

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

**Ravvedimento.** Le prime indicazioni di Assonime estendono la possibilità di modifiche al di là delle sole indicazioni contabili

# Più spazio per rettifiche a favore

La chance deve riguardare tutti gli errori dei contribuenti a proprio svantaggio

**Dario Deotto**

La procedura indicata nella circolare 31/E/2013 - sulla **rettifica della dichiarazione a favore del contribuente** - non può essere circoscritta soltanto agli errori contabili, ma deve riguardare **tutti gli errori commessi** dai contribuenti a proprio svantaggio. Per il nuovo ravvedimento nei 90 giorni occorre considerare la data della commissione della violazione. Lo slittamento in avanti dei termini di decadenza dell'accertamento riguarda soltanto le singole operazioni per le quali si utilizza il ravvedimento. Sono questi i chiarimenti di maggiore rilievo contenuti nella circolare Assonime 15 di ieri sul ravvedimento operoso.

L'Associazione effettua una disamina dell'istituto dopo le modifiche apportate dalla legge di stabilità 2015. Modifiche che hanno portato a un notevole ampliamento temporale (almeno, per i tributi di competenza delle Entrate) delle possibilità di regolarizzazione da parte del contribuente. Proprio questo ampliamento (che va fino al termine di decadenza dell'azione di accertamento) dà lo spunto ad Assonime per effettuare dei parallelismi con la procedura indicata dalla circolare 31/E/2013 delle Entrate. In base a tale documento, è stato consentito al contribuente di superare il dato letterale dell'articolo 2, comma 8-bis, del Dpr 322/1998, in base al quale la dichiarazione a favore del contribuente potrebbe essere corretta solamente entro quella successiva. La circolare dell'Agenzia consente, in sostanza, di recuperare (anche

dopo la dichiarazione successiva) delle spese, imputate contabilmente in un periodo d'imposta errato, nel periodo in cui tali oneri avrebbero dovuto essere effettivamente dedotti (la circolare si occupa, comunque, anche dei componenti positivi). È fin chiaro che le indicazioni delle Entrate non possono riguardare soltanto gli errori di tipo contabile. Altrimenti, si verificherebbero delle disparità di trattamento tra i contribuenti, in disprezzo dell'articolo 53 della Costituzione. Ad esempio, se si accettasse la tesi delle Entrate, un contribuente in contabi-

### L'ORIENTAMENTO

Per il calcolo dei 90 giorni occorre riferirsi al momento della commissione della violazione

lità semplificata non potrebbe rettificare la dichiarazione oltre l'anno per delle spese che non ha dedotto nel periodo di competenza, mentre un contribuente in contabilità ordinaria potrebbe farlo. Senza contare che il perimetro della rettifica non può riguardare, ovviamente, la sola competenza temporale. Difatti, la stessa Agenzia, nella circolare 3/E/2014 (paragrafo 5), ha ammesso, per una società "espulsa" dal consolidato, la possibilità di recuperare delle poste fiscali (non per questioni di competenza) con la medesima procedura della circolare 31/E/2013. In sostanza, la procedura di quest'ultima circolare non può essere circoscritta so-

lamente agli errori contabili sulla competenza temporale, ma deve riguardare tutte le tipologie di errori e, quindi, tutte le categorie di contribuenti. Secondo Assonime, questa conclusione deriva anche dall'estensione temporale del ravvedimento a tutti i periodi d'imposta ancora accertabili. La circolare 15 dell'Associazione esamina poi la problematica del nuovo ravvedimento nei 90 giorni per le violazioni diverse dall'omissione della dichiarazione (nuova lettera a-bis dell'articolo 13 del Dlg 472/1997). Secondo Assonime, per i tributi periodici (ad esempio, l'Irpef) risulta errato il riferimento, fatto dalla norma, ai 90 giorni decorrenti dal termine per la presentazione della dichiarazione. Di conseguenza, i 90 giorni, con le sanzioni ridotte a un nono del minimo, non possono decorrere dal momento della commissione della violazione.

Particolare attenzione viene poi dedicata dalla previsione che permette lo slittamento dei termini di decadenza dell'azione di accertamento dal momento di presentazione della dichiarazione integrativa. Il differimento, secondo Assonime, non può che riguardare la specifica integrazione effettuata con il ravvedimento.

Infine, viene rappresentato che il ravvedimento non fa venire meno la rilevanza penale delle violazioni e che il ravvedimento deve essere effettuato per ogni singola violazione, per cui non può trovare applicazione il principio del cumulo giuridico delle sanzioni.

### I chiarimenti

#### L'ESTENSIONE

La possibilità di rettifica della dichiarazione a favore del contribuente disciplinata dalla circolare delle Entrate 31/E/2013 - che supera il dettato normativo in base al quale la possibilità di rettifica a favore sarebbe possibile solamente entro la dichiarazione successiva - deve riguardare tutte le tipologie di errori e non solo quelli contabili legati alla competenza temporale. Questo anche in considerazione del fatto che il ravvedimento operoso prevede la possibilità di correggere la generalità degli errori commessi dal contribuente

#### I TERMINI

Il ravvedimento operoso - dopo le modifiche operate dalla legge di stabilità 2015 - prevede la possibilità di regolarizzare le violazioni entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, nei 90 giorni successivi alla violazione. Poiché il riferimento alla dichiarazione periodica non risulta pertinente per queste specifiche violazioni, occorre sempre avere riguardo al momento della commissione della violazione (per arrivare al computo dei 90 giorni di tempo a disposizione)

#### LA DECADENZA

La legge di stabilità 2015 ha previsto che i termini di decadenza dell'azione di accertamento decorrono dal momento di presentazione della dichiarazione integrativa da ravvedimento operoso. In base alla norma, tale slittamento riguarda «gli elementi oggetto dell'integrazione». Quindi, se un contribuente omette di indicare i ricavi conseguenti a una compravendita, la proroga dei termini di accertamento non può riguardare ulteriori compravendite (lo slittamento serve solo per verificare se il contribuente si è correttamente ravveduto)

Il Sole 24 ORE.com



### QUOTIDIANO DEL FISCO

Le regole sull'assegno all'ex coniuge e sui conti dei familiari

Sul Quotidiano del Fisco tutti i giorni l'offerta informativa del Gruppo Sole 24 Ore in materia tributaria. Il Quotidiano del Fisco offre una panoramica completa di notizie e approfondimenti per gli operatori professionali. Nell'edizione online oggi una serie di contenuti esclusivi destinati agli

abbonati:  
- un'analisi di **Dario Deotto** sulla circolare Assonime in materia di ravvedimento;  
- un articolo di **Ferruccio Bogetti** e **Gianni Rota** su una sentenza di Cassazione sulle regole di deducibilità dell'assegno che è stato versato all'ex coniuge;  
- un articolo di **Luca Benigni** e **Ferruccio Bogetti** su una sentenza di Cassazione sui controlli sui conti dei familiari.

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

**Immobili.** Risoluzione delle Entrate

# La donazione non cancella il bonus prima casa

**Angelo Busani**

Non si perde l'agevolazione «prima casa» se, in caso di vendita di un'abitazione acquistata con il beneficio fiscale, si effettua, entro un anno, un acquisto a titolo gratuito. È questo l'innovativo orientamento che l'Agenzia delle Entrate propone nella risoluzione 49/E dell'11 maggio 2015, in riforma a diversi precedenti orientamenti di segno contrario (ad esempio, la circolare 6 del 26 gennaio 2001, la risoluzione 125/E del 3 aprile 2008 e la circolare 18 del 29 maggio 2013). A spingere alla svolta alcune recenti sentenze della Cassazione: la sentenza 26 giugno 2013, n.16077 e la sentenza 12 marzo 2014, n.5689.

La legge sull'agevolazione «prima casa» sancisce che dall'ottenuta agevolazione il contribuente non decade se, pur alienando entro un quinquennio dall'acquisto agevolato, egli effettui un nuovo «acquisto» «entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con beneficio» (Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al Dpr 131/1986, il testo unico dell'imposta di registro).

Ebbene, la legge non qualifica ulteriormente il termine «acquisto», e quindi (anche se appare indubbiamente rilevante l'argomento secondo il quale, dovendo il «riacquisto» avere un «sapore» di «reinvestimento», si dovrebbe effettuare un acquisto a titolo oneroso per beneficiare del suo effetto esimente rispetto alla perdita dell'agevolazione a causa di alienazione infrinquennale) si può in effetti trattare, stante il silenzio della legge sul punto, sia di un acquisto a titolo oneroso, sia di un acquisto a titolo gratuito (e, ad esempio, di una donazione).

Peraltro, pur ammettendosi la

rilevanza dell'acquisto a titolo gratuito ai fini di impedire la revoca dell'agevolazione, pare inevitabile limitare l'ambito degli acquisti a titolo gratuito (con effetto esimente rispetto alla perdita dell'agevolazione) a quelli di natura «volontaria» (quali, appunto, la donazione), escludendo cioè gli acquisti «incidentali» (quale l'acquisto che si abbia a seguito dell'apertura di una successione a causa di morte) per il motivo che la legge palesemente si riferisce alla sequenza di una alienazione seguita dal compimento di un atto d'acquisto, e non all'acquisto che derivi da un fatto (quale il decesso di un soggetto oppure, come nel caso dell'usucapione, il possesso e il decorso di un certo periodo di tempo).

Quanto alle pronunce della Cassazione che hanno motivato le Entrate al revirement di cui si è detto, i giudici di legittimità hanno testualmente sancito che «anche l'acquisto a titolo gratuito di un immobile idoneo a essere adibito ad abitazione principale, entro un anno dall'alienazione infrinquennale dell'immobile agevolato è idoneo a evitare la decadenza dal beneficio» e ciò in quanto «il termine "acquisto", utilizzato dal legislatore... nel definire le condizioni di evitabilità della decadenza, fa riferimento sia ad acquisti gratuiti che onerosi» (sentenza 16077/2013). Identicamente, nella sentenza 5689/2014 è stato deciso che «non è suscettibile di revoca l'agevolazione per l'acquisto della prima casa laddove, in caso di cessione infrinquennale dell'abitazione principale, l'acquisto entro un anno dalla predetta alienazione avvenga a titolo gratuito e non oneroso».

Peraltro, pur ammettendosi la

**I dati di marzo.** Nuove aperture in flessione

# Partite Iva, il 28% sceglie i minimi o il forfettario

**Giovanni Parente**  
ROMA

Minimi al 5% e regime forfettario attraggono nel primo mese di convivenza quasi una nuova partita Iva su tre. Il bilancio delle aperture di marzo - reso noto ieri dall'Osservatorio del Mef - si chiude con poco meno di 52 mila aperture: un dato che segna una flessione del 2% rispetto allo stesso mese del 2014. Dunque sembra archiviata la corsa all'apertura chiesieravverificata a novembre e dicembre scorsi proprio in prospettiva della scomparsa del regime dei minimi (quello con imposta sostitutiva al 5% e livello massimo di ricavo di 5 mila euro uguale per

tutte le attività). A marzo, comunque, il 28% di chi ha avviato un'attività ha scelto uno dei due regimi agevolati. Si tratta del primo mese in cui convivono perché la possibilità di optare per i minimi al 5% è stata reintrodotta dalla legge di conversione dell'ultimo decreto Milleproroghe e sarà possibile per tutto il 2015. Tra i 14.633 soggetti che hanno scelto un regime agevolato, non si può distinguere però quanti siano ascrivibili ai minimi e quanti, invece, al forfettario. La casella da barrare nella dichiarazione di inizio attività, infatti, è la stessa in quanto l'agenzia delle Entrate nel comunicato stampa del 31 dicembre scorso aveva affermato che, in attesa di un aggiornamento della modulistica, chi avesse voluto optare per il forfettario avrebbe dovuto procedere con la stessa indicazione per i minimi. Sarà, quindi, il cosiddetto comportamento conclusivo a incidere sull'entrata in uno dei due regimi. In pratica, sulla prima fattura emessa bisognerà indicare la diversa norma che permette l'esclusione dall'applicazione dell'Iva: l'articolo 1, comma 100, della legge 244/2007 per i minimi; l'articolo 1, comma 58, della legge 190/2014 per i nuovi forfettari. Una scelta che molto verosimilmente dovrà poi essere esplicitata il prossimo anno all'atto della compilazione di Unico 2016 in cui verranno compilati quadri diversi. Del resto, il regime dei minimi prevede la determinazione analitica del reddito, mentre nel forfettario si effettua la determinazione forfettaria con una percentuale di componenti negativi predeterminati.

Tornando alle aperture delle partite Iva di marzo, va segnalato l'incremento nell'avvio di società di capitali: a marzo sono state 11.806 (+11,9% rispetto allo stesso mese del 2014). Una crescita che - secondo la lettura del Mef - conferma la tendenza all'aumento degli ultimi due anni legata alle modifiche normative che facilitano l'apertura di Srl.

**+11,9** per cento

L'aumento  
L'incremento nelle aperture delle società di capitali

Addizionali: qual è il domicilio da tenere presente?

UNICO PERSONE FISICHE DOMANI LA GUIDA PRATICA DEL SOLE 24 ORE

Le novità per la dichiarazione 2015: scadenze, calcoli, sconti per le famiglie, spese sanitarie e per l'istruzione, locazioni e redditi esteri



In vendita a 0,50 euro oltre al prezzo del quotidiano

24 ORE BUSINESS SCHOOL  
ROMA

WWW.BS.ILSOLE24ORE.COM

## 6° MASTER MANAGEMENT DELLE IMPRESE TURISTICHE

Marketing, booking, revenue e nuovi modelli di e-commerce

ROMA, DAL 18 GIUGNO 2015

MASTER PART TIME

5 mesi di formazione: in aula il giovedì, venerdì e sabato non consecutivi (30 giornate) con sessioni in distance learning

### IN EVIDENZA:

- MODULO FACOLTATIVO "MANAGEMENT DELL'HOTELLERIA"
- LABORATORIO "DIGITAL STRATEGY FOR WEB TOURISM"
- FOCUS "COME SVILUPPARE L'OFFERTA VERSO NUOVI MERCATI"

I partner:



Per consultare il programma dettagliato e modalità di ammissione [www.bs.ilssole24ore.com](http://www.bs.ilssole24ore.com)

Servizio Clienti  
tel. 06 (02) 3022.6372/6379  
fax 06 (02) 3022.4462/6280  
business.school@ilssole24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Il Sole 24 Ore Business School ed Eventi  
Roma - piazza dell'Indipendenza, 23 b/c  
Milano - via Monte Rosa, 91  
Organizzazione con sistema di qualità certificato ISO 9001:2008

**Dall'Agenzia.** Controlli e fiscalità

# Planimetrie catastali ad accesso gratuito

**Pasquale Mirto**

L'agenzia delle Entrate ha messo a disposizione dei Comuni l'accesso gratuito alle planimetrie catastali degli immobili, per i controlli urbanistici e la gestione della fiscalità immobiliare locale.

Su questo tema si era registrato in passato uno scontro tra i Comuni e l'agenzia delle Entrate, la quale per la fornitura delle planimetrie pretendeva il pagamento di una somma, nonostante diverse previsioni normative già imponevano la fornitura gratuita (si veda la delibera della Corte dei conti dell'Emilia-Romagna 37/2013). In particolare, si ricorda che l'articolo 50 del Dlg 82/2005 prevede che qualunque dato trattato da una Pa, nel rispetto della normativa sulla protezione dei dati personali, deve essere reso accessibile e fruibile alle altre amministrazioni quando l'utilizzazione del dato sia necessaria per lo svolgimento dei compiti istituzionali dell'amministrazione richiedente, senza oneri a carico di quest'ultima, salvo che per la prestazione di elaborazioni aggiuntive; il successivo articolo 59 precisa, poi, che nell'ambito dei dati territoriali di interesse nazionale rientra la banca dati catastale gestita dall'agenzia delle Entrate.

Il problema dell'accesso alle planimetrie si poneva soprattutto per gli immobili accatasti prima del 2006, perché a decorrere da quell'anno l'Agenzia invia ai Comuni «Docfa» e con questi anche le planimetrie degli immobili, e delle variazioni degli stessi, è devoluto al Comune ove sono ubicati gli immobili. Al di là però di quanto può essere utile per il Comune avere gratuitamente a disposizione le planimetrie, al pari di quanto avviene già con le visure catastali, quello che rileva è che si riconosce sempre di più l'importanza dei Comuni nei processi di controllo del territorio.

mento degli immobili (procedura 336 di cui alla legge 311/2004), al controllo dei Docfa (articolo 34 quinquies del Dl 4/2006) o alla verifica delle domande di ruralità di cui al Dl 70/2011.

L'utilizzo delle planimetrie catastali è importante soprattutto per la gestione della Tari la quale si applica in base alla superficie calpestabile, visto che si è per ora abbandonato il criterio della tassazione sulla base dell'80% della superficie catastale, utilizzabile solo in sede di accertamento.

Oltre alla Tari le planimetrie rappresentano un utile strumento per il controllo della conformità edilizia, ovvero tra quanto concessionato dal Comune e quanto dichiarato

### PORTALE SISTER

Per i Comuni l'ingresso avverrà senza oneri. Risolto il conflitto con gli uffici del Fisco

all'Agenzia e ciò ovviamente assume anche rilevanza fiscale, perché un ampliamento di un fabbricato non dichiarato in catasto porta a un aumento della rendita catastale e quindi dell'Imu.

E non occorre dimenticarsi che l'articolo 2, comma 12 del Dlg 23/2011 prevede che il 75% delle sanzioni irrogate dall'Agenzia per l'inadempimento degli obblighi di dichiarazione degli immobili, e delle variazioni degli stessi, è devoluto al Comune ove sono ubicati gli immobili.

Al di là però di quanto può essere utile per il Comune avere gratuitamente a disposizione le planimetrie, al pari di quanto avviene già con le visure catastali, quello che rileva è che si riconosce sempre di più l'importanza dei Comuni nei processi di controllo del territorio.