

R review



TeamSystem Review

| n. 275

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem®

La relazione fra lo Studio e i clienti diventa digitale



Il digitale accorcia le distanze e permette di offrire ai Clienti servizi nuovi, utili e veloci.

Con **TeamSystem Digital Box**, estensione digitale di TeamSystem Studio, il Professionista mette a disposizione dei propri Clienti un servizio fondamentale per visualizzare e condividere **fatture** e **documenti**, accedere alle informazioni importanti, non perdere di vista le **scadenze** e i **pagamenti** e monitorare le informazioni chiave per la gestione del proprio business.

Tutto senza spostamenti, senza chiamate e in totale sicurezza, grazie al **Cloud** e all'**App mobile**.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/teamsystem-digital-box

Schede operative

Memorizzazione e invio telematico dei corrispettivi	2
Versamenti da dichiarazione: tardività e rimedi	8
<i>Brexit e no deal</i> : nuove informazioni per la corretta gestione degli scambi commerciali	15
Le regole del riporto delle perdite per i soggetti Irpef	23

Scadenzario

Scadenze del mese di dicembre	27
-------------------------------	-----------

Memorizzazione e invio telematico dei corrispettivi

L'articolo 17, D.L. 119/2018, convertito con modificazioni dalla L. 145/2018, ha introdotto, per tutti i soggetti esonerati dall'obbligo di emissione della fattura, l'obbligo generalizzato di memorizzazione giornaliera e di trasmissione telematica dei corrispettivi. L'obbligo ha decorrenza differenziata a seconda del volume d'affari Iva generato dal soggetto passivo nel corso dell'anno 2018. Successivamente il D.M. 10 maggio 2019 ha disposto una serie esoneri, alcuni a tempo indeterminato, altri a tempo determinato per alcune categorie di soggetti.

L'introduzione dell'obbligo

L'articolo 17, D.L. 119/2018, dispone testualmente "1. A decorrere dal 1° gennaio 2020 i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972, memorizzano elettronicamente e trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai corrispettivi giornalieri. La memorizzazione elettronica e la connessa trasmissione dei dati dei corrispettivi sostituiscono gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, comma 1, D.P.R. 633/1972. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano a decorrere dal 1° luglio 2019 ai soggetti con un volume d'affari superiore a 400.000 euro. Per il periodo d'imposta 2019 restano valide le opzioni per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi esercitate entro il 31 dicembre 2018. Con decreto Mef, possono essere previsti specifici esoneri dagli adempimenti di cui al presente comma in ragione della tipologia di attività esercitata". La risoluzione n. 47/E/2019 specifica che l'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi oltre a eliminare gli obblighi di registrazione dei corrispettivi di cui all'articolo 24, D.P.R. 633/1972, sostituisce le modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi, prima declinato attraverso ricevuta fiscale o scontrino fiscale, fermo restando l'obbligo di emissione della fattura su richiesta del cliente. In realtà, occorre rilevare che agli obblighi di emissione di scontrino e ricevuta fiscale subentra la necessità di emettere un nuovo documento, denominato "documento commerciale". Tale documento può essere emesso tramite un registratore telematico ovvero utilizzando l'apposito servizio *on line* messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, sul portale fatture e corrispettivi.

Decorrenza

La risoluzione n. 47/E/2019 ha fornito chiarimenti anche in merito alla decorrenza dei nuovi adempimenti. Il D.L. 119/2018 dispone che il nuovo obbligo entri in vigore:

- dal 1° luglio 2019 per i soggetti con volume d'affari superiore a 400.000 euro;
- dal 1° gennaio 2020 per tutti gli altri soggetti obbligati.

A tal riguardo la risoluzione n. 47/E/2019 ha esplicitato che:

- il volume d'affari da prendere a riferimento è quello conseguito dal soggetto passivo nell'anno 2018;
- deve essere considerato il volume d'affari complessivo, comprensivo sia delle operazioni soggette a emissione della fattura che delle operazioni esonerate da tale obbligo;
- i soggetti che hanno iniziato l'attività nel corso dell'anno 2018 devono procedere a ragguagliare ad anno il volume d'affari conseguito;
- i soggetti che hanno iniziato l'attività nel corso dell'anno 2019 saranno soggetti ai nuovi obblighi a partire dal 1° gennaio 2020.

È possibile procedere anticipatamente e su base volontaria all'invio telematico dei corrispettivi. In questo caso e fino alla decorrenza dell'obbligo di legge, permangono in capo al soggetto anche i vecchi obblighi in tema di corrispettivi, ricevute e scontrini fiscali. L'opzione deve riguardare tutti i punti vendita e tutti i punti cassa del soggetto. La trasmissione del primo corrispettivo telematico corrisponde a "messa in servizio" del registratore telematico e conseguentemente rappresenta una

opzione, con comportamento concludente, delle nuove modalità di "gestione" dei corrispettivi. I soggetti che intendano testare la procedura di trasmissione senza transitare anticipatamente ai nuovi obblighi possono effettuare la trasmissione di corrispettivi "di prova" con l'assistenza dei tecnici abilitati alla configurazione/installazione dei registratori telematici.

In cosa consiste l'obbligo

L'articolo 17, D.L. 119/2018 ha introdotto in realtà 2 obblighi, ovvero:

- di memorizzazione giornaliera dei corrispettivi;
- di trasmissione telematica dei corrispettivi all'Agenzia delle entrate.

Mentre il primo obbligo deve essere assolto quotidianamente, il secondo, a seguito della conversione del D.L. 34/2019 (Decreto Crescita), può essere effettuato entro i 12 giorni successivi. È previsto l'obbligo di trasmettere anche i corrispettivi a "zero". Questi dovranno essere trasmessi in occasione della trasmissione dei corrispettivi del primo giorno lavorativo successivo.

Modalità di trasmissione

La trasmissione dei corrispettivi deve essere effettuata utilizzando i nuovi modelli di registratori telematici approvati dall'Agenzia delle entrate (RT) o a mezzo server telematici (*server RT*), ovvero mediante strumenti tecnologici che garantiscano l'inalterabilità e la sicurezza dei dati e delle informazioni da trasmettere. Questa ultima modalità è fruibile utilizzando l'apposito servizio *on line* messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, sul portale fatture e corrispettivi. Tale servizio è utilizzabile a mezzo *personal computer*, *tablet* o *smart-phone*, e consente anche l'emissione del documento commerciale, dei documenti di "reso", "annullo" o "per regalo". La possibilità di memorizzazione/trasmisione dei corrispettivi tramite i servizi *on line* dell'Agenzia delle entrate è stata introdotta dal provvedimento n. 99297 del 18 aprile 2019. Con l'utilizzo dei servizi *on line* in sostanza si procede alla trasmissione in tempo reale di ogni singola operazione effettuata. La memorizzazione/trasmisione dei corrispettivi può essere effettuata anche mediante registratori di cassa tradizionali (RC) appositamente adattati.

Il D.M. 2810/2016 ha stabilito:

- le specifiche tecniche degli strumenti tecnologici attraverso cui operare la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi;
- le informazioni da inviare, formato e termini di trasmissione;
- le regole di approvazione delle componenti *hardware* e *software* per garantire la sicurezza (autenticità, integrità e riservatezza) dei dati comunicati.

Attraverso i registratori telematici (RT), o i registratori di cassa (RC) appositamente adattati è possibile:

- assolvere all'obbligo di memorizzazione giornaliera;
- generare il *file xml* da trasmettere;
- apporre il sigillo al *file xml*;
- trasmettere il *file*;
- emettere il documento commerciale e fatture elettroniche (anche semplificate) in caso di richiesta del cliente.

I soggetti con più di un punto cassa devono installare un registratore telematico (RT) per ogni punto cassa e trasmettere distintamente i corrispettivi da ogni (RT). Se all'interno di un negozio sono presenti almeno 3 punti cassa, è possibile procedere alla trasmissione telematica "unificata" utilizzando un *server telematico (ST)*, evitando così di procedere all'acquisto dei singoli (RT). La conformità dei processi utilizzati dal (ST) per la raccolta, la memorizzazione e la trasmissione dei corrispettivi, è soggetta ad apposita certificazione che deve essere rilasciata da una società di revisione o da un revisore iscritto al registro presso il Mef.

Soggetti obbligati

Se effettuano operazioni di commercio al minuto e attività assimilate per le quali non è obbliga-

toria l'emissione della fattura (se non richiesta dal cliente), sono obbligati alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi:

- i soggetti residenti;
- i soggetti stabiliti;

Sono inclusi tra i soggetti obbligati, ove ne ricorrano le condizioni anche:

- i soggetti identificati in forma diretta o a mezzo di rappresentante fiscale;
- i soggetti minimi e *forfait*.

I soggetti che effettuano cessioni di farmaci, tenuti all'invio dei dati al STS possono evitare la trasmissione giornaliera dei corrispettivi effettuando la trasmissione al STS con cadenza quotidiana. Per la trasmissione può essere utilizzato anche il RT. È necessaria una diversa configurazione dei RT/server RT, che devono in ogni caso essere censiti nell'area corrispettivi del portale F&C. Le regole di invio dei dati e il formato xml sono gli stessi degli altri soggetti.

Soggetti esonerati

Il decreto Mef 10 maggio 2019 ha disposto i seguenti esoneri dall'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi.

A tempo indeterminato (fino a successivo decreto di revoca):

- operazioni attualmente già escluse da obbligo di certificazione dei corrispettivi (ex articolo 2, D.P.R. 696/1996 e successive modifiche):
 - a) gestori degli stabilimenti balneari;
 - b) prestazioni dei circhi e degli spettacoli viaggianti;
 - c) prestazioni relative al servizio postale;
 - d) cessioni di tabacchi;
 - e) cessioni di beni iscritti nei pubblici registri;
 - f) cessioni di carburanti e lubrificanti per autotrazione;
 - g) cessioni di prodotti agricoli ceduti in regime di applicazione forfettaria dell'imposta;
 - h) cessioni di beni la cui cessione risulta dal documento di cui al comma 4, articolo 21, D.P.R. 633/1972, recante l'indicazione del corrispettivo;
 - i) particolari prestazioni rese dai notai;
 - j) cessioni di alcuni prodotti editoriali;
 - k) somministrazioni di alimenti e bevande rese in mense aziendali, interaziendali, scolastiche e universitarie;
 - l) vendite per corrispondenza e a domicilio – incluso il commercio elettronico indiretto (risposta a interpello n. 198/2019);
- prestazioni di custodia e amministrazione di titoli e altri servizi resi da aziende o istituti di credito da società finanziarie o fiduciarie e dalle società di intermediazione mobiliare;
- somministrazioni di alimenti e bevande, accessorie al servizio di pernottamento nelle carrozze letto, rese dal personale addetto alle carrozze medesime;
- prestazioni relative al servizio telegrafico nazionale e internazionale rese dall'ente poste;
- operazioni poste in essere da enti concessionari di autostrade, enti che somministrano acqua, gas, energia elettrica, enti e società di credito e finanziamento, enti gestori di infrastrutture nei porti, autoporti, aeroporti e scali ferroviari di confine;
- servizi di stampa e recapito dei duplicati di patente e di gestione e rendicontazione del relativo pagamento;
- prestazioni relative ad alcuni servizi elettronici e similari resi a committenti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione;
- prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e di bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitata, per le quali i biglietti di trasporto assolvono la funzione di certificazione fiscale;
- operazioni effettuate a bordo di navi, treni, aerei durante trasporti internazionali.

Temporanei (fino al 31 dicembre 2019):

- operazioni collegate e connesse a quelle indicate alle lettere a) e h) degli esoneri a tempo indeterminato;
- operazioni marginali (ovvero non superiori a 1% del volume d'affari Iva) a quelle indicate alle lettere a) e h) degli esoneri a tempo indeterminato;
- operazioni marginali (ovvero non superiori a 1% del volume d'affari Iva) rispetto a operazioni soggette all'obbligo di fatturazione, per soggetti con V.A. > 400.000 euro;
- operazioni "marginali" poste in essere dagli esercenti gli impianti di distribuzione di carburante (si considerano "marginali" le operazioni di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972, diverse dalle cessioni di benzina o di gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori, i cui ricavi o compensi siano inferiori al 1% del volume d'affari Iva realizzato nel 2018).

Adempimenti formali per i soggetti esonerati

Fino al perdurare dell'esonero per tali soggetti permangono i seguenti obblighi:

- annotazione sul registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24, D.P.R. 633/1972;
- le operazioni collegate o connesse effettuate in via marginale indicate alla lettera c), comma 1, articolo 1, Decreto Mef 10 maggio 2019, e per le operazioni effettuate su mezzi di trasporto nel corso di trasporti internazionali, inoltre, devono continuare a essere documentate, alternativamente, da scontrino o ricevuta fiscale.

I soggetti esonerati possono comunque adempiere su base volontaria alla memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi. In caso di adesione volontaria e fino al termine del periodo di esonero, tali soggetti devono comunque continuare a effettuare anche i vecchi adempimenti in concomitanza con i nuovi.

La fattura sostituisce il nuovo obbligo

L'emissione volontaria della fattura sostituisce tutti gli obblighi connessi ai corrispettivi telematici. L'emissione della fattura è consentita su base volontaria anche in mancanza della specifica richiesta del cliente prevista dalla normativa (risposta a interpello n. 149/2019). Per i soggetti esonerati dalla fattura elettronica può essere emessa fattura cartacea (circolare Assonime n. 14/2019 con riferimento alla risposta a interpello n. 149/2019). La possibilità di sostituire la trasmissione telematica dei corrispettivi con l'emissione della fattura, rappresenta un'ottima alternativa per tutti quei soggetti che effettuano operazioni "a corrispettivi" solo marginalmente all'attività principale esercitata o che, pur gestendo solamente attività esonerate dalla emissione della fattura, pongono in essere poche cessioni/prestazioni. In questo senso, per le operazioni di modesto ammontare (inferiore ai 400 euro), la fattura semplificata rappresenta un'ottima alternativa alla emissione del documento commerciale ed alla conseguente adozione di un RT. I soggetti che emettono ricevute fiscali con corrispettivo non riscosso alle quali fanno seguire l'emissione della fattura, procedono successivamente alla decorrenza dei nuovi obblighi a sostituire l'emissione della ricevuta fiscale con il nuovo documento commerciale. Naturalmente, in questo caso, devono altresì adempiere agli obblighi di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi. Anche questi soggetti possono evitare i nuovi obblighi in tema di corrispettivi telematici qualora decidano di sostituire la procedura sopra indicata con l'emissione di una fattura immediata (in luogo della emissione della ricevuta fiscale con corrispettivo non riscosso). Va da sé che il nuovo *modus operandi* deve essere adottato fin dal primo giorno di decorrenza dell'obbligo di memorizzazione/trasmissione dei corrispettivi. Le ricevute fiscali emesse prima dell'entrata in vigore delle nuove norme in tema di corrispettivi potranno essere normalmente incluse in fattura al momento dell'incasso.

Il documento commerciale

Il documento commerciale è stato introdotto dall'articolo 1, D.I. 7 dicembre 2016. Il nuovo documento sostituisce le ricevute fiscali e gli scontrini fiscali per i soggetti tenuti alla memorizzazione/trasmissione dei corrispettivi. Il documento commerciale, al contrario delle vecchie ricevute fiscali, non può essere emesso manualmente ma deve essere generato o attraverso un registratore tele-

matico o attraverso le procedure on line messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Possono essere utilizzati anche i vecchi registratori di cassa se opportunamente adattati per la trasmissione telematica dei corrispettivi. Il documento deve essere stampato tramite i registratori telematici o apposite stampanti fiscali e consegnato al cliente. Previo accordo con il destinatario il documento commerciale può essere emesso e inviato al cliente in formato elettronico. Così come i vecchi documenti fiscali (scontrini e ricevute) anche il nuovo documento commerciale ha validità ed efficacia:

- sia ai fini commerciali (garanzie, resi contestazioni);
- sia ai fini fiscali (detrazione spese sostenute – emissione fattura differita);
- per avere validità fiscale deve contenere anche codice fiscale e partita Iva dell'acquirente e può essere richiesto non oltre il momento di effettuazione dell'operazione;

il documento commerciale, integrato con il codice fiscale del cliente, potrà essere utilizzato anche ai fini della c.d. "lotteria degli scontrini". Novità sulle modalità e sui nuovi obblighi in questo ambito, sono contenute nel Decreto Fiscale collegato alla Legge di Bilancio per l'anno 2020 in corso di emanazione.

Modalità di attivazione dei RT o dei ST

A partire dall'11 giugno 2019 (risoluzione n. 62/E/2019) non è più necessario, da parte dell'esercente, accreditarsi al sistema dei corrispettivi tramite il portale fatture e corrispettivi, prima della attivazione/messa in servizio dei RT/ST. Successivamente l'accredito dell'esercente deve in ogni caso essere effettuato (non è noto se vi sia un termine massimo).

Il processo di messa in funzione dei RT consta delle seguenti fasi:

- accreditamento dell'esercente sulla propria area del portale F&C (direttamente o a mezzo di intermediario abilitato e delegato dall'esercente);
- censimento del dispositivo – a cura del tecnico abilitato;
- attivazione del dispositivo – a cura del tecnico abilitato;
- trasmissione dei corrispettivi = messa in servizio del dispositivo – a opera dell'esercente;
- l'esercente deve anche ottenere il QR CODE del dispositivo che deve essere esposto sul dispositivo stesso in modo che sia visibile per il pubblico.

Sanzioni

Le sanzioni previste in caso di violazione degli obblighi in materia di memorizzazione e trasmissione telematica sono le medesime previste per le vecchie modalità di gestione dei corrispettivi, degli scontrini e delle ricevute fiscali, ovvero, le sanzioni previste dall'articolo 2, comma 6, D.Lgs. 127/2015: *"ai soggetti obbligati alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica si applicano, in caso di mancata memorizzazione o di omissione della trasmissione, ovvero nel caso di memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, le sanzioni previste dagli articoli 6, comma 3, e 12, comma 2, D.Lgs. 471/1997"*. Tali articoli prevedono che *"Articolo 6, comma 3, D.Lgs. 471/1997:*

- mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto ovvero emissione di tali documenti per importi inferiori a quelli reali, la sanzione è in ogni caso pari al 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato;

- stessa sanzione si applica in caso di omesse annotazioni su apposito registro dei corrispettivi relativi a ciascuna operazione in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi misuratori fiscali;

- se non constano omesse annotazioni, la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione è punita con una sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro.

Articolo 12, comma 2, D.Lgs. 471/1997:

- qualora siano state contestate nel corso di un quinquennio, 4 distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, compiute in giorni diversi, anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del D.Lgs. 472/1997, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio

dell'attività medesima per un periodo da 3 giorni a 1 mese. Il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo;

- se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di 50.000 euro la sospensione è disposta per un periodo da 1 mese a 6 mesi".

Il periodo transitorio (moratoria)

Non saranno applicate sanzioni ex D.Lgs. 471/1997 nei seguenti periodi:

- dal 1° luglio 2019 e fino al 31 dicembre 2019 per i soggetti con V.A. > 400.000 euro;
- dal 1° luglio 2020 e fino al 30 giugno 2020 per tutti gli altri.

Per evitare le sanzioni l'invio deve essere effettuato in ogni caso entro la fine del mese successivo. Restano fermi obblighi di memorizzazione giornaliera e di effettuazione delle liquidazioni Iva nei termini ordinari.

La "moratoria" vale anche per i soggetti che non sono riusciti a dotarsi di RT. Tali soggetti dovranno in ogni caso:

- memorizzare giornalmente i corrispettivi utilizzando un registratore di cassa tradizionale o in alternativa emettere RF;
- tenere regolarmente il registro corrispettivi;
- rilasciare al cliente di SF o RF;
- liquidare l'Iva nei termini ordinari;
- acquistare e attivare un RT entro la scadenza della moratoria;
- trasmettere entro la fine del mese successivo i corrispettivi anche mediante i servizi messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate nell'area riservata.

Servizi on line per l'invio dei corrispettivi nel periodo transitorio – provvedimento n. 236086 del 4 luglio 2019)

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento n. 236086 del 4 luglio 2019, ha introdotto le 3 seguenti modalità di trasmissione dei corrispettivi, utilizzabili dai soggetti obbligati durante il periodo di moratoria:

- servizio "upload": il servizio consente di effettuare l'upload di un file xml contenente i dati dei corrispettivi della singola giornata, con distinzione per aliquota o privo di questa distinzione per i soggetti in "ventilazione Iva";
- servizio "web": disponibile nell'area riservata F&C permetterà di fornire **on line** i dati dei corrispettivi complessivi giornalieri. Anche in questo caso i dati potranno essere forniti distinti per aliquota o complessivi in caso di "ventilazione Iva";
- servizio invio tramite protocolli "HTTPS" o "SFTP": anche questo servizio permetterà l'invio di un file xml contenente i dati dei corrispettivi giornalieri.

I file xml che verranno trasmessi con il primo e il terzo servizio utilizzeranno il tracciato "dati fattura" già in utilizzo per la comunicazione delle operazioni transfrontaliere. In conseguenza di questa identità di tracciato, occorre seguire attentamente le specifiche regole di compilazione dettate per i corrispettivi, al fine di evitare che il file venga interpretato dal sistema come "file estero metro".

L'invio dei dati potrà essere effettuato direttamente dal contribuente o a mezzo di intermediari abilitati.

Gli intermediari in questo caso devono rilasciare all'esercente:

- l'impegno alla trasmissione telematica;
- una copia della comunicazione inviata;
- una copia della ricevuta che attesti la ricezione da parte dell'Agenzia delle entrate.

Riferimenti normativi

articolo 17, D.L. 119/2018

risoluzione n. 47/E/2019

articolo 24, D.P.R. 633/1972

Versamenti da dichiarazione: tardività e rimedi

Il termine per l'effettuazione dei versamenti legati alla dichiarazione è ormai scaduto, salvo per le quote pendenti dei piani di rateazione utilizzati o per chi si fosse avvalso del differimento di 30 giorni con la maggiorazione dello 0,4%; eventuali errori o carenti pagamenti possono essere sanati con riduzione delle sanzioni tramite il ravvedimento operoso. Diversamente si può attendere la liquidazione automatizzata del modello e il connesso preavviso di liquidazione (c.d. avviso bonario); la sanzione è pur sempre ridotta, ma il costo risulta normalmente maggiore del ravvedimento. Tali rimedi, come evidente, sono riferiti a posizioni nelle quali il debito sia stato correttamente segnalato all'Amministrazione finanziaria, mediante la valida presentazione di una dichiarazione dei redditi¹. Analogamente, lo stesso ragionamento si ritiene valido nel caso si provveda a sanare, negli originari 90 giorni dalla data di presentazione², una dichiarazione infedele; in tal caso, infatti, oltre alla specifica sanzione fissa per rimediare alla violazione, risulta necessario effettuare il ravvedimento sulle maggiori somme dovute³. Le riflessioni che seguono sono corroborate, ove servisse, dalla consacrazione legislativa degli effetti del ravvedimento parziale, introdotto nel nuovo articolo 13-bis, D.Lgs. 472/1997 a opera del D.L. 34/2019, c.d. Decreto Crescita.

Le sanzioni per le patologie sui versamenti

Le misure sanzionatorie previste per le irregolarità sui versamenti dei tributi⁴ sono contenute nell'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, come modificato a decorrere dal 2015; per effetto del meccanismo del *favor rei*, in ogni caso, le nuove misure si applicano – ove più favorevoli – anche alle violazioni commesse antecedentemente a tale data⁵.

In sostanza, il nuovo scenario ci consegna:

- una sanzione in misura base "generica" (comma 1, primo periodo) per tutte le patologie sui versamenti⁶;
- una sanzione in misura ridotta (comma 1, secondo periodo)⁷, per ritardi non superiori a 90 giorni;
- una sanzione in misura super ridotta (comma 1, terzo periodo)⁸, per ritardi non superiori a 15 giorni.

Ne deriva, dunque, un panorama abbastanza frastagliato che ha una caratteristica spesso non

¹ Si tenga conto che, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, D.P.R. 322/1998, si considera validamente presentata non solo la dichiarazione trasmessa entro la naturale scadenza (normalmente il prossimo 30 novembre per effetto delle novità introdotte dal Decreto Crescita), ma anche quella inviata nei 90 giorni successivi; tale modello, ancorché tardivo ai fini sanzionatori, è comunque considerato dal sistema ai sensi della liquidazione di cui all'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973. Si aggiunga anche che le dichiarazioni presentate oltre il suddetto termine di 90 giorni "si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti di imposta". Il già richiamato articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973 impone all'Amministrazione finanziaria di procedere alla liquidazione entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni del periodo successivo, con la conseguenza che la ultra tardività potrebbe determinare l'impossibilità della verifica automatizzata.

² Quest'anno, per effetto dello spostamento del termine ultimo per la presentazione dei modelli al 30 novembre, con la "complicazione" dei giorni non lavorativi, si può arrivare fino al 2 marzo 2020.

³ Trascorso il ritardo di 90 giorni, invece, la violazione di dichiarazione infedele si sana applicando la sanzione base di cui all'articolo 1, D.Lgs. 471/1997, sanzione che ricomprende al suo interno anche la violazione per la tardività del versamento delle imposte. Casomai, si tratterà di intervenire a sanare (in modo aggiuntivo) la carenza del versamento in acconto.

⁴ Che si tratti di disposizione di carattere generale si evince dalla lettura del comma 3 dell'articolo 13, D.Lgs. 471/1997: "Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto".

⁵ Al riguardo, si veda circolare n. 4/E/2016.

⁶ "Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile".

⁷ "Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà".

⁸ "Salva l'applicazione dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo".

considerata dagli operatori quando effettuano calcoli di convenienza: le misure sanzionatorie sopra viste si applicano sia dal contribuente (eventualmente abbattute delle misure premiali del ravvedimento operoso) sia dall’Agenzia delle entrate in sede di liquidazione automatizzata o autonomo provvedimento di irrogazione sanzioni⁹.

Ciò appare importante ove si debbano effettuare calcoli di convenienza ai fini di esperire, o meno, i rimedi del caso, dovendosi considerare (da un lato) il costo del ravvedimento e (per altro verso) l’ammontare effettivo della sanzione; questo per dire che, su piccole cifre e piccoli ritardi, talvolta non conviene nemmeno attivarsi, potendo risultare il costo del ravvedimento superiore (considerando anche l’incomodo amministrativo) rispetto al beneficio ritratto.

Descrizione	Ritardo	Sanzione
Omesso versamento	(riscontrato da Agenzia)	30%
Tardivo versamento	Sino al 15° giorno dalla scadenza originaria	1/15 della sanzione ridotta alla metà, per ciascun giorno di ritardo (ad esempio, 1% per 1 giorno di ritardo, 14% per 14 giorni di ritardo)
	Dal 16° al 90° giorno dalla originaria scadenza	15%
	Dal 91° giorno	30%

I due benefici tra cui scegliere

Ai fini di una disamina di quelli che potrebbero essere gli “scenari” da valutare in capo al contribuente, possiamo ricordare che si “fronteggiano” 2 disposizioni premiali:

- il beneficio connesso alla riduzione delle sanzioni legate al preavviso di irregolarità, pari a 1/3 di quelle edittali in relazione alla liquidazione automatizzata del modello, che si accompagna alla possibilità di beneficiare del pagamento rateale e del differimento, di qualche mese, nella pretesa tributaria;
- il beneficio connesso al ravvedimento operoso di cui all’articolo 13, D.Lgs. 472/1997 che, nonostante sia più ampio del precedente, non ha connaturata in sé la possibilità di effettuare il versamento rateale “canonico”.

Peraltro, le 2 misure di cui sopra non sono mai sovrapponibili, per il semplice motivo che la notifica del preavviso di irregolarità inibisce l’utilizzo del ravvedimento operoso, sia pure in relazione alle violazioni contestate nel medesimo avviso bonario¹⁰.

Cominciando, allora, dalle sanzioni irrogabili con l’avviso bonario, nella tabella che segue si illustrano le possibili combinazioni, correlate all’originario ritardo nella esecuzione del versamento (per versamenti omessi, invece, la sanzione ridotta irrogata con il bonario è sempre pari al 10%, vale a dire il 30% ridotto a 1/3).

Ritardo sino a 14 giorni		Ritardo da 15 a 90 giorni		Ritardo oltre 90 giorni fino dichiarazione successiva	
Gg	Bonario da liquidazione	Gg	Bonario da liquidazione	Gg	Bonario da liquidazione
1	0,33	15	5,00	91	10,00
2	0,67	16	5,00	92	10,00
3	1,00	17	5,00	93	10,00
4	1,33	18	5,00	94	10,00
5	1,67	19	5,00	95	10,00

⁹ Così, il comma 2, articolo 13, D.Lgs. 471/1997: “La sanzione di cui al comma 1 si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, e ai sensi dell’articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972”.

¹⁰ Così, l’articolo 13, comma 1-ter, D Lgs. 472/1997: “Ai fini dell’applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, e successive modificazioni, e 54-bis, D.P.R. 633/1972, e successive modificazioni. Sul punto vedi anche circolare n. 6/E/2015, § 10.4”.

Schede operative

6	2,00	20	5,00	96	10,00
7	2,33	...	5,00	97	10,00
8	2,67	...	5,00	98	10,00
9	3,00	...	5,00	99	10,00
10	3,33	85	5,00	100	10,00
11	3,67	86	5,00	...	10,00
12	4,00	87	5,00	...	10,00
13	4,33	88	5,00	...	10,00
14	4,67	89	5,00	...	10,00
//	//	90	5,00	...	10,00

Visionando la tabella, si evince che:

- se il ritardo non supera i 15 giorni (per ipotesi supponiamo 10 giorni), la sanzione base è variabile, vale a dire l'1% per ogni giorno di ritardo (quindi, complessivamente 10%); il bonario consente la riduzione di detta misura a 1/3, quindi 3,33%;
- se il ritardo è tra i 15 e i 90 giorni, la sanzione base è il 15%, e si ottiene la riduzione a 1/3 con il bonario (5%);
- se il ritardo supera i 90 giorni, la sanzione diviene quella base (30%) e il bonario consente la definizione a 1/3 (10%)¹¹.

Se, invece, ipotizziamo di applicare il ravvedimento operoso, la riduzione della sanzione è connessa con il ritardo con cui si provvede; la stessa riduzione (fornita dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997) si applica sulla sanzione base prevista per la tardività.

Quindi, riassumendo in tabella, si avrà che:

Ritardo sino a 14 giorni (sanzione variabile)		Ritardo da 15 a 30 giorni (sanzione base 15%)		Ritardo da 31 a 90 giorni (sanzione base 15%)		Ritardo oltre 90 giorni (sanzione base 30%)	
Gg	Riduzione a 1/10	Gg	Riduzione a 1/10	Gg	Riduzione a 1/9	Gg	Riduzione a 1/8
1	0,1	15	1,5	31	1,67	91	3,75
2	0,2	16	1,5	32	1,67	92	3,75
3	0,3	17	1,5	33	1,67	93	3,75
4	0,4	18	1,5	34	1,67	94	3,75
5	0,5	19	1,5	35	1,67	95	3,75
6	0,6	20	1,5	36	1,67	96	3,75
7	0,7	21	1,5	...	1,67	97	3,75
8	0,8	22	1,5	...	1,67	98	3,75
9	0,9	24	1,5	...	1,67	99	3,75
10	1	25	1,5	85	1,67	100	3,75
11	1,1	26	1,5	86	1,67	...	3,75
12	1,2	27	1,5	87	1,67	...	3,75
13	1,3	28	1,5	88	1,67	...	3,75
14	1,4	29	1,5	89	1,67	...	3,75
//	//	30	1,5	90	1,67	...	3,75

In merito al ravvedimento, va notato che, se sul versante sanzionatorio la misura base è differenziata nelle 3 fattispecie sopra evidenziate, la riduzione si differenzia in relazione al ritardo in altrettante 3 casistiche:

¹¹ In tutte le ipotesi si aggiungono gli interessi moratori.

Schede operative

- ritardi limitati ai 30 giorni;
- ritardo limitati ai 90 giorni;
- ritardi limitati al termine di presentazione della dichiarazione del periodo successivo.

Come si vede:

- nei primi 30 giorni di ritardo si distinguono 2 differenti sanzioni base e una unica riduzione da ravvedimento;
- nel periodo da 31 a 90 giorni una misura base di sanzione e una riduzione da ravvedimento;
- nel periodo da 90 giorni in avanti, una misura base di sanzione e una riduzione da ravvedimento, sia pure limitata al termine di presentazione della dichiarazione successiva (oltre non si va – solitamente – in quanto si viene raggiunti dal preavviso di irregolarità che, come già affermato, inibisce il ravvedimento¹²).

Mettendo a raffronto le 2 casistiche, allora, è possibile ottenere la sintesi rappresentata dalla tabella che a seguire si riporta, ove si ha modo di evincere come il divario tra costo del bonario e costo del ravvedimento si amplifichi man mano che cresce il ritardo.

Giorni di ritardo	Sanzione base	Avviso bonario	Ravvedimento	Maggior costo bonario rispetto a ravvedimento
1	1%	0,33%	0,10%	0,23%
2	2%	0,67%	0,20%	0,47%
3	3%	1,00%	0,30%	0,70%
4	4%	1,33%	0,40%	0,93%
5	5%	1,67%	0,50%	1,17%
6	6%	2,00%	0,60%	1,40%
7	7%	2,33%	0,70%	1,63%
8	8%	2,67%	0,80%	1,87%
9	9%	3,00%	0,90%	2,10%
10	10%	3,33%	1,00%	2,33%
11	11%	3,67%	1,10%	2,57%
12	12%	4,00%	1,20%	2,80%
13	13%	4,33%	1,30%	3,03%
14	14%	4,67%	1,40%	3,27%
15	15%	5,00%	1,50%	3,50%
da 16 a 30	15%	5,00%	1,50%	3,50%
da 31 a 90	15%	5,00%	1,67%	3,33%
oltre 90	30%	10,00%	3,75%	6,25%

Le peculiarità del ravvedimento operoso

Se la gestione dell'avviso bonario non pone particolari problemi, va invece rammentato che il ravvedimento presuppone una gestione maggiormente articolata, in quanto:

- richiede un intervento sulle somme dovute a titolo di saldo e di acconto, con separata suddivisione dei codici tributo e degli importi;
- affinché la sanatoria possa considerarsi "perfetta" è necessario che si provvedano a versare in modo corretto:
 - a) l'imposta, se dovuta;

¹² Ovviamente, in assenza di bonario si applicano le specifiche riduzioni. Si faccia, però, attenzione al fatto che non sempre la notifica dell'avviso risulta trasparente, con la conseguenza che si potrebbe effettuare un ravvedimento nella convinzione (errata) che non vi siano cause preclusive. Nei casi in cui si sia prescelto l'invio telematico del bonario all'intermediario che ha trasmesso la dichiarazione, l'Agenzia delle entrate deve ancora chiarire se il contribuente – che potrebbe essere edotto dell'avviso decorsi 60 giorni dalla comunicazione telematica all'intermediario – possa beneficiare in questo periodo della riduzione da ravvedimento, come si crede (anche se la circostanza si tradurrebbe nel fatto che il bonario diverrebbe esclusivamente una comunicazione funzionale a stimolare il ravvedimento e ciò appare onestamente fuori sistema e discriminatorio rispetto al contribuente che ha deciso di riceverlo in forma cartacea).

- b) la sanzione¹³;
- c) gli interessi¹⁴.

Non è indispensabile che i 3 elementi si trovino tutti esposti sul medesimo modello F24 (quindi, non è richiesta alcuna contestualità nel versamento), anche se risulta importante rammentare che l'individuazione della corretta misura della riduzione della sanzione va espletata con riferimento alla interezza degli adempimenti. Così, se avessi già provveduto a versare imposta e sanzione nei 30 giorni, ma avessi dimenticato gli interessi, al successivo momento del versamento dovrò aggiungere qualche euro a titolo di sanzione in quanto la riduzione sarebbe passata da 1/10 a 1/9; normalmente è effettuato mediante unico versamento. Vero è che l'Agenzia delle entrate¹⁵ ha ormai definitivamente chiarito che, a fronte di un debito complessivo di 100, il contribuente ha la possibilità di effettuare più versamenti successivi (ad esempio, prima 50, poi 30, poi 20, oltre a interessi e sanzioni), ma ciò non significa che si possa beneficiare di un vero e proprio piano di rateazione come accade con gli avvisi bonari. In sostanza, in termini di liquidità per le aziende, è certamente più agevole la gestione del bonario, anche se tale forma di definizione ha un costo certamente più elevato¹⁶. Ove, in corso di effettuazione del ravvedimento in più steps, maturasse una causa ostativa, il ravvedimento risulterebbe perfezionato ma solo in parte¹⁷. Le precedenti prese di posizione dell'Agenzia delle entrate trovano oggi consacrazione nel nuovo articolo 13-*bis*, D.Lgs. 472/1997 che, lo stesso Legislatore, qualifica come norma di interpretazione autentica, quindi applicabile certamente anche al passato. Infine, non si trascuri che la maggiore "operatività" richiesta per il perfezionamento del ravvedimento operoso potrebbe determinare errori sia di calcolo sia di esposizione delle somme dovute sul modello F24. Ove l'errore fosse a danno del Fisco, l'Agenzia delle entrate considera valido il ravvedimento – sia pure parzialmente – come affermato nella circolare n. 27/E/2013, a condizione che sul modello F24 sia esposta una cifra a titolo di sanzione; come a dire che – sia pure in modo maldestro – bisogna dimostrare all'Amministrazione finanziaria che vi fosse una intenzione di fruire del beneficio del ravvedimento¹⁸.

La sanatoria associata al differimento del termine di versamento delle imposte

Come affermato, perché il ravvedimento si perfezioni correttamente è necessario che il medesimo sia preciso e puntuale; non possiamo allora tacere che il dies a quo da cui conteggiare il ritardo con cui si provvede alla sanatoria, viene influenzato dalla possibile scelta di profittare del maggior termine di 30 giorni rispetto alla originaria scadenza (con maggiorazione dello 0,4%), oltre che del pagamento rateale.

In sostanza, la questione è la seguente: per un soggetto che non ha versato nulla né alla prima scadenza né nei 30 giorni successivi, da quale momento si dovranno considerare decorrenti i termini? Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in assenza di versamenti che possano esternare la scelta effettuata, si dovrà considerare "fittiziamente" che il contribuente intendesse adempiere alla prima scadenza, senza voler profittare del differimento.

Il tema, in relazione ai versamenti connessi al periodo 2018, quantomeno per i soggetti interessati dal differimento del termine normativamente veicolato dal già citato Decreto Crescita, si è certamente complicato. Infatti, con la risoluzione n. 71/E/2019, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che:

¹³ Si faccia attenzione al fatto che l'esposizione dell'ammontare della sanzione veniva abitualmente troncato (quindi esposto senza decimali) ogni volta che la misura base della stessa sanzione era espressa originariamente in lire, mentre veniva esposto in misura decimale quando la sanzione era espressa in misura percentuale. Oggi, dopo l'intervento della legge delega gli importi delle sanzioni sono stati esplicitati quasi integralmente in euro, con la conseguenza che appare certamente più rassicurante esprimere la cifra con i decimali, senza troncamento.

¹⁴ Gli interessi, a decorrere dal 1° gennaio 2016 per effetto del D.M. 11 dicembre 2015, si applicano nella misura dello 0,2%.

¹⁵ Vedasi risoluzione n. 67/E/2011.

¹⁶ Addirittura del 6,25% rispetto al ravvedimento per ritardi superiori a 90 giorni. Si badi che tale "forbice" talvolta è paragonabile con il costo del credito per le aziende. Tuttavia, per i soggetti con scarsa liquidità, appare ormai abitudine ricorrere alla rateazione sul bonario, per il semplice fatto che non sono richieste garanzie, diversamente da quanto può avvenire per il credito attinto dal sistema bancario.

¹⁷ Così, Agenzia delle entrate con risoluzione n. 67/E/2011; si segnala il parere opposto della Cassazione, manifestato con sentenza n. 19017/2015.

¹⁸ La richiesta, sia pure tecnicamente senza alcun fondamento, appare chiaramente finalizzata a contrastare comportamenti strumentali dei contribuenti tesi a determinare una riduzione del carico sanzionatorio su ogni contestazione di insufficienza di versamento o tardività. Non a caso, restando sul piano teorico, la conclusione è stata contestata da Assonime con la circolare n. 29/2013; diversamente, la Cassazione ha avvalorato la tesi delle entrate con le sentenze n. 12661/2011 e n. 14298/2012.

- nel caso di versamento in unica soluzione, per tutti i soggetti che hanno beneficiato della proroga - titolari o non titolari di partita Iva, i versamenti scadevano lo scorso 30 settembre 2019, ovvero entro il prossimo 30 ottobre 2019, con la maggiorazione dello 0,40%;
- nel caso di versamento rateizzato:
 - a) per i soggetti titolari di partita Iva: entro il 30 settembre 2019 la prima rata, senza interessi; entro il 16 ottobre 2019 la seconda rata, con interessi; entro il 18 novembre 2019 la terza rata, con interessi. Qualora i medesimi soggetti intendano avvalersi dell'ulteriore differimento: entro il 30 ottobre 2019 la prima rata, con la maggiorazione dello 0,40 e senza interessi; entro il 18 novembre 2019 la seconda rata, con la maggiorazione dello 0,40 e gli interessi;
 - b) per i soggetti non titolari di partita Iva (con proroga): entro il 30 settembre 2019, la prima rata, senza interessi; entro il 31 ottobre 2019, la seconda rata, con interessi; entro il 2 dicembre 2019, la terza rata, con interessi. Anche in tale ipotesi, qualora i medesimi soggetti intendano avvalersi dell'ulteriore differimento: entro il 30 ottobre 2019 la prima rata, con la maggiorazione dello 0,40 e senza interessi; entro il 31 ottobre, la seconda rata, con la maggiorazione dello 0,40 e senza interessi; entro il 2 dicembre, la terza rata, con la maggiorazione dello 0,40 e gli interessi.

Restava ferma la facoltà di versare, prima del 30 settembre 2019, le somme dovute avvalendosi degli ordinari piani di rateazione, vale a dire senza beneficiare della proroga in commento. In tale ipotesi vanno versate, entro il 30 settembre 2019: le prime quattro rate, senza interessi; qualora ci si avvalga dell'ulteriore differimento, le prime 3 rate, senza maggiorazione e interessi. In tutti i casi è, comunque, necessario dare evidenza, nella delega di pagamento, del numero di rata versata. Qualora, invece, entro il termine del 30 settembre 2019, si fossero effettuati più versamenti con scadenze e importi a libera scelta (senza, quindi, avvalersi di alcun piano di rateazione), resta fermo l'obbligo di versare la differenza dovuta a saldo al più tardi entro il 30 settembre 2019, senza interessi. E proprio su questo punto, che - a parere di chi scrive rappresenta un'indebita conclusione, né logica né sorretta da alcun ragionamento normativo - potrebbe rendersi necessario un intervento in ravvedimento per sanare la propria posizione.

Si tenga anche conto che l'eventuale slittamento delle scadenze per effetto del ricorrere di giorni non lavorativi, determina che la misura (ridotta) della sanzione applicabile va determinata computando i giorni lavorativi "effettivi" di ritardo, senza avere riguardo alla originaria data di scadenza¹⁹.

Le violazioni relative alle compensazioni

Il già richiamato articolo 13, D.Lgs. 471/1997 prevede (al comma 4) che - nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti²⁰ - si applica la sanzione pari al 30% del credito utilizzato. Il successivo comma 5, invece, prevede che - nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti²¹ - è applicata la sanzione dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi. Se, in sede di compilazione del modello (o anche successivamente) il contribuente si avvedesse di tale patologia²², l'effettuazione del ravvedimento operoso determina la necessità:

- di riversare la quota parte del credito eccedente utilizzato, considerando come perfezionati i versamenti posti in essere con le compensazioni in eccedenza;
- presentare la dichiarazione dei redditi da cui promana il credito, provvedendo alla indicazione del versamento effettuato (sia pure ora con ravvedimento) al fine da modificare la liquidazione del tributo.

Questa è la chiave di lettura proposta dalle entrate e di cui bisogna tenere considerazione, anche se

¹⁹ Così circolare n. 50/E/2002, § 19.5.

²⁰ Qui si evoca, ad esempio, il superamento della soglia massima compensabile ex articolo 34, comma 1, L. 388/2000, ovvero l'effettuazione della compensazione in anticipo rispetto alla data minima a partire dalla quale è utilizzabile il credito in compensazione. Altri casi si possono individuare nell'articolo 1, comma 53, L. 244/2007 in tema di tetto massimo dei crediti emergenti da quadro RU per ammontari di 250.000 euro, ovvero nell'articolo 31, D.L. 78/2010 in tema di blocco alle compensazioni in caso di presenza di ruoli (relativi a imposte dirette) scaduti e non pagati per cifre superiori a 3.000 euro.

²¹ Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e all'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972.

²² Normalmente può accadere che la dichiarazione rappresenti il momento in cui si riscontra il superamento della soglia del tetto massimo di compensazione.

tecnicamente si tratterebbe di sanare un omesso versamento (degli altri tributi esposti sul modello F24 in compensazione) e non di alimentare il credito utilizzato in eccesso.

Non ci si lasci ingannare da un testo normativo apparentemente "lineare", poiché le insidie sono numerose e tutte degne di approfondite riflessioni:

- non si ha modo di comprendere se la violazione, nelle sue 2 differenti declinazioni, sia differenziata ovvero assimilabile a quella sui versamenti. Nel primo caso (assimilazione) si renderebbero applicabili anche le nuove misure ridotte della sanzione (per violazioni nei primi 15 giorni e 90 giorni, di cui al comma 1 dell'articolo 13, D.Lgs. 471/1997), nel secondo caso (autonomia) sarebbe invece sempre applicabile la sanzione "basica" del 30%. Ma non basta, anche le riduzioni da ravvedimento operoso specifiche per la violazione sui versamenti (quale quella della lettera a) del comma 1 dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997) finirebbero per non essere applicabili;
- non si hanno indicazioni certe per distinguere le 2 fattispecie (utilizzo eccedente di credito spettante e credito inesistente), cui sono connesse altrettante misure sanzionatorie differenti che – evidentemente – influenzano il conteggio del ravvedimento operoso. L'Agenzia delle entrate rileva solamente che le prime sono quelle riscontrabili con i controlli automatizzati, anche se non risulta chiaro e preciso quale sia il novero di tali controlli;
- vi sono delle ipotesi che – se riteniamo ancora valide le indicazioni a suo tempo fornite con la circolare n. 180/1998 (§ 13) – non possono essere sanate con il ravvedimento; in allora, ad esempio, si era esclusa l'ipotesi del credito derivante da un comportamento fraudolento, quale l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, in quanto non si trattava di un errore cui rimediare, venendo meno lo spirito di fondo del ravvedimento operoso. Nel corso della manifestazione Telefisco 2018, senza che poi la circostanza sia stata confermata in un documento di prassi ufficiale, il ravvedimento era stato negato per il caso dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Il modello F24 a saldo zero

Infine, può apparire utile un cenno all'ipotesi della violazione relativa alla casistica della mancata presentazione del modello F24 con saldo zero, in esito all'avvenuta compensazione di tributi.

La violazione è oggi contemplata dall'articolo 15, D.Lgs. 471/1997 e, se riteniamo valide le vecchie prese di posizione della prassi (così, circolare n. 54/E/2002, § 17.2), dovrebbe pur sempre trattarsi di una violazione mai "formale" in quanto determinerebbe sempre un ostacolo alle attività di accertamento dell'Agenzia delle entrate.

Il nuovo comma 2-*bis* dell'articolo 15, D.Lgs. 471/1997 prevede che per l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla eseguita compensazione, si applica la sanzione di 100 euro, ridotta a 50 euro se il ritardo non è superiore a 5 giorni lavorativi.

Su tali misure può certamente essere innestato il ravvedimento operoso, anche se non del tutto chiaro appare il termine ultimo per adempiere; sul sito dell'Agenzia delle entrate si chiede di adempiere entro 1 anno dalla violazione, mentre si potrebbe sostenere che – più correttamente – si dovrebbe agire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo nel quale si è commessa la violazione. Comunque sia, il termine è davvero ampio e, in mancanza di ravvedimento, la sanzione ridotta che non sembra ci si debba porre grandi problemi al riguardo. Certamente, va, invece, osservato che, per coloro che volessero fare speculazioni spicciole, tale forma di ravvedimento si presenta come più onerosa rispetto a quella canonica per cifre limitate; in tali casi, converrà ipotizzare che non sia stato effettuato alcun versamento e procedere in ravvedimento con le misure canoniche utilizzando il credito disponibile per la compensazione.

Riferimenti normativi

articolo 13, D.Lgs. 471/1997

circolare n. 27/E/2013

risoluzione n. 71/E/2019

Brexit e no deal: nuove informazioni per la corretta gestione degli scambi commerciali

Sempre più vicino sembra essere il recesso del Regno Unito dall'Unione Europea senza il raggiungimento di un accordo. Proprio in questi giorni si susseguono le negoziazioni per evitare di arrivare alla fatidica data del 31 ottobre senza un piano preciso che regoli l'uscita britannica. In questo intricato scenario, in cui non è agevole prevedere i prossimi passi, occorre sensibilizzare la comunità imprenditoriale dell'Unione Europea al fine di consentire agli operatori di non trovarsi impreparati davanti all'ipotesi, non auspicabile, di un no deal. Diventa fondamentale, dunque, aggiornarsi sulle ultime indicazioni fornite dalla Commissione Europea in materia doganale e di scambi commerciali.

La situazione attuale

Il 29 marzo 2017, come ormai noto, il Regno Unito ha notificato la propria volontà di recedere dall'Unione Europea, secondo quanto previsto dall'articolo 50, Trattato UE¹.

Dopo una lunga negoziazione, il Consiglio Europeo ha dato il via libera all'accordo di recesso per l'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea e ha approvato la dichiarazione politica relativa alle future relazioni fra le parti.

Come altresì noto, tuttavia, in prima battuta la Camera dei Comuni del Regno Unito ha espresso voto negativo alla ratifica dell'accordo di recesso.

Dopo una lunga negoziazione, l'Unione Europea aveva indicato alla Gran Bretagna la data del 12 aprile 2019 per decidere sulla *Brexit*. Tuttavia, con una serie di rinvii richiesti dall'allora Primo Ministro Theresa May sono state previste alcune proroghe² che, tuttavia, non dovrebbero superare la durata minima necessaria e, in nessun caso, il 31 ottobre 2019.

Come noto, tale rinvio della Brexit è costato le dimissioni al Primo Ministro Theresa May e il suo successore, Boris Johnson, pare determinato a uscire dall'Unione Europea entro il 31 ottobre anche senza la presenza di un accordo, nonostante la contrarietà del Parlamento britannico.

In particolare, dopo un'estate complicata, il 2 ottobre scorso Boris Johnson ha presentato le sue proposte per un accordo rivisto con l'Unione Europea, da approvare in tempi strettissimi per evitare una *Brexit* senza accordo.

Il *premier* britannico ha avvertito Bruxelles che le sue proposte sono l'unica alternativa a un *no deal*, prospettiva che, in ogni caso, non spaventerebbe la Gran Bretagna.

In particolare, in una lettera inviata al presidente della Commissione Europea Jean-Claude Juncker, Johnson ha articolato le proposte britanniche in 5 punti nonché le condizioni irrinunciabili per il suo Governo.

Il primo aspetto su cui lavorare è la richiesta di eliminazione della backstop, ossia la "rete di protezione" concordata da Londra e Bruxelles ai tempi di Theresa May per evitare un ritorno a controlli alla frontiera interna irlandese.

Il Governo londinese ha comunicato che, nonostante tale richiesta, si impegnerà a trovare soluzioni che siano compatibili con gli accordi del Venerdì Santo al fine di tutelare la pace in Irlanda del Nord. Londra inoltre conferma l'impegno a mantenere gli stretti legami tra Gran Bretagna e Irlanda, compresa la libera circolazione dei cittadini.

¹ "L'articolo 50 del trattato sull'Unione Europea prevede un meccanismo di recesso volontario e unilaterale di un paese dall'Unione Europea (UE). Il paese dell'UE che decide di recedere, deve notificare tale intenzione al Consiglio Europeo, il quale presenta i suoi orientamenti per la conclusione di un accordo volto a definire le modalità del recesso di tale paese.

Tale accordo è concluso a nome dell'Unione Europea (UE) dal Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata previa approvazione del Parlamento Europeo. I trattati cessano di essere applicabili al paese interessato a decorrere dalla data di entrata in vigore dell'accordo di recesso o due anni dopo la notifica del recesso. Il Consiglio può decidere di prolungare tale termine. Qualsiasi Stato uscito dall'Unione Europea può chiedere di aderirvi nuovamente, presentando una nuova procedura di adesione", cfr. www.eur-lex.europa.eu.

² Conclusioni del Consiglio Europeo, 10 aprile 2019, cfr. <https://www.consilium.europa.eu/media/39057/10-euco-art50-conclusions-it.pdf>

Il punto più cruciale, ai fini dei negoziati con l'Unione Europea, prevede inoltre la proposta di creazione di una zona di regolamentazione che comprenda l'intera isola irlandese, unendo Dublino e Belfast in un sistema unico di leggi che riguarda tutte le merci, eliminando la necessità di controlli alla frontiera. Questa zona unica sarebbe mantenuta per un periodo transitorio molto lungo (almeno fino al 2024) che supererebbe anche l'eventuale "periodo di transizione" previsto dall'attuale accordo.

La creazione di tale zona non potrà essere imposta ma dovrà dipendere dal consenso delle persone coinvolte. Il Governo e il Parlamento di Belfast, dunque, dovranno esprimere il loro assenso affinché la proposta diventi operativa³.

Dopo la fine del periodo di transizione l'Irlanda del Nord non farà più parte dell'Unione doganale Europea, ma diventerà interamente parte del territorio doganale britannico. Tale eventualità non è di facile gestione, poiché l'Irlanda del Nord lascerebbe l'Unione doganale ma resterebbe parte del mercato unico: rimane, tuttavia, in campo lo spinoso problema dei controlli che potrebbe trovare "soluzioni flessibili" secondo Londra, ma che rimane molto critico per Bruxelles⁴.

L'Unione Europea, infatti, ha risposto con cautela alle recenti proposte britanniche e ha evidenziato che, nonostante alcune positive aperture, rimangono ancora diversi nodi che dovranno essere discussi. I negoziati tra le parti sono in corso già in queste ore.

Alla luce del complesso scenario politico illustrato, come noto le istituzioni europee e i singoli Stati membri hanno avviato e stanno finalizzando i preparativi per affrontare l'ipotesi, poco auspicabile, di un recesso senza accordo.

Lo spettro di una *hard Brexit*, dunque, diventa sempre più concreto e, con l'obiettivo di non farsi trovare impreparati, la Commissione Europea e gli Stati membri hanno intensificato le attività informative per sensibilizzare la comunità imprenditoriale dell'Unione Europea e, in particolare, le piccole e medie imprese.

E invero, per continuare a mantenere rapporti commerciali con il Regno Unito in caso di *no deal* occorre sin da subito avere chiare e tenere presenti le modifiche normative che interesseranno tutti i campi del settore doganale e delle imposte indirette⁵.

Di seguito, in particolare, ci si soffermerà sulla recente nota n. 126091, pubblicata dall'Agenzia delle dogane il 24 settembre 2019, ove si richiama l'attenzione su 2 documenti-guida⁶, che integrano i precedenti sinora pubblicati⁷, riguardanti la corretta applicazione delle disposizioni unionali in materia di transito e di esportazione agli scambi commerciali UE/UK che dovessero verificarsi a ridosso della data di recesso.

Hard Brexit e dogana

A decorrere dalla data di un eventuale recesso senza accordo, il primo aspetto che occorre valutare è che le norme dell'Unione Europea nel settore doganale non saranno più applicabili al Regno Unito, che sarà considerato come qualsiasi altro Paese terzo con cui l'UE non ha alcun rapporto commerciale preferenziale, accordo doganale o di altro tipo⁸.

A tale proposito, si intende portare all'attenzione degli operatori i principali cambiamenti normativi, con particolare riferimento ai diversi scenari che si potrebbero realizzare con riferimento al regime doganale dell'esportazione e al regime speciale del transito.

A tale proposito, occorre in primo luogo ricordare che, dalla data di recesso, il Regno Unito sarà scollegato da tutti i sistemi informatici dell'Unione Europea, con riguardo anche alle operazioni che hanno avuto inizio prima di tale data. Inoltre, dal giorno del recesso – come si vedrà meglio in seguito – il Regno Unito aderirà alla convenzione relativa a un regime comune di transito e alla

³ Grazie a questo diritto di veto Johnson ha ottenuto il consenso del Dup (Democratic Unionist Party), il partito unionista irlandese che in passato aveva bloccato l'accordo May.

⁴ N. Degli Innocenti, "Brexit, la nuova proposta di Johnson in 5 punti. Juncker: ancora problemi aperti", in *Ilsole24ore.com*, 2 ottobre 2019.

⁵ E. Fraternali, "Brexit: come cambia lo scenario doganale in caso di "no deal"", *Iva in pratica*, n. 41/2019.

⁶ "Scenario di transito commerciale del Regno Unito" e "Scenari di Esportazione verso il recesso del Regno Unito".

⁷ "Nota di orientamento sul recesso del Regno Unito e questioni connesse alle dogane in caso di mancato accordo" pubblicata dalla Commissione Europea e richiamata dall'Agenzia delle dogane nella nota protocollo n. 29089 del 12 marzo 2019.

⁸ Non saranno concesse preferenze neppure alle merci provenienti dai Paesi e territori d'oltremare che hanno relazioni particolari con il Regno Unito, elencati nell'Allegato II del Tfu.

convenzione relativa alla semplificazione delle formalità negli scambi di merci.

Esportazione

Con l'obiettivo di aiutare gli operatori che effettuano scambi commerciali con il Regno Unito a non trovarsi impreparati in caso di no deal, la Commissione Europea ha integrato la precedente nota orientativa di marzo 2019 con un nuovo documento denominato "*Scenari economici per l'esportazione legati al recesso del Regno Unito*". All'interno di tale testo, infatti, sono individuati diversi scenari che potrebbero interessare in entrata e in uscita dall'Unione Europea da e verso UK. Nel proseguo si analizzeranno, uno per uno, i casi pratici presi a esame.

SCENARIO I: merce UE esportata da uno Stato membro, in uscita nel Regno Unito

Il primo scenario descritto prende in considerazione il caso in cui merce unionale dovesse essere esportata da uno Stato membro con uscita UK.

In questa casistica potrebbe profilarsi 2 differenti situazioni:

- a) se la merce si trova ancora nel territorio unionale al momento in cui si verifica la hard Brexit, la stessa dovrebbe essere deviata presso un ufficio di uscita all'interno del territorio doganale comunitario, il quale confermerà l'uscita fisica dei beni. I prodotti potranno così lasciare l'Unione Europea e circolare all'interno del Regno Unito sotto il vincolo di un regime UK;
- b) se, in caso di esportazione di merce unionale da UK, i beni si trovassero nel Regno Unito dopo l'*hard Brexit*, questi saranno movimentati in uscita secondo le norme inglesi.

Occorre, tuttavia, evidenziare che la dogana UK non potrà inviare nessun messaggio tramite il sistema di controllo all'esportazione (Ecs) e, pertanto, l'uscita fisica dei beni dovrà essere dimostrata mediante una prova alternativa.

SCENARIO II: merce UE esportata da uno Stato membro via UK e diretta nuovamente in UE

Scenario più complesso, invece, riguarda l'ipotesi in cui merce unionale debba essere esportata da uno Stato membro, attraversare il Regno Unito e, poi, uscire definitivamente dal territorio di un altro Stato membro. In questo caso possono prospettarsi 3 alternative:

- a) se il Regno Unito recede quando i beni si trovano ancora nel territorio doganale dell'Unione Europea, questi ultimi dovrebbero essere presentati presso un ufficio di uscita comunitario e dovrà altresì essere presentata una dichiarazione sommaria di entrata (Ens) presso l'ufficio doganale di primo ingresso in UE.

A seguito del rientro nell'Unione Europea, per raggiungere il punto di uscita dal quale la merce lascerà definitivamente il territorio comunitario, i beni dovranno essere vincolati a un regime di transito esterno o a qualsiasi altro regime che consenta la circolazione della merce in temporanea custodia, a seconda delle norme doganali applicabili all'effettiva modalità di trasporto.

Infine, dovrebbe essere depositata presso l'ufficio di uscita UE una notifica di riesportazione, una dichiarazione di riesportazione o una dichiarazione sommaria di uscita (Exs).

Si noti che, a partire dalla data di *hard Brexit*, la merce potrebbe essere vincolata a un regime di transito già nel territorio UE (esportazione seguita da transito), muoversi all'interno del Regno Unito in direzione del punto di uscita situato in un altro Stato membro e, da lì, lasciare definitivamente e fisicamente il territorio doganale dell'Unione Europea;

- b) qualora il recesso del Regno Unito si verificasse nel momento in cui la merce si trova in UK diretta verso un altro Stato membro, punto di uscita, questa perderebbe lo *status* di merce UE.

In questo caso, dovrà essere depositata presso l'ufficio doganale di primo ingresso nel territorio unionale una dichiarazione sommaria di entrata (Ens) e, a seguito del rientro nell'Unione Europea, per raggiungere il punto di uscita definitivo i beni dovranno essere vincolati a un regime di transito esterno (T1 in Ntcs) o a qualsiasi altro regime che permetta la circolazione della merce in temporanea custodia, a seconda delle norme doganali applicabili all'effettiva modalità di trasporto.

Infine, presso l'ufficio di uscita dovrà essere depositata una notifica di riesportazione, una dichia-

razione di riesportazione o una dichiarazione sommaria di uscita. L'ufficio di esportazione chiude l'operazione in Ecs sulla base di una prova alternativa;

c) qualora il recesso del Regno Unito si verificasse dopo che la merce è rientrata all'interno del territorio doganale unionale, la stessa può uscire come è stata dichiarata.

SCENARIO III: merce esportata dal Regno Unito diretta a ufficio di uscita situato in un Paese membro

L'ultimo caso analizzato dalla Commissione Europea riguarda merce esportata dal Regno Unito diretta a un ufficio di uscita situato nel territorio unionale. Anche in questo scenario si profilano 2 ipotesi:

- a) se il recesso del Regno Unito avviene quando i beni si trovano in territorio britannico, questi non avranno più lo *status* di merce comunitaria e, pertanto, dovrà essere presentata una dichiarazione sommaria di entrata presso l'ufficio doganale di primo ingresso. Per raggiungere il punto di uscita in uno Stato membro, la merce dovrà essere vincolata a un regime di transito esterno (o a qualsiasi altro regime che preveda la circolazione in temporanea custodia a seconda delle norme applicabili) e dovrà essere depositata, presso l'ufficio di uscita, una notifica di riesportazione (una dichiarazione di riesportazione o una dichiarazione sommaria di uscita);
- b) qualora, invece, la *hard Brexit* si verificasse quando i prodotti si trovano già nel territorio UE, l'ufficio di uscita potrà fare uscire la merce attraverso il sistema Ecs, ma non sarà abilitato a dare conferma elettronica dell'uscita fisica della stessa all'ufficio di esportazione del Regno Unito, in quanto dalla data di recesso quest'ultimo non sarà più connesso al sistema telematico. L'ufficio di uscita, su richiesta dell'operatore economico, dovrà rilasciare prova dell'uscita dei beni.

Il transito

Come già accennato nel paragrafo precedente, la Commissione Europea ha altresì pubblicato il documento denominato "*Scenari economici per il transito legati al recesso del Regno Unito*", che integra la nota orientativa sul recesso in caso di *no deal*, pubblicata lo scorso marzo 2019. All'interno del documento in parola sono esaminate le nuove procedure di transito, anche queste oggetto di importanti novità, in caso di recesso senza accordo.

Con particolare riferimento alla movimentazione delle merci è fondamentale ricordare che si è già concluso l'*iter* di adesione del Regno Unito alla convenzione transito comune (Ctc) e, pertanto, a decorrere dalla mezzanotte del 31 ottobre 2019, il Regno Unito uscirà dall'Unione Europea, ma diventerà Paese contraente della Ctc e della convenzione sulla semplificazione delle formalità negli scambi di merci.

Ciò significa che la Gran Bretagna potrà avvalersi del regime di transito comune e continuare ad avere accesso al nuovo sistema di transito informatizzato (Ncts) in quanto parte contraente della Ctc. Le operazioni di transito in corso al momento del recesso continueranno quindi nel sistema Ncts.

In tema di transito dei prodotti, sono diversi gli scenari prospettati dalla Commissione Europea nel documento di settembre, ove si cerca di esemplificare – a beneficio degli operatori – tutte le casistiche pratiche che si potrebbero riscontrare in caso di uscita senza accordo il 31 ottobre prossimo.

CASO I: procedura di transito esterno dell'Unione Europea (T1) – Merci non unionali che, in partenza da uno Stato membro, attraversano l'UE a 27 con destinazione UK

Nel caso rappresentato, occorre distinguere 2 situazioni diverse a seconda del luogo in cui sono situate le merci al momento del recesso:

- a) se le merci sono vincolate a un regime di transito unionale nell'UE a 27 con destinazione nel Regno Unito e, a partire dalla data del recesso, sono ancora ubicate nell'UE a 27, tale regime di transito unionale proseguirà come regime di transito comune nel Regno Unito. L'ufficio doganale di entrata in UK svolgerà il ruolo di ufficio doganale di transito, chiederà cioè i dati pertinenti

all'ufficio doganale di partenza e adempirà tutti i compiti di un ufficio doganale di transito. Alla frontiera esterna dell'Unione Europea dovrà essere presentata una dichiarazione sommaria di uscita (Exs) a fini di sicurezza, a meno che le indicazioni necessarie per l'analisi dei rischi siano già state fornite con la dichiarazione di transito o l'obbligo di presentare una dichiarazione pre-partenza sia oggetto di esonero a norma del Cdu;

b) qualora, invece, le merci vincolate al regime di transito unionale si trovino già all'interno del Regno Unito al momento del recesso, la movimentazione delle stesse proseguirà come regime di transito comune.

CASO II: procedura comune di transito (T1) – Merci non unionali che, in partenza da uno Stato extra UE attraversano l'Unione e un Paese extra comunitario aderente al Ctc con destinazione UK; Procedura di transito internazionale unionale (T2) – Merci UE che, in partenza da uno Stato extra UE attraversano l'Unione e un Paese extra comunitario aderente al Ctc con destinazione UK

Nella seconda casistica presa a riferimento dalla Commissione, possono distinguersi 3 diversi scenari:

1. se il recesso si verifica quando le merci si trovano all'interno del territorio dell'Unione Europea la movimentazione delle stesse proseguirà come procedura di transito in Ncts (T1 o T2). Alla frontiera esterna dell'Unione Europea sarà presentata una dichiarazione sommaria di uscita. A questo punto i beni dovranno passare tramite un ufficio di transito UK che dovrà richiedere, all'ufficio di partenza, i dati relativi all'IE 114 (domanda di Atr⁹) e adempiere le sue normali mansioni;
2. qualora il recesso si verifichi nel momento in cui le merci si trovano già all'interno del Regno Unito, la movimentazione delle stesse potrà proseguire come procedura di transito in Ncts (T1 o T2);
3. infine, se il recesso si verifica mentre le merci si trovano all'interno del Paese extra comunitario aderente alla Ctc, la movimentazione continuerà come procedura di transito (T1 o T2). Alla frontiera esterna dell'Unione Europea dovrà essere presentata una dichiarazione sommaria di uscita (se non combinata con la dichiarazione di transito) e i beni dovranno passare tramite un ufficio di transito britannico che dovrà richiedere, all'ufficio di partenza, i dati relativi all'IE 114 (domanda di Atr) e adempiere le successive normali mansioni di ufficio doganale.

CASO III: procedura di transito esterno dell'Unione (T1) - Merci non unionali che, in partenza dal Regno Unito hanno come destinazione uno Stato membro

Nel caso indicato, occorre distinguere fra i momenti seguenti:

1. qualora il recesso avvenga nel momento in cui le merci si trovano già all'interno del territorio doganale unionale, la movimentazione proseguirà come regime di transito comune (T1);
2. nel caso in cui, invece, i beni, alla data del recesso, si trovassero ancora all'interno del Regno Unito, la movimentazione procederà in Ncts (T1); alla frontiera dell'Unione Europea dovrà essere presentata una dichiarazione sommaria di entrata (Ens) e i beni dovranno passare tramite un ufficio di transito europeo che dovrà richiedere, all'ufficio di partenza, i dati relativi all'IE 114 (domanda di Atr) e adempiere le successive normali mansioni di ufficio doganale.

CASO IV: procedura comune di transito (T1) – Merci non unionali che, in partenza dal Regno Unito, attraversano l'Unione Europea e un Paese extra comunitario aderente al Ctc con destinazione uno Stato extra UE; Procedura di transito unionale interno (T2) – Merci non unionali che, in partenza dal Regno Unito, attraversano l'Unione Europea e un Paese extra comunitario aderente al Ctc con destinazione uno Stato extra UE

Nella quarta casistica presa in esame, la Commissione distingue 3 diversi scenari:

⁹ Anticipated Transit Record: trasmissione anticipata dei dati di transito dall'ufficio doganale di partenza a quello di confine.

1. se le merci, al momento del recesso, si trovano già all'interno del territorio unionale, la movimentazione delle stesse continuerà come procedura di transito in Ncts (T1 o T2);
2. qualora i beni, al momento del recesso, si trovino ancora in UK, la movimentazione potrà proseguire in Ncts (T1 o T2); alla frontiera dell'Unione Europea dovrà essere presentata una dichiarazione sommaria di entrata (Ens) e i beni dovranno passare tramite un ufficio di transito europeo che dovrà richiedere, all'ufficio di partenza, i dati relativi all'IE 114 (domanda di Atr) e adempiere le successive normali mansioni di ufficio doganale;
3. infine, se le merci, al momento dell'uscita del Regno Unito dall'UE, si trovano all'interno del Paese extra comunitario aderente alla Ctc, la movimentazione proseguirà come procedura di transito in Ncts (T1 o T2).

CASO V: procedura di transito unionale esterno (T1) – Merci non unionali che, in partenza da un Paese membro, attraversano il Regno Unito con destinazione UE

Nel caso rappresentato, occorre distinguere 3 situazioni diverse a seconda del luogo in cui sono situate le merci al momento del recesso:

1. se i beni si trovano nel territorio doganale unionale e hanno già attraversato il territorio britannico, la movimentazione degli stessi proseguirà sotto il regime di transito comune (T1);
2. qualora il recesso della Gran Bretagna dall'Unione Europea avvenga nel momento in cui le merci stanno attraversando il Regno Unito, la movimentazione dei beni potrà continuare tramite la procedura T1 in Ncts (transito comune). Alla frontiera dell'Unione Europea dovrà essere presentata una dichiarazione sommaria di entrata (Ens) e la merce dovrà essere presentata a un ufficio di transito europeo che dovrà richiedere, all'ufficio di partenza, i dati relativi all'IE 114 (domanda di Atr) e adempiere le successive normali mansioni di ufficio doganale;
3. infine, nel caso in cui, al momento del recesso, i beni si trovino ancora all'interno dello Stato membro di partenza (*i.e.* l'Irlanda), gli stessi possono essere movimentati tramite la procedura di transito comune (T1). Alla frontiera europea di uscita dovrà essere presentata una dichiarazione sommaria di uscita (Exs), le merci dovranno transitare da un ufficio di transito UK che dovrà richiedere i dati relativi all'IE 114 (domanda di Atr); successivamente, alla frontiera europea di entrata, l'operatore dovrà presentare una dichiarazione sommaria di entrata (Ens).

CASO VI: procedura di transito unionale esterno (T1) – Merci non unionali che, in partenza da un Paese membro, attraversano un Paese extra comunitario, un Paese membro e il Regno Unito con destinazione Irlanda (Paese membro); Procedura comune di transito (T2) – Merci unionali che, in partenza da un Paese membro, attraversano un Paese extra comunitario, un Paese membro e il Regno Unito con destinazione Irlanda

Nell'ultimo caso preso in esame, infine, la Commissione ha elencato 4 scenari possibili:

1. qualora le merci in transito si trovino, al momento del recesso, all'interno dell'ultimo Paese membro precedente all'ingresso nel Regno Unito, le stesse continuano a circolare con la procedura di transito T1 o T2 in Ncts. Prima che i beni lascino l'Unione Europea deve essere presentata una dichiarazione sommaria di uscita (Exs) e, successivamente, per rientrare all'interno dell'Unione Europea, una dichiarazione sommaria di entrata (Ens). I beni, sia alla frontiera britannica sia alla frontiera irlandese, devono passare da un ufficio di transito che dovrà richiedere i dati relativi all'IE 114 (domanda di Atr);
2. qualora i beni, al momento del recesso, si trovino, invece, in un Paese extra comunitario (ad esempio, la Svizzera), la movimentazione degli stessi può proseguire come procedura di transito T1 o T2; alla frontiera unionale di uscita dovrà essere presentata una dichiarazione sommaria di uscita (Exs) e, successivamente, le merci dovranno essere presentate presso un ufficio di transito sia in UK che presso il Paese membro (Irlanda). Alla frontiera unionale di entrata, poi, l'operatore dovrà presentare una dichiarazione sommaria di entrata (Ens);

3. nel caso in cui il recesso del Regno Unito dall'Unione Europea dovesse avvenire nel momento in cui le merci si trovano ancora in territorio britannico, la movimentazione può continuare con la procedura del transito (T1 o T2) e, alla frontiera unionale di entrata occorrerà presentare una dichiarazione sommaria di entrata (Ens) e i beni dovranno passare tramite l'ufficio di transito irlandese che dovrà richiedere i dati relativi all'IE 114 (domanda di Atr);
4. infine, se il recesso avviene quando le merci si trovano nel Paese membro di destinazione, le stesse possono continuare a essere movimentate con la procedura di transito (T1 o T2).

Ulteriori aspetti doganali

Analizzate, dunque, le recenti indicazioni in materia di esportazione e transito dei beni, si intende portare nuovamente all'attenzione degli operatori i principali cambiamenti – già affrontati dalla Commissione Europea con la nota del marzo 2019 – che interesseranno la normativa doganale in ottica di una *hard Brexit*, con particolare riferimento a: decisioni doganali, origine preferenziale, operazioni imponibili ai fini Iva e prodotti sottoposti ad accisa.

Decisioni doganali: autorizzazioni e informazioni vincolanti

Gli effetti del recesso senza accordo del Regno Unito sulle autorizzazioni dipendono da una serie di fattori: il tipo di autorizzazione, l'Autorità doganale competente per il rilascio, il titolare dell'autorizzazione e la copertura geografica.

In generale, le autorizzazioni concesse dalle Autorità doganali britanniche non saranno più valide all'interno dell'Unione Europea dopo il recesso, in quanto le Autorità emittenti non saranno più riconosciute come competenti a tale scopo.

Le autorizzazioni rilasciate da un'Autorità doganale dell'Unione Europea a 27 (ossia senza il Regno Unito), invece, rimarranno valide, ma dovranno essere modificate dall'Autorità doganale di propria iniziativa o modificate opportunamente in seguito a una domanda di modifica da parte dell'operatore economico, tenuto conto della copertura geografica o degli elementi dell'autorizzazione relativi al Regno Unito¹⁰.

In caso di recesso senza accordo, anche le informazioni vincolanti seguiranno la sorte delle autorizzazioni e, pertanto, le Itv e le Ivo emanate dalle Autorità doganali del Regno Unito non potranno più essere considerate vincolanti all'interno dell'Unione Europea.

Tale scenario travolgerebbe anche le domande di decisioni presentate, prima della data dell'eventuale recesso, alle Autorità doganali UK oppure le domande presentate da, o per conto di, persone titolari di un numero Eori del Regno Unito alle Autorità doganali di altri Stati membri che, non essendo esaminate prima della *Brexit* definitiva, non potrebbero portare a decisioni Itv o Ivo successive alla data del recesso.

Origine preferenziale

Nell'ipotesi di un recesso dall'Unione Europea senza accordo, un altro aspetto importante che occorre tenere sotto controllo riguarda l'attribuzione dell'origine ai prodotti oggetto di scambi commerciali. E invero, nel momento in cui il Regno Unito dovesse diventare, a tutti gli effetti, un Paese terzo, cesseranno di applicarsi a quest'ultimo i regimi preferenziale sino a oggi in vigore.

Si noti che i fattori produttivi del Regno Unito¹¹ dovranno essere considerati come "non originari" ai fini dell'attribuzione dell'origine preferenziale ai prodotti interessati. Vi è quindi il rischio che un bene, qualificabile fino alla data del recesso come di origine preferenziale UE che, di conseguenza, beneficia di un trattamento daziario di favore in importazione nei Paesi di destino, a decorrere dalla data dell'eventuale recesso potrebbe risultare non più di origine preferenziale UE a causa degli apporti (non preferenziali) UK.

¹⁰ Le autorizzazioni concesse agli operatori economici con numeri Eori del Regno Unito non saranno più valide nell'UE a 27 a partire dalla data del recesso, a meno che l'operatore economico sia stabilito nell'UE a 27, abbia la possibilità di ottenere un numero Eori dell'UE a 27 e di chiedere una modifica dell'autorizzazione per inserire il nuovo numero Eori dell'UE a 27 al posto del numero Eori del Regno Unito.

¹¹ Ossia l'utilizzo di materiali originari e/o l'esecuzione di operazioni di trasformazione in loco.

Operazioni imponibili ai fini Iva

Con particolare riferimento alle implicazioni relative alla fiscalità indiretta (Iva), occorre evidenziare che, in caso di *no deal*, le cessioni di beni effettuate da un soggetto Iva nazionale nei confronti di un operatore economico stabilito nel Regno Unito e, viceversa, gli acquisti di beni da un soggetto Iva UK, non potranno più essere qualificate come "cessioni" o "acquisti" intracomunitari ai sensi degli articoli 38 e 41, D.L. 331/1993¹².

L'entrata e l'uscita di merci dall'Unione Europea da e verso il Regno Unito diventeranno delle vere e proprie importazioni ed esportazioni, a cui saranno applicate le norme previste dal codice doganale dell'Unione Europea e dai Regolamenti a esso collegati sia per quanto attiene al profilo impositivo che a quello dei controlli.

Le cessioni di merci a un soggetto stabilito in UK, dunque, saranno operazioni non imponibili ai fini Iva ai sensi dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972 e, per la loro spedizione fuori dal territorio doganale dell'Unione, Europea sarà necessario espletare tutte le formalità previste per le operazioni di esportazione.

Specularmente, tutte le merci provenienti dal Regno Unito che verranno introdotte nell'Unione Europea dovranno essere presentate in dogana e corrispondere il dazio previsto per i Paesi terzi, senza alcun tipo di agevolazione.

In tali casi, l'operatore UE dovrà provvedere al versamento dell'Iva all'atto dell'importazione¹³ e non più mediante il meccanismo dell'inversione contabile, con notevoli effetti sui flussi di cassa generati da detto tributo¹⁴.

A ciò si aggiunga che i prodotti UK non potranno più essere introdotti in un deposito Iva (articolo 50-*bis*, D.L. 331/1993), ma potranno beneficiare soltanto del regime del deposito doganale (ex articolo 237, Cdu).

La circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa

L'eventuale scenario di una *hard Brexit* impatterà anche su tutti i prodotti sottoposti ad accise armonizzate che sono, a oggi, movimentati dall'Unione Europea verso il Regno Unito e viceversa. Nei confronti di tali prodotti, fra cui anche le bevande alcoliche, vino e birra, dovranno essere applicati i regimi doganali di esportazione e di importazione, rispettivamente nei casi di uscita dal territorio comunitario verso UK e di introduzione nell'Unione Europea di beni provenienti dal Regno Unito.

Conclusioni

Alla luce di quanto illustrato appare evidente come potrebbe essere interesse comune delle parti in gioco scongiurare l'eventuale uscita del Regno Unito dall'Unione Europea senza accordo. Tale soluzione, tuttavia, non sembra facile da raggiungere e, stando ai recenti interventi politici, i tempi per trovare un'eventuale intesa sembrano ormai molto ridotti.

Alla luce di ciò, è sempre più urgente e necessaria un'approfondita analisi dei flussi, da parte degli operatori europei, al fine di non trovarsi impreparati in caso di *no deal* che, stando alle ultime indiscrezioni, sembrerebbe concretizzarsi il prossimo 31 ottobre.

Riferimenti normativi

articolo 50, Trattato UE

articolo 8, D.P.R. 633/1972

articolo 50-*bis*, D.L. 331/1993

articolo 237, Cdu

¹² Convertito, con modificazioni, dalla L. 427/1993.

¹³ In caso di immissione in libera pratica dei beni.

¹⁴ Anche in questo caso viene meno l'obbligo di compilazione del modello Intrastat.

Le regole del riporto delle perdite per i soggetti Irpef

La Legge di Bilancio per il periodo 2019 ha introdotto modifiche radicali nelle regole di riporto delle perdite in capo ai soggetti Irpef, con la finalità di prevedere un unico criterio di utilizzo generale all'interno della determinazione del reddito di impresa, a prescindere dal regime contabile adottato. Tali modifiche¹, peraltro, si innestano in un panorama che contempla non poche peculiarità, quali quelle della presenza di perdite del passato già in corso di riporto, oppure la presenza di situazioni di confine, quali quella dei soggetti semplificati "per cassa"; per tale motivo, è stato anche introdotto un regime transitorio di ripescaggio del pregresso e di graduale avvicinamento al sistema a regime. Il tutto, con la complicazione dell'applicazione "retroattiva" già sul periodo di imposta 2018.

Le richiamate modifiche sono state commentate dall'Agenzia delle entrate al § 2.13 della circolare n. 8/E/2019.

Soggetti Irpef e utilizzo verticale delle perdite

Va innanzitutto precisato che il precedente regime di riporto delle perdite rimane attivo solo per i soggetti che producono reddito di lavoro autonomo; per loro nulla è mutato rispetto al passato, come si evince dal comma 1 dell'articolo 8, Tuir, ove si afferma che "il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni".

Il novellato comma 3 dello stesso articolo prevede, per l'esercizio di imprese commerciali², che le perdite riportabili debbano essere utilizzate nei periodi d'imposta successivi fino a compensare la misura dell'80% del reddito d'impresa conseguito e per l'intero importo che trova capienza in esso. Rimane salvo il diritto allo scomputo integrale per le perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta dalla data di costituzione, per effetto del rinvio al disposto dell'articolo 84, comma 2, Tuir. In relazione al legame esistente tra tale regola e il regime transitorio di rilevanza delle perdite dei soggetti semplificati, si rinvia all'apposito paragrafo.

La circolare n. 8/E/2019 ribadisce che, per effetto di quanto stabilito, non è possibile:

- né eccedere la misura dell'80% del reddito d'impresa del/i periodo/i d'imposta successivo/i³;
- né eseguire una parziale riduzione del reddito di impresa/reddito di partecipazione, rinviando ai periodi d'imposta successivi la parte di perdite utilizzabile e non utilizzata⁴.

Anche i contribuenti in regime contabile semplificato, che dal 2017 applicano il criterio di cassa nella determinazione del reddito, applicano le medesime regole di utilizzo verticale delle perdite, di riporto illimitato nel tempo delle eccedenze e di applicazione del limite quantitativo dell'80%, salvo le perdite da primo avvio dell'attività.

Le altre modifiche di sistema connesse all'intervento

Per meglio coordinare tale novità con l'intero sistema, sono stati conseguentemente modificati nel Tuir anche:

- l'articolo 56, comma 2, Tuir all'interno del quale – in tema di utilizzo delle perdite – è stato abrogato il riferimento al "reddito complessivo", posto che le perdite oggi rimangono arginate solo

¹ Ci riferiamo ai commi da 23 a 26 dell'articolo 1, L. 145/2018. In particolare, il comma 23 modifica gli articoli 8, commi 1 e 3, 56, comma 2, 101, comma 6, e 116, commi 2 e 2-bis, Tuir.

² Sia a livello di imprese individuali che per quanto attiene le quote imputate per trasparenza dai soggetti collettivi di cui all'articolo 5, Tuir.

³ Così, ad esempio, se il reddito di periodo è pari a 100 e la perdita riportabile è pari a 90, si dovrà comunque "preservare" un imponibile pari a 20, rinviando la perdita residua (per un importo di 10) al periodo d'imposta successivo.

⁴ Così, ad esempio, se il reddito di periodo è pari a 100 e la perdita riportabile è pari a 70, quest'ultima dovrà essere utilizzata integralmente, dichiarando un residuo imponibile di 30. Non è dunque ammesso l'utilizzo parziale, in quanto dal medesimo potrebbero derivare – ad esempio – delle indebite speculazioni sulle aliquote marginali applicabili.

all'interno del reddito d'impresa;

- l'articolo 101, comma 6, Tuir norma anti abuso, finalizzata a evitare che si potessero ottenere arbitraggi fiscali mediante la partecipazione di una società di persone da parte di una società di capitali⁵. Ora la norma afferma che le perdite attribuite dalle società personali sono utilizzabili solo a riduzione degli utili assegnati dalle medesime società (essendo abrogato il riferimento ai successivi 5 periodi d'imposta⁶); mancando qualsiasi precisazione al riguardo, si ritiene che l'utilizzo delle perdite debba avvenire sempre con l'applicazione del limite dell'80%, sia pure all'interno del nuovo "perimetro";
- l'articolo 116, comma 2, Tuir che disciplina le perdite delle società a responsabilità limitata trasparenti. Nella formulazione previgente (attraverso un richiamo delle disposizioni del primo e terzo periodo del comma 3 dell'articolo 8, Tuir), la norma prevedeva la compensazione delle perdite maturate solo con eventuali redditi d'impresa dell'anno e il rinvio delle perdite in eccedenza ai successivi esercizi, ma non oltre il quinto, con la possibilità di compensarle con redditi della stessa tipologia. A seguito della novella legislativa, quindi, viene effettuato un richiamo in toto alle nuove regole del comma 3 dell'articolo 8, Tuir. Quindi, le perdite attribuite ai soci dalle Srl trasparenti adesso sono riportabili senza limiti di tempo, sempre nei limiti dell'80% degli altri redditi d'impresa conseguiti in ciascun anno e per l'intero importo che trova capienza in essi. Di fatto, dunque, la nuova disciplina delle perdite delle imprese soggette a Irpef si estende anche alle perdite generate dalla partecipazione in società trasparenti ai sensi dell'articolo 116, Tuir;
- l'articolo 116, comma 2-bis⁷, all'interno del quale è stata aggiunta la previsione secondo la quale "si applicano le disposizioni dell'articolo 84, comma 3". In altri termini, precisa la circolare n. 8/E/2019, anche alle imprese che aderiscono al regime della piccola trasparenza si applicano le previsioni di contrasto al commercio delle c.d. "bare fiscali"⁸. Inoltre, si prevede anche che: "Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, la perdita è riportabile nei limiti di cui all'articolo 84, comma 1, secondo periodo, Tuir".

La nuova struttura dell'articolo 8, Tuir infine, deve essere raccordata con le disposizioni del regime forfetario e del regime di vantaggio/regime dei minimi.

In particolare:

- per il regime forfetario: possono essere utilizzate le perdite pregresse maturate nei periodi precedenti a quello da cui decorre il regime stesso. In tal caso, è necessario fare riferimento al regime adottato al momento di produzione delle perdite stesse:
 - a) ove fosse stata applicata la contabilità ordinaria, le perdite risultano utilizzabili esclusivamente in abbattimento del reddito d'impresa e sono riportabili senza limiti di tempo, in misura non superiore all'80% dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta;
 - b) ove fosse stata applicata la contabilità semplificata, solo le perdite maturate a partire dal periodo d'imposta 2017 - in considerazione delle precisazioni contenute nella relazione illustrativa della Legge di Bilancio 2019 - possono essere oggetto di riporto sulla base delle nuove modalità indicate nell'articolo 8, comma 3, Tuir e nel rispetto del peculiare regime transitorio⁹;
- per il regime di vantaggio: le perdite maturate in costanza di regime sono computate in diminuzione del reddito conseguito nell'esercizio d'impresa, arte o professione dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. In questo caso, le modifiche operate all'articolo 8, Tuir non si riflettono sulla disciplina speciale vigente per tali soggetti.

⁵ Si pensi, ad esempio, al fatto che nel mondo dei soggetti Irpef non si applicano le limitazioni alla deduzione degli interessi passivi, di cui all'articolo 96, Tuir. In tal modo, facendo gravare gli interessi sull'ente trasparente, si poteva trasformare un interesse indeducibile in una perdita fiscale liberamente utilizzabile dalla società di capitali.

⁶ Infatti, il riporto quinquennale delle perdite non esiste più.

⁷ Si rammenta che, la stessa L. 145/2018, ha abrogato tale comma 2-bis con effetto, però, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017.

⁸ L'articolo 84, comma 3, Tuir stabilisce che: "Le disposizioni del comma 1 non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi o anteriori...".

⁹ Si veda oltre.

L'efficacia temporale delle modifiche

In deroga alle previsioni dello Statuto dei diritti del contribuente, le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017¹⁰; inoltre¹¹, si introduce - in via transitoria - una deroga al nuovo comma 3 dell'articolo 8, Tuir, esclusivamente per le imprese semplificate.

Per i soggetti Irpef in contabilità ordinaria, in assenza di uno specifico regime transitorio, alle perdite maturate prima dell'entrata in vigore delle novellate disposizioni si applica la nuova regola di riporto. Tale soluzione risponde a ragioni di ordine logico-sistematico e appare coerente con le finalità dell'intervento normativo finalizzato a semplificare il sistema evitando la gestione di un doppio binario in relazione alle perdite maturate in vigenza dell'articolo 8 *ante* e *post* modifica. Si ritiene quindi che possano essere riportate in avanti senza vincoli temporali anche le perdite con riferimento alle quali il quinquennio non sia già scaduto anteriormente al periodo d'imposta 2018; trattasi, normalmente, delle perdite dei periodi dal 2013 al 2017. Per quanto riguarda le imprese in contabilità semplificata, la relazione illustrativa ritrova la ratio della modifica all'articolo 8, Tuir nella volontà del Legislatore di superare il problema verificatosi per le imprese che applicano il nuovo regime "di cassa" che ha comportato l'imputazione integrale del costo dell'importo delle rimanenze iniziali nel primo esercizio in cui il nuovo regime è applicato (non solo, dunque, per il 2017 ma anche in futuro). Trattasi di una vicenda non gestita tempestivamente, forse per ragioni di gettito erariale, alla quale si è voluto trovare un rimedio postumo¹², che contempla puntuali regole di riporto delle perdite relative ai periodi di imposta 2017-2019, negli esercizi successivi dal 2018 al 2020. Solo dal periodo 2021 si assisterà a una sorta di "riallineamento" generale di tutte le regole in capo ai soggetti che producono reddito di impresa. Le regole sono rappresentate nella tabella che segue.

Regime transitorio riporto perdite fiscali soggetti in contabilità semplificata	
Perdite residue periodo 2017	<ul style="list-style-type: none">- eccedenza riportata al 2018 e 2019, utilizzabile per l'intero importo per abbattere il reddito di impresa in misura non superiore al 40%;- eccedenza riportata al 2020, utilizzabile per l'intero importo per abbattere il reddito di impresa in misura non superiore al 60%;- eventuale eccedenza residua, riportata negli anni successivi, utilizzabile per l'intero importo per abbattere il reddito di impresa in misura non superiore all'80%
Perdite periodo 2018	<ul style="list-style-type: none">- prioritario utilizzo nel 2018 ad abbattimento dei redditi di impresa, senza alcuna limitazione;- eccedenza riportata al 2019, utilizzabile per l'intero importo per abbattere il reddito di impresa in misura non superiore al 40%;- eccedenza riportata al 2020, utilizzabile per l'intero importo per abbattere il reddito di impresa in misura non superiore al 60%;- eventuale eccedenza residua, riportata negli anni successivi, utilizzabile per l'intero importo per abbattere il reddito di impresa in misura non superiore all'80%
Perdite periodo 2019	<ul style="list-style-type: none">- prioritario utilizzo nel 2019 ad abbattimento dei redditi di impresa, senza alcuna limitazione;- eccedenza riportata al 2020, utilizzabile per l'intero importo per abbattere il reddito di impresa in misura non superiore al 60%;- eventuale eccedenza residua, riportata negli anni successivi, utilizzabile per l'intero importo per abbattere il reddito di impresa in misura non superiore all'80%

In relazione al legame esistente tra il regime transitorio sopra dettagliato e la regola generale di favore delle perdite prodotte nei primi 3 periodi di attività erano sorti dei dubbi applicativi proprio per i semplificati. Infatti, tali contribuenti si trovano a rimettere in gioco anche le perdite (eventualmente non utilizzate) del periodo 2017, elemento in relazione al quale - al momento di formazione - non esisteva alcuna norma che consentisse di applicare il trattamento di favore. A dissipare il dubbio sono intervenute le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni le quali precisano che,

¹⁰ Articolo 1, comma 24, L. 145/2018.

¹¹ Ciò a opera del successivo comma 25.

¹² Si vedano i commi 25 e 26 dell'articolo 1, L. 145/2018.

a decorrere dal 2018, anche le imprese in contabilità semplificata possono utilizzare senza limiti quantitativi le perdite prodotte nei primi 3 periodi di attività. Pertanto, le perdite dei semplificati prodotte nei periodi 2018 e 2019 durante il primo triennio di attività sono utilizzabili in misura piena e senza limiti temporali, in quanto si precisa che non trovano applicazione le regole transitorie di riporto "rallentato". Diversamente, le perdite prodotte nel periodo 2017 durante il primo triennio di attività, per la parte residua non compensata, sono utilizzabili solo nei limiti del regime transitorio, non operando (in relazione all'anno di formazione) la disciplina di favore¹³.

Una seconda problematica che è emersa durante l'applicazione pratica del regime transitorio attiene alla base di commisurazione delle percentuali rappresentate nella tabella che precede nel caso di soggetti che, dal 2018 in avanti, siano destinatari di perdite fiscali. Anche tale problematica è stata risolta con le istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi e, in particolar modo, con la modifica alle specifiche tecniche dei modelli, attuata nel corso del mese di giugno 2019.

Per meglio comprendere la vicenda, si pensi al caso in cui un imprenditore individuale:

- ricavi dalla propria ditta individuale un reddito di 100;
- sia socio di una società di persone (in regime di contabilità semplificata) che imputa una perdita di 40;
- possa recuperare (in relazione alla stessa società in semplificata) perdite del 2017 per 60.

Come primo passo, nella dichiarazione dei redditi occorre compensare i redditi dell'anno con le perdite dell'anno, quindi $100 - 40$, residuando un imponibile di 60.

Entrano poi in gioco le perdite residue del 2017, utilizzabili nei limiti del 40% del reddito; il problema stava proprio nel comprendere a quale misura ci si riferisse, vale a dire se a quella ante compensazione delle perdite del periodo 2018 (quindi 100, nel nostro esempio¹⁴), ovvero a quella dopo lo scomputo delle perdite stesse (quindi 60, nel nostro esempio¹⁵).

Infine, una terza problematica scatenata dal periodo transitorio riguardava la possibilità di continuare a utilizzare le eventuali perdite residue del 2017 dopo la fine del periodo transitorio. Se, infatti, dalla stessa norma risultava chiaro il trattamento delle perdite dei periodi 2018 e 2019, qualche dubbio poteva insorgere in merito a quelle del 2017, formatesi in periodi nei quali la nuova norma (così come introdotta dalla Legge di Bilancio) non ha mai trovato applicazione. Il dubbio è stato superato dalla circolare n. 8/E/2019, ove si osserva che la relazione illustrativa precisa che *"l'utilizzo delle perdite del 2017, 2018 e 2019 avviene entro percentuali di redditi... inferiori alla misura ordinaria dell'80% che opererà solo a decorrere dai redditi maturati per il periodo d'imposta 2021"*. Per tale motivo, le perdite 2017, non compensate nel triennio 2018-2020 in applicazione delle disposizioni normative sopra esposte, saranno compensate negli esercizi successivi secondo il nuovo meccanismo di riporto, ovvero, senza limiti di tempo, nella misura ordinaria dell'80%.

Ufficializzando una risposta fornita durante i forum, la circolare n. 8/E/2019 precisa che *"le limitazioni previste dal regime transitorio in relazione all'utilizzo delle perdite prodotte negli anni 2017, 2018 e 2019 dalle imprese in contabilità semplificata si applicano anche se l'impresa abbia successivamente adottato la contabilità ordinaria"*. Infatti, la limitazione prevista dalla disposizione normativa intende colpire l'ammontare delle perdite maturate nel 2017 dalle imprese in contabilità semplificata per effetto delle modifiche all'articolo 66, Tuir e, quindi, opera indipendentemente dall'eventuale e successiva opzione per il regime di contabilità ordinaria.

Riferimenti normativi

circolare n. 8/E/2019

articolo 56, comma 2, Tuir

articolo 101, comma 6, Tuir

articolo 116, comma 2, Tuir

¹³ Tali perdite – in relazione al modello delle persone fisiche – vanno infatti esposte al rigo RS12, colonna 1 e non al rigo RS13, colonna 2, ove trovano collocazione le perdite riportabili senza limiti quantitativi.

¹⁴ Come si evinceva dalle precedenti specifiche tecniche che, nel computo del tetto facevano riferimento all'importo indicato nel rigo RF 99, colonna 2, quindi al lordo delle perdite di periodo.

¹⁵ Come invece accade dopo la modifica apportata alle specifiche tecniche che fanno ora riferimento all'importo già abbattuto dalle perdite di periodo.

Scadenze del mese di dicembre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 dicembre 2019, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 D.L. n.70/11.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

lunedì 2 dicembre

Versamento II° acconto

Scade oggi il termine per il versamento della seconda o unica rata degli acconti relativi:

- alle imposte Irpef, Ires e Irap;
- alla "cedolare secca" sulle locazioni di immobili abitativi;
- alle imposte patrimoniali Ivie e Ivafe;
- all'imposta sostitutiva del regime di vantaggio e per i contribuenti in regime forfetario.

Comunicazione periodiche liquidazioni Iva

Scade oggi il termine per la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva relative al terzo trimestre solare del 2019, da effettuare utilizzando il modello "Comunicazione liquidazioni periodiche Iva".

Trasmissione telematica modello Redditi e Irap

Scade oggi, per i soggetti Irpef, il termine per la trasmissione telematica del modello Redditi e del modello Irap riferiti all'anno 2018. Si ricorda che, per i soggetti Ires, il termine è fissato nell'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Esterometro

Scade oggi il termine per la comunicazione delle cessioni di beni e prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato relative al mese di ottobre 2019.

lunedì 16 dicembre

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di novembre 2019.

Versamenti saldo Imu e Tasi

Scade oggi il termine di versamento del saldo Imu e Tasi per l'anno 2019.

venerdì 27 dicembre

Versamento acconto Iva

Scade oggi il termine per il versamento dell'acconto Iva.

Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare gli elenchi riepilogativi (Intrastat) delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese nel mese precedente nei confronti di soggetti UE.

martedì 31 dicembre

Esterometro

Scade oggi il termine per la comunicazione delle cessioni di beni e prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato relative al mese di novembre 2019.

Perché rendere cartaceo ciò che nasce digitale?

Da oggi c'è **TeamSystem Digital Sign**, la soluzione per firmare elettronicamente i documenti, in piena conformità con le norme eIDAS e in completa sicurezza (Banking Security Level).

Gestisce la **firma qualificata** per documenti come bilanci e contratti e la **firma avanzata** per le dichiarazioni. È prevista inoltre la **firma automatica** qualificata per sottoscrivere documenti come il LUL e la **firma grafometrica**.

TeamSystem Digital Sign è integrata con TeamSystem Studio per l'invio in sottoscrizione dei documenti elaborati dal gestionale di Studio.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/digital-sign