

A TUTTI I CLIENTI
LORO SEDI

Como, febbraio 2018

Circolare Mensile

GENNAIO 2018: NOVITÀ 2

1	Estensione dello <i>split payment</i> - Provvedimento attuativo - Aggiornamento degli elenchi di riferimento.....	2
2	Rimborsi da conto fiscale - Novità del DL 50/2017 convertito - Provvedimenti attuativi.....	2
3	Solidarietà tra cedente e cessionario nel pagamento dell'IVA - Estensione alle cessioni di carburanti.....	4
4	Conservazione elettronica delle dichiarazioni fiscali - Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate ...	5
5	Valutazione di titoli con il criterio del costo ammortizzato - Decorrenza del principio di derivazione rafforzata	5
6	Coordinamento tra norme IRES ed IRAP e i principi contabili internazionali IFRS 9 e IFRS 15....	6
7	Principio di derivazione rafforzata - Novità del DL 244/2016 convertito - Disposizioni attuative	7
8	Lavoro dipendente prestato all'estero - Approvazione delle retribuzioni convenzionali per il 2018 ...	8
9	Regime del consolidato nazionale e utilizzo delle perdite - Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate ...	9
10	<i>Branch exemption</i> - Adempimenti dichiarativi - Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.....	9
11	Comunicazione dei dati delle fatture e delle liquidazioni IVA - Credito d'imposta per l'adeguamento tecnologico - Utilizzo in compensazione	10
12	Depositi IVA - Prestazione della garanzia patrimoniale - Modalità	11
13	Regime IVA delle operazioni riferite alle navi adibite alla navigazione in "alto mare" - Ulteriori chiarimenti	12
14	Ritardi nei pagamenti - Individuazione dei tassi "legali" di mora applicabili al primo semestre 2018.....	13

1	ESTENSIONE DELLO <i>SPLIT PAYMENT</i> - PROVVEDIMENTO ATTUATIVO - AGGIORNAMENTO DEGLI ELENCHI DI RIFERIMENTO
	<p>Il DM 9.1.2018, pubblicato sulla <i>G.U.</i> 18.1.2018 n. 14, modifica il DM 23.1.2015 relativo alla disciplina attuativa della scissione dei pagamenti (<i>split payment</i>), al fine di recepire le disposizioni del DL 148/2017 che, a partire dal 2018, ne hanno esteso l'ambito soggettivo di applicazione.</p>
1.1	<p>QUADRO NORMATIVO</p> <p>L'art. 3 del DL 148/2017 (conv. L. 172/2017) ha infatti disposto l'estensione del meccanismo dello <i>split payment</i>, in base al quale l'IVA applicata dal cedente o prestatore per le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle Pubbliche amministrazioni e di specifiche tipologie di enti e società individuati dall'art. 17-ter del DPR 633/72 viene versata all'Erario direttamente dal cessionario o committente.</p> <p>In particolare, il DM 9.1.2018, che attua le nuove disposizioni, riscrive l'art. 5-ter del DM 23.1.2015, stabilendo che, per le operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 2018, il meccanismo dello <i>split payment</i> si applica anche agli acquisti effettuati da parte delle seguenti tipologie di enti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • enti pubblici economici nazionali, regionali e locali (comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona); • fondazioni partecipate da Pubbliche amministrazioni per una percentuale del fondo di dotazione non inferiore al 70%; • società partecipate per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70% da Pubbliche amministrazioni, enti e altre società. <p>I requisiti devono sussistere alla data del 30 settembre dell'anno precedente.</p> <p>Viene confermata, inoltre, l'inclusione, fra i soggetti destinatari dello <i>split payment</i>, delle società il cui controllo è esercitato congiuntamente da Pubbliche Amministrazioni centrali o locali e/o da società da queste controllate.</p>
1.2	<p>INDIVIDUAZIONE DEI SOGGETTI DESTINATARI PER IL 2018</p> <p>Il DM 9.1.2018 stabilisce, a posteriori, che gli elenchi di riferimento per l'individuazione delle società e degli enti destinatari dello <i>split payment</i> con effetti dall'1.1.2018 al 31.12.2018 sono quelli pubblicati entro il 19.12.2017 sul sito del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze.</p>
1.3	<p>AGGIORNAMENTO DEGLI ELENCHI</p> <p>In via ordinaria, invece, la pubblicazione degli elenchi avverrà entro il 20 ottobre di ogni anno, con effetti a valere sull'anno successivo.</p> <p>Si precisa, tuttavia, che l'aggiornamento degli elenchi definitivi continua ad essere effettuato sulla base delle segnalazioni inviate dalle società ed enti interessati (quattro dei sei elenchi relativi al 2018 risultano aggiornati, da ultimo, in data 17.1.2018).</p>
2	RIMBORSI DA CONTO FISCALE - NOVITÀ DEL DL 50/2017 CONVERTITO - PROVVEDIMENTI ATTUATIVI
	<p>L'art. 1 co. 4-bis del DL 24.4.2017 n. 50 (conv. L. 21.6.2017 n. 96) prevede che, a decorrere dall'1.1.2018, i rimborsi da conto fiscale (di cui all'art. 78 della L. 30.12.91 n. 413) sono pagati direttamente ai contribuenti dalla Struttura di gestione prevista dall'art. 22 co. 3 del DLgs. 241/97, a valere sulle risorse finanziarie disponibili sulla contabilità speciale n. 1778 "Agenzia delle Entrate - Fondi di bilancio".</p> <p>In attuazione di tale disciplina:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il DM 22.12.2017 (pubblicato sulla <i>G.U.</i> 8.1.2018 n. 5) stabilisce gli adempimenti,

	<p>nonché i connessi scambi di informazioni, che devono effettuare la suddetta Struttura di gestione, gli uffici dell’Agenzia delle Entrate e gli ambiti provinciali degli Agenti della Riscossione, ai fini dell’erogazione dei rimborsi da conto fiscale;</p> <ul style="list-style-type: none"> • con il provv. Agenzia delle Entrate 29.12.2017 n. 306408, sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione delle informazioni fra i soggetti coinvolti nell’erogazione dei rimborsi da conto fiscale.
2.1	<p>AMBITO DI APPLICAZIONE</p> <p>L’ambito di applicazione del suddetto DM 22.12.2017 comprende i rimborsi da conto fiscale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pagati ai contribuenti a partire dall’1.1.2018; • a prescindere dal periodo d’imposta cui si riferiscono.
2.2	<p>DEFINIZIONI</p> <p>Ai fini in esame, si intende per:</p> <ul style="list-style-type: none"> • “ambito provinciale”, la struttura territoriale dell’Agenzia delle Entrate-Riscossione e di Riscossione Sicilia S.p.A., competente per il rimborso; • “ufficio”, l’ufficio dell’Agenzia delle Entrate territorialmente competente per il rimborso; • “data di erogabilità”, la data a partire dalla quale il rimborso è erogabile ai sensi dell’art. 78 co. 33 lett. a) della L. 413/91.
2.3	<p>ADEMPIMENTI RELATIVI AI PAGAMENTI EFFETTUATI DALLA STRUTTURA DI GESTIONE</p> <p>La Struttura di gestione, utilizzando le risorse finanziarie disponibili sulla contabilità speciale n. 1778 “Agenzia delle Entrate - Fondi di bilancio”, effettua il pagamento dei rimborsi da conto fiscale mediante accredito su conto e in base alle informazioni messe a disposizione dagli uffici e dagli ambiti provinciali. All’importo da rimborsare sono aggiunti gli interessi (art. 78 co. 33 lett. a) della L. 413/91) maturati dopo la trasmissione dei dati da parte dell’ambito provinciale.</p> <p>I fondi disponibili, fermo restando la priorità all’erogazione dei rimborsi IVA di cui all’art. 38-<i>bis</i> co. 10 del DPR 633/72, sono utilizzati per l’erogazione dei rimborsi nel seguente ordine:</p> <ul style="list-style-type: none"> • data di erogabilità più remota; • data di presentazione più remota; • periodo di riferimento, infrannuale o annuale, più remoto; • importo minore. <p>Il DM 22.12.2017 stabilisce, altresì, che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la Struttura di gestione comunica gli esiti delle suddette attività agli ambiti provinciali; • in caso di mancato accredito, l’ufficio o l’ambito provinciale, per le rispettive attività di competenza, si attiva per eliminarne le cause; • i beneficiari comunicano, esclusivamente agli ambiti provinciali e agli uffici territorialmente competenti, le eventuali variazioni delle loro generalità (incluse quelle derivanti da cessioni di credito) e dei codici IBAN dei conti sui quali accreditare i rimborsi.
2.4	<p>ATTIVITÀ DEGLI AMBITI PROVINCIALI</p> <p>L’ambito provinciale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per le richieste di rimborso effettuate ai sensi dell’art. 20 co. 1 del DM 28.12.93 n. 567, compresi i rimborsi già richiesti al 31.12.2017 e a tale data non ancora pagati, trasmette alla Struttura di gestione i dati necessari per effettuare il pagamento, distinguendo le somme da destinare al beneficiario del rimborso (comprensive degli interessi) da quelle eventualmente necessarie all’attività di riscossione che l’ambito provinciale dovrà espletare nei confronti dello stesso beneficiario;

	<ul style="list-style-type: none"> per i rimborsi di cui all'art. 20 co. 4-<i>bis</i> del DM 28.12.93 n. 567, non ancora erogati al 31.12.2017, trasmette alla struttura di gestione i codici IBAN e i dati degli intestatari dei conti sui quali accreditare le somme.
2.5	<p>ATTIVITÀ DEGLI UFFICI</p> <p>L'ufficio, in relazione alle richieste di rimborso non effettuate con le modalità di cui all'art. 20 co. 1 del DM 28.12.93 n. 567, prima di disporre il rimborso chiede all'ambito provinciale di indicare le eventuali somme necessarie all'attività di riscossione che dovrà espletare nei confronti del beneficiario.</p> <p>In tal caso, dopo aver ricevuto la comunicazione dei codici IBAN e dei dati dagli intestatari dei conti sui quali accreditare le somme, l'ufficio dispone:</p> <ul style="list-style-type: none"> un rimborso a favore del beneficiario; nonché, sulla base delle informazioni di cui sopra, un pagamento a favore dell'ambito provinciale.
2.6	<p>SPECIFICHE TECNICHE PER LA TRASMISSIONE DELLE INFORMAZIONI</p> <p>In attuazione dell'art. 6 co. 3 del DM 22.12.2017, il provv. Agenzia delle Entrate 29.12.2017 n. 306408 ha approvato le specifiche tecniche per la trasmissione delle informazioni fra l'Agenzia delle Entrate e gli Agenti della Riscossione ai fini dell'erogazione dei rimborsi da conto fiscale da parte della Struttura di gestione di cui all'art. 22 co. 3 del DLgs. 241/97.</p> <p>Tali specifiche tecniche sostituiscono quelle approvate con il provv. Agenzia delle Entrate 28.1.2011 n. 5822.</p>
3	<p>SOLIDARIETÀ TRA CEDENTE E CESSIONARIO NEL PAGAMENTO DELL'IVA - ESTENSIONE ALLE CESSIONI DI CARBURANTI</p>
	<p>Il DM 10.1.2018, pubblicato sulla <i>G.U.</i> 23.1.2018 n. 18, ha esteso alle cessioni di combustibili per autotrazione l'applicazione dell'art. 60-<i>bis</i> del DPR 633/72, che prevede la solidarietà tra cedente e cessionario nel pagamento dell'IVA.</p>
3.1	<p>QUADRO NORMATIVO</p> <p>Ai sensi dell'art. 60-<i>bis</i> co. 2 del DPR 633/72, per le cessioni aventi ad oggetto alcuni tipi di beni (autoveicoli, pneumatici, prodotti di telefonia, <i>personal computer</i>, animali della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche, ecc.), il cessionario è solidalmente responsabile con il cedente per il pagamento dell'IVA, qualora:</p> <ul style="list-style-type: none"> la cessione sia stata effettuata ad un prezzo inferiore al valore normale; il cedente abbia omesso il versamento della relativa imposta; il cessionario agisca in qualità di soggetto passivo IVA. <p>Resta ferma la possibilità, per il cessionario, di dimostrare documentalmente che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.</p>
3.2	<p>ESTENSIONE DELLA SOLIDARIETÀ PASSIVA ALLE CESSIONI DI CARBURANTI</p> <p>Le cessioni di beni cui si applica il suddetto art. 60-<i>bis</i> sono individuate dal DM 22.12.2005.</p> <p>In attuazione dell'art. 1 co. 4-<i>quinq</i>ues del DL 50/2017 (conv. L. 96/2017), il DM 10.1.2018 ha modificato il DM 22.12.2005 al fine di estendere la disciplina in materia di solidarietà tra cedente e cessionario nel pagamento dell'IVA anche alle cessioni di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori (nello specifico, ai beni individuati dalle voci doganali 27101245, 27101249, 27101943 e 27102011).</p> <p>La misura è stata introdotta con finalità antifrode, in quanto nel settore dei combustibili per autotrazione risultano più facilmente riscontrabili fenomeni di evasione.</p>
3.3	<p>DECORRENZA</p> <p>Le nuove disposizioni in materia di solidarietà IVA si applicano a partire dal 24.1.2018.</p>

4	<p>CONSERVAZIONE ELETTRONICA DELLE DICHIARAZIONI FISCALI - CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE</p>
	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la ris. 29.1.2018 n. 9, ha fornito chiarimenti in merito alla conservazione elettronica delle dichiarazioni fiscali, ai sensi del DM 17.6.2014.</p>
4.1	<p>TERMINE PER COMPLETARE LA PROCEDURA DI CONSERVAZIONE ELETTRONICA</p> <p>Ai sensi dell'art. 3 del DM 17.6.2014, il processo di conservazione termina con l'apposizione, sul pacchetto di archiviazione, di un riferimento temporale opponibile ai terzi, che deve essere effettuato entro 3 mesi dal termine di presentazione della relativa dichiarazione fiscale annuale (ai sensi dell'art. 7 co. 4-ter del DL 10.6.94 n. 357, conv. L. 4.8.94 n. 489).</p> <p>Tuttavia, in un'ottica di semplificazione e uniformità del sistema, la ris. Agenzia delle Entrate 10.4.2017 n. 46 ha chiarito che la conclusione del processo di conservazione deve essere effettuato entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, anche in relazione ai documenti rilevanti ai fini IVA.</p> <p>Esempio</p> <p>Pertanto, per i documenti relativi al 2016:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare devono concludere il processo di conservazione elettronica entro il 31.1.2018, considerato il differimento dal 30.9.2017 al 31.10.2017 del termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative al 2016, ai sensi del DPCM 26.7.2017; • i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare devono concludere il processo di conservazione elettronica entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi presentata successivamente al 31.12.2016.
4.2	<p>CONSERVAZIONE ELETTRONICA DELLE DICHIARAZIONI</p> <p>La successiva ris. Agenzia delle Entrate 29.1.2018 n. 9 ha chiarito che, nel caso in cui oggetto di conservazione siano i modelli dichiarativi, comunicativi e di versamento, per il calcolo del termine di scadenza per la conclusione del processo di conservazione occorre fare riferimento all'anno di produzione e trasmissione del documento.</p> <p>Pertanto, il termine di tre mesi deve essere computato dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa dall'annualità in cui il documento è stato prodotto ed eventualmente trasmesso.</p> <p>Esempio</p> <p>Per i modelli di dichiarazione relativi al periodo d'imposta 2016, ma formati e presentati nel 2017, la conclusione del processo di conservazione va effettuata entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di produzione e trasmissione, ossia quella relativa al periodo d'imposta 2017 da presentare entro il 31.10.2018 (per effetto della proroga del termine di presentazione delle dichiarazioni scadenti il 30.9.2018 disposta dall'art. 1 co. 932 della L. 205/2017, legge di bilancio 2018); conseguentemente, il processo di conservazione va concluso entro il 31.1.2019.</p>
5	<p>VALUTAZIONE DI TITOLI CON IL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO - DECORRENZA DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA</p>
	<p>La ris. Agenzia delle Entrate 29.1.2018 n. 10 ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla decorrenza del principio di derivazione rafforzata in caso di titoli valutati con il criterio del costo ammortizzato.</p>

<p>5.1</p>	<p>VALUTAZIONE DI TITOLI CON IL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO</p> <p>Per effetto delle disposizioni introdotte dal DLgs. 139/2015, i titoli (sia iscritti tra le immobilizzazioni, sia nell'attivo circolante) devono essere rilevati in bilancio con il criterio del costo ammortizzato.</p> <p>Al riguardo, il legislatore ha previsto una disciplina transitoria, per effetto della quale le operazioni pregresse (già rilevate in bilancio all'1.1.2016) potevano continuare ad essere contabilizzate secondo le disposizioni previgenti, fino a esaurimento dei relativi effetti in bilancio (art. 12 co. 2 del DLgs. 139/2015).</p> <p>In ogni caso, l'adozione prospettica del criterio del costo ammortizzato (soltanto in riferimento ai titoli iscritti in bilancio dall'1.1.2016) costituiva una facoltà per l'impresa (documento OIC 20).</p>
<p>5.2</p>	<p>PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA</p> <p>L'art. 13-bis del DL 244/2016 (conv. L. 19/2017), nel recepire le nuove modalità di rappresentazione contabile, ha esteso il principio di derivazione rafforzata (art. 83 co. 1 del TUIR) anche ai soggetti, diversi dalle micro imprese, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.</p> <p>Le nuove modalità di determinazione del reddito d'impresa esplicano efficacia con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015.</p> <p>Tuttavia, continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio (2016, per i soggetti "solarri") e di quelli successivi delle operazioni che risultino diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2015 (art. 13-bis co. 5 del DL 244/2016 convertito).</p>
<p>5.3</p>	<p>ADOZIONE DEL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO PER LE OPERAZIONI PREGRESSE</p> <p>Fermo restando che la rappresentazione contabile dei titoli basata sul costo ammortizzato assume rilevanza fiscale in forza del principio di derivazione rafforzata, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, laddove una società abbia scelto di applicare il criterio del costo ammortizzato non solo in riferimento ai titoli iscritti in bilancio dall'1.1.2016 (adozione prospettica) ma anche con riferimento alle operazioni pregresse (già rilevate in bilancio all'1.1.2016), sotto il profilo fiscale trova applicazione l'art. 13-bis co. 5 del DL 244/2016 convertito.</p> <p>Pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i titoli acquisiti in data anteriore all'1.1.2016 devono essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente; • per i titoli acquisiti a partire dall'1.1.2016, la rappresentazione contabile basata sul costo ammortizzato assume rilevanza fiscale.
<p>5.4</p>	<p>VENDITA DI TITOLI</p> <p>Secondo l'Agenzia delle Entrate, in presenza di titoli fungibili aventi le medesime caratteristiche e in mancanza di disposizioni normative specifiche, in caso di operazioni di vendita di titoli poste in essere a partire dal 2016, appare ragionevole adottare un criterio proporzionale, attribuendo, in ciascun periodo d'imposta, la vendita dei titoli in base al rapporto tra l'ammontare dei titoli della stessa specie giacenti in ciascuno dei due "portafogli" e l'ammontare complessivo dei medesimi titoli posseduti dalla società.</p>
<p>6</p>	<p>COORDINAMENTO TRA NORME IRES ED IRAP E I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI IFRS 9 E IFRS 15</p>
	<p>Sono stati pubblicati sulla G.U. 24.1.2018 n. 19 due DM 10.1.2018, diretti a coordinare i principi contabili internazionali IFRS 9 (dedicato agli strumenti finanziari) e IFRS 15 (dedicato ai ricavi provenienti da contratti con i clienti) con le regole di</p>

	determinazione della base imponibile IRES e IRAP.
6.1	<p>AMBITO APPLICATIVO</p> <p>I suddetti DM 10.1.2018, che si applicano ai soli soggetti che redigono il bilancio d'esercizio in conformità ai principi IAS/IFRS, sono stati emanati in attuazione dell'art. 4 co. 7-<i>quater</i> del DLgs. 38/2005, inserito (unitamente ai co. 7-<i>bis</i> e 7-<i>ter</i>) dall'art. 2 co. 26 del DL 225/2010 (conv. L. 10/2011).</p> <p>Per effetto di tali disposizioni, con riferimento ai soli bilanci d'esercizio, l'applicazione dei nuovi principi IAS/IFRS – predisposti dallo IASB e omologati dalla Commissione europea – non è immediata e automatica (stante la natura vincolante dei regolamenti comunitari che adottano i principi internazionali), bensì è subordinata all'esame dei Ministri competenti, i quali, con decreto, determinano le relative modalità di applicazione.</p> <p>Inoltre, il Ministero dell'Economia e delle Finanze provvede, ove necessario, a emanare eventuali disposizioni di coordinamento per l'applicazione delle norme del TUIR che regolano la determinazione del reddito imponibile, alla luce della rilevanza dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio, in conformità al principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del TUIR, nonché per l'applicazione delle corrispondenti disposizioni in tema di determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.</p>
6.2	<p>DECORRENZA</p> <p>I principi contabili IFRS 9 e IFRS 15 si applicano ai bilanci relativi agli esercizi che hanno inizio dall'1.1.2018. È, inoltre, consentita l'applicazione anticipata.</p> <p>Le disposizioni contenute nei suddetti DM 10.1.2018 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta relativo al primo esercizio di adozione, rispettivamente, dell'IFRS 9 e dell'IFRS 15.</p>
7	<p>PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA - NOVITÀ DEL DL 244/2016 CONVERTITO - DISPOSIZIONI ATTUATIVE</p> <p>È stato pubblicato sulla <i>G.U.</i> 24.1.2018 n. 19 il DM 10.1.2018, che detta disposizioni di revisione del DM 8.6.2011 (ulteriori rispetto a quelle contenute nel precedente DM 3.8.2017), al fine di disciplinare lo scorporo degli strumenti finanziari derivati incorporati.</p> <p>Il DM 10.1.2018, emanato in attuazione dell'art. 13-<i>bis</i> co. 11 del DL 244/2016 (conv. L.19/2017), si applica sia in riferimento ai soggetti IAS, sia in riferimento ai soggetti che redigono il bilancio in base al codice civile diversi dalle micro imprese.</p>
7.1	<p>SCORPORO DEI DERIVATI INCORPORATI</p> <p>Il DM 10.1.2018 ha aggiunto il co. 3-<i>bis</i> all'art. 5 del DM 8.6.2011, in base al quale assumono rilevanza fiscale, in relazione alle qualificazioni e classificazioni effettuate in bilancio in base alla corretta applicazione dei principi contabili, gli strumenti finanziari derivati incorporati negli strumenti finanziari di cui all'art. 44 co. 1 lett. b) del TUIR (obbligazioni e titoli similari, altri titoli diversi dalle azioni e titoli similari, certificati di massa), a condizione che nessuno degli strumenti finanziari risultanti dallo scorporo presenti i requisiti di cui all'art. 44 co. 2 lett. a) del TUIR (titoli e strumenti finanziari similari alle azioni).</p> <p>Il DM 10.1.2018 è volto a dare riconoscimento fiscale all'eventuale scorporo contabile, operato in bilancio in base alla corretta applicazione dei principi contabili adottati dall'impresa, degli strumenti finanziari similari alle obbligazioni, come individuati dall'art. 44 co. 2 lett. c) del TUIR.</p> <p>Laddove, invece, gli strumenti finanziari presentino i requisiti per essere considerati strumenti similari alle azioni, lo scorporo contabile non assume rilevanza fiscale, con la conseguenza che, ai fini fiscali, è necessario considerare lo strumento nella sua interezza giuridica (Relazione illustrativa al DM 10.1.2018).</p>

7.2	<p>CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA</p> <p>Con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del DM 10.1.2018, per i quali i termini per il versamento a saldo delle imposte dirette sono scaduti anteriormente alla medesima data, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione della base imponibile generati dall'applicazione delle norme fiscali, ai fini IRES e IRAP, anche non coerenti con le disposizioni di cui al medesimo decreto.</p>
8	<p>LAVORO DIPENDENTE PRESTATO ALL'ESTERO - APPROVAZIONE DELLE RETRIBUZIONI CONVENZIONALI PER IL 2018</p>
	<p>Con il DM 20.12.2017, pubblicato sulla G.U. 18.1.2018 n. 14, sono state approvate le retribuzioni convenzionali applicabili nel 2018 ai lavoratori dipendenti operanti all'estero.</p>
8.1	<p>RILEVANZA AI FINI FISCALI</p> <p>Ai fini fiscali, le retribuzioni convenzionali rilevano, in luogo di quelle effettivamente percepite, nei confronti dei lavoratori dipendenti che rispettino le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • siano fiscalmente residenti in Italia; • prestino la propria attività all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, anche se assunti presso un datore di lavoro estero; • soggiornino nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi, anche "a cavallo" di due anni solari. <p>La disciplina in esame non si applica, invece:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ai dipendenti in trasferta; • oppure qualora il dipendente presti la propria attività lavorativa in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo per evitare le doppie imposizioni che preveda la tassazione del reddito di lavoro esclusivamente nel Paese estero.
8.2	<p>RILEVANZA AI FINI CONTRIBUTIVI</p> <p>Ai fini contributivi, le retribuzioni convenzionali rilevano nei confronti dei lavoratori italiani che prestano l'attività all'estero:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in Paesi con i quali non sono in vigore accordi di sicurezza sociale; • oppure in Stati con accordi di sicurezza sociale, in relazione alle assicurazioni non contemplate negli accordi esistenti. <p>Lavoratori operanti in Stati con accordi di sicurezza sociale</p> <p>Si ricorda che, con la sentenza 6.9.2016 n. 17646, la Corte di Cassazione ha affermato che qualora vi siano accordi che consentano il mantenimento della copertura assicurativa in Italia dei lavoratori, in deroga al criterio della territorialità, i datori di lavoro devono assumere come parametro per la determinazione della base imponibile ai fini contributivi le retribuzioni effettivamente corrisposte ai lavoratori all'estero, in quanto non è applicabile l'equiparazione della definizione di reddito di lavoro dipendente ai fini fiscali e previdenziali.</p> <p>In tal caso, infatti, non è compatibile l'utilizzo ai fini contributivi delle retribuzioni convenzionali applicabili ai fini fiscali, ai sensi del co. 8-bis dell'art. 51 del TUIR, in quanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tale comma introduce il discrimine temporale dei 183 giorni, legato al concetto di "residenza fiscale" delle persone fisiche ex art. 2 co. 2 del TUIR, ma privo di significato se trasposto nel campo previdenziale, nel quale il concetto di "residenza" non rileva; • ritenere detta disposizione operante ai fini previdenziali determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra i lavoratori assoggettati al regime

	<p>previdenziale italiano che soggiornino all'estero per periodi superiori o inferiori a quello indicato, nonché una compressione delle entrate pubbliche, a danno anche della posizione previdenziale dei dipendenti.</p>
9	<p>REGIME DEL CONSOLIDATO NAZIONALE E UTILIZZO DELLE PERDITE - CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE</p> <p>L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 26.1.2018 n. 2, ha fornito nuovi chiarimenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per i soggetti aderenti al consolidato fiscale che intendono scomputare le perdite pregresse nell'ambito di un accertamento che comporta una rettifica in aumento del reddito complessivo; • in merito al criterio di attribuzione delle perdite maturate nel corso di diversi trienni di opzione della tassazione di gruppo.
9.1	<p>SCOMPUTO DELLE PERDITE DAGLI IMPONIBILI ACCERTATI</p> <p>L'Agenzia delle Entrate è intervenuta in merito alle modalità con cui computare in diminuzione le perdite pregresse dal maggior imponibile accertato (con atto unico) in caso di consolidato fiscale, attraverso il c.d. "modello IPEA".</p> <p>In particolare, è stato chiarito che la società consolidata può chiedere il computo in diminuzione delle perdite proprie anteriori all'esercizio dell'opzione per abbattere solo la parte del maggior imponibile accertato che eventualmente ecceda la perdita di periodo trasferita in sede dichiarativa al gruppo.</p> <p>Diversamente, qualora il maggior imponibile accertato non ecceda la perdita di periodo trasferita al consolidato, le perdite anteriori all'esercizio dell'opzione non possono essere utilizzate nell'ambito dell'accertamento con il modello IPEA, in quanto tali perdite non avrebbero potuto essere trasferite al consolidato, ma solo riportate al periodo d'imposta successivo.</p>
9.2	<p>ATTRIBUZIONE DELLE PERDITE DEL GRUPPO IN CASO DI INTERRUZIONE O REVOCA DEL REGIME</p> <p>La società o ente controllante può modificare il criterio stabilito per l'eventuale attribuzione delle perdite residue del gruppo in caso di interruzione o revoca del regime del consolidato (art. 124 co. 4 del TUIR).</p> <p>Secondo l'Agenzia delle Entrate, si deve fare riferimento all'ultimo criterio comunicato in sede di opzione o di rinnovo tacito in relazione a tutte le perdite da attribuire al momento dell'evento interruttivo, indipendentemente dal periodo in cui sono maturate e senza operare alcuna stratificazione di formazione delle stesse.</p> <p>In altri termini, il criterio di attribuzione delle perdite può essere modificato nella comunicazione relativa al successivo rinnovo tacito triennale e tale modifica avrà effetto anche in relazione alle perdite maturate nei periodi precedenti.</p>
10	<p>BRANCH EXEMPTION - ADEMPIMENTI DICHIARATIVI - CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE</p> <p>L'Agenzia delle Entrate, con la ris. 15.1.2018 n. 4, ha fornito alcuni chiarimenti sugli obblighi dichiarativi delle società che hanno esercitato l'opzione per la <i>branch exemption</i> (art. 168-ter del TUIR) a decorrere dal periodo d'imposta 2016 (modello REDDITI 2017).</p>
10.1	<p>MODALITÀ DI COMPILAZIONE DEI QUADRI RF E RS</p> <p>In caso di esercizio dell'opzione occorre compilare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • un primo modulo del quadro RF "intitolato" all'impresa nel suo complesso; • ulteriori moduli dello stesso quadro per determinare, in modo autonomo, i redditi o le perdite delle singole stabili organizzazioni. <p>Nel quadro RF del modulo dell'impresa nel suo complesso va riportata la somma algebrica dei redditi o delle perdite delle <i>branch</i> esenti rispettivamente tra le variazioni in diminuzione (rigo RF55, codice 41), se positiva, o tra le variazioni in aumento (rigo RF31, codice 45), se negativa.</p> <p>Occorre altresì predisporre più quadri RS con il prospetto dell'agevolazione ACE,</p>

	<p>numerati con la stessa sequenza assegnata per il quadro RF, il primo dei quali riferito all'impresa nel suo complesso e gli altri alle diverse stabili organizzazioni. Posto che l'ACE delle varie stabili organizzazioni non può essere, in totale, superiore all'ACE relativa all'impresa nel suo complesso, l'eventuale eccedenza è imputata in proporzione all'ACE di ogni singola <i>branch</i>, che viene quindi ridotta.</p>
10.2	<p>MODALITÀ DI INDICAZIONE DEI CODICI IDENTIFICATIVI DELLE STABILI ORGANIZZAZIONI ESTERE</p> <p>In presenza di più stabili organizzazioni nel medesimo Stato estero, è consentita l'indicazione, nel rigo RF130 (<i>recapture</i> delle perdite pregresse), del codice identificativo attribuito a una qualsiasi delle <i>branch</i> del medesimo Stato. Sempre con riferimento al <i>recapture</i>, e alla norma contenuta nell'art. 168-ter co. 7 del TUIR, secondo cui dall'imposta dovuta nel caso in cui operi questo meccanismo sono scomutate le eventuali eccedenze positive di imposta estera, occorre ricalcolare le eccedenze di imposta nazionale e di imposta estera separando, per il medesimo Stato, le eccedenze attribuibili alle <i>branch</i> esenti rispetto alle eccedenze attribuibili agli altri redditi esteri (ad esempio <i>royalties</i>, interessi, ecc.).</p>
10.3	<p>MODALITÀ DI COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IRAP</p> <p>La quota esente della base imponibile IRAP deve essere indicata quale variazione fiscale (utilizzando, ad esempio, il rigo IC57, dedicato alle variazioni in diminuzione).</p>
11	<p>COMUNICAZIONE DEI DATI DELLE FATTURE E DELLE LIQUIDAZIONI IVA - CREDITO D'IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO TECNOLOGICO - UTILIZZO IN COMPENSAZIONE</p>
	<p>In considerazione dei costi sostenuti per l'adeguamento tecnologico necessario ai fini della trasmissione telematica dei dati delle fatture e delle liquidazioni IVA, l'art. 21-ter del DL 78/2010, inserito dall'art. 4 del DL 193/2016, prevede l'attribuzione <i>una tantum</i> di un credito d'imposta a favore dei soggetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in attività nel 2017; • che sono obbligati a trasmettere la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (art. 21 del DL 78/2010) e la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (art. 21-bis del DL 78/2010), oppure che hanno esercitato l'opzione per la trasmissione dei dati delle fatture di cui all'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015; • che, nell'anno precedente a quello in cui è stato sostenuto il costo per l'adeguamento, hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 50.000,00 euro.
11.1	<p>AMMONTARE DEL CREDITO D'IMPOSTA</p> <p>Il credito d'imposta in esame è pari:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a 100,00 euro; • ad ulteriori 50,00 euro, per i soggetti che hanno esercitato anche l'opzione, sussistendone i requisiti, per la trasmissione dei dati dei corrispettivi di cui all'art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015, entro il 31.12.2017.
11.2	<p>UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA</p> <p>Il credito d'imposta in esame è utilizzabile:</p> <ul style="list-style-type: none"> • esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97; • dall'1.1.2018. <p>Istituzione dei codici tributo</p> <p>Per effettuare la suddetta compensazione nel modello F24 devono essere utilizzati i seguenti codici tributo, istituiti dalla ris. Agenzia delle Entrate 5.1.2018 n. 2:</p> <ul style="list-style-type: none"> • "6881", denominato "<i>Credito d'imposta - Adeguamento tecnologico - 100 euro - articolo 21-ter, comma 1, decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78</i>";

	<ul style="list-style-type: none"> • “6882”, denominato “<i>Credito d’imposta - Adeguamento tecnologico - 50 euro - articolo 21-ter, comma 3, decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78</i>”. <p>Compilazione del modello F24</p> <p>In sede di compilazione del modello F24:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i suddetti codici tributo devono essere esposti nella sezione “Erario”, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “importi a credito compensati”, ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento del credito, nella colonna “importi a debito versati”; • nel campo “anno di riferimento” deve essere indicato l’anno di sostenimento del costo per l’adeguamento tecnologico, nel formato “AAAA”. <p>Presentazione dei modelli F24</p> <p>Per consentire all’Agenzia delle Entrate di verificare che l’utilizzo dei suddetti crediti d’imposta avvenga entro i limiti d’importo stabiliti, il modello F24 deve essere presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dalla medesima Agenzia (Entratel o Fisconline), pena il rifiuto dell’operazione di versamento.</p> <p>Nel caso in cui, per lo stesso soggetto, l’utilizzo del credito risulti superiore all’importo massimo stabilito, il modello F24 che determina il superamento è scartato.</p>
12	DEPOSITI IVA - PRESTAZIONE DELLA GARANZIA PATRIMONIALE - MODALITÀ
	La ris. Agenzia delle Entrate 16.1.2018 n. 5 ha chiarito che la garanzia prestata ai sensi dell’art. 50- <i>bis</i> co. 4 lett. b) del DL 331/93 per l’immissione in libera pratica di beni destinati all’introduzione in un deposito IVA è diversa dalla garanzia prestata per l’estrazione dei beni dal deposito IVA ai sensi dell’art. 50- <i>bis</i> co. 6 del DL 331/93.
12.1	MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEI DEPOSITI IVA APPORTATE DAL DL 193/2016 L’art. 4 co. 7 del DL 22.10.2016 n. 193 (conv. L. 1.12.2016 n. 225), con decorrenza dall’1.4.2017, ha infatti modificato la disciplina dei depositi IVA (art. 50- <i>bis</i> del DL 331/93) in modo da: <ul style="list-style-type: none"> • estendere l’utilizzo del deposito IVA a tutti i beni senza operare distinzioni in base alla provenienza; • prevedere una diversa modalità di estrazione dei beni dal deposito IVA sulla base della loro provenienza.
12.2	GARANZIA “IN ENTRATA” La garanzia “in entrata”: <ul style="list-style-type: none"> • è quella prestata dal soggetto che introduce i beni nel deposito IVA; • presenta una durata che si estende fino alla comunicazione dei dati relativi alla liquidazione dell’IVA da parte del soggetto che procede all’estrazione dei beni dal deposito IVA.
12.3	GARANZIA “IN USCITA” La garanzia “in uscita”: <ul style="list-style-type: none"> • è quella prestata dal soggetto che procede all’estrazione dei beni dal deposito IVA; • deve avere una durata pari a 6 mesi a partire dal momento in cui si perfeziona tale adempimento.
12.4	SOGGETTI ESONERATI DALLA PRESTAZIONE DELLA GARANZIA “IN USCITA” Le due garanzie sopra indicate operano in modo indipendente, pertanto, anche se il soggetto è esonerato dalla prestazione della garanzia “in uscita” (come nel caso oggetto della risoluzione in esame, nel quale il soggetto che estrae i beni coincide

	con il soggetto che ha effettuato l'immissione in libera pratica dei beni con la contestuale introduzione nel deposito IVA), restano ferme le modalità di svincolo della garanzia "in entrata".
13	REGIME IVA DELLE OPERAZIONI RIFERITE ALLE NAVI ADIBITE ALLA NAVIGAZIONE IN "ALTO MARE" - ULTERIORI CHIARIMENTI
	La ris. Agenzia delle Entrate 16.1.2018 n. 6 ha fornito ulteriori precisazioni con riguardo al regime di non imponibilità IVA per le navi adibite alla navigazione "in alto mare" (art. 8-bis del DPR 633/72), già oggetto di esame da parte della precedente ris. 12.1.2017 n. 2. Di seguito si riportano i principali chiarimenti forniti.
13.1	NAVI ADIBITE ALLA NAVIGAZIONE "IN ALTO MARE" La ris. Agenzia delle Entrate 12.1.2017 n. 2 aveva precisato che una nave può considerarsi adibita alla navigazione "in alto mare", ai soli fini dell'art. 8-bis del DPR 633/72, se, con riferimento all'anno precedente rispetto a quello in cui s'invoca la non imponibilità, ha effettuato viaggi "in alto mare" (ossia, oltre le 12 miglia marine) in misura superiore al 70%. Tale condizione deve essere verificata: <ul style="list-style-type: none"> • per ciascun periodo d'imposta; • sulla base di documentazione ufficiale.
13.2	NOZIONE DI "VIAGGIO" Il termine "viaggio" si riferisce agli spostamenti fra porti (italiani, UE o extra-UE) effettuati dalla nave per rendere un servizio di trasporto passeggeri oppure per la propria attività commerciale, nell'ambito dei quali sono effettuate: <ul style="list-style-type: none"> • operazioni di carico/scarico di merci; • oppure operazioni di imbarco/sbarco di passeggeri. Gli spostamenti fra cantieri o porti per motivi tecnici non vanno computati nel calcolo della frazione per individuare la prevalenza dei viaggi "in alto mare".
13.3	PREVALENZA DEI VIAGGI "IN ALTO MARE" La condizione di prevalenza dei viaggi "in alto mare", rispetto al totale dei viaggi, deve essere verificata con riguardo al numero dei viaggi. Il superamento delle 12 miglia nautiche implica che l'intero viaggio sia da considerare "in alto mare".
13.4	DOCUMENTAZIONE IDONEA A PROVARE LA PREVALENZA DEI VIAGGI "IN ALTO MARE" La documentazione ufficiale idonea a provare la prevalenza dei viaggi effettuati "in alto mare" può essere rappresentata da ogni documentazione (es. il giornale di navigazione o il giornale di bordo): <ul style="list-style-type: none"> • proveniente dall'armatore o dal soggetto che ha la responsabilità della nave (es. il comandante); • che sia in grado di indicare, con precisione e coerenza, le tratte marittime percorse dal mezzo di trasporto. Il fornitore – qualora l'acquirente non sia in grado di esibire la predetta documentazione in quanto, per esempio, impossibilitato da cause documentabili – può fare ricorso a una dichiarazione: <ul style="list-style-type: none"> • dell'armatore, del comandante della nave o di chi ha la responsabilità gestionale effettiva; • la quale attesti che la nave è effettivamente e prevalentemente adibita alla navigazione "in alto mare".
13.5	APPLICAZIONE PROVVISORIA DEL REGIME DI NON IMPONIBILITÀ IVA Il principio affermato nella ris. Agenzia delle Entrate 12.1.2017 n. 2 per le navi in costruzione, circa l'applicazione provvisoria del regime di non imponibilità IVA sulla

	base di una dichiarazione dell'armatore che attesti l'effettiva intenzione di adibire il mezzo alla navigazione in "alto mare", si estende a tutti i casi ove si riscontra obiettiva discontinuità nell'utilizzo del mezzo.
14	<p>RITARDI NEI PAGAMENTI - INDIVIDUAZIONE DEI TASSI "LEGALI" DI MORA APPLICABILI AL PRIMO SEMESTRE 2018</p> <p>In relazione al primo semestre 2018, i tassi "legali" degli interessi di mora per il ritardato pagamento delle transazioni commerciali e dei servizi dei lavoratori autonomi, anche nei confronti di Pubbliche Amministrazioni, nonché tra lavoratori autonomi e imprese, rimangono stabiliti nella misura:</p> <ul style="list-style-type: none"> • del 12%, per le transazioni aventi ad oggetto prodotti agricoli e/o alimentari; • dell'8%, per le altre transazioni commerciali. <p>Il tasso di riferimento della Banca centrale europea (BCE), infatti, è rimasto invariato allo 0%, con la conseguenza che il tasso di mora è costituito solo più dalle previste maggiorazioni.</p> <p>Estensione a tutti i lavoratori autonomi</p> <p>Per effetto dell'art. 2 della L. 22.5.2017 n. 81 (c.d. "Jobs Act dei lavoratori autonomi"), in vigore dal 14.6.2017, la disciplina degli interessi "legali" di mora per ritardato pagamento è stata estesa a tutti i lavoratori autonomi, in relazione alle transazioni commerciali tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> • lavoratori autonomi e imprese; • lavoratori autonomi e Amministrazioni Pubbliche; • lavoratori autonomi. <p>In precedenza, infatti, si faceva riferimento solo ai soggetti esercenti "una libera professione".</p> <p>Deroghe contrattuali</p> <p>Le parti possono concordare un tasso di interesse di mora diverso da quello "legale":</p> <ul style="list-style-type: none"> • nelle transazioni commerciali tra imprese e/o tra lavoratori autonomi; • purché ciò non sia gravemente iniquo per il creditore. <p>Tuttavia, occorre considerare che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nelle transazioni commerciali che riguardano prodotti agricoli e/o alimentari, il tasso è inderogabile; • nei rapporti di "subfornitura", il tasso può essere stabilito solo in misura superiore.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

studio dottori commercialisti