



# Documento

*n. 13*

***La tassazione degli immobili esteri***

*Febbraio 2013*



## LA TASSAZIONE DEGLI IMMOBILI ESTERI

## LA TASSAZIONE DEGLI IMMOBILI ESTERI

SOMMARIO: 1. Presupposto impositivo. – 2. Soggetti passivi. – 3. Base imponibile. – 4. Agevolazioni. – 5. Disposizioni attuative.

### 1. PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

L'art. 19, comma 13, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 convertito con modificazione dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 (il c.d. decreto "Salva Italia") come da ultimo modificata dalla legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità per il 2013), ha istituito, a decorrere dal 2012<sup>1</sup>, un'imposta che, salvo particolari casistiche, è pari allo 0,76% del valore degli immobili situati all'estero, a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato (e, quindi, non solo dai cittadini italiani). Per gli immobili esteri adibiti ad abitazione principale, nonché per quelli non locati, il comma 15-ter del medesimo art. 19 (come modificato dalla legge di stabilità per il 2013) prevede, inoltre, un effetto sostitutivo dell'IVIE sull'Irpef dovuta ex art. 70, comma 2, del Tuir.

A tal proposito, è utile ricordare che l'art. 2 del Tuir considera "residenti" nel territorio dello Stato quei soggetti nei confronti dei quali si verifica, alternativamente, uno dei seguenti presupposti, per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni o 184 negli anni bisestili):

1. iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente;
2. elezione del proprio domicilio nel territorio dello Stato;
3. elezione della propria dimora abituale (che per il Codice civile individua la residenza di un soggetto) nel territorio dello Stato.

Ai sensi della medesima disposizione, inoltre, si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe dei cittadini residenti e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato (la cd. *black list* di cui al D.M. 4 maggio 1999).

La neo istituita imposta ha suscitato una serie di dubbi interpretativi che, in parte, sono stati chiariti dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 2 luglio 2012, n. 28/E, la quale, nel fornire le prime indicazioni, è partita dal fondamentale presupposto che l'IVIE presenta diverse analogie con l'IMU e che pertanto alcune delle disposizioni dettate per l'IMU possono essere estese anche all'IVIE, per ragioni di coerenza e di uniformità di trattamento. Alla luce delle indicazioni da ultimo fornite dalla prassi, di seguito verranno esaminate le principali caratteristiche del tributo in esame.

Si è detto che l'imposta sul valore degli immobili esteri (IVIE) si applica a tutti gli immobili "situati" all'estero e posseduti da soggetti residenti in Italia. Stando al tenore letterale della normativa di riferimento, un primo dubbio interpretativo poteva sorgere con riferimento all'applicabilità di detta

---

<sup>1</sup> L'applicazione dell'IVIE è stata prorogata dal 2011 al 2012 per effetto di quanto disposto dall'art. 1, comma 518, legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità per il 2013) entrata in vigore il 1° gennaio 2013.

imposta agli immobili esteri, scudati mediante il rimpatrio giuridico (*ex art. 13-bis* del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102); i medesimi, infatti, a seguito del rimpatrio giuridico, devono considerarsi “di fatto in Italia” (circolare dell’Agenzia delle Entrate 13 settembre 2010, n. 45/E). Sul punto, tuttavia, il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 5 giugno 2012, recante la disciplina attuativa dell’imposta, ha espressamente chiarito che “*sono soggetti all’imposta anche gli immobili che sono stati oggetto di operazioni di emersione mediante la procedura della regolarizzazione nonché mediante quella di rimpatrio giuridico*”; interpretazione successivamente ribadita anche dalla circolare n. 28/E del 2012.

## 2. SOGGETTI PASSIVI

Sono soggetti passivi dell’imposta il proprietario dell’immobile e il titolare di “altro diritto reale sullo stesso”. Non avendo la norma specificato quale tipologia di diritto reale integri il presupposto soggettivo del tributo (a differenza di quanto avviene per l’IMU), delle prime difficoltà operative sono sorte con riferimento all’ipotesi in cui due soggetti, entrambi residenti in Italia, siano uno titolare dell’usufrutto e l’altro della nuda proprietà sul medesimo immobile situato all’estero. In proposito, la circolare n. 28/E del 2012 ha chiarito che, in detta ipotesi, il soggetto passivo d’imposta è unicamente il titolare del diritto di usufrutto, applicando quindi analogicamente la disciplina dettata per l’IMU.

La medesima circolare n. 28/E del 2012 ha altresì evidenziato che, sempre in analogia con l’IMU, in ipotesi di concessioni di aree demaniali e di contratti di *leasing* devono considerarsi soggetti passivi IVIE rispettivamente il concessionario e il locatario, per tutta la durata del contratto. L’intervento interpretativo operato dalla prassi amministrativa, tuttavia, lascia perplessi nella misura in cui di fatto determina un ampliamento della soggettività passiva effettuato in violazione del principio di riserva di legge, di cui all’art. 23 della Cost.

Ulteriori difficoltà operative, sono state indotte dal fatto che il diritto di proprietà o i diritti reali sono concetti di diritto italiano da applicarsi, in questo caso, nel contesto di un ordinamento straniero e tale esercizio ha suscitato non poche difficoltà operative: basti in questa sede ricordare la diversa disciplina della proprietà immobiliare nei Paesi a *Common law*. A tale ultimo proposito, la circolare n. 28/E del 2012 ha chiarito che nei Paesi a *Common law*, in cui sussiste sia una proprietà fondiaria piena (*freehold*) che un diritto al possesso dei beni (*leasehold*), considerato che questo secondo presenta delle forti analogie con il nostro usufrutto (più che non con la locazione), sono soggetti passivi IVIE i secondi e non i primi.

Infine, l’imposta trova applicazione sia nel caso in cui il soggetto passivo possieda l’immobile “direttamente”, sia quando il possesso è mediato da una “interposta persona”, ma la disponibilità effettiva del bene immobile spetta ad un soggetto residente; come, per esempio, nel caso di possesso tramite fiduciaria, o di beni formalmente intestati a società, fondazioni o trust (sia esso residente o meno).

### 3. BASE IMPONIBILE

Come l'IMU, anche l'IVIE è dovuta in proporzione della quota di possesso e dei mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso medesimo: a tal fine il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni deve essere computato per intero.

In via generale, il valore dell'immobile su cui calcolare l'imposta è costituito dal "costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti" e, in mancanza, dal valore di mercato dell'immobile, rilevato, "al termine di ciascun anno solare" (o al termine del periodo di detenzione) nei Paesi in cui detto immobile è situato.

Tale ultimo valore, come chiarito dalla circolare n. 28/E del 2012, può essere desunto dalla media dei valori risultanti dai listini elaborati da organismi, enti o società operanti nel settore immobiliare locale. Per gli immobili acquisiti per donazione o successione il valore è quello dichiarato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato, in mancanza, il valore corrisponde al costo di acquisto o costruzione sostenuto dal dante causa (come risultante dalla relativa documentazione) o, in assenza di documentazione, dal valore di mercato rilevabile nel Paese in cui è situato l'immobile (circolare n. 28/E del 2012).

Per gli immobili situati in Paesi appartenenti all'Unione europea o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo (ivi comprese Norvegia e Islanda), che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, il valore è quello catastale come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato "ai fini dell'assolvimento di imposte di natura patrimoniale o reddituale", o di altre imposte determinate sulla base del valore degli immobili,

Nel caso in cui per uno stesso immobile si determinano diversi valori catastali ai fini delle imposte patrimoniali e reddituali, la circolare 28/E del 2012 ha specificato che si deve prendere a riferimento il valore utilizzato ai fini delle imposte patrimoniali, anche se di competenza di enti locali.

In ogni caso deve trattarsi del valore catastale dell'immobile, mentre non può essere utilizzato quel valore, seppur catastale, che esprima il reddito medio dell'immobile; a meno che la legislazione locale non preveda l'utilizzo di moltiplicatori simili a quelli adottati dalla nostra legislazione, che consentono di determinare il valore catastale dell'immobile.

In mancanza di siffatti moltiplicatori, per il calcolo dell'IVIE, può essere assunto il valore determinato moltiplicando il reddito medio dell'immobile (determinato in base al catasto più eventuali rettifiche disciplinate dalla legislazione locale) per i coefficienti utilizzati ai fini IMU (è l'ipotesi degli immobili francesi, ove il valore locativo catastale è abbattuto al 50% ai fini dell'applicazione della *tax fonciere*).

In mancanza del valore catastale, si deve prendere a riferimento il costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza, dal valore di mercato dell'immobile, rilevato nei Paesi in cui detto immobile è situato (anche per gli immobili pervenuti per trasferimenti a titolo gratuito o *mortis causa*). Il valore così determinato si applica anche in ipotesi di immobili acquisiti per successione o donazione.

Al fine di semplificare gli adempimenti, e in modo non necessariamente esaustivo, la circolare 28/E del 2012 contiene una tabella con le modalità di calcolo della base imponibile IVIE in relazione agli immobili situati nei diversi Paesi europei.

#### 4. AGEVOLAZIONI

In occasione dell'emanazione del decreto D.L. 2 marzo 2012, n. 16 convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 (il cd. decreto "Semplificazioni fiscali"), anche con riferimento all'IVIE è stata introdotta un'aliquota agevolata dello 0,4% per quella che deve considerarsi l'abitazione principale del soggetto passivo.

In particolare, il comma 15-*bis* dell'art. 19 del decreto Salva Italia, come da ultimo modificato dall'art. 1, comma 518, lett. b), nn. 1) e 2), della legge n. 228 del 2012, dispone che per l'immobile adibito ad abitazione principale e per le sue pertinenze, si applica un'aliquota dello 0,4% sul valore dell'immobile estero, nonché una detrazione di 200,00 euro.

A tal uopo, va osservato che la disposizione modificativa della norma richiamata, che ha sostanzialmente ampliato l'ambito di applicazione dell'agevolazione in esame (originariamente operante solo con riferimento i 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 base ad accordi internazionali ratificati) è entrata in vigore il 1° gennaio 2013; la medesima, quindi, dovrebbe trovare applicazione unicamente a partire da detto anno d'imposta. Tuttavia, si ritiene che il richiamato ampliamento dell'ambito di applicazione della norma agevolativa dovrebbe trovare applicazione retroattiva anche per il 2012; si deve tener conto, infatti, del fatto che detto ampliamento è stato dettato dalle necessità di evitare censure a livello comunitario, dato che la Commissione europea, a seguito dell'entrata in vigore dell'IVIE, ha evidenziato alcuni profili discriminatori dell'imposta rispetto alla corrispondente imposta applicabile agli immobili situati sul territorio nazionale (l'IMU).

La circolare n. 28/E del 2012, analogamente a quanto disposto per l'IMU, ha inoltre previsto che per pertinenze dell'abitazione principale si debbano intendere le unità immobiliari classificabili nelle seguenti categorie catastali, nella misura massima di una pertinenza per ciascuna categoria:

- magazzini e locali di deposito;
- stalle, scuderie, rimesse e autorimesse senza fine di lucro;
- tettoie chiuse o aperte.

Qualora l'immobile è adibito ad abitazione principale di più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi, in proporzione della quota per la quale la destinazione medesima si verifica e, quindi, non in proporzione della percentuale di possesso. Così, per esempio, se comproprietari dell'immobile sono due coniugi, l'uno per il 60% e l'altro per il 40%, la detrazione, ove i presupposti si verificano in capo ad entrambi, spetterà al 50% fra i due e, quindi, nella misura di 100 euro ciascuno.

Inoltre, per i soli anni d'imposta 2012 e 2013, alla detrazione per abitazione principale, si somma una maggiorazione di 50,00 euro per ciascun figlio, di età inferiore a 26 anni, che dimori abitualmente e risieda anagraficamente nell'immobile medesimo. Anche in questo caso, l'importo complessivo della maggiorazione, al netto della detrazione, non può superare i 400,00 euro.

Come specificato dalla circolare n. 28/E del 2012, il descritto regime agevolativo si applica a condizione che i soggetti passivi IVIE non possiedano in Italia un immobile per il quale usufruiscano delle agevolazioni abitazione principale ai fini IMU.

## 5. DISPOSIZIONI ATTUATIVE

Il comma 17 del più volte richiamato art. 19 dispone che per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi nonché per il contenzioso relativo all'IVIE, si applicano le disposizioni previste per l'IRPEF, comprese quelle relative alle modalità di versamento dell'imposta in acconto e saldo.

Con riferimento alle modalità di versamento dell'imposta, va sottolineato che, prima delle modifiche apportate dalla legge di stabilità per il 2013, viceversa, il comma 23 del medesimo art. 19 prevedeva che il versamento dell'imposta dovesse essere effettuato in un'unica soluzione, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative all'anno di riferimento. I primi versamenti relativi all'anno d'imposta 2011 (annualità soggetta ad imposizione, ai sensi della normativa precedentemente vigente) dovevano quindi essere effettuati entro il 16 giugno 2012; tuttavia, detto termine è stato prorogato per le persone fisiche al 9 luglio 2012, senza maggiorazioni, oppure dal 10 luglio al 20 agosto 2012, con la maggiorazione dello 0,40%. In proposito, la circolare n. 28/E del 2012 aveva chiarito che la proroga, ai fini IVIE, si applicava non solo alle persone fisiche, ma anche ai pagamenti che dovevano effettuare le società fiduciarie per conto dei propri clienti.

In merito alle somme versate a titolo di IVIE per l'anno d'imposta 2011, oggi escluso dalla tassazione, il comma 519 dell'art. 1 della legge di stabilità per il 2013, ha previsto che le medesime si considerino versate in acconto in relazione a quanto dovuto per il 2012.

L'imposta non è dovuta se l'importo non supera complessivamente (vale a dire l'imposta calcolata sul valore complessivo dell'immobile a prescindere da quote e periodo di possesso) euro 200,00 e, in tal caso, il contribuente non è tenuto neppure all'obbligo dichiarativo IVIE (fermo restando, ovviamente, l'obbligo di compilazione del quadro RW). Tale limite di esenzione, in base a quanto disposto dal provvedimento direttoriale del 5 giugno 2012, non opera con riferimento agli immobili considerati abitazione principale. Inoltre, si applica anche all'IVIE la disposizione in base alla quale non si devono effettuare i versamenti di imposte inferiori a 12,00 euro e, stando ai chiarimenti forniti per l'IMU (cfr. le linee guida per la redazione dei regolamenti comunali) che dovrebbero ritenersi validi anche ai fini IVIE, il valore complessivo dei 12,00 euro va riferito all'imposta annualmente dovuta.

Inoltre, nel caso in cui l'immobile estero sconti un'imposta patrimoniale anche nel Paese nel quale si trova l'immobile, detta imposta va dedotta dall'ammontare di quanto dovuto a titolo di IVIE (fino a concorrenza del suo ammontare).

Tuttavia, qualora l'immobile sia situato in Paesi appartenenti all'Unione europea o aderenti allo Spazio economico europeo, che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, il credito d'imposta sarà pari non solo alle eventuali imposte estere di natura patrimoniale (espressamente indicate nella tabella allegata alla circolare n. 28/E del 2012), assolte in relazione all'immobile, ma

anche a quelle di natura reddituale, che non siano già detratte ai sensi dell'art. 165 del Tuir (credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero).

A tal proposito, la circolare n. 28/E del 2012 ha ulteriormente chiarito che non è possibile considerare imposte patrimoniali (e quindi detrarre l'importo versato) quelle imposte legate all'utilizzo di un determinato immobile, dal momento che queste non sono finalizzate a colpire il patrimonio ma a chiedere un contributo a quel soggetto che, abitando in un determinato luogo, usufruisce dei servizi pubblici ivi forniti.

Qualora per gli immobili sia stato stipulato un contratto di amministrazione con una società fiduciaria, sarà quest'ultima a dover provvedere ad applicare e versare l'imposta dovuta dal soggetto passivo (che non è tenuto neppure all'obbligo dichiarativo IVIE), previa fornitura da parte di quest'ultimo della relativa provvista.

La società fiduciaria, inoltre, deve comunicare i dati di ciascun contribuente, nonché le indicazioni circa l'ammontare dell'imposta riferibile agli stessi, nel Mod. 770 ordinario; sempre nel medesimo Modello, la fiduciaria è tenuta ad effettuare apposita segnalazione all'Amministrazione finanziaria qualora il cliente non fornisca la provvista necessaria al pagamento dell'imposta.

L'IVIE viene liquidata all'interno del quadro RM del modello Unico PF. In proposito, si sottolinea che particolare attenzione va prestata al coordinamento tra i dati indicati nel quadro RM con quelli che devono essere riportati all'interno del modulo RW dello stesso modello Unico. I criteri per la compilazione del modulo RW per il monitoraggio fiscale, infatti, differiscono da quelli che si utilizzano per stabilire se l'imposta sugli immobili situati all'estero è dovuta.

I soggetti passivi IVIE che presentano il 730, infine, devono liquidare l'imposta patrimoniale sugli immobili esteri presentando il quadro RM unito al frontespizio di UNICO.

---

**ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Piazza della Repubblica – 00185 Roma  
Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – [www.irdcec.it](http://www.irdcec.it)