



L'ESPERTO RISPONDE
Le soluzioni ai quesiti dei lettori

DOMANI
SUL SOLE 24 ORE

FISCO
Antieconomicità a confini variabili

LAVORO
Somministrazione abusiva, multe salate

Legge di Stabilità. Secondo le Entrate l'agevolazione del 140% prescinde dall'importo inferiore imputato a bilancio

Ammortamento fiscale se più conveniente

L'Agenzia non è intervenuta sul caso inverso, quando la quota civilista supera il tabellare

Emanuele Reich
Franco Vernassa

Anche con l'ammortamento civilistico diverso da quello fiscale è possibile usufruire pienamente dell'agevolazione prevista dal comma 9 dell'articolo unico della legge 208/2015 (Stabilità 2016). Si tratta di uno dei numerosi dubbi risolti durante Telefisco, ove è stato anche confermato che la deduzione rileva solo ai fini delle imposte sui redditi e non anche ai fini Irap.

Tali chiarimenti interessano i soggetti che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, e che quindi, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili, possono maggiorare il costo di acquisizione del 40%. Proviamo a formulare alcune considerazioni ed a suggerire alcuni specifici aspetti operativi in materia. In primo luogo, per quanto riguarda il concetto di strumentalità e novità dei beni, è da ritenere che ci si possa riferire a quanto affermato nella circolare delle Entrate 5/E del 19 febbraio 2015 (riguardante l'agevolazione sui beni Ateco 28), e ciò anche in relazione ai beni complessi.

In secondo luogo per fruire dell'agevolazione è necessario e sufficiente che il bene si consideri acquistato nell'intervallo temporale indicato sopra, applicando i criteri di cui all'articolo 109, comma 2, lettera a), Tuir, mentre non è richiesto che il bene, nel medesimo intervallo, sia entrato in funzione. Pertanto, ad esempio, un bene che sarà acquistato entro il 9 dicembre 2016 ma che entrerà in funzione

nell'anno 2017 potrà comunque fruire dell'agevolazione, beninteso dal 2017, essendo essa riferita agli ammortamenti i quali, a loro volta, decorrono appunto dall'entrata in funzione del bene.

In terzo luogo è stato esaminato il caso in cui l'ammortamento civilistico sia effettuato in misura inferiore a quella tabellare: in tale ipotesi, è stato chiarito che la maggiorazione deve essere calcolata con riferimento alla misura tabellare, e non a quella imputata a bilancio. Così, ad esempio, se un bene è ammortizzato per 8 mila euro, ma in base ai coefficienti tabellari sarebbe ammortizzabile per 10 mila eu-

I CHIARIMENTI

Dal punto di vista contabile l'incentivo è permanente. Non è necessario ricorrere alle imposte differite

ro, la maggiorazione di deduzione è di 4 mila (10 mila x 40%), e non solo di 3.200 euro (8 mila x 40%).

Viceversa, nelle risposte non è stato esaminato il caso inverso, in cui il bene è ammortizzato civilisticamente con un'aliquota superiore al limite massimo fiscale. In questo caso, è da ritenere che il super ammortamento può evitare la ripresa a tassazione, in tutto o in parte, della differenza tra ammortamento civile e ammortamento fiscale massimo consentito. Inoltre, una volta esaurito l'ammortamento civilistico, esso consentirà maggiori deduzioni di ammortamenti. Si veda l'esempio proposto nella tabella, riferito a un bene con ali-

quota civilistica del 15% e fiscale del 10%, e un costo di 90 mila euro. Nell'esempio, si raffrontano i piani di ammortamento civilistico, quello fiscale senza la maggiorazione del 40% (e le variazioni di imponibile che ne derivano) e quello fiscale con la maggiorazione del 40%.

Come prima considerazione operativa si ricorda che l'ammortamento non spetta all'utilizzatore nell'ipotesi di noleggio; esso può tuttavia spettare al noleggiatore, in quanto i beni noleggiati si considerano strumentali. In considerazione di ciò, il noleggiatore potrà fruire del beneficio i suoi clienti in via indiretta, riducendo in parte il canone di noleggio in ragione dell'Ires che risparmia.

Una seconda considerazione operativa riguarda la necessità o meno di scrivere gli ammortamenti maggiorati nel libro cespiti. In proposito, è da ritenere che sia possibile conteggiare l'agevolazione anche mediante prospetti extra contabili, come qualsiasi altra variazione da inserire nella dichiarazione dei redditi; pertanto, pare possibile non intervenire sul libro cespiti. Infine, dal punto di vista contabile, è da notare che l'agevolazione non prevede un meccanismo di recapture ed è quindi, fin da subito, permanente; pertanto, non è necessaria l'attivazione di fiscalità differita. E' ovvio che l'agevolazione vada a incrementare la perdita fiscale di periodo, essa potrà determinare, indirettamente, lo stanziamento di maggiori imposte differite attive.

Sul Sole 24 Ore di domani
Superammortamento anche per i micro investimenti

L'esempio

Costo ammortizzabile: 90.000; costo ammortizzabile maggiorato 40%: 126.000; aliquota civilistica: 15%; aliquota fiscale: 10%

Esercizio	Civilistico	Fiscale senza maggiorazioni	Variazioni senza maggiorazioni	Fiscale maggiorato	Variazioni con maggiorazioni
2015	6.750	4.500	2.250	6.300	450
2016	13.500	9.000	4.500	12.600	900
2017	13.500	9.000	4.500	12.600	900
2018	13.500	9.000	4.500	12.600	900
2019	13.500	9.000	4.500	12.600	900
2020	13.500	9.000	4.500	12.600	900
2021	13.500	9.000	4.500	12.600	900
2022	2.250	9.000	-6.750	12.600	-10.350
2023	—	9.000	-9.000	12.600	-12.600
2024	—	9.000	-9.000	12.600	-12.600
2025	—	4.500	-4.500	6.300	-6.300
Totale	90.000	90.000	—	126.000	—

Il Sole 24 ORE.com



QUOTIDIANO DEL FISCO
Per essere sempre aggiornati e formati

Sul quotidiano del Fisco l'offerta tribu-...
www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

E-BOOK
Una doppia guida sulle scadenze del bilancio

La guida al bilancio in due puntate che ha accompagnato Il Sole 24 Ore del 2 marzo e del 9 marzo (in versione cartacea e in

versione digitale per gli abbonati) vive una seconda stagione, questa volta in versione e-book. È infatti in vendita a 2,69 euro sul sito del Sole 24 Ore un e-book che raggruppa gli approfondimenti che consentono di affrontare senza problemi le scadenze del bilancio di quest'anno. Con i vantaggi di leggibilità e l'impostazione grafica differente che consente l'e-book. Sotto esame, quindi, tutte le novità che sono legate alla redazione dei bilanci che vengono prese in considerazione in questi giorni

FISCO E COSTITUZIONE

Sulla riscossione il Comune decide la Ctp competente

di Enrico De Mita

La sentenza 44/2016 della Corte costituzionale, persuasiva nella sua linearità, è interessante soprattutto perché è una delle poche decisioni di accoglimento della Corte nella materia tributaria. Era stata la Ctp Cremona che con due ordinanze aveva sollevato, per violazione degli articoli 24 e 97 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'articolo 4, comma 1 del Dlg 546/92, nella parte in cui prevede che le commissioni tributarie provinciali siano competenti per le controversie proposte nei confronti dei concessionari della riscossione che hanno sede nella loro circoscrizione anche nel caso in cui tale sede ricada in una circoscrizione diversa da quella in cui ricade la sede dell'ente locale cedente. A parere del giudice remittente la norma censurata violerebbe l'articolo 24 Costituzione, in quanto nell'ipotesi in cui il concessionario abbia sede significativamente distante da quella in cui ha sede l'ente impositore, il contribuente verrebbe costretto ad instaurare in un luogo lontano da quello ove è ubicato l'immobile censito dall'ente impositore. Tale onere sarebbe di entità tale da rappresentare significativo ostacolo all'esercizio del diritto di difesa e potrebbe indurre a rinunciare ad impugnare l'atto. Nel caso in esame i due luoghi sono Cremona e Mondovì.

La frattura del rapporto territoriale tra ente pubblico e contribuente produrrebbe anche la violazione dell'articolo 97 della Costituzione in quanto, prevedendo la competenza della commissione tributaria nella cui circoscrizione ha sede il concessionario "scelto" dall'ente medesimo, attribuirebbe alla pubblica amministrazione il potere di gestire il proprio rapporto con gli amministratori (in maniera iniqua e arbitraria). Dopo l'emissione delle due ordinanze è intervenuta una modifica dell'articolo 4 che prevede che le commissioni sono competenti della controversia proposta contro enti impositori che hanno sede nella loro circoscrizione (articolo 9 Dlg 156/2015). La norma sopravvenuta non trova applicazione nei giudizi a quibus perché secondo l'articolo 5 del Codice di procedura civile la competenza si incardina al momento in cui viene proposta la domanda. La Corte ha ritenuto la censura dell'articolo 97 non fondata per incostituzionalità del parametro evocato. Difatti, per costante giurisprudenza della Corte, «il principio del buon andamento è riferibile all'amministrazione della giustizia soltanto

per quanto attiene all'organizzazione e al funzionamento degli uffici giudiziari e non anche in rapporto all'esercizio della funzione giurisdizionale». Resta fermo il limite della manifesta irragionevolezza della disciplina che si ravvisa ogni qualvolta emerge una ingiustificabile compressione del diritto di difesa. In generale la Corte ha chiarito, confermando all'articolo 24 della Costituzione, che tale precetto costituzionale «non impone che il cittadino possa conseguire la tutela giurisdizionale sempre nello stesso modo e con i medesimi affetti purché non vengano imposti oneri tali o non vengano imposte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa e lo svolgimento dell'attività processuale».

Alla luce di questi principi è da ritenersi che nella disciplina in esame il legislatore abbia individuato un criterio attributivo della competenza che concretizza «quella condizione di sostanziale impedimento all'esercizio del di-

LA PARTICOLARITÀ

Il contribuente non può subire costi eccessivi. Si tratta di una delle poche sentenze di illegittimità in materia tributaria

ritto di azione garantito dall'articolo 24 Costituzione. Lo spostamento richiesto al contribuente che voglia esercitare il proprio diritto d'azione, garantito dal parametro evocato è potenzialmente idoneo a costituire una condizione di sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione». Lo stesso legislatore (articolo 52, Dlg 446/1997) ha stabilito che l'individuazione da parte dell'ente locale del concessionario del servizio riscossione dei tributi e delle altre entrate «non deve comportare oneri aggiuntivi per il contribuente». Lo spostamento geografico comporta un considerevole onere a carico del contribuente. Se il valore in causa è di modesta entità diventa non conveniente un'azione da esercitarsi in una sede lontana del giudice competente. Va pertanto dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'articolo 4, comma 1 del Dlg 546/1992, con riferimento all'articolo 24 della Costituzione nella parte in cui prevede la competenza delle Commissioni nella cui circoscrizione i concessionari stessi hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale cedente.

Post voluntary. La tassazione delle persone fisiche per partecipazioni non qualificate

Penalizzati i dividendi esteri senza sostituto

Marco Valdonio
Alban Zaimaj

Il regime di tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche non imprenditrici relative a partecipazioni non qualificate in società residenti in Stati a fiscalità ordinaria riscossi senza l'intervento di un intermediario italiano risulta ad oggi penalizzato. Tali dividendi, se riscossi per il tramite di un intermediario stabilito nel territorio italiano, sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta in misura pari al 26% applicata sui dividendi al netto delle ritenute subite nello Stato estero (cosiddetto "netto frontiera") in base all'articolo 27, commi 4 e 4-bis, Dpr 600/73. Nel caso in cui nella riscossione non intervenga alcun sostituto d'imposta, la nor-

ma prevede che il percipiente deve autonomamente assoggettare il dividendo ad imposta sostitutiva del 26% in sede di dichiarazione in conformità all'articolo 18 del Tuir. In assenza di sostituto d'imposta si pone il problema se anche in sede dichiarativa l'imposta sostitutiva si applichi sul "netto frontiera", posto che la disposizione che prevede la tassazione del "netto frontiera" è contenuta nell'articolo 18 del Tuir.

SE MANCA L'INTERMEDIARIO
Va chiarito se in dichiarazione l'imposta sostitutiva si applica sul «netto frontiera»

del Dpr 600/73, nella quale è soggetto soltanto l'intermediario che interviene nella riscossione del dividendo. Sul punto, le istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi indicano genericamente che i redditi devono essere esposti nel lordo di eventuali ritenute subite nello Stato estero in cui il reddito è stato prodotto" e sembrano dunque dare per scontata l'inapplicabilità del meccanismo del "netto frontiera" per i dividendi di fonte estera riscossi senza l'intervento di un intermediario italiano (e a tale impostazione sembrano essersi allineati diversi Uffici anche in sede di liquidazione delle imposte sulle procedure di volontarie disclosure). Una lettura sistematica e costituzionalmente orientata

tata delle disposizioni in commento, tuttavia, dovrebbe portare a ritenere necessario l'applicazione dell'imposta sostitutiva sul "netto frontiera" anche in sede dichiarativa (similmente a quanto previsto per i dividendi percepiti per il tramite di un intermediario finanziario residente che agisca da sostituto di imposta). Una diversa interpretazione, infatti, sarebbe in palese contrasto non solo con gli articoli 13 e 53 della Costituzione, bensì anche con l'articolo 63 del Trattato sul funzionamento della Ue e costituirebbe violazione della libera circolazione dei capitali di cui al medesimo articolo 63. Infatti, a fronte di un medesimo reddito si verificerebbe un carico impositivo più oneroso per il soggetto

che riscuote il dividendo attraverso un intermediario residente in un altro stato membro dell'Ue. Tale restrizione sarebbe del tutto ingiustificata, come, peraltro, la Corte di Giustizia della Ue ha già avuto modo di chiarire con riguardo all'ordinamento tributario belga nella sentenza C-232/09 del 1 luglio 2010 affermando il principio per cui non è compatibile con il diritto della Ue un regime tributario che, a fronte di redditi aventi la medesima natura, assoggetta a un carico impositivo più oneroso quelli riscossi attraverso intermediari non residenti (tale principio è stato ribadito nella recente sentenza C-589/14 del 29 ottobre 2015 anche con riguardo alla libera prestazione dei servizi). In proposito, una iniziale apertura dell'Amministrazione finanziaria sembrerebbe emergere dalla circolare 9/E del 5 marzo 2015

nella quale viene precisato che i redditi di capitale di fonte estera percepiti direttamente all'estero senza l'intervento di un sostituto d'imposta sono soggetti, in sede di dichiarazione dei redditi, ad imposizione sostitutiva "nella stessa misura" (e dunque, si potrebbe interpretare, non solo alla stessa "aliquota") delle ritenute a titolo d'imposta che sarebbero applicate se tali redditi fossero corrisposti da sostituto d'imposta o intermediari italiani.

Tuttavia, data la genericità della formulazione della circolare, sarebbe opportuna una presa di posizione chiara dell'Amministrazione finanziaria (o quanto meno una revisione delle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi) che consenta di ritenere superato il trattamento discriminatorio che, altrimenti, si verificherebbe.

Successione. La Cassazione: non si distingue in base a quando sorge la parentela

La legittima calcola tutte le donazioni

Angelo Busani
Elisabetta Smaniotto

Per il calcolo della quota di legittima spettante agli stretti congiunti di un defunto, si deve prendere in considerazione il valore del patrimonio appartenente al de cuius al momento della morte; a questo valore deve essere aggiunto quello dei beni donati dal defunto durante la propria vita; non è possibile, pertanto, distinguere tra donazioni anteriori o posteriori al sorgere del rapporto (di parentela o di coniugio) da cui deriva la qualità di erede legittimario. È quanto deciso dalla Cassazione nella sentenza n.

4445 del 7 marzo. Nel caso esaminato dalla Suprema Corte è stata messa in discussione la questione, nel calcolo della quota di legittima spettante al coniuge superstite, debbano essere, o meno, considerate le donazioni con le quali il defunto abbia beneficiato il coniuge anteriormente al matrimonio. Più in generale la questione è la seguente: dato che i legittimari sono tali per avere avuto un rapporto di coniugio o di parentela (è il caso, ad esempio, dei figli) con il de cuius, quando si tratta di considerare, ai fini del calcolo della legittima, le donazioni ricevute dai legittimari

durante la vita del de cuius, devono essere considerate anche quelle di data anteriore al momento in cui è sorto il rapporto dal quale origina la qualità di legittimario? (nel caso del coniuge, pertanto, rilevano anche le donazioni anteriori al matrimonio?). La Cassazione ha dunque risposto affermativamente: l'equiparazione delle donazioni anteriori al sorgere del rapporto da cui deriva la qualità di legittimario a quelle posteriori «risponde alla ratio della riunione fittizia che ha lo scopo di determinare la quota della quale il defunto poteva disporre e, correlativamente, la

quota di riserva spettante al legittimario». Infatti, così come il figlio sopravvenuto alle donazioni già effettuate dal padre prima della sua nascita può chiedere la riduzione di tutte le donazioni compiute in vita dal padre (e quindi anche di quelle compiute prima della sua nascita in favore della madre o di altro coniuge ormai non più tale), allo stesso modo il coniuge sopravvenuto rispetto ai figli può chiedere la riduzione di tutte le donazioni compiute dal de cuius in favore dei figli, anche di quelle precedenti il matrimonio poste in essere in favore dei figli nati da altro coniuge

o nati fuori dal matrimonio.

Non c'è, sul punto, disparità di trattamento tra la posizione del coniuge e quella dei figli. La qualità di legittimario del coniuge non vale per sempre, in quanto essa sorge col matrimonio e dura solo finché dura il matrimonio (non ha la qualità di legittimario il coniuge divorziato). Ma anche la qualità di legittimari dei figli ha un inizio e può avere una fine: i figli acquistano la qualità di legittimari con la nascita e la perdono con la morte; nel caso di premorienza rispetto al genitore, infatti, l'azione di riduzione e di reintegrazione nella legittima non può essere esercitata, a meno che i figli premorti abbiano dei discendenti. Nemmeno l'osservazione dell'istituto della revocazione delle donazioni per sopravvenienza di figli può condurre a di-

versa conclusione sulla rilevanza delle donazioni anteriori al sorgere del rapporto tra de cuius e legittimario. Infatti, l'istituto della revocazione della donazione si fonda sulla idea secondo cui il donante (che, al momento della donazione non aveva o ignorava di avere figli o discendenti) non avrebbe posto in essere la donazione se avesse saputo della futura sopravvenienza o della scoperta di figli o discendenti. Quindi, la revocazione trova fondamento nel particolare legame che unisce il genitore ai figli: il genitore ha il dovere di mantenere i figli e di assicurarne l'istruzione e l'educazione per una futura vita consapevole e indipendente, ragioni queste che mancano nel matrimonio, fondato su un rapporto paritario tra i coniugi.

TRIBUNALE DI TERNI

FALL. N. 40/11 - 41/11 e 42/11 R.F.
I Curatori dei Fallimenti invitano tutti i soggetti interessati a presentare offerte al rialzo per l'acquisto di quanto specificato in perizia ("SALUMIFICIO CASSETTA") tenendo conto che, visto il valore complessivo di stima dell'azienda, la procedura si attende di ricevere offerte al rialzo superiori di almeno il 20% rispetto al prezzo già offerto di € 1.200.000.
Vendita invito a offrire: 14/04/2016 ore 11:30, presso il Notaio Cirilli Paolo - Terni - Via Roma n.102. I soggetti interessati dovranno depositare la propria proposta irrevocabile entro le ore 12 del 13/04/2016 presso la Cancelleria Fallimentare. Allo scadere del termine fissato per la proposizione delle offerte da parte di tutti gli eventuali interessati ed all'esito della raccolta delle proposte, potranno presentarsi le seguenti ipotesi:
- ove si ricevesse una proposta di acquisto vincente al rialzo, ad un prezzo almeno pari ad Euro 1.440.000,00 (1.398.000,00 per l'ipotesi di acquisto dei soli beni non pignorati), le procedure fallimentari valuteranno se procedere ad una gara tra le proposte pervenute, da svolgersi entro e non oltre 15 giorni dalla data di apertura delle buste, ponendo come base d'asta la maggiore offerta ricevuta, ovvero, in presenza di una sola offerta, se procedere o meno all'aggiudicazione, entro lo stesso termine. Saranno comunque escluse dalla partecipazione all'eventuale gara tutte le offerte presentate per le quali il prezzo offerto dovesse risultare addirittura inferiore alla proposta originaria presentata dalla "società..." ossia inferiore ad € 1.200.000,00 oltre i.v.a. ed oneri, ivi compreso il corrispettivo offerto per tutti i beni oggetto di pegno/pignoramento.
Maggiori info: Curatori 0744.220105-304881-400582; Cancelleria Fallimentare e su www.tribunale.terni.it e www.astegiuudiziarie.it. (A335635).