

PREMESSA

L'articolo 19, commi da 13 a 17, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 (di seguito, "*decreto*") ha istituito un'imposta sul valore degli immobili situati all'estero di proprietà di persone fisiche residenti nel territorio dello Stato o in relazione ai quali le stesse siano titolari di diritti reali.

Inoltre, i commi da 18 a 22 dello stesso decreto legge n. 201 del 2011 hanno istituito un'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero da persone fisiche residenti in Italia.

Tale disposizione è stata successivamente modificata dall'articolo 8, commi 16 e 17, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 e ulteriori modifiche sono state apportate in sede di conversione dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

La prima delle imposte in questione, vale a dire l'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE), presenta analogie con l'imposta municipale propria (IMU)¹ che si applica agli immobili situati in Italia e, in tale contesto, alcune delle disposizioni ad essa applicabili sono state estese ai fini della tassazione degli immobili situati all'estero per ragioni di coerenza e di uniformità di trattamento.

L'introduzione di un'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) deriva anch'essa da esigenze di coerenza del sistema, posto che per le attività detenute presso intermediari italiani è prevista l'applicazione di un'imposta di bollo come riformulata dallo stesso articolo 19 del *decreto* nell'ambito dell'articolo 13, commi 2-bis e 2-ter, della Tariffa, Allegato A, Parte Prima, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Ai sensi del comma 23 dello stesso articolo 19 del *decreto* è stato emanato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 giugno 2012,

¹ L'imposta municipale propria (IMU) è stata istituita con l'articolo 8 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 ed è stata anticipata in via sperimentale dall'articolo 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

16.06.16 3.887,00

20.11.16 1.610,00

pubblicato sul sito www.agenziaentrate.it, che reca, tra l'altro, le modalità di determinazione e applicazione delle imposte. Di tale provvedimento, che sostituisce quello del 14 febbraio 2012, si tiene conto nel fornire i chiarimenti che seguono.

1 IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI SITUATI ALL'ESTERO (IVIE)

A decorrere dal periodo d'imposta 2011, l'IVIE è dovuta sul valore degli immobili situati all'estero detenuti a titolo di proprietà o di altro diritto reale dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso essi siano destinati.

Sono inclusi nell'ambito di applicazione della norma anche gli immobili che sono stati oggetto di operazioni di emersione ai sensi dell'articolo 13-bis del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, e successive modificazioni, e degli articoli 12 e 15 del decreto legge 25 settembre 2001, n. 350 convertito con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409 e successive modificazioni – cosiddetto “scudo fiscale” – sia mediante la procedura della regolarizzazione sia del rimpatrio giuridico.

L'imposta è dovuta nella misura dello 0,76 per cento in proporzione alla quota di titolarità del diritto di proprietà o altro diritto reale e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto tale diritto.

Al fine di determinare la residenza delle persone fisiche, si deve fare riferimento alla nozione contenuta nell'articolo 2, comma 2, del TUIR, in base alla quale si considerano residenti *“le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*.

Tali criteri sono, come noto, alternativi essendo sufficiente che sia verificato anche uno solo di essi affinché una persona fisica possa considerarsi fiscalmente residente in Italia.

Il requisito della residenza si acquisisce *ex tunc* con riferimento al periodo d'imposta nel quale la persona fisica instaura il collegamento territoriale rilevante ai fini fiscali.

Pertanto, soltanto alla fine dell'anno solare è possibile effettuare la verifica del requisito temporale della permanenza in Italia (183 o 184 giorni in caso di anno bisestile) per determinare la residenza fiscale della persona.

Inoltre, come stabilito dal successivo comma 2-*bis* del medesimo articolo 2 del TUIR, si considerano altresì residenti, salvo prova contraria del contribuente, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Al riguardo si ricorda che, fino all'emanazione del citato decreto, si considerano residenti in Italia i cittadini emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato individuati dal D.M. 4 maggio 1999 (cosiddetta "*black list*").

Ne consegue che, ricorrendone le condizioni, anche questi ultimi soggetti rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione dell'IVIE.

1.1 Ambito soggettivo

Sono soggetti passivi dell'imposta:

- a) il proprietario di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali per natura o per destinazione destinati ad attività di impresa o di lavoro autonomo; il titolare del diritto reale di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi (e non il titolare della nuda proprietà);
- b) il concessionario nel caso di concessione di aree demaniali;
- c) il locatario per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria. Il locatario è soggetto passivo a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

Ai fini dell'individuazione dei diritti reali che attribuiscono ai loro titolari l'obbligo passivo dell'imposta, si deve fare riferimento agli analoghi istituti previsti negli ordinamenti esteri in cui l'immobile è ubicato.

Ad esempio, si rileva che per gli immobili situati in Paesi di *common law* può sussistere sia un diritto di proprietà fondiaria assoluta - "*freehold*" - che un diritto al possesso dei beni - "*leasehold*". Quest'ultimo dà diritto al possesso di beni immobili, disgiuntamente alla proprietà, solitamente per un periodo di tempo molto elevato, dietro il pagamento di un corrispettivo. Considerato che tale istituto presenta maggiori analogie con i diritti reali come disciplinati dall'ordinamento italiano (in particolare, con l'usufrutto), piuttosto che con il diritto di locazione, si ritiene che in tal caso sono tenuti al pagamento dell'imposta in questione i titolari di tale diritto e non anche i titolari della proprietà fondiaria assoluta.

Se gli immobili sono detenuti in comunione l'imposta è dovuta da ciascun soggetto partecipante alla comunione con riferimento al valore relativo alla propria quota.

L'imposta trova applicazione nel caso in cui gli immobili siano detenuti direttamente dai soggetti sopra elencati o siano detenuti per il tramite una società fiduciaria nonché nei casi in cui detti beni siano formalmente intestati ad entità giuridiche (ad esempio società, fondazioni, o *trust*) che agiscono quali persone interposte mentre l'effettiva disponibilità degli immobili è da attribuire a persone fisiche residenti.

Come precisato nella circolare 4 dicembre 2001, n. 99/E, relativamente alla nozione di "*interposta persona*", la questione non può essere risolta in modo generalizzato, essendo direttamente connessa alle caratteristiche e alle modalità organizzative del soggetto interposto.

Per quanto concerne gli immobili detenuti tramite un *trust* (sia esso residente che non residente) occorre considerare se lo stesso sia in realtà un semplice schermo formale e se la disponibilità dei beni che ne costituiscono il patrimonio sia da

attribuire ad altri soggetti, disponenti o beneficiari del *trust*. In tali casi, lo stesso deve essere considerato come un soggetto meramente interposto ed il patrimonio, nonché i redditi da questo prodotti, devono essere ricondotti ai soggetti che ne hanno l'effettiva disponibilità. Al fine di individuare alcuni di tali fattispecie si rinvia a quanto indicato nelle circolari n. 43/E del 10 ottobre 2009, paragrafo 1, e n. 61/E del 27 dicembre 2010.

1.2 Base imponibile dell'IVIE

Il valore dell'immobile è costituito, nella generalità dei casi, dal costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti da cui risulta il costo complessivamente sostenuto per l'acquisto di diritti reali diversi dalla proprietà.

Qualora la valorizzazione dei diritti reali diversi dalla proprietà (ad esempio, l'usufrutto) non sia rilevabile da un contratto, essa si assume secondo i criteri dettati dalla legislazione del Paese in cui l'immobile è situato.

Nel caso in cui l'immobile sia stato costruito, si fa riferimento al costo di costruzione sostenuto dal proprietario e risultante dalla relativa documentazione.

In mancanza di tali valori o in mancanza della relativa documentazione si assume il valore di mercato rilevabile al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui è situato l'immobile. Qualora l'immobile non sia più posseduto alla data del 31 dicembre dell'anno si deve fare riferimento al valore dell'immobile rilevato al termine del periodo di detenzione.

Tale valore può essere desunto in base alla media dei valori risultanti dai listini elaborati da organismi, enti o società operanti nel settore immobiliare locale.

Per quanto riguarda gli immobili acquisiti per successione o donazione, il valore è quello dichiarato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato o in altri atti previsti dagli ordinamenti esteri con finalità analoghe. In mancanza, si assume il costo di acquisto o di costruzione sostenuto dal *de cuius* o dal donante