
La legge di stabilità per gli enti locali (terza parte)

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 15 Gennaio 2015

in questa ultima parte della rassegna dei provvedimenti della legge di stabilità analizziamo le norme in tema di (ulteriore) razionalizzazione delle società partecipate e quelle relative ai servizi di riscossione dei tributi locali

per leggere la seconda parte clicca qui!

Razionalizzazione delle partecipate

Piani operativi di riorganizzazione

I commi da 611 a 614 della Legge di stabilità pongono le premesse per un vasto processo di riorganizzazione delle società partecipate locali e delle partecipazioni societarie direttamente o indirettamente possedute, da parte degli enti locali (nonché di Regioni, Province autonome, Camere di commercio, Università, istituti di istruzione universitarie e Autorità portuali) con dichiarate finalità di contenimento della spesa. Lo schema di riorganizzazione coinvolge sin dall'inizio del 2015 gli enti locali, chiamati ad elaborare un piano operativo, da approvare, pubblicare sul sito internet e inviare alla Corte dei Conti entro il prossimo 31 marzo. Il comma 612 fornisce alcune indicazioni riguardo al contenuto minimo di questo piano di razionalizzazione, che deve necessariamente definire le modalità e i tempi di attuazione, nonché l'esposizione in dettaglio dei risparmi da conseguire. Si prevede infine che il piano sia corredato da un'apposita relazione tecnica.

Al sensi del comma 611 i piani operativi da realizzarsi entro il prossimo 31 dicembre 2015 devono essere elaborati e sviluppati secondo strategie che tengano conto dei seguenti criteri:

- a) eliminazione delle società e delle partecipazioni societarie non indispensabili al perseguimento delle proprie finalità istituzionali, anche mediante messa in liquidazione o cessione;
- b) soppressione delle società che risultino composte da soli amministratori o da un numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti;
- c) eliminazione delle partecipazioni detenute in società che svolgono attività analoghe o simili a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali, anche mediante operazioni di fusione o di internalizzazione delle funzioni;
- d) aggregazione di società di servizi pubblici locali di rilevanza economica;

e) contenimento dei costi di funzionamento, anche mediante riorganizzazione degli organi amministrativi e di controllo e delle strutture aziendali (per esempio tramite la sostituzione dei Consigli di amministrazione con Amministratori unici), nonché attraverso la riduzione delle relative remunerazioni.

Purtroppo va segnalato che il contenuto cogente delle disposizioni che introducono questo progetto di razionalizzazione delle società partecipate è seriamente compromesso dalla riscontrata assenza nel testo definitivo della Legge di stabilità di norme sanzionatorie da applicare nei confronti delle amministrazioni inadempienti. L'assenza di specifiche sanzioni potrebbe ridurre l'annunciato obiettivo di drastico taglio delle società partecipate al solito mero esercizio teorico, destinato a fallire a fronte delle prevedibili fortissime resistenze delle amministrazioni locali che finora sono sempre riuscite ad affossare i precedenti processi di riorganizzazione, sortendo perlopiù come principale risultato quello di produrre una mole consistente di giurisprudenza delle varie Sezioni della Corte dei conti sulla questione.

Nella fase attuazione dei piani operativi deve essere applicata la disciplina prevista dai commi da 563 a 568-ter della Legge di stabilità 2014 in materia di mobilità del personale in servizio e di regime fiscale delle operazioni di scioglimento e alienazione. Nello specifico si puntualizza che nei confronti degli atti finalizzati all'attuazione dei suddetti piani operativi deliberati entro il 31 dicembre 2015 trova applicazione la disciplina fiscale di favore dettata al comma 568-bis. Pertanto nei casi in cui si rendono necessarie operazioni di scioglimento gli atti e le operazioni posti in essere in favore di pubbliche amministrazioni in seguito allo scioglimento della società sono esentati da imposizione fiscale, incluse le imposte sui redditi e l'IRAP, ad eccezione IVA. Parimenti le imposte di registro, ipotecarie e catastali trovano applicazione nella loro misura fissa. Ove lo scioglimento riguardi una società controllata indirettamente, le plusvalenze realizzate in capo alla società controllante non concorrono alla formazione del reddito e del valore della produzione netta e le minusvalenze sono deducibili nell'esercizio in cui sono realizzate e nei quattro successivi.

Qualora invece si opti per l'alienazione delle partecipazioni detenute all'inizio del 2014 e alla contestuale assegnazione del servizio per cinque anni a decorrere dal 1° gennaio 2014, a condizione che questa avvenga con procedura a evidenza pubblica deliberata non oltre dodici mesi ovvero già in corso alla data di entrata in vigore della disposizione, anche in questi casi, in analogia a quanto previsto per le procedure di scioglimento, si prevede che ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, le plusvalenze non concorrono alla formazione del reddito e del valore della produzione netta e le minusvalenze sono deducibili nell'esercizio in cui sono realizzate e nei quattro successivi.

Si stabilisce inoltre che le procedure di alienazione che coinvolgono una società mista devono riconoscere un diritto di prelazione al socio privato detentore di una quota di almeno il 30 per cento alla data di entrata in vigore presente disposizione.

La normativa di favore riconosciuta per le operazioni di attuazione dei piani di razionalizzazione si riscontra anche nelle disposizioni del comma 613 che riconducono le deliberazioni di scioglimento e liquidazione e gli atti di dismissione di società costituite o di partecipazioni societarie acquistate per espressa previsione normativa all'esclusiva osservanza della disciplina civilistica, senza alcun necessità di

una modifica in tal senso della previsione normativa originaria. Viene così a cadere una delle principali motivazioni che sinora aveva consentito alle società costituite per espressa previsione della disciplina specifica (ad esempio le Società di Trasformazione Urbana) dalle principali iniziative di razionalizzazione e riorganizzazione delle partecipate messe in campo dal Legislatore nel corso di questi ultimi anni.

Norme di favore per le operazioni di scioglimento

Il comma 616 attua alcune modifiche alla lettera a) del comma 568-bis della Legge di stabilità 2014, che contiene le disposizioni fiscali di favore per le operazioni di scioglimento delle società partecipate già sopra illustrate.

La modifica estende la possibilità di usufruire della disciplina fiscale di favore alle operazioni di scioglimento già in corso ovvero a quelle deliberate entro il prossimo 31 dicembre 2015 dalle amministrazioni pubbliche e dalle società dalle stesse controllate direttamente o indirettamente.

Il comma 616 estende l'applicabilità delle norme del 568-bis della Legge di stabilità anche alle operazioni di scioglimento che abbiano per oggetto le Aziende speciali.

Si sottolinea che modifiche analoghe non riguardano la lettera b) del comma 568-bis, la cui applicazione rimane limitata alle sole operazioni di alienazione delle partecipazioni, in corso al 1° gennaio 2014 o da effettuare con procedure a evidenza pubblica deliberate entro lo scorso 31 dicembre 2014, e, per effetto delle modifiche della Legge di stabilità 2015 sopra descritte, ai piani di riorganizzazione previsti dai citati commi 611 e seguenti.

Affidamenti nel settore idrico integrato

Il comma 615 della Legge di stabilità interviene sul comma 1 dell'articolo 149-bis del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (cosiddetto Codice Ambientale), che prevede che nel settore idrico integrato sia l'ente di governo dell'ambito a deliberare la forma di gestione ed a provvedere all'affidamento del servizio. La disposizione elimina il requisito della partecipazione esclusiva e diretta da parte degli enti locali dell'ambito territoriale ottimale, stabilendo che debba trattarsi di società "interamente pubbliche" che siano "comunque" partecipate dagli enti locali "ricadenti" nell'ambito del territoriale ottimale. Per effetto della modifica si estende la possibilità di affidamento diretto anche alle società partecipate indirettamente e in forma non esclusiva dagli enti locali dell'ambito territoriale.

Proroga della riscossione locale

Il comma 642 della Legge di stabilità ripropone l'ormai consueta proroga del termine ultimo per l'abbandono delle funzioni di riscossione dei tributi locali da parte di Equitalia. La proroga consente agli

agenti di riscossione di effettuare le attività di accertamento, liquidazione e riscossione per le entrate dei Comuni fino al prossimo 30 giugno 2015. La proroga dovrebbe concedere il tempo necessario al varo da parte del Governo di uno specifico decreto attuativo di riordino della materia della riscossione locale, previsto dalla Legge n. 23/2014 (Legge Delega fiscale). C'è da dire che l'estrema lentezza che finora ha caratterizzato l'attuazione della delega sta già sollevando ipotesi di proroga dei termini di emanazione dei decreti delegati fino al termine del 2015. Ciò induce ad ipotizzare che anche il termine del 30 giugno 2015 sarà oggetto di un'ulteriore differimento nel corso dei prossimi mesi.

Enti non commerciali

Il comma 655 eleva dal 5% al 77,74% la quota imponibile degli utili percepiti dagli enti non commerciali. La modifica ha effetto retroattivo, trovando applicazione per gli utili messi in distribuzione dal 1° gennaio 2014.

Al fine di compensare la retroattività della norma, il successivo comma 656 della Legge di stabilità riconosce un credito d'imposta pari alla maggiore IRES dovuta, nel solo periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2014, in applicazione del suddetto aumento fiscale.

IMU nei Comuni colpiti dal sisma

I commi dal 662 al 664, estendono dal 31 dicembre 2014 al 30 giugno 2015 il termine ultimo entro il quale i fabbricati ubicati nelle zone colpite dal sisma in Emilia del 20 e del 29 maggio 2012, distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, in quanto inagibili totalmente o parzialmente, sono esentati dall'IMU, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati stessi.

Al fine di verificare l'effettiva platea dei beneficiari la Regione Emilia Romagna, d'intesa con il MEF, provvede al monitoraggio entro il 30 marzo 2015.

TASI-IMU

La Legge di stabilità, nell'attesa della possibile riscrittura delle norme sulla fiscalità locale ad opera di un apposito provvedimento legislativo da adottare in accordo con l'ANCI nei prossimi mesi, conferma provvisoriamente per il 2015 l'impianto dei tributi locali fondato principalmente sul binomio TASI-IMU, già sperimentato nel corso del 2014. Il comma 679 interviene sul comma 677 della Legge di stabilità 2014 bloccando anche per il 2015 l'aliquota massima della TASI applicabile alla prima casa al 2,5 per mille. Viene così negata anche per il 2015 ai Comuni la teorica possibilità di elevare l'aliquota TASI sulle abitazioni principali fino al 6 per mille.

Il comma 679 conferma anche per il 2015 la norma transitoria di cui al comma 677 della Legge di stabilità 2014 relativamente all'aliquota massima della TASI applicabile per l'anno 2014 per ciascuna tipologia di immobile. Di conseguenza anche per il 2015 i Comuni possono deliberare un ulteriore incremento delle aliquote della TASI in deroga ai limiti previsti nel primo e nel secondo periodo del comma 677 della Legge n. 147/2013 per ciascuna tipologia di immobile, purché detto incremento non sia complessivamente superiore allo 0,8 per mille, e a condizione che con tale maggiore gettito siano finanziate (anche solo in parte) detrazioni d'imposta o altre misure, relative alle abitazioni principali e alle unità immobiliari ad esse equiparate, tali da generare effetti sul carico di imposta del tributo equivalenti o minori a quelli determinatisi con riferimento all'IMU relativamente alla stessa tipologia di immobili, anche tenendo conto di quanto previsto dall'articolo 13 del D.L. n. 201/2011.

Facendo presente che la TASI grava su tutti gli immobili, si può inoltre osservare che le nuove regole consentono perciò al Fisco immobiliare di aumentare ulteriormente il carico tributario sugli immobili diversi dalle abitazioni principali (secondo case, negozi, capannoni industriali, alberghi, uffici, centri commerciali eccetera) anche nei tanti Comuni in cui l'aliquota IMU ha raggiunto il massimo del 10,6 per mille già nel 2013, fino a raggiungere il tetto massimo complessivo combinato fra IMU e TASI dell'11,4 per mille.

Purtroppo l'edizione 2015 del binomio TASI-IMU perde l'attribuzione ai Comuni del contributo di 625 milioni di euro, che nel 2014 aveva aiutato gli enti nel chiudere i propri bilanci con minori difficoltà. La mancata previsione di un analogo contributo produrrebbe pertanto un ulteriore taglio-ombra alle spettanze dei Comuni per il 2015.

Il quadro offerto per il 2015 dalla Legge di stabilità si prospetta quindi tutt'altro che promettente, nella speranza che i prossimi interventi promessi dal Legislatore per i primi mesi del nuovo anno riescano a risolvere le preoccupazioni già ora sollevate dagli esponenti di diverse amministrazioni comunali.

IMU sui terreni dei Comuni non più montani

Approda in Legge di stabilità la delicata questione dell'IMU sui terreni dei Comuni non più montani. A riguardo si ricorda in dicembre è giunto alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale il DM del 28 novembre 2014, che, dando attuazione al disposto dei commi 2 e 2-bis dell'articolo 22 del D.L. n. 66/2014, convertito dalla Legge n. 89/2014 (cosiddetto Decreto Irpef), ha ridefinito in senso maggiormente restrittivo il perimetro dei Comuni per i quali trova applicazione l'esenzione ai fini IMU sui terreni montani.

L'adozione del DM immediatamente a ridosso della scadenza per il pagamento dell'IMU da parte dei proprietari di terreni situati in Comuni non più considerati montani aveva indotto il Governo ad emanare il Decreto-legge 16 dicembre 2014, n. 185, che proroga dal 16 dicembre 2014 al 26 gennaio 2015 il termine per il pagamento dell'IMU sui terreni che non godono più dell'esenzione per i terreni dei Comuni montani. Il testo del D.L. n. 185/2014 viene in seguito trasfuso nei commi 692 e 693 della Legge di

stabilità 2015. I proprietari dei terreni ex montani devono determinare il *quantum* dell'imposta facendo riferimento all'aliquota standard, a meno che in detti Comuni non siano state approvate per i terreni agricoli specifiche aliquote.

Al comma 693 è inserita la precisazione in base alla quale i Comuni interessati devono accertare convenzionalmente nel 2014 gli importi a titolo di maggior gettito IMU derivante dalla revisione dei terreni agricoli montani, a fronte della corrispondente riduzione del Fondo di Solidarietà Comunale (FSC) 2014, come disposto dal citato DM dello scorso 28 novembre 2014.

Agenti di riscossione

I commi da 682 a 689 modificano in diversi punti la procedura di discarico delle quote iscritte a ruolo, ai sensi della quale il concessionario trasmette agli enti creditori (fra cui gli enti locali) una comunicazione di inesigibilità.

La Legge di stabilità 2015 rende più stringenti i poteri di controllo degli enti creditori sulle comunicazioni di inesigibilità presentate dai concessionari della riscossione, anche ai fini del riconoscimento dei rimborsi. Per effetto delle modifiche introdotte la comunicazione di inesigibilità deve avvenire entro il terzo anno successivo alla consegna del ruolo. In presenza di procedure esecutive o cautelari, contenzioso, procedure concorsuali o dilazioni di pagamento ancora in corso, la comunicazione assume valore informativo e deve essere integrata entro il 31 dicembre se la quota non è stata integralmente riscossa.

Viene eliminata, tra le cause di perdita del diritto al discarico, la mancata comunicazione all'ente creditore dello Stato delle procedure relative alle singole quote comprese nei ruoli consegnati, mentre è soppressa la possibilità di integrare la comunicazione dopo il terzo anno. È posto in capo ai concessionari l'onere di dimostrare che eventuali vizi ed irregolarità non hanno pregiudicato l'azione di recupero delle somme oggetto della procedura.

Le nuove norme stabiliscono che il discarico avvenga dopo due anni (in precedenza erano tre anni) dalla presentazione per le procedure per cui l'ente non abbia avviato un'attività di controllo, che viene agevolata dalla previsione di un termine massimo di 120 giorni entro il quale il concessionario deve mettere a disposizione la documentazione utile alle verifiche. Non sono in ogni caso soggette alla suddetta attività di controllo le quote di importo non superiore a 300 euro iscritte a ruolo. Nelle more del discarico, l'ente creditore adotta i provvedimenti ai fini dell'esecuzione delle pronunce rese. La Legge di stabilità 2015 affida all'ente creditore un potere di impulso rispetto alla procedura di controllo citata, ridefinendo i passaggi procedurali tra ente e concessionario per il perfezionamento del discarico, ed escludendo dalla definizione agevolata le risorse proprie dell'Unione europea.

I commi 684 e seguenti modificano inoltre le procedure di rimborso all'agente della riscossione degli oneri connessi allo svolgimento delle procedure esecutive, la cui richiesta è prodotta insieme alla comunicazione di inesigibilità. Per le somme maturate dal 2011, tale rimborso è dovuto entro il primo semestre dell'anno successivo a quello della richiesta, mentre sono ancora dovute le somme per le

annualità dal 2000 al 2010, per un onere stimato nella relazione tecnica allegata all'emendamento del Governo che ha inserito nella Legge di stabilità la specifica disposizione, in circa 533 milioni di euro. Il comma 685 chiarisce che gli oneri per i rimborsi relativi alle procedure poste in essere per conto dei Comuni (stimati in 150 milioni di euro) sono posti a carico del bilancio dello Stato.

Partecipazione dei Comuni al contrasto all'evasione

Il comma 702 fissa al 55 per cento la quota riconosciuta per il triennio 2015-2017 ai Comuni a valere sulle maggiori somme riscosse per effetto della partecipazione dei degli stessi all'azione di contrasto all'evasione fiscale ai sensi dell'articolo 2, comma 10, lettera b) del D.Lgs. n. 23/2011 (Federalismo fiscale municipale).

Split payment

Novità rilevanti in arrivo in materia di IVA per le amministrazioni pubbliche e i loro fornitori. La lettera b) del comma 629, aggiungendo l'articolo 17-ter al DPR n. 633/1972, introduce il cosiddetto meccanismo dello split payment, in base al quale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di enti pubblici l'imposta sul valore aggiunto deve essere versata direttamente dai medesimi soggetti pubblici.

Lo split payment non incide sulle modalità di fatturazione, dal momento che la fattura continua ad essere emessa dal fornitore con addebito dell'IVA. Quello che cambia è il meccanismo di pagamento dell'imposta, con i fornitori di beni e servizi alla pubblica amministrazione che ricevono l'importo del corrispettivo al netto dell'IVA. L'IVA viene versata all'Erario direttamente dai soggetti pubblici cessionari, che assumono in tal modo il ruolo di collettori dell'imposta.

Si evidenzia la lodevole finalità della misura, volta ad introdurre un meccanismo di efficace contrasto alle frodi basate sul *missing trader* (cosiddette "frodi carosello"), in cui il debitore dell'IVA, dopo averla riscossa dal cliente, omette di versarla per poi fare perdere le proprie tracce. Vanno tuttavia sottolineate le forti incognite che al momento accompagnano la fase di effettiva introduzione dello split payment.

È innanzitutto dato per assodato dalla dottrina che il nuovo meccanismo non trova applicazione per tutte quelle operazioni già sottoposte al reverse charge. Presenta invece una certa grossolanità la formulazione del secondo comma del citato articolo 17-ter, che esclude dall'applicazione del nuovo meccanismo i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito. Da un'interpretazione prettamente letterale della disposizione si potrebbe concludere che si tratta di una norma di fatto inutile. Il diritto tributario infatti distingue le varie fattispecie di ritenute alla fonte fra quelle operate a titolo di imposta (fra cui la più comune è rappresentata dalla ritenuta sugli interessi attivi bancari) e quelle operate a titolo di acconto sulle imposte sui redditi, fra le quali ritroviamo ad esempio le ritenute sui compensi erogati ai professionisti. La norma nella sua accezione letterale fa riferimento

specifico a questa prima categoria di ritenute, con effetti pressoché paradossali dal momento che sarebbero rarissime se non impossibili le ipotesi di compensi da prestazioni di beni e servizi soggetti contemporaneamente sia a ritenute a titolo di imposta che all'applicazione dell'IVA. Occorre a nostro giudizio adottare una lettura più funzionale della disposizione volta a porre maggiormente l'attenzione sulle sue finalità. La ratio del secondo comma del nuovo articolo 17-ter va individuata nella volontà del legislatore di escludere dall'applicazione del nuovo meccanismo di split payment i compensi soggetti alla ritenuta a titolo di acconto sulle imposte sui redditi. Secondo questa lettura, peraltro ampiamente condivisa dalla stampa specialistica, lo split payment non dovrebbe pertanto coinvolgere i pagamenti che le amministrazioni pubbliche effettuano in favore dei professionisti; in tal modo si risolverebbe buona parte dei dubbi interpretativi sorti sulla questione. Cionondimeno occorre ribadire la ferma critica nei confronti di uno stile di legiferazione tanto superficiale da risultare foriero di tali rilevanti incertezze interpretative.

Molti aspetti oscuri della nuova disciplina, al momento solo delineati nel testo della Legge di stabilità, dovrebbero trovare chiarimento in un Decreto del MEF di prossima adozione, chiamato a definire i termini e le modalità di implementazione del meccanismo. Nelle more dell'adozione del provvedimento, pare alquanto azzardato proporre previsioni sugli aspetti più controversi dello split payment.

I tecnici del MEF sono attualmente al lavoro sulla predisposizione del Decreto. Nel frattempo gli uffici ministeriali hanno provveduto all'emissione del Comunicato stampa n. 7 del 9 gennaio 2015, reperibile all'indirizzo http://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2015/comunicato_0007.html, in cui vengono anticipate le prime parziali indicazioni sulle modalità applicative del nuovo meccanismo.

Va detto che le prime discussioni in seno alla dottrina si erano concentrate sulla data di decorrenza delle nuove procedure. Il rinvio operato dal nuovo articolo 17-ter alle modalità e termini fissati con Decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze farebbero infatti pensare ad un congelamento di fatto del nuovo regime fino alla data di adozione del citato decreto attuativo. In realtà occorre considerare che il successivo comma 632 della Legge di stabilità prevede che le nuove disposizioni sullo split payment trovino applicazione già per le operazioni per le quali l'IVA sia esigibile a partire dal 1° gennaio 2015. Si fa presente che l'attuale disciplina Iva nelle operazioni con pubbliche amministrazioni prevede, salvo opzione, la possibilità di differire l'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento del corrispettivo. Molti autori a riguardo sostengono perciò che le nuove regole di split payment debbano essere applicate dalle amministrazioni già in occasione dei pagamenti delle fatture effettuati a partire dal 1° gennaio 2015 (oppure a partire dalla data di emissione delle fatture per le quali si opta per l'applicazione dell'Iva secondo le modalità ordinarie).

Il dibattito sulla questione viene risolto dal Comunicato stampa del MEF in cui si chiarisce che la scissione del versamento tra fornitori (imponibile) e Stato (IVA) opera per le sole fatture emesse dal 1° gennaio 2015, per le quali l'imposta diviene esigibile dopo la medesima data. Il regime transitorio individuato dal Comunicato, invero non completamente aderente al dettato normativo sopra citato, ha però il pregio di agevolare l'operatività delle pubbliche amministrazioni, che perlomeno per le fatture pregresse emesse nel corso del 2014 continueranno ad effettuare i pagamenti secondo i meccanismi

ordinari, senza doversi confrontare con le complesse questioni interpretative sopra accennate.

Nel Comunicato si anticipano le modalità di versamento dell'imposta, da effettuare, a scelta della pubblica amministrazione acquirente, secondo una delle seguenti alternative:

- a) utilizzando un distinto versamento dell'IVA dovuta per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
- b) in ciascun giorno del mese, con un distinto versamento dell'IVA dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
- c) entro il giorno 16 di ciascun mese, con un versamento cumulativo dell'IVA dovuta considerando tutte le fatture per le quali l'imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.

Ad ogni modo nel Comunicato si prende atto della necessità di adeguamento dei sistemi informativi relativi alla gestione amministrativo contabile da parte delle pubbliche amministrazioni interessate, concedendo ad esse tempo fino al prossimo 31 marzo 2015 per accantonare le somme occorrenti per il primo versamento dell'imposta, che deve comunque essere effettuato entro il 16 aprile 2015.

Rimane al momento irrisolto il dibattito creatosi fra gli addetti ai lavori sull'eventualità che la nuova procedura di split payment, oltre che alle operazioni effettuate nell'ambito dell'attività istituzionale dell'ente, si intenda estesa alla totalità dei rapporti commerciali delle pubbliche amministrazioni.

Vi sono posizioni della dottrina che ritengono di dovere lasciare alle modalità ordinarie di liquidazione e pagamento dell'Iva tutte le altre operazioni di acquisto riconducibili alle gestioni commerciali o comunque non istituzionali dell'amministrazione, facendo presente che altrimenti si potrebbero determinare irrazionali ed illogiche disparità in riferimento al trattamento di operazioni accomunate dalla medesima tipologia di attività commerciale ma che sconterebbero l'applicazione o meno dello split payment a seconda della relativa scelta dell'ente di gestire l'attività direttamente o mediante l'affidamento, per esempio, ad una sua società in house. Un'altra parte della dottrina invece propende per una lettura più rigorosa del comma 629 che potrebbe pertanto coinvolgere la totalità delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni.

In assenza di ulteriori interventi chiarificatori, l'incertezza in capo alle amministrazioni sul migliore comportamento da seguire rimane pressoché totale.

Alcuni enti stanno pensando di procedere al pagamento ai fornitori della sola parte imponibile delle fatture, procedendo in seguito al pagamento della restante parte Iva all'Erario o al fornitore una volta che sarà stato chiarito a quale soggetto versare l'imposta.

Altre amministrazioni stanno invece riflettendo sull'eventualità di posticipare i pagamenti delle fatture dei propri fornitori fino a quando il Decreto attuativo non sarà emanato, tutelandosi in tal senso da qualsiasi potenziale rischio connesso ad un inadempimento anche involontario alla disposizione, con i prevedibili effetti deleteri che tale decisione comporta in capo ai fornitori delle PA a causa della dilazione dei termini di pagamento dei crediti vantati nei confronti delle amministrazioni.

A riguardo si fa presente che il comma 633 della Legge di stabilità 2015 in caso di inadempimento, per le amministrazioni che omettono o ritardano il versamento dell'Iva prevede l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

È indubbio che l'esordio dello split payment costringerà amministrazioni e fornitori ad adattare i propri sistemi contabili e gestionali alle particolarità del nuovo meccanismo. In particolare le amministrazioni pubbliche saranno chiamate ad una revisione delle procedure contabili relative all'emissione dei mandati di pagamento delle fatture soggette al nuovo regime dello split payment. A riguardo le soluzioni percorribili dagli enti sembrano essere due:

- una prima alternativa, che prevede l'emissione di un impegno, cui fanno seguito due mandati (l'uno relativo al fornitore per la quota imponibile della fattura, il secondo relativo all'erario per il valore dell'imposta da versare), ognuno con una propria scadenza di pagamento; dopo di che, in prossimità della scadenza, dovrebbe essere inviato al tesoriere un documento riepilogativo da utilizzare per il versamento cumulativo dell'Iva;
- una seconda alternativa, che prevede l'adozione di una procedura simile a quella già oggi utilizzata per il versamento delle ritenute d'acconto: emissione di un mandato per il totale, la cui quota-parte relativa all'Iva viene vincolata a una contestuale reversale contabilizzata in partite di giro, tra i servizi conto terzi; all'atto del pagamento questa reversale trova poi la propria contropartita nell'emissione di un mandato (registrato anch'esso tra servizi conto terzi) per il riversamento dell'Iva. In questo contesto, il ricorso alle partite di giro è giustificato dal fatto che si tratta di versamenti obbligatori e certi nell'importo, nella figura del destinatario ed anche nelle scadenze.

Ad un'attenta analisi degli adempimenti e dei processi gestionali dell'ente la seconda alternativa si fa preferire, in quanto, fra l'altro, pur denotando dal punto di vista procedurale una maggiore macchinosità, permette un'agevole quadratura dei saldi contabili con la PCC, ossia la Piattaforma per la certificazione dei crediti.

Per i fornitori delle PA la nuova procedura creerà, rispetto al sistema previgente, notevoli difficoltà in termini di liquidità. Lo split payment infatti, drena di fatto la quota Iva delle fatture, che finora veniva corrisposta ad essi al saldo della fattura e solo in seguito liquidata e versata all'Erario secondo i termini ordinari, e che invece col nuovo meccanismo non entra mai nella disponibilità del fornitori, generando di fatto temporanei aumenti del loro fabbisogno finanziario.

Si sottolinea inoltre che in molti casi, a seguito dell'introduzione dello split payment, i soggetti che lavorano prevalentemente con la Pubblica Amministrazione diverranno strutturalmente creditori di Iva. Per porre rimedio a questa situazione, a coloro che svolgono prevalentemente attività verso le Pubbliche amministrazioni è stato perciò esteso dalla lettera c) del comma 629 il diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile ex articolo 30 del DPR n. 633/1972 e, di conseguenza, la possibilità di chiedere il rimborso trimestrale. È inoltre previsto che nel Decreto attuativo dello split payment, siano individuati, tra coloro nei cui confronti il rimborso è eseguito in via prioritaria, i soggetti fornitori della PA, limitatamente alla parte di credito rimborsabile relativo alle operazioni soggette a split payment.

Ravvedimento operoso

I commi da 637 a 639 modificano le modalità, i termini e le agevolazioni connesse all'istituto del ravvedimento operoso.

Le modifiche consentono ora al soggetto contribuente di ricorrere per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate allo strumento anche nei casi in cui la violazione sia già stata constatata ovvero in cui siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, salvo la formale notifica di un atto di liquidazione o accertamento e il ricevimento delle comunicazioni di irregolarità in materia di imposte sui redditi e di IVA.

La Legge di stabilità rimuove anche i precedenti termini massimi per il ricorso al ravvedimento. Si prevede un nuovo schema di riduzione automatica delle sanzioni, che sarà tanto più vantaggiosa, quanto minore sarà il periodo intercorrente fra il momento in cui sorge l'adempimento tributario e quello in cui si perfeziona il "ravvedimento".

Nel dettaglio, il nuovo articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997 modificato dalla Legge di stabilità prevede:

- una sanzione ridotta ad "un nono del minimo" allorché la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore in presenza di fattispecie per le quali non è prevista dichiarazione periodica.
- una sanzione pari ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- una sanzione pari ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- una sanzione pari ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della Legge n. 4/1929, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del Decreto legislativo n. 471/1997».

13 gennaio 2015

Fabio Federici