

15/09/2017



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Cumulabilità del credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive con il super ammortamento

QUESITO

Da più parti sono pervenute alla scrivente 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, 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).

Sul punto, si evidenzia 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”.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In merito al quesito esposto, la scrivente, sentito anche il Ministero dell'economia e delle finanze, esprime il seguente parere.

Il citato decreto interministeriale, 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 all'articolo 3, comma 3, l'alternatività e la non cumulabilità della misura *de qua* con altre agevolazioni di natura fiscale.

Il divieto di cumulo ivi 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, 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. 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 dall'articolo 1, commi da 91 a 94, della legge n. 208 del 2015 (c.d. "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 contenuto nell'articolo 3, comma 3 - persegue finalità del tutto diverse rispetto a quelle sottese al credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive.

Il "super ammortamento", infatti, 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.

Sulla base di quanto sopra considerato, si ritiene che la disposizione di cui all'articolo 3, comma 3, del citato decreto interministeriale non sia suscettibile di un'interpretazione estensiva che involga nel divieto di cumulo ivi previsto una misura, come quella di cui articolo 1, commi da 91 a 94, della legge n. 208 del 2015, 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.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)