



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 11 del 19 marzo 2024**

## Focus settimanale:

- **Libero accesso dal 20 marzo alla consultazione delle fatture elettroniche**
- **Gli effetti sulla dichiarazione IVA dell'assegnazione dei beni ai soci**
- **Le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria nel contratto di leasing – seconda parte**
- **Il modello EAS 2024**
- **Il modello CUPE 2024**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



8

## Il Giudice ha sentenziato



11

In breve ..... 14

Libero accesso dal 20 marzo alla consultazione delle fatture elettroniche ..... 14

Gli effetti sulla dichiarazione IVA dell'assegnazione dei beni ai soci ..... 16

L'Approfondimento ..... 18

Le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria nel contratto di leasing – seconda parte .... 18

L'Approfondimento ..... 26

Il modello EAS 2024 ..... 26

L'Approfondimento ..... 38

Il modello CUPE 2024 ..... 38

## Flash di stampa



---

<b>Quadro VQ dichiarazione Iva</b>	IL SOLE 24 ORE 11.03.2024	Compilando il modello Iva occorre prestare attenzione alla gestione delle eccedenze a credito pregresse sospese, dei crediti dell'anno e dei recuperi d'imposta mediante dichiarazione integrativa, al fine di evitare la "dimenticanza" di alcuni crediti o l'indebito utilizzo di altri contenuti nei quadri VN, VQ e VL.
<b>Definizione di violazioni formali</b>	IL SOLE 24 ORE 11.03.2024	Lo schema di decreto legislativo sulle sanzioni per le violazioni tributarie, approvato dal Consiglio dei Ministri, prevede che possono essere considerate meramente formali, e quindi non sanzionabili, solo le violazioni che non pregiudicano in concreto l'attività di controllo.
<b>Contraddittorio preventivo tributi locali</b>	IL SOLE 24 ORE 11.03.2024	L'atto di indirizzo MEF 29.02.2024, dedicato al contraddittorio preventivo come disciplinato dal nuovo art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, crea incertezze nell'ambito dei tributi comunali, nonostante l'atto stesso sia indirizzato all'Amministrazione Finanziaria e non riguarda i Comuni.
<b>Processo tributario</b>	IL SOLE 24 ORE 11.03.2024	Il D.lgs. 220/2023 ha riscritto l'art. 58 D.lgs. 546/1992 prevedendo, a partire dal 5.01.2024, la preclusione per il giudice di appello di fondare la propria decisione su prove che avrebbero dovuto essere disposte o acquisite nel giudizio di primo grado.
<b>Credito inesistente</b>	IL SOLE 24 ORE 11.03.2024	L'art. 13, c. 5 D.lgs. 471/1997 prevede che il credito è inesistente solo se entrambi i seguenti requisiti sono presenti: mancanza di un elemento costitutivo del presupposto di legge o se questa mancanza non è riscontrabile attraverso i controlli automatizzati della dichiarazione.

---

---

Riforma riscossione	IL SOLE 24 ORE 12.03.2024	<p>È stato approvato in prima lettura il decreto attuativo di riforma della riscossione dove, tra le altre cose si segnala:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• La possibilità dell'accertamento esecutivo sugli avvisi di recupero dei crediti d'imposta e delle agevolazioni non spettanti, agli atti di irrogazione delle sanzioni e agli atti relativi alle imposte indirette sui trasferimenti;</li><li>• Piani di rateizzazione più lunghi in caso di obiettiva difficoltà;</li><li>• Discarico automatico dei ruoli dopo il 31.12 del quinto anno successivo a quello di affidamento all'agente della Riscossione;</li><li>• Soglia minima dei rimborsi a 500 euro, dove sarà possibile pagare il debito iscritto a ruolo compensando crediti d'imposta.</li></ul>
Proroga Covid per gli accertamenti	IL SOLE 24 ORE 12.03.2024	<p>L'Agenzia delle Entrate, direzione centrale di Roma, ha affermato che gli uffici non devono più considerare la proroga di 85 giorni per gli accertamenti in scadenza ordinaria al 31.12, istituita a suo tempo a causa pandemia da Covid-19.</p>
Scarico massivo di documenti	IL SOLE 24 ORE 12.03.2024	<p>L'Agenzia delle Entrate, direzione centrale di Roma, ha informato che dal 13.03.2024 sarà possibile procedere con lo scarico massivo per più partite Iva, tramite una singola richiesta, di fatture e corrispettivi, dei registri Iva non protocollati su base mensile e delle bozze dei prospetti riepilogativi Iva su base mensile o trimestrale.</p>
Superbonus fabbricati e sisma	ITALIA OGGI 11.03.2024	<p>Per gli interventi su fabbricati danneggiati dal sisma, dimostrando il nesso di causalità diretta tra il danno e l'evento calamitoso, è possibile fruire del superbonus al 110% fino al 2025.</p>

---

---

Sanzioni compensazioni illecite	ITALIA OGGI 13.03.2024	Per le compensazioni illecite di crediti d'imposta, anche derivanti da bonus edilizi, lo schema di decreto legislativo sulla riforma del sistema sanzionatorio, approvato il 21.02.2024 dal Consiglio dei Ministri, riduce la sanzione più alta a un massimo del 140% del credito compensato.
Proroga rottamazione-quater	IL SOLE 24 ORE 13.03.2024	Con la legge di conversione del decreto Milleproroghe le prime 2 rate scadute nel 2023 e la terza rata in scadenza il 28.2.2024 della rottamazione-quater, possono essere pagate entro il 15.03.2024.
Blocco rimborsi con debiti iscritti a ruolo	ITALIA OGGI 13.03.2024	Lo schema di decreto di riforma della riscossione, con riferimento ai contenuti dell'art. 28-ter D.P.R. 602/1973 stabilisce che, in sede di erogazione di un rimborso d'imposta, l'Agenzia delle Entrate verifichi se il beneficiario risulti o meno iscritto a ruolo.
Rimborso Iva in dichiarazione annuale Iva	IL SOLE 24 ORE 13.03.2024	Compilando il quadro VX della dichiarazione Iva è possibile chiedere il rimborso Iva, se di importo superiore a 2.582,28 euro in questi casi: <ul style="list-style-type: none"><li>• l'aliquota mediamente applicata su acquisti e importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive, maggiorata del 10%;</li><li>• operazioni non imponibili (8, 8-bis e 9 DPR 633/1972) superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni;</li><li>• si fa riferimento all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, beni e servizi per studi e ricerche;</li><li>• prevalenza di operazioni non soggetto all'imposta senza il requisito di territorialità;</li><li>• soggetto non residente identificato direttamente in Italia ai fini Iva o con la nomina di un rappresentante fiscale;</li><li>• soggetto produttore agricolo.</li></ul>

---

---

Direttiva Case green	IL SOLE 24 ORE 13.03.2024	È stata approvata dal Parlamento europeo la direttiva Case green che dovrà essere recepita dagli Stati membri entro 2 anni, anche se i primi effetti si potranno avere già a partire dal 2025.
Concordato preventivo	ITALIA OGGI 14.03.2024	Il D.lgs. 13/2024, in vigore dal 22.02.2024, ha disposto che entro il 15.10.2024 deve essere accettata l'offerta del Fisco di concordato preventivo biennale. L'Agenzia delle Entrate, entro il 15.06.2024 dovrà quindi rendere disponibili i programmi dove inserire i dati reddituali per l'elaborazione della proposta, che il contribuente potrà poi accettare o meno entro il 15.10.2024. Per il 2025 il termine sarà il 15.04.2025.
Emissione agevolata bond	IL SOLE 24 ORE 14.03.2024	In caso di emissione di obbligazioni di Spa, la nuova legge chiarisce che, quando il Codice civile limita l'emissione a una somma complessivamente non eccedente il doppio del capitale sociale, per "capitale sociale" va considerato sia quello indicato nell'ultimo bilancio della società emittente, sia il capitale sociale derivante da un'operazione di aumento di capitale iscritto al Registro Imprese successivamente alla data di riferimento dell'ultimo bilancio d'esercizio e prima della delibera di emissione delle obbligazioni.
Assegno unico nella precompilata	IL SOLE 24 ORE 14.03.2024	Il provvedimento congiunto Agenzia delle Entrate-Inps, pubblicato il 13.03.2024, stabilisce che a partire dai dati relativi all'anno 2023, in via sperimentale, l'Inps trasmetterà telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai familiari per i quali è stato riconosciuto l'assegno unico.
Perimetro d'azione ravvedimento speciale	IL SOLE 24 ORE 15.03.2024	Il ravvedimento speciale può essere fruito entro il 2.04.2024 in quanto non ci sono chiarimenti ufficiali dell'Amministrazione Finanziaria sull'ambito di applicazione della nuova norma.
Concordato preventivo biennale	ITALIA OGGI 16.03.2024	I soggetti con voto ISA sotto il 6 riceveranno una proposta di redditi (CPB) che terrà conto non solo dei redditi dell'ultimo triennio

---

---

per contribuenti  
voto ISA sotto il 6

del contribuente, ma anche del costo dell'adeguamento riferito ai singoli indicatori elementari ISA, sia quelli di affidabilità che di anomalia come i ricavi per addetto o la durata delle scorte, che daranno risultati non sufficienti.

---

Concordato  
preventivo biennale  
e operazioni  
straordinarie

IL SOLE 24ORE  
18.03.2024

L'accesso al concordato preventivo biennale è consentito solamente a coloro che nell'anno precedente hanno regolarmente applicato gli Isa a prescindere dal punteggio ottenuto e continuano l'attività nel biennio concordatario, le eventuali operazioni straordinarie caratterizzate da un trasferimento d'azienda (che sono causa di esclusione dagli Isa) comportano l'impossibilità di accedere al patto con il Fisco.

---

Proroga Covid per  
atti accertabili dal  
2020

IL SOLE 24ORE  
18.03.2024

Ifel, con la rettifica 11.03.2024 della propria nota del 2.11.2021, ha aggiornato la tabella relativa ai termini di decadenza degli atti di accertamento per omesso e parziale versamento e per infedele e omessa dichiarazione, calcolati con la proroga di 85 giorni prevista dall'art. 67, D.L. 18/2000 pari al periodo di sospensione dell'attività di accertamento disposta per effetto della pandemia tra l'08.03 e il 31.05.2020 evidenziando che quest'anno il termine scade il 25.03 e non il 26.03 dal momento che il 2024 è bisestile.

---

## L'Agenzia interpreta



Consultazione e-fattura	PROVVEDIMENTO N. 105669 DEL 8.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, consente dal 20.03.2024, l'accesso al servizio di consultazione ed acquisizione sia delle fatture elettroniche, attive e passive trasmesse e ricevute tramite il Sistema di interscambio (Sdi), dei loro duplicati informatici e dei dati fattura senza necessità di adesione preventiva.
Annullabili le cessioni dei bonus già accettate	CIRCOLARE N. 6/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare consente, limitatamente alle cessioni dei bonus fiscali successive alla prima, di rifiutare il trasferimento di un credito già erroneamente accettato in piattaforma, attraverso la sottoscrizione, assieme al cedente, dell'apposito format messo a disposizione in allegato alla circolare, insieme alle relative istruzioni.
Indennizzo da esproprio	INTERPELLO N. 65 DEL 11.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che l'indennizzo da esproprio delle obbligazioni di una banca nell'ambito di un'operazione di salvataggio non rileva fiscalmente in quanto ha natura risarcitoria.
Codice tributo per bonus policlinici universitari	RISOLUZIONE N. 15/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo "7054" per utilizzare in F24 il del credito d'imposta in favore dei policlinici universitari non costituiti in azienda di cui all'art. 25, c. 2-duodecies D.L. 162/2018.
Commercializzazione del granchio blu	INTERPELLO N. 67 DEL 12.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha previsto che le somme ottenute dall'eventuale commercializzazione del granchio blu non sono soggette a Iva, data la loro natura risarcitoria del danno che l'animale causa agli allevamenti di vongole dell'acquacoltore. La raccolta, il trasporto a terra, smaltimento ed eventuale commercializzazione si riconduce invece nell'ambito dell'acquacoltura con conseguente applicazione dell'art. 34 D.P.R. 633/1972.



---

<b>Codice tributo ILIA</b>	RISOLUZIONE N. 16/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo per il versamento, tramite modelli F24 e F24 "enti pubblici" (F24 EP), dell'imposta locale immobiliare autonoma (ILIA) relativa ai fabbricati a uso abitativo, diversi dall'abitazione principale o assimilata e ulteriori rispetto al primo, di cui alla L. 14.11.2022 n. 17 della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia.
<b>Iva indebitamente fatturate</b>	INTERPELLO N. 66 DEL 11.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la richiesta di rimborso all'Amministrazione finanziaria dell'Iva indebitamente fatturata e versata all'erario dal cedente/prestatore, secondo le disposizioni dell'art. 30-ter D.P.R. 633/1972, non può essere presentata dal cessionario/committente che ha riversato all'ufficio la detrazione a suo tempo operata, dopo l'accertamento.
<b>Termini di accertamento per il gruppo Iva</b>	INTERPELLO N. 69 DEL 11.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la riduzione dei termini di accertamento è preclusa per il Gruppo Iva e per i suoi aderenti.
<b>Rate rottamazione- quater</b>	INTERPELLO N. 68 DEL 12.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che l'importo versato all'Agenzia delle Entrate-Riscossione per adempiere all'esecuzione di un piano di riparto può essere imputato come pagamento delle rate delle rottamazione-quater se si è aderito alla sanatoria e si sia effettuato il pagamento entro il 15.03.2024.
<b>Liquidazioni periodiche</b>	PROVVEDIMENTO N. 125654/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha aggiornato il modello di comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva per applicare le novità apportate dal D.lgs. 1/2024, ossia l'innalzamento a 100 euro della soglia minima.
<b>Somme dovute per prescrizione al Fondo</b>	INTERPELLO N. 71 DEL 14.03.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che sugli importi devoluti "per prescrizione" a un Fondo dall'associazione, nata per attuare forme di previdenza a favore degli iscritti e ora, dopo la

---

---

liquidazione, in via di estinzione, non va applicata nessuna ritenuta.

---

Cooperativa edilizia  
senza Iva

INTERPELLO  
N. 70  
DEL 14.03.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che la cooperativa edilizia che assegna gli alloggi in godimento ai soci senza alcun corrispettivo non è un soggetto passivo Iva, anche se lo diventa, però, quando decide di assegnarli in proprietà.

---

## Il Giudice ha sentenziato



Prove per  
l'accertamento  
contro una società a  
ristretta base sociale

C.G.T. DI  
SECONDO GRADO  
DELLA PUGLIA  
N. 31/2024

La Corte di Giustizia Tributaria della Puglia ha stabilito che nel caso in cui l'Amministrazione Finanziaria ha prodotto indizi sufficienti per sostenere l'obbligazione tributaria nei confronti della società a ristretta base azionaria, ma la stessa impresa riesce a superare la presunzione, in sede giudiziale il Fisco deve provare con maggiore responsabilità e puntualità la fondatezza della pretesa fiscale.

Sanzioni per  
decadenza rate  
avvisi bonari

C.G.T. DI PRIMO  
GRADO DI REGGIO  
EMILIA  
N. 41/2024

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Reggio Emilia ha affermato che al soggetto che è decaduto dalla rateazione dell'avviso bonario si applica la sanzione solamente sulle rate scadute, come stabilito dal principio del favor rei.

Assoluzione penale

C.G.T. DI  
SECONDO GRADO  
DELLE MARCHE  
N. 223/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, ha sancito che a fronte di una sentenza penale assolutoria con formula piena, occorre valutare l'identità degli elementi costitutivi dell'illecito penale e di quello amministrativo e, in caso sia accertata tale corrispondenza, va dichiarata inesequibile la sanzione tributaria.

Nuove domande in  
appello

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 4766/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che la cessione totalitaria di quote di una società di nuova costituzione a cui è stato conferito un ramo d'azienda non può mai essere considerata come cessione d'azienda.

Confisca per reati  
tributari

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 2566/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che la confisca, di cui all'art. 12-bis D.lgs. 74/2000, delle somme di denaro affluite sul conto corrente intestato alla società, ha sempre natura di confisca diretta.

**Incertezza delle norme**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 4668/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che in presenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata delle norme e di un legittimo affidamento ingenerato dall'azione amministrativa, non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente a seguito dei debiti tributari accertati.

**Ripiano delle perdite nel consorzio tra Comuni**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 6871/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che a un consorzio istituito tra Comuni (in base all'art. 31 Tuel) al fine di dotarsi di un organismo cui affidare lo svolgimento di determinati servizi pubblici locali, non è possibile applicare l'art. 6, c. 19 D.L. 78/2010, il quale vieta alle amministrazioni pubbliche di ripianare le perdite delle società partecipate non quotate.

**Debiti tributari e responsabilità civilistica dei soci**

CORTE DI GIUSTIZIA  
TRIBUNARIA  
DI II GRADO  
PUGLIA  
N. 112/2024

La Corte di Giustizia Tributaria di II Grado Puglia, con la sentenza, ha sancito la responsabilità del liquidatore, degli amministratori e dei soci per i debiti tributari insoddisfatti della società di capitali cancellata non ha natura tributaria, bensì civilistica.

**Cappotto termico su suolo pubblico**

TAR PIEMONTE  
SEZIONE II TORINO  
N. 203/2024

Il Tar Piemonte, Torino sezione II, con la sentenza, ha stabilito che se il cappotto termico è costruito su suolo pubblico, non trovano applicazione le deroghe alle distanze minime di legge garantite per tale tipo di intervento di coibentazione. Grava sul comune l'onere di provare che l'installazione occupa suolo pubblico.

**Crediti inesistenti e onere della prova**

CORTE DI GIUSTIZIA  
SECONDO GRADO  
ABRUZZO  
N. 1/2024

La Corte di Giustizia di secondo grado Abruzzo, con la sentenza, ha affermato che per i crediti ritenuti inesistenti dall'Agenzia delle Entrate e la prova dell'esistenza di una frode, è necessario che il contribuente provi che tali crediti non erano fittizi e smentisca quindi la ricostruzione dei fatti operata dal Fisco.

**Tassazione concorrente per**

CASSAZIONE  
N. 5563/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che i redditi percepiti per attività

residenza in italia e  
lavoro all'estere

di lavoro svolte in Kazakistan (per più di 183 giorni all'anno) da un contribuente che risulti residente in Italia sono imponibili nello Stato della fonte e in quello di residenza in base all'art. 15, par. 1, ultimo periodo delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni in materia di redditi da lavoro dipendente.

---

## In breve

### **Libero accesso dal 20 marzo alla consultazione delle fatture elettroniche**

L'agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 105669 dell'8 marzo 2024, ha previsto che tutti i contribuenti possano avvalersi senza più la necessità della preventiva adesione, del servizio di consultazione e acquisizione delle fatture e dei loro duplicati informatici.

Sarà quindi consentito, il libero accesso non soltanto ai consumatori finali come previsto dal DL 145/2023, ma anche ai soggetti passivi.

L'Agenzia delle Entrate ricorda, che i file delle fatture elettroniche possono essere memorizzati fino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento, o fino alla definizione di eventuali giudizi per finalità di controllo. Questa norma ha trovato attuazione, grazie al benessere del Garante della privacy che con il provvedimento del 22 dicembre 2021, aveva sostanzialmente dato il via libera all'attuazione della disposizione.

Per tale motivo, non si rende più necessaria la richiesta ai fini della suddetta memorizzazione, di una preventiva adesione da parte del contribuente al servizio di consultazione. Resta invece ferma, la necessità di manifestare espressamente la volontà di aderire, al servizio di conservazione delle fatture elettroniche offerto dall'Agenzia delle Entrate.

Per poter attuare tale novità, è stato modificato il provvedimento 24 novembre 2022 n. 433608. Nello specifico oltre all'eliminazione della previa adesione è stato previsto che:

- I file delle fatture elettroniche, siano resi disponibili in un'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate sino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione del documento da parte del Sistema di Interscambio;
- I cosiddetti "dati fattura" (dati fiscalmente rilevanti ai sensi dell'art. 21 del DPR 633/72), restino a disposizione sino al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione di riferimento.

Ulteriore modifica contenuta nel provvedimento, riguarda la possibilità per gli enti non commerciali di registrare come avviene per i soggetti passivi IVA, un indirizzo telematico (PEC o codice destinatario) presso cui ricevere le fatture elettroniche.

Il provvedimento ha soppresso la lettera d) del punto 3.4 del provv. N. 433608/2022, in base alla quale la fattura elettronica emessa nei confronti dei soggetti in regimi di franchigia, può essere redatta inserendo solo il codice convenzionale "0000000".

Con l'abrogazione di questa previsione, si desume che anche per i soggetti in tale regime siano invitati a dotarsi di un indirizzo telematico da comunicare al cedente o prestatore.

Resta comunque la possibilità, qualora il cessionario o committente non abbia comunicato il suo indirizzo PEC o codice destinatario, di potersi avvalere del codice convenzionale "000000". Il SdI metterà comunque a disposizione la fattura elettronica nell'area riservata del destinatario.

## Gli effetti sulla dichiarazione IVA dell'assegnazione dei beni ai soci

---

I contribuenti che durante l'anno scorso hanno assegnato ai soci beni immobili devono valutare se queste operazioni comportino l'obbligo di effettuare una rettifica a favore della detrazione o abbiano influito sulla determinazione del pro rata.

Tale valutazione va fatta entro il prossimo 18 marzo in quanto, una rettifica della detrazione o la sussistenza del pro rata, riferiti al 2023, deve essere indicata nella dichiarazione IVA 2023 da presentare entro fine aprile e può anche avere effetti sul saldo IVA, da versare appunto entro il 18.03.

Si ricorda che le assegnazioni di immobili ai soci ai fini IVA sono equiparate alle cessioni di beni e, in relazione ai fabbricati, sono esenti da IVA come stabilito dall'art. 10 nn. 8-bis) e 8-ter) del DPR 633/72. Diverso è il caso in cui ad esempio il socio ha acquistato un bene da un privato, dove quindi non si sia esercitato il diritto alla detrazione a monte dell'operazione. In questo caso, come chiarito dalla circolare n. 26/2016 dell'Agenzia delle Entrate e dallo Studio Notariato n. 46-2023/T, l'operazione è esclusa da IVA.

Generalmente, lo scopo extra-impresoriale dell'operazione non consente l'applicazione del pro rata nel caso in cui la società che assegna il bene al socio ha effettuato un'operazione in regime di esenzione IVA ma esercita in via ordinaria la propria attività mettendo in atto operazioni imponibili. Per questo l'art. 19-bis comma 2 del DPR 633/72 afferma che l'operazione esente non determina il calcolo del pro rata nella misura in cui essa non formi "oggetto dell'attività propria del soggetto passivo".

L'attività caratteristica dell'impresa, come ribadito dalla risoluzione n. 41/2011 dell'Agenzia delle Entrate e dalla risposta n. 83/2023, *"va assunta sotto un profilo prevalentemente qualitativo, intesa cioè come quella diretta a realizzare l'oggetto sociale e quindi a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa esercitata, e sotto tale aspetto proiettata sul mercato e, quindi nota ai terzi"*.

La Cassazione (n. 11085/2008) ha stabilito che non rientrano nell'attività propria dell'impresa le operazioni *"che, pur previste nell'atto costitutivo, sono eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria d'impresa"*, mentre rientrano nell'attività propria gli atti finalizzati a perseguire il fine produttivo *"secondo parametri di regolarità causale o comunque che siano legati al perseguimento del fine da*



*una connessione funzionale non occasionale”* (Cass. n. 4912/2013). La Corte di Giustizia UE, causa C-98/07, ha affermato che la cessione si considera occasionale se la vendita ha carattere inusuale rispetto all’attività della società.

# L'Approfondimento

## Le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria nel contratto di leasing – seconda parte

---

### PREMESSA

Riprendiamo l'esame del trattamento contabile delle spese di manutenzione ordinaria e straordinaria relative ad un bene oggetto di un contratto di leasing.

Dopo aver riepilogato gli aspetti civilistici e contabili del contratto di leasing e aver definito le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria di seguito con opportuni esempi tratteremo della contabilizzazione delle spese di manutenzione sostenute in presenza di un contratto di leasing.

### CONTRATTO DI LEASING E SPESE DI MANUTENZIONE ORDINARIA

Una spesa di manutenzione ordinaria sostenuta per un bene detenuto in leasing deve essere contabilizzata imputando il costo nell'esercizio in cui lo stesso è stato sostenuto.

La relativa scrittura contabile è la seguente:

#	a	Debiti vs fornitore		€ 2.440,00
Spese di manutenzione ordinaria			€ 2.000,00	
IVA ns credito			€ 440,00	

Laddove la spesa di manutenzione ordinaria dovesse, invece, rientrare tra quelle per cui l'IVA risulta parzialmente detraibile la scrittura contabile risulta la seguente:

#	a	Debiti vs fornitore		€ 2.220,00
Spese di manutenzione ordinaria			€ 2.000,00	
IVA ns credito			€ 220,00	

Nel nostro esempio abbiamo ipotizzato una indetraibilità dell'IVA pari al 50%.

### CONTRATTO DI LEASING E SPESE DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA

Il principio contabile OIC n. 24, § A. 23 precisa che i **“costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi sono cancellati dal bilancio nel caso in cui il contratto di locazione (o leasing) cui si riferiscono cessi prima della scadenza originariamente pattuita. Il relativo importo è rilevato direttamente a conto economico nella voce B10c) Altre svalutazioni delle immobilizzazioni, salvo il caso in cui la cessazione del contratto dipenda dall’acquisto del bene da parte della società. In questa ipotesi, l’importo iscritto tra le “Immobilizzazioni immateriali” viene riclassificato tra le “Immobilizzazioni materiali” ad aumento del costo del bene acquisito, nel limite del valore recuperabile del bene”**.

Premesso ciò, al momento del sostenimento della spesa di manutenzione straordinaria occorre distinguere tra il caso in cui il management societario ritiene di non esercitare il diritto di riscatto del bene al termine del contratto di leasing, dal caso in cui lo stesso management societario ritiene, invece, probabile l’esercizio del diritto di riscatto alla scadenza della locazione.

### SPESE DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA – LA SCELTA DI NON RISCATTARE IL BENE

Se al momento del sostenimento della spesa l’organo amministrativo opta per non riscattare il bene oggetto di un contratto di leasing il costo di manutenzione straordinaria deve essere:

- capitalizzato tra le immobilizzazioni immateriali;
- ammortizzato in base alla durata contrattuale.

Segue un esempio.

## Esempio 1

La Jolly srl ha stipulato in data 10 ottobre 2016 un contratto di leasing della durata di 10 anni per un macchinario industriale.

In data 12 novembre 2023 sono state apportate migliorie sul bene in leasing per un costo totale pari a € 30.000 + IVA.

Al momento del sostenimento della spesa l'organo amministrativo decide di non riscattare il cespite.

Dati questi elementi la Jolly srl deve registrare l'operazione nel seguente modo:

#	a	Debiti vs fornitore		€ 36.600,00
Altre immobilizzazioni immateriali			€ 30.000,00	
IVAns credito			€ 6.600,00	

La spesa sostenuta deve essere, inoltre, ripartita per tutta la durata residua del contratto.

Per queste ragioni, al 31 dicembre 2023 la Jolly srl deve produrre la seguente scrittura contabile.

ammortamento immobilizzazioni immateriali	a	F.do ammortamento altre immobilizzazioni immateriali	€ 1.382,88	€ 1.382,88
---	---	--	------------	------------

L'importo della quota di ammortamento dell'anno 2023 pari a € 1.382,88 è stata ottenuta nel seguente modo:

$$\text{Quota amm.to 2023} = \frac{\text{costo delle migliorie} \times \text{giorni del contratto 2023}}{\text{giorni di contratto residui totali}} =$$

Per gli anni 2024, 2025, 2026 la scrittura contabile rimane sempre la stessa ma gli importi da imputare a Conto Economico risultano i seguenti:

Quota amm.to 2024 = costo delle migliorie x giorni del contratto 2024 =  
giorni di contratto residui totali

Quota amm.to 2025 = costo delle migliorie x giorni del contratto 2025 =  
giorni di contratto residui totali

Quota amm.to 2026 = costo delle migliorie x giorni del contratto 2026 =  
giorni di contratto residui totali

Calcolo giorni residui durata del contratto	
2023	49
2024*	366
2025	365
2026	283
<b>Totale</b>	<b>1063</b>
* Il 2024 è anno bisestile perciò i giorni sono 366	

Ripartizione costo di manutenzione straordinaria	
Anno	Quota ammortamento
2023	€ 1.382,88
2024	€ 10.329,26
2025	€ 10.301,03
2026	€ 7.986,83
<b>Totale</b>	<b>€ 30.000,00</b>

## SPESE DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA IN IPOTESI DI POSSIBILE RISCATTO DEL BENE

Se all'atto del sostenimento dei costi di manutenzione straordinaria sussiste la possibilità che il cespite venga riscattato, detti costi rimangono sospesi nell'attivo patrimoniale fino alla scadenza del contratto.

Per questi motivi, alla scadenza del contratto possono verificarsi due diverse ipotesi:

- il cespite viene effettivamente riscattato. In questa evenienza i costi vengono capitalizzati incrementando il valore del cespite;
- il cespite non viene riscattato. In una situazione di questo tipo i costi di manutenzione straordinaria vengono imputati a Conto Economico.

Di seguito due esempi.

### Esempio 2 – leasing con spese di manutenzione straordinaria e possibilità di riscatto del bene – la scelta di riscattare il bene

La Jolly srl ha stipulato in data 10 ottobre 2016 un contratto di leasing della durata di 10 anni per un macchinario industriale.

In data 12 novembre 2023 sono state apportate migliorie sul bene in leasing per un costo totale pari a € 30.000 + IVA.

Al momento del sostenimento della spesa l'organo amministrativo ritiene probabile il riscatto del cespite.

Dati questi elementi la Jolly srl deve registrare l'operazione nel seguente modo:

#	a	Debiti vs fornitore		€ 36.600,00
Altre immobilizzazioni immateriali			€ 30.000,00	
IVA ns credito			€ 6.600,00	

Alla scadenza del contratto il macchinario industriale viene effettivamente riscattato.

Pertanto, assumendo che le migliorie apportate al cespite non rappresentano un componente individuabile e separabile, l'importo delle spese di manutenzione straordinaria deve essere capitalizzato sul macchinario industriale.

In data 10 ottobre 2026 il cespite viene riscatto al costo di € 20.000 + IVA.

Seguono le scritture contabili.

#	a	Debiti vs fornitore		€ 24.400,00
Macchinari			€ 20.000,00	
IVAns credito			€ 4.400,00	

Alla stessa data le spese di manutenzione straordinaria vengono capitalizzate direttamente sul macchinario industriale riscattato.

La scrittura contabile è la seguente:

Macchinari	a	Altre immobilizzazioni immateriali	€ 30.000,00	€ 30.000,00
------------	---	------------------------------------	-------------	-------------

Si fa notare che tali spese saranno successivamente recuperate tramite l'ordinaria procedura di ammortamento.

### **Esempio 3 – leasing con spese di manutenzione straordinaria e possibilità di riscatto del bene – la scelta di non riscattare il bene**

La Jolly srl ha stipulato in data 10 ottobre 2016 un contratto di leasing della durata di 10 anni per un macchinario industriale.

In data 12 novembre 2023 sono state apportate migliorie sul bene in leasing per un costo totale pari a € 30.000 + IVA.

Al momento del sostenimento della spesa l'organo amministrativo ritiene probabile il riscatto del cespite.

Dati questi elementi la Jolly srl deve registrare l'operazione nel seguente modo:

#	a	Debiti vs fornitore		€ 36.600,00
Altre immobilizzazioni immateriali			€ 30.000,00	
IVA ns credito			€ 6.600,00	

Alla scadenza del contratto, l'organo amministrativo, contrariamente a quanto ipotizzato, decide di non riscattare il macchinario industriale.

Per queste ragioni, il costo relativo alla manutenzione straordinaria deve essere imputato a Conto Economico.

La scrittura contabile è la seguente:

Svalutazione immobilizzazione	a	Altre immobilizzazioni immateriali	€ 30.000,00	€ 30.000,00
-------------------------------	---	------------------------------------	-------------	-------------

### SCHEMA DI RIEPILOGO

- Il contratto di leasing è quel contratto con cui un soggetto concede a un altro l'utilizzo di un bene dietro il pagamento di un canone periodico.

Il contratto di leasing presenta le seguenti caratteristiche:

- ✓ il bene, mobile o immobile, oggetto del contratto è acquistato o fatto costruire dalla società di leasing su indicazione del conduttore;
  - ✓ al momento della sottoscrizione del contratto può essere previsto il pagamento di un maxi canone iniziale da parte del conduttore;
  - ✓ alla scadenza del contratto di leasing, il conduttore può riscattare il bene diventandone così proprietario.
- Sono spese di manutenzione ordinaria quelle sostenute per ***“manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente (ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso) che vengono effettuate per mantenere***



***i cespiti in un buono stato di funzionamento per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie”.***

Le spese di manutenzione ordinaria vengono imputate al Conto economico.

- Sono considerate spese di manutenzione straordinaria quelle sostenute in relazione ad ***“ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene che producono un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolunghino la vita utile”.***

Le spese di manutenzione straordinaria sono oggetto di capitalizzazione.

- Se al momento del sostenimento della spesa l'organo amministrativo ritiene che il bene non verrà riscattato al termine del contratto di leasing le spese di manutenzione straordinaria devono essere:
  - ✓ capitalizzate tra le immobilizzazioni immateriali;
  - ✓ ammortizzate in base alla residua durata contrattuale.
- Se al momento del sostenimento dei costi di manutenzione straordinaria è probabile il riscatto del bene, i costi di manutenzione straordinaria vengono sospesi nell'attivo patrimoniale fino alla scadenza naturale del contratto.

Alla scadenza del contratto possono verificarsi le seguenti due ipotesi:

- ✓ il bene viene effettivamente riscattato. In questa evenienza i costi di manutenzione vengono capitalizzati, incrementando il valore del cespite;
- ✓ il bene non viene riscattato. In questo caso i costi di manutenzione straordinaria devono essere imputati al Conto economico nella voce B.10c ***“Altre svalutazioni delle immobilizzazioni”.***

# L'Approfondimento

## Il modello EAS 2024

---

### PREMESSA

Siamo giunti anche quest'anno ad una scadenza per gli Enti del terzo settore che fruiscono di agevolazioni fiscali. Infatti entro il 2 aprile 2024, termine slittato per la scadenza di domenica, gli Enti non commerciali dovranno presentare il modello EAS per segnalare all'Agenzia delle Entrate le variazioni intervenute nel 2023 dei dati precedentemente comunicati.

Si segnala che il modello non va presentato qualora, per esempio, le variazioni consistano nella modifica:

- del numero degli associati;
- dell'ammontare dei ricavi derivanti da sponsorizzazioni e pubblicità;
- dell'ammontare dei costi sostenuti per pubblicità e autopromozione;
- dell'ammontare delle raccolte pubbliche di fondi;
- dell'ammontare delle entrate complessive;
- dell'ammontare delle erogazioni liberali;
- dell'ammontare dei contributi pubblici;
- del legale rappresentante e degli altri dati dell'ente che sono stati segnalati all'Agenzia delle Entrate nei modelli AA5/6 per i soggetti non titolari di partita IVA e AA7/10 per i soggetti titolari di partita IVA.

La fruizione delle agevolazioni fiscali previste dagli articoli 148, TUIR e 4, DPR n. 633/72 (non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi ed ai fini IVA di corrispettivi, quote e contributi) da parte degli enti non commerciali è subordinata:

- al possesso degli specifici requisiti richiesti dalla normativa tributaria;
- alla presentazione del mod. EAS entro 60 giorni dalla data di costituzione.

Nel proseguo della trattazione, dopo aver riepilogato brevemente tutti gli adempimenti operativi connessi con il modello EAS, analizzeremo nel dettaglio: le situazioni che richiedono il rinvio del modello, quali conseguenze comporta il mancato invio della comunicazione EAS e quali sono i rimedi a disposizione del contribuente per regolarizzare l'eventuale omissione.

## IL MODELLO EAS

In base a quanto disposto dall'articolo 30, commi 1 e 3-bis del D.L. n. 185/2008, i corrispettivi, le quote e i contributi percepiti dagli Enti non commerciali di tipo associativo non sono imponibili a condizione che:

- detti Enti siano in possesso dei requisiti richiesti dalle norme tributarie agli articoli 148 del TUIR e 4 del D.P.R. n. 633/1972;
- i dati e le notizie fiscali rilevanti siano comunicate telematicamente all'Agenzia delle Entrate tramite il modello EAS.

In altre parole, quindi, l'ordinamento ha previsto una disciplina fiscale agevolata per gli Enti associativi di natura non commerciale, che consiste nella non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi e IVA delle quote, dei corrispettivi e dei contributi percepiti, a condizione che i dati e le informazioni fiscali siano inviati all'Amministrazione Finanziaria.

In linea di principio l'obbligo di invio del modello EAS investe gli Enti non commerciali e le società sportive dilettantistiche, di cui all'articolo 90 della Legge n. 289/2002, ma per avere una elencazione più dettagliata è necessario ricorrere alle istruzioni di compilazione del modello che precisano quanto di seguito riportato:

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA COMPILAZIONE DEL MODELLO
Associazioni politiche
Associazioni sindacali
Associazioni di categoria
Associazioni religiose
Associazioni assistenziali
Associazioni culturali
Associazioni Sportive Dilettantistiche
Associazioni di promozione sociale
Associazioni di formazione extrascolastica
Società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della Legge n. 289/2002 (cioè Enti costituiti nella forma di società di capitali o di società cooperative, senza fine di lucro)
Associazioni pro loco
Organizzazioni di volontariato
Altri Enti

A fugare ogni dubbio interpretativo sulla questione dell'obbligatorietà di invio del modello EAS è intervenuta anche l'Amministrazione Finanziaria che con Circolare n. 12/E/2009 ha precisato che sono tenuti alla presentazione tutti *“gli Enti associativi di natura privata, con o senza personalità giuridica, che si avvalgono di una o più delle previsioni di decommercializzazione previste dagli articoli 148 del TUIR e 4, quarto comma, secondo periodo, e sesto comma, del D.P.R. n. 633”*.

Per alcune categorie di soggetti è prevista, inoltre, la possibilità di inviare il modello EAS in forma semplificata. Come evidenziato, infatti, nel paragrafo 1.3 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 45/E/2009, gli Enti associativi possono procedere all'invio del modello con modalità semplificate *“qualora i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali siano già in possesso di un'Amministrazione pubblica”*. Di conseguenza, al fine di evitare inutili duplicazioni un Ente associativo può inviare il modello EAS semplificato se per esempio risulta già iscritto in un pubblico registro. Si ricorda, ad ogni modo, che la normativa in questione è essenzialmente rivolta ai soggetti riportati nella tabella sottostante:

SOGGETTI CHE POSSONO INVIARE IL MODELLO EAS SEMPLIFICATO
Associazioni e società sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI, diverse da quelle espressamente escluse
Associazioni di promozione sociale iscritte nei registri di cui alla Legge n. 383/2000
Organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla Legge n. 266/91, diverse da quelle espressamente escluse
Associazioni riconosciute iscritte nel registro delle persone giuridiche tenuto dalle Prefetture, dalle Regioni o dalle Province autonome di Trento e Bolzano, ai sensi del D.P.R. n. 361/2000
Associazioni religiose riconosciute dal Ministero dell'Interno come Enti che svolgono in via preminente attività di religione e di culto, nonché alle associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo stato ha stipulato patti, accordi o intese
Movimenti e partiti politici tenuti alla presentazione del rendiconto di esercizio ai fini del rimborso delle spese elettorali ai sensi della Legge n. 2/1997 o a quelli che hanno comunque presentato proprie liste nelle ultime elezioni del parlamento nazionale o europeo
Associazioni sindacali e di categoria rappresentate nel CNEL, associazioni per le quali la funzione di tutela e rappresentanza degli interessi della categoria risulti da disposizioni normative o dalla partecipazione presso amministrazioni e organismi pubblici di livello nazionale o regionale, nonché alle loro articolazioni territoriali e/o funzionali e agli Enti bilaterali costituiti dalle anzidette associazioni

Istituti di patronato che svolgono le attività istituzionali proprie delle associazioni sindacali promotrici, in luogo di queste ultime, ai sensi dell'articolo 18, comma 2 della Legge n. 52/2001

Associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione della ricerca scientifica individuate dai D.P.C.M. 25.02.2009

Enti associativi con qualifica di Onlus "*parziali*", di cui all'articolo 10, comma 9 del D.lgs. n. 460/97, che fruiscono, per lo svolgimento di attività diverse da quelle indicate all'articolo 10, comma 1, lettera a) del citato D.lgs. in questione, del regime agevolato di cui agli articoli 148 del TUIR e 4 del D.P.R. n. 633/72

Sull'invio del modello EAS in forma semplificata è intervenuta in seguito l'Amministrazione Finanziaria con la Circolare n. 51/E/2009, precisando che possono usufruire dell'invio semplificato anche:

- le associazioni combattentistiche e d'arma, iscritte nell'apposito Albo tenuto dal Ministero della Difesa (ad esempio Associazione nazionale Carabinieri, Associazione nazionale Finanziari d'Italia, ecc.);
- le federazioni sportive nazionali, riconosciute e controllate dal CONI.

Sono esclusi, invece, dalla compilazione del modello EAS i soggetti appartenenti alle categorie sottostanti.

**SOGGETTI ESCLUSI DALLA COMPILAZIONE DEL MODELLO EAS**

Gli Enti che non hanno natura associativa (fondazioni)

Gli Enti associativi commerciali che, non avendo i requisiti per assumere la qualifica di Ente non commerciale, non possono accedere ai regimi agevolati di cui agli articoli 148 del TUIR e 4 del D.P.R. n. 633/72

Le associazioni pro loco che optano per il regime di determinazione forfetaria del reddito di cui alla Legge n. 398/91

Gli Enti associativi dilettantistici iscritti al registro del CONI, che non svolgono attività commerciale

Le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri regionali di cui all'articolo 6 della Legge n. 266/91, che svolgono solo attività commerciali "*marginali*"

Le ONLUS di cui all'articolo 10 del D.lgs. n. 460/97

Gli altri Enti destinatari di una specifica disciplina fiscale

Gli Enti di diritto pubblico

Gli istituti di patronato che non svolgono, in luogo delle associazioni sindacali promotrici, le attività istituzionali proprie di queste ultime ai sensi dell'articolo 18, comma 2 della Legge n. 152/2001

Si rammenta, infine, che permane sempre in capo all'Agenzia delle Entrate il potere di verificare la consistenza e la sussistenza dei requisiti che consentono l'esonero dell'invio del modello.

## **MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO EAS**

Il modello EAS deve essere presentato obbligatoriamente in via telematica all'Agenzia delle Entrate. L'invio telematico può essere fatto:

- direttamente dall'Ente associativo, se abilitato ai servizi telematici Entratel o Fisconline;
- per mezzo di professionisti abilitati, CAF, associazioni di categoria o di altro soggetto abilitato, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998;
- tramite una società del gruppo, nel caso in cui l'Ente associativo faccia parte di un gruppo societario, così come disciplinato dall'articolo 3, comma 2-bis del D.P.R. n. 322/1998.

Come normalmente accade, l'invio effettuato tramite un soggetto esterno comporta, per l'Ente associativo, l'obbligo di firmare l'impegno alla presentazione telematica prima dell'invio del modello stesso e per il soggetto incaricato l'obbligo di rilasciare una copia stampata su modello conforme a quello approvato dall'Amministrazione Finanziaria e copia della comunicazione attestante l'avvenuta presentazione.

Per quanto riguarda, invece, i termini di presentazione si evidenzia come sono previsti termini differenti a seconda del motivo per cui si invia la comunicazione EAS.

In caso di enti di nuova costituzione o di perdita dei requisiti qualificanti il termine di invio è fissato in 60 giorni successivi alla costituzione o alla perdita dei requisiti in parola. Nel diverso caso, invece, di variazione di alcuni dati precedentemente comunicati il termine di presentazione è fissato entro il 31.03 dell'anno successivo a quello in cui è avvenuta la variazione. In questa ultima ipotesi si precisa, inoltre, che il modello EAS di variazione deve essere inviato in maniera completa, ovvero deve essere comprensivo sia dei dati variati, che dei dati non variati. Di seguito una tabella con alcuni esempi.

QUANDO INVIARE IL MODELLO EAS					
COSTITUZIONE ENTE		PERDITA DEI REQUISITI		VARIAZIONE DEI DATI	
DATA COSTITUZIONE	TERMINE DI PRESENTAZIONE	DATA PERDITA REQUISITI	TERMINE DI PRESENTAZIONE	DATA VARIAZIONE DATI	TERMINE DI PRESENTAZIONE
01.02.2023	03.04.2023	01.02.2023	03.04.2023	01.02.2022	31.03.2023
01.03.2023	03.05.2023	01.03.2023	02.05.2023	01.03.2022	
15.05.2023	14.07.2023	15.05.2023	14.07.2023	16.05.2022	
07.09.2023	06.11.2023	07.09.2023	06.11.2023	11.09.2023	31.03.2024 (slitta al 2.4.2024)
22.10.2023	21.12.2023	22.10.2023	21.12.2023	22.10.2023	
03.12.2023	01.02.2024	03.12.2023	01.02.2024	03.12.2023	

(Le date esposte in tabella tengono conto dei sabati e delle domeniche con il conseguente spostamento al primo giorno lavorativo successivo)

Dalla tabella possiamo osservare come le variazioni dati intercorse nell'anno 2023 comportino l'obbligo di presentare il modello EAS entro e non oltre il 31.03.2024, che slitta al 2.4.2024.

Come specificato nelle istruzioni di compilazione del modello, all'Agenzia delle Entrate non devono essere comunicate le variazioni dati riguardanti:

- proventi per attività di sponsorizzazione o pubblicità, di cui al n. 20 del modello;
- messaggi pubblicitari, di cui al n. 21 del modello;
- ammontare medio delle entrate complessive, di cui al n. 23 del modello;
- numero degli associati dell'Ente nell'ultimo esercizio, di cui al n. 24 del modello;
- ammontare di erogazioni liberali ricevute, di cui al n. 30 del modello;
- ammontare di contributi pubblici ricevuti, di cui al n. 31 del modello;
- numero e giorni delle manifestazioni di raccolta pubblica di fondi, di cui al n. 33 del modello.

Alle esclusioni sopra riportate dobbiamo aggiungere anche quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 125/E/2010. In base a detta risoluzione gli Enti associativi che hanno sostituito il rappresentante legale non sono tenuti ad inviare alcuna comunicazione di variazione dati. La sostituzione del rappresentante legale o le informazioni generali dell'Ente, infatti, sono dati già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria, perché devono essere obbligatoriamente comunicati tramite i modelli:

- AA5/6 istituito per i soggetti non titolari di partita IVA;
- AA7/10 istituito per i soggetti titolari di partita IVA.

Operativamente, nel caso di variazione del rappresentante legale devono essere compilati il quadro B “Soggetto d’Imposta” e il quadro C “Rappresentante” dei due modelli in questione.

Diversamente, corre l’obbligo di inoltro del modello per la compilazione dei campi appresso evidenziati:



Il sottoscritto, nella qualità di rappresentante legale, sotto la propria responsabilità,

DICHIARA

1) che non viene svolta in via esclusiva o principale attività commerciale						
2) che è stato adottato lo statuto				SI	NO	
3) che l'ente ha personalità giuridica				SI	NO	
4) che l'ente ha articolazioni territoriali e/o funzionali				SI	NO	
5) che l'ente è un'articolazione territoriale e/o funzionale di altro ente C.F. _____				SI	NO	
6) che l'ente è affiliato a federazioni o gruppi				SI	NO	
7) che le modalità di convocazione degli associati prevedono:				convocazione individuale <input type="checkbox"/>		convocazione collettiva <input type="checkbox"/>
8) che gli associati maggiorenni hanno parità di diritti nell'elettorato attivo e passivo				SI	NO	
9) che le quote associative sono uguali e non differenziate				SI	NO	
10) che i componenti degli organi amministrativi percepiscono compensi, indennità, rimborsi spese forfetari				SI	NO	SI
11) che è redatto il rendiconto economico-finanziario annuale				SI	NO	
12) che l'ente svolge attività nei confronti degli associati verso corrispettivi specifici				SI	NO	
13) che l'ente svolge attività nei confronti dei non associati a pagamento				SI	NO	
14) che gli associati corrispondono la sola quota associativa ordinaria				SI	NO	
15) che l'attività nei confronti dei non associati è svolta:				abituamente <input type="checkbox"/>		occasionalmente <input type="checkbox"/>
						no <input type="checkbox"/>
16) che l'ente si avvale di personale dipendente				SI	NO	
17) che l'ente utilizza locali di proprietà				SI	NO	
18) che l'ente utilizza locali in locazione				SI	NO	
19) che l'ente utilizza locali in comodato gratuito				SI	NO	
20) che l'ente riceve proventi per attività di sponsorizzazione o pubblicità:				abituamente <input type="checkbox"/>		occasionalmente <input type="checkbox"/>
						no <input type="checkbox"/>
21) che l'ente si avvale di messaggi pubblicitari per la diffusione dei propri beni e servizi						_____ ,00
22) che l'ente effettua vendita di beni o prestazione di servizi				SI	NO	
in caso affermativo specificare se i prezzi praticati sui beni venduti o sui servizi prestati sono:						
1. inferiori a quelli di mercato				SI	NO	
2. concordati con l'ente pubblico in base ad apposita convenzione				SI	NO	
3. fissati in maniera differenziata a seconda delle condizioni economiche e sociali dei destinatari				SI	NO	
23) che l'ammontare delle entrate dell'ente (media degli ultimi tre esercizi) è pari a euro:						_____ ,00
24) che il numero di associati dell'ente nell'ultimo esercizio chiuso è pari a:				fino a 20 <input type="checkbox"/>		da 21 a 100 <input type="checkbox"/>
						da 101 a 500 <input type="checkbox"/>
						oltre 500 <input type="checkbox"/>
25) che l'ente opera prevalentemente nel seguente settore (vedere istruzioni):						
26) che l'ente svolge le seguenti specifiche attività (vedere istruzioni):				<div style="display: flex; flex-wrap: wrap; gap: 5px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">1</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">2</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">3</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">4</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">5</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">6</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">7</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">8</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">9</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">10</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">11</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">12</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">13</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">14</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">15</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">16</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">17</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">18</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">19</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">20</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">21</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">22</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">23</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">24</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">25</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px 5px;">26</div> </div>		
27) che gli amministratori dell'ente sono:				C.F. _____		
				C.F. _____		
				C.F. _____		
28) che uno o più amministratori sono assunti anche come dipendenti				SI	NO	
29) che uno o più amministratori svolgono la medesima funzione anche in altre associazioni non lucrative				SI	NO	
30) che le erogazioni liberali ricevute sono pari a euro:						_____ ,00
31) che i contributi pubblici ricevuti sono pari a euro:						_____ ,00
32) che esistono avanzi di gestione				SI	NO	
33) che l'ente organizza manifestazioni per la raccolta di fondi				numero <input type="checkbox"/>		giorni <input type="checkbox"/>
				SI	NO	

34) che per la raccolta fondi viene redatto apposito rendiconto finanziario  SI  NO

35) che l'atto costitutivo e/o lo statuto redatto ai fini dell'applicazione della normativa prevista dai commi 3, 5, 6 e 7 dell'art. 148 del Tuir e dai commi 4, secondo periodo, e 6 dell'art. 4 del D.P.R. 633 del 1972 è stato elaborato nella forma di (barrare la casella appropriata):

Atto pubblico       Scrittura privata autenticata       Scrittura privata registrata

registrato presso l'ufficio di  Codice Comune  Data  giorno  mese  anno  Numero registrazione  Serie

e che sono state apportate modifiche (eventuali) all'atto costitutivo e/o allo statuto mediante i seguenti atti:

---

36) che nell'atto costitutivo e/o nello statuto sono previsti espressamente i seguenti requisiti di cui al comma 8 dell'art. 148 del Tuir e del comma 7 dell'art. 4 del D.P.R. 633 del 1972 (confermare barrando le caselle):

(vedere istruzioni)  lett. a)  lett. b)  lett. c)  lett. d)  lett. e)  lett. f)

37) di avere optato per il regime forfetario di cui alla legge n. 398 del 1991  SI  NO

38) di eleggere domicilio presso l'intermediario di cui si è avvalso per la trasmissione telematica, ai fini di ogni comunicazione inerente il presente modello (in caso di presentazione tramite intermediario)

SI

Proponiamo una tabella di sintesi di alcune variazioni intervenute nel 2023 precisando se occorre o meno l'obbligo di inoltro del modello EAS.

Variazioni nel 2023	Invio "nuovo" mod. EAS entro il 2.4.2024	
Locazione dei locali in cui esercita l'attività in luogo del precedente utilizzo in comodato	SI	Nel "primo" mod. EAS è stata barrata la casella SI presente al punto 19 (utilizzo locali in comodato). Nel "nuovo" modello va barrata la casella SI presente al punto 18 (utilizzo locali in locazione). Devono essere comunicati anche i dati, già comunicati, non variati.
Nomina nuovo legale rappresentante	NO	La variazione del legale rappresentante rispetto a quello indicato nel "primo" mod. EAS non richiede la presentazione di un "nuovo" modello in quanto già comunicata con il mod. AA7/10 - AA5/6.
Nomina nuovo legale rappresentante + utilizzo personale dipendente	SI	Quanto comunicato nel punto 16 del "primo" mod. EAS (non utilizzo di personale dipendente) va modificato. Nel "nuovo" modello va barrata la casella SI del predetto punto 16. Devono essere comunicati anche i dati, già comunicati, non variati.
Indirizzo sede legale	NO	La variazione del numero degli associati, indicata nel punto 24 del "primo" mod. EAS, non richiede la presentazione di un "nuovo" modello.
Diminuzione numero associati al 31.12	NO	La variazione del numero degli associati, indicata nel punto 24 del "primo" mod. EAS, non richiede la presentazione di un "nuovo" modello.
Ottenimento di erogazioni liberali	NO	L'ottenimento nel 2023 di erogazioni liberali per le quali nel "primo" mod. EAS al punto 30 era stata barrata la casella "NO" non richiede la presentazione di un "nuovo" modello.

Assunzione di un amministratore come dipendente	SI	L'assunzione nel 2023 di un amministratore come dipendente per la quale nel "primo" mod. EAS al punto 28 era stata barrata la casella "NO" richiede la presentazione di un "nuovo" modello.
---	----	---

## CONSEGUENZE DEL MANCATO INVIO DEL MODELLO EAS

L'omessa presentazione del modello EAS comporta l'inapplicabilità dei regimi fiscali agevolati. A tal riguardo evidenziamo come l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 12/E/2009 abbia espressamente specificato che *"resta inteso che gli Enti associativi interessati dalle disposizioni fiscali di favore di cui agli articoli 148 del TUIR e 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 non potranno più farne applicazione qualora non assolvano all'onere della comunicazione nei termini e secondo le modalità stabilite con il menzionato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate"*.

Dal tenore delle affermazioni dell'Ufficio sembra di capire che le conseguenze del mancato invio siano piuttosto gravi, dato che tutte le attività agevolate quali incasso quote sociali, vendita di beni e servizi agli associati e incasso contributi saranno considerate a tutti gli effetti alla stregua di attività commerciali. Nello specifico, *"l'Ente non commerciale"* si trasformerà in *"Ente commerciale"* e sarà obbligato a effettuare il pagamento delle imposte e a svolgere gli adempimenti contabili connessi.

Al fine di evitare agli Enti associativi la preclusione del regime fiscale agevolativo, il Legislatore ha esteso l'istituto della *"remissione in bonis"*, di cui all'articolo 2, comma 1 del D.L. n. 16/2012 anche al caso di omesso o invio tardivo del modello EAS.

L'istituto della *"remissione in bonis"* è stato introdotto dal Legislatore per evitare che dimenticanze, relative ad adempimenti formali non eseguiti tempestivamente, possano negare al contribuente la possibilità di usufruire di benefici fiscali o di regimi opzionali.

Si ricorda, ad ogni modo, che l'istituto in parola può essere attivato dal contribuente solo nel caso in cui una violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza.

Di conseguenza, al di fuori dei casi menzionati, il contribuente in possesso dei requisiti richiesti dalla norma, che effettua l'invio della comunicazione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile e che versa, contestualmente alla presentazione, l'importo della sanzione minima di euro 250,00, di cui all'articolo 11, comma

1, del D.lgs. n. 471/1997 può regolarizzare il suo inadempimento e mantenere le agevolazioni previste dalle norme di riferimento.

Dello stesso avviso è anche l'Amministrazione Finanziaria che con la Circolare n. 38/E/2012 ha confermato che la "*remissione in bonis*" per il mancato invio del modello EAS consente all'Ente associativo di mantenere i benefici della norma agevolativa a condizione che:

- il modello EAS venga trasmesso telematicamente entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, ovvero la prima dichiarazione dei redditi il cui termine scade successivamente al termine previsto per l'invio della comunicazione in questione;
- contestualmente all'invio del modello venga versata tramite modello F24, codice tributo "8114", la sanzione amministrativa pari a euro 250,00.

La sanzione in parola deve essere:

- versata obbligatoriamente;
- non può essere compensata con altri tributi;
- non può essere ravveduta, perché rappresenta l'onere da assolvere per poter beneficiare delle misure agevolative.

È utile ricordare che l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 28.9.2012, n. 38/E, individua la "prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento".

Se l'adempimento omesso rileva esclusivamente ai fini IVA, il termine di riferimento è quello "di presentazione della prima dichiarazione IVA che scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento".

Particolare attenzione merita la "*remissione in bonis*" del modello EAS relativo alla variazione dati. Allo stato attuale, infatti, non esiste alcuna indicazione sulla possibilità o meno di utilizzare detto istituto. A riguardo, le istruzioni di compilazione precisano, però, che il modello EAS di variazione dati deve essere considerato a tutti gli effetti un nuovo modello, che sostituisce quello inizialmente trasmesso. Ciò lo si ricava dalla precisazione che non vanno indicati solamente i dati modificati, ma anche quelli non oggetto di modifica. A rigor di logica, quindi, essendo il modello EAS di variazione dati un nuovo modello, sembrerebbe possibile regolarizzare l'omessa comunicazione con l'invio del modello entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile e con il contestuale versamento della sanzione minima di euro 250,00.

Nella Circolare 1.8.2018, n. 18/E l'Agenzia delle Entrate ha specificato che in caso di presentazione del mod. EAS oltre i termini previsti nonché oltre il termine per beneficiare

della "remissione in bonis", l'ente non può usufruire del regime agevolativo limitatamente all'attività svolta in precedenza alla data di presentazione dello stesso mod. EAS.

In presenza di tale fattispecie è comunque possibile applicare il regime agevolativo alle operazioni effettuate in seguito alla presentazione del modello EAS "anche se ricadenti nel medesimo periodo di imposta in cui avviene la comunicazione". Di conseguenza, le operazioni compiute prima della presentazione del modello EAS, ancorché rientranti nello stesso periodo d'imposta in cui avviene la comunicazione, rimangono escluse dal predetto regime.

La Legge 197/2022 (Finanziaria per il 2023) ha previsto una serie di sanatorie fra le quali troviamo anche la regolarizzazione delle irregolarità formali. Va precisato, però, che l'omessa o tardiva presentazione del modello EAS non può fruire di tale sanatoria in quanto esiste una sanatoria specifica per l'inadempimento di cui si è appena parlato, cioè la "remissione in bonis". In tal senso è intervenuta anche la circolare 27/1/2023 n. 2 dell'Agenzia delle Entrate la quale precisa che non si può fruire della sanatoria delle irregolarità formali in tutti i casi nei quali è possibile fruire della remissione in bonis.

# L'Approfondimento

## Il modello CUPE 2024

---

### PREMESSA

Con il Modello Cupe 2024 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 nel 2023 da persone fisiche, imprenditori in regime d'impresa e società nel periodo d'imposta di riferimento della certificazione.

Il modello va compilato entro il 18.03.2024, tuttavia non è previsto il relativo 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 restanti 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 che la certificazione degli utili e proventi percepiti può riguardare i periodi ante 01.01.2008 – fra 01.01.2008 e il 31.12.2016 – post 31.12.2016, per i quali sono state previste differenti modalità di tassazione.

Si ricorda che per gli utili prodotti fino al 31.12.2017, la cui distribuzione è stata deliberata entro il 31.12.2022, è obbligatoria la certificazione tramite modello CUPE, in quanto tassabili con il vecchio regime impositivo.

Per le società di capitali, si ricorda il vigente regime di esclusione dalla tassazione degli utili percepiti da altrettante società di capitali (c.d. esclusione 95%), 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 e/o 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 2024 è collegata, in primis, 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 qualificate.

Su quest'ultimo aspetto, si informa che, ai sensi dell'articolo 1, commi da 999 a 1006, 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 pari al 41,86% (ovvero imposizione per il 58,14%).

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 e deliberati nel periodo intercorrente fra il 01.01.2018 e il 31.12.2022 a persone fisiche, soggiacciono alla tassazione percentuale prevista dalla legislazione previgente. Ai fini dell'operatività del regime transitorio è sufficiente che entro il 31.12.2022 sia intervenuta la delibera di distribuzione, come confermato con l'aggiornamento 18.12.2023 delle istruzioni del Mod. CUPE con cui è stato recepito quanto già affermato dall'Agenzia delle Entrate nel Principio di diritto 06.12.2022, n. 3. Non è pertanto necessario che entro tale data il socio abbia anche incassato quanto spettante.

Prima della 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.

## LA TASSAZIONE DEGLI UTILI E DELLE PLUSVALENZE ANTE E POST-RIFORMA

ESERCIZIO	DELIBERA	TASSAZIONE
-----------	----------	------------

Utili e plusvalenze maturati fino all'esercizio in corso al 31.12.2007	Entro il 31.12.2022	40% del reddito
	Dopo il 01.01.2023	Ritenuta a titolo d'imposta – 26%
Utili e plusvalenze maturati fino all'esercizio in corso al 31.12.2016	Entro il 31.12.2022	49,72% del reddito
	Dopo il 01.01.2023	Ritenuta a titolo d'imposta – 26%
Utili e plusvalenze maturati fino all'esercizio in corso al 31.12.2017	Entro il 31.12.2022	58,14% del reddito
	Dopo il 01.01.2023	Ritenuta a titolo d'imposta – 26%
Utili e plusvalenze maturati dall'esercizio in corso al 31.12.2018	Dopo il 01.01.2019	Ritenuta a titolo 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% ed infine con l'utile dell'esercizio in corso al 31.12.2017, concorrente al reddito complessivo nella misura del 58,14%.

In altre parole, 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 ricadono 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 (se persone fisiche, ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%). 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 e/o 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 e/o imposta sostitutiva.

Tuttavia, per effetto di una specifica disposizione transitoria, alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni in società e/o enti soggetti IRES formati 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 26.05.2017. In presenza di tale fattispecie, nella certificazione vanno indicati i dati della società semplice.

## **I SOGGETTI OBBLIGATI AL RILASCIO DEL MOD. CUPE**

Il modello Cupe 2024 va rilasciato ai soggetti residenti in Italia che hanno percepito utili o proventi equiparati per opera di:

- soggetti IRES che, nel 2023, hanno corrisposto utili (attenzione al principio di cassa e non al principio della competenza);
- soggetti che, nel 2023, 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 riqualeficati come dividendi per effetto dell'applicazione della "thin capitalization".

Resta inteso che il modello Cupe 2024 non va rilasciato qualora gli utili, deliberati nel 2023 o precedentemente, non siano stati distribuiti (pagati) nell'anno, ovvero entro il 31.12.2023.

## LE SOMME OGGETTO DI CERTIFICAZIONE

Le somme da certificare nel Modello Cupe 2024 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, formatisi 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 2024				
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% (ESCL. 95%)	SI
Enti non commerciali	Qualificata – non qualificata	Fino al 31.12.2016	77,74%	SI
		Dal 01.01.2017	100%	SI

## IL MODELLO CUPE 2024

Il modello CUPE, approvato con il Provvedimento 15.01.2019 Agenzia delle Entrate, 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 o 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 capitale-lavoro;

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

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 2023, differenziandoli a seconda dell’esercizio al quale gli utili si riferiscono, 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, uno schema riassuntivo sulle modalità di compilazione dei righe da 25 a 44.

<b>CAMPO CERTIFICAZIONE</b>	<b>DATI DA RIPORTARE</b>
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 contitolarietà	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"> <li>– fino all’esercizio in corso al 31.12.2007, ossia generalmente 2007 e anni precedenti (campo 28);</li> <li>– 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);</li> <li>– 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).</li> </ul>
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"> <li>– fino all’esercizio in corso al 31.12.2007 (campo 31);</li> <li>– dall’esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 e fino all’esercizio in corso al 31.12.2016 (campo 32);</li> <li>– 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</li> </ul>
32 - Strumenti finanziari da utili post 31/12/2007 sino al 31/12/2016	

33 - Strumenti finanziari da utili post 31/12/2016	dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 per i soggetti in regime d'impresa (campo 33).
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"> <li>- fino all'esercizio in corso al 31.12.2007 (campo 34);</li> <li>- dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007, fino all'esercizio in corso al 31.12.2016 (campo 35);</li> <li>- 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).</li> </ul> Nei campi da 34 a 36 non vanno indicati gli utili assoggettati a
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	
37 - Interessi riqualficati dividendi	Interessi riqualficati 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 o 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.



<p>44 - Dividendo dei soci in trasparenza</p>	<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



18 marzo 2024

### **LIQUIDAZIONE IVA – SALDO ANNUALE**

Termine per la liquidazione IVA riferita al mese di febbraio e versamento dell'imposta dovuta, oltre che del saldo IVA 2023, in un'unica soluzione o in forma rateale.

### **IRPEF – RITENUTE ALLA FONTE REDDITI LAVORO DIPENDENTE/AUTONOMO**

Termine per versare le ritenute operate a febbraio relative a redditi di lavoro dipendente e assimilati (collaboratori coordinati e continuativi – codice tributo 1001) e delle ritenute operate a febbraio per redditi di lavoro autonomo (codice tributo 1040).

### **CERTIFICAZIONE UNICA**

Termine entro cui inviare in via telematica il modello CU2024 per i dati fiscali e previdenziali relativi alle certificazioni di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale e alle certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi corrisposti nel 2023.

### **TASSA CONCESSIONI GOVERNATIVE**

Termine per versare la tassa annuale di concessione governativa per la bollatura e numerazione in misura forfettaria dei libri e registri delle società di capitali e dei consorzi tra enti.

### **CERTIFICAZIONE UTILI SOCIETARI**

Termine entro il quale deve essere rilasciata al percettore di utili societari la certificazione relativa agli utili corrisposti nel 2023.

### **COMUNICAZIONE OPZIONE**

---

Termine entro cui inviare all'Agenzia delle Entrate la comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito in relazione alle spese per interventi edilizi effettuati nell'anno precedente (artt. 119-121 D.L. 34/2020 - provv. Ag.Entrate 3.02.2022).

---

25 marzo 2023

**ELENCHI INTRASTAT**

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

---

30 marzo 2023

**CONTRATTI DI LOCAZIONE**

Termine entro cui va versata l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

---

31 marzo 2023

**REGOLARIZZAZIONE ERRORI FORMALI**

Termine di versamento della seconda rata (art. 1, cc. 166-173 L. 197/2022).

---

**RAVVEDIMENTO SPECIALE**

Termine di versamento della quinta rata (art. 1, cc. 174-178 L. 197/2022).

---

**LITI PENDENTI**

Termine di versamento della relativa rata (art. 1, c. 186 L. 197/2022).

---

**BONUS PUBBLICITÀ**

Termine entro cui presentare la comunicazione per l'accesso al credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali da effettuare nel 2024.

---