

XV legislatura

**A.S. 1485:
"Norme fiscali per
l'ammortamento degli immobili ed
in materia di rimborsi IVA per le
automobili"**

Maggio 2007
n. 41



servizio del bilancio
del Senato

nota di lettura



Servizio del Bilancio

Direttore dott. Clemente Forte

tel. 3461

Segreteria

sig.ra Angela Stati

sig.ra Olimpia Piscitelli

dott.ssa Carla Di Falco

dott.ssa Nadia Clementi

dott.ssa Valeria Bevilacqua

tel. 5790

Uffici

Documentazione degli effetti finanziari dei testi legislativi

dott.ssa Chiara Goretti

tel. 4487

Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di entrata

dott. Luca Rizzuto

tel. 3768

Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di spesa

dott. Renato Loiero

tel. 2424

Consigliere addetto al Servizio

dott. Stefano Moroni

tel. 3627

Segretari parlamentari

dott.ssa Anna Elisabetta Costa

dott.ssa Alessandra Di Giovambattista

sig. Cristiano Lenzini

dott. Vincenzo Bocchetti

dott. Maurizio Sole

*Ha collaborato la dott.ssa Mariagrazia Rizzelli
nell'ambito di uno stage di studio
presso il Servizio Bilancio del Senato*

Indice

Articolo 1 (<i>Ammortamento fabbricati</i>)	1
Appendice	6
Articolo 2 (<i>Disposizioni in materia di rimborsi IVA auto</i>).....	7

Articolo 1

(Ammortamento fabbricati)

L'articolo in esame modifica l'ultimo periodo del comma 8 dell'articolo 36 del decreto-legge n. 223 del 2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 2006, già in precedenza modificato dal comma 18 dell'articolo 2 del decreto-legge n. 262 del 2006, convertito con modificazioni nella legge n. 286 del 2006.

Nella sostanza la modifica concerne, per i fabbricati strumentali acquistati prima del periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del citato decreto-legge n. 223 del 2006), le modalità di attribuzione del fondo di ammortamento al costo storico del bene.

Infatti, mentre l'attuale disciplina prevede che il fondo in discorso sia imputato prioritariamente al costo storico del solo fabbricato, la nuova disposizione prevede che il fondo di ammortamento dedotto sia riferito proporzionalmente al costo dell'area ed al costo del fabbricato.

La relazione illustrativa evidenzia che tale modifica ha l'obiettivo di escludere effetti indiretti di retroattività determinati dalla formulazione finale della disposizione (i quali si concretizzano in termini di maggiori imposte da pagare da parte dei contribuenti¹) e che le nuove modalità applicative della deduzione degli accantonamenti per ammortamento pregresso hanno effetti positivi per le imprese anche con riferimento agli immobili acquisiti in *leasing* mediante contratti stipulati antecedentemente al 2006.

¹ Si veda, in Appendice, un caso esemplificativo della portata fiscale della nuova disciplina.

La RT sottolinea che la modifica non produce effetti di minore gettito rispetto a quelli originariamente stimati nei citati decreti-legge n. 223 del 2006 e n. 262 del 2006, poiché la quantificazione in essi contenuta, basata peraltro su dati macro di bilancio e non relativi al singolo fabbricato ed al suo stadio di ammortamento, non teneva conto dell'effetto penalizzante in discorso, per i contribuenti, relativo alla prioritaria imputazione del fondo di ammortamento al costo del fabbricato.

Al riguardo si rende necessario, in prima analisi, richiamare la metodologia di quantificazione utilizzata nei già citati decreti-legge n. 223 del 2006 e n. 262 del 2006.

Il primo di essi quantificava il maggior gettito riveniente dalla disposizione concernente l'indeducibilità, ai fini delle imposte dirette, del costo dei terreni sui quali insistono fabbricati strumentali²; la stima di maggior gettito era fatta pari, in termini di competenza, a circa 340 mln a titolo complessivo di IRES ed IRAP.

La relativa RT stimava il maggior gettito sulla base della sola quota (del 20% o del 30% a seconda della natura del fabbricato) di valore ascrivibile al terreno, pertinenza dell'immobile, rispetto all'ammontare totale del costo storico dei fabbricati.

Pertanto nulla veniva in realtà specificato, in termini di variazione di gettito riveniente dalla deduzione del fondo di ammortamento dal costo storico, attesa la portata della norma.

² Tale disposizione è in aderenza con quanto indicato dai principi contabili nazionali ed internazionali, in base ai quali le imprese devono indicare separatamente in bilancio il valore del fabbricato da quello del terreno poiché quest'ultimo non è suscettibile di procedura di ammortamento.

Con il successivo decreto-legge n. 262 del 2006, invece, il Governo provvedeva ad estendere la portata della citata norma anche ai fabbricati strumentali ed industriali acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria (*leasing*); inoltre introduceva tra le altre, per mezzo di un emendamento, anche la disposizione, che viene ora modificata dal presente disegno di legge, per la quale il residuo valore ammortizzabile del fabbricato era dato dal suo costo storico al netto delle quote di ammortamento dedotte nei periodi di imposta precedenti (comma 8 dell'articolo 36 del decreto-legge n. 223 del 2006)³.

La RT annessa quantificava i soli effetti ascrivibili all'estensione del regime fiscale di indeducibilità dei terreni ai contratti di *leasing*; la quantificazione si basava esclusivamente sul calcolo del maggior gettito derivante dalla riduzione del valore residuo dei contratti di *leasing* (considerando una durata fiscale media di 13 anni), rispettivamente pari al 20% o al 30% a seconda della natura del fabbricato.

Per tale estensione la RT prevedeva un maggior gettito di competenza complessivo, a titolo di IRES ed IRAP, pari a 866 mln per il 2006, 921 mln per il 2007 e 968 mln per il 2008.

Non era invece corredata di RT la citata modifica del comma 8, concernente il valore residuo del bene ammortizzabile, il cui contenuto viene qui esaminato per effetto della modifica apportata dal disegno di legge in esame.

Successivamente l'Agenzia delle Entrate provvedeva, con circolare 1/E del 19 gennaio 2007, ad estendere anche ai contratti di

³ Pertanto al netto del fondo di ammortamento non distinto nella quota riferita al fabbricato ed al terreno.

leasing, stipulati nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 4 luglio 2006, la disciplina vigente per i fabbricati acquistati, per cui la quota capitale dei canoni fiscalmente deducibili è pari alla quota capitale complessiva relativa al fabbricato, decurtata dell'ammontare delle quote capitali dedotte e che devono intendersi interamente riferibili al fabbricato.

Va da sé che tali modifiche introdotte in parte da norme di legge, ed in parte frutto di estensione applicativa ad opera dell'Agenzia delle entrate, hanno trasformato sostanzialmente il precedente regime fiscale dei terreni in argomento⁴.

Ciò posto si evidenzia che dalla ricostruzione presentata sembrerebbe che effettivamente la modifica proposta abbia rilievo finanziario, nonostante che le RT annesse ai citati decreti-legge n. 223 del 2006 e n. 262 del 2006 si basassero su dati che non consideravano gli effetti finanziari connessi al maggior gettito derivante dalla imputazione al costo storico dei fabbricati dei fondi di ammortamento accantonati.

Si renderebbe quindi opportuno che il Governo presentasse una riformulazione delle ipotesi di quantificazione delle norme in discorso, atteso che la materia in esame è stata oggetto delle citate, reiterate modificazioni, che in termini finanziari sono suscettibili di produrre effetti di segno diverso. Ulteriori effetti fiscali non valutati nelle originarie RT potrebbero inoltre essere legati anche ad altre variabili intervenute successivamente.

⁴ Ciò ben si deduce anche da recenti articoli apparsi sulla stampa specialistica in cui si evince che, a causa anche della nuova disciplina fiscale di indeducibilità dei suddetti terreni, si è inasprita l'incidenza tributaria in capo alle imprese (con punte non lontane dal 20%). Valga per tutti l'articolo apparso su Il sole 24ore del 30/04/2007 di G.P. Ranocchi e G. Valcarengi "Unico svela il peso "reale" della manovra".

Si pensi ad esempio al caso in cui il terreno sia stato acquisito separatamente, per cui, così come chiarito dall'Agenzia delle entrate⁵, si assume come costo indeducibile dell'area quello indicato nell'atto di acquisto; oppure alla specificazione contenuta nella versione modificata del citato comma 8 dell'articolo 36 del decreto-legge n. 223 del 2006 (di cui - si ribadisce - non è stata fornita valutazione finanziaria da parte del Governo), per cui il costo complessivo del fabbricato risultante dal bilancio si assume al netto dei costi incrementativi e delle rivalutazioni effettuate.

In sostanza, in virtù di queste ulteriori specificazioni potrebbe risultare alterata la base imponibile su cui effettuare i calcoli finanziari di maggior gettito. Considerato poi che in sede di modifica del citato comma 8 dell'articolo 36 del decreto-legge n. 223 del 2006 da parte del comma 18 dell'articolo 2 del decreto-legge n. 262 del 2006 non era stata prodotta alcuna RT integrativa, non risulta chiaro se la mancata stima sia espressione di un orientamento prudenziale legato all'opportunità di non palesare l'eventuale maggior gettito, ovvero se sia dovuta alla possibilità che il maggior gettito sia implicitamente già stimato nelle quantificazioni presentate. È evidente che in tale seconda ipotesi la modifica in esame avrebbe invece l'effetto di ridurre il gettito preventivato.

⁵ Al riguardo vedi: Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 1/E del 19 gennaio 2007.

Appendice

Ai fini della comprensione giova proporre un semplice esempio pratico, dal carattere meramente indicativo ed illustrativo della portata della norma.

Caso A): LEGISLAZIONE VIGENTE

-contribuente con fabbricato industriale al costo storico pari ad €15.000,00;
-fondo di ammortamento accantonato pari ad €10.000,00;
-valore del terreno, per effetto della nuova normativa (decreto-legge n. 223 del 2006) pari ad €4.500,00 (30% del costo storico).

Secondo la normativa attuale il contribuente, al fine di determinare il valore del fabbricato (unico cespite ora ammortizzabile, essendo stati esclusi da tale procedura i terreni) dovrà detrarre dal suo costo storico la parte di valore del terreno industriale pari a 4.500,00 euro; pertanto:

Nuovo valore del fabbricato: $(15.000,00 - 4.500,00) = 10.500,00$

Esso rappresenta il valore del solo fabbricato industriale al netto del valore del terreno.

I valori da iscrivere in bilancio al tempo Tn saranno pari pertanto a:

terreno (non ammortizzabile)	=	4.500,00 euro
fabbricato (10.500,00-10.000,00)	=	500,00 euro

Il valore residuo da ammortizzare del fabbricato industriale sarà pertanto pari a 500,00 euro.

Caso B): NUOVA NORMATIVA

-contribuente con fabbricato industriale al costo storico pari ad €15.000,00;
-fondo di ammortamento accantonato pari ad €10.000,00;
-valore del terreno, per effetto della nuova normativa (decreto-legge n. 223 del 2006) pari al 30% del costo storico e pari ad €4.500,00.

Secondo la normativa proposta con il nuovo disegno di legge, il contribuente, a differenza del caso precedente, potrà imputare il fondo di ammortamento in quote proporzionali sia al fabbricato che al terreno; pertanto i valori di costo storico al netto dei fondi di ammortamento del terreno e del fabbricato saranno rispettivamente pari a:

1) $15.000,00 : 10.500,00 = 10.000,00 : X$ $X = 7.000,00$

dove X indica la quota di fondo da imputare direttamente al fabbricato;

2) $15.000,00 : 4.500,00 = 10.000,00 : X$ $X = 3.000,00$

dove X indica la quota di fondo da imputare direttamente al terreno.

I valori da iscrivere in bilancio saranno pari pertanto a:

terreno (4.500,00-3.000,00)	=	1.500,00 euro
fabbricato (10.500,00-7.000,00)	=	3.500,00 euro

In questo caso il valore residuo del fabbricato da ammortizzare sarà pari ad euro 3.500,00 contro i soli 500,00 euro del caso A) visto in precedenza.

Considerando che il coefficiente di ammortamento per i fabbricati è pari al 4% e che pertanto la quota di ammortamento è pari ad euro 420,00 ($10.500,00 * 4\%$), il contribuente nell'ipotesi B) potrà ammortizzare il bene per ancora 9 anni, mentre nel caso A) potrà ammortizzarlo per soli 2 anni.

E' evidente che il maggior beneficio d'imposta per il contribuente, si concretizza nel più esteso periodo di deducibilità delle quote di ammortamento dell'ipotesi B) rispetto ad A).

Articolo 2

(Disposizioni in materia di rimborsi IVA auto)

L'articolo in esame rappresenta il provvedimento attuativo della legge n. 296 del 2006 (LF per il 2007), che ha predisposto uno specifico accantonamento nel fondo speciale di parte capitale 2007-2009 per la copertura degli oneri connessi ai rimborsi conseguenti alla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee in materia di indetraibilità dell'IVA sulle auto.

Con tale articolo è pertanto autorizzata, quale regolazione debitoria, la spesa di 5.700 mln per ciascuno degli anni del triennio 2007-2009, atta a consentire la procedura di rimborso IVA da parte dell'Agenzia delle entrate.

La RT evidenzia che l'importo globale dell'onere, pari a 17.100 mln, corrisponde sostanzialmente all'ammontare massimo teorico dei rimborsi in questione e che la relativa copertura è fornita dalla riduzione dello stanziamento relativo al fondo speciale di conto capitale dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Al riguardo si reputa opportuno riproporre in via sintetica l'*iter* legislativo/regolamentare delle procedure di rimborso in discorso.

A seguito della sentenza della Corte di Giustizia europea del 13 settembre 2006 (C-228/05, c.d. "causa Stradasfalti"), dal 14 settembre

2006 risulta modificato il regime fiscale di detraibilità parziale dell'IVA sulle autovetture⁶.

Sul punto è, pertanto, intervenuto il decreto-legge n. 258 del 2006, convertito dalla legge n. 278 del 2006, diretto all'adeguamento a quanto disposto in sede comunitaria e non corredato di RT, poiché non ritenuto foriero di per sé di variazioni finanziarie.

In sede di esame del citato decreto-legge n. 258 del 2006, il rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze⁷, nel rappresentare gli impegni finanziari connessi alla citata vicenda, precisò che:

- i maggiori oneri conseguenti ai rimborsi relativi al pregresso (anni 2003-2005), stimati in 13.400 milioni, sarebbero stati ricompresi tra le regolazioni debitorie e collocati nella Tabella A della legge finanziaria per il 2007 (i suddetti oneri sono stati poi collocati, di fatto, nella Tabella B, relativa alle spese in conto capitale⁸, della stessa legge finanziaria, e rideterminati per tener conto anche della quota 2006, in un importo pari a 5.700 milioni per ciascuno degli anni del triennio 2007-2009⁹);

- l'effetto di minor gettito dovuto alla detraibilità IVA al 100%¹⁰, in termini di cassa e competenza, sarebbe stato di circa 5.280

⁶ Il precedente regime di detraibilità parziale dell'IVA (15%) era relativo:

- all'acquisto, anche intracomunitario, all'importazione, al leasing e al noleggio di ciclomotori, motocicli, autovetture ed autoveicoli indicati nell'art. 54 co. 1 lettere a) e c) del D.Lgs. n. 285 del 1992, non compresi nella Tabella B, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, e non adibiti ad uso pubblico;

- alle prestazioni di impiego, custodia, manutenzione e riparazione dei ciclomotori, motocicli, autovetture ed autoveicoli di cui sopra;

- all'acquisto, anche intracomunitario, e all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ai veicoli di cui sopra.

⁷ In nota depositata in data 3 ottobre 2006, avente ad oggetto l'A.S. 953 di conversione del decreto-legge n. 258 del 2006.

⁸ Vedi al riguardo CAMERA DEI DEPUTATI, *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni parlamentari*, 6 novembre 2006, pag. 5, dove si evidenzia che il passaggio dalla tab. A alla tab. B viene operato sulla base dei criteri SEC '95.

⁹ Pari a complessivi 17.100 mln di euro.

¹⁰ La detraibilità è riconosciuta solo per specifiche categorie di autovetture ed oneri connessi.

milioni per il 2007, 5.216 milioni per il 2008 e 5.195 milioni per il 2009 (per tali minori entrate, la copertura finanziaria è sostanzialmente affidata agli effetti conseguenti alle disposizioni concernenti i nuovi limiti alla deducibilità di spese ed altri componenti negativi relativi alle autovetture utilizzate nell'esercizio di imprese, arti e professioni¹¹).

Successivamente, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007¹², è stato approvato il modello di rimborso forfetario dell'IVA e relative istruzioni¹³.

Nelle procedure così specificate, le modalità di restituzione ai contribuenti delle somme in questione acquisiscono la natura di specifiche richieste di rimborso¹⁴.

Tale modello va utilizzato per chiedere la restituzione dell'imposta non detratta, determinata nella misura forfetaria del 35% (per i settori dell'agricoltura, caccia, silvicoltura, pesca e piscicoltura) o 40% (per i restanti settori di attività).

Per i veicoli con propulsori non a combustione interna, la percentuale di detrazione resta confermata al 50%, a prescindere dal settore di attività.

Infine, con il DPCM del 5 aprile 2007¹⁵ si è proceduto al differimento al 20 settembre 2007 del termine previsto dall'art. 1 del

¹¹ Come previsto nell'articolo 2, commi 71-72 decreto-legge n. 262 del 2006 connesso alla legge finanziaria per il 2007.

¹² In Gazzetta Ufficiale n. 69 del 23 marzo 2007, supplemento ordinario n. 81

¹³ Appare utile ricordare che l'IVA spettante a rimborso si determina, innanzi tutto, sottraendo, dall'importo ottenuto applicando le percentuali forfetarie di detrazione del 35% o del 40%, la detrazione IVA già operata all'atto dell'acquisto/importazione (nella misura ridotta del 10% o del 15%). Dal credito IVA così determinato devono essere scomputati i maggiori importi dovuti a titolo di imposte sui redditi e di IRAP, in quanto l'imposta non detratta di cui si chiede la restituzione può avere concorso alla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP quale maggior costo deducibile (es. maggiori ammortamenti, maggior costo deducibile dei carburanti, minori plusvalenze in caso di cessione, ecc.).

¹⁴ Esse costituiscono, infatti, una deroga rispetto alle modalità ordinariamente previste dalla normativa, basate sugli istituti della detrazione e della compensazione con altri tributi e contributi.

decreto-legge n. 258 del 2006 (peraltro già fatto slittare al 16 aprile 2007) per la presentazione dell'istanza di rimborso forfetario dell'IVA non detratta sulle autovetture aziendali e professionali.

Pertanto, il presente articolo autorizza la spesa a titolo di regolazione debitoria, nascente dall'impegno assunto dal Governo ai rimborsi relativi al pregresso (anni 2003-2005), con specifica copertura sul "Fondo speciale" di conto capitale dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per l'anno 2007, allo scopo utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero dell'economia e delle finanze.

Ciò posto, merita porre l'attenzione sulla quantificazione dell'onere totale del rimborso degli anni pregressi in 17.100 mln di euro, atteso che tale ammontare totale nasce come somma di una casistica di posizioni fiscali rilevanti varia e complessa.

Pertanto si ritiene opportuno che il Governo fornisca un'integrazione sui parametri e variabili utilizzati per la stima, che permettano di verificare la congruità dell'ammontare di risorse predisposto per tali rimborsi.

Connessa a tale esigenza vi è anche la considerazione che il provvedimento citato del 22 febbraio c.a. del Direttore dell'agenzia delle entrate nulla afferma circa i tempi e le modalità di effettuazione dei rimborsi; in particolare ci si domanda se lo slittamento del termine al 30 settembre 2007 non induca a ritenere sovrastimato l'onere per l'anno in corso, atteso che è verosimile attendersi una concentrazione dei rimborsi nel successivo anno 2008.

¹⁵ In Gazzetta Ufficiale n. 85 del 12 aprile 2007.

Inoltre, non essendo prevista, come modalità di recupero, la compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, occorre verificare se ciò possa implicare eventuali richieste di interessi moratori nel caso, più verosimile, dei rimborsi analitici che per loro natura presentano un *iter* di rimborso più complesso e sottoposto a procedure di verifica da parte dell'ufficio competente che fanno propendere verso esiti di restituzione più lontani nel tempo¹⁶.

In più per quanto concerne queste ultime procedure di rimborso ci si domanda se, dovendo gli uffici esaminare la documentazione amministrativo-contabile allegata alla domanda di rimborso, ciò possa produrre un'intensificazione delle attività da parte delle Agenzia delle entrate, con conseguenti connessi oneri di natura amministrativa che non sembrano essere stati tenuti in considerazione nella stima presentata.

¹⁶ Al riguardo giova ricordare che per tali rimborsi occorre presentare apposita istanza da presentare all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 recante disposizioni sul processo tributario.

Il testo del presente dossier è disponibile in formato elettronico
per gli utenti intranet del Senato alla url
<http://www.senato.intranet/intranet/bilancio/home.htm>

Senato della Repubblica
www.Senato.it