

**A TUTTE LE AZIENDE ASSOCIATE**

**Prot. n. 156/23 – LB/mm  
Circ. n. 156/FT/10 - 23**

**Verona, 13 novembre 2023**

Oggetto: **1) IL REGIME IVA DELLO "SPLIT PAYMENT"**  
**2) LA DOPPIA FATTURA PUÒ ESSERE SANATA CON LA NOTA DI CREDITO**  
**3) LE LETTERE DI COMPLIANCE PER LA MANCATA EMISSIONE DI FATTURE E SCONTRINI  
CON POSSIBILITÀ DI SANATORIA**  
**4) PROROGA TERMINE ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI, TRASFORMAZIONE  
AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE**

## **IL REGIME IVA DELLO "SPLIT PAYMENT"**

*Sintesi della procedura di emissione delle fatture in scissione dei pagamenti.*

Con la Legge Finanziaria per l'anno 2015 (L. 190/2014) il Legislatore – con l'intento di arginare il fenomeno della c.d. "evasione da riscossione" in ambito Iva - ha introdotto il meccanismo della scissione dei pagamenti (più comunemente definito "split payment") inserendo un nuovo articolo 17-ter all'interno del D.P.R. 633/1972.

La normativa ha subito nel tempo diverse modifiche, una prima ad opera del D.L. 50/2017 e, in seguito, con il D.L. 87/2018 (c.d. Decreto Dignità).

Ripercorriamo nella scheda che segue la procedura di emissione delle fatture in scissione dei pagamenti.

### **Introduzione**

Il meccanismo della scissione dei pagamenti prevede che, in ordine agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni (per i quali queste non siano debitori d'imposta), l'Iva addebitata dal fornitore nelle relative fatture deve essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'Erario in luogo del versamento al fornitore stesso, scindendo, di fatto, il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

Ne consegue che con il meccanismo della scissione dei pagamenti non è più il fornitore a versare l'Iva all'Erario ma obbligata è la stessa pubblica amministrazione.

### **A chi si applica**

Ai sensi dell'articolo 17-ter del Decreto Iva lo split payment si applica alle operazioni effettuate nei confronti:

- delle P.A. definite dall'articolo 1, comma 2, L. 196/2009 e presenti nell'elenco "Ipa" consultabile all'indirizzo [www.indicepa.gov.it](http://www.indicepa.gov.it);

- di enti, fondazioni e società di cui all'articolo 17-ter, comma 1-bis, D.P.R. 633/1972, individuati dal Dipartimento delle Finanze con appositi elenchi pubblicati entro il 20 ottobre di ciascun anno, con effetti a valere per l'anno successivo (articolo 5-ter, comma 2, D.M. 23 gennaio 2015).

Il meccanismo dello split payment è soggetto ad autorizzazione comunitaria e oggi, a seguito di intervenuta proroga, risulta in scadenza al prossimo 30 giugno 2026.

FT 1/8

Al fine di emettere correttamente le fatture soggette a tale meccanismo è tuttavia necessario consultare gli elenchi che di anno in anno vengono appositamente aggiornati e pubblicati e che riepilogano quali soggetti, appartenenti alla pubblica amministrazione o derivati da essa, hanno le caratteristiche necessarie a ricevere fatture ex articolo 17-ter.

Recentemente sono stati resi noti gli elenchi dei soggetti per l'anno 2024, oggi visionabili sul sito internet del Dipartimento delle Finanze e che sono riepilogati nelle seguenti categorie:

- società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri (articolo 2359, comma 1, n. 2, cod. civ.);
- enti o società controllate dalle Amministrazioni centrali;
- enti o società controllate dalle Amministrazioni locali;
- enti o società controllate dagli enti nazionali di previdenza e assistenza;
- enti, fondazioni o società partecipate per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle P.A.;
- società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

### **Segnalazione degli errori negli elenchi**

Tranne le società quotate (per le quali il termine di utilizzo dello split sarà anticipato al 30 giugno 2025), i soggetti interessati possono segnalare al Dipartimento delle Finanze mancate o errate inclusioni nei richiamati elenchi utilizzando un apposito modulo e fornendo idonea documentazione a supporto dell'istanza presentata (obbligo allegare visura camerale).

### **Soggetti esclusi dal regime**

Sono esclusi dal meccanismo dello split payment i seguenti fornitori:

- i lavoratori autonomi del regime dei minimi e forfettario che non applicano Iva sulle fatture;
- i professionisti che applicano ritenuta d'acconto;
- tutti coloro che sono soggetti al meccanismo dell'inversione contabile o reverse charge.

### **Fatturazione e split payment**

Nel caso di emissione di fattura con il meccanismo dello split payment si dovranno seguire i seguenti passaggi:

- emissione della fattura da parte del fornitore con indicazione dell'Iva non addebitata e indicazione di apposita dicitura per operazione in scissione dei pagamenti;
- il fornitore incassa il corrispettivo della cessione (o prestazione) senza Iva;
- il committente effettua il versamento dell'imposta all'Erario.

Come accade per tutte le fatture attive anche quelle emesse con applicazione del meccanismo della scissione di pagamenti devono essere registrate nel registro Iva vendite.

Tuttavia, l'Iva che in fattura risulta essere solo esposta, non viene considerata in sede di liquidazione Iva in quanto la P.A. versa al fornitore il solo imponibile mentre l'Iva viene versata direttamente all'Erario.

### **Esempio di liquidazione con operazioni in split payment**

La ditta Gamma Srl ha effettuato nel corso del mese cessioni di beni per 300.000, la relativa Iva a debito risulta essere pari a 66.000 euro di cui 600 euro per operazioni assoggettate a split payment. L'Iva sugli acquisti del medesimo periodo risulta essere invece pari a 22.000 euro.

La liquidazione Iva del periodo sarà la seguente:

Iva su vendite	$66.000 - 600 = 65.400$
Iva su acquisti	22.000
Iva da versare	$65.400 - 22.000 = 43.400$

### **Aspetti contabili**

Per registrare le fatture emesse in split payment si possono utilizzare 2 diverse metodologie.

### 1° metodo

La prima prevede la registrazione della fattura di vendita utilizzando, al posto del conto Iva c/vendite, un conto apposito che individui l'Iva figurativa da scissione dei pagamenti, per esempio il conto Iva c/vendite in split payment.

Riprendendo l'esempio della fattura emessa avremo:

Crediti vs clienti	a	Diversi	610	
	a	Merci c/vendite		500
	a	Iva c/vendite in split payment		110

Successivamente viene effettuata una seconda registrazione che storna il conto Iva c/vendite in split payment e riduce in avere il credito nei confronti del cliente:

Iva c/vendite in split payment	a	Crediti vs clienti	110
--------------------------------	---	--------------------	-----

Quando il cliente pagherà la fattura, l'incasso verrà rilevato al netto dell'imposta:

Banca c/c	a	Crediti vs clienti	500
-----------	---	--------------------	-----

### 2° metodo

La registrazione contabile può anche essere unica (secondo metodo) e in tal caso si potrà eseguire un'unica scrittura nella quale il cliente viene movimentato in dare già al netto dell'Iva e il conto Iva c/vendite in split payment viene movimentato per lo stesso importo sia in dare che in avere:

Crediti vs clienti	a	Diversi	500	
Iva c/vendite in split payment			110	
	a	Merci c/vendite		500
	a	Iva c/vendite in split payment		110

La rilevazione dell'incasso sarà sempre per il totale fattura al netto dell'imposta:

Banca c/c	a	Crediti vs clienti	500
-----------	---	--------------------	-----

### Emissione della fattura elettronica in split payment

Il processo di emissione della fattura in scissione dei pagamenti in formato elettronico prevede che:

- si compili la fattura inserendo il valore "S" nel campo/tag 2.2.2.8 del file XML denominato "EsigibilitaIVA";
- si riporti la dicitura: Operazione soggetta a split payment ai sensi dell'ex articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972;
- si apponga la firma digitale sulla fattura;
- si invii la fattura elettronica tramite il sistema di interscambio (SdI).

### Aspetto sanzionatorio

Secondo la circolare n. 27/E/2017 dell'Agenzia delle entrate, nel caso di errata applicazione dello split payment, si rendono applicabili al cedente/prestatore le sanzioni previste dall'articolo 9, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

Sempre secondo la citata circolare, in caso di necessaria correzione di errori occorrerà emettere una nota di variazione ex articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972 oltre a riemettere la fattura corretta.

Al contrario l'omesso o ritardato versamento all'Erario, per conto del fornitore, dell'Iva da parte della pubblica amministrazione e società, nel regime di split payment, prevede una sanzione pari al 30% dell'imposta omessa o ritardata.

## LA DOPPIA FATTURA PUÒ ESSERE SANATA CON LA NOTA DI CREDITO

*Possibili rimedi agli errori che vengono commessi in fase di emissione della fattura.*

Tra le tante questioni che interessano la disciplina delle note di variazione Iva disciplinate dall'articolo 26, D.P.R. 633/1972 occorre segnalare il problema riguardante i possibili rimedi agli errori che vengono commessi in fase di emissione del documento di certificazione disciplinato dall'articolo 21 del medesimo decreto, cioè la fattura.

È bene ricordare che, in via generalizzata e salvo talune eccezioni che stanno progressivamente scemando (come ad esempio accade per i contribuenti forfettari che entro determinati limiti potranno emettere fatture in formato cartaceo solo fino al prossimo 31 dicembre 2023), il documento deve necessariamente essere emesso in formato elettronico e fatto transitare attraverso il Sistema di Interscambio (SdI).

Con la recente risposta a Interpello n. 447/E/2023 l'Agenzia delle entrate, riprendendo precedenti interventi di prassi (si veda risposta a Interpello n. 395/E/2019) ha affrontato lo specifico caso della duplicazione nella emissione di fatture elettroniche nella medesima data.

Nel caso specifico il contribuente, resosi conto che gli invii delle fatture risultavano duplicati, ha chiesto all'Agenzia quale modalità di correzione degli errori poter porre in essere, ipotizzando come soluzione l'invio di una nota di variazione cumulativa per ogni cliente, indicando nel campo causale di ciascun documento la dicitura "storno totale delle fatture emesse per errore inviate al SdI nell'anno..." e non ravvisando la necessità di riportare la nota di credito nei registri contabili in quanto dagli stessi non risultava alcuna duplicazione.

Dopo aver precisato che il Sistema di Interscambio effettua ordinariamente una serie di controlli propedeutici all'invio al soggetto destinatario per ogni file correttamente ricevuto, intercettando solitamente l'invio di un file eventualmente già trasmesso, l'Agenzia afferma che qualora i file duplicati non vengano automaticamente scartati in ragione dei controlli di cui sopra, si ritiene corretta l'emissione di una nota di variazione ex articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, facendo pertanto rientrare tale fattispecie (errore di duplicazione) nella casistica compresa nella dizione "simili" del citato comma.

### **Il comma 2 dell'articolo 26**

Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.

Ribadendo il principio della facoltatività (e non della obbligatorietà) della nota di variazione in diminuzione, infine, l'Agenzia letteralmente precisa quanto segue "Ciò posto, subordinatamente alla registrazione dei duplicati (che però dalle precisazioni riportate dall'Istante nell'istanza di interpello non era stata eseguita), l'Istante ha facoltà (e non, quindi l'obbligo) di emettere e di registrare le note di variazione per lo storno dei duplicati".

## LE LETTERE DI COMPLIANCE PER LA MANCATA EMISSIONE DI FATTURE E SCONTRINI CON POSSIBILITÀ DI SANATORIA

L'Agenzia delle entrate ha previsto l'invio di apposite comunicazioni per la promozione dell'adempimento spontaneo per la mancata emissione di fatture e scontrini.

Con il Provvedimento prot n. 352652/2023 del 3 ottobre 2023 l'Agenzia delle entrate ha previsto l'invio di apposite comunicazioni per la promozione dell'adempimento spontaneo da parte dei soggetti per i quali risulta che l'ammontare dei pagamenti elettronici mensili sia superiore all'ammontare complessivo delle transazioni economiche certificate dalle fatture elettroniche e dai corrispettivi telematici trasmessi nello stesso periodo.

Il provvedimento fa seguito alla pubblicazione del c.d. "Decreto Energia" (D.L. 131/2023 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 228 del 29 settembre 2023), nel cui articolo 4 viene prevista una sanatoria dell'omessa certificazione dei corrispettivi incassati dal 1° gennaio 2022 e fino al 30 giugno 2023 usufruendo delle sanzioni ridotte previste dal ravvedimento operoso, anche se le stesse violazioni sono state già constatate dall'Amministrazione finanziaria con un processo verbale.

La comunicazione sarà consultabile nel cassetto fiscale del contribuente con indicazione dei mesi dell'anno in cui si è verificata la presunta anomalia, l'ammontare giornaliero dei pagamenti elettronici, al netto di eventuali storni, la differenza, calcolata su base mensile, tra l'ammontare giornaliero dei pagamenti elettronici e la somma degli importi relativi a imponibile e Iva desunti dalle fatture elettroniche emesse e dai corrispettivi telematici trasmessi, il codice fiscale del soggetto obbligato alla comunicazione dei pagamenti elettronici, gli identificativi dei pos a cui i pagamenti elettronici sono riferiti.

Lo strumento per la correzione delle omissioni è il ravvedimento operoso che potrà essere attivato anche se la violazione sia già stata constatata ovvero siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo, di cui i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, salvo la notifica di un atto di liquidazione, di irrogazione delle sanzioni o, in generale, di accertamento, nonché il ricevimento di comunicazioni di irregolarità e degli esiti del controllo formale.

Non sarà possibile il ricorso al ravvedimento operoso anche nel caso di avvenuta notifica di un processo verbale di constatazione riferito a violazioni che rientrano tra quelle di omessa memorizzazione, memorizzazione con dati incompleti o non veritieri.

- V Accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo, di cui i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza **Ravvedimento si**
- Atto di liquidazione, di irrogazione delle sanzioni o, in generale, di accertamento, o ricevimento di comunicazioni di irregolarità e esiti del controllo formale notificati **Ravvedimento no**
- Notifica pvc riferito a violazioni che rientrano tra quelle di omessa memorizzazione, memorizzazione con dati incompleti o non veritieri **Ravvedimento no**

Il ravvedimento operoso deve essere perfezionato entro la data del 15 dicembre 2023.

## **PROROGA TERMINE ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI, TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE**

*E' disposta la proroga al 30 novembre 2023 dei termini per effettuare assegnazione e/o cessione agevolata dei beni ai soci e trasformazione agevolata in società semplice delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili.*

L'articolo 4, D.L. 132/2023 ha disposto la proroga al 30 novembre 2023 (rispetto al termine originario del 30 settembre 2023) dei termini per effettuare le seguenti operazioni:

- assegnazione e/o cessione agevolata dei beni ai soci;
- trasformazione agevolata in società semplice delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili.

La stessa disposizione ha altresì previsto che l'imposta sostitutiva dovuta (dell'8% o del 10,5%) deve essere versata in unica soluzione entro il 30 novembre 2023. Resta ferma la possibilità del versamento in due rispettivamente del 60% entro il 30 settembre 2023 e del 40% entro il 30 novembre 2023, per le operazioni effettuate entro il 30 settembre 2023.

Di seguito si ricordano i principali aspetti che regolano la disciplina di assegnazione e trasformazione agevolata, fermo restando che ogni caso va valutato nello specifico in quanto le variabili sono numerose e possono riflettersi sui diversi aspetti dell'operazione.

### **Soci che possono fruire dell'agevolazione**

Affinché possano fruire dell'agevolazione i soci (persone fisiche e società, anche non residenti) devono risultare iscritti nel libro dei soci, se prescritto, alla data del 30 settembre 2022, ovvero, se la società non è tenuta alla tenuta del libro soci, devono essere stati iscritti al Registro Imprese entro il 30 gennaio 2023 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

### **Termini e imposta sostitutiva**

L'operazione agevolata (assegnazione, cessione, trasformazione) deve avvenire entro il 30 settembre 2023 ed è assoggettata ad un'imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell'Irap pari all'8% (aliquota che sale al 10,5% per le società di comodo in almeno 2 dei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in cui avviene l'assegnazione) da calcolarsi sulla plusvalenza che l'operazione produce (sono agevolabili anche le assegnazioni che determinano una minusvalenza ferma restando la sua indeducibilità).

Per la determinazione delle plusvalenze da assoggettare ad imposta sostitutiva è possibile utilizzare, in luogo del valore normale degli immobili, il loro valore catastale (o valori intermedi tra i due). Eventuali riserve in sospensione annullate per effetto dell'assegnazione sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13%. L'imposta sostitutiva deve essere pagata per intero entro il 30 novembre 2023.

### **Imposte indirette**

Dal punto di vista delle imposte indirette, l'agevolazione prevede che, per le assegnazioni/cessioni:

- l'imposta di registro, se dovuta in misura proporzionale, è "ridotta alla metà";
- le imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura "fissa".

Non è invece prevista alcuna agevolazione ai fini Iva, per evitare che si pongano problemi di incompatibilità con le Direttive UE in materia. L'Iva, se dovuta, andrà quindi assolta nei modi "ordinari" o con applicazione del reverse charge nei casi previsti.

La base imponibile è costituita, in caso di assegnazione, dal valore normale del bene mentre in caso di cessione dal corrispettivo pattuito.

Laddove l'immobile oggetto di assegnazione agevolata sia stato acquisito dalla società senza detrazione dell'Iva (perché l'acquisto è avvenuto presso un privato, ovvero prima dell'introduzione dell'Iva ante 1973, ovvero ancora senza detrazione totale dell'imposta ai sensi degli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972), l'assegnazione è considerata un'operazione fuori campo Iva.

## **Beni agevolabili**

I beni agevolabili sono:

- i beni immobili (terreni e fabbricati), eccetto quelli strumentali per destinazione, "non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa"; possono quindi essere assegnati gli immobili patrimoniali (art. 90, TUIR), gli immobili "merce" e anche gli immobili strumentali per natura (iscritti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10) purché non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività d'impresa;
- i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali per l'esercizio dell'attività.

Non rientrano invece tra i beni agevolabili:

- i diritti reali parziali relativi ai beni (ad esempio, usufrutto e nuda proprietà), fatto salvo il caso in cui la società usufruttuaria voglia assegnare o cedere il proprio diritto al socio nudo proprietario;
- i terreni utilizzati in proprio da una società agricola per la coltivazione o l'allevamento;
- le quote di partecipazione in altre società.

Le caratteristiche del bene devono essere valutate all'atto dell'assegnazione/cessione (a tal fine rileva il momento di effettuazione dell'assegnazione/cessione e non quello della delibera che la dispone), a prescindere dalla data di acquisizione senza possibilità di sindacato da parte dell'Agenzia delle entrate.

## **Conseguenze in capo alla società**

L'assegnazione si configura come una restituzione di capitale, distribuzione di utili o di riserve di utili o di capitale mediante attribuzione di beni. L'operazione pertanto determina necessariamente una riduzione del patrimonio netto della società e deve avvenire nel rispetto della par condicio tra i soci, con la conseguenza che i beni devono essere assegnati a tutti i soci in base alle quote di partecipazione al capitale sociale. In caso di beni difficilmente divisibili pro quota, la par condicio è comunque rispettata qualora ad un socio sia attribuito un immobile agevolabile e agli altri sia corrisposta una somma di denaro (che rappresenterà una distribuzione di utili o una restituzione di capitale). È evidentemente sempre possibile assegnare un bene in comunione fra i soci.

Alle medesime condizioni, con esclusione ovviamente di ogni effetto sui soci, sono agevolabili anche le cessioni ai soci dei medesimi beni. In tal caso l'imposta sostitutiva è applicata sulla plusvalenza determinata in base al prezzo di cessione. Se questo però è inferiore al valore normale o a quello catastale la plusvalenza ai fini dell'imposizione sostitutiva dovrà essere assunta in base al minore fra i due. In caso di cessione agevolata dei beni ai soci non si produce alcuna conseguenza nel patrimonio netto della società e non deve essere rispettata la par condicio tra i soci.

## **Conseguenze in capo ai soci**

Il pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società di capitali produce effetti liberatori in capo ai soci percettori nella determinazione dei redditi di capitale, fino a concorrenza del maggior valore dei beni assegnati assoggettati ad imposta sostitutiva.

La distribuzione delle riserve eccedenti è invece assoggettata ad imposizione in misura ordinaria senza applicazione della presunzione di prioritaria distribuzione delle riserve di utili.

Qualora la società assegnante sia una società personale il maggior valore attribuito al bene ai fini dell'imposta sostitutiva costituirà un incremento del valore di carico della partecipazione.

## **Trasformazione agevolata in società semplice**

In taluni casi l'operazione agevolata più profittevole potrebbe essere quella della trasformazione della società commerciale in società semplice. L'operazione è attuabile a condizione che:

- la società abbia quale oggetto esclusivo o principale la gestione e il godimento dei beni agevolati;
- la compagine sociale all'atto della trasformazione sia composta dagli stessi soci che erano tali al 30 settembre 2022.

Dal punto di vista fiscale la trasformazione comporta l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa mentre l'Iva, se dovuta, è applicata sul valore normale del bene in quanto la trasformazione costituisce una destinazione dei beni a finalità estranee all'attività imprenditoriale.

L'imposta sostitutiva sulla plusvalenza è applicata alle medesime condizioni previste per l'assegnazione agevolata.

La trasformazione in società semplice costituisce infine una distribuzione ai soci di tutte le riserve costituite prima della trasformazione con conseguente tassazione ordinaria delle medesime.

Il maggior vantaggio rinvenibile nella trasformazione della società riguarda la decorrenza del quinquennio ai fini dell'imponibilità delle plusvalenze sulle cessioni degli immobili (articolo 67, Tuir) che non è interrotta dall'operazione di trasformazione.

L'Ufficio Fiscale Tributario rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e con l'occasione porge distinti saluti.

Il Direttore  
Lorenzo Bossi

