

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 12 febbraio 2009

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

**AREA: DICHIARAZIONI E ADEMPIMENTI FISCALI
FISCALITA' DEL LAVORO E PREVIDENZA**

CIRCOLARE N. 10/2009

Oggetto: Art. 4, commi 6-ter e 6-quater, del D.P.R. n. 322/1998 - Certificazioni dei sostituti di imposta relative ai redditi corrisposti ed alle ritenute operate nel 2008.

Approvazione della certificazione dei redditi diversi di natura finanziaria – Provvedimento 11 novembre 2008 del Direttore dell’Agenzia delle entrate.

Approvazione dello schema di certificazione degli utili corrisposti e dei proventi ad essi equiparati, delle ritenute operate, delle imposte sostitutive applicate e del credito di imposta spettante - Provvedimento 18 novembre 2008 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate.

Scadenza: sabato 28 febbraio 2009.

STUDIO ANTONELLI

Indice:

1.	Premessa.	2
2.	Termine di consegna delle certificazioni.	2
3.	La certificazione dei redditi di lavoro autonomo (arti o professioni).	3
3.1	Certificazione dei compensi percepiti per la carica di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti prestatati da lavoratori autonomi.	4
3.2	Principio di cassa.	4
4.	La certificazione delle provvigioni.	5
5.	Le certificazioni di redditi soggetti a ritenuta a titolo d'imposta.	6
6.	La certificazione dei redditi diversi di natura finanziaria.	7
7.	Nuovo schema di certificazione degli utili corrisposti.	8
7.1	Soggetti obbligati al rilascio della certificazione.	9
7.2	Guida alla compilazione.	9
8.	Sottoscrizione delle certificazioni.	24
9.	Sanzioni.	25

1. Premessa.

Al fine di dare attuazione alle disposizioni contenute nell'art. 4, commi 6-ter e 6-quater, del D.P.R. n. 322/1998 (già art. 7-bis del D.P.R. n. 600/1973), con Provvedimento dell'11 novembre 2008 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, è stata approvata la certificazione concernente l'attestazione dei redditi diversi di natura finanziaria di cui all'art. 67, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del TUIR.

Il predetto Provvedimento dell'11 novembre 2008 nulla ha disposto in merito al contenuto delle certificazioni relative ai restanti redditi (di lavoro autonomo, provvigioni, altri redditi di capitale); si ritiene quindi che le indicazioni generali di cui all'art. 4, commi 6-ter e 6-quater, del D.P.R. n. 322/1998 possano essere ancora integrate con quanto disposto dall'art. 8 del D.M. 9/1/1998.

Inoltre, con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 18 novembre 2008, è stato approvato il nuovo modello da utilizzare per la certificazione degli utili societari e dei proventi ad essi equiparati corrisposti a decorrere dal 1° gennaio 2008, delle ritenute operate e delle imposte sostitutive applicate.

Nella presente Circolare si analizzano il contenuto e le caratteristiche delle certificazioni di cui all'art. 4, commi 6-ter e 6-quater, del D.P.R. n. 322/1998 attestanti i redditi di lavoro autonomo, le provvigioni, gli utili nonché gli altri redditi corrisposti nel corso dell'anno 2008, rinviando ad una successiva Circolare dello scrivente Studio la trattazione della certificazione unica modello CUD 2009 concernente l'attestazione dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati.

2. Termine di consegna delle certificazioni.

Le certificazioni previste dal comma 6-ter dell'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998 devono essere rilasciate entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme ed i valori sono stati corrisposti.

STUDIO ANTONELLI

Pertanto, entro il 28 febbraio 2009 occorre consegnare tutte le certificazioni previste dal comma 6-ter dell'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998, ivi comprese quelle relative ai redditi derivanti da lavoro autonomo, provvigioni, utili ed altri redditi diversi corrisposti nel 2008.

La certificazione può essere consegnata al contribuente anche mediante servizio postale, sempre che venga rispettato il predetto termine del 28 febbraio 2009.

3. La certificazione dei redditi di lavoro autonomo (arti o professioni).

Il comma 6-ter dell'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998 prevede che le certificazioni rilasciate dai sostituti d'imposta ai percettori di redditi assoggettati a ritenuta alla fonte devono contenere l'indicazione dell'ammontare complessivo delle somme e dei valori corrisposti, delle ritenute operate, delle detrazioni d'imposta effettuate nonché dei contributi previdenziali ed assistenziali rimasti effettivamente a carico del percettore.

Per quanto riguarda, in particolare, le attestazioni concernenti i redditi di lavoro autonomo (si veda il fac-simile allegato 1 alla presente Circolare), il Ministero delle Finanze, con la Risoluzione n. 8/1034 del 31 ottobre 1977, aveva già riconosciuto la validità, quali certificazioni delle ritenute, delle lettere di accompagnamento del compenso (lettere di trasmissione dell'assegno, lettere di comunicazione dell'avvenuto ordine di pagamento trasmesso a un istituto di credito e così via) qualora le stesse contenessero le indicazioni del sostituto d'imposta, la causale, l'ammontare lordo delle somme corrisposte, l'ammontare delle ritenute effettuate, nonché la sottoscrizione del sostituto d'imposta.

Poiché tutti questi elementi sono stati ripresi dal comma 6-ter dell'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998 si ritiene che il contenuto della R.M. n. 8/1034 del 1977 non abbia perso la sua validità e, pertanto, che sia ancora consentito ai sostituti d'imposta di astenersi dall'effettuare un'autonoma comunicazione, considerando assolto il proprio obbligo di certificazione delle ritenute operate mediante la consegna della lettera di accompagnamento del compenso contenente i dati di cui sopra. Naturalmente, nella lettera di accompagnamento dovranno essere indicati, se presenti, anche i contributi previdenziali ed assistenziali rimasti a carico del percettore. E' il caso, ad esempio, delle certificazioni da rilasciare ai lavoratori autonomi occasionali tenuti all'iscrizione presso la Gestione separata dell'INPS, (cfr Circolare n. 25/2004 dello scrivente Studio) nelle quali dovranno essere indicate le quote di contributi previdenziali trattenuti e rimasti a carico del percettore.

Qualora i compensi maturati dal lavoratore autonomo deceduto nel 2008 (o anni precedenti) siano stati corrisposti agli eredi nel 2008, la certificazione dovrà essere rilasciata a nome di questi ultimi. Si rammenta che tali somme sono soggette a tassazione separata a norma dell'art. 7, comma 3, del TUIR, ferma restando tuttavia la misura della ritenuta d'acconto operata dal sostituto d'imposta (di norma il 20%).

Lo schema di certificazione in allegato va utilizzato altresì per la certificazione delle ritenute operate in relazione alle somme erogate a fronte dell'assunzione degli obblighi di fare non fare o permettere per i quali l'art. 36, comma 24, del D.L. n. 223/2006 ha previsto l'obbligo di effettuazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'acconto ai sensi dell'art. 25, comma 1, primo periodo, del D.P.R. n. 600/1973.

STUDIO ANTONELLI

Con l'occasione si precisa inoltre che la R.M. n. 199/E del 2001 ha chiarito che, su richiesta del percettore, il sostituto d'imposta può operare, relativamente ai redditi di lavoro autonomo anche se occasionali, una ritenuta alla fonte applicando una aliquota anche in misura superiore a quella ordinaria del 20%.

3.1 Certificazione dei compensi percepiti per la carica di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti prestati da lavoratori autonomi.

A seguito della nuova classificazione reddituale in vigore dal 1° gennaio 2001, i compensi corrisposti a titolo di collaborazione coordinata e continuativa (ora lavoro a progetto) sono certificati tramite il rilascio della certificazione modello CUD 2009 anziché della certificazione in forma libera.

In relazione ai compensi percepiti per la carica di amministratore, sindaco o revisore di società ed enti ricoperta da lavoratori autonomi, l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, espresso con le CC.MM. n. 105/E del 12 dicembre 2001 e n. 55/E del 20 giugno 2002, assume rilevanza anche in tema di adempimenti degli obblighi certificativi.

In particolare:

- i compensi percepiti da ragionieri o da dottori commercialisti per incarichi di sindaco o revisore di società nonché per l'assolvimento delle funzioni di amministratore di società ed enti sono inclusi nell'ambito dei redditi professionali;
- i medesimi compensi di cui sopra percepiti da altre figure professionali saranno inclusi nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo solo a condizione che l'amministrazione o la gestione di aziende sia ricompresa espressamente nel novero delle mansioni tipiche esercitabili dalla categoria di appartenenza desumibile dal relativo ordinamento professionale ovvero, in assenza di espressa previsione nelle norme di disciplina dell'ordinamento professionale, come pure in assenza di ordinamento professionale, qualora l'incarico di amministratore o di sindaco sia stato conferito al professionista in relazione all'attività professionale effettivamente esercitata.

Inoltre la R.M. n. 56/E del 27 febbraio 2002 ha evidenziato che i compensi percepiti dai revisori contabili derivanti dall'attività di revisione possono essere qualificati redditi di lavoro autonomo in presenza di una connessione tra la funzione di revisore e l'esercizio di una attività professionale (ad esempio ove la carica sia ricoperta da consulenti del lavoro, periti ed esperti tributari), mentre il mero esercizio della funzione di revisore contabile non è sufficiente a legittimare una qualificazione reddituale diversa rispetto a quella operata dall'art. 47 (ora art. 50), comma 1, lettera c-bis), del TUIR.

Pertanto, qualora a seguito di tale nuovo orientamento, i redditi derivanti dall'attività di amministratore o sindaco di società ed enti vengano compresi nel reddito di lavoro autonomo, il sostituto d'imposta anziché rilasciare la certificazione CUD 2009 certificherà detti importi in forma libera, vale a dire tramite la certificazione di cui al precedente paragrafo 3.

3.2 Principio di cassa.

L'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che il sostituto d'imposta è tenuto ad effettuare la ritenuta al momento del pagamento dei compensi, comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili per prestazioni di lavoro autonomo.

STUDIO ANTONELLI

Pertanto la certificazione di cui all'art. 4, comma 6-ter, del D.P.R. n. 322/1998, da rilasciare entro il 28 febbraio prossimo, deve riguardare l'ammontare complessivo delle somme e valori corrisposti nel 2008 per prestazioni di lavoro autonomo rese nello stesso anno o in anni precedenti. Dal momento che la ritenuta sui redditi di lavoro autonomo deve essere operata in ossequio al principio di cassa, al pari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, con C.M. n. 326/E del 1997 è stato precisato che "... il momento di percezione è quello in cui il provento esce dalla sfera di disponibilità dell'erogante per entrare nel compendio patrimoniale del percettore...".

Pertanto:

- a) un compenso accreditato in banca il 2 gennaio 2009 con valuta 31 dicembre 2008 costituisce reddito corrisposto nel 2009 e non del 2008 perché reso effettivamente disponibile per il lavoratore autonomo solo nel mese di gennaio, considerato che in data 31 dicembre la banca non aveva ancora reso disponibile la somma;
- b) un compenso pagato con assegno riportante la data del 31 dicembre 2008 si considera corrisposto nel 2008 ancorché il lavoratore autonomo percipiente lo presenti un banca per l'incasso nel 2009. Tale soluzione sembrerebbe peraltro essere stata confermata dall'Agenzia delle Entrate in occasione del Forum fiscale – UNICO 2007, pubblicato sulla stampa specializzata nel corso del 2007, ma che non risulta ad oggi stato ancora recepito in un documento ufficiale di prassi;
- c) un compenso posto in pagamento per cassa presso il sostituto d'imposta entro il mese di dicembre 2008 deve considerarsi corrisposto nel 2008, ancorché il professionista provveda nel mese di gennaio 2009 al ritiro della somma.

Conseguentemente:

- nel caso sub a) le somme non dovranno essere inserite nella certificazione relativa al 2008;
- nei casi sub b) e c) le somme dovranno invece essere certificate per il 2008 (e conseguentemente le relative ritenute avrebbero dovuto essere versate entro il 16 gennaio 2009).

4. La certificazione delle provvigioni.

La certificazione delle ritenute sulle provvigioni presenta gli stessi problemi illustrati con riferimento ai redditi di lavoro autonomo (effettuazione della ritenuta al momento del pagamento del compenso provvigionale o della mediazione). Si aggiunge, tuttavia, una rilevante peculiarità: in base all'art. 25-bis del D.P.R. n. 600/1973, gli agenti ed i soggetti assimilati (rappresentanti, procacciatori di affari, mediatori eccetera) devono scomputare le ritenute relative alle somme percepite in base al principio di competenza (e non di cassa) purchè le stesse siano già state operate al momento di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Nell'ipotesi in cui le ritenute siano state operate successivamente, le stesse andranno scomputate con riferimento al periodo d'imposta in cui sono state operate. Pertanto, come ha precisato il Ministero delle Finanze con la Circolare n. 24/8/845 del 10 giugno 1983, i sostituti d'imposta, su richiesta degli agenti o intermediari, sono tenuti a rilasciare certificazioni separate per le provvigioni imputabili al periodo d'imposta precedente, ma erogate nel lasso di tempo intercorrente tra la chiusura di tale periodo d'imposta e il termine di presentazione della

STUDIO ANTONELLI

dichiarazione dei redditi relativa al periodo stesso, tenendone ovviamente conto al momento del rilascio delle certificazioni relative all'anno successivo.

Sono invece qualificati redditi di lavoro autonomo, e quindi con obbligo di separata certificazione rispetto alle provvigioni, le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia (indennità di fine rapporto, indennità di mancato preavviso) se corrisposte a persone fisiche (cfr. art. 53, comma 2, lett. e., del TUIR).

Considerato che il comma 3, lettera a), del nuovo articolo 56 ora esclude espressamente dalla formazione del reddito d'impresa non solo le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia corrisposte a persone fisiche, ma anche quelle erogate in favore di società di persone, si deve ritenere che, alle indennità in questione possa essere riservato il medesimo trattamento previsto per le persone fisiche, e quindi anche per queste somme sussista l'obbligo di certificazione (cfr. R.M. n. 105/E del 29 luglio 2005).

Non sono invece soggette a ritenuta, e pertanto non devono essere certificate, le predette indennità dovute a favore delle società di capitali per lo scioglimento del rapporto di agenzia.

Si ricorda, con l'occasione, che per i compensi provvigionali corrisposti nel 2008 la misura della ritenuta è fissata al 23% sul 50% ovvero sul 20% dell'ammontare delle provvigioni.

Si evidenzia, infine che, a seguito delle modifiche introdotte all'art. 25-bis del D.P.R. n. 600/1973 dall'art. 2 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, con decorrenza dal 1° gennaio 2003, per le prestazioni rese dagli incaricati alle vendite a domicilio di cui all'articolo 19 del Decreto Legislativo 31 marzo 1998, n. 114, la ritenuta è applicata a titolo d'imposta ed è commisurata all'ammontare delle provvigioni percepite ridotto del 22 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese di produzione del reddito.

5. Le certificazioni di redditi soggetti a ritenuta a titolo d'imposta.

L'art. 4, comma 6-ter, del D.P.R. n. 322/1998 dispone il rilascio delle certificazioni per tutti i soggetti che corrispondono somme o valori soggetti "... a ritenute alla fonte ...".

A tale riguardo si fa presente che l'art. 8 del D.M. 9/1/1998, recependo l'estensione dell'obbligo di attestazione per tutti i redditi soggetti a ritenuta sia a titolo di acconto sia a titolo di imposta (cosiddetta "secca" ovvero "definitiva"), stabilisce che ove la ritenuta sia operata a titolo d'imposta, nella certificazione dovrà essere specificato che il contribuente non deve dichiarare i relativi redditi ovvero, nei casi in cui apposite norme lo prevedono, che il contribuente stesso potrà fare, comunque, concorrere tali redditi alla formazione del reddito complessivo.

Con Risoluzione n. 32/E del 25 febbraio 1999, il Ministero delle Finanze ha chiarito che l'obbligo di compilare e trasmettere le certificazioni si riferisce esclusivamente ai redditi e relative ritenute per i quali il sostituto d'imposta è tenuto a redigere la dichiarazione modello 770 indicando i nominativi dei singoli percettori (ad esempio, provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione).

La stessa Risoluzione giunge alle medesime conclusioni con riferimento alla obbligatorietà di rilascio delle certificazioni anche per i redditi di capitale e diversi sui quali la ritenuta è operata a titolo d'imposta e per i quali non è prevista la rilevazione nominativa del percettore. Per tale

STUDIO ANTONELLI

fattispecie si è, infatti, previsto che l'obbligo di redigere e trasmettere le certificazioni in questione deve essere assolto esclusivamente per redditi e ritenute per i quali il sostituto è tenuto ad indicare i nominativi dei singoli percettori nel modello 770. Nel caso in cui, invece, la dichiarazione modello 770 debba essere redatta senza la predetta indicazione nominativa (come si verifica, ad esempio, relativamente ai dividendi corrisposti a soggetti residenti ed assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, così come agli interessi e agli altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari), la certificazione dei redditi corrisposti e delle ritenute operate a titolo d'imposta non deve essere predisposta né consegnata al singolo percettore.

6. La certificazione dei redditi diversi di natura finanziaria.

L'art. 6 del Provvedimento dell'11 novembre 2008 prevede l'obbligo di certificazione dei redditi di natura finanziaria di cui all'art. 67, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del TUIR secondo uno schema che, seppure libero, deve recare alcune precise informazioni.

L'obbligo di attestare le suddette operazioni, previsto tra l'altro anche dall'art. 10, comma 1, del Decreto Legislativo n. 461/1997, è tuttavia limitato alle sole operazioni per le quali l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi deve essere indicata nella dichiarazione annuale delle imposte sui redditi e per le quali l'imposta sostitutiva si rende dovuta con versamento diretto da parte del contribuente.

Il punto 6.1 del predetto Provvedimento pone in capo ai soggetti (notai, intermediari professionali, società ed enti emittenti) che, anche in qualità di controparti, sono intervenuti nelle cessioni o nelle operazioni che possono generare redditi diversi di natura finanziaria l'obbligo di rilasciare alle parti, entro il 28 febbraio dell'anno successivo, una certificazione contenente i dati identificativi del contribuente e delle operazioni effettuate.

Il citato Provvedimento non fornisce uno schema di certificazione, ma prevede semplicemente che l'attestazione debba contenere:

- l'indicazione delle generalità e del codice fiscale del contribuente;
- la natura, l'oggetto e la data dell'operazione;
- la quantità delle attività finanziarie oggetto dell'operazione;
- gli eventuali corrispettivi, differenziali o premi pattuiti.

Restano in ogni caso escluse dall'obbligo di certificazione le operazioni per le quali il contribuente ha optato per l'applicazione del regime del risparmio gestito o amministrato. Così, ad esempio, le operazioni dalle quali emergono redditi individuati dall'art. 67 del TUIR, lettere da c-bis) a c-quinquies), e per le quali il contribuente ha dato mandato alla banca per la liquidazione e il versamento dell'imposta sostitutiva da lui dovuta non saranno oggetto di certificazione. Viceversa, la certificazione sarà obbligatoria ogni qual volta il contribuente abbia ceduto partecipazioni qualificate di cui all'art. 67, comma 1, lett. c), del TUIR, in quanto in tale fattispecie, come noto, non è prevista la possibilità di ricorrere ai regimi del risparmio amministrato o del risparmio gestito.

7. Nuovo schema di certificazione degli utili corrisposti.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 18 novembre 2008, è stato approvato un nuovo schema di certificazione degli utili corrisposti e dei proventi ad essi equiparati, delle ritenute operate, delle imposte sostitutive applicate e del credito di imposta spettante (allegato 2 alla presente Circolare), in sostituzione di quello precedentemente approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 12 novembre 2007, utilizzato lo scorso anno.

In merito all'utilizzo del nuovo schema di certificazione, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che restano valide le certificazioni rilasciate fino alla data di emanazione del nuovo Provvedimento utilizzando il vecchio modello di certificazione, purché i dati ivi contenuti siano rispondenti a quelli richiesti nel nuovo schema di certificazione.

In relazione a tale aspetto si evidenzia che il nuovo schema di certificazione, sostanzialmente invariato rispetto a quello dell'anno precedente, è stato aggiornato, essenzialmente per evidenziare il diverso regime di tassazione dei dividendi prelevati da utili formati nell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Infatti, come anticipato nella Circolare n. 26/2008 dello scrivente Studio (vedi paragrafo 3.4), la riduzione dell'aliquota IRES dal 33% al 27,5% disposta dalla Legge Finanziaria per l'anno 2008, ha comportato la rideterminazione, in capo ai soggetti IRPEF, della quota fiscalmente rilevante – passata dal 40% al 49,72% – di dividendi, plusvalenze e minusvalenze di cui agli articoli 47, 58, 59 e 68 del Tuir.

Si sottolinea altresì che la certificazione può essere redatta anche con veste grafica diversa rispetto a quella approvata, purché contenga tutti i dati previsti nello schema di cui al Provvedimento del 18 novembre 2008, esposti nella medesima sequenza e con l'esatta indicazione del numero progressivo e della denominazione del punto.

Si ricorda che nessun obbligo di certificazione è previsto:

- nel caso in cui sugli utili corrisposti nel 2008 siano state operate ritenute alla fonte a titolo d'imposta o applicate imposte sostitutive. A tale riguardo, si evidenzia che a partire dal periodo di imposta 2004 le persone fisiche, titolari di partecipazioni "non qualificate" non relative all'impresa, subiscono obbligatoriamente una ritenuta a titolo di imposta del 12,50 per cento sull'intero ammontare degli utili percepiti senza possibilità per il percettore di optare, come accadeva in passato, per la non applicazione della ritenuta e per il conseguente concorso del dividendo alla formazione del reddito complessivo. Resta comunque salva la facoltà del sostituto d'imposta di rilasciare comunque la certificazione nella quale evidenziare tra le annotazioni la circostanza che la ritenuta è operata a titolo d'imposta, e che il contribuente non deve dichiarare i relativi redditi;
- nel caso di utili relativi a partecipazioni detenute nell'ambito di gestioni di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 461/1997 (c.d. "risparmio gestito"), ad eccezione degli utili derivanti dalla partecipazione in società estere non negoziate in mercati regolamentati;
- per gli utili corrisposti a soggetti non residenti, sia che gli stessi abbiano subito una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, sia che essi siano rimasti esenti da trattenuta per effetto dell'art. 27-bis del D.P.R. n. 600/1973. La certificazione può tuttavia essere rilasciata ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato che hanno percepito utili assoggettati a ritenuta a titolo di imposta ovvero ad imposta sostitutiva, anche in misura

STUDIO ANTONELLI

convenzionale, e utili ai quali si applicano le disposizioni di cui all'art. 27-bis del D.P.R. n. 600/1973 per permettere agli stessi di ottenere nel Paese di residenza, ove previsto, il credito d'imposta relativo alle imposte pagate in Italia.

7.1 Soggetti obbligati al rilascio della certificazione.

Lo schema di certificazione deve essere utilizzato dai soggetti tenuti all'obbligo delle comunicazioni di cui alla Legge 29 dicembre 1962, n. 1745 e dagli altri soggetti che hanno corrisposto utili nell'anno 2008.

Sono obbligati al rilascio della certificazione in esame i seguenti soggetti:

- 1) le società e gli enti di cui alle lettere a) e b) dell'art. 73 del TUIR (trattasi delle società per azioni, in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, società di mutua assicurazione e degli enti commerciali, sia pubblici che privati, residenti nel territorio dello Stato) che hanno emesso azioni, quote o strumenti finanziari e titoli di cui all'art. 44, comma 2, lett. a) e b) del TUIR;
- 2) le casse incaricate del pagamento degli utili;
- 3) gli intermediari aderenti al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A.;
- 4) i rappresentanti fiscali (banche o SIM residenti oppure stabili organizzazioni in Italia di banche o di imprese di investimento non residenti) degli intermediari non residenti aderenti al sistema di deposito accentrato gestito da Monte Titoli S.p.A. e degli intermediari non residenti aderenti a sistemi esteri di deposito accentrato aderenti al sistema Monte Titoli S.p.A.;
- 5) le società fiduciarie, con riferimento agli effettivi proprietari delle azioni (o quote) ad esse intestate sui quali siano riscossi utili;
- 6) le imprese di investimento e gli agenti di cambio di cui al D.Lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998;
- 7) ogni altro sostituto di imposta che interviene nella riscossione di utili derivanti da titoli azionari o titoli;
- 8) gli associanti in relazione ai proventi erogati dall'associato e derivanti da contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo capitale o misto capitale-lavoro, e da contratti di cointeressenza di cui all'art. 44, comma 1, lett. f), del TUIR.

Da quanto sopra emerge che il sostituto di imposta obbligato alla compilazione della certificazione coincide con la società emittente solo nel caso in cui essa abbia gestito direttamente le operazioni di pagamento degli utili.

7.2 Guida alla compilazione.

In aggiunta al riquadro riservato all'indicazione dei dati del soggetto che rilascia la certificazione, lo schema di certificazione risulta suddiviso in quattro sezioni distinte:

Sezione I - dati relativi al soggetto emittente;

Sezione II - dati relativi all'intermediario non residente;

Sezione III - dati relativi al percettore degli utili o degli altri proventi equiparati;

Sezione IV - dati relativi agli utili corrisposti e ai proventi equiparati.

STUDIO ANTONELLI

Dati relativi al soggetto che rilascia la certificazione

Nel campo “codice del soggetto che rilascia la certificazione” contenuto nel riquadro dedicato ai “dati relativi al soggetto che rilascia la certificazione” deve essere indicato uno dei seguenti codici:

- A** - se la certificazione è rilasciata dalla società o dall’ente che ha emesso i titoli, per gli utili o per i proventi equiparati dalla stessa corrisposti. Le istruzioni allo schema di certificazione chiariscono che la stessa codifica deve essere utilizzata in caso di interessi che, in applicazione dalla normativa sulla “*thin capitalization*” di cui all’art. 98 del TUIR, in vigore fino al 31 dicembre 2007, devono essere riqualficati come utili ai sensi dell’art. 44, comma 1, lett. e) del TUIR;
- B** - se la certificazione è rilasciata da una cassa incaricata o da un intermediario residente, aderente, direttamente o indirettamente, al sistema Monte Titoli S.p.A., presso il quale i titoli sono depositati; in tale caso andrà compilata la Sezione relativa ai dati dell'emittente (Sezione I);
- C** - se la certificazione è rilasciata in qualità di soggetto che comunque interviene nel pagamento degli utili o di altri proventi equiparati comunque di fonte estera, compilando, in questo caso, la Sezione I relativa ai dati dell'emittente;
- D** - se la certificazione è rilasciata, ai sensi dell’art. 27-ter, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, in qualità di rappresentante fiscale in Italia di un intermediario non residente aderente al sistema Monte Titoli S.p.A. o aderente a sistemi esteri di deposito accentrato aderenti al sistema Monte Titoli S.p.A.. In questo caso devono essere riportati nelle Sezioni I e II i dati relativi all'emittente ed all'intermediario non residente;
- E** - se la certificazione è rilasciata da una società fiduciaria o da altri soggetti di cui all'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 58/1998, per conto di un'emittente residente. In questo caso devono essere riportati nella Sezione I i dati relativi all'emittente;
- F** - se la certificazione è rilasciata in caso di riporto ai sensi dell’art. 8 della Legge 29 dicembre 1962, n. 1745, indicando nella Sezione I i dati dell'emittente;
- G** - se la certificazione è rilasciata da un soggetto diverso dalle società ed enti indicati nell’art. 73, comma 1, lett. a) e b), del TUIR, quali ad esempio l’imprenditore individuale o la società di persone che riveste il ruolo di associante nell’ambito di contratti di associazione in partecipazione con apporto di solo capitale ovvero da capitale, opere e servizi.

Sezione I

La Sezione I contiene l’indicazione dei dati della società o ente emittente residente o non residente nel territorio dello Stato. In caso di operazioni straordinarie (quali fusioni per incorporazione, scissioni totali, ecc.) che hanno determinato l’estinzione del soggetto preesistente, il soggetto subentrante deve riportare nelle annotazioni i dati del soggetto che ha corrisposto gli utili.

In caso di società o ente estero emittente, nel punto 1 deve essere indicato il codice di identificazione rilasciato dall’Autorità fiscale o, in mancanza, un codice identificativo rilasciato da un’Autorità amministrativa del Paese di residenza. Qualora il codice di identificazione fiscale della società o ente estero non sia noto, deve essere indicato nel punto 1 il codice ISIN (International Securities Identification Number), barrando la casella del punto 2.

STUDIO ANTONELLI

Sezione II

La Sezione II deve essere compilata dal rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'art. 27-ter, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973 (banca o società di intermediazione mobiliare, residente nel territorio dello Stato, ovvero stabile organizzazione in Italia di banche o di imprese di investimento non residenti), con l'indicazione dei dati relativi agli intermediari non residenti aderenti al sistema Monte Titoli o che aderiscono a sistemi esteri di deposito accentrato a loro volta aderenti al sistema Monte Titoli.

In base al predetto art. 27-ter, comma 8, del D.P.R. n. 600/1973, infatti, il rappresentante fiscale deve provvedere oltre che al versamento dell'imposta sostitutiva anche alla comunicazione di cui all'art. 7 della Legge n. 1745/1962.

Sezione III

Nella Sezione III, relativa ai dati del percettore degli utili, devono essere indicati i dati identificativi dei percipienti.

Le istruzioni allo schema di certificazione precisano al riguardo che in caso di percipiente estero al quale non risulti attribuito il codice fiscale italiano va indicato il codice fiscale di identificazione rilasciato dall'Autorità fiscale o, in mancanza, un codice identificativo rilasciato da un'Autorità amministrativa.

Sezione IV

Nella Sezione IV vanno indicati i dati relativi agli utili in qualunque forma corrisposti nell'anno 2008, derivanti dalla partecipazione a soggetti IRES, residenti o non residenti, con l'esclusione degli utili corrisposti a soggetti residenti assoggettati a ritenuta a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

In tale sezione vanno altresì indicati i dati relativi ai cd. proventi equiparati agli utili ossia:

- proventi relativi a titoli e strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR;
- proventi relativi a contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'art. 44, comma 1, lett. f), del TUIR, con l'apporto di capitale ovvero di capitale, e opere o servizi;
- interessi riqualficati dividendi ai sensi dell'art. 98 del TUIR.

Secondo quanto precisato dalle istruzioni al modello di certificazione, qualora in relazione allo stesso soggetto emittente siano certificati utili e uno o più proventi equiparati, anche se assoggettati ad aliquote diverse, occorre rilasciare distinte certificazioni. In passato, invece, poiché utili e proventi equiparati venivano esposti in distinte sezioni era possibile rilasciare un'unica certificazione, dandone tuttavia specifica evidenza nelle annotazioni.

In relazione alla presente sezione è doveroso ricordare:

- in primo luogo le novità introdotte dalla riforma IRES di cui al D.Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003, in materia di tassazione degli utili e dei proventi equiparati;
- nonché le novità apportate dal D.M. 2 aprile 2008, il quale, ha rideterminato, in capo ai soggetti IRPEF, la quota fiscalmente rilevante dei dividendi a partire dalla delibera di

STUDIO ANTONELLI

distribuzione successive a quelle aventi ad oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31/12/2007. Tale intervento, si è reso necessario, come già anticipato, a seguito della riduzione dell'aliquota IRES dal 33% al 27,5% disposta dalla Legge Finanziaria per l'anno 2008.

Dividendi corrisposti nell'anno 2008, formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/2007

In primo luogo, si evidenzia che l'esclusione del concorso alla formazione del reddito imponibile del percipiente di una parte del dividendo (60 per cento nel caso di dividendi distribuiti a persona fisiche al di fuori dell'esercizio d'impresa in relazione a partecipazioni qualificate, ovvero da persone fisiche nell'esercizio d'impresa; 95 per cento nel caso di dividendi percepiti da soggetti IRES, quali le società di capitali), prevista nel nuovo regime di tassazione degli utili, non incide sulla compilazione della certificazione nella quale, si ricorda, devono essere indicati gli utili corrisposti e le ritenute eventualmente operate, a prescindere dal trattamento fiscale che i percipienti applicheranno agli utili incassati.

Per le stesse ragioni, come vedremo, devono essere certificati, in linea di principio, anche gli utili corrisposti a soggetti che non assoggetteranno a tassazione i dividendi ricevuti ad esempio in quanto beneficiano del regime di trasparenza.

Si ricorda che l'esclusione del 40 per cento dell'imponibile non opera, peraltro, qualora gli utili provengano da una società residente in un Paese o territorio a fiscalità privilegiata, salvo l'esercizio del diritto di interpello di cui all'art. 47, comma 4, del TUIR. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 4/E del 18 gennaio 2006 ha precisato che il concorso integrale alla formazione del reddito per gli utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata riguarda solo le remunerazioni corrisposte direttamente dalle società residenti in detti paradisi fiscali e non anche le remunerazioni in ogni caso provenienti dalle predette società in quanto, ad esempio, distribuiti attraverso altra società, anello intermedio della catena partecipativa, situata in uno stato non incluso nella "black list".

In secondo luogo si evidenzia che l'art. 47, comma 1, del TUIR introduce una presunzione legale in base alla quale, indipendentemente da quanto disposto nella delibera assembleare di distribuzione, si considerano prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle di capitale, di cui all'art. 47, comma 5, del TUIR, per la quota di essa non accantonata in sospensione d'imposta.

Al riguardo si precisa che la disposizione in commento riguarda le delibere di distribuzione assunte a decorrere dal 1° gennaio 2004, indipendentemente dalla data di formazione delle riserve e che la presunzione si rende applicabile semprechè le riserve di utili presenti siano liberamente disponibili; la presunzione non riguarda dunque le riserve accantonate in sospensione di imposta.

Ne consegue che qualora siano presenti in bilancio sia riserve di capitale che riserve di utili, può accadere che civilisticamente sia stata deliberata la distribuzione di riserve di capitale, mentre, da un punto di vista fiscale, le somme attribuite ai soci nel 2007 rilevino quali dividendi e debbano pertanto essere incluse nella certificazione da rilasciare entro il prossimo 28 febbraio.

STUDIO ANTONELLI

Analoghe considerazioni devono essere effettuate con riferimento alla previsione di cui all'art. 109, comma 4, lett. b), del TUIR che consente la deduzione di ammortamenti, rettifiche di valore ed accantonamenti non transitati a conto economico, a condizione che siano vincolate riserve di patrimonio netto per un determinato ammontare. Al riguardo, la norma prevede infatti che in caso di distribuzione di riserve di patrimonio netto e di utili di esercizio, gli importi distribuiti concorrono a formare il reddito se e nella misura in cui l'ammontare delle restanti riserve di patrimonio netto e dei restanti utili portati a nuovo risulti inferiore all'eccedenza di quanto dedotto rispetto a quanto è stato imputato a conto economico, al netto del fondo imposte differito correlato.

Si segnala inoltre che il D.Lgs. n. 247/2005 ha introdotto alcune novità in merito al trattamento fiscale delle distribuzioni di utili in occasione di ripartizione di riserve di capitale. In particolare, con riferimento ai proventi percepiti a decorrere dal 2 dicembre 2005 (data di entrata in vigore del "Correttivo IRES") in caso di ripartizione delle riserve di capitale e degli altri fondi di cui all'art. 47, comma 5, del TUIR, è consentito applicare la ritenuta alla fonte soltanto sulla parte delle somme o del valore normale dei beni ricevuti dal socio che risultano eccedenti il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.

Al riguardo si evidenzia che in passato tale possibilità era ammessa soltanto con riferimento agli utili distribuiti in occasione di recesso, esclusione, riscatto e riduzione del capitale esuberante o liquidazione anche concorsuale della società od ente (cfr. art. 47, comma 7 del TUIR).

Le nuove disposizioni si rendono applicabili, in particolare:

- agli utili di fonte italiana attribuiti a persone fisiche residenti, se la partecipazione non è qualificata e non è relativa ad un'impresa commerciale;
- agli utili di fonte estera distribuiti in occasione degli eventi di cui all'art. 47, commi 5 e 7, del TUIR, percepiti da parte di persone fisiche residenti.

In entrambi i casi il sostituto di imposta applicherà la ritenuta sull'intero ammontare delle somme o del valore normale dei beni ricevuti dai soci soltanto qualora questi non comunichino il costo fiscale delle loro partecipazioni.

Ulteriori modifiche introdotte dalla riforma IRES saranno prese in esame in sede di commento degli specifici campi della certificazione.

Proventi equiparati agli utili

Il presente modello di certificazione, prevede l'indicazione nella medesima Sezione IV dedicata agli utili anche dei dati relativi ai proventi equiparati agli utili nonché alle ritenute applicate su detti proventi.

Al riguardo, si evidenzia che, a seguito delle novità introdotte dalla riforma IRES, per i proventi di seguito indicati è previsto il medesimo trattamento fiscale degli utili derivanti da partecipazioni in enti e società.

In particolare, sono equiparati agli utili:

- (i) i proventi relativi a titoli e strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR

STUDIO ANTONELLI

Al riguardo, si evidenzia che ai sensi dell'art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano simili alle azioni i titoli e gli strumenti finanziari 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 i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi.

Si tratta, in particolare, dei proventi derivanti dai nuovi strumenti finanziari disciplinati dal titolo V del libro V del codice civile, così come riformulato dal D.Lgs. n. 6/2003, di seguito indicati:

- strumenti finanziari partecipativi forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, escluso il voto nell'assemblea generale degli azionisti, emessi anche a seguito dell'apporto di opere e servizi ai sensi dell'articolo 2346 del codice civile;
- strumenti finanziari emessi a seguito degli apporti effettuati a favore dei patrimoni destinati ad uno specifico affare di cui all'articolo 2447-ter, comma 1, lettera e), del codice civile;
- strumenti finanziari comunque denominati, che condizionano i tempi e l'entità del rimborso del capitale all'andamento economico della società di cui all'articolo 2411, comma 3, del codice civile.

Tali strumenti si caratterizzano in quanto attribuiscono al sottoscrittore diritti patrimoniali, quali il diritto all'utile o alla liquidazione, ad una certa scadenza, del valore dell'apporto conferito, o anche diritti amministrativi, ma non il diritto a partecipare al capitale sociale della società emittente. Infatti, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 26/E del 16 giugno 2004, detti strumenti finanziari non attribuiscono la qualifica di socio, in quanto non sono correlati al conferimento di valori che possano essere imputati a capitale e, pur potendo essere dotati del diritto di voto su argomenti specificamente indicati, quali la nomina del Consiglio di amministrazione o di un sindaco, in ogni caso non attribuiscono il diritto di voto nell'assemblea generale.

L'art. 44, comma 2, lett. b), del TUIR considera, ai fini delle imposte sui redditi, simili alle azioni o alle quote di società a responsabilità limitata, rispettivamente, le partecipazioni al capitale o al patrimonio delle società e degli enti non residenti di cui alla lettera d), comma 1, dell'articolo 73 del TUIR, rappresentate e non rappresentate da titoli, nel caso in cui la relativa remunerazione se corrisposta da una società residente sarebbe stata totalmente indeducibile nella determinazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 109, comma 9, del TUIR.

Per quanto concerne gli strumenti finanziari partecipativi esteri, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 26/E del 2004 ha precisato che ai fini della loro assimilazione alle azioni è necessario che siano soddisfatti i seguenti requisiti:

- devono rappresentare una partecipazione al patrimonio della società;
- la relativa remunerazione deve essere 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 i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi. In relazione a tale aspetto è stato precisato che non possono considerarsi assimilati alle azioni quelle partecipazioni al capitale o al patrimonio di società ed enti non residenti la cui remunerazione sia collegata soltanto a parametri di natura

STUDIO ANTONELLI

finanziaria come, ad esempio, nell'ipotesi di azioni la cui remunerazione sia commisurata a determinati tassi di interesse.

Ai fini della individuazione del trattamento fiscale dei proventi derivanti dagli strumenti finanziari partecipativi assimilati alle azioni ai sensi dell'articolo 44, comma 2, lettera a), del TUIR, si precisa che:

- qualora detti strumenti finanziari siano rappresentativi di quote di patrimonio devono considerarsi al pari delle partecipazioni qualificate o non qualificate a seconda dell'entità della quota patrimoniale rappresentata, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettere c) e c-bis), del TUIR. In particolare, sono assimilati alle partecipazioni qualificate gli strumenti che rappresentano complessivamente una partecipazione al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti o meno di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati. Sono assimilati alle partecipazioni non qualificate gli strumenti finanziari che rappresentano una partecipazione al patrimonio non superiore alle predette percentuali;
- gli strumenti finanziari che non rappresentano una partecipazione al patrimonio sono, invece, sempre assimilabili alle partecipazioni qualificate, come espressamente previsto dal citato articolo 67, comma 1, lettera c), n. 1), del TUIR.

Per ragioni di completezza, si evidenzia che il D.Lgs. n. 247 del 18 novembre 2005 (cd. "correttivo IRES") ha modificato la disciplina fiscale dei titoli e degli strumenti finanziari esteri di cui all'art. 44, comma 2, lett. b), del TUIR. Tuttavia poiché le nuove disposizioni secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 4/E del 18 gennaio 2006, hanno portata innovativa, le stesse hanno effetto per i periodi di imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2006 e quindi, influiscono sulla certificazione degli utili corrisposti nel 2006.

In particolare, si evidenzia che non è più richiesto che i suddetti strumenti rappresentino una partecipazione al patrimonio delle società (condizione, questa, che rappresentava una discriminazione a danno degli strumenti esteri rispetto a quelli nazionali per i quali non era richiesta), fermo restando (a) che la relativa remunerazione deve essere costituita esclusivamente da utili e (b) che tale remunerazione deve essere totalmente indeducibile dal reddito della società emittente secondo le regole proprie vigenti nel Paese estero di residenza.

Ciò posto, l'art. 2 del D.Lgs. n. 247 del 18 novembre 2005 ha soppresso la citata lettera b) del comma 2 dell'art. 44 del TUIR e ha ricondotto la disciplina dell'assimilazione alle azioni dei titoli esteri nell'ambito della lettera a) del medesimo comma 2 finora riservata ai soli strumenti finanziari emessi da soggetti residenti in Italia. In particolare, sulla base del secondo periodo di tale disposizione, le partecipazioni al capitale o al patrimonio, nonché i titoli e gli strumenti finanziari emessi da società ed enti non residenti si considerano simili alle azioni alla sola condizione che la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente.

In sostanza, gli strumenti finanziari esteri si considerano assimilati alle azioni a condizione che la relativa remunerazione sia costituita esclusivamente da utili, come per gli strumenti nazionali, ed alla ulteriore condizione che la relativa remunerazione sia totalmente indeducibile dal reddito della società emittente secondo le regole proprie

STUDIO ANTONELLI

vigenti nel Paese estero di residenza. Secondo quanto chiarito dalla Circolare n. 4/E del 18 gennaio 2006, non è più richiesta, invece, la condizione che i suddetti strumenti rappresentino una partecipazione al patrimonio della società ossia che abbiano le caratteristiche di equity: pertanto, l'assimilazione ora si applica anche a strumenti di debito (per cui, in sostanza, il titolo è considerato, ai presenti fini, "partecipativo" anche se incorpora un rapporto di mutuo), sempreché siano rispettati i sopra elencati requisiti.

(ii) i proventi relativi a contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'art. 44, comma 1, lett. f), del TUIR

In base alla citata previsione normativa, la remunerazione corrisposta dall'associante all'associato nell'ambito di contratti di associazione in partecipazione (AIP) con apporto di solo capitale ovvero misto di capitale e lavoro, rappresenta un provento il cui trattamento fiscale è assimilato a quello degli utili da partecipazione.

Restano esclusi da tale previsione i contratti di AIP con apporto di solo lavoro, in quanto le remunerazioni percepite in relazione a detti contratti costituiscono per il soggetto percipiente redditi di lavoro autonomo.

Per quanto riguarda la tassazione delle remunerazioni corrisposte in presenza di contratti di AIP e cointeressenza si rinvia alle indicazioni fornite nella Circolare n. 14/2004 dello scrivente Studio.

In questa sede ci si limita ad evidenziare che a seconda dell'entità dell'apporto dell'associato occorre distinguere i seguenti casi:

- a) qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25 per cento del valore del patrimonio netto contabile alla data della stipula del contratto, ovvero al 5 per cento nel caso di apporto in società con titoli negoziati in mercati regolamentati, trova applicazione il regime degli utili derivanti da partecipazioni qualificate;
- b) qualora, invece, gli apporti non siano superiori alle predette percentuali, trova applicazione il regime degli utili derivanti da partecipazioni non qualificate.

Pertanto, a titolo esemplificativo, nel caso in cui l'associante sia una persona fisica e riceva le remunerazioni al di fuori dell'esercizio di impresa, nel caso di apporto qualificato (cfr. precedente lettera a) la remunerazione concorrerà alla formazione del reddito imponibile dell'associato limitatamente al 40 per cento del suo ammontare ai sensi dell'art. 47, comma 2, del TUIR. Nel caso, invece, di apporto non qualificato (cfr. precedente lettera b), i relativi utili sono soggetti a ritenuta alla fonte del 12,50 per cento a titolo di imposta calcolata sul 100 per cento dei relativi utili.

Si evidenzia inoltre che, ai sensi dell'art. 47, comma 2, ultimo periodo del TUIR, nel caso in cui l'associante sia una impresa minore che determina il proprio reddito in base alle disposizioni di cui all'art. 66 del TUIR, l'apporto si considera qualificato a condizione che risulti superiore al 25 per cento della somma delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93 ed al costo complessivo dei beni ammortizzabili determinato con i criteri di cui all'art. 110, al netto dei relativi ammortamenti.

STUDIO ANTONELLI

Al riguardo si evidenzia che il D.Lgs. n. 247/2005 (“Correttivo IRES”), con decorrenza dai periodi di imposta che iniziano dal 1° gennaio 2006, ha esteso alle associazioni in partecipazioni con associante non residente la disciplina riservata agli utili derivanti da partecipazioni estere. In base a tale disposizione, a decorrere dal 2006, le remunerazioni corrisposte dall’associante non residente ad un associato “non qualificato” risultano soggette a ritenuta a titolo di imposta del 12,50 per cento; quelle corrisposte ad un associato “qualificato” risultano soggette a ritenuta a titolo di acconto del 12,50 per cento sul 40 per cento dell’imponibile. Tale assimilazione agli utili risulta applicabile però a condizione che la remunerazione sia totalmente indeducibile nella determinazione del reddito dell’associante non residente in base alle regole dello Stato estero. Se tale condizione non è rispettata le remunerazioni concorreranno alla formazione del reddito dell’associato per il loro intero ammontare (cfr. Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 4/E del 18 gennaio 2006).

(iii) gli interessi riqualeficati dividendi ai sensi dell’art. 98 del TUIR

Un’importante novità della riforma, desumibile dal disposto della lettera e) dell’articolo 44 del TUIR, è costituita dalla riconducibilità fra gli utili da partecipazione della remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all’articolo 98 del TUIR, qualora essi siano erogati direttamente dal socio o da sue parti correlate.

Al riguardo si evidenzia che l’istituto della cd. “*thin capitalization*”, previsto dall’art. 98 del TUIR, risponde all’esigenza di evitare che gli utili derivanti dalla partecipazione in società, in deducibili in quanto tali in sede di determinazione del reddito di quest’ultima, vengano trasformati in oneri finanziari (interessi) deducibili per la stessa società e assoggettati in capo ai soci ad un regime fiscale più favorevole, consistente nell’applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d’imposta o di un’imposta sostitutiva.

In estrema sintesi, la disposizione prevede di procedere al confronto tra:

- il patrimonio netto contabile riferibile a ciascun socio qualificato, ossia al socio che direttamente o indirettamente partecipa al capitale sociale con una percentuale pari o superiore al 25 per cento, e alle sue parti correlate. Si considerano parti correlate al socio qualificato le società da questi controllate e se persona fisica anche i familiari di cui all’articolo 5, comma 5, del TUIR;
- i finanziamenti concessi o garantiti dagli stessi soggetti.

Nel caso di superamento del rapporto massimo tra debito e patrimonio netto contabile, individuato in 4 a 1, gli interessi passivi relativi ai finanziamenti eccedenti diventano in linea di principio in deducibili e ad essi si rende applicabile lo stesso trattamento fiscale degli utili in capo al socio (o alle sue parti correlate) che ha direttamente erogato il finanziamento.

Al riguardo, si precisa che:

- l’assimilazione agli utili è comunque prevista esclusivamente per le remunerazioni dei finanziamenti eccedenti che siano direttamente erogati dal socio e dalle sue parti correlate e non anche per le remunerazioni dei finanziamenti eccedenti erogati indirettamente e per quelli semplicemente garantiti dal socio o dalle sue parti correlate;

STUDIO ANTONELLI

- tale qualificazione compete anche nell'ipotesi in cui l'eccedenza di tali finanziamenti, rilevante ai fini dell'ineducibilità della relativa remunerazione, sia emersa a seguito di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'assimilazione agli utili comporta anche nel caso dei finanziamenti eccedenti la necessità di ricondurre gli stessi ad una partecipazione qualificata o non qualificata, al fine di applicare il corretto regime di tassazione. A tale riguardo, si evidenzia che qualora il finanziamento sia stato erogato da una parte correlata al socio qualificato, per stabilire la ritenuta applicabile sui proventi riqualificati come utili si deve far riferimento alla entità della partecipazione (qualificata o non qualificata) detenuta dal socio qualificato al quale detta parte risulta correlata.

Si evidenzia, inoltre, che le remunerazioni dei finanziamenti corrisposti nel corso del periodo di imposta costituiscono "interessi" al momento del pagamento ed in quanto tali sono soggetti alle ritenute previste dall'ultimo comma dell'art. 26 del D.P.R. n. 600/1973, di seguito indicate:

- ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 12,50 per cento, nel caso in cui il percettore sia una persona fisica residente non imprenditore;
- ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 12,50 per cento nel caso in cui il percettore sia un soggetto non residente in Italia; in caso di percettori residenti in paesi a fiscalità privilegiata la ritenuta si applica nella misura del 27 per cento.

Solo al termine del periodo di imposta sarà possibile verificare il superamento dei limiti previsti dalla normativa sulla "*thin capitalization*" e quantificare i finanziamenti eccedenti che dovranno essere riqualificati come utili. A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 26/E del 2004 ha precisato che una volta verificato il superamento dei limiti dei finanziamenti la società finanziata comunicherà al percettore l'importo delle remunerazioni riqualificate come utile e questi provvederà, qualora necessario, ad esporre correttamente nella propria dichiarazione dei redditi gli utili percepiti scomputando le ritenute eventualmente subite.

Da tale precisazione, sembrerebbe doversi concludere che l'impresa finanziata debba rilasciare la certificazione degli utili limitandosi ad indicare la ritenuta effettivamente applicata al momento del pagamento degli "interessi", mentre il compito di applicare il trattamento fiscale proprio degli utili resta di esclusiva pertinenza del soggetto percettore.

Qui giunti occorre peraltro evidenziare che la Legge n. 244/2007 (cd. legge Finanziaria per il 2008) ha introdotto una nuova disciplina di ineducibilità degli interessi passivi, ora contenuta nell'art. 96 del TUIR. Per espressa previsione normativa il nuovo regime trova applicazione a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Di conseguenza, l'art. 98 del TUIR è stato abrogato ed il regime della "*thin capitalization*" ha trovato applicazione, per l'ultima volta, con riferimento all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.

Alla luce di quanto riportato, nel presente modello di certificazione devono essere indicati gli interessi eventualmente corrisposti nel 2008 da società con esercizio in corso al 31 dicembre 2007 (ad esempio esercizio a cavallo d'anno 1° luglio 2007 – 30 giugno 2008), con riferimento ai quali abbia trovato applicazione, dunque, per l'ultima volta, la previsione di riqualificazione degli stessi quali dividendi ai sensi dell'art. 98 del TUIR.

STUDIO ANTONELLI

Dividendi corrisposti nell'anno 2008, formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007

Come già evidenziato l'art. 1, comma 38, della Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 (cd. Legge Finanziaria per l'anno 2008) ha disposto la riduzione dell'aliquota IRES dal 33% al 27,5% demandando ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la rideterminazione della quota fiscalmente rilevante di dividendi, plusvalenze e minusvalenze di cui agli articoli 47, 58, 59 e 68 del Tuir.

Tale previsione ha trovato attuazione con il D.M. 2 aprile 2008, il quale, in particolare, con riferimento agli utili ed ai proventi equiparati agli utili ha disposto quanto segue:

- per i soggetti IRPEF gli utili ed i proventi equiparati agli utili percepiti concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 49,72% del loro ammontare (invece che del 40%);
- sotto il profilo soggettivo tale disposizione riguarda gli utili ed i proventi percepiti da persone fisiche non imprenditori (per i quali i dividendi costituiscono redditi di capitale ai sensi dell'art. 47 del TUIR) e da imprenditori individuali (per i quali i dividendi concorrono alla formazione del reddito di impresa soggetti ad IRPEF ex art. 56 del TUIR);
- sotto il profilo oggettivo la rideterminazione della quota fiscalmente rilevante riguarda:
 - gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'IRES;
 - i proventi equiparati derivanti da titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni, di cui all'art. 44, comma 2, lettera a), del TUIR;
 - le remunerazioni derivanti da contratti di cui all'art. 109, comma 9, lettera b, del TUIR (ossia contratti di associazione in partecipazione e contratti di cointeressenza allorché sia previsto un apporto diverso da opere e servizi)
- la rideterminazione riguarda dividendi proventi e remunerazioni formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007;
- a partire dalle delibere di distribuzione successive a quella avente ad oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, agli effetti della tassazione del soggetto partecipante, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato fino a tale esercizio;
- l'ammontare complessivo delle riserve formate con utili prodotti dalla società o ente partecipato fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, che in caso di distribuzione concorrono a formare il reddito complessivo del percipiente, ai sensi dei citati articoli 47 e 59 del Tuir, in misura pari al 40 per cento del loro importo, e i decrementi di tale ammontare complessivo conseguenti alle delibere di distribuzione sono indicati nel "Prospetto del capitale e delle riserve" del quadro RF del modello di dichiarazione dei redditi delle società di capitali;
- nella certificazione relativa agli utili e agli altri proventi equiparati di cui all'art. 4, comma 6-quater, del D.P.R. n. 322/1998, deve essere data separata indicazione degli utili che concorrono a formare il reddito complessivo nella misura del 40 per cento e degli utili e proventi equiparati che concorrono a formare il reddito complessivo nella misura del 49,72 per cento;

STUDIO ANTONELLI

- in caso di utili e proventi equiparati nonché di remunerazioni erogate da società o enti non residenti, i dati e gli elementi indicati nel comma 3 sono forniti dal soggetto partecipante residente, previa attestazione da parte della società o dell'ente estero, all'intermediario che interviene nella distribuzione degli utili e dei proventi.

Sempre con riferimento agli utili formati a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, si segnala, infine, che ai sensi dell'art. 27, comma 3-ter, del D.P.R. n. 600/1973, inserito dall'art. 1, comma 67, lettera a), n. 4), della Legge n. 244/2007, se tali utili sono corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono inclusi nella cd. "white list", ed ivi residenti, trova applicazione una ritenuta a titolo di imposta e con l'aliquota dell'1,375 per cento, in luogo di quella ordinaria del 27 per cento di cui al precedente comma 3.

Tale disposizione, ove ovviamente non risulti applicabile il regime di maggior favore di cui alla cd. Direttiva madre figlia, riguarda gli utili corrisposti in relazione alle partecipazioni, agli strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), del TUIR e i contratti di associazione in partecipazione di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), del medesimo testo unico, non relativi a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Secondo quanto indicato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 18 novembre 2008 nella certificazione degli utili in vigore per il 2008 possono essere altresì indicati gli utili soggetti alla ritenuta dell'1,375% ai sensi dell'art. 27, comma 3-ter, del D.P.R. n. 600/1973.

Compilazione della Sezione IV

Venendo alla compilazione della Sezione IV, in particolare, il punto 25 è dedicato all'indicazione del numero delle azioni o delle quote possedute: in caso la partecipazione sia rappresentata da una frazione di unità, occorre indicare la cifra approssimata al secondo decimale e, in caso di contitolarità, occorre indicare il numero complessivo delle azioni o quote.

Il punto 26 (percentuale contitolarità), deve essere compilato solo per indicare la percentuale di possesso nelle fattispecie in cui le azioni o quote, gli strumenti finanziari o i contratti siano intestati a più soggetti. E' il caso, ad esempio, di azioni possedute in comunione (legale, ereditaria ecc.) ovvero di azioni gravate da diritto di usufrutto a favore di più soggetti (cousufrutto).

A tale riguardo, si segnala che, secondo autorevole dottrina espressasi con riferimento alla compilazione dei soppressi modelli RAD, per l'individuazione della quota di partecipazione al dividendo di ciascun possessore delle azioni, il soggetto obbligato alla comunicazione non possa che attenersi alle sole risultanze formali del titolo, non assumendo rilevanza le situazioni di contitolarità che non siano state portate formalmente a conoscenza del soggetto obbligato alla comunicazione.

Il punto 27 (dividendo unitario) contiene l'indicazione dell'ammontare del dividendo unitario (per ciascuna azione o quota posseduta), da compilare senza effettuare alcun troncamento. La casella in esame non dovrà essere compilata per i titoli esteri.

STUDIO ANTONELLI

I punti da 28 a 33, sono stati introdotti in modo da dare separata indicazione in base a quanto previsto dall'art. 1, comma 3, del D.M. 2 aprile 2008:

- degli utili, dei proventi e delle remunerazioni equiparate che concorrono a formare il reddito complessivo nella misura del 40 per cento (in quanto formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/2007);
- e degli utili e proventi equiparati che concorrono a formare il reddito complessivo nella misura del 49,72 per cento (in quanto formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007).

Per quanto concerne i dividendi:

- nel punto 28, deve essere indicato l'ammontare del dividendo complessivo lordo corrisposto al percettore, formato con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, che concorre al reddito complessivo nella misura del 40%;
- nel punto 29 deve essere indicato l'ammontare del dividendo complessivo lordo corrisposto al percettore formato con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 che concorre al reddito complessivo nella misura del 49,72%.

Le istruzioni precisano che in questi punti non vanno indicati gli utili e le riserve di utili formatesi nei periodi in cui è efficace l'opzione per la trasparenza fiscale di cui all'art. 115 e 116 del TUIR.

Per quanto riguarda i proventi relativi a titoli e strumenti finanziari di cui all'art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR:

- nel punto 30 devono essere indicati i proventi derivanti da titoli e strumenti finanziari 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 i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi, formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007. Nello stesso punto devono essere indicati gli utili derivanti da strumenti finanziari emessi da soggetti non residenti assimilati alle azioni, verificandosi le condizioni di cui all'art. 44, comma 2, lett. a), del TUIR;
- nel punto 31 devono essere indicati i proventi derivanti da titoli e strumenti finanziari 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 i titoli e gli strumenti finanziari sono stati emessi, formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

Con riferimento poi alle remunerazioni dei contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza:

- nel punto 32 devono essere indicati gli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'articolo 44 comma 1, lett. f), del TUIR, formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- nel punto 33 devono essere indicati gli utili derivanti dai contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'articolo 44 comma 1, lett. f), del TUIR, formati con utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

STUDIO ANTONELLI

Al punto 34 occorre indicare le remunerazioni dei finanziamenti eccedenti di cui all'articolo 98 del TUIR, in vigore fino al 31 dicembre 2007, qualora essi siano erogati direttamente dal socio o da sue parti correlate, riqualficate come utili. In particolare, come già evidenziato, nel presente modello di certificazione devono essere indicati gli interessi eventualmente corrisposti nel 2008 da società con esercizio in corso al 31 dicembre 2007 (ad esempio esercizio a cavallo d'anno 1° luglio 2007 – 30 giugno 2008), con riferimento ai quali abbia trovato applicazione, dunque, per l'ultima volta, la previsione di riqualficazione degli stessi quali dividendi ai sensi dell'art. 98 del TUIR.

Al riguardo le istruzioni precisano che gli importi dei proventi, utili e remunerazioni di cui ai precedenti punti 29-34 devono essere riportati al lordo delle ritenute o imposte sostitutive, comprese quelle eventualmente applicate all'estero, avendo cura di indicare il controvalore in euro per le attività finanziarie estere.

Nel punto 35 deve essere indicato l'ammontare degli utili o degli altri proventi, al netto delle imposte applicate all'estero (c.d. "netto frontiera"). Al riguardo, occorre precisare che a seguito della riforma dell'IRES introdotta dal D.Lgs. n. 344/2003 è stata introdotta una importante novità relativamente alla determinazione della base di calcolo delle ritenute sugli utili di fonte estera eventualmente indicati nei punti 28 e 29 della certificazione. La stessa regola del "netto frontiera" trova applicazione anche con riferimento ai proventi ed alle remunerazioni equiparate agli utili di cui ai punti 30-34 della certificazione.

In passato, infatti, sugli utili corrisposti da società ed enti non residenti, il sostituto di imposta che interveniva nella loro riscossione, era tenuto ad operare una ritenuta a titolo di acconto nella misura del 12,50 per cento degli utili corrisposti a persone fisiche residenti e riferiti a partecipazioni non relative ad una impresa commerciale, sia nel caso di partecipazioni qualificate che non qualificate. Detta ritenuta veniva applicata sull'importo dei dividendi al lordo delle eventuali ritenute applicate nello Stato estero di residenza della società emittente. Il percettore (persona fisica residente) non potendo optare per il prelievo alla fonte a titolo definitivo doveva quindi riportare i dividendi nella propria dichiarazione dei redditi indicando il dividendo al lordo delle imposte eventualmente pagate all'estero, con riconoscimento per queste ultime del credito di imposta a norma dell'art. 15 del TUIR.

Nel sistema attuale, invece, con riferimento agli utili di fonte estera corrisposti a persone fisiche residenti in relazioni a partecipazioni non relative ad un'impresa commerciale, è previsto il seguente trattamento:

- sugli utili derivanti da partecipazioni non qualificate, il soggetto che interviene nella loro riscossione opera una ritenuta del 12,50 per cento a titolo di imposta;
- sugli utili derivanti da partecipazioni qualificate trova applicazione una ritenuta a titolo di acconto sul 40 per cento dell'imponibile. La riduzione della base imponibile non si applica e, quindi, la ritenuta deve essere operata sul 100 per cento del dividendo, qualora gli utili provengano da una società residente in un Paese o territorio a fiscalità privilegiata, salvo l'esercizio del diritto di interpello di cui all'art. 47, comma 4, del TUIR.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 26/E del 16 giugno 2004 ha precisato che sia la ritenuta a titolo d'imposta sia quella a titolo di acconto si applica sull'importo dei dividendi al netto delle imposte applicate nello Stato estero (c.d. "netto frontiera") ossia sull'importo effettivamente corrisposto al beneficiario finale. In particolare, con riferimento

STUDIO ANTONELLI

agli utili relativi a partecipazioni qualificate, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la ritenuta si applica sul 40 per cento dell'importo già al netto delle ritenute applicate all'estero. Ad esempio, in caso di utile di fonte estera pari a 100, soggetto a ritenute in base alla normativa interna del Paese estero pari a 20, la ritenuta del 12,50 per cento trova applicazione sul 40 per cento di 80, vale a dire su 32.

Pertanto, premesso che la certificazione degli utili corrisposti deve essere rilasciata in linea di principio con riferimento agli utili di fonte estera relativi a partecipazioni qualificate, in quanto soggetti a tenuta a titolo di acconto, nel caso di cui all'esempio precedente, nel punto 35 della certificazione deve essere indicato l'importo di 80, corrispondente all'ammontare del dividendo al netto delle imposte estere.

L'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 26/2004 ha precisato inoltre che, nell'eventualità che i dividendi abbiano scontato nel Paese della fonte, sulla base della relativa norma interna, un prelievo in misura superiore rispetto all'aliquota prevista, ad esempio, dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dall'Italia con il Paese estero, la base imponibile della ritenuta deve essere decurtata dall'intero importo delle imposte subite nello Stato estero.

Per quanto riguarda, poi, il trattamento fiscale in capo al soggetto percipiente si evidenzia che:

- in caso di utili relativi a partecipazioni non qualificate assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta non è mai consentito optare per la tassazione ordinaria in sede di dichiarazione dei redditi, anche nel caso in cui l'utile di fonte estera sia percepito direttamente all'estero senza l'intervento di un intermediario residente (in tale ultima ipotesi, il contribuente è tenuto a riportare l'utile nella dichiarazione dei redditi; tuttavia esso non concorre alla formazione del reddito complessivo bensì il contribuente procede ad autoliquidare l'imposta sostitutiva del 12,5 per cento ossia applica l'imposta con la stessa misura prevista per la ritenuta a titolo di imposta che sarebbe stata applicata qualora fosse intervenuto il sostituto di imposta). Inoltre, qualora il contribuente ottenga dall'Autorità fiscale estera il recupero della differenza tra le imposte effettivamente subite e l'aliquota convenzionale, la predetta differenza deve essere assoggettata a tassazione in qualità di dividendo con le stesse modalità previste per gli utili di fonte estera;
- nel caso, invece, di utili relativi a partecipazioni qualificate, gli stessi concorreranno alla formazione del reddito imponibile al lordo di tutte le imposte estere eventualmente applicate, con la possibilità di scomputo della sola aliquota convenzionale, mentre l'eventuale eccedenza non potrà che essere richiesta all'Amministrazione fiscale dello stato estero e in caso di ottenimento non dovrà essere nuovamente assoggettata a tassazione.

Nel punto 36 deve essere indicata la misura dell'aliquota o dell'imposta sostitutiva applicata.

Nei punti 37 e 38 devono essere indicati, rispettivamente l'importo della ritenuta o dell'imposta sostitutiva applicata. Al riguardo le istruzioni alla compilazione della certificazione precisano che i due punti sono alternativi, per cui la compilazione dell'uno esclude la possibilità di compilare l'altro. Si compilerà, ad esempio, il campo 37 nel caso in cui il sostituto abbia applicato la ritenuta a titolo di acconto del 12,5 per cento prevista dall'art. 27, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973 su utili di fonte estera corrisposti a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni non relative ad un'impresa commerciale. Si compilerà il campo 38 nel caso in cui il sostituto abbia applicato caso l'imposta sostitutiva sugli utili derivanti dalle azioni e titoli

STUDIO ANTONELLI

similari immessi nel sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli S.p.A. ai sensi dell'art. 27-ter del D.P.R. n. 600/1973.

Nel punto 39 deve essere indicata l'imposta eventualmente applicata all'estero. La possibilità di indicare le ritenute subite all'estero consente al contribuente di beneficiare del credito di imposta. Infatti, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 104/E del 3 luglio 2001, al fine della spettanza e delle modalità di utilizzo del credito di imposta per le imposte pagate all'estero sui dividendi, si è espressa nel senso di ritenere validamente utilizzabile "la certificazione rilasciata dall'intermediario ovvero altra documentazione rilasciata dall'autorità fiscale estera dalla quale tali imposte risultino pagate in via definitiva".

Nel punto 40 devono essere indicati i dividendi relativi a distribuzioni di utili e di riserve formatesi nei periodi in cui è efficace l'opzione per il regime di trasparenza fiscale di cui all'art. 115 e 116 del TUIR. Viene confermato quindi l'obbligo di certificazione degli utili in questione a prescindere dalla circostanza che tali utili non concorrono alla formazione del reddito dei soci ai sensi dell'art. 8 del D.M. 23 aprile 2004, in quanto gli stessi hanno già concorso alla formazione del reddito dei partecipanti mediante imputazione per trasparenza nell'esercizio in cui sono stati rilevati dalla società partecipata.

Annotazioni

Il modello prevede altresì uno spazio riservato alle annotazioni, nel quale indicare le informazioni utili al percettore per la compilazione della propria dichiarazione dei redditi (quali, ad esempio, l'aliquota convenzionale prevista per gli utili esteri, il cambio utilizzato per la conversione in euro degli utili di fonte estera, ecc.).

Al riguardo, le istruzioni allo schema di certificazione precisano che il campo "annotazioni" deve essere utilizzato per fornire al percettore tutte le notizie necessarie ad una puntuale indicazione delle procedure utilizzate per il calcolo e la definizione degli utili corrisposti, delle ritenute o imposte sostitutive applicate.

Come già evidenziato, qualora in relazione allo stesso soggetto emittente siano certificati utili e uno o più proventi equiparati, devono necessariamente essere rilasciate distinte certificazioni.

8. Sottoscrizione delle certificazioni.

L'art. 4, comma 6-quater, del D.P.R. n. 322/1998 prevede che la sottoscrizione delle certificazioni possa essere effettuata anche (vale a dire opzionalmente) mediante sistemi di elaborazione automatica.

Come ha specificato il Ministero delle Finanze con la Risoluzione n. 23/E del 16 dicembre 1994, tale sottoscrizione (denominata "firma elettronica") può essere apposta mediante stampigliatura, riprodotta dall'elaboratore elettronico in calce al certificato, della qualifica (es. Amministratore Unico, Presidente del Consiglio di Amministrazione, Amministratore delegato, Socio Amministratore, Titolare, eccetera), del nome e del cognome della persona in possesso dei poteri in questione, evitando quindi la firma autografa.

Tale facoltà è altresì espressamente prevista per il nuovo schema di certificazione degli utili dall'art. 1, punto 1.5, del Provvedimento del 18 novembre 2008.

STUDIO ANTONELLI

9. Sanzioni.

Come precisato dal Ministero delle Finanze nella Circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999 (cap. III, p. 4.2), le violazioni concernenti la mancata o tardiva consegna delle certificazioni di cui all'art. 4, comma 6-ter, del D.P.R. n. 322/1998 ovvero il rilascio delle certificazioni con dati incompleti o non veritieri da parte dei sostituti d'imposta, obbligati ad effettuare la ritenuta alla fonte sulle somme o valori corrisposti, devono intendersi punibili con la sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.066 ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 471/1997 e successive modificazioni e integrazioni.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli

Allegati: n. 2