

Roma, 10 febbraio 2005
Prot. 87

CIRCOLARE N. 26 / 2005
AGLI ENTI ASSOCIATI

FR/

FISCO
→ ENTI PUBBLICI ECONOMICI
→ ENTI PUBBLICI NON ECONOMICI

OGGETTO

La nuova certificazione degli utili e altri proventi equiparati

Nei tempi a cui siamo ormai abbastanza abituati, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha approvato la nuova certificazione degli utili e dei proventi ad essi equiparati con un provvedimento datato 15 dicembre 2004.

La certificazione per il 2004 dovrà tenere conto non solo dei dividendi, ma anche degli altri proventi equiparati come, peraltro, si desume già dall'intestazione del modello. Da ciò consegue anche una modifica della sua struttura, in cui compare una sezione V, in cui si accolgono gli altri proventi assimilati agli utili, questi invece interessati dalla sezione IV.

Ricordiamo che i proventi assimilati agli utili sono, tra gli altri:

- i rendimenti derivanti dagli strumenti finanziari, quando totalmente correlati ai risultati economici dell'emittente;
- l'utile percepito dall'associato di un contratto di associazione in partecipazione con apporto di solo capitale o misto;
- gli interessi attivi riqualificati come dividendi in applicazione dell'art. 98 Tuir (thin capitalization).

Generalità

Sia dal provvedimento di approvazione che dalle istruzioni si ritraggono diversi utili spunti operativi:

1. come detto, il modello si interessa sia dei dividendi sia dei proventi assimilati; da ciò consegue che esso dovrà essere rilasciato certamente dalle società di capitali, sia per i veri e propri dividendi sia per le remunerazioni degli strumenti finanziari, ma anche dagli associanti in partecipazione, che possono assumere diverse forme giuridiche, e dalle società che, anche in assenza di distribuzione di dividendi, hanno riqualificato gli interessi passivi appunto come tali in applicazione delle regole sulla thin capitalization;
2. il modello deve essere rilasciato anche per le somme percepite a seguito di distribuzione di riserve di capitale; questa situazione può interessare diverse ipotesi:
 - a) quando si innesca la cosiddetta presunzione di prioritaria distribuzione di utili, disciplinata dall'ultimo periodo del co.1 dell'art. 47 Tuir;
 - b) nell'ipotesi di cui all'art.47 co.5, qualora la somma ricevuta da una persona fisica non imprenditore ecceda il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (in tal caso, però, non è previsto normativamente che l'emittente debba operare alcuna ritenuta);
 - c) ancora con riferimento alle persone fisiche, nel caso del recesso e delle altre ipotesi previste dall'art.47 co.7. Al ricorrere di queste circostanze è il co.1-bis dell'art.27 DPR n.600/73 a disporre l'applicazione della ritenuta del 12,5%, che

LA FEDERAZIONE ITALIANA PER LA CASA ADERISCE A CONFSERVIZI

deve essere operata sulla somma che eccede il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione; il sostituto potrà operare correttamente la ritenuta d'acconto – sulla differenza tra somma erogata e costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione – solo se dispone di quest'ultimo valore, che gli deve essere comunicato dal percettore; diversamente il sostituto opererà la ritenuta medesima sull'intero importo erogato. Ricordiamo che, nei confronti delle persone fisiche, il recesso genera sempre un utile di capitale, indipendentemente dal fatto che siano state utilizzate riserve di capitale o di utili per finanziare il recesso;

- d) le istruzioni non prevedono il rilascio della certificazione anche in queste ultime due ipotesi che, peraltro, sembrerebbero essere rilevanti ogni qual volta non sia operata una ritenuta d'imposta – è il caso di percezione di somme in virtù del possesso di una partecipazione qualificata - e, di conseguenza, il socio (o ex socio) sia tenuto a dichiarare quanto ricevuto;
- e) il modello deve essere consegnato entro il 15 marzo 2005 per gli utili corrisposti, in denaro o in natura, a soggetti residenti e non, a decorrere dall'1 gennaio 2004 data dalla quale, in linea di principio, si applicano le nuove regole di tassazione dei dividendi;
- f) la corresponsione degli utili può interessare ancora il meccanismo del credito d'imposta, e ciò vale per gli utili percepiti da soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, e così fino alla chiusura di quello in corso al 31 dicembre 2003, come preciseremo meglio in seguito;
- g) la certificazione non deve essere rilasciata per i dividendi assoggettati a ritenuta d'imposta del 12,5%, caso tipico per le persone fisiche che detengono una partecipazione non qualificata al di fuori del regime d'impresa;
- h) la certificazione non deve essere rilasciata nemmeno nel caso di intervenuta opzione per il regime del risparmio gestito – art.7 D.Lgs. n.461/97 – dato che, in tale sistema, gli utili sono comunque erogati al lordo di ritenuta, entrando a far parte del risultato complessivo della gestione che, se positivo, comporta l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 12,5%;
- i) la certificazione è la base per la compilazione del quadro RI che accoglie i redditi di capitale, e da qualche anno il buon incrocio che è possibile operare in modo reciproco tra i campi dei due modelli consente di procedere in modo piuttosto agevole.

Segnaliamo che se una società semplice detiene una partecipazione non qualificata, il dividendo percepito non può essere assoggettato alla ritenuta d'imposta del 12,5%. Il problema non è nuovo, ma è stato definitivamente chiarito dalla Circolare 26/E/2004 in tal senso, tenendo conto della letteralità del comma 1 dell'articolo 27 D.P.R. 600/73, che ammette questa forma di imposizione solo per i dividendi rivenienti dal possesso di partecipazioni non qualificate possedute al di fuori del regime d'impresa da persone fisiche.

La struttura e le particolarità del nuovo modello

Dal confronto del modello da ultimo approvato con quello del 2003 emerge che non sono intervenute modifiche sulle prime tre sezioni.

Nella sezione IV troviamo alcuni spunti di interesse, con particolare riferimento ai campi 25 e 26, nei quali vanno indicati, rispettivamente:

- il numero delle azioni o quote possedute, nel loro importo totale anche in caso di contitolarità della partecipazione;

- la percentuale di possesso, riferita al destinatario della certificazione, in caso appunto di contitolarità della partecipazione medesima.

Si ricorda qui la R.M. n.131 del 30 aprile 2002, che ha precisato che la quota in comunione legale è riferibile a ciascun coniuge in ragione della metà di quanto complessivamente posseduto. Da ciò deriva che, se si possiede in tutto il 30% del capitale sociale ad esempio di una Srl, partecipazione qualificata se rivista globalmente, quando essa debba essere riferita a ciascun coniuge in funzione delle quote di possesso determinate in forza del regime di comunione, essa partecipazione si configura come due distinte partecipazioni del 15% e, quindi, ciascuna non qualificata. Questo approccio dovrebbe trovare applicazione anche nel caso dei dividendi rivenienti da partecipazioni di cui due o più soggetti siano contitolari, anche al di fuori del regime di comunione legale, con le conseguenti ricadute sul regime di tassazione del dividendo attribuibile a ciascun comproprietario.

Il campo 30 può accogliere l'importo di una ritenuta che, nei casi più frequenti, dovrebbe essere quella di acconto del 12,5%, operata sulla quota imponibile dei dividendi rivenienti da soggetti esteri, poi da riconnettere con il campo 32, nel quale si indica l'imposta eventualmente trattenuta all'estero.

La norma che disciplina le modalità secondo cui deve essere operata la ritenuta d'acconto sui dividendi esteri – art.27 DPR n.600/73, co.3 - afferma che essa deve essere applicata sulla quota imponibile del dividendo, assunto al netto delle imposte estere. Quindi la ritenuta deve interessare intanto il 40% del dividendo, determinato al netto delle ritenute estere. La C.M. n.26/E/04, con l'esempio che proponiamo di seguito, ha chiarito quale deve essere la base imponibile su cui operare la ritenuta italiana: se l'utile deliberato dalla società emittente è pari a 100, con 20 di ritenute estere, la ritenuta del 12,50% deve essere applicata sul 40% di 80 – cosiddetto netto frontiera - vale a dire 32.

| | | |
|----------|--|------------|
| 1 | Dividendo lordo | 100 |
| 2 | Imposta estera | 20 |
| 3 | Netto frontiera | 80 |
| 4 | Base imponibile sui cui applicare la ritenuta di acconto (80 x 40%) | 32 |
| 5 | Ritenuta di acconto (12,5% su 32) | 4 |

La certificazione poi indicherà:

- al campo 28, l'importo di 100, quindi il dividendo al lordo della ritenuta estera, indicato sub 1 nella tabella;
- al campo 29 la misura del 12,5% in base alla quale è operata la ritenuta d'acconto;
- al campo 30 l'importo della ritenuta italiana di 4 – sub 5 in tabella;
- al campo 32 l'imposta estera di 20 – sub 2 in tabella.

| SEZIONE IV DATI RELATIVI AGLI UTILI CORRISPOSTI | | | | | |
|--|------------------------------------|------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------|
| Numero azioni o quote 25 | Percentuale contitolarità 26 | Dividendo unitario 27 | Dividendo complessivo 28 | | |
| | | | 100 | | |
| Aliquota 29 | Ritenuta 30 | Imposta sostitutiva 31 | Imposta estera 32 | | |
| 12,5% | 4 | | 20 | | |
| AMMONTARE DEGLI UTILI SUI QUALI CALCOLARE IL CREDITO D'IMPOSTA | | | | | |
| Pleno 51,51% 33 | Limitato 51,51% 34 | Limitato D.L. 269/2003 35 | Pleno 56,25% 36 | Limitato 56,25% 37 | Pleno 58,73% 38 |
| | | | | | |
| Limitato 58,73% 39 | 9/16 40 | 25% 41 | Non spettante 42 | | |
| | | | | | |

Quando il contribuente andrà a compilare la dichiarazione, dovrà indicare come dividendo l'importo di 40 (40% di 100), scomputare normalmente la ritenuta italiana di 4, e operare con il meccanismo di cui all'art.165 Tuir per il recupero delle imposte pagate all'estero per 20. Le annotazioni, poste in calce al modello, indicheranno se l'imposta estera è stata prelevata tenendo o meno conto dell'aliquota convenzionale. Tale indicazione è importante perché, ai fini dell'applicazione dell'art.165, si deve considerare il predetto importo convenzionale della ritenuta, mentre la differenza trattenuta in più potrà essere chiesta a rimborso direttamente all'estero. In appendice al modello Unico persone fisiche si trova la tabella con l'indicazione delle aliquote convenzionali.

I campi successivi – dal 33 al 42 – devono essere compilati solamente dai soggetti che hanno il periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, e che hanno percepito dividendi entro il termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2003. Per detti soggetti la riforma si applica dal periodo d'imposta che inizia a decorrere dall'1 gennaio 2004 e, di conseguenza e a ribadire, i dividendi percepiti entro il periodo in corso al 31 dicembre 2003 sono ancora assistiti dal credito d'imposta, anche se la partecipata si trova già nel nuovo regime. Quindi detti dividendi saranno tassati secondo le vecchie regole, così come era stato specificato dalla C.M. n.4/E/04.

Per chiarirci vediamo il seguente esempio:

| | | | |
|---------------------|--|---|--|
| Partecipata | 01.01.2003 ← esercizio → 31.12.2003 | | Delibera distribuzione 30.04.2004 |
| Partecipante | 01.07.2003 ← esercizio → 30.06.2004 | | |
| | Dividendo percepito entro il 30.06.2004 | Dividendo percepito dal 01.07.2004 | |
| | ↓ | ↓ | |
| | Credito imposta pieno → 51,51% | Nessun credito d'imposta | |

Le istruzioni sono poi estremamente analitiche nel definire le diverse situazioni che portano alla compilazione dell'uno o dell'altro campo di questa parte della sezione IV.

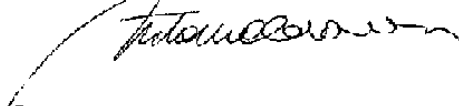
La sezione V - novità assoluta del modello - accoglie, al campo 43, i dati relativi ai proventi assimilati ai dividendi, derivanti dai titoli e strumenti finanziari di cui all'art.44, co.2, lett.a) e b) Tuir, cioè quelli derivanti da titoli la cui remunerazione è totalmente correlata ai risultati economici della società emittente o di altre società del gruppo, e quelli derivanti da titoli emessi da soggetti non residenti, quando il loro possesso è assimilato a quello di azioni o quote (in sostanza deve essere che la remunerazione dei titoli, se fosse stata erogata da un residente, sarebbe stata per questo non deducibile). Al campo 44 si indicano i proventi derivanti dai contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza di cui all'art.44,

co.1, lett.f) Tuir, caratterizzati dal fatto che l'apporto dell'associato deve essere o di solo capitale o misto, quindi non di solo lavoro.

Nel campo 45 devono invece essere indicate le remunerazioni dei finanziamenti cosiddetti eccedenti di cui all'art.98 Tuir, qualora essi siano erogati direttamente dal socio o da sue parti correlate.

Con i migliori saluti.

p. Il Direttore Generale
Venanzio Gizzi

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Venanzio Gizzi', written over a faint, curved line that serves as a decorative underline or flourish.