



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 6 del 11 aprile 2023

Focus settimanale:

- **Obbligatoria la fattura per le prestazioni di diagnosi nelle strutture sanitarie**
- **Tax credit energia e gas del I° trimestre 2023: i nuovi codici tributo**
- **Il destino dei debiti e crediti della società dopo la cancellazione dal Registro Imprese – seconda parte**
- **Il modello CUPE 2023**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



10

.....	10
In breve.....	11
Obbligatoria la fattura per le prestazioni di diagnosi nelle strutture sanitarie.....	11
Tax credit energia e gas del I° trimestre 2023: i nuovi codici tributo.....	13
L'Approfondimento.....	15
Il destino dei debiti e crediti della società dopo la cancellazione dal Registro Imprese	15
L'Approfondimento.....	23
Il modello CUPE 2023.....	23

Flash di stampa



Bonus edilizi 2022 e cessione dei crediti

IL SOLE 24 ORE
03.04.2023

I soggetti che non hanno rispettato la scadenza del 31.03.2023 per comunicare le cessioni del superbonus e dei bonus casa (e gli sconti in fattura), ma intendono cedere i crediti fiscali, possono inviare la comunicazione entro il 30.11.2023 versando la sanzione di 250 euro.

Bonus edilizi 2023 e cessione dei crediti

IL SOLE 24 ORE
03.04.2023

Il D.L. 11/2023 stabilisce che i lavori avviati entro il 16.02.2023 generano bonus cedibili mentre per quelli avviati dal 17.02.2023, invece, non è possibile cedere il credito o lo sconto in fattura.

Aspetti penali della tregua fiscale

IL SOLE 24 ORE
03.04.2023

La “protezione penale” prevista dal Decreto Bollette per chi beneficia della tregua fiscale ha effetto solo per alcuni reati tributari ed è sottoposta a una procedura che ne condiziona l’efficacia per il contribuente.

Cripto attività

IL SOLE 24 ORE
03.04.2023

La legge di Bilancio 2023 ha introdotto il c. 3-bis nell’art. 110 del Tuir, rinnovando i principi del reddito d’impresa per i soggetti che operano con le crypto attività, confermando che “non concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle crypto-attività”.

Detrazione Iva

IL SOLE 24 ORE
04.04.2023

Nella delega di riforma fiscale, in materia di pro-rata Iva, si sta valutando di utilizzare questo meccanismo solo per le operazioni promiscue, mentre per le altre operazioni si potrà utilizzare un meccanismo di indetraibilità specifica.

Definizione liti pendenti e riduzione della pretesa del Fisco

IL SOLE 24 ORE
04.04.2023

Per definire le controversie tributarie con l’Agenzia delle Entrate e le Dogane, introdotta dalla legge di Bilancio 2023, occorre versare un importo pari al valore della lite, escludendo quindi sanzioni e interessi.

<p>Cartelle di pagamento in rottamazione non modificabili</p>	<p>ITALIA OGGI 04.04.2023</p>	<p>Dopo aver inviato l'istanza all'Agenzia delle Entrate riscossione (Ader) non è più possibile richiedere tramite Civis sgravi totali o parziali sui carichi indicati nel modello di adesione.</p>
<p>Modifiche alla comunicazione di cessione dei bonus edilizi</p>	<p>ITALIA OGGI 04.04.2023</p>	<p>Fino al 5.04.2023, le comunicazioni di opzione di cessione o sconto in fattura, inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31.03.2023, relative alle spese sostenute nel 2022, potranno essere annullate o sostituite.</p>
<p>Non punibilità per omesso versamento</p>	<p>ITALIA OGGI 03.04.2023</p>	<p>Con la pubblicazione del D.L. 34/2023 è possibile beneficiare della depenalizzazione del reato, aderendo alla "tregua fiscale", se prima della pronuncia della sentenza di appello, viene pagata la prima o unica rata riguardante gli omessi versamenti di ritenute e Iva e l'indebita compensazione di crediti d'imposta non spettanti.</p>
<p>Decreto cessioni approvato alla Camera</p>	<p>ITALIA OGGI 03.04.2023</p>	<p>La Camera ha approvato il disegno di legge di conversione del DL. 16.02.2023 n.11. Si segnala:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La proroga al 30.09.2023 per detrarre al 110% le spese effettuate su edifici unifamiliari e indipendenti; • È possibile salvare le cessioni relative al 2022 inviando la comunicazione entro fine novembre pagando una sanzione di 250 euro; • Per i crediti formati fino al 31.03.2023 è prevista la detrazione superbonus in 10 anni; • I soggetti istituzionali possono convertire i crediti in Btp; • La Soa di 516.0000 euro va calcolata per ogni singolo appalto; • Scudo penale per cedenti e cessionari; • Per i bonus minori il Sal è facoltativo ed è possibile ricorrere al remissione in bonis per omessa asseverazione di superbonus e sismabonus.

<p>Norme di interpretazione autentica del decreto Bollette</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 05.04.2023</p>	<p>Il decreto Bollette (D.L. 34/2023) ha introdotto una norma di interpretazione autentica, e quindi retroattiva, che non consente di beneficiare del ravvedimento speciale in caso di violazioni definibili con la sanatoria degli avvisi bonari e con la sanatoria delle irregolarità formali.</p>
<p>Tax credit energia e gas</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 05.04.2023</p>	<p>L'art. 4 D.L. 34/2023 (decreto Bollette) ha prorogato al secondo trimestre 2023 i bonus per l'acquisto di energia elettrica e gas.</p>
<p>Bonus sociale</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 05.04.2023</p>	<p>Il decreto Bollette opera su due aspetti in tema di bonus alle famiglie. Da un lato proroga il bonus sociale potenziato per energia elettrica e gas e dall'altro istituisce un contributo di importo fisso nel caso in cui il prezzo del gas supererà un determinato valore il prossimo autunno.</p>
<p>Nuovo calendario per il superbonus</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 06.04.2023</p>	<p>Con l'approvazione in via definitiva del Decreto Cessioni è in vigore questo calendario in merito alle operazioni di cessione e sconto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 30.09.2023: scadenza dei bonifici per unità unifamiliari e villette per mantenere la detrazione al 110% dei lavori che al 30.09.2022 avevano un Sal almeno del 30%; • 30.11.2023: scade la comunicazione delle cessioni relative a spese 2022, pagando una sanzione di 250 euro; • 30.11.2024: il superbonus, solo per le spese 2022, può essere trasformato in una detrazione di 10 anni (e non più di 4 anni) esercitando tale scelta nella dichiarazione da presentare nel 2024, attualmente fissate al 30.09.2024 per il 730 e al 30.11.2024 per il modello Redditi. <p>Non rientrano nel divieto gli interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche con detrazione al 75% realizzati da IACP, cooperative di abitazione a proprietà indivisa, organizzazioni di volontariato e organizzazioni non lucrative di utilità</p>

		sociale e nemmeno quelli oltre a quelli effettuati nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici dal 1.04.2009 e a quelli danneggiati dagli eventi meteorologici dal 15.09.2022 nella Marche.
Rottamazione-quater	IL SOLE 24 ORE 05.04.2023	All'interno della propria area riservata è da oggi possibile selezionare quali cartelle o avvisi definibili far rientrare nella richiesta di rottamazione quater, usufruendo degli sconti sugli importi dovuti, opzionando la voce "Seleziona tutti i documenti".
Recupero Ace innovativa nel modello Redditi	ITALIA OGGI 06.04.2023	Occorre compilare i righi RS112A e RS113 del modello Redditi 2023 per poter restituire l'Ace innovativa, indebitamente utilizzata, in tutto o in parte, nel periodo d'imposta 2021, ma rivelatosi, in tutto o in parte, non dovuta.
Esclusione della responsabilità solidale nei bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 07.04.2023	La conversione in legge del D.L. 11/2023, ai fini dell'esclusione del concorso nella violazione e della responsabilità solidale in materia di cessione di bonus edilizi, prevede che per fornitori e cessionari (prima cessione) sono richiesti tutti i documenti ex art. 121, c. 6-bis, D.L. 34/2020, mentre per soggetti che rilevano il credito da banche è sufficiente l'attestazione del possesso della documentazione da parte del cedente.
Aggiornamento del modello TR	ITALIA OGGI 07.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con comunicazione del 14.03.2023, ha aggiornato il modello TR per il rimborso del credito Iva infrannuale per le richieste relative al 1° trimestre 2023.

L'Agenzia interpreta



Comunicazione
cessione bonus
bollette

PROVVEDIMENTO
N. 116285/2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha pubblicato il modello aggiornato, le istruzioni e le specifiche tecniche per comunicare la cessione dei crediti d'imposta energetici per il primo trimestre 2023.

Extra
ammortamento
immobili utilizzati
per la vendita al
dettaglio

PROVVEDIMENTO
N. 89458/2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha chiarito alcuni aspetti in merito alla maggiorazione della quota di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali utilizzati dalle imprese per lo svolgimento di attività di vendita al dettaglio individuati con una serie di codici Ateco marcati 47.

Bonus acqua
potabile

PROVVEDIMENTO
N. 116259/2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha stabilito che il bonus acqua potabile, in relazione alle spese sostenute nel 2022, è pari al 17,9%.

Modello di denuncia
dell'imposta sulle
assicurazioni

PROVVEDIMENTO
N. 113875/2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha aggiornato il modello utilizzato dagli assicuratori per dichiarare l'ammontare complessivo dei premi e degli accessori incassati nell'esercizio annuale scaduto, su cui è dovuta l'imposta ai sensi dell'art. 9 L. 1216/1961.

Documenti
elettronici per
provare la cessione
intracomunitaria

INTERPELLO
N. 272
DEL 03.04.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, afferma che i sistemi telematici come l'Exchange data interchange (Edi) per provare la cessione intracomunitaria, sono legittimi.

Call off stock e
operazioni
triangolari

INTERPELLO
N. 271
DEL 03.04.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, precisa che il regime del call off stock è possibile per operazioni intracomunitarie solamente tra cedente/fornitore e acquirente designato. Non può quindi verificarsi con le operazioni triangolari.

INTERPELLO
N. 273

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che in un gruppo che redige il

Affrancamento e ravvedimento operoso	DEL 03.04.2023	bilancio secondo i principi internazionali, se l'affrancamento di una partecipazione che ha generato un disavanzo di fusione per la consolidante è stato eseguito in ritardo, il meccanismo del ravvedimento operoso e della remissione in bonis non sono perseguibili.
Regime Patent box	CIRCOLARE N. 5/E DEL 24.02.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, è intervenuta in merito ai rapporti che regolano il transito dal precedente regime Patent box (art. 1, cc. 37-45 L. 190/2014) al nuovo regime Patent box introdotto dall'art. 6 D.L. 146/2021.
Test Ace nella fusione	INTERPELLO N. 278 DEL 04.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, anche per i periodi di vigenza del consolidato, si applicano le limitazioni del test di vitalità e del limite patrimoniale, oltre che per quelli anteriori, per quel che concerne il riporto degli interessi passivi e delle eccedenze Ace in caso di fusione, in quanto la fusione non è interruttiva del consolidato e le limitazioni dell'art. 172, c. 7, sono sempre operanti.
Esportazioni triangolari	INTERPELLO N. 283 DEL 04.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il requisito del trasporto a cura e nome del cedente nell'operazione di cessione all'esportazione triangolare, guida il criterio di non imponibilità dell'intera operazione.
Obbligo di fattura per prestazioni sanitarie	INTERPELLO N. 275 DEL 03.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che per le prestazioni sanitarie, esenti da Iva, è obbligatoria l'emissione della fattura ai sensi dell'art. 21 Dpr 633/1972, a prescindere dalla richiesta del cliente.
Ristorni ai soci delle coop	INTERPELLO N. 284 DEL 05.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che alle somme erogate a titolo di ristorno, dalla cooperativa ai soci lavoratori, a titolo di integrazione dei redditi da lavoro, va applicato il trattamento fiscale agevolativo, previsto dall'art. 1, cc. da 182 a 189 L. 208/2015, a prescindere dalle condizioni ivi richieste dell'esistenza di

incrementi di produttività, redditività, qualità e innovazione.

Applicazione per
verifica codici fiscali
e partite Iva

PROVVEDIMENTO
N. 118366/2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha reso disponibile la piattaforma Api management, la quale permette dal 15.05.2023, di verificare l'esistenza e la validità di codici fiscali e partite Iva, tramite l'accesso alle banche dati dell'Amministrazione Finanziaria.

Acquisti
intracomunitari
esenti per le forze
armate Ue

CIRCOLARE
N. 8/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, stabilisce che anche gli acquisti intracomunitari effettuati nei confronti delle forze armate Ue sono esenti Iva ma con obbligo di identificazione da parte del fornitore.

Remissione in bonis
per revoca della
rivalutazione

INTERPELLO
N. 286
DEL 05.04.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che è possibile beneficiare della remissione in bonis anche per la revoca degli effetti fiscali della rivalutazione e del riallineamento.

Registro del pegno
immobiliare non
possessorio

PROVVEDIMENTO
N. 120760/2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha indicato modalità di versamento dei tributi dovuti per la registrazione del titolo e per l'esecuzione delle formalità relative al registro informatico dei pegni mobiliari non possessori.

Credito d'imposta
sistemi di accumulo
energia da fonti
rinnovabili

PROVVEDIMENTO
N. 120748/2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha chiarito che coloro che hanno ottenuto il credito d'imposta sui sistemi che permettono di accumulare energia da fonti rinnovabili hanno la possibilità di godere limitatamente alla misura del 9,1514% del suo valore.

Il Giudice ha sentenziato



Esente la donazione di quote di partecipazione

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 5692/2023

La Cassazione ha precisato che la donazione, con donante e donatario entrambi italiani, che ha ad oggetto quote di partecipazione al capitale di società, con sede in un Paese Ue, beneficia dell'esenzione da imposta di donazione, prevista dall'art. 3, c. 4-ter, D.lgs. 346/1990 (Testo unico dell'imposta di successione e donazione), al verificarsi di determinate condizioni.

Prove per la cessione intracomunitaria

C.G.T
DI PRIMO GRADO
DI TORINO
N. 144/2023

La Corte di Giustizia Tributaria di Torino ha chiarito che per considerare effettuata l'operazione intracomunitaria non imponibile Iva, bastano la Convenzione relativa al contratto di trasporto internazionale di merci su strada (Cmr) firmata dal trasportatore e le contestazioni del cliente in merito ai macchinari acquistati.

Pex e conferimento del ramo d'azienda

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 1613/2023

La Cassazione ha sancito che il conferimento del ramo di azienda avviene senza interruzione della "anzianità del possesso" per la licenza acquisita solo due mesi prima della cessione della Newco.

Omesso versamento e accordo col Fisco

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 10730/2023

La Cassazione ritiene necessario pagare integralmente il debito per evitare il reato di omesso versamento Iva, in quanto non basta il solo accordo con l'Erario.

Ricorso in Cassazione per omissione di motivazione

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 7424/2023

La Cassazione ha sancito che l'omesso esame di un documento nel giudizio di merito consente il ricorso per Cassazione solo nel caso in cui determini una decisiva omissione di motivazione.

In breve

Obbligatoria la fattura per le prestazioni di diagnosi nelle strutture sanitarie

L'Agenzia delle Entrate con l'interpello n. 275 ha ricordato che le prestazioni sanitarie rese da poliambulatori o laboratori di analisi devono essere obbligatoriamente certificate mediante fattura, non è ammesso il ricorso al "documento commerciale parlante", utilizzabile, invece, dalle farmacie.

Questo quesito era stato formulato da una società che, avvalendosi di professionisti sanitari abilitati (infermieri, biologi, tecnici di laboratorio), esegue prestazioni sanitarie di diagnosi per le quali è riconosciuta l'esenzione ai sensi dell'art. 10 comma 1 n. 18 del DPR 633/72.

Nella risoluzione 12 maggio 2017 n. 60, l'Amministrazione finanziaria aveva sostenuto che alcuni servizi offerti dalle farmacie come: prestazioni rese tramite messa a disposizione di operatori socio-sanitari, prestazioni analitiche di prima istanza rientranti nell'ambito dell'autocontrollo, prestazioni di supporto all'utilizzo di dispositivi strumentali per i servizi di secondo livello, servizi di prenotazione, riscossione e ritiro dei referti; oltre a beneficiare dell'esenzione IVA, potevano essere certificate mediante "scontrino parlante".

L'istante riteneva pertanto di potersi avvalere dello stesso metodo e di essere esonerato dall'emissione di fattura ai sensi dell'art. 22 del DPR 633/72.

L'Agenzia delle Entrate sostiene come, nel presupposto che il prestatore sia una "struttura sanitaria autorizzata", le prestazioni di analisi cliniche da questa eseguite – dirette a identificare la patologia cui sono affetti i pazienti – possano rientrare nel perimetro di applicazione dell'art. 10 comma 1 n. 18 del DPR 633/72. L'art. 22 del DPR 633/72 sancisce la non obbligatorietà della fattura, se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione, tra l'altro, "per le operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 5) e ai numeri 7), 8), 9), 16) e 22) dell'art. 10" (comma 1 n. 6). La lettera della norma non individua le prestazioni di cui al n. 18) dell'art. 10 comma 1, che non sono comprese, quindi, fra quelle per le quali è consentita la documentazione mediante memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi di cui all'art. 2 del DLgs. 127/2015.

Tale disposizione è peraltro conforme, come sottolineato dall'Agenzia, al dettato dell'art. 36-bis del decreto IVA, che dispensa il soggetto passivo dagli obblighi di fatturazione e

registrazione relativamente alle operazioni esenti, ad eccezione di quelle di cui all'art. 10 comma 1 n. 11, 18 e 19.

A tal proposito va ricordato, che nella circolare 23 luglio 1993 n. 15 l'Amministrazione finanziaria chiariva che relativamente alle operazioni citate (di cui ai numeri 18 e 19) che non sarebbe stato ammissibile il rilascio della ricevuta fiscale, "sussistendo per le stesse l'obbligo di emissione della fattura", discendente dalla "inequivocabile deroga" contenuta nell'art. 36-*bis* del DPR 633/72.

Nel caso specifico delle farmacie, nella risoluzione n. 60/2017, veniva ricordato che l'art. 22 del decreto IVA riconosce la possibilità di non emettere fattura "per le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti" (comma 1 n. 4). In questo documento, si precisava inoltre che "aperto al pubblico" è il locale in cui il pubblico può "liberamente accedere nelle ore di apertura stabilite dalle competenti autorità, indipendentemente dalla natura dei beni ceduti e dalla qualità del soggetto cedente, e nel quale abitualmente vengano eseguite le operazioni, in idonee strutture che realizzano il concetto di locale, nel diretto ed immediato rapporto tra venditore dettagliante ed acquirente consumatore". Con questa ultima specifica può essere applicabile anche alle farmacie.

Differente è il caso di specie, in cui la struttura (poliambulatorio specialistico chirurgico ed endoscopico e laboratorio di analisi cliniche) rende direttamente la prestazione sanitaria nei confronti dei pazienti e non può, come detto, beneficiare della disposizione di cui all'art. 22 del DPR 633/72. In considerazione del fatto che stando a quanto si evince dalla lettura della risposta, i dati dei servizi resi dalla struttura devono essere trasmessi al Sistema tessera sanitaria, va sottolineato che le relative fatture dovranno necessariamente essere emesse in formato cartaceo o elettronico extra SdI.

Tax credit energia e gas del I° trimestre 2023: i nuovi codici tributo

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 17/2023 ha istituito i codici tributo da "7746" a "7750" con i quali è possibile utilizzare in compensazione, tramite modello F24, i crediti d'imposta energia e gas acquistati dai cessionari nei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2023.

La L. 197/2022, art. 1 commi da 2 a 9 e commi da 45 a 50, consente, in alcuni casi, alle imprese di compensare parzialmente con i crediti d'imposta, la maggiore spesa sostenuta nel primo trimestre 2023 per l'acquisto di energia elettrica, gas naturale e carburante. I crediti d'imposta, si ricorda, possono essere usati in compensazione in base alle regole stabilite dall'art. 17 del D.lgs. 241/1997 o ceduti ad altri soggetti solo per intero. Tramite la risoluzione n. 8/2023 erano stati istituiti i codici tributo da "7010" a "7014" con i quali i beneficiari originari potevano compensare questi bonus tramite modello F24.

Successivamente, le disposizioni previste dal provvedimento n. 253445/2022 relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti alle imprese con riguardo gli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici, sono state estese ai crediti d'imposta energia e gas del primo trimestre 2023, tramite il provvedimento n. 116285/2023.

La tabella illustra i nuovi codici tributo istituiti in settimana dall'Agenzia delle Entrate per consentire ai cessionari di utilizzare i crediti in compensazione tramite modello F24.

Codice tributo	Denominazione
7746	"CESSIONE CREDITO – credito d'imposta a favore delle imprese energivore (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 2, della legge 29 dicembre 2022, n. 197"
7747	"CESSIONE CREDITO – credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 3, della legge 29 dicembre 2022, n. 197"
7748	"CESSIONE CREDITO – credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 4, della legge 29 dicembre 2022, n. 197"

7749	“CESSIONE CREDITO – credito d’imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 5, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”
7750	“CESSIONE CREDITO – credito d’imposta per l’acquisto di carburanti per l’esercizio dell’attività agricola, della pesca e agromeccanica (primo trimestre 2023) – art. 1, c. 45 e c. 46, della legge 29 dicembre 2022, n. 197”.

Il modello F24 va presentato solo tramite i servizi telematici resi disponibili dall’Agenzia delle Entrate. Va compilata la sezione “Erario” e in corrispondenza del rispettivo codice tributo va indicato l’importo nella colonna “importi a credito compensati”. Se invece il contribuente deve riversare un credito utilizzato erroneamente in compensazione, il credito va riportato nella colonna “importi a debito versati”. Nel campo “anno di riferimento” va indicato l’anno a cui si riferisce il credito.

Come precisato dall’Agenzia delle Entrate, è possibile utilizzare in compensazione solo i crediti che risultano dalle comunicazioni di cessione a lei inviate nel rispetto dei termini e delle modalità previsti e per i quali i cessionari abbiano comunicato all’Agenzia, attraverso la piattaforma cessione crediti, l’accettazione della cessione e l’opzione per l’utilizzo in compensazione, come chiarito dal provvedimento n. 253445 del 30.06.2022.

L'Approfondimento

Il destino dei debiti e crediti della società dopo la cancellazione dal Registro Imprese

PREMESSA

Riprendiamo l'esame della sorte riservata ai debiti e ai crediti dopo la cancellazione della società dal Registro delle Imprese.

Dopo aver riepilogato i principali aspetti della liquidazione e della cancellazione e dopo aver trattato della responsabilità della società e dei soci, quali successori, per i debiti contratti dalla società estinta, di seguito tratteremo:

- del destino dei crediti e dei beni sopravvissuti alla cancellazione;
- della cancellazione d'ufficio della società.

I CREDITI E I BENI RIMANENTI AL TERMINE DELLA CANCELLAZIONE

Seppur infrequente rispetto al caso della presenza di debiti insoddisfatti, talvolta ci si può imbattere in situazioni dove la società cancellata dal Registro Imprese presenti ancora:

- crediti non ancora riscossi;
- beni non ancora liquidati.

Trattasi, quindi di casi in cui la procedura di liquidazione non si è completamente perfezionata.

Diversamente dai debiti, per i quali l'art. 2495, comma 3 del c.c.¹ ne prevede la sorte, la normativa vigente nulla prevede, invece, per gli eventuali residui attivi.

¹ L'art. 2495, comma 3 del c.c. afferma che: "Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società".

Ad ogni modo, la scelta del Legislatore di non prevedere nulla a riguardo è condivisibile, dato che il vero pericolo è quello di trovare creditori sociali insoddisfatti al termine della liquidazione.

Pertanto, non ci si deve preoccupare troppo in presenza di beni e di crediti non liquidati, se non è stato procurato alcun danno ai creditori.

Detto ciò, osserviamo che data la mancanza di una disciplina circa la sorte dei beni non liquidati e dei crediti non incassati dalla società durante la liquidazione, si deve per forza di cose far riferimento alla giurisprudenza che con le sue indicazioni ha colmato questa lacuna.

La pronuncia da prendere in considerazione è ancora una volta la sentenza a Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 6070/2013, già richiamata per la sorte dei debiti rimasti insoddisfatti a seguito della cancellazione della società dal Registro Imprese.

Sentenza in cui i massimi giudici hanno chiarito che se all'estinzione della società, conseguente alla cancellazione dal Registro Imprese, non cessano tutti i rapporti giuridici in capo alla società, viene a crearsi un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale **“si trasferiscono del pari ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa, i diritti ed i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, ma non anche le mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, né i diritti di credito ancora incerti o illiquidi la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale) il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato”**.

ALCUNE RIFLESSIONI

La massima n. 6070/2013 enunciata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione si dimostra particolarmente complessa e si suddivide in più passaggi.

La prima riflessione resa dagli ermellini nella citata pronuncia attiene agli attivi e ai crediti della società che sono trasferiti ai soci.

Più precisamente, i giudici di legittimità evidenziano che tutto ciò che rimane dopo la liquidazione è un elemento, che seppur di segno contrario, risulta uguale in tutto e per tutto

al conferimento iniziale. Di conseguenza, analogamente ai conferimenti iniziali i residui della liquidazione non possono che essere attribuiti ai soci.

Ebbene, il pensiero non può che essere condivisibile anche perché non sembrano esserci alternative logiche.

Operativamente, quindi, la ripartizione del residuo verrà effettuata proporzionalmente alle quote di ciascun socio.

Così, ipotizzando una società liquidata senza che si sia proceduto alla vendita di un immobile per un valore di € 200.000,00 e l'esistenza di due soci rispettivamente possessori di quote per il 60% e il 40% avremo che l'immobile invenduto si trasferirà in comproprietà tra i due soci nella misura del 60% e del 40%, ovvero del valore delle quote possedute dai soci nella società oramai estinta.

Fin qui risulterebbe tutto abbastanza chiaro se non fosse che nella seconda parte della massima le Sezioni Unite espongono una tesi di non facile comprensione.

In particolare, le Sezioni Unite sembrano affermare che se un bene non viene riportato nel bilancio finale di liquidazione, questo dovrebbe considerarsi perso, perché la mancata inclusione nel bilancio equivarrebbe ad una sorta di rinuncia dei soci al bene o al credito in questione.

Orbene, questa tesi non sembra per nulla convincente, perché se così fosse si avrebbe:

- la perdita di un **“asset”**;
- un ingiustificato arricchimento di un terzo.

Da qui la motivazione che ha portato la giurisprudenza di legittimità negli anni seguenti ad adattare, per non dire **“correggere”** questa posizione.

GLI INTERVENTI DELLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ SUCCESSIVI ALLA SENTENZA A SEZIONI UNITE DELLA CORTE DI CASSAZIONE N. 6070/2013

Dopo la massima delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 6070/2013 si sono susseguite, come dicevamo, una serie di pronunce che hanno **“aggiustato”** la tesi iniziale.

Segnaliamo per prima l'ordinanza n. 28439/2020.

Il caso in questione riguardava una società che aveva acquistato da un'altra un autoveicolo difettoso e per questa ragione aveva promosso causa contro la società venditrice.

Durante il processo la società acquirente procedeva alla cancellazione dal Registro delle Imprese, siamo nell'anno 2009 e la vertenza continuava di fatto nelle persone dei due ex soci.

Trascorsi quattro anni, ovvero nel 2013, perveniva la sentenza definitiva che:

- accertava l'esistenza dei gravi difetti dell'autoveicolo;
- dichiarava la risoluzione del contratto;
- ordinava la restituzione ai due ex soci della società acquirente del prezzo dell'autoveicolo per un importo circa pari a € 31.900,00.

Conseguentemente, gli ex soci iniziavano un'azione esecutiva nei confronti della società venditrice. Azione esecutiva che, però, veniva contestata dalla società venditrice che sosteneva contrariamente che la messa in liquidazione della società e la successiva cancellazione dal Registro Imprese portavano a ritenere che il credito fosse stato oggetto di rinuncia, perché non presente nel bilancio finale di liquidazione.

A ben vedere la tesi sostenuta dalla società venditrice dell'autoveicolo trovava il suo fondamento nei principi enunciati dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza n. 6070/2013.

Pertanto, nulla era dovuto perché si doveva ritenere che il credito risarcitorio fosse stato oggetto di implicita rinuncia da parte della società acquirente, dato che lo stesso non era stato inserito nel bilancio finale di liquidazione.

Ebbene, con l'ordinanza n. 28439/2020 i massimi giudici chiariscono il concetto espresso dalle Sezioni Unite arrivando al punto di "**correggerlo**".

Nella pronuncia in parola viene affermato, infatti, che la rinuncia al credito deve essere espressa in maniera inequivocabile.

In buona sostanza, secondo i giudici di legittimità possono esserci diverse motivazioni legittime per cui l'assemblea dei soci decide di mettere in liquidazione la società, nonostante la presenza di uno o più crediti non riscossi. Si può pensare ad esempio che la società desideri cessare quanto prima l'attività societaria, ovvero possono esserci trattative in corso

per la definizione del credito o addirittura ci si può anche scordare dell'esistenza di un credito.

Sulla base di questi motivi la Cassazione enuncia, quindi, il seguente principio di diritto: ***“la remissione del debito, quale causa di estinzione delle obbligazioni, richiede che la volontà abdicativa del creditore sia espressa in modo inequivoco”***.

In buona sostanza, a parere dei giudici di legittimità un comportamento tacito può essere indice della volontà del creditore di rinunciare al proprio credito solo quando non esiste nessun'altra giustificazione razionale, se non quella di rimettere al debitore la propria obbligazione.

Da questo ne consegue che i crediti di una società commerciale estinta non possono intendersi rinunciati solo per il fatto di non essere stati inseriti nel bilancio finale di liquidazione. Ciò, ovviamente, se la mancata indicazione del credito non è accompagnata da ulteriori circostanze che giustificano il fatto che l'omissione in bilancio non può avere altra motivazione se non quella di voler rinunciare al credito.

LA PRONUNCIA DI CASSAZIONE N. 9464/2020

In modo analogo al caso appena esposto si era espressa sempre la giurisprudenza di legittimità nella sentenza n. 9464/2020, di poco precedente all'ordinanza n. 28439/2020.

Nel caso di specie una Srl citava in giudizio una banca al fine di ottenere la restituzione di una somma di denaro.

In primo e secondo grado la società vinceva e otteneva dalla banca un importo di circa euro 234.300,00.

Osserviamo, inoltre, che la sentenza di condanna veniva pronunciata a favore dei due ex soci, succeduti alla società estinta. La sentenza di appello veniva, infatti, enunciata nel maggio 2010, ovvero successivamente alla cancellazione della società dal Registro Imprese, avvenuta nel luglio 2009.

La questione che si pone dinanzi alla Suprema Corte è, quindi, quella di stabilire se la cancellazione dal Registro Imprese deve essere vista come una rinuncia al credito vantato nei confronti della banca.

Ebbene, per gli ermellini la cancellazione dal Registro delle Imprese non è sufficiente a far ritenere che la società abbia rinunciato ad un proprio credito, perché la rinuncia è un atto negoziale recettizio che deve possedere i seguenti requisiti:

- la volontarietà dell'atto;
- la modalità espressiva idonea a trasmettere il contenuto;
- la comunicazione a un destinatario determinato.

Ecco, quindi, che a tale scopo è necessaria una manifestazione inequivoca di volontà remissoria da valutare con particolare attenzione.

Sempre la sentenza n. 9464/2020 evidenzia, inoltre, che l'introduzione dell'art. 2495 del c.c., a seguito della riforma del diritto societario del 2023, ha modificato il precedente orientamento giurisprudenziale che riteneva che la presenza di rapporti pendenti facesse rimanere in vita la società.

Per questi motivi, a seguito dell'estinzione della società i diritti vantati nei confronti di terzi, ma non liquidati nel bilancio finale di liquidazione, perché ad esempio se ne ignorava l'esistenza, si trasferiscono ai soci.

In pratica, si crea un effetto successorio in forza del quale i soci assumono la qualifica di successori a titolo universale della società estinta.

LA CANCELLAZIONE D'UFFICIO DELLA SOCIETÀ

La vigente normativa contempla un caso in cui la cancellazione della società opera d'ufficio su iniziativa del Registro Imprese.

Come stabilito, infatti, dall'art. 2490, comma 6 del c.c. **“qualora per oltre 3 anni consecutivi non venga depositato il bilancio di cui al presente articolo, la società è cancellata d'ufficio dal Registro Imprese con gli effetti previsti dall'art. 2495”**.

La disposizione in questione può essere letta nel seguente modo.

È noto che la liquidazione di una società può durare per più anni, si pensi in tal senso a quelle realtà in cui risulta difficile liquidare i beni oppure a quei casi in cui i beni della società sono molti e, di conseguenza, la procedura diventa oggettivamente complessa.

È altrettanto risaputo, inoltre, che formalmente non è previsto alcun limite di tempo alla liquidazione. Questo a patto che i liquidatori operino con la dovuta diligenza e al termine di ogni anno presentino un bilancio di liquidazione dal quale deve emergere lo stato della procedura.

Pertanto, l'assenza di bilanci di liquidazione per un periodo prolungato fa presupporre al

Legislatore che i beni non vengono liquidati e che la società risulta semplicemente inattiva. In simili evenienze interviene, quindi, il Registro Imprese che sostituendosi ai liquidatori dispone la cancellazione della società. A ben vedere, operando in tal modo si garantisce la certezza del diritto, perché viene eliminata dal Registro Imprese una società che effettivamente è inattiva.

Sebbene queste siano le regole rileviamo che non tutti i Registri Imprese applicano alla lettera la normativa. Sovente capita, infatti, che nonostante la mancanza di bilanci di liquidazione per oltre 3 anni le società non vengono cancellate dal Registro Imprese.

Sempre su questo tema segnaliamo la recente sentenza n. 30075/2020 in cui i giudici di piazza Cavour si sono espressi su un caso di cancellazione d'ufficio eseguito dal Registro Imprese.

Il caso riguardava una Srl di piccole dimensioni con due soci, entrambi amministratori. Un socio promuoveva causa contro l'altro, reo nella sua veste di amministratore di aver procurato un danno alla società e, di conseguenza, ne richiedeva il risarcimento.

Sul punto, preme ricordare che a norma dell'art. 2476, comma 3 del c.c.² l'azione di responsabilità contro l'amministratore nelle Srl:

- può essere promossa da un singolo socio;
- è sempre un'azione esercitata nell'interesse della società, dato che in caso di condanna dell'amministratore le somme vengono incassate dalla stessa società.

Durante questo contenzioso avviato da un socio nei confronti dell'altro socio amministratore la società veniva messa in liquidazione e per ben tre anni non venivano presentati i bilanci di liquidazione. Fatto per il quale il Registro Imprese disponeva la cancellazione d'ufficio della società.

Non esistendo più la società la causa è continuata tra i soci. Motivo che ha portato l'amministratore convenuto in giudizio a sostenere la tesi che a seguito della cancellazione della società dal Registro Imprese la Srl avrebbe implicitamente rinunciato alla causa contro l'amministratore.

Come nei casi esaminati in precedenza la Cassazione chiarisce anche in questa situazione la portata della massima delle Sezioni Unite del 2013.

In particolare, i massimi giudici rilevano che non si è in presenza di una cancellazione

² L'art. 2476, comma 3 del c.c. stabilisce che: "L'azione di responsabilità contro gli amministratori è promossa da ciascun socio, il quale può altresì chiedere, in caso di gravi irregolarità nella gestione della società, che sia adottato provvedimento cautelare di revoca degli amministratori medesimi. In tal caso il giudice può subordinare il provvedimento alla prestazione di apposita cauzione".

volontaria, ma di una cancellazione d'ufficio, conseguente al comportamento negligente del liquidatore che per tre anni non ha depositato i bilanci di liquidazione.

Trattandosi, pertanto, di una cancellazione disposta da un terzo soggetto questa non produce alcun effetto remissorio e per questi motivi la causa può continuare.

SCHEDA DI RIEPILOGO

- Come stabilito dall'art. 2495, comma 3 del c.c. i soci rispondono dei debiti contratti dalla società se in base al bilancio finale di liquidazione hanno incassato somme.
- Sempre a norma dell'art. 2495, comma 3 del c.c. anche i liquidatori sono responsabili dei debiti della società, ma a titolo diverso. Non essendo successori della società, ma professionisti questi soggetti rispondono dei debiti solo se i creditori non vengono soddisfatti per loro colpa.
- La cancellazione della società dal Registro Imprese comporta il venir meno della società sia per quanto concerne i rapporti sostanziali sia per quanto attiene ai profili processuali. Di conseguenza, gli eventuali processi in corso dovranno essere proseguiti o continuati contro i soci, quali successori della società.
- La vigente disciplina nulla dispone in merito alla sorte di eventuali attivi non liquidati o di crediti non incassati o sopravvenuti. A questa mancanza ha posto rimedio la giurisprudenza di legittimità statuendo che i beni dell'attivo e i crediti si trasferiscono in contitolarità agli ex soci, quali successori anche per il lato attivo della società.

L'Approfondimento

Il modello CUPE 2023

PREMESSA

Con il modello Cupe si certificano gli utili e i proventi equiparati, inclusi i proventi da contratti di associazione in partecipazione con apporto di capitale o capitale/lavoro (c.d. apporto misto), percepiti da persone fisiche, imprenditori in regime d'impresa e società nel periodo d'imposta di riferimento della certificazione. Il modello andava compilato entro il 16.03.2023, tuttavia non è previsto un invio telematico ma soltanto la consegna cartacea al percettore delle somme.

Si ricorda che il modello non va più compilato nel caso in cui siano stati distribuiti, al percettore persona fisica, utili o proventi equiparati soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o imposta sostitutiva (c.d. utili nuovi, maturati a partire dall'esercizio in corso al 31.12.2018). Nelle altre fattispecie, è prevista la compilazione del modello facendo attenzione alla corretta individuazione dell'anno in cui gli utili/proventi equiparati sono maturati. In particolare, si ricorda la suddivisione fra i periodi ante 01.01.2008, fra il 01.01.2008 e il 31.12.2016 e post 01.01.2017, per i quali sono state previste differenti percentuali di tassazione.

Si rammenta che la Finanziaria 2018 ha equiparato la tassazione degli utili o dividendi e delle plusvalenze da partecipazioni qualificate detenute in società ed enti soggetti IRES da persone fisiche "private" ossia non in regime d'impresa, a quella prevista per le partecipazioni non qualificate, con assoggettamento alla ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 26%. Tale equiparazione è applicabile agli utili prodotti dal 2018 la cui distribuzione è intervenuta dal 2019.

La medesima disposizione aveva altresì previsto che, per gli utili realizzati fino al 2017, sarebbe stato possibile fruire delle precedenti disposizioni solamente qualora fosse stata deliberata entro il 31/12/2022 la loro distribuzione.

Diversamente, anche per gli utili precedenti al 2018 si applicherà la tassazione al 26% sull'intero dividendo.

Per le società di capitali, si ricorda il vigente regime di esclusione dalla tassazione degli utili percepiti da altrettante società di capitali, nonché il regime di *participation exemption* previsto per le plusvalenze finanziarie. Per gli utili e i proventi percepiti da società di persone, vige il sistema di tassazione per trasparenza.

Ulteriore novità è quella prevista per gli utili e i proventi equiparati maturati dall'esercizio in corso al 01.01.2020 e percepiti dalle società semplici. Tali utili/proventi vengono tassati in capo ai soci e non concorrono più alla formazione della base imponibile di calcolo del reddito d'impresa.

LA TASSAZIONE DEGLI UTILI PERCEPITI

La compilazione del modello Cupe 2023 è collegata, in prima battuta, alla tipologia di utili percepiti o proventi equiparati incassati.

A titolo esemplificativo, la compilazione non è richiesta (né è disponibile l'apposito campo sul modello) qualora gli utili percepiti siano assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta. Si tratta di utili post 31.12.2017, ovvero maturati a partire dall'esercizio in corso al 31.12.2018 e percepiti da persone fisiche. Infatti, con la legge di bilancio 2018 (ex Legge 205/2017), è stata ampiamente riformata la disciplina degli utili e delle plusvalenze percepiti da persone fisiche titolari di partecipazioni qualificate e non.

Su quest'ultimo aspetto, si precisa che, ai sensi dell'articolo 1, commi da 999 a 1006, della Legge 205/2017, le plusvalenze da partecipazione in:

- società di persone, escluse le associazioni professionali,
- società di capitali, società cooperative, società di mutua assicurazione, società europee di cui al regolamento CE n. 2157/2001 e società cooperative europee,
- enti pubblici e privati, inclusi i trust, che esercitano attività commerciali,
- società ed enti di ogni tipo, inclusi i trust, non residenti nel territorio dello stato ma con rappresentanza fiscale in Italia,

non subiscono più, a partire dall'esercizio in corso al 31.12.2018, la differenziazione prevista per il loro trattamento fiscale disposto dall'articolo 67, TUIR, a seconda che si tratti di partecipazioni qualificate o non qualificate. Tali modifiche hanno investito anche i contratti

di associazione in partecipazione in cui l'associato fosse persona fisica, con apporto diverso da sole opere o servizi.

In tal senso, si consideravano qualificate le partecipazioni che, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. c), TUIR:

- garantivano una percentuale di diritti di voto superiore al 20% (2% nelle società quotate);
- garantivano una percentuale di partecipazione al capitale sociale superiore al 25% (5% per le società quotate).

Ora, con l'introduzione dell'articolo 1, commi da 999 a 1006, Legge 205/2017, le plusvalenze da partecipazioni possedute nelle sopracitate società si considerano, ai fini fiscali e a partire da quelle maturate nell'esercizio in corso al 31.12.2018, tutte uguali e, in tal senso, assoggettabili a ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%.

Parimenti, anche per gli utili percepiti da persone fisiche e derivanti da partecipazioni possedute nelle predette società, è stato previsto un regime di tassazione analogo a quello riservato alle plusvalenze da partecipazione.

Resta fermo il regime di esclusione e di esenzione previsto rispettivamente per gli utili e le plusvalenze da partecipazione, percepiti da società di capitali e società di persone, di cui agli articoli 58, 59, 87 e 89, TUIR. In particolare, alle plusvalenze "finanziarie" di cui all'articolo 87, TUIR e realizzate ai sensi dell'articolo 86, TUIR, relative a partecipazioni in società di cui agli articoli 5 (escluse le società semplici e gli enti ad esse equiparate come, p.e. le associazioni professionali) e 73, comma 1, lettere a), b), d), TUIR, percepite da società di persone si applica il regime di esenzione al 60%.

Quanto agli utili da partecipazione nelle società di cui all'articolo 73, TUIR, percepiti da società di persone, nonché le remunerazioni relative ai contratti di associazione in partecipazione con apporto diverso da solo lavoro, è previsto che gli stessi siano soggetti a tassazione per un ammontare pari al:

- 40% del totale, in caso di utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2007;
- 49,72% del totale, in caso di utili prodotti dall'esercizio in corso al 31.12.2008 e fino all'esercizio in corso al 31.12.2016;
- 58,14% del totale, per utili prodotti a partire dall'esercizio in corso al 31.12.2017.

Gli utili da partecipazione in società di persone si considerano percepiti per trasparenza.

Per le società di capitali, il trattamento fiscale delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 86, TUIR, (p.e. cessione di partecipazioni a titolo oneroso il cui corrispettivo superi il costo non ammortizzato) prevede l'applicazione del regime di "*Participation Exemption*", regime per il quale è previsto che le suddette plusvalenze siano esentate dall'applicazione dell'Ires in misura pari al 95% del totale. Per una corretta applicazione di detto regime, è necessario che:

- le partecipazioni siano possedute dal primo giorno del dodicesimo mese precedente la cessione;
- tali partecipazioni siano iscritte nell'attivo immobilizzato;
- l'impresa partecipata non sia residente in territori a fiscalità privilegiata;
- l'impresa partecipata eserciti un'attività commerciale, secondo la definizione dell'articolo 55, TUIR.

Analogamente, il trattamento fiscale degli utili da partecipazione (eccetto per quelli derivanti da partecipazione in società semplici, società in accomandita semplice e in nome collettivo, che seguono l'imposizione "per trasparenza") in società di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b), c), non concorrono a formare la base imponibile di calcolo del reddito di esercizio per un ammontare pari al 95%.

Si ricorda anche che, in base a una specifica disposizione transitoria, gli utili e le plusvalenze da partecipazione qualificata, prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2017 con delibera di distribuzione approvata nel periodo intercorrente fra il 01.01.2018 e il 31.12.22 a persone fisiche, soggiacciono alla tassazione percentuale prevista dalla legislazione previgente.

Ante riforma, gli utili e le plusvalenze da partecipazione erano tassati come segue:

- per i proventi derivanti da partecipazioni non qualificate, si applicava una ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%;
- per quelli derivanti da partecipazioni qualificate, era previsto un regime di tassazione su base percentuale differente, a seconda dell'anno di maturazione delle stesse.

Di seguito, una rappresentazione grafica della tassazione prevista per gli utili e le plusvalenze.

Utili prodotti	Delibera	Pagamento	Modalità tassazione
Fino al 2007	Entro il 2017	Dal 2017	Concorrenza al reddito complessivo 40%
	Dal 2018 al 2022	Dal 2018	Concorrenza al reddito complessivo 40%
	Dal 2023	Dal 2023	Ritenuta d'imposta 26%
Dal 2008 al 2016	Entro il 2017	Dal 2017	Concorrenza al reddito complessivo 49,72%
	Dal 2018 al 2022	Dal 2018	Concorrenza al reddito complessivo 49,72%
	Dal 2023	Dal 2023	Ritenuta d'imposta 26%
Nel 2017	Dal 2018 al 2022	Dal 2018	Concorrenza al reddito complessivo 58,14%
	Dal 2023	Dal 2023	Ritenuta d'imposta 26%
Dal 2018	Dal 2019	Dal 2019	Ritenuta d'imposta 26%

A decorrere dalle delibere di distribuzione successive a quella avente ad oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31.12.2016, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2007, ossia concorrenti al reddito complessivo nella misura del 40%, poi fino all'esercizio in corso al 31.12.2016, ovvero concorrenti al reddito complessivo nella misura del 49,72% e infine con l'utile dell'esercizio in corso al 31.12.2017, concorrente al reddito complessivo nella misura del 58,14%. Di fatto, si considerano distribuiti per primi gli utili formati nei periodi più remoti.

Resta salvo il regime di tassazione "per trasparenza" applicabile alle società a responsabilità limitata con ristretta base societaria. In tal caso, il reddito e la relativa tassazione Irpef ricade in capo ai soci, secondo le regole previste per le società di persone.

Si ricorda infine che, per opera dell'articolo 32-quater, D.L. 124/2019, i dividendi distribuiti a società semplici da parte di società di capitali o enti commerciali/non commerciali si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci, con applicazione del trattamento

fiscale collegato alla qualifica degli stessi. Tale regime (di trasparenza) è applicabile anche ai dividendi distribuiti a società semplici:

- con soci non residenti in Italia;
- da società estere (escluse quelle localizzate in Stati “black list”).

Tali novità interessano i dividendi maturati dal 01.01.2020: l'emittente / intermediario (sostituto d'imposta) deve compilare la certificazione riportando i dati dei soci della società semplice che ha percepito utili sui quali non è stata applicata la ritenuta / imposta sostitutiva.

Tuttavia, per effetto di una specifica disposizione transitoria, alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni in società / enti soggetti IRES formatisi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2019 e deliberate entro il 31.12.2022, sono applicabili le regole previgenti, ossia la parziale tassazione degli stessi in base alle percentuali fissate dal citato DM 26.5.2017. In presenza di tale fattispecie, nella certificazione vanno indicati i dati della società semplice.

I SOGGETTI OBBLIGATI

Il modello Cupe 2023 va rilasciato ai soggetti residenti in Italia che hanno percepito utili o proventi equiparati (p.e. plusvalenze da partecipazione) per opera di:

- soggetti Ires che, nel 2022, hanno corrisposto utili (attenzione al principio di cassa e non al principio della competenza);
- soggetti che, nel 2022, hanno corrisposto proventi equiparati agli utili, ovvero:
 - proventi riferiti a strumenti finanziari assimilati alle azioni;
 - proventi riferiti a contratti di associazione in partecipazione o di cointeressenza ad esclusione di quelli con apporto di solo lavoro;
 - interessi riqualificati come dividendi per effetto dell'applicazione della “thin capitalization”.

Resta inteso che il modello Cupe 2023 non va rilasciato qualora gli utili, deliberati nel 2022 o precedentemente, non siano stati distribuiti (pagati) nell'anno, ovvero entro il 31.12.2022.

LE SOMME OGGETTO DI CERTIFICAZIONE

Le somme da certificare nel modello Cupe 2023 sono le seguenti:

- utili o proventi equiparati (p.e. plusvalenze da partecipazione) assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto oppure non assoggettati ad alcuna ritenuta (p.e. utili ante 01.01.2018);
- riserve di capitale non in sospensione d'imposta che sono considerati utili o riserve di utili, non assoggettabili a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva;
- utili o riserve di utili da parte di società trasparenti, ai sensi degli articoli 115 e 116, TUIR, formati in periodi di validità dell'opzione, che non concorrono alla formazione del reddito dei soci.

Non vanno certificati gli utili e i proventi equiparati assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta e ad imposta sostitutiva.

Di seguito, una tabella riassuntiva delle somme oggetto di certificazione.

Utili e proventi equiparati – CUPE 2023				
Soggetto	Partecipazione	Maturazione	Tassazione	Certificazione
Persona fisica	Non qualificata		Rit. Acc. 26%	NO
	Qualificata	Fino al 31.12.2007	40%	SI
		Dal 01.01.2008 al 31.12.2016	49,72%	SI
		Dal 01.01.2017 al 31.12.2017	58,14%	SI
	Qualificata – non qualificata	Dal 01.01.2018	Rit. Acc. 26%	NO
Ditte individuali e società di persone (escluse società semplici ed enti equiparati)	Qualificata – non qualificata	Fino al 31.12.2007	40%	SI
		Dal 01.01.2008 al 31.12.2016	49,72%	SI
		Dal 01.01.2017	58,14%	SI

Società di capitali ed enti equiparati	Qualificata – non qualificata		5%	SI
Enti non commerciali	Qualificata – non qualificata	Fino al 31.12.2016	77,74%	SI
		Dal 01.01.2017	100%	SI

IL MODELLO CUPE 2023

Il modello CUPE si compone di:

- un riquadro riservato ai dati del soggetto che rilascia la certificazione;
- 4 Sezioni riservate ai dati del soggetto emittente, dell'intermediario non residente, del percettore (Sezioni I, II e III) e degli utili / proventi equiparati corrisposti (Sezione IV).

Si ricorda che:

- se allo stesso soggetto devono essere certificati sia utili che uno o più proventi equiparati, formati in esercizi differenti per i quali è previsto un differente regime di tassazione, vanno rilasciate distinte certificazioni;
- la certificazione può essere predisposta anche utilizzando un formato diverso rispetto al modello ufficiale, a condizione che i dati siano esposti rispettando la sequenza, la denominazione e l'indicazione del numero progressivo dei campi previsti nello schema di certificazione.

Con riferimento al soggetto che rilascia la certificazione, vanno riportati i dati identificativi, il codice fiscale e l'indirizzo.

Nel campo "Codice del soggetto che rilascia la certificazione" va riportato lo specifico codice corrispondente al soggetto che presenta il modello. I codici più ricorrenti sono i seguenti:

- A – quando la certificazione è rilasciata da una società che ha emesso i titoli per gli utili dalla stessa corrisposti (ad esempio, S.r.l. o S.p.A. in relazione agli utili corrisposti), società di capitali (S.r.l., S.p.A., etc.) che ha corrisposto altri proventi equiparati agli utili quali, ad esempio, compensi agli associati in partecipazione con apporto di capitale o misto.

- G - quando la certificazione è rilasciata da un imprenditore individuale / società di persone per i compensi corrisposti agli associati in partecipazione con apporto di capitale o misto.

Nella Sezione “I” vanno indicati i dati dell’emittente (codice fiscale, dati identificativi, indirizzo), compreso il codice dello Stato estero per i soggetti non residenti.

Nella Sezione “II” vanno indicati i dati dell’intermediario non residente che ha nominato un rappresentante fiscale in Italia, ai sensi dell’articolo 27-ter, comma 8, D.P.R. 600/73.

Nella sezione “III” vanno indicati i dati anagrafici del soggetto percettore degli utili o dei proventi equiparati.

Infine, nella Sezione “IV” devono essere riportati i dati concernenti gli importi corrisposti nel 2021, differenziando a seconda dell’esercizio al quale si riferiscono gli utili, in considerazione della diversa percentuale di tassazione degli stessi. In particolare, si ricorda di prestare attenzione alla corretta compilazione del modello, soprattutto con riferimento al diverso regime di tassazione previsto per gli utili maturati ante 01.01.2008, fra il 01.01.2008 e il 31.12.2016 e fra il 01.01.2017 e il 31.12.2017.

Resta ferma la necessità di compilare più certificazioni nel caso in cui, al medesimo soggetto, siano stati corrisposti utili soggetti a regimi di tassazione differenti. Inoltre, si ricorda che, in presenza nel caso non sia possibile ricostruire puntualmente le tipologie di utili distribuiti, si presumono distribuiti prioritariamente gli utili maturati nei periodi d’imposta più remoti.

Di seguito, un schema riassuntivo sulle modalità di compilazione dei righi da 25 a 44.

Campo certificazione	Dati da riportare
25 - Numero azioni o quote	Se il numero è frazionario, va approssimato al secondo decimale e, in caso di contitolarità delle quote/azioni, va indicato il numero complessivo (per le S.r.l. il numero delle quote si ottiene dividendo l’importo totale della partecipazione per il valore nominale della quota desumibile dallo statuto o, in mancanza, per il valore “convenzionale” di € 0,52 o € 0,51 utilizzato in sede di conversione del capitale sociale da lire a euro.

26 - Percentuale contitolarità	Se le azioni/quote/strumenti finanziari/contratti sono intestati a più soggetti, va indicata la percentuale di possesso.
27 - Dividendo unitario	L'importo va indicato senza effettuare troncamenti. Il campo non va compilato per i titoli esteri.
28 - Dividendo complessivo da utili ante 31/12/2007	Dividendi o utili corrisposti a ciascun socio formati con utili prodotti: <ul style="list-style-type: none"> • fino all'esercizio in corso al 31.12.2007, ossia generalmente 2007 e anni precedenti (campo 28); • dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007, ovvero dal 2008 e fino all'esercizio in corso al 31.12.2016, ossia generalmente fino al 2016 (campo 29); • dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016, ossia dal 2017 fino all'esercizio in corso al 31.12.2017, ossia generalmente fino al 2017 per i percettori persone fisiche "privati" ovvero con utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 per i soggetti in regime d'impresa (campo 30). Non vanno riportati gli utili e le riserve di utili formati nei periodi di efficacia del regime di trasparenza ex artt. 115 e 116, TUIR (da indicare a campo 44).
29 - Dividendo complessivo da utili post 31/12/2007 e sino al 31/12/2016	
30 - Dividendo complessivo da utili post 31/12/2016	
31 - Strumenti finanziari da utili ante 31/12/2007	Proventi riferiti a strumenti finanziari assimilati alle azioni, emessi da soggetti residenti comunque denominati, la cui remunerazione è costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente o di altre società appartenenti allo stesso gruppo o dell'affare in relazione al quale tali titoli e strumenti sono stati emessi, formati con utili prodotti: <ul style="list-style-type: none"> • fino all'esercizio in corso al 31.12.2007 (campo 31); • dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 e fino all'esercizio in corso al 31.12.2016 (campo 32); • dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 fino all'esercizio in corso al 31.12.2017 per i percettori persone fisiche "privati" ovvero con utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 per i soggetti in regime d'impresa (campo 33).
32 - Strumenti finanziari da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016	
33 - Strumenti finanziari da utili post 31/12/2016	

34 - Associazione in partecipazione da utili ante 31/12/2007	Utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione o di cointeressenza “qualificati” formati con utili prodotti: <ul style="list-style-type: none"> • fino all’esercizio in corso al 31.12.2007 (campo 34); • dall’esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007, fino all’esercizio in corso al 31.12.2016 (campo 35); • dall’esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 fino all’esercizio in corso al 31.12.2017 per i percettori persone fisiche “privati” ovvero con utili prodotti dall’esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 per i soggetti in regime d’impresa (campo 36).
35 - Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016	
36 - Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2016	Nei campi da 34 a 36 non vanno indicati gli utili assoggettati a ritenuta a titolo d’imposta (derivanti da contratti “non qualificati”) e quelli derivanti da contratti con apporto di solo lavoro.
37 - Interessi riqualeficati dividendi	Interessi riqualeficati come dividendi per effetto dell’applicazione della <i>thin capitalization</i> , articolo 98, TUIR.
38 - Netto frontiera	Utili al netto degli oneri e delle imposte applicate all’estero in relazione a utili corrisposti da società non residenti a favore di soggetti residenti detentori di partecipazioni qualificate per le quali l’intermediario che è intervenuto nel pagamento ha applicato la ritenuta a titolo d’acconto.
39 - Utili da SIIQ e SIINQ	Utili corrisposti dalle SIIQ / SIINQ assoggettati a ritenuta a titolo d’acconto.
40 - Aliquota	Aliquota della ritenuta / imposta sostitutiva applicata.
41 - Ritenuta 42 - Imposta sostitutiva	Importo della ritenuta (campo 41) / imposta sostitutiva (campo 42).
43 - Imposta estera	Imposta eventualmente applicata all’estero.

44 - Dividendo dei soci in trasparenza	<p>Utili e riserve di utili, formati nei periodi di adozione del regime di trasparenza, artt. 115 e 116, TUIR, distribuiti ai soci che <u>non</u> concorrono alla formazione del reddito di questi ultimi.</p> <p>Il campo non va compilato in presenza dei campi da 31 a 37.</p> <p>Tale campo va compilato, in particolare, dalle società che nel 2021 hanno distribuito utili o riserve di utili formati in annualità per le quali hanno adottato il regime di trasparenza.</p> <p>La certificazione non va predisposta in caso di mancata distribuzione di utili entro il 31.12.2021.</p>
--	---

Gli importi, dalla cella n. 28 alla n. 37 devono essere indicati al lordo delle ritenute e delle imposte sostitutive, comprese quelle applicate all'estero.

Le prossime scadenze



16 aprile 2023

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine per i contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

DIVIDENDI

Termine per versare, tramite Mod. F24, le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, nonché le ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

25 aprile 2023

ELENCHI INTRASTAT

Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente. Entro lo stesso termine devono essere presentati anche gli elenchi relativi alle cessioni intracomunitarie del trimestre precedente.

30 aprile 2023

DICHIARAZIONE ANNUALE

Termine per presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno 2022.

REGIME OSS

Termine per presentare la dichiarazione e la liquidazione dell'imposta in relazione al 1° trimestre 2023 (Prov. Ag. Entrate 25.06.2021).

REGIME IOSS

Termine per presentare la dichiarazione Iva e versare l'Iva in relazione al mese precedente per i soggetti che hanno aderito al regime IOSS.

RIMBORSI

Termine per presentare in via telematica, all'Ufficio competente, la domanda di rimborso, o utilizzo in compensazione, dell'imposta a credito relativa al 1° trimestre 2023, da parte dei soggetti di cui all'art. 38-bis, c. 2 D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

DEFINIZIONE AGEVOLATA

Termine entro cui va presentata la domanda di adesione alla rottamazione-quater.

DOCUMENTI INFORMATICI

Termine di versamento telematico, mediante mod. F24, dell'imposta di bollo relativa alle fatture, agli atti, ai documenti e ai registri emessi o utilizzati nel 2022 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (D.M. 17.06.2014 - Ris. Ag. Entrate 2.12.2014, n. 106/E)
