

Bonus turismo, le risposte delle Entrate
Il credito non è compensabile con un debito Iva inesistente

Non è consentito (risposta Interpello 13 novembre 2023, n. 460/E) ad una società che effettua presso la propria struttura ricettiva/residence alcuni lavori di miglioramento energetico, beneficiando del cd. bonus turismo e che avrà difficoltà ad utilizzare il bonus in compensazione entro il termine fissato al 31 dicembre 2025, di utilizzare in maniera impropria un meccanismo tramite il quale per rimediare alla propria incapienza d'imposta, versa l'Iva non effettivamente dovuta nel corso dell'esercizio 2025 e chiede successivamente il rimborso della stessa.

Il quesito

Una società pone un quesito all'agenzia delle Entrate che, brevemente, si riassume.

La società, con l'intento di eseguire presso la propria struttura ricettiva/residence alcuni lavori, volti ad incrementarne l'efficienza energetica, al fine di beneficiare delle agevolazioni fiscali riconosciute dall'articolo 1, commi 1 e 2, Dl 6 novembre 2021, n. 152, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, legge 29 dicembre 2021, n. 233, cd. bonus turismo.

A seguito di decreto di concessione dei benefici in parola, **la società è risultata assegnataria di un importo di cui una parte è a titolo di contributo a fondo perduto ed un'altra a titolo di credito d'imposta.**

La società riferisce di aver interpellato il Ministero del Turismo in merito alle modalità di cessione del credito d'imposta e, al contempo, di avere difficoltà ad utilizzare il medesimo in **compensazione entro il termine ultimo fissato al 31 dicembre 2025**, «considerando i tributi compensabili e dovuti dalla stessa all'erario».

Ciò premesso, la società chiede se sia possibile utilizzare il credito in parola in compensazione, con il versamento di Iva non effettivamente dovuta nel corso dell'esercizio 2025, salvo chiedere successivamente il **rimborso** della stessa da parte dell'amministrazione finanziaria.

Contributi a fondo perduto e credito d'imposta per le imprese turistiche

Il cd. bonus turismo è stato introdotto dal decreto sull'attuazione del PNRR, dall'articolo 1, commi 1 e 2, del Dl 152/2021, che ha previsto degli **aiuti a favore del settore turistico**, sotto forma di credito d'imposta o di contributo a fondo perduto, per le spese destinate all'esecuzione degli interventi di

efficientamento energetico, eliminazione delle barriere architettoniche, piscine termali e digitalizzazione.

Il comma 1 (cfr. Dossier Ufficio Studi Camera dei Deputati e del Senato n. 471/2021), per migliorare la qualità dell'offerta ricettiva in attuazione della linea progettuale «Miglioramento delle infrastrutture di ricettività attraverso lo strumento del Tax credit» Misura M1C3, investimento 4.2.1, del Piano nazionale di ripresa e resilienza (che prevede uno stanziamento di 500 milioni di euro allo scopo), attribuisce alle imprese operanti nel settore turistico, alberghiero e ricettivo, un credito d'imposta fino all'80 per cento delle spese sostenute in relazione a uno o più interventi edilizi e per la digitalizzazione d'impresa, realizzati dal 7 novembre 2021 (data di entrata in vigore della disposizione in esame) fino al 31 dicembre 2024.

Il comma 2 attribuisce alle medesime imprese un **contributo a fondo perduto**, non superiore al 50 per cento delle spese sostenute per i medesimi interventi, realizzati a decorrere dal 7 novembre 2021 (data di entrata in vigore del decreto in esame) e fino al 31 dicembre 2024, comunque **non superiore al limite massimo di 100.000 euro** che vale per ciascun beneficiario.

Il contributo a fondo perduto è riconosciuto per un **importo massimo pari a 40.000 euro** che può essere aumentato anche cumulativamente:

a) **fino ad ulteriori 30.000 euro**, qualora l'intervento preveda una quota di spese per la digitalizzazione e l'innovazione delle strutture in chiave tecnologica ed energetica **di almeno il 15 per cento dell'importo totale dell'intervento**;

b) **fino ad ulteriori 20.000 euro per le imprese o le società femminili o giovanili**. Nello specifico si tratta delle società cooperative e le società di persone, costituite in misura non inferiore al 60 per cento da donne o da giovani, le società di capitali le cui quote di partecipazione sono possedute in misura non inferiore ai due terzi da donne o giovani e i cui organi di amministrazione sono costituiti per almeno i due terzi da donne o giovani, e le imprese individuali gestite da donne o giovani, che operano nel settore del turismo. Con riferimento al contributo in esame per giovani si intendono le persone con età compresa tra i 18 anni e 35 anni non compiuti, alla data di presentazione della domanda;

c) **fino ad ulteriori 10.000 euro**, per le imprese la cui sede operativa è ubicata nei territori delle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Il credito d'imposta e il contributo a fondo perduto sono **cumulabili**, a condizione che tale cumulo, tenuto conto del fatto che le misure agevolative non concorrono alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto per gli interventi agevolati.

L'ammontare massimo del contributo a fondo perduto è erogato in un'unica soluzione a conclusione dell'intervento, fatta salva la facoltà di concedere, a domanda, un'anticipazione non superiore al 30 per cento del contributo a fondo perduto a fronte della presentazione di idonea garanzia fideiussoria rilasciata da imprese bancarie o assicurative che rispondano ai requisiti di

solvibilità previsti dalle leggi che ne disciplinano le rispettive attività o rilasciata dagli intermediari finanziari iscritti nell'albo apposito (di cui all'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, Testo Unico Bancario) o cauzione costituita, a scelta del beneficiario, in contanti, con bonifico, in assegni circolari o in titoli del debito pubblico garantiti dallo Stato al corso del giorno del deposito, presso le aziende autorizzate, ovvero, ad **esclusione degli assegni circolari**, presso la tesoreria statale, a titolo di pegno a favore dell'amministrazione.

I destinatari dell'agevolazione

I destinatari delle agevolazioni sono :

- **imprese alberghiere;**
- **strutture che svolgono attività agrituristica**, come definita dalla legge 20 febbraio 2006, n. 96, e dalle pertinenti norme regionali;
- **strutture ricettive all'aria aperta;**
- **imprese del comparto turistico**, ricreativo, fieristico e congressuale, compresi gli stabilimenti balneari, i complessi termali, i porti turistici, i parchi tematici, inclusi i parchi acquatici e turistici.

Gli incentivi sono riconosciuti, altresì, alle imprese titolari del diritto di proprietà delle strutture immobiliari in cui è esercitata una delle attività imprenditoriali suddette.

Come fruire del credito

Il comma 8 del citato articolo 1 individua le specifiche regole di fruizione del credito d'imposta che è utilizzabile esclusivamente in **compensazione in F24** (ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) a decorrere dall'anno successivo a quello in cui gli interventi sono stati realizzati. Non si applicano i limiti di utilizzo dei crediti d'imposta di cui all'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Gli interventi agevolabili

Gli interventi agevolabili tramite il contributo a fondo perduto e il credito d'imposta, si considerano effettivamente sostenute secondo i criteri individuati dall'articolo 109, del Dpr 917/1986. Tale disposizione individua i **criteri per determinare i componenti positivi e negativi del reddito d'impresa**. In linea generale i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia, i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

In sostanza le agevolazioni sono riconosciute in relazione alle spese sostenute, incluso il servizio di progettazione, per i seguenti interventi:

a) **interventi di incremento dell'efficienza energetica delle strutture** (cui ai sensi del comma 10 è destinato il 50% delle risorse) e di riqualificazione antisismica;

b) **interventi di eliminazione delle barriere architettoniche**, in conformità alla legge 9 gennaio 1989, n. 13 (recante le disposizioni sul superamento e l'eliminazione di dette barriere negli edifici privati), e al Dpr 24 luglio 1996, n. 503, in tema di eliminazione delle barriere architettoniche negli edifici, spazi e servizi pubblici;

c) **interventi edilizi** elencati all'articolo 3, comma 1, lettere b), c) e d) ed e.5) del Dpr 6 giugno 2001, n. 380, e cioè, rispettivamente, **interventi di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e installazione dei cd. manufatti leggeri**, purché funzionali all'incremento dell'efficienza energetica delle strutture e alla riqualificazione antisismica, ovvero all'eliminazione di barriere architettoniche;

d) **realizzazione di piscine termali e acquisizione di attrezzature e apparecchiature** per lo svolgimento delle attività termali, relativi agli stabilimenti termali, di cui all'articolo 3, della legge 24 ottobre 2000, n. 323;

e) **spese per la digitalizzazione** previste dall'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 31 maggio 2014, n. 83.

Di seguito si evidenziano alcune FAQ pubblicate dal Ministero del Turismo sull'art.1 dl 152/2021 credito d'imposta e contributo a fondo perduto per le imprese turistiche.

Domanda: Il comma 2, dell'articolo 2, dell'avviso del MIT prevede che i soggetti presentatori «devono essere, al momento della presentazione della domanda di partecipazione ... regolarmente iscritti al registro delle imprese». Può presentare la domanda anche un'impresa con sede legale all'estero che intende realizzare gli investimenti in una unità locale in Italia e sia iscritta al registro delle imprese italiano? Un'impresa regolarmente iscritta, ma temporaneamente sospesa a seguito dell'emergenza pandemica, può presentare la domanda?

Risposta: La risposta è affermativa per entrambi i quesiti. L'impresa deve dimostrare che la sospensione è avvenuta durante lo stato emergenziale come dichiarato dal Governo.

Domanda: Il comma 2, dell'articolo 2, dell'avviso del MIT prevede che «ciascuna impresa turistica può presentare una sola domanda di incentivo per una sola struttura di impresa oggetto di intervento». Quale significato dev'essere attribuito al termine «struttura» e, in particolare - ai fini dell'avviso - possono considerarsi appartenenti ad un'unica struttura le diversi componenti di un complesso imprenditoriale, anche se ubicati in immobili diversi (ad esempio: un albergo composto da più edifici, le dependance dell'albergo, un'impresa strutturata in forma di catena che gestisce più alberghi, l'albergo e lo stabilimento balneare annesso allo stesso, etc.)? L'impresa beneficiaria di un incentivo nell'ambito dell'avviso del MIT, in caso di emanazione di successivi avvisi, potrà presentare una nuova domanda, relativa ad una diversa struttura?

Risposta: Per struttura deve intendersi il complesso dei locali nei quali viene esercitata l'attività di impresa. L'intervento oggetto della richiesta di incentivo può riguardare le diverse strutture che compongono il complesso ricettivo inclusi ad esempio dependance, ovvero campi sportivi o similari ovvero siti annessi direttamente integrati nell'attività ricettiva offerta dallo stesso proprietario e/o gestore. Ovviamente gli interventi ammessi su tali strutture devono rientrare in quelli stabiliti dalla norma. Nel caso un'impresa gestisca una catena ovvero più strutture ricettive distinte, anche se ubicate nella stessa località, la richiesta di contributo può riguardare un solo complesso come sopra definito. Un secondo avviso ovvero la proroga del periodo di presentazione delle domande di ammissione agli incentivi potranno essere presi in considerazione soltanto nell'eventualità in cui al termine dell'apertura della piattaforma non sia stato raggiunto il target minimo delle imprese previsto dalla misura del PNRR ovvero nel caso in cui le imprese ammissibili agli incentivi siano di numero inferiore a detto target.

Domanda: La lettera c) del comma 1 dell'articolo 4 dell'avviso del MIT prevede l'ammissibilità delle spese relative agli «interventi di eliminazione delle barriere architettoniche».

Risposta: Rientrano in tale categoria gli interventi volti a migliorare le condizioni di accessibilità di una piscina esistente nella struttura ricettiva: es. realizzazione di uno scivolo o di una rampa, modificazione del livello del bordo vasca, sostituzione o installazione di ausili (scale speciali o sollevatori).

La risposta delle Entrate

In via preliminare, con riferimento alla fattispecie oggetto di interpello, l'agenzia delle Entrate evidenzia che la presente risposta fornisce esclusivo riscontro al quesito posto, concernente le modalità per «recuperare» il credito d'imposta maturato a fronte di interventi posti in essere da soggetti che operano nel settore turistico/ricettivo, quando ne sia impossibile la compensazione per incapienza d'imposta a debito. L'agenzia delle Entrate non entra, invece, nel merito della concreta spettanza del credito medesimo e sulla possibilità di una sua eventuale cessione, trattandosi di aspetti rimessi alla competenza del Ministero del Turismo, rispetto ai quali, peraltro, la società istante non pone alcun dubbio interpretativo.

L'agenzia delle Entrate nel richiamare la normativa di riferimento ricorda che con avviso pubblico del Ministero del Turismo, pubblicato il 23 dicembre 2021, recante le **modalità applicative per l'erogazione di contributi e crediti d'imposta in oggetto**, all'articolo 9, è stato chiarito che il credito d'imposta è utilizzabile «entro e non oltre il 31 dicembre 2025», sicché, nell'ipotesi di non avvenuta compensazione o cessione del credito entro e non oltre il 31 dicembre 2025, la facoltà di beneficiare dell'agevolazione in parola viene meno, restando preclusa ogni possibilità di rimborso.

Ciò premesso, con riferimento allo specifico quesito sottoposto, l'agenzia delle Entrate ritiene che non può essere condivisa la soluzione prospettata dalla società istante, con cui si propone di compensare tramite modello F24 il credito agevolativo con un debito Iva artatamente indicato nel **modello di pagamento**, in quanto non corrispondente al debito d'imposta determinato in conformità a quanto stabilito dall'articolo 1 del Dpr 23 marzo 1998, n. 100, secondo cui «Entro il

*giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il **diritto alla detrazione** viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633. Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente. Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica».*

Tale espediente, infatti, avrebbe il solo fine di maturare in sede di dichiarazione annuale una eccedenza a credito Iva eludendo, con l'«invenzione» di un debito Iva non sussistente i limiti di utilizzo del credito d'imposta di cui si discute mutandone «arbitrariamente» la natura da agevolazione ad eccedenza Iva i limiti di utilizzo del credito d'imposta di cui si discute mutandone «arbitrariamente» la natura da agevolazione ad eccedenza Iva.