

La certificazione degli utili e dei proventi equiparati e la tassazione in capo ai soggetti percepenti

Di Fabio Balestra e Raffaella Mango

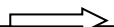
Entro la fine di febbraio i soggetti che nel 2010 hanno erogato dividendi e utili assimilati dovranno consegnare ai percettori la certificazione delle operazioni compiute per permettere loro di utilizzarne i risultati in dichiarazione.

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento del 21 dicembre 2009 ha emanato lo schema di certificazione degli utili e degli altri proventi corrisposti da utilizzare per il 2011.

La certificazione prevista dall'art. 4, commi 6-ter e 6-quater, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 deve essere rilasciata entro il **28 febbraio** ai soggetti residenti nel territorio dello Stato percettori di utili derivanti dalla partecipazione a soggetti Ires, residenti e non residenti, in qualunque forma corrisposti.

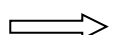
Soggetti IRES

Srl, Spa, ecc.



che hanno corrisposto utili nel 2010

Altri soggetti



che hanno corrisposto proventi equiparati agli utili nel 2010

Nota bene

Si ricorda che tale certificazione deve essere rilasciata anche dalle **ditte individuali** e dalle **società di persone** che hanno corrisposto nel 2010 compensi agli associati in partecipazione con apporto di capitale o misto.

Se la certificazione deve essere rilasciata ad un soggetto al quale devono essere certificati sia utili sia uno o più proventi equiparati, anche se assoggettati ad aliquote diverse, vanno rilasciate **distinte certificazioni**.



ATTENZIONE

Vi è l'**obbligo** del rilascio della certificazione per gli utili e proventi equiparati nel caso che questi **siano o meno assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto o non assoggettati ad alcuna ritenuta**.

In particolare, la certificazione deve essere rilasciata quando sono stati corrisposti:

- proventi derivanti da **titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni** di cui all'art. 44, c. 2, lett. a - b, D.P.R. 917/1986 con apporto di capitale oppure di capitale e opere o servizi e da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'art. 44, c. 2, lett. a - b, D.P.R. 917/1986;
- **interessi riqualificati dividendi**, vale a dire alla remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'art. 98, D.P.R. 917/1986 (thin cap) in vigore fino al 31/12/2007 e abrogato con effetto dall'1.1.2008 (per esercizi solari), direttamente erogati dal socio qualificato o dalle sue parti correlate, riqualificati come utili;
- proventi derivanti da **contratti di associazione in partecipazioni e cointeressenza** con apporto di capitale o di capitale e opere o servizi di cui art. 44, c. 1, lett. f) del Tuir;
- **utili derivanti dalla partecipazione in SIIQ** (Società di investimento immobiliare quotate) e in SIINQ (Società di investimento immobiliare non quotate) assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 20%, ovvero, del 15% qualora relativi alla gestione esente;
- importi percepiti in occasione di **distribuzione di riserve di capitale** (ad esempio, riserva sovrapprezzo azioni) che, in virtù della presunzione ex art. 47, c 1, TUIR sono considerate utili o riserve di utili;
- importi percepiti in occasione di distribuzione di utili o **riserve di utili da parte di società in regime di trasparenza** ex artt. 115 e 116, TUIR, formati nei periodi di validità dell'opzione, che non concorrono alla formazione del reddito dei soci.

La **certificazione** agli utili o equiparati **non va rilasciata** se le somme sono state assoggettate a **ritenuta a titolo d'imposta** (ex art. 27, DPR n. 600/73) e ad **imposta sostitutiva** (ex. art 27-ter DPR n. 600/73).

In questi casi vi è comunque **la facoltà** di rilasciare la certificazione a soggetti non residenti al fine di poter recuperare nel proprio stato di residenza il credito di imposta per le imposte pagate in Italia.

OBBLIGO DI CERTIFICAZIONE PER UTILI/PROVENTI EQUIPARATI PER SOMME

- assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto
- non assoggettati a ritenuta

FACOLTA' DI CERTIFICAZIONE PER UTILI/PROVENTI EQUIPARATI PER SOMME

- Assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta
- Assoggettate ad imposta sostitutiva

La **modalità di tassazione** per il percettore di utili varia in base alla tipologia di soggetto e **in base alla tipologia della sua partecipazione** e cioè se la sua quota sia da considerarsi qualificata.

Con tale distinzione viene considerata una partecipazione che rappresenta una percentuale superiore al 20% dei diritti di voto esercitabili in assemblea ovvero al 25% del patrimonio sociale.

Al di sotto di tali limiti la partecipazione si considera **non qualificata**.

Si ricorda che la certificazione deve essere rilasciata anche dalle **ditte individuali** e dalle **società di persone** che hanno corrisposto nel 2010 compensi agli associati in partecipazione con apporto di capitale o misto. Anche in questo caso la modalità di tassazione da parte dell'associato varia a seconda della tipologia di contratto.

Si considera **qualificato** se l'apporto è superiore al 25% rispetto al patrimonio dell'associante in contabilità ordinaria risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data della stipula del contratto. Al di sotto o pari al limite anzidetto il contratto di associazione in partecipazione misto o di capitale si considera **non qualificato**.

Qualora l'associante si trovasse in regime di contabilità semplificata, il valore da prendere in considerazione è costituito dalla somma delle rimanenze finali e del costo dei bei ammortizzabili al netto degli ammortamenti. Il risultato di detta somma va confrontato con l'apporto dell'associato e se questo supera il 25% il contratto si considera qualificato.

Esempio

La Red snc in contabilità ordinaria ha corrisposto anticipi per il 2010 pari a 9.000 € al proprio associato in partecipazione con apporto di capitale. Il patrimonio della società Red snc è pari a 20.000 € e l'apporto di capitale dell'associato è di 10.000 €.
Poiché l'apporto è superiore al 25% del patrimonio ($20.000 * 25\% = 5.000 < 9.000$) il contratto si considera **qualificato**.

Da ciò deriva che l'utile percepito verrà tassato da parte del **socio/associato percepiente** secondo la tabella che segue:

Percettore → Tipo di partecipazione	Società di Capitali	Società di Persone	Persona Fisica no imprenditore	Persona Fisica imprenditore	Enti non Commerciali
↓ Partecipazione Qualificata	5% Reddito di impresa	49,72% o 40%* Reddito di Impresa	49,72% o 40%* Unico o 730 2011 anno 2010	49,72% o 40%* Reddito di Impresa	5% Tassazione in dichiarazione dei redditi
Partecipazione non qualificata	5% Reddito di Impresa	49,72% o 40%* Reddito di Impresa	Ritenuta a titolo d'imposta 12,5% sul 100% dell'utile percepito	49,72% o 40%* Reddito di Impresa	5% Tassazione in dichiarazione dei redditi
Contratto di associazione part. qualificato	5% Reddito di Impresa	49,72% o 40%* Reddito di Impresa	49,72% o 40%* Unico o 730 2011 anno 2010	49,72% o 40%* Reddito di Impresa	
Contratto di associazione part. non qualificato	5% Reddito di Impresa	49,72% o 40%* Reddito di Impresa	Ritenuta a titolo d'imposta 12,5% sul 100% dell'utile percepito	49,72% o 40%* Reddito di Impresa	

** La diversa tassazione da parte del percipiente dipende dalla data in cui si sono formati gli utili e/o i proventi equiparati. Se si sono formati con utili prodotti dalla società a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007 (2008) sono tassati al 49,72%.*

Per gli utili formati in data anteriore la tassazione avviene al 40%.

*In presenza di utili promiscui, cioè prodotti prima e dopo il 2007, **gli utili distribuiti** si considerano **prioritariamente** prodotti con utili fino al 2007 concorrendo al reddito del socio nella misura del 40% (art. 1, co. 2, DM 2/4/2008).*

Esempio 1

La società Alfa SRL nel 2010 distribuisce utili per 80.000 €. Nel bilancio la società presenta una riserva di utili formatasi fino al 31/12/2007 di 60.000 €, di utili 2008 pari a 10.000 € e di utili 2009 pari a 20.000 €.

Dovendo rispettare la presunzione della distribuzione prioritaria di utili si considereranno distribuiti innanzitutto 60.000 € (ante 2007) mentre i restanti 20.000 € si considerano utili distribuiti per gli anni 2008 e 2009 (post 2007).

Se la società Alfa Srl nel proprio assetto societario presenta soci con partecipazioni qualificate sarà obbligata a presentare la certificazione per ognuno di questi compilando due modelli, il primo per gli utili ante 2007 ed il secondo per gli utili post 2007.

Così riprendendo l'esempio, per il socio qualificato Rossi andranno compilati **due modelli di certificazione** indicando **gli utili percepiti** rispettivamente ai punti **28 e 29 della sezione IV**:

Per esigenze di semplificazione si omette la compilazione dei campi 25, 26,27

SEZIONE IV DATI RELATIVI AGLI UTILI CORRISPOSTI E AI PROVENTI EQUIPARATI				
Numero azioni o quote 25	Percentuale contitolarietà 26	Dividendo unitario 27	Dividendo complessivo da utili ante 31/12/2007 60.000	Dividendo complessivo da utili post 31/12/2007 29
Strumenti finanziari da utili ante 31/12/2007 30	Strumenti finanziari da utili post 31/12/2007 31	Associazione in partecipazione da utili ante 31/12/2007 32	Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2007 33	
Interessi riqualficati dividendi 34	Netto frontiera 35	Utili da SIQ e da SIINQ 36	Aliquota 37	Ritenuta 38
SEZIONE IV DATI RELATIVI AGLI UTILI CORRISPOSTI E AI PROVENTI EQUIPARATI				
Numero azioni o quote 25	Percentuale contitolarietà 26	Dividendo unitario 27	Dividendo complessivo da utili ante 31/12/2007 28	Dividendo complessivo da utili post 31/12/2007 20.000
Strumenti finanziari da utili ante 31/12/2007 30	Strumenti finanziari da utili post 31/12/2007 31	Associazione in partecipazione da utili ante 31/12/2007 32	Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2007 33	
Interessi riqualficati dividendi 34	Netto frontiera 35	Utili da SIQ e da SIINQ 36	Aliquota 37	Ritenuta 38
Imposta sostitutiva 39	Imposta estera 40	Dividendo dei soci in trasparenza 41		

Esempio 2

La società Beta snc in contabilità ordinaria ha sottoscritto nel 2010 un contratto di associazione in partecipazione con apporto misto. L'apporto risulta superiore al 25% del patrimonio della società. Nel 2010 la società ha corrisposto acconti sugli utili per 13.000 €.

La certificazione che la società dovrà presentare sarà compilata nella sezione "dati relativi agli utili corrisposti" al punto 33

**SEZIONE IV
DATI RELATIVI
AGLI UTILI CORRISPOSTI E
AI PROVENTI EQUIPARATI**

Numero azioni o quote 25	Percentuale contitolarietà 26	Dividendo unitario 27	Dividendo complessivo da utili ante 31/12/2007 28	Dividendo complessivo da utili post 31/12/2007 29
Strumenti finanziari da utili ante 31/12/2007 30	Strumenti finanziari da utili post 31/12/2007 31		Associazione in partecipazione da utili ante 31/12/2007 32	Associazione in partecipazione da utili post 31/12/2007 33 13.000
Interessi riqualeficati dividendi 34	Netto frontiera 35	Utili da SIHQ e da SIINQ 36	Aliquota 37	Ritenuta 38
Imposta sostitutiva 39	Imposta estera 40	Dividendo dei soci in trasparenza 41		

Fabio Balestra e Raffaella Mango
26 febbraio 2011