

Imposta sul Valore degli Immobili situati all' Estero

(a cura del Dott. Alessio Pistone)

I soggetti fiscalmente residenti in Italia devono dichiarare i redditi legati al possesso di un immobile estero. Tali redditi sono soggetti a tassazione Irpef, mentre il mero possesso dell'immobile determina l'assoggettamento alla disciplina dell'Ivie, l'imposta patrimoniale sugli immobili esteri. Per i soggetti che decidono di acquistare un immobile estero, o che ne possiedono già uno, è importante conoscere le imposte che dovranno essere pagate in Italia. Questo sia per quanto riguarda i redditi che provengono dall'immobile (es. redditi da locazione), sia per quanto riguarda le imposte legate al mero possesso dello stesso. Il possesso di immobili esteri comporta, in capo al titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale, residente in Italia, una serie di obblighi dichiarativi. Ivi inclusi gli obblighi di cui all'art. 4 del D.L. n. 167/1990 (c.d. monitoraggio fiscale).

La residenza fiscale in Italia

Il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (DPR n. 917/86), all'articolo 3, afferma che l'imposta sui redditi delle persone fisiche (Irpef) si applica sul reddito complessivo, che per i soggetti fiscalmente residenti, è costituito da tutti i redditi ovunque essi siano percepiti. Mentre per i soggetti non residenti è costituito dai soli redditi prodotti in Italia. Questo principio, rappresenta uno dei punti cardine del nostro sistema fiscale, in quanto, prevede una netta distinzione tra la tassazione dei soggetti residenti, tassati sui redditi ovunque prodotti, in base alla c.d. "worldwide taxation", e i soggetti non residenti, tassati in Italia soltanto sui redditi che ivi hanno prodotto. In pratica, da ciò ne consegue che le persone fisiche residenti in Italia devono dichiarare, e quindi assoggettare a tassazione anche i redditi conseguiti da un immobile estero. Al contrario, per i soggetti non residenti fiscalmente in Italia, vige il principio della tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio dello Stato, come definiti dall'articolo 23 del DPR n. 917/86.

Criteri per stabilire al residenza

Per quanto riguarda i criteri da utilizzare per la verifica della residenza fiscale in Italia delle persone fisiche, si deve fare riferimento a quanto disposto dall'articolo 2 del DPR n. 917/86. Articolo secondo cui sono tali coloro che per maggior parte del periodo d'imposta sono iscritti all'anagrafe della popolazione residente, ovvero hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza. Ricordiamo che tali criteri sono tra di loro alternativi, e devono verificarsi per la maggior parte del periodo d'imposta. Al fine di ridurre i possibili fenomeni di doppia imposizione sugli stessi redditi, l'Italia ha stipulato con altri Paesi una fitta rete di convenzioni internazionali. I trattati stipulati dall'Italia si ispirano al modello di convenzione elaborato dall'OCSE.

Modello OCSE

In particolare, l'articolo 6 del modello OCSE, dispone che i redditi derivanti da beni immobili sono tassati nello Stato in cui sono ubicati detti immobili e non prevede un sistema di tassazione più favorevole rispetto a quello previsto dalla norma interna in quanto in base all'articolo 6 gli immobili risultano tassati sia in Italia sia nel paese in cui si

trovano. Il commentario al modello Ocse ha infatti precisato che se la convenzione avesse inteso riservare la tassazione ad un solo Stato lo avrebbe precisato espressamente usando la locuzione “sarà tassabile soltanto” in tale stato.

Tassazione redditi immobile all'estero **(articolo 70 comma 2 del TUIR)**

Immobile estero non locato:

Concorrere alla formazione del reddito complessivo per un importo pari all'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero per il corrispondente periodo d'imposta. Se nello Stato estero l'immobile è tassato mediante applicazione di tariffe d'estimo o in base a criteri simili, deve essere indicato l'ammontare netto assoggettato ad imposta sui redditi nello Stato estero, ridotto delle spese ivi riconosciute. Nel caso in cui il periodo di imposta estero non coincida con quello italiano, bisogna far riferimento al periodo d'imposizione estero che scade nel corso dell'annualità soggetta a tassazione in Italia. Pertanto, se gli immobili tenuti a disposizione sono soggetti a tassazione nello stato estero il contribuente dovrà dichiarare nel modello Redditi P.F. l'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello stato estero. Mentre gli immobili tenuti a disposizione che non sono soggetti a tassazione nello stato estero non producono materia imponibile nemmeno in Italia. L'articolo 19 comma 15-ter del D.L. n. 209/2011 ha previsto la non imponibilità Irpef per gli immobili situati all'estero adibiti ad abitazione principale dai soggetti residenti nel territorio dello Stato e degli immobili non locati per i quali è dovuta l'Ivite. In pratica, come evidenziato nella Circolare 13/E/2013 dell'Agenzia delle Entrate l'effetto sostitutivo Imu-Irpef relativo agli immobili non locati situati nel territorio dello stato opera anche per i immobili situati all'estero.

Tali immobili non dovranno pertanto essere assoggettati ad Irpef. Nel caso in cui lo Stato estero preveda una tassazione per detti immobili il relativo reddito, come vedremo in seguito, dovrà comunque essere indicato nel quadro RL del modello Redditi PF ma non dovrà concorrere alla formazione del reddito complessivo.

Immobile estero locato:

In questo caso il regime di tassazione, varia a seconda che i canoni di locazione siano tassati nello stato estero e che il reddito imponibile in Italia risulti pari all'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello stato estero per il corrispondente periodo di imposta o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano. I canoni di locazione non sono tassati nello stato estero ed i redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello stato estero concorrono a formare il reddito imponibile in Italia per l'ammontare percepito nel periodo di imposta ridotto del 5%. Al fine di limitare l'annoso fenomeno della doppia imposizione economica delle imposte pagate all'estero e di quelle pagate in Italia, è stata individuata una soluzione. Quando ci si trova in una situazione di doppia imposizione per lo stesso reddito derivante dall'immobile estero le Convenzioni internazionali e la stessa normativa interna, all'articolo 165 del DPR n. 917/86, prevedono la concessione di un credito a fronte delle imposte pagate all'estero.

Compilazione del modello Redditi

Una volta verificate le modalità di tassazione dell'immobile estero, andiamo a vedere come deve essere compilato il modello Redditi PF per l'inserimento dei redditi derivanti dal possesso dell'immobile estero. In particolare, nel rigo RL 12 del modello Redditi

PF devono essere indicati i redditi di terreni e fabbricati situati all'estero. Questo riportando l'ammontare netto assoggettato ad imposta sui redditi nello Stato estero o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo d'imposta estero che scade nel corso di quello italiano. Nel caso in cui nello Stato estero l'immobile non sia assoggettabile ad imposizione, quest'ultimo non deve essere dichiarato. Questo a condizione che il contribuente non abbia percepito alcun reddito. Vediamo di seguito le diverse ipotesi di compilazione del modello Redditi per la dichiarazione dei redditi derivanti dal possesso di un immobile estero, da parte di un contribuente residente fiscalmente nel nostro Paese.

Immobile estero a disposizione non tassato all'estero:

L'immobile, sulla base di quanto detto sinora, non dovrà essere assoggettato a tassazione in Italia. Dovrà essere compilato esclusivamente il quadro RW ai fini dell'assolvimento degli obblighi relativi al monitoraggio fiscale e al fine di liquidare l'eventuale Ivie. Tuttavia, non dovrà essere compilato il quadro RL del modello Redditi P.F.

Immobile estero a disposizione tassato all'estero:

Nel caso in cui l'immobile sia tassato nello stato estero attraverso l'applicazione delle tariffe d'estimo o di criteri similari, oltre alla compilazione del quadro RW, il reddito imponibile, pari alla valutazione effettuata nello stato estero ridotto delle spese eventualmente riconosciute, dovrà essere indicato nel quadro RL del modello Redditi P.F. Sulle imposte eventualmente pagate all'estero e divenute definitive il contribuente può usufruire del credito d'imposta, ai sensi dell'articolo 165 del DPR n. 917/86. Tuttavia nel caso in cui per l'immobile sia dovuta l'Ivie, si potrà beneficiare dell'effetto sostitutivo Irpef/Ivie. Pertanto l'immobile non sarà soggetto ad Irpef ed il relativo reddito dovrà essere riportato nella colonna 1 del rigo RL 12: "Reddito di beni immobili situati all'estero non locati per i quali è dovuta l'Ivie e dei fabbricati adibiti ad abitazione principale".

Immobile estero locato non tassato all'estero:

Il reddito derivante dalla locazione dell'immobile estero deve essere assoggettato a tassazione in Italia. Il canone di locazione percepito, ridotto del 5% a titolo di deduzione forfettaria delle spese, dovrà essere indicato nella colonna 2 del rigo RL 12 del modello Redditi PF. In questo modo il reddito potrà essere assoggettato ad Irpef. Dovrà poi essere compilato il quadro RW e versata l'eventuale Ivie dovuta.

Immobile estero locato tassato all'estero:

L'ammontare imponibile del reddito da locazione derivante dalla dall'immobile estero deve essere assoggettato a tassazione in Italia. Il valore del canone di locazione imponibile all'estero deve essere riportato senza alcuna deduzione forfettaria delle spese, nella colonna 2 del rigo RL 12 del modello Redditi P.F., per essere assoggettato ad Irpef. In questo caso spetta al contribuente il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero ai sensi dell'articolo 165 del DPR n. 917/86, fermo restando l'obbligo di compilazione del quadro RW e di liquidazione dell'Ivie.

Monitoraggio fiscale per gli immobili esteri

In capo alle persone fisiche, società semplici ed altri enti non commerciali residenti in Italia ai sensi dell'articolo 2 DPR n. 917/86, che nel corso del periodo d'imposta detengono a titolo di proprietà o di altro diritto reale, immobili situati all'estero, vige l'obbligo dichiarativo di cui all'art. 4 del D.L. n. 167/1990. Obbligo al quale si adempie compilando il quadro RW della dichiarazione annuale dei redditi. Tale obbligo sussiste sia per gli immobili all'estero detenuti direttamente o per interposta

persona, che per gli immobili in Italia detenuti per il tramite di fiduciarie estere o di soggetti interposti residenti all'estero. L'obbligo di monitoraggio riguarda anche i soggetti che, pur non detenendo direttamente o indirettamente tramite interposta persona, investimenti esteri, ne risultano essere i titolari effettivi in base alla definizione prevista dalla normativa antiriciclaggio. La Legge n. 97/2013 ha unificato gli adempimenti relativi al monitoraggio fiscale con quelli relativi ad "IVIE" ed "IVA FE" nel quadro RW. Pertanto, a decorrere dal periodo d'imposta 2013 muta anche il valore che deve essere dichiarato per gli immobili esteri, da determinarsi in base alle regole "IVIE".

Cambi con monete estere

Qualora il valore rilevante sia espresso in valuta estera, è stato recentemente chiarito che:

- Quando si procede al monitoraggio del costo dell'immobile, lo stesso deve essere convertito applicando il cambio medio approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate per il mese in cui ricade la data di acquisto dell'immobile, senza necessità di aggiornare il valore da indicare in "RW" per gli anni successivi,

mentre

- Quando a rilevare è il valore di mercato, occorre applicare i cambi medi approvati per il mese di dicembre o per il mese in cui ricade la data dell'ultimo o del primo giorno di possesso (in caso di detenzione per periodi infra annuali), generandosi la necessità di aggiornare annualmente il valore da indicare in dichiarazione.

A seguito delle modificazioni apportate al D.L. n. 167/1990 dal D.L. n. 193/2016, non vi sono più obblighi in tema di monitoraggio fiscale per l'immobile estero il cui valore non è mutato nel corso del periodo d'imposta. Questo con la conseguenza che, relativamente a detta detenzione patrimoniale, viene meno l'obbligo di compilazione del quadro RW della propria dichiarazione dei redditi. Se non limitatamente agli obblighi connessi al versamento dell'IVIE.

Imposta Patrimoniale sugli Immobili all'Estero: IVIE

Un'ultimo accenno deve essere effettuato per ricordare un aspetto importante. Gli immobili detenuti all'estero da parte di soggetti fiscalmente residenti in Italia devono obbligatoriamente essere riportati nel quadro RW del modello Redditi PF. Questo, ai fini dell'assolvimento della disciplina riguardante monitoraggio fiscale, nonché per la liquidazione dell'imposta patrimoniale (Ivie). In questa sede ricordiamo soltanto che l'Ivie è un'imposta patrimoniale dovuta sul valore degli immobili detenuti all'estero da parte dei contribuenti residenti fiscalmente in Italia. E' un tributo la cui ratio è quella di sottoporre a tassazione il possesso, da parte della persona fisica fiscalmente residente in Italia, di un immobile sito in un Paese estero.