tra quelle che non possono essere cumulate con il bonus in commento è certamente quella prevista dalla [legge n. 296 del 2006](#), che riguarda gli interventi di riqualificazione energetica effettuati sugli immobili strumentali, riconosciuta nella misura del 65 per cento delle spese sostenute, visto che tale agevolazione è riconosciuta, come avviene per il bonus alberghi, anche ai titolari di reddito d'impresa.

Per quanto concerne il super ammortamento, invece, viene evidenziato che la norma, innanzitutto, è stata introdotta successivamente a quella relativa al bonus alberghi, visto che è stata inserita nell'ordinamento tributario con la [legge n. 208 del 2015](#), legge di stabilità per il 2016. Inoltre la norma sul super ammortamento, afferma l'Agenzia delle entrate, “persegue finalità del tutto diverse rispetto a quelle sottese al credito d'imposta per la riqualificazione

delle strutture ricettive”.

Non solo, mentre il bonus alberghi è un contributo pubblico riconosciuto sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione, ai sensi dell'[articolo 17 del decreto-legislativo 241 del 1997](#), il super ammortamento è, consiste, come ben noto, in una maggiorazione percentuale del costo fiscalmente riconosciuto dei beni strumentali, nuovi, che trova validità solo per quanto concerne le imposte sui redditi.

Per tutti tali motivi, l'Agenzia delle entrate arriva alla conclusione, decisamente procontribuente, che i due bonus in commento risultano essere cumulabili fra loro.

SI RICORDA CHE

- Il bonus alberghi, che incentiva la ristrutturazione delle strutture ricettive, è nato con l'intenzione di rilanciare la modernizzazione del settore
- Il super ammortamento, che riguarda solo le imposte sui redditi, è stato introdotto per incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi

SCHEMI E TABELLE

Bonus alberghi e super ammortamento: cumulabili – I punti salienti

Il bonus alberghi	Il decreto legge n. 83 del 2014 ha introdotto un credito d'imposta, nella misura del 30 per cento, riferito alle spese sostenute fino ad un massimo di euro 200.000, a favore delle imprese alberghiere esistenti alla data del primo gennaio 2012, che va determinato sull'importo delle spese sostenute per interventi di ristrutturazione edilizia nonché per interventi di eliminazione delle barriere architettoniche.
Il super ammortamento	il super ammortamento è stato introdotto dalla legge di stabilità per il 2016, legge n. 208 del 28 dicembre 2015 . Si tratta di una particolare forma di agevolazione di natura fiscale, volta ad incentivare l'investimento in beni strumentali da parte di imprese ed esercenti arti o professioni. Tale agevolazione è stata riproposta anche per il 2017, con delle modifiche, affiancata dal super ammortamento per i beni immateriali e dall'iper ammortamento legato all'industria 4.0, non oggetto di analisi nella presente circolare
La non cumulabilità	Il decreto interministeriale del 7 maggio 2015 , attuativo del credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive, al comma 3 dell'articolo 3, stabilisce che lo stesso 'e' alternativo e non cumulabile, in relazione a medesime voci di spesa, con altre agevolazioni di natura fiscale.
L'osservazione dell'Agenzia	Osserva, però, l'Agenzia delle entrate attraverso la risoluzione n. 118/E/2017 che, il divieto di cumulo del bonus in commento con altre agevolazioni, si debba ritenere riguardi solo le misure fiscali, naturalmente sempre di natura agevolativa, che fossero già in vigore al momento dell'emanazione del decreto di attuazione del bonus alberghi, "ed aventi il medesimo ambito soggettivo, oggettivo 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

La conclusione

Mentre il bonus alberghi è un contributo pubblico riconosciuto sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione, ai sensi **dell'articolo 17 del decreto-legislativo 241 del 1997**, il super ammortamento è, consiste, come ben noto, in una maggiorazione percentuale del costo fiscalmente riconosciuto dei beni strumentali, nuovi, che trova validità solo per quanto concerne le imposte sui redditi. Per tali motivi, l'Agenzia delle entrate arriva alla conclusione, decisamente pro-contribuente, che i due bonus in commento risultano essere cumulabili fra loro