



### ***Irrilevanza ai fini Irpef degli immobili esteri non locati o adibiti ad abitazione principale soggetti ad Ivie***

#### **Premessa**

La Legge di Stabilità per il 2013 (L. n.228/12) ha introdotto significative modifiche alla disciplina dell'Ivie disciplinata dall'art.19, commi da 13 a 17 del D.L. n.201/11 (convertito con modificazione dalla L. n.214/11). Prima fra tutte, la posticipazione della sua applicazione a decorrere dall'anno di imposta 2012 invece che, come originariamente previsto, dal 2011<sup>42</sup>. Altra rilevante modifica è quella che esclude dalla concorrenza alla formazione del reddito del contribuente residente in Italia il reddito degli immobili esteri adibiti ad abitazione principale o non locati assoggettati all'Ivie. Tale seconda modifica, tuttavia, non risulta essere stata correttamente recepita nel modello dichiarativo Unico PF 2013 che non sembra prevedere una sezione apposita per queste due fattispecie, rischiando in tal modo di essere fonte di errori in sede di compilazione.

Come noto l'Ivie ha ad oggetto i beni immobili (terreni e fabbricati)<sup>43</sup> detenuti all'estero da persone fisiche residenti in Italia indipendentemente dall'uso che ne viene fatto; gli immobili devono essere detenuti a titolo di proprietà ovvero di altro diritto reale di godimento e l'imposta è dovuta nella misura dello 0,76% in proporzione alla quota di titolarità di detti diritti e dei mesi dell'anno di effettiva titolarità.

Le disposizioni attuative sono state individuate con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 giugno 2012, mentre i primi chiarimenti sono stati forniti dalla [C.M. n.28/E/12](#)<sup>44</sup>.

#### **Soggetti Passivi**

Ai sensi del comma 14 dell'art.19, soggetto passivo dell'imposta è una persona fisica residente in Italia proprietaria di, o titolare di altro diritto reale su, un bene immobile ubicato all'estero.

Per la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche deve farsi riferimento al disposto dell'art.2, co.2 del Tuir che, a tal fine, individua due criteri tra loro alternativi:

- l'iscrizione per la maggior parte del periodo d'imposta nell'Anagrafe della popolazione residente;
- il possesso per la maggior parte del periodo di imposta nel territorio dello Stato del domicilio o della residenza ai sensi del codice civile.

Si rammenta anche che si considerano comunque residenti in Italia, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle Anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori considerati a "fiscalità privilegiata" perché inclusi nella cosiddetta *black list* recata nel D.M. 4 maggio 1999. In tal caso pertanto dette persone fisiche rimangono obbligate all'applicazione dell'Ivie.

Il soggetto passivo dell'imposta, oltre ad essere residente in Italia, deve essere il proprietario dei beni immobili (terreni, fabbricati e aree fabbricabili) a qualsiasi uso destinati ovvero il titolare di altro diritto reale di godimento sugli stessi: usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie.

<sup>42</sup> Art.1, co.518. È bene rammentare che il successivo co.519 prevede che i versamenti già effettuati in relazione all'anno 2011 si considerano eseguiti in acconto per l'anno 2012.

<sup>43</sup> Si rammenta che sono soggetti all'imposta anche i beni immobili che sono stati oggetto del cosiddetto "scudo fiscale" sia mediante la procedura della regolarizzazione che del rimpatrio giuridico.

<sup>44</sup> Si veda anche il Documento n.13 dell'Istituto di Ricerca dei Dottori Commerciali e degli Esperti Contabili, febbraio 2013.

Sul punto la C.M. n.28/E/12 ha fornito alcune importanti delucidazioni.

Innanzitutto è stato chiarito che, in analogia con l'Imu, in caso di usufrutto, soggetto passivo di imposta è l'usufruttuario e non il nudo proprietario.

In secondo luogo, viene precisato che sono considerati soggetti all'imposta anche il concessionario di aree demaniali e il locatario di beni immobili, anche o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

Al fine, poi, di individuare i diritti reali di godimento rilevanti per l'applicazione dell'imposta deve farsi riferimento agli analoghi istituiti previsti negli ordinamenti esteri. Al riguardo la Circolare riporta l'esempio dei Paesi di *common law* in cui la proprietà viene distinta in *freehold* (la proprietà fondiaria) e in *leasehold* che attribuisce al titolare il diritto al possesso del bene per un determinato periodo di tempo a fronte del pagamento di un corrispettivo. Secondo la Circolare, considerato che tale istituto presenta maggiori analogie con il diritto di usufrutto piuttosto che con la locazione, rimane soggetto all'imposta solo il titolare del *leasehold* e non anche il titolare del *freehold*.

L'imposta trova applicazione anche nel caso in cui i beni immobili siano indirettamente detenuti dalla persona fisica residente per mezzo di una società fiduciaria ovvero quando siano solo formalmente intestati ad entità giuridiche quali società, fondazioni o *trust* e la persona fisica mantenga l'effettiva disponibilità degli immobili.

### **Base Imponibile**

Come anticipato, la base imponibile è rappresentata dal valore del bene immobile che, secondo il comma 15, dell'art.19, è costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti dai quali risulti il costo complessivamente sostenuto.

Secondo la C.M. n.28/E/12, se l'immobile è stato costruito deve farsi riferimento al costo sostenuto per la costruzione debitamente documentabile.

In mancanza del contratto o della documentazione, la base imponibile è data dal valore di mercato così come rilevabile al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui è situato l'immobile. Qualora l'immobile non sia detenuto alla data del 31 dicembre deve farsi riferimento al valore rilevato al termine del periodo di detenzione.

Per gli immobili acquisiti per successione o donazione, il valore è quello dichiarato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato o, in mancanza, il costo di acquisto sostenuto dal *de cuius* o dal donante risultante dalla relativa documentazione o, in assenza di documentazione, il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

### ⇒ Paesi Ue o appartenenti allo See

L'ultimo periodo del comma 5 dell'art.19 prevede che, qualora gli immobili siano situati in Paesi facenti parte dell'Unione Europea ovvero in Paesi che aderiscono allo Spazio Economico Europeo e che garantiscono un adeguato scambio di informazioni (ad oggi solo la Norvegia e l'Islanda presentano tali caratteristiche), il valore sul quale calcolare l'imposta è quello catastale, così come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato, al fine della determinazione delle eventuali imposte reddituali o patrimoniali.

La C.M. n.28/E/12 ha chiarito che, qualora ad uno stesso immobile siano attribuibili diversi valori catastali ai fini delle imposte reddituali e delle imposte patrimoniali, deve essere preso in considerazione il valore catastale utilizzabile ai fini delle imposte patrimoniali, comprese quelle di competenza di enti locali e territoriali. La Circolare precisa anche che è utilizzabile un valore che esprima il reddito medio ordinario dell'immobile solo laddove la legislazione locale preveda l'applicazione di meccanismi di moltiplicazione e rivalutazione analoghi a quelli previsti dalla legislazione italiana, idonei a consentire la determinazione del valore catastale dell'immobile.

In mancanza del valore catastale, si deve fare riferimento al costo risultante dall'atto di acquisto o, in mancanza, al valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile. Infine, la Circolare fa un'importante precisazione tesa a risolvere i dubbi che si erano posti in particolare riguardo al meccanismo in vigore in Francia definito "revenue cadastral".

La Circolare chiarisce infatti che, per evitare disparità di trattamento tra contribuenti che hanno acquisito l'immobile in epoche diverse, qualora la legislazione estera preveda un valore espressivo del reddito medio ordinario e non vi siano meccanismi di moltiplicazione e rivalutazione analoghi a quelli previsti dalla legislazione italiana, il contribuente ha la facoltà di assumere come base imponibile dell'Ivite il valore dell'immobile che risulta dall'applicazione al predetto reddito medio ordinario dei coefficienti stabiliti ai fini Imu.

In questa ipotesi, il reddito medio ordinario è assunto tenendo conto di eventuali rettifiche previste dalla legislazione locale.

### **Applicazione dell'imposta**

Ai sensi del co.15 dell'art.19, l'imposta è dovuta nella misura dello 0,76% del valore dell'immobile. La disposizione prevede anche una esenzione laddove l'importo dell'imposta non superi €200. In questo caso, precisa la C.M. n.28/E/12, il contribuente non è tenuto nemmeno ad indicare i dati relativi all'immobile nel quadro RM della dichiarazione dei redditi, fatto salvo l'obbligo di compilazione del quadro RW.

La Circolare chiarisce anche che, ai fini dell'applicazione della soglia di esenzione, si deve fare riferimento al valore complessivo dell'immobile a prescindere da quote o periodo di possesso e senza tenere conto delle detrazioni previste per lo scomputo dei crediti di imposta.

L'imposta è ovviamente dovuta in proporzione alla quota del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento posseduta e in limitatamente ai mesi dell'anno in cui il diritto si è protratto. Se il diritto si protratto per almeno quindici giorni il mese deve essere computato per intero.

Se l'immobile estero è adibito ad abitazione principale, l'imposta è dovuta nella diversa misura dello 0,4%<sup>45</sup>.

Inoltre, ai sensi del comma 15-*bis*, dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, €200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione. La norma prevede anche che, se l'immobile è adibito ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. In tal caso non spetta la franchigia di €200 di cui al comma 15 dell'articolo 19.

Per gli anni 2012 e 2013 la detrazione prevista dal periodo precedente è maggiorata di €50 per ciascun figlio di età non superiore a ventisei anni, purché dimorante abitualmente e residente anagraficamente nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. L'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione di base, non può superare l'importo massimo di €400.

È chiaro che detto regime non può trovare applicazione laddove la persona fisica goda delle stesse agevolazioni per il calcolo dell'Imu in relazione ad un immobile posseduto in Italia.

<sup>45</sup> La versione del comma 15-*bis* dell'art.19 prima delle modifiche introdotte con la Legge di Stabilità 2013 limitava i benefici agli immobili "abitazione principale" dei soggetti che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, per una sua suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e le persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia la cui residenza fiscale in Italia sia determinata, in deroga agli ordinari criteri previsti dal Testo Unico delle imposte sui redditi, in base ad accordi internazionali ratificati

### ⇒ Detrazioni per crediti di imposta

Il comma 16 dell'art.19, all'evidente fine di impedire una illegittima doppia imposizione, prevede che dall'imposta dovuta in Italia si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'eventuale imposta patrimoniale versata nell'anno di riferimento nello Stato estero in cui è situato l'immobile. La Circolare precisa che, nel caso in cui l'imposta patrimoniale sia versata anche in riferimento ad altri beni, il contribuente è tenuto ad effettuare un calcolo proporzionale al fine di individuare la quota parte dell'imposta riferibile agli immobili.

Inoltre, in allegato alla Circolare sono elencate le imposte di natura patrimoniale in vigore in ciascuno Stato membro dell'Unione Europea che può essere detratta.

Limitatamente agli immobili situati in Paesi dell'UE o in Islanda o Norvegia (in quanto Paesi aderenti allo See che garantiscono un adeguato scambio di informazioni), inoltre, lo stesso comma 16 prevede che dall'imposta dovuta in Italia si detrae prioritariamente l'imposta patrimoniale versata nell'anno di riferimento nel Paese in cui sono situati gli immobili. Inoltre, qualora sussista un'eccedenza di imposta reddituale estera gravante sugli stessi immobili non utilizzata ai sensi dell'art.165 del Tuir, dall'imposta dovuta in Italia si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, anche un ulteriore credito d'imposta derivante da tale eccedenza.

### **Modalità di dichiarazione e versamento**


Riguardo alle modalità di dichiarazione, il punto 4.3 del [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 giugno 2012](#) dispone che, a tal fine deve essere compilata la sezione XVI del quadro RM del modello UNICO PF, indicando il controvalore in euro degli importi in valuta calcolato in base all'apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanato ai sensi dell'art.4, co.6, del D.L. n.167/90 convertito, con modificazioni, dalla L. n.227/90.

L'imposta deve essere versata entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi derivanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riferimento ai sensi dell'art.17, commi 1 e 2, del DPR n.435/01<sup>46</sup>.

Ai sensi dell'art.20, D.Lgs. n.241/97 è consentita la rateizzazione dell'imposta dovuta.

Nel caso di immobili per i quali sia stato stipulato un contratto di amministrazione con una società fiduciaria, il Provvedimento e la Circolare precisano che deve essere la fiduciaria a provvedere ad applicare e a versare l'imposta dovuta dal contribuente, previa la messa a disposizione della provvista da parte del contribuente stesso. In tali casi il contribuente non deve compilare il quadro RM né il quadro RW.

Qualora non venga fornita la provvista, la società fiduciaria è tenuta a comunicare i dati del contribuente all'Amministrazione Finanziaria nel modello di dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari.

 La Circolare, infine, chiarisce che, ai sensi dell'art.1, co.137, della L. n.266/05, non deve eseguirsi il versamento per il debito della singola imposta o addizionale risultanti dalla dichiarazione dei redditi che non superano ciascuna l'importo di €12.

### **Unico 2013**

Ai sensi dell'art. 15-ter per gli immobili esteri adibiti ad abitazione principale o non locati non si applicano le disposizioni recate nell'art.70, co.2 del Tuir che, come noto, prevede che i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo di imposta. I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero, invece, concorrono secondo la medesima previsione a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese.

<sup>46</sup> I codici tributo per il versamento dell'imposta sono stati indicati nella R.M. n.54/E/12.

Si rammenta che i redditi che una persona fisica percepisce non nell'esercizio di un'impresa da beni immobili situati all'estero costituiscono "redditi diversi" ai sensi dell'art.67, co.1, lett. f) del Tuir da indicare nel Rigo RL 12 di Unico PF 2013.

Ebbene, le Istruzioni sul punto si limitano a chiarire quanto segue:

- se nello Stato estero l'immobile non è assoggettabile ad imposizione, quest'ultimo non deve essere dichiarato a condizione che il contribuente non abbia percepito alcun reddito;
- se nello Stato estero gli immobili sono tassabili mediante applicazione di tariffe d'estimo o in base a criteri simili, bisogna indicare l'ammontare risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero, ridotto delle spese eventualmente ivi riconosciute; in tal caso spetta il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero secondo i criteri stabiliti dall'art.165 del Tuir;
- qualora ricorrano le condizioni per fruire del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, occorre compilare la sezione I del quadro CR del Fascicolo 1, ovvero nel quadro CE del Fascicolo 3, qualora siano stati prodotti all'estero anche redditi d'impresa;
- se il reddito derivante dalla locazione dell'immobile sito all'estero non è soggetto ad imposta sui redditi nel Paese estero, bisogna indicare l'ammontare del canone di locazione percepito, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese e
- se tale reddito è soggetto all'imposta nello Stato estero, si indica l'ammontare dichiarato in detto Stato senza alcuna deduzione di spese; in tal caso spetta il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.

Dunque non vi è uno specifico richiamo all'art.15-ter e quindi alla non indicazione dei redditi degli immobili esteri non locati o adibiti ad abitazione principale assoggettati all'Ivie. Ciò, tuttavia, appare un mero difetto di coordinamento e, se vogliamo, di chiarezza delle istruzioni sul punto che forse meriterebbero di essere integrate, ma non sembrano essere tali da poter indurre in errore al momento della redazione della dichiarazione, posto che il disposto del richiamato co.15-ter è assolutamente chiaro così come dovrebbe essere chiara la decorrenza dal periodo di imposta 2012 della stessa previsione.

E-LEARNING  
PROFESSIONI

3<sup>a</sup>  
EDIZIONE

MASTER  
TRIBUTARIO ON-LINE

ACCEDI AL SITO

www.euroconference.it

Gruppo  
EUROCONFERENCE®  
costruiamo competenza