

ADEMPIMENTO IN PRATICA

I dividendi nel Modello Redditi Persone Fisiche 2023

di Fabio Giommoni

Seminario di specializzazione

QUADRO RW 2023: I CONTROLLI PRIMA DELL'INVIO DELLE DICHIARAZIONI

[Scopri di più >](#)

Il 31 dicembre 2022 è terminata la **disciplina transitoria di tassazione dei dividendi da partecipazioni qualificate** percepiti da persone fisiche su azioni o quote di società di capitali detenute al di fuori dell'attività di impresa.

Come si ricorderà, tale disciplina è stata introdotta con la riforma della tassazione dei dividendi ad opera della L. 205/2017 (Legge di bilancio 2018), che ha previsto, con riferimento ai dividendi percepiti **a partire dal 1° gennaio 2018**, l'applicazione di una **itenuta a titolo di imposta del 26% sia per le partecipazioni “non qualificate” sia per quelle “qualificate”**.

In precedenza, invece, i dividendi da partecipazioni “qualificate” distribuiti da società ed enti soggetti all'Ires non erano soggetti a ritenuta “secca”, ma concorrevano a formare il reddito complessivo Irpef del percipiente secondo le seguenti modalità:

- nella misura del **40%** per i dividendi relativi a distribuzioni di utili prodotti fino all'esercizio in corso al **31 dicembre 2007**;
- nella misura del **49,72%** per i dividendi relativi a distribuzioni di utili prodotti a decorrere dall'esercizio in corso al **31 dicembre 2008** e sino all'esercizio in corso al **31 dicembre 2016**;
- nella misura del **58,14%** per i dividendi relativi a utili prodotti nell'esercizio in corso al **31 dicembre 2017**.

Nel caso di **partecipazione “non qualificata”** il dividendo era già assoggettato a tassazione mediante l'applicazione di una **itenuta alla fonte del 26% a titolo d'imposta** ([articolo 27 D.P.R. 600/1973](#)), non concorrendo, quindi, alla formazione della base imponibile Irpef del socio.

Si ricorda che è **“qualificata”** la partecipazione che rappresenta, complessivamente, una percentuale dei diritti di voto, esercitabili nell'assemblea ordinaria, superiore al 20% (2% per società quotate), ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 25% (5%

per società quotate), mentre è **“non qualificata”** quella che rappresenta, complessivamente, una percentuale dei diritti di voto, esercitabili nell’assemblea ordinaria, pari o inferiore al 20% (2% per società quotate), ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio pari o inferiore al 25% (5% per società quotate).

Come detto, per i dividendi percepiti **a partire dal 1° gennaio 2018 non assume più rilevanza**, ai fini della tassazione, **la distinzione tra socio che detiene una partecipazione qualificata, rispetto al socio non qualificato**, perché entrambi sono tassati con la ritenuta “secca” del 26%.

Fanno eccezione i **dividendi provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in stati o territori che hanno un regime fiscale privilegiato** (“black list”), i quali concorrono per il 100% alla formazione del reddito complessivo Irpef del socio (sia che derivino da partecipazioni qualificate, che non qualificate).

Ciò salvo che detti dividendi siano già stati imputati al socio per trasparenza secondo le disposizioni CFC ([articolo 167 Tuir](#)), oppure che sia stata data dimostrazione che dalle partecipazioni non è stato conseguito, sin dall’inizio del periodo di possesso, l’effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati (**esimente di cui all’articolo 47-bis, comma 2, lett. b), Tuir**). In tale ultimo caso si applica la medesima disciplina dei dividendi erogati da società residenti in Italia.

Rispetto alla situazione appena delineata, il **regime transitorio** prevede che i dividendi relativi a partecipazioni qualificate derivanti da **distribuzioni deliberate fino al 31.12.2022**, imputabili a **utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2017**, continuano a concorrere alla formazione del reddito complessivo Irpef del socio a seconda dell’anno di formazione dell’utile, nei limiti delle percentuali citate in precedenza, ovvero: **40%** per gli utili prodotti fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007; **49,72%** per utili prodotti a decorrere dall’esercizio in corso al 31 dicembre 2008 e sino all’esercizio in corso al 31 dicembre 2016; **58,14%** per gli utili prodotti nell’esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

Tenuto conto delle aliquote progressive Irpef vigenti, comprese le addizionali locali, **l’applicazione del regime transitorio appare più conveniente** rispetto alla ritenuta a titolo di imposta del 26%, almeno per quanto riguarda gli utili prodotti fino al 2007 e quelli ante 2017, mentre la situazione è **sostanzialmente neutrale per gli utili prodotti nel 2017**.

La tabella seguente riassume la **disciplina di tassazione per le persone fisiche dei dividendi derivanti da partecipazioni qualificate** (escluso dividendi “black list”).

Anno di produzione	Anno della delibera di	Modalità di tassazione del dividendo per le
degli utili distribuiti	distribuzione dei dividendi	persone fisiche al di fuori dell’attività di impresa
Fino al 2007	Entro il 2017	(partecipazioni qualificate)
	Dal 2018 al 2022 (disciplina	Concorrenza al reddito Irpef per il 40%
	transitoria)	Concorrenza al reddito Irpef per il 40%

Dal 2008 al 2016	Dal 2023 Entro il 2017 Dal 2018 al 2022 (disciplina transitoria)	Ritenuta a titolo d'imposta del 26% Concorrenza al reddito Irpef per il 49,72% Concorrenza al reddito Irpef per il 49,72%
Nel 2017	Dal 2023 Dal 2018 al 2022 (disciplina transitoria)	Ritenuta a titolo d'imposta del 26% Concorrenza al reddito Irpef per il 58,14%
Dal 2018	Dal 2023 Dal 2018	Ritenuta a titolo d'imposta del 26% Ritenuta a titolo d'imposta del 26%

La **disciplina transitoria è terminata al 31 dicembre 2022**, ma l'Agenzia delle entrate (dopo la controversa [risposta a interpello n. 454/2022](#)) ha definitivamente chiarito con il principio di diritto n. 3/2022 che eventuali dividendi da partecipazioni qualificate incassati dal 2023, ma relativi a **distribuzioni deliberate entro la fine del 2022**, continuano a fruire della disciplina transitoria in quanto **vale la data della delibera e non quella dell'incasso del dividendo**.

Salvo il predetto caso di delibere assunte entro il 31.12.2022 ma eseguite in data successiva, il **Modello Redditi Persone Fisiche 2023**, per l'anno di imposta 2022, sarà generalmente **l'ultima dichiarazione nella quale indicare i dividendi derivanti da partecipazioni qualificate soggetti alla disciplina transitoria**.

Infatti, proprio perché partecipanti alla determinazione del reddito Irpef complessivo del socio, ancorché nelle misure parziali indicate in precedenza, **i dividendi da partecipazioni qualificate soggette al regime transitorio devono essere riportati nella dichiarazione Modello Redditi Persone Fisiche** (o Modello 730) presentata dal socio.

Invece, **i dividendi soggetti a ritenuta a titolo di imposta del 26%** (relativi a partecipazioni non qualificate e qualificate senza regime transitorio) **non devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi del socio**, proprio perché soggetti a tassazione alla fonte.

Pertanto, un **socio persona fisica titolare di una partecipazione qualificata che ha percepito nel corso del 2022 dividendi soggetti alla disciplina transitoria**, dovrà indicare detti utili nel **Quadro RL, rigo RL 1**, del Modello Redditi 2023 Persone Fisiche, avendo riguardo di indicare in colonna 1 il codice identificativo del periodo in cui il reddito si è formato e in colonna 2 l'importo del dividendo che concorre a formare il reddito (applicando le predette percentuali del 40%, 49,72%, 58,14% a seconda dello "strato" di utile distribuito, che la società avrà indicato nella certificazione dei dividendi, con modello "Cupe").

Modello Redditi 2023 PF – Quadro RL – Sezione I-A

SEZIONE I-A Redditi di capitale			Tipo reddito		Redditi		Ritenute	
			1	2	,00	3	,00	
	RL1	Utili ed altri proventi equiparati						
	RL2	Altri redditi di capitale						
	RL3	Totale (sommare l'importo di col. 2 agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5; sommare l'importo di col. 3 alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)						

In particolare, i codici identificativi del periodo in cui il reddito si è formato, da indicare in **colonna 1 del rigo RL 1** sono i seguenti:

- codice “1” per gli utili prodotti fino al 2007 (a cui si applica la percentuale del 40%);
- codice “5” per gli utili prodotti dal 2008 al 2016 (a cui si applica la percentuale del 49,72%);
- codice “9” per gli utili prodotti nel 2017 (a cui si applica la percentuale del 58,14%).

Nel **rigo RL1** dovranno essere altresì indicati (con gli specifici codici), i dividendi “**black list**” (provenienti da imprese o enti i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati), i quali, come detto in precedenza, concorrono interamente alla formazione del reddito complessivo del contribuente, salvo dimostrazione dell'esimente di cui al comma 2, lett. b), dell'[articolo 47-bis Tuir](#).