

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DEDUCIBILITÀ DEL COSTO DEGLI IMMOBILI A SEGUITO DEL D.L. 118/07

Con Decreto Legge N. 118 del 03.08.2007 n. 118 il Governo ha stabilito che le disposizioni relative all'indeducibilità del costo del terreno sul quale insiste il fabbricato non hanno effetto retroattivo.

Il Decreto ha infatti stabilito che le quote di ammortamento dedotte prima del 31.12.2005 sono riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato e non più integralmente al costo del fabbricato.

Come noto l'art. 36, commi 7, 7-bis e 8, DL n. 223/2006 ha introdotto il principio di indeducibilità del costo delle aree sulle quali insiste un immobile strumentale e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

Le regole che presiedono al calcolo del valore dell'area, da escludere dal computo del costo ammortizzabile degli immobili, prevedono di considerare alternativamente:

- una percentuale (20-30%) del costo complessivo del fabbricato, al netto di eventuali rivalutazioni e costi di natura incrementativa;
- il costo dell'area acquisita in via autonoma, come risultante dall'atto di acquisto.

Con riferimento agli immobili già iscritti in bilancio al 31.12.2005, occorre, inoltre considerare la disposizione dell'ultimo periodo del comma 8 del citato art. 36, il quale stabilisce che:

“Per ciascun fabbricato il residuo valore ammortizzabile è pari alla quota di costo riferibile allo stesso al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi d'imposta precedenti calcolate sul costo complessivo”.

Alla luce di tale disposizione il residuo costo ammortizzabile del fabbricato risultava quale differenza tra:

- il nuovo minor costo ammortizzabile (costo complessivo – valore dell'area);
e
- il fondo ammortamento, calcolato quale somma degli ammortamenti dedotti fino al 31.12.2005, calcolati sul costo complessivo del fabbricato.

Verificandosi l'ipotesi in cui il fondo ammortamento già dedotto avesse superato il nuovo costo del fabbricato non era più possibile la deduzione di ulteriori quote di ammortamento; diversamente risultava comunque ridotto il costo residuo ammortizzabile con conseguenza sulla deducibilità delle future quote d'ammortamento.

L'applicazione della predetta disposizione comportava che ad un immobile acquisito prima del 2006 fossero applicabili anche per il passato i nuovi limiti.

Gli effetti negativi sopra richiamati hanno avuto maggiore impatto con riferimento al contratto di leasing immobiliare, in quanto in tale ipotesi il costo viene “ammortizzato” più rapidamente e quindi risultava più probabile che dal 2006 l'ammontare totale della quote capitale dei canoni dedotto avesse già superato il nuovo limite di deducibilità .

Per quanto sopra esposto, Il Governo, pur tenendo fermo il principio dell'indeducibilità del costo riferito alle aree, ha con il citato decreto n. 118, rimosso l'applicazione retroattiva della norma, fornendo una nuova interpretazione dell'art. 36, comma 8, DL n. 223/2006.

Sostanzialmente, rimuovendo la retroattività delle disposizioni in materia di costo delle aree fabbricabili ha previsto l'imputazione dell'ammortamento già dedotto, proporzionalmente al fabbricato e all'area.

Per completezza si riporta, qui di seguito il testo del decreto:

Art. 1

La disposizione contenuta nel terzo periodo del comma 8 dell'articolo 36 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, e successive modificazioni, s'interpreta nel senso che per ciascun immobile strumentale le quote di ammortamento dedotte nei periodi di imposta precedenti al periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 calcolate sul costo complessivo sono riferite proporzionalmente al costo dell'area e al costo del fabbricato.

Art. 2

Il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge. Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Ne consegue che il presente decreto entra in vigore il 04.08.2007, essendo stato pubblicato sulla G.U. n. 180 del 4.8.2007.

La natura di interpretazione dell'art. 36, comma 8, DL n. 223/2006 comporta che la novità in esame si applichi a decorrere dall'entrata in vigore del DL n. 223/2006 e pertanto risulta operativa anche per il periodo d'imposta 2006.

Per effetto di questa nuova interpretazione, occorre evidenziare **le conseguenze che scaturiscono sul modello UNICO 2007.**

Le novità apportate dal Decreto in esame hanno, infatti, l'effetto di aumentare il residuo costo ammortizzabile dei fabbricati acquisiti prima del 31.12.2005, in quanto la riduzione del fondo ammortamento fiscale, imputato al fabbricato, comporta un incremento del residuo ammortizzabile.

Le modifiche in esame concedono, quindi l'opportunità di ricalcolare l'ammortamento/canone di leasing deducibile soltanto nei limitati casi in cui l'ammontare del fondo ammortamento dedotto abbia superato il nuovo costo ammortizzabile del fabbricato o, con riferimento a un contratto di leasing immobiliare, l'ammontare delle quota capitale dedotta abbia superato l'ammontare complessivamente deducibile in base alle disposizioni del DL n. 223/2006.

Verificandosi tale circostanza, il contribuente che **non ha ancora effettuato i versamenti risultanti dal mod. UNICO 2007, per effetto della proroga al 08.08.2007**, potrà liquidare le imposte tenendo conto della nuova interpretazione autentica del Legislatore e in maniera "coerente" presenterà successivamente la dichiarazione;

Diversamente il **contribuente che ha già effettuato i versamenti risultanti dal mod. UNICO 2007** non facendo affidamento sulle nuove regole, potrà presentare la dichiarazione che evidenzia un ammortamento dedotto secondo le nuove regole e potrà recuperare il versamento effettuato in eccesso a saldo per il 2006 compilando l'apposita colonna presente nel quadro RX.

ESEMPIO

Un immobile strumentale presenta i seguenti dati:

- costo complessivo: Euro 100.000
- fondo ammortamento dedotto al 31.12.2005: Euro 50.000
- costo dell'area: Euro 25.000
- nuovo costo ammortizzabile: Euro 75.000 (100.000-25.000)
- coefficiente ammortamento: 3%

Il residuo costo ammortizzabile, a seguito del DL n. 118/2007, è così modificato:

Disposizioni ante DL 118/07	Costo	Fondo amm.to	Residuo ammortizzabile
Valore complessivo	100.00	50.000	0
Fabbricato ammortizzabile	75.000	50.000	25.000
Terreno non ammortizzabile	25.000	0	0

Disposizioni post DL 118/07	Costo	Fondo amm.to	Residuo ammortizzabile
Valore complessivo	100.00	50.000	0
Fabbricato ammortizzabile	75.000	37.500	37.500
Terreno non ammortizzabile	25.000	12.500	0

Per ome sopra prospettato, si evince che con le regole precedenti al Decreto in esame, l'ammontare massimo deducibile per l'immobile in questione sarebbe stato di Euro 75.000, corrispondente al nuovo costo ammortizzabile. Imputando il fondo preesistente integralmente al fabbricato il residuo ammortizzabile sarebbe stato pari a € 25.000.

A seguito del DL n. 118/2007 l'ammontare deducibile del costo del fabbricato diventa pari a Euro 87.500, di cui Euro 50.000 già dedotti ed Euro 37.500 che costituiscono il nuovo residuo ammortizzabile.

Con riferimento all'esempio in esame non è invece modificata la quota di ammortamento deducibile con riferimento al 2006 che risulta pari a Euro 2.250 ($75.000 \times 3\%$).