



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma

“DICHIARAZIONI DEI REDDITI, IRAP e I.M.U. 2018 ENTI NON PROFIT E ASSOCIAZIONI SPORTIVE”

24 maggio 2018

Odcec Roma – Sede dell’Ordine

**Monitoraggio fiscale di investimenti e attività finanziarie
esteri degli Enti non profit**

Dott. Gianni Massimo Zito





Redditi di capitali

Per gli enti non commerciali i redditi di capitale percepiti, indipendentemente dal momento della maturazione, concorrono al reddito dell'ente secondo le regole di determinazione del titolo I del TUIR.

Eccezione : i redditi percepiti relativi agli utili distribuiti concorrono al reddito per il 77,74% del relativo ammontare sia ove trattasi di utili da partecipazioni qualificate che non qualificate (art.4,c.1,lett.q del D.lgs. 344/2003 e modificazioni) ove riferibili ad investimenti della sfera istituzionale dell'ente.

Fino al 2014 era assoggettabile ad imposizione solo il 5% del reddito percepito.

Assoggettamento a ritenuta d'acconto :

- Dividendi da società ed enti residenti: 26% sia partecipazioni qualificate che non qualificate;
- Dividendi da società estere : 26% sul «netto frontiera»
- Dividendi da società estere «a fiscalità privilegiata» : il 26% riferito al 100% dell'utile pagato



Redditi esteri di capitali devono essere dichiarati se:

- sono stati direttamente percepiti senza intermediari finanziari residenti, ovvero al di fuori del c.d. regime di risparmio amministrato o gestito;
- non sono stati oggetti di ritenuta alla fonte da parte degli intermediari finanziari.

Esclusioni dal regime dichiarativo

1. Redditi di capitale di fonte estera assoggettati a ritenuta alla fonte d'imposta;
2. Redditi di capitale di fonte estera percepiti con c.d. "risparmio gestito e/o amministrato" ;
3. Redditi esteri diversi dai dividendi assoggettati ad imposta sostitutiva (**quadro RM**);
4. Redditi, investimenti esteri ed attività finanziarie estere (**quadro RW**).



Tipologie di redditi esteri di capitali

Nel quadro RL, sez.I, Unico 2018 ENC si dichiarano i redditi di capitale individuati ai sensi del capo III, titolo I del Tuir , quali:

- Somme percepite a fronte di investimenti in titoli partecipativi e strumenti finanziari emessi da non residenti se tale remunerazione è rappresentativa di utili conseguiti ovvero dalla partecipazione ai risultati economici della società emittente estera la cui remunerazione deve essere indeducibile dal reddito dell'emittente;
- Somme percepite, in aggiunta ai dividendi, in forza di convenzioni bilaterali di natura tributaria;
- Somme, valori e beni percepiti in caso di recesso dalla società emittente o per riduzione del capitale o per liquidazione, per la parte che eccede il costo per l'acquisto o sottoscrizione dei titoli.

L'attestazione dei redditi e delle relative modalità impositive sono riportate nella certificazione della società o ente emittente.



REDDITI
QUADRO RL
Altri redditi

PERIODO D'IMPOSTA 2017

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--

SEZIONE I-A
Redditi di capitale

	Tipo reddito	Redditi	Ritenute
RL1	Utili ed altri proventi equiparati		
RL2	Altri redditi di capitale		
RL3	Totale (sommare gli importi di col. 2 dei righe RL1 e RL2 e riportare il totale nel quadro RN e/o PN; sommare l'importo di col. 3 del rigo RL2 alle altre ritenute e riportare il totale nel quadro RN e/o PN)		

Rigo RL1

Tipo 1 – Utili da residenti o non residenti «regime fiscale non privilegiato»

Tipo 2 – Utili da residenti o domiciliati in stati con «regime fiscale privilegiato»

Tipo 3 – Interpelli A.d.E. con parere favorevole (Imprese controllate - art. 167, c.5 lett.b TUIR)

Tipo 4 – No interpello A.d.E. o interpello con parere non favorevole, applicazione della lett. c) art. 87 c.1 TUIR.



**REDDITI
QUADRO RL**
Altri redditi

PERIODO D'IMPOSTA 2017

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--

SEZIONE I-A
Redditi di capitale

	Tipo reddito	Redditi	Ritenute
RL1	Utili ed altri proventi equiparati		
RL2	Altri redditi di capitale		
RL3	Totale (sommare gli importi di col. 2 dei righe RL1 e RL2 e riportare il totale nel quadro RN e/o PN; sommare l'importo di col. 3 del rigo RL2 alle altre ritenute e riportare il totale nel quadro RN e/o PN)		

Rigo RL2

Tipo 8 – Redditi esteri soggetti ad imposta sostitutiva, di cui al quadro RM, al lordo delle ritenute subite, optati per la tassazione ordinaria, per i quali si recupera il credito per le imposte estere;

Tipo 9 – Redditi di partecipazione a fondi immobiliari esteri imputati per trasparenza ove la quota di partecipazione al fondo sia superiore al 5% del fondo stesso.



SEZIONE I-B

**Redditi di capitale
imputati da Trust**

RL4

Codice fiscale del Trust		Reddito	Crediti di imposta sui fondi comuni di investimento	Crediti per imposte pagate all'estero	Ritenute
1		2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00
Eccedenze di imposta		Altri crediti	Acconti versati	Imposte delle controllate estere	
6		7	8	9	
	,00	,00	,00	,00	

Ove un Trust trasferisca all'Ente importi, derivanti da redditi esteri, di cui lo stesso risulta beneficiario andrà riportato nel quadro RN :

Col 1 – il reddito corrisposto dal Trust

Col 4 – il credito d'imposta per i redditi esteri



SEZIONE II

Redditi diversi

RL10 Corrispettivi di cui all'art. 67, comma 1, lett. f) del Tuir
(redditi di beni immobili situati all'estero)

,00

Si indicano i redditi di terreni e fabbricati esteri dell'Ente. Al netto dell'imposta subita nel paese estero, relativo al periodo d'imposta scadente in quello italiano se non concidente (es. reddito del periodo 1/7/2016 – 30/06/2017 va considerato nel modello ENC 2018 – redditi 2017).

Particolarità:

- Se il reddito è esente nel paese estero non viene dichiarato dall'Ente che non dichiari altro reddito di qualsivoglia natura
- Se il reddito è tassato nel paese estero sulla base di tariffe d'estimo o simili, si indicherà tale reddito e le imposte estere pagate; risulteranno quale credito d'imposta
- Se il reddito di locazione estero non è ivi soggetto a tassazione, si indicherà il canone percepito decurtato del 15% quale deduzione forfetaria delle spese
- Se il reddito di locazione è ivi tassato, indicare il canone percepito lordo, e le imposte estere pagate risulteranno un credito d'imposta



Redditi di capitale e di partecipazione di fonte estera

I redditi di capitale e di partecipazione di fonte estera percepiti direttamente dall'ente senza avvalersi di intermediari residenti e diversi da quelli concorrenti al reddito o esclusi dal regime dichiarativo vanno indicati nel quadro RM, sez.I, Unico 2018 ENC.

Tali redditi sono soggetti ad imposta sostitutiva nella misura del 26% (art.18 TUIR)

L'ente può optare per la tassazione ordinaria scomputando in tal caso il credito d'imposta per le imposte pagate nel paese estero della società erogante.

Vanno indicati anche i proventi da depositi di denaro, valori e titoli diversi dalle azioni e similari, costituiti fuori dal territorio dello Stato a garanzia di finanziamenti concessi a imprese residenti se non gestiti attraverso intermediari finanziari. La misura dell'imposta è del 20%.

La sez.II del quadro RM Unico 2018 ENC accoglie i redditi da CFC.



**REDDITI
QUADRO RM**

Redditi di capitale, redditi derivanti da partecipazioni
in imprese estere e delle stabili organizzazioni localizzate
in Stati o territori con regime fiscale privilegiato
Rivalutazione dei terreni

PERIODO D'IMPOSTA 2017

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--

QUADRO RM		1	2	3	4	5	6
Sezione I		Tipo di reddito	Codice Stato estero	Reddito	Aliquota	Imposta	Opzione
Redditi di capitale soggetti ad imposta sostitutiva	RM1			,00	%	,00	
	RM2			,00	%	,00	
	RM3			,00	%	,00	

Rigo RM1

Col 1 – Tipo di reddito (es. interessi, premi e frutti di obbligazioni; proventi OICVM; operazioni di riporto, pronti contro termine; proventi da contratti assicurazione vita; depositi in denaro e valori).

Col 2 – Codice stato estero (elenco paesi e territori esteri)

Col 6 – Opzione per la tassazione ordinaria (in questo caso si scomputano le imposte pagate all'estero quale credito d'imposta estero)



Obblighi di monitoraggio fiscale per ENC

L'art. 4 del D.L. 167/90, ha introdotto il monitoraggio fiscale, ed è stato successivamente modificato dall'intervento dell'art. 9 della L. 97/2013 (c.d. Legge Europea).

Le modifiche apportate semplificano gli obblighi dichiarativi dei contribuenti che detengono investimenti ed attività finanziarie all'estero e ne riducono l'ambito sanzionatorio.

L'obbligo di monitoraggio, attraverso il modello RW del modello Unico ENC, riguarda gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria detenute a titolo di proprietà o di altro diritto reale anche se disinvestite durante il periodo d'imposta.

Sono soggetti all'obbligo di monitoraggio gli Enti titolari delle attività detenute all'estero e coloro, persone fisiche, che, sebbene non titolari delle attività, ne hanno la concreta disponibilità o la possibilità di movimentazione, nonché le persone fisiche definite «titolari effettivi».



Esclusioni dall'obbligo di monitoraggio

- a) Depositi e conti correnti bancari con valore massimo complessivo raggiunto nel periodo d'imposta non superiore ad euro 15 mila (art.2 L. 186/2014)
- b) Immobili detenuti all'estero già dichiarati nei periodi d'imposta precedenti per i quali non intervengono variazioni nel corso del periodo d'imposta (art.7 quater, comma 23, D.L. 193/2016)
- c) Attività finanziarie e patrimoniali amministrati da intermediari residenti assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto sui redditi di capitale e dei redditi diversi (ex art.67 del TUIR) da parte degli intermediari bancari all'atto del flusso dall'estero
- d) Somme versate a forme di previdenza complementare estere se obbligatorie per legge
- e) Beni di natura finanziaria e/o patrimoniale oggetto di «scudo fiscale»



Definizione del Titolare Effettivo

La norma antiriciclaggio, D.Lgs. 231/2007, all'art. 1 comma 2 lett. u) definisce quale titolare effettivo colui che :

Per le società di qualsiasi tipologia:

- Possiede o controlla una entità giuridica attraverso il possesso o controllo, diretto o indiretto, di una percentuale di capitale o di voti sufficiente al controllo della società (25% più uno del capitale o voti)
- Esercita in altro modo il controllo sulla direzione della società

Per le entità giuridiche quali fondazioni o trust:

- Esercita il controllo sul 25% più uno del patrimonio dell'ente



Limitazioni agli obblighi di monitoraggio del Titolare Effettivo

- L'obbligo sussiste solo in caso di partecipazione diretta nella società o ente di diritto estero, integrando il caso di interposizione di una società o ente residente (approccio look through) ma escludendo il caso di società residente che effettua investimento all'estero
- La Circ. A.d.E. 10/E del 14 maggio 2014 dispone che gli amministratori di società ed enti, **con delega ad operare** su conti finanziari esteri, senza essere beneficiari dei relativi frutti, non devono indicarli ai fini del monitoraggio nel quadro RW
- La Circ. A.d.E. 27/E del 16 luglio 2015 dispone l'obbligo per i procuratori che dispongono di conti esteri in via extracontabile
- Al contrario la Cassazione (Cass. 5 agosto 2015 n. 16404, Cass. 21 luglio 2010 n. 17051) stabilisce l'obbligo al monitoraggio **anche per il semplice potere di firma** su conti esteri di natura finanziaria



Attività estere finanziarie soggette all'obbligo di monitoraggio

- partecipazioni di capitale
- obbligazioni estere e similari
- titoli pubblici ed equiparati emessi all'estero
- valute estere, metalli preziosi detenute all'estero
- depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero
- contratti finanziari esteri (finanziamenti, riporti, p/t, polizze assicurative vita e di capitalizzazione) con società estere
- contratti di previdenza complementare di società estere
- contratti finanziari c.d. derivati esteri
- diritti ed opzioni di acquisto di titoli e partecipazioni estere e strumenti finanziari assimilati

Anche se detenute in cassetta di sicurezza ed anche se non fruttifere (presunzione di fruttuosità da superare con mezzi di prova)



Attività estere patrimoniali soggette all'obbligo di monitoraggio

- immobili e terreni situati all'estero anche se non produttivi di reddito (es. abitazioni a disposizione)
- diritti reali immobiliari (es. nuda proprietà, usufrutto, multiproprietà, ecc...)
- immobili e terreni situati in Italia ma detenuti attraverso fiduciarie di diritto estero o a mezzo di interposta persona residente all'estero
- oggetti preziosi ed opere d'arte situate all'estero
- imbarcazioni e navi da diporto iscritti in pubblici registri esteri





Criteri di valorizzazione

1. Attività finanziarie (criteri)

- Valore di mercato rilevato al termine del periodo d'imposta o del periodo di detenzione;
- Valore nominale, se titoli non negoziati in mercati regolamentati;
- Valore di rimborso;
- Costo d'acquisto , con applicazione del L.I.F.O. per categorie omogenee

Il controvalore in Euro da indicare nel quadro RW è dato dal cambio medio delle valute estere di cui al Provvedimento del Direttore dell'A.d.E. (cadenza annuale).

Le istruzioni ministeriali al modello Unico ENC 2018 dispongono l'obbligo di formare un **prospetto valorizzato** degli investimenti patrimoniali e delle singole attività finanziarie da conservare ed esibire a richiesta dell'Amministrazione Finanziaria.

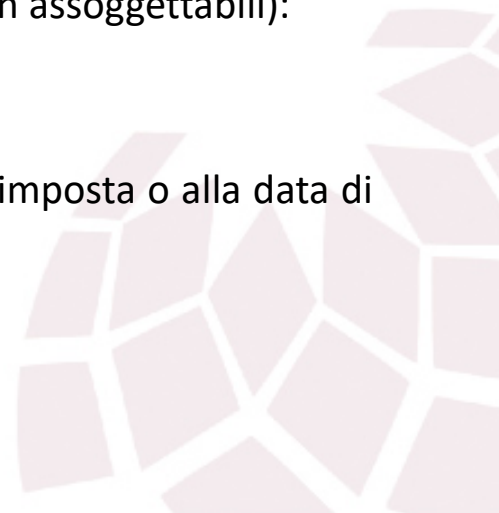


Criteri di valorizzazione

2. Attività patrimoniali (criteri)

Gli enti non commerciali utilizzano i medesimi criteri di valorizzazione degli assets immobiliari delle persone fisiche ai fini IVIE (anche se a questa non assoggettabili):

- costo sostenuto e risultante dall'atto d'acquisto ;
- se non disponibile, valore del bene al termine del periodo d'imposta o alla data di cessione se precedente.





Casi di esonero dell'obbligo di monitoraggio

1. Esoneri soggettivi per ENC

L'art.38 c.13 del D.L. 78/2010 esonera dall'obbligo di monitoraggio i soggetti residenti che prestano la propria attività lavorativa all'estero in modo continuativo in zone di frontiera e in paesi limitrofi limitatamente alle attività di natura finanziaria e patrimoniale detenute in tale paese estero.

2. Esoneri oggettivi per ENC

Le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti. Gli intermediari sottopongono i flussi finanziari ed i redditi di tali attività a ritenuta o imposta sostitutiva di legge.

Occorre quindi che l'intermediario curi la riscossione del flusso finanziario/reddito e lo sottoponga a tassazione (c.d. regimi del risparmio amministrato e del risparmio gestito).

L'esonero vale anche per il titolare effettivo dell'ENC per tali attività finanziarie.

[illegible]**QUADRO RW**Investimenti all'estero e/o attività estere
di natura finanziaria - monitoraggio

PERIODO D'IMPOSTA 2017

Mod. N.

11

	Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuazione bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore		
	1	2	3	4	5	6		
	Valore iniziale		Valore finale		Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Vedere istruzioni	Quota partecipazione	
RW1	7		8	9	18	19		
		,00			,00			
	Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo			Codice fiscale altri cointestatori				
	21		22		23		24	

Rigo RW1

- Col 1 – Tipo di possesso (es. proprietà, usufrutto, nuda proprietà, altro diritto reale, trust).
- Col 2 – Da barrare se «Titolare effettivo»
- Col 3 - Codice individuazione bene (tabella: Codici investimenti estero e attività finanziarie)
- Col 4 - Codice stato estero (tabella : Elenco paesi e territori esteri)
- Col 6 – Criterio determinazione valore (es. valore mercato, valore nominale, costo d’acquisto...)

**QUADRO RW**

Investimenti all'estero e/o attività estere di natura finanziaria - monitoraggio

PERIODO D'IMPOSTA 2017

Mod. N.

Rigo RW1

Col 7 – Valore iniziale : inizio periodo d'imposta o primo giorno detenzione attività

Col 8 – Valore finale : fine periodo d'imposta o ultimo giorno detenzione attività

Col 9 - Valore massimo conti correnti e libretti in paesi non collaborativi

Col 18 - Codice di raccordo della compilazione di altri quadri Unico ENC (es. RL, RM, ...)

Col 19 e 21 – Quota partecipazione e codice fiscale della società o ente riferita al titolare effettivo



Ambiti sanzionatori del monitoraggio fiscale

- Sanzione dal 3% al 15% dell'ammontare degli importi non dichiarati
- Sanzione dal 6% al 30% (doppia) se le attività non dichiarate si trovano in paesi a fiscalità privilegiata
- Sanzione di € 258 per presentazione tardiva entro 90 giorni dal termine di legge del modello Unico (Quadro RW)

La sanzione è parametrata :

- Per i titoli finanziari : al valore di fine periodo o al valore ponderato ai giorni di possesso;
- Per i conti correnti : al valore medio di giacenza;

Per la violazione degli obblighi di compilazione del modello RW è prevista la possibilità di ravvedimento operoso ai sensi dell'art.13 del D.lgs 472/1997



Requisiti del Titolare Effettivo e Principio del Look Through

Chi è il titolare effettivo (normativa antiriciclaggio D.Lgs. 231/2007):

- La persona fisica che, in ultima istanza, possieda o controlli un'entità giuridica attraverso il possesso o il controllo, diretto o indiretto, del capitale o dei diritti di voto di tale entità (misura del 25% +1 del capitale sociale se società);
- La persona fisica che esercita in altro modo il controllo sulla direzione di un'entità giuridica.

Il quadro RW deve essere compilato, oltre che dall'entità giuridica, **anche dal titolare effettivo** delle attività finanziarie e patrimoniali soggette ad obbligo di monitoraggio.

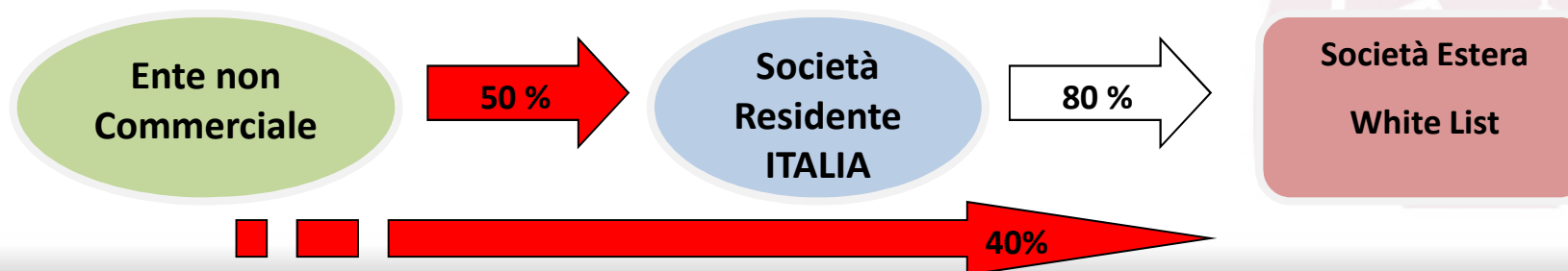


Principio del Look Through

Partecipazione in società residente che detiene partecipazioni di società estere
Senza obbligo di monitoraggio – *Paese estero collaborativo (c.d. white list)*



Partecipazione in società residente che detiene partecipazioni di società estere
Con obbligo di monitoraggio – *Paese estero collaborativo (c.d. white list)*





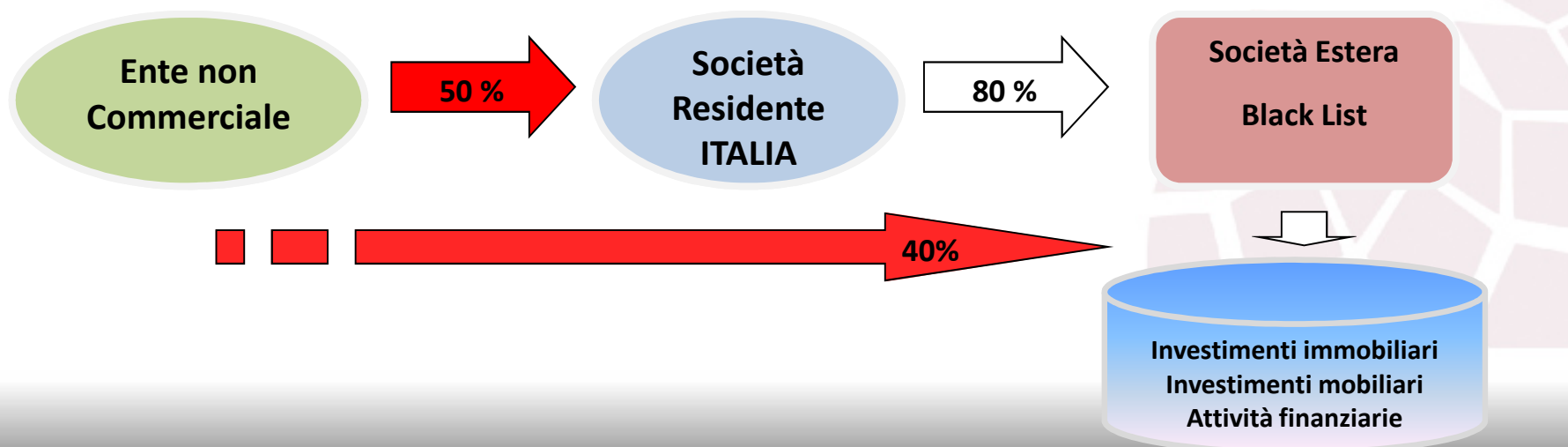
Partecipazione in società residente che detiene partecipazioni di società estere

Senza obbligo di monitoraggio – *Paese estero non collaborativo*



Partecipazione in società residente che detiene partecipazioni di società estere

Con obbligo di monitoraggio – *Paese estero non collaborativo*





Monitoraggio fiscale e antiriciclaggio contro l'evasione internazionale

NORMATIVA DI RIFERIMENTO:

- Decreto Legge n.167/1990 art.4, convertita in Legge n.227/1990
- Decreto Legge n.231/2007 art.1 comma 2 lett. u) , e art.2 dell'allegato tecnico
- Legge n.97/2013 art.9
- Circolare Agenzia delle Entrate n.38/E 2013
- Legge n. 186/2014 art.2
- Decreto Legge n. 193/2016 art.7 quater, comma 23.

