



Certificazione relativa agli utili ed agli altri proventi equiparati corrisposti

Premessa

La certificazione degli utili e proventi equiparati corrisposti nell'anno 2012 (Cupe 2013), prevista dall'art.4, co.6-ter e 6-quater, del DPR n.322/88, deve essere rilasciata entro il 28 febbraio ai soggetti percettori dei predetti utili e proventi, affinché gli stessi possano provvedere ad indicarli nelle proprie dichiarazioni dei redditi annuali.

Con [Provvedimento 7 gennaio 2013](#), l'Agenzia delle Entrate ha approvato il nuovo modello di certificazione degli utili che recepisce le disposizioni del D.L. n.138/11 in merito all'unificazione delle aliquote.

In particolare, lo schema di certificazione adegua alla nuova aliquota unica del 20% (in luogo del 12,50% ovvero del 27%) gli utili o altri proventi equiparati assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta ovvero ad imposta sostitutiva percepiti dai soggetti non residenti nel territorio dello Stato e i proventi derivanti dalle partecipazioni in Siiq e in Siinq.

Occorre evidenziare che il nuovo modello, non presenta alcuna modifica strutturale rispetto a quello approvato dall'Agenzia delle Entrate con il [Provvedimento 21 dicembre 2009](#). In pratica, sono state aggiornate esclusivamente le relative istruzioni per la compilazione, nelle quali sono state eliminate le diverse misure delle ritenute e/o imposte sostitutive, precedentemente differenziate a seconda della tipologia di somma corrisposta, ora unificate, come accennato, nell'unica aliquota del 20%.

Utili e proventi equiparati oggetto di certificazione

La certificazione in oggetto deve essere rilasciata nel caso in cui, nell'anno 2012, siano stati **corrisposti** i seguenti proventi:

- utili per la partecipazione in soggetti Ires, residenti o non residenti, in qualunque forma corrisposti;
- utili derivanti dalla partecipazione in Siiq e in Siinq;
- proventi equiparati agli utili derivanti da titoli e strumenti finanziari assimilati alle azioni di cui all'art.44, co.2, lett. a), del Tuir;
- proventi equiparati agli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'art.44, co.1, lett. f), del Tuir con apporto di capitale ovvero di capitale e opere o servizi (esclusi quelli con apporto di solo lavoro);
- remunerazione dei finanziamenti eccedenti di cui all'art.98 del Tuir (in vigore fino al 31 dicembre 2007) direttamente erogati dal socio o dalle sue parti correlate, riquadrificati come utili.

La certificazione è altresì dovuta nel caso di:

- distribuzioni di riserve di capitale che sono considerate utili e riserve di utili (ad esempio riserve da sovrapprezzo azioni) verificandosi la presunzione di cui all'art.47, co.1, del Tuir. In tal caso, la società emittente ha l'obbligo di comunicare agli azionisti ed agli intermediari la natura delle riserve oggetto della distribuzione e il regime fiscale applicabile ([C.M. n.26/E/04](#));
- 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 non è dovuta:

- per gli utili e gli altri proventi corrisposti a soggetti residenti e assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva ai sensi degli artt.27 e 27-ter del DPR n.600/73.

Esempio:

- partecipazioni non qualificate detenute da persone fisiche non nell'esercizio di un'impresa;
- contratto di associazione in partecipazione con apporto non qualificato.
- per utili e proventi relativi a partecipazioni (non qualificate) detenute nell'ambito di gestioni individuali di portafoglio di cui all'art.7 del D.Lgs. n.461/97, cosiddette "gestioni patrimoniali".

Presunzioni in caso di distribuzione di riserve

L'art.47, co.1, DPR n.917/86 introduce una presunzione assoluta di distribuzione degli utili delle società di capitali nei confronti di qualunque tipologia di percettore. In base a tale disposizione, indipendentemente da quanto deliberato dai soci, in caso di distribuzione delle riserve accantonate a bilancio, ai fini fiscali, dovranno essere considerate prioritariamente distribuite le riserve di utili.

A tale presunzione assoluta l'art.1, co.2, D.M. 2 aprile 2008, ha aggiunto l'ulteriore in base alla quale:

“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”.

In altri termini, la distribuzione di dividendi si presume essere effettuata mediante utilizzo di riserve di utili formati negli esercizi sino a quello in corso al 31/12/07, che prevedono una imponibilità, in capo ai percettori, nella misura del 40% del loro ammontare, anziché del 49,72%, vigente sugli utili conseguiti dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2008 (per le società con esercizio coincidente con l'anno solare).

Pertanto, una società che volesse distribuire una riserva di capitale pur detenendo riserve di utili, dovrebbe prima applicare l'art.47, cioè ritenere distribuite le riserve di utili, e immediatamente dopo il D.M. 2 aprile 2008 e considerare come distribuite le riserve generate ante 2008 (si veda l'esempio 1).

Soggetti obbligati al rilascio del modello Cupe

Obbligati al rilascio del modello di certificazione, sono:

- le società ed enti commerciali emittenti (società ed enti indicati nell'art.73, co.1, lett. a) e b), del Tuir);
- le casse incaricate del pagamento degli utili o di altri proventi equiparati;
- gli intermediari aderenti al sistema di deposito accentrato gestito dalla Monte Titoli Spa;
- i rappresentanti fiscali in Italia degli intermediari non residenti aderenti al sistema Monte Titoli Spa e degli intermediari non residenti che aderiscono a sistemi esteri di deposito accentrato aderenti al sistema Monte Titoli Spa;
- le società fiduciarie, con esclusivo riferimento agli effettivi proprietari delle azioni o titoli ad esse intestate sulle quali siano riscossi utili o altri proventi equiparati;
- le imprese di investimento e gli agenti di cambio di cui al D.Lgs. n.58/98;
- ogni altro sostituto d'imposta che interviene nella riscossione di utili o proventi equiparati derivanti da azioni o titoli;
- gli associanti in relazione ai proventi erogati all'associato e derivanti da contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza di cui all'art.44, co.1, lett. f) del Tuir.

L'obbligo di rilasciare la certificazione è comunque connesso al trattamento fiscale cui sono assoggettati gli utili/proventi equiparati. L'adempimento in esame è, infatti, richiesto esclusivamente per gli utili/proventi equiparati:

- assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto;
- non assoggettati ad alcuna ritenuta.

Non deve essere rilasciata la certificazione per le somme assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva ex artt.27 e 27-ter, DPR n.600/73.

Tuttavia, come analizzato più avanti, se il percettore è un soggetto non residente la certificazione può essere rilasciata anche se gli utili o i proventi ad essi equiparati siano stati assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, anche in misura convenzionale, per consentire allo stesso il recupero, nel proprio Stato di residenza, del credito d'imposta relativo alle imposte pagate in Italia.

Soggetti a cui va rilasciata la certificazione

I destinatari della certificazione sono:

- i soggetti residenti nel territorio dello Stato percettori di utili derivanti dalla partecipazione a soggetti Ires, residenti e non residenti, in qualunque forma corrisposti;
- i soggetti non residenti nel territorio dello Stato al fine di ottenere nel Paese di residenza, ove previsto, il credito d'imposta relativo alle imposte pagate, che hanno percepito utili o altri proventi equiparati assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta ovvero ad imposta sostitutiva (nella misura del 20% o dell'1,375%), anche in misura convenzionale, e utili ai quali si applicano le disposizioni di cui all'art.27-bis del DPR n.600/73;
- ai percettori di utili derivanti dalla partecipazione in Siiq e in Siinq assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 20%.

⇨ Soggetti non residenti

La certificazione può essere consegnata anche a soggetti non residenti che abbiano conseguito utili o altri proventi equiparati assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta ovvero a titolo di imposta sostitutiva, anche in misura convenzionale, e utili ai quali si applicano le disposizioni di cui all'art.27-bis del DPR n.600/73. La certificazione permette ai soggetti non residenti, nel caso il Paese di residenza lo preveda, di ottenere un credito d'imposta relativo alle imposte già versate in Italia. Mentre, nel caso in cui tra l'Italia e il Paese di residenza del percettore è in vigore una convenzione fiscale, l'eliminazione della doppia imposizione avviene secondo le disposizioni vigenti.

Si ricorda che, per effetto dell'entrata in vigore del D.L. n.138/11, gli utili e proventi assimilati corrisposti a soggetti non residenti sono soggetti dal 1° gennaio 2012 ad una ritenuta a titolo d'imposta del 20% (e non più del 27%), indipendentemente dalla circostanza che si tratti di utili relativi a partecipazioni qualificate o meno e dalla natura del soggetto non residente (persona fisica o società).

Per espressa previsione di cui all'art.2, co.8, del D.L. n.138/11, nessuna modifica è, invece, intervenuta con riguardo agli utili di cui all'art.27, co.3-ter, del DPR n.600/73, ossia agli utili corrisposti a società ed enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società in uno Stato membro dell'Unione europea nonché in uno stato aderente all'accordo See incluso nella *white list*, e alle società residenti nei medesimi Stati, relativamente ai quali continua a trovare applicazione la ritenuta nella misura dell'1,375%. Parimenti confermata è anche la ritenuta prevista per gli utili corrisposti ai fondi pensione istituiti nei predetti Stati, nella misura dell'11%.

Le Siiq

L'introduzione in Italia delle società di investimento immobiliare quotate, cosiddette Siiq è avvenuta con la Legge Finanziaria 2007 in base alla quale le società che optano per la qualifica di Siiq possono usufruire di un regime di esenzione ai fini delle imposte dirette. Le società devono svolgere in via prevalente attività di locazione immobiliare e soddisfare i seguenti requisiti:

- a) il valore degli immobili iscritti nell'attivo e destinati alla locazione deve essere almeno pari all'80% dell'attivo patrimoniale;
- b) per ogni esercizio, almeno l'80% dei componenti positivi del Conto economico deve provenire dall'attività di locazione immobiliare.

Al ricorrere delle suddette condizioni, la società può esercitare l'opzione per essere riconosciuta Siiq ai fini fiscali. A seguito dell'esercizio dell'opzione, la Siiq è esentata dall'Ires e dall'Irap per il reddito d'impresa derivante dall'attività di locazione immobiliare.

In questo caso, l'utile viene assoggettato a tassazione solo al momento della distribuzione ai soci partecipanti, diversi dalle Siiq, mediante applicazione di una ritenuta del 20%, operata a titolo di acconto per i soggetti esercenti attività d'impresa e a titolo d'imposta per gli altri soggetti.

A seguito dell'entrata in vigore del D.L. n.138/11, la ritenuta del 20% rimane invariata.

Inoltre, come confermato dalla [C.M. n.11/E/12](#), la ritenuta al 15%, prevista dall'art.134 della L. n.296/06, per gli utili derivanti da locazione di immobili ad uso abitativo delle Siiq, è elevata al 20% dal 1° gennaio 2012.

Modello di certificazione

Lo schema si compone di un frontespizio, dove devono essere riportati i dati del soggetto che rilascia la dichiarazione, e di quattro sezioni.

La prima è riservata ai dati del soggetto emittente, la seconda a quelli dell'intermediario non residente, la terza contiene quelli del soggetto percettore, infine, nella quarta sezione bisogna riportare le informazioni sugli utili e proventi corrisposti (numero azioni, percentuale di contitolarità, dividendo unitario e complessivo, strumenti finanziari, ecc.) che concorrono alla formazione del reddito complessivo da indicare nella dichiarazione dei redditi, modello 730 o Unico.

 **Attenzione:** Qualora in relazione al medesimo soggetto siano certificati utili e uno o più proventi equiparati, anche se assoggettati ad aliquote diverse, devono essere rilasciate distinte certificazioni.

Esempio 1 **CORRESPONSIONE DI UTILI**

Alfa Srl, con esercizio coincidente con l'anno solare, ha un Capitale sociale pari a €100.000, così suddiviso:

Tizio €10.000 (10%) – 1.000 quote da €10

Caio €90.000 (90%) – 9.000 quote da €10

Il Patrimonio netto della società al 31/12/11 è così formato:

- Riserve di utili €10.000 (formatesi nel 2007);
- Riserve di utili €10.000 (formatesi nel 2010);
- Riserva di capitali €40.000
- Utile di esercizio 2011 pari a €10.000

Nel corso del 2012, la società ha deliberato la distribuzione dell'utile di esercizio 2011 e la distribuzione di riserve di capitali.

Per effetto delle presunzioni di cui all'art.47, co.1, del Tuir e dell'art.1, co.2, del D.M. 2 aprile 2008, i dividendi distribuiti pari a (€10.000 + €40.000) = €50.000, s'intendono così riferiti:

- per €10.000 alle riserve di utili 2007;
- per €10.000 alle riserve di utili 2010;

- per €10.000 all'utile 2011;
- per €20.000 alla riserva di capitali.

	Importo	Ripartizione	
		Socio Tizio (10%)	Socio Caio (90%)
Riserve utili 2007	€ 10.000	€ 1.000	€ 9.000
Riserve utili 2010	€ 10.000	€ 1.000	€ 9.000
Utile 2011	€ 10.000	€ 1.000	€ 9.000
Riserva di capitali	€ 20.000	€ 2.000	€ 18.000
Totale	€ 50.000	€ 5.000	€ 45.000
Dividendi imponibili	€ 30.000	€ 3.000	€ 27.000

Sui dividendi imponibili corrisposti al socio Tizio (€3.000), possessore di una partecipazione non qualificata, la società ha applicato la ritenuta a titolo d'imposta del 20%. Sui dividendi imponibili corrisposti al socio Caio (€27.000), invece, non è stata applicata alcuna ritenuta. Nella certificazione rilasciata al socio Caio, dovrà essere indicato separatamente l'importo degli utili riferiti al 2007 (€9.000), tassabili nei limiti del 40% del loro ammontare, da quelli relativi ad esercizi successivi (€18.000), tassabili per una percentuale pari al 49,72%.

Tenendo presente che il dividendo unitario è pari a $(€30.000 : 10.000) = €3$, la sezione "Dati relativi agli utili corrisposti...", della certificazione da rilasciare a Caio, va così compilata:

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
Interessi riqualficati dividendi 34		Netto frontiera 35		Utili da SIQ e da SIINQ 36	Aliquota 37
Imposta sostitutiva 39		Imposta estera 40		Dividendo dei soci in trasparenza 41	Ritenuta 38
	9.000		3	9.000	18.000

Esempio 2 CORRESPONSIONE DI COMPENSI AD ASSOCIATI IN PARTECIPAZIONE

La Beta Snc, in contabilità ordinaria, nel 2012 ha corrisposto il saldo del compenso relativo al 2011, pari a €5.000, e gli acconti del compenso 2012, pari a €20.000 all'associato in partecipazione Sempronio (associazione con apporto misto di capitale e lavoro). Poiché l'apporto è risultato superiore al 25% del patrimonio della società (contratto qualificato) sul compenso corrisposto non è stata applicata alcuna ritenuta.

La sezione "Dati relativi agli utili corrisposti" della certificazione rilasciata a Sempronio evidenzierà i seguenti dati:

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
Interessi riqualficati dividendi 34		Netto frontiera 35		Utili da SIQ e da SIINQ 36	Aliquota 37
Imposta sostitutiva 39		Imposta estera 40		Dividendo dei soci in trasparenza 41	Ritenuta 38
					25.000

Esempio 3 SRL IN REGIME DI TRASPARENZA

La Gamma Srl ha optato, per il triennio 2010 – 2012, per il regime di trasparenza ex art.116 Tuir.

Il Capitale sociale, pari a €100.000, è così suddiviso:

Mevio €85.000 (85%) 4.250 quote da €20

Filano €15.000 (15%) 750 quote da €20

Nel 2011 la società ha realizzato un reddito pari a €60.000, imputato ai soci per trasparenza, e un utile pari a €30.000.

Nel 2012, in sede di approvazione del bilancio 2011, la società ha deliberato la distribuzione del relativo utile, corrisposto ai soci nel 2012, nelle seguenti misure:

Mevio €30.000 x 85% = €25.500

Filano €30.000 x 15% = €4.500

La società deve rilasciare la certificazione nei confronti di entrambi i soci, ancorché il socio Filano sia titolare di una partecipazione non qualificata.

Tenendo presente che il dividendo unitario è pari a $(€30.000 : 5.000 \text{ quote}) = €6$, la sezione “Dati relativi agli utili corrisposti” della certificazione rilasciata a Mevio evidenzierà i seguenti dati:

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
Interessi riqualificati dividendi 34		Netto frontiera 35		Utili da SIQ e da SIINQ 36	Aliquota 37
Imposta sostitutiva 39		Imposta estera 40		Dividendo dei soci in trasparenza 41	Ritenuta 38
	4.250		6		25.500

Per il socio Filano, la certificazione va compilata nel seguente modo:

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
Interessi riqualificati dividendi 34		Netto frontiera 35		Utili da SIQ e da SIINQ 36	Aliquota 37
Imposta sostitutiva 39		Imposta estera 40		Dividendo dei soci in trasparenza 41	Ritenuta 38
	750		6		4.500