FONDAZIONE TELOS

CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

L'IMPOSTA PATRIMONIALE SUGLI IMMOBILI DETENUTI ALL'ESTERO

A cura di

Giovanni Castellani – Giammarco Galdieri

SOMMARIO

IMPOSTE SUL REDDITO IMMOBILI SITUATI ALL' ESTERO 3
MONITORAGGIO FISCALE PER GLI IMMOBILI (cenni) 4
IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI ALL'ESTERO 6
Tassazione sul valore "catastale" per i Paesi UE e SEE 9
Il regime agevolato per i lavoratori all'estero 14
Determinazione e versamento dell'IVIE 15
Tabella di sintesi delle regole per il calcolo dell'IVIE 16
Rapporti tra IVIE, monitoraggio e scudo fiscale 17
Profili dichiarativi (quadro RM) 18
CONCLUSIONI 20

ALLEGATO 1: Pro- memoria servizio giuridico Commissione Europea per il versamento di IVIE e IVAFE per i funzionari UE 22

IMPOSTE SUL REDDITO IMMOBILI SITUATI ALL' ESTERO

In base all'art. 3, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR"), il reddito complessivo dei contribuenti residenti in Italia è costituito da tutti i redditi ovunque prodotti, secondo il principio di c.d. "*Worldwide income taxation* ". Alla ricchezza tassata in Italia ai fini Irpef, dunque, concorrono anche i redditi derivanti dalla detenzione di immobili in Paesi esteri, quali redditi diversi ex art. 67, comma 1 , lett f) del TUIR.

Nel Testo Unico è stabilito che i redditi dei terreni e dei fabbricati ubicati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo delle persone fisiche e degli enti non commerciali residenti, in misura pari all'ammontare netto derivante dalla valutazione effettuata nello Stato estero nello stesso periodo d'imposta. Pertanto, il valore imponibile definito secondo le regole vigenti nello Stato estero costituisce il parametro di riferimento per la tassazione ai fini delle imposte sui redditi in Italia.

Se i periodi d'imposta non coincidono, occorre assumere il valore imponibile del reddito relativo al periodo d'imposta estero che scade nel periodo d'imposta italiano.

La disciplina per la la determinazione dei redditi di cui all'art. 67, comma1, lett. f) in commento è contenuta nell'art. 70 del TUIR.

Occorre per prima cosa tenere distinti:

- i fabbricati posseduti all'estero e tenuti a disposizione, che non sono tassati su base catastale o di altro criterio forfettario;
- i fabbricati tenuti a disposizione che sono tassati in base criteri forfettari o similari[1].

Per i primi non scatta la tassazione in Italia, mentre per i secondi occorre assumere il valore imponibile derivante dalla valutazione reddituale effettuata all'estero, ridotto delle spese eventualmente ivi riconosciute, fermo il diritto del contribuente di beneficiare del credito d'imposta di cui all'art. 165 TUIR.

Per gli immobili detenuti all'estero e concessi in locazione (o comunque produttivi di redditi effettivi), il comma 2 dell'art. 70 dispone un regime di tassazione in parte diverso da quello dei redditi derivanti dalla locazione di beni immobili italiani. In base alla norma in parola, i canoni di locazione concorrono alla formazione del reddito complessivo in misura pari all'importo percepito nel periodo d'imposta, al netto di una somma pari al 15% dei canoni percepiti a titolo di deduzione forfettaria delle spese[2].

La principale differenza è costituita dal criterio di imputazione a periodo degli stessi canoni. Diversamente dall'art. 26 TUIR, l'art. 70 TUIR non riporta la disposizione secondo cui i redditi fondiari concorrono alla formazione del reddito complessivo "indipendentemente dalla percezione". L'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 70 stabilisce che i redditi dei fabbricati non tassati all'estero concorrono alla formazione del reddito

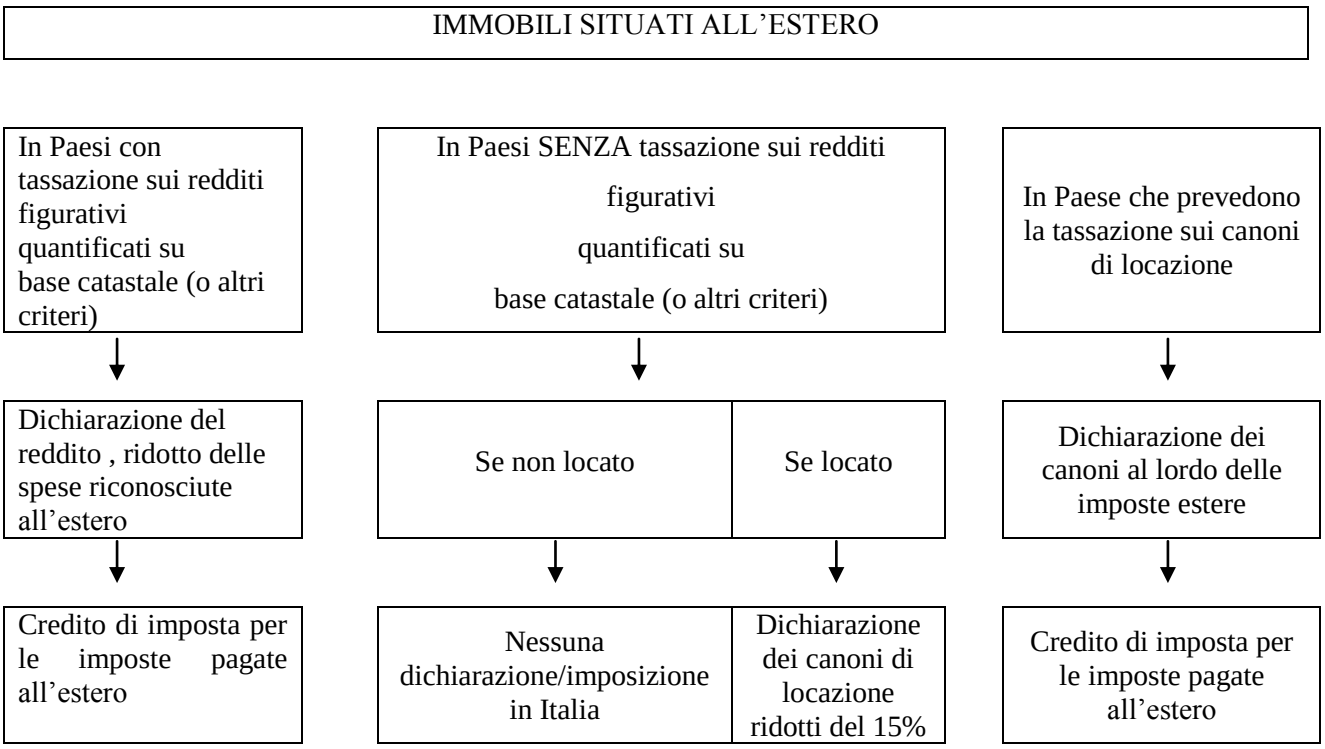
[1] Per un'analisi sistematica si rinvia a N. Arquilla – G. Castellani – A.Fiorilli "*La tassazione di fabbricati situati all'estero posseduti da persone fisiche fuori dall'esercizio di attività di impresa o professionali* " , Fondazione TELOS, 8 giugno 2009. Nel lavoro, tra l'altro, è presentato uno studio dal quale emerge che tra i paesi europei ed extra – europei che prevedono una tassazione su un reddito calcolato su valori catastali ci sono: Belgio, Lussemburgo, Olanda, Spagna e Svizzera. Invece, tra i paesi che non tassano gli immobili a disposizione ci sono: Argentina, Austria, Canada, Cina, Finlandia, Francia, Germania, Giappone, Grecia, Irlanda, Polonia, Portogallo, Regno Unito, Repubblica Ceca, Russia, Svezia e Usa.

[2] La tassazione dei canoni nello Stato estero comporta la decadenza dal diritto di beneficiare dell'abbattimento forfettario del 15% in Italia.

complessivo per un importo pari alla all'ammontare *percepito* nel periodo d'imposta. Conseguentemente, occorre far riferimento al criterio di cassa.

Resta fermo, in ogni caso, che per le imposte pagate all'estero, il contribuente conserva il diritto di usufruire del credito d'imposta secondo i criteri stabiliti dall'art. 165 del TUIR, indipendentemente dalle modalità di computo del reddito di fonte estera.

La tassazione dei redditi degli immobili situati all'estero può essere sintetizzata come segue:



MONITORAGGIO FISCALE PER GLI IMMOBILI (cenni)

La detenzione di immobili all'estero da di persone fisiche, fuori dall'esercizio di attività di impresa o professionali, è foriera anche di un obbligo di c.d. monitoraggio fiscale.

Il Modulo RW del modello UNICO è un quadro non reddituale (ossia è irrilevante ai fini della determinazione del reddito imponibile e delle imposte) che costituisce parte integrante della dichiarazione dei redditi dei soggetti obbligati.

Il d.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, prevede che le persone fisiche, le società semplici e gli enti equiparati dall'art. 5 del TUIR, gli enti e i trust non commerciali, devono indicare nel modulo RW del modello UNICO tutte le consistenze patrimoniali e finanziarie detenute fuori dal territorio nazionale, di ammontare superiore ai 10.000 euro, nonché tutti i trasferimenti da, verso e sull'estero anch'essi superiori ai 10.000 euro[3].

[3] Per un'analisi logico - sistematica della disciplina del monitoraggio fiscale, anche alla luce delle recenti interpretazioni di prassi si rinvia a G.Foglia – G.Castellani – G.Galdieri *"La disciplina sul monitoraggio fiscale alla luce dei recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate: ambito applicativo e profili sanzionatori"* , Fondazione TELOS, settembre 2011.

In particolare, l'art. 4, comma 1, del d.l. n. 167 del 1990, individua come elementi da indicare nella dichiarazione di monitoraggio, se detenuti al termine del periodo d'imposta, gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria, attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia. Lo stesso art. 4, poi, al comma 2, prevede l'obbligo di comunicare all'Amministrazione finanziaria i trasferimenti da, verso e sull'estero che, nel corso dell'anno, hanno interessato gli investimenti citati nel precedente comma 1. Al riguardo, è importante sottolineare che nell'ammontare dei trasferimenti concorrono sia gli investimenti che i disinvestimenti, per cui, anche se al termine dell'anno il contribuente non dovesse detenere più un investimento all'estero, deve in ogni caso indicare il disinvestimento nel modulo RW.

Nel caso specifico degli immobili (e degli investimenti patrimoniali in genere) le circolari del 10 ottobre 2009, n. 43/E e 13 settembre 2010, n. 45/E, interpretando l'ambito applicativo del d.l. 167 del 1990, hanno chiarito che, a partire da UNICO 2010 devono essere indicati tutti gli investimenti patrimoniali, a prescindere dal fatto che, nel periodo d'imposta di riferimento, siano produttivi di reddito tassabile in Italia[4],. Si ritiene, allora che la segnalazione nel quadro RW debba avvenire qualora il contribuente possegga, a titolo di proprietà o di altro diritto reale, degli immobili, anche se questi non sono soggetti ad alcuna tassazione in Italia.

Poiché la finalità della norma è quella di monitorare le attività comunque riferibili al contribuente detenute al di fuori del territorio dello Stato, l'obbligo dichiarativo riguarda:

- attività direttamente possedute dal contribuente;
- attività intestate a società fiduciarie non residenti;
- attività possedute per il tramite di interposte persone non residenti o stabili organizzazioni all'estero di soggetti residenti.

In merito al criterio di valorizzazione degli investimenti e delle attività da monitorare nella Sezione II del Modulo RW, la circ. n. 45/E del 2010 ha chiarito che deve essere indicato il costo storico dell'attività finanziaria o dell'investimento come risultante dalla relativa documentazione probatoria, maggiorato degli eventuali oneri accessori quali, ad esempio, le spese notarili e gli oneri di intermediazione, ad esclusione degli interessi passivi.

Qualora l'acquisto non sia stato effettuato mediante pagamento di un corrispettivo in denaro ai fini dell'individuazione del costo si deve fare riferimento alle specifiche disposizioni contenute nel TUIR che individuano il costo fiscalmente riconosciuto**.** Nel caso in cui il costo di acquisto non fosse documentabile, la circolare n. 45/E del 2010 precisa che si deve indicare il valore normale del bene eventualmente risultante da un'apposita perizia di stima. Lo stesso documento chiarisce che in caso di investimenti all'estero con accensione di finanziamenti, occorre dichiarare nella Sezione II l'intero valore dell'investimento, al lordo dell'importo del finanziamento. Infine, qualora l'investimento originario sia stato effettuato in valuta, è necessaria la conversione in euro in base ai cambi annualmente accertati con provvedimento del Direttore

[4] Per gli anni precedenti al 2010, prima dei chiarimenti dell'Amministrazione, si riteneva escluso l'obbligo di monitoraggio per gli immobili a disposizione situati in Paesi che non prevedono una tassazione del reddito "catastale" degli immobili (per esempio la Francia), essendo, in questo caso, non produttivi di redditi tassati in Italia ai sensi dell'art. 70 del TUIR.

dell'Agenzia delle Entrate è evidente che dal momento che i tassi di cambio variano annualmente, le consistenze degli investimenti da indicare nel Modulo RW saranno diverse di anno in anno, pur in assenza di variazioni nelle somme investite.

Ai fini dichiarativi, dunque, il contribuente, per adempiere agli obblighi di segnalazione di un bene immobile detenuto in uno Stato estero deve compilare:

- la sezione II del modulo RW indicando il valore dell'immobile, qualora superi la soglia dei 10.000 euro;
- la sezione III del modulo RW con i trasferimenti in denaro, compresi i disinvestimenti, verso l'estero e sull'estero che riguardano l'immobile, qualora siano di ammontare superiore a 10.000 euro.

Le modalità e i termini di presentazione del Modulo RW, disciplinati dai commi secondo e terzo dell'art. 4 del d.l. 167/1990, sono correlati agli obblighi di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il regime sanzionatorio previsto per le violazioni connesse agli obblighi di compilazione del Modulo RW è contenuto nell'art. 5 del d.l. n. 167 del 1990 e dopo le modifiche introdotte dall'art. 13 *bis*, comma 7 del d.l. n. 78 del 2009 (scudo fiscale) può essere schematizzato come segue:

- Per le violazioni relative alla Sezione I, le sanzioni sono calcolate dal al 5% al 25% degli importi non dichiarati, più la confisca per equivalenti ;
- Per le violazioni relative alla Sezione II, le sanzioni sono calcolate dal al 10% al 50% degli importi non dichiarati, più la confisca per equivalenti ;
- Per le violazioni relative alla Sezione III, le sanzioni sono calcolate dal al 10% al 50% degli importi non dichiarati.

A ciò si aggiunga che quando le omissioni o le violazioni riguardano consistenze e attività detenute in Paesi c.d. *black list*, gli investimenti si considerano, fino a prova contraria, costituiti mediante redditi sottratti a tassazione in Italia. In questi casi sono raddoppiati i termini di decadenza in cui è esperibile l'azione accertamento e sono raddoppiate le sanzioni per infedele (dal 200% al 400% della maggiore imposta dovuta) o omessa (dal 240% al 480% delle imposte dovute) dichiarazione dei redditi (oggetto della citata presunzione legale)

IMPOSTA SUL VALORE DEGLI IMMOBILI ALL'ESTERO

L'istituzione già dal 2011 dell'imposta municipale propria (IMU) sugli immobili nazionali, non risparmia le proprietà immobiliari situate oltre confine. L'imposta straordinaria sugli immobili all'estero (rinominata "IVIE" – imposta sul valore immobili all'estero) è analoga all'IMU: coincidono l'aliquota ordinaria allo 0,76% e il presupposto impositivo, ossia la detenzione della proprietà o altro diritto reale sull'immobile. È intuibile, allora, che la *ratio* normativa sia quella di prevedere un medesimo trattamento fiscale per gli immobili situati in Italia e quelli situati all'estero.

Tra le due imposte, tuttavia, ci sono alcune differenze. A regime[5], per l'IVIE non sono previste le detrazioni e le riduzioni dell'art. 13 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 (di seguito anche "il decreto" o "decreto Monti") che prevede l'introduzione anticipata dell'IMU; perciò, ad esempio, se un residente in Italia ha come abitazione principale una casa all'estero, non può beneficiare delle detrazioni previste dalla disciplina IMU per la "prima casa" (a meno che non rientri nel regime agevolato dei lavoratori dipendenti all'estero di cui si dirà in seguito).
In generale anche la base imponibile è diversa: per l' IMU, il prodotto tra rendita catastale e determinati moltiplicatori, per l'IVIE il costo storico o, in mancanza, il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile (della deroga prevista per i paesi dell'UE e SEE si dirà in seguito).

L'IVIE è istituita dal comma 13, art. 19, del d.l. n. 201 del 2011, sul valore degli immobili situati all'estero, a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato italiano. Non rileva dunque nemmeno la natura degli immobili, per cui si può trattare di abitazioni, uffici, immobili industriali detenuti da persone fisiche, ad esempio, per l'esercizio di un'arte o professione.
Il soggetto passivo, dunque, è il proprietario dell'immobile ovvero il titolare di altro diritto reale e, in base al comma 14, l'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso[6]. Non è necessario che la persona fisica sia di cittadinanza italiana, bastando la sola residenza fiscale sul territorio nazionale, così, ad esempio, il cittadino extracomunitario, che può considerarsi fiscalmente residente in Italia, deve dichiarare le imposte sugli immobili di cui ha la proprietà o altro diritto reale situati nel proprio Paese di appartenenza (o in altri Paesi). Dalla lettera del testo normativo, non sono soggetti passivi dell'Ivie le società semplici, gli enti non commerciali e i trust (obbligati invece agli adempimenti di monitoraggio fiscale), pertanto la detenzione di immobili tramite tali strutture organizzative consentirebbe di evitare il prelievo in oggetto.
Il riferimento normativo a "*altro diritto reale*" genera la difficoltà di estendere tale concetto giuridico per l'individuazione del presupposto impositivo in ordinamenti giuridici completamenti diversi rispetto al nostro, con conseguenti difficoltà comparative, per esempio, con i Paesi di tradizione giuridica legate al *common law*.

La base imponibile dell'IVIE, a regime, è il valore dell'immobile, cioè il costo risultante dall'atto d'acquisto o da altri contratti e, in mancanza, dal valore di mercato rilevabile nel luogo in cui esso è situato, coincidendo, in questo caso, con il valore da indicare nella sezione II del modulo RW.
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 d'acquisto sostenuto dal *de cuius* o dal donante

[5] Il d.l. 2 marzo 2012, n. 16, c.d. "decreto semplificazioni fiscali" ha introdotto una serie di deroghe alla disciplina Ivie, verosimilmente al fine omologare l'imposizione patrimoniale sugli immobili esteri a quella sugli immobili Italiani. In estrema sintesi, le deroghe riguardano il collegamento della al valore catastale della base imponibile per gli immobili situati in paesi UE e SEE e la previsione di un trattamento speciale per i alcune categorie di lavoratori all'estero.
[6] In base al dettato normativo dell'art. 19, comma 14, d.l. n. 201 del 2011, il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni è computato per intero.

risultante dalla relativa documentazione o, in assenza di documentazione, il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile[7].

La critica sollevata in relazione al riferimento normativo al costo d'acquisto è di tutta evidenza la discriminazione per due immobili identici, nello stesso quartiere, sullo stesso piano, uno, acquistato nel 2011, l'altro, nel 1995, per cui il primo avrà la base imponibile e la relativa imposta considerevolmente più alta.

L'aliquota ordinaria è pari allo 0,76%. Dall'IVIE sono detraibili le imposte patrimoniali eventualmente pagate sullo stesso immobile nel Paese estero.

Il d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (c.d. "decreto semplificazioni fiscali") ha introdotto una deroga alla regola generale di determinazione della base imponibile: per gli immobili situati nei paesi dell'Unione Europea o aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni[8], anche in caso di immobili pervenuti per successione o donazione, la base imponibile dell'IVIE è costituita dal "valore catastale, come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato, assunto a base per la determinazione di imposte reddituali o patrimoniali ". Inoltre, per tali Paesi , è prevista la possibilità di detrarre, fino a concorrenza dell'IVIE dovuta, non solo le imposte patrimoniali estere ma anche le imposte reddituali eventualmente pagate nel Paese estero, sullo stesso immobile, non già detratte ai sensi dell'art. 165 del TUIR.

In mancanza del valore catastale, come descritto finora, si applica il criterio del costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti e, in mancanza anche di quest'ultimo, il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

Nella prima versione del decreto semplificazioni fiscali, il legislatore aveva previsto la deroga facendo riferimento al "*valore utilizzato nel Paese estero ai fini dell'assolvimento di imposte sul patrimonio o sui trasferimenti*". In sede di conversione in legge del decreto è stato invece ulteriormente previsto che per gli immobili situati nei paesi UE e SEE si deve assumere come base imponibile "*il valore catastale, come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato ai fini dell'assolvimento di imposte di natura patrimoniale o reddituale*". Tale scelta legislativa, unita alla possibilità di detrarre eventuali imposte patrimoniali e reddituali pagate all'estero e una speciale deroga per alcuni contribuenti che lavorano all'estero, probabilmente, è stata adottata per omologare la patrimoniale estera (IVIE) a quella nazionale (IMU) per i Paesi del mercato unico europeo, al fine di non generare (ulteriori) effetti avversi (i.e. sanzionabili dalla Comunità Europea) alle libertà fondamentali previste dal Trattato dell'Unione Europea.

---

[7] Tale aspetto è stato chiarito dal Provvedimento n. 72442 del 5 giugno 2012, "*Disposizioni di attuazione dei commi da 6 a 22 dell'art. 19 del decreto legge 6 dicembre 2011, convertito, con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n.214, come modificato dall'art. 8, comma 16, del decreto legge 2 marzo 2012, n.16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n.44*"

[8] Lo spazio economico europeo (SEE) nasce da un accordo per permettere anche agli Stati facenti parte dell'Associazione europea di libero scambio la partecipazione al Mercato Europeo Comune (MEC), pur non facendo parte dell'Unione Europea. In pratica, con l'accordo, si estendono a tali stati (attualmente Islanda, Norvegia, Liechtenstein) le quattro libertà di circolazione del Mercato Unico e si istituisce un sistema d scambi per garantire il rispetto delle regole di concorrenza.

Tassazione sul valore "catastale" per i Paesi UE e SEE

Il collegamento della base imponibile al costo d'acquisto o al valore di mercato degli immobili, senz'altro assicura un maggior gettito per le casse dell'Erario, ma l'esigenza di gettito non può giustificare l'istituzione di un prelievo maggiorato a seconda che si investa in Italia o in uno dei Paesi europei. A ben vedere, peraltro, le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE prevedono che la tassazione dei redditi immobiliari avvenga nello stato ove l'immobile è situato (collegamento territoriale), allora, l'istituzione di una patrimoniale sugli immobili esteri potrebbe far sollevare una questione di incompatibilità con le convenzioni bilaterali tra gli Stati[9]. Invero, nel Commentario OCSE, affinché la tassazione sia di competenza esclusiva di uno Stato contraente, essa deve essere specificata usando la locuzione "sarà tassato soltanto" in tale Stato[10]. Pertanto, la disposizione dell'art. 6 del Modello OCSE, in generale, non esclude che il possessore del bene venga comunque assoggettato a tassazione anche nello stato di residenza (criterio di collegamento reale). È evidente che, in tali casi, devono essere previsti adeguati metodi per eliminare la doppia imposizione (*exemption method, foreign tax credit, deduction method)*

Ciò detto, il riferimento al valore catastale fa sorgere una serie di riflessioni.

La prima è di tipo semantico, ovvero cosa debba intendersi per valore catastale, considerato che, nel nostro sistema fiscale, non è definito il valore, ma la sua determinazione a partire dalla rendita catastale. Infatti, il valore catastale degli immobili urbani si determina applicando alla rendita iscritta in Catasto, rivalutata del 5%, i coefficienti moltiplicatori previsti per il calcolo delle singole imposte: di registro, ipotecarie - catastali, di successione e donazione, IMU. In altre parole, il valore catastale è un concetto complesso e, soprattutto, finalizzato al calcolo di determinate imposte che negli ordinamenti esteri rappresenta anch'esso un valore astratto diverso da quello commerciale sulla base del quale riscuotono le imposte, calcolato come in Italia.. Allora, il contribuente, obbligato ad assumere il valore catastale rivalutato, deve assumere le necessarie informazioni sulle legislazioni straniere, incontrando le consuete difficoltà nel tentativo di adattare concetti dell'ordinamento interno a sistemi stranieri[11]. Nel Regno Unito, per fare un esempio, non esiste il Catasto, o almeno non esiste con quel nome. Esistono i *Land Registry* in cui di norma, ma non sempre, vengono i registrati i diritti di proprietà di cui godono i cittadini, mentre le valutazioni degli immobili o dei terreni per conto del governo, usati per ragioni fiscali e per le prestazioni sociali, vengono effettuate dal *Valuation Office Agency* (VOA), che è un'agenzia della HMRC, l'agenzia delle entrate britannica. Le valutazioni del VOA (più o meno aggiornate) vengono prese come base di calcolo della *Council Tax*[12].

La questione viene risolta, come si chiarisce anche nel provvedimento n. 72442 del 5 giugno 2012 del direttore dell'Agenzia delle Entrate, laddove si fa riferimento al valore catastale determinato e rivalutato nel

[9] In alcuni Paesi, quali ad esempio la Romania, sono state già sollevate delle questioni di legittimità dell'IVIE dai cittadini romeni residenti in Italia. In particolare, l'autorità romena "Avvocato del Popolo" ha sottolineato che l'imposta italiana non rispetta gli accordi bilateriali contro le doppie imposizioni. Vedi "*Impozitul în Italia pe casa din România "nu trebuie plătit", susține Avocatul Poporului*" Gazeta Românească 11 giugno 2012

[10] M. Piazza, "*Guida alla Fiscalità internazionale"* , Milano, 2004.

[11] Per gli immobili situati nei Paesi UE e SEE la norma pone l'assunzione del valore catastale rivalutato nel Paese estero come obbligo e non mera possibilità. Tale impostazione è stata recepita anche nelle istruzioni alla sezione XVI del quadro RM del modello Unico PF 2012.

[12] Esempi simili possono riferirsi al caso della Germania, dell'Austria e altri paesi dell'Unione Europea.

Paese in cui l'immobile è situato, assunto a base per la determinazione di (altre) imposte reddituali e patrimoniali, dando per scontato, dunque, la presenza di imposte estere sugli immobili.

Di qui la seconda riflessione. La determinazione dell'imposta patrimoniale estera, calcolata su un valore astratto attribuito agli immobili, deriva dalla combinazione di detto valore con l'aliquota prevista nel singolo ordinamento. Orbene, mentre nel caso italiano, ai fini IMU, le rendite catastali di per sé non sono regolarmente aggiornate[13] ed è stato necessario prevedere la rivalutazione attraverso l'applicazione di determinati moltiplicatori; in molti Stati UE e SEE le rendite sono già aggiornate e rivalutate periodicamente e applicando un'aliquota più alta a una base imponibile più bassa [14].

In altre parole, il risultato a cui giungono l'Italia e gli altri Paesi europei attraverso l'imposizione immobiliare è analogo, ma ottenuto attraverso metodi di calcolo diversi.

Pertanto, ai fini del calcolo dell'IVIE, il contribuente si troverà ad applicare l'aliquota dello 0,76% a una base imponibile (il valore catastale estero già rivalutato) per la quale è prevista l'applicazione di un'aliquota ben più alta (e.g., il 20% circa in Francia, il 35% in Belgio), ottenendo un'imposta lorda di ammontare piuttosto ridotto. A ciò si aggiunge che, sempre per non discriminare la proprietà oltreconfine e rispettare le regole di fiscalità transnazionale, il legislatore ha previsto la possibilità di scomputare dall'imposta lorda le imposte patrimoniali e reddituali (queste ultime solo per i Paese UE e SEE) eventualmente pagate all'estero sullo stesso immobile. Il risultato è che, per effetto del sistema appena descritto, l'adempimento dell'obbligazione tributaria relativa all'imposta patrimoniale estera per i paesi UE e SEE, si risolve in un versamento minimo o addirittura non dovuto.

A tal proposito il decreto semplificazioni fiscali, tra le altre modifiche, ha disposto che, in ogni caso, l'imposta non è dovuta qualora non superi euro 200. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con il provvedimento già citato, che l'esclusione oggettiva dal pagamento dell'IVIE è relativa all'imposta risultante dell'applicazione dello 0,76% al valore imponibile e quindi prima di applicare le specifiche detrazioni previste. In altri termini il limite dei 200 euro costituisce una soglia sotto la quale non si versa l'imposta, ma non una franchigia di esenzione. Per esemplificare, si pensi a un valore immobiliare ai fini IVIE di 15.000 euro, applicando l'aliquota dello 0,76%, l'imposta lorda sarebbe di 114 euro verificandosi, così, la causa di esclusione oggettiva. Viceversa, dato un valore immobiliare di 50.000 euro, un'imposta di 380 euro e un credito di imposta estero di 185 euro, sebbene l'imposta netta dovuta ammonti a 195 euro (380-185= 195) il contribuente è obbligato al versamento integrale dell'imposta anche se questa è inferiore ai 200 euro indicati

---

[13] A tal proposito, all'art. 2 del disegno di legge delega per la revisione del sistema fiscale è prevista una revisione del catasto dei fabbricati per la rideterminazione delle rendite catastali.

[14] Ad esempio, per un immobile abitativo a disposizione, con rendita catastale pari a 600 euro, il calcolo dell'IMU è:

- Rendita catastale dell'abitazione = € 600
- Rendita catastale x 168 (160*1,05, così da comprendere anche la rivalutazione del 5%) = € 100.800 (base imponibile)
- Aliquota di base = 0,76 %
- € 126.000 x 0,76 % = € 766,08 (IMU annua)

Lo stesso immobile, situato in Belgio potrebbe avere un "valore catastale" di circa 3.500 euro (rivalutato con un coefficiente di 1,5%) a cui, ai fini della patrimoniale belga, viene applicata un'aliquota totale di circa il 35% generando un'imposta dovuta pari a 1.225 euro.

dalla norma. In questo modo, di fatto, viene introdotta una soglia di esenzione dal versamento dell'IVIE per gli immobili situati all'estero il cui valore (imponibile) non superi i 26.315 euro circa[15].

In altre parole i dubbi che qualcuno potrebbe sollevare circa la scarsa (se non addirittura assente) incisività dell'IVIE per gli "immobili europei" deriva semplicemente dal fatto che la legge prevede l'applicazione di una "aliquota italiana" a una "base imponibile estera"; e le due cose (come si è detto prima è a causa della vetustà delle nostre rendite catastali) non sono compatibili. Né peraltro si potrebbe giungere a risultati diversi, ad esempio "rivalutando" del 168% le rendite straniere, primo perché tali rendite straniere sono già rivalutate e poi perché la legge non lo prevede, né avrebbe potuto, senza sconfinare in una tassazione esageratamente alta e dunque vessatoria e certamente contraria ai principi europei di libertà di stabilimento e circolazione di capitali.

Un esempio può aiutare a definire meglio quanto appena descritto in riferimento al calcolo dell'IVIE in base alla rendita catastale estera.

Un immobile situato a Parigi sconta la *Tax Foncières* (tassa fondiaria) la cui base imponibile, uguale al 50% (o all'80% a seconda dei casi) del valore locativo degli immobili[16], rivalutata, è pari a 2.796 euro[17]. L'imposta dovuta è calcolata mediante l'applicazione delle seguenti aliquote:

- 8,37% aliquota comunale;
- 5,13% aliquota del Dipartimento;
- 0,41% aliquota tassa per le "attrezzature speciali"
- 6,21% aliquota della tassa sui rifiuti.

Dalla somma di detti tassi si ottiene l'aliquota totale pari al 20,12% per cui l'imposta fondiaria dovuta in Francia risulta pari a 562 euro.
Il dettaglio del calcolo per la determinazione dell'imposta francese è rinvenibile nel documento che segue:

[15] Il calcolo deriva dal rapporto tra la soglia di esclusione oggettiva e l'aliquota IVIE, cioè 200/0,0076 = 26.315,78 €
[16] Il valore locativo è calcolato in base alle caratteristiche dell'immobile ed è determinato partendo da un indice comunale riferito alla rendita o, per alcuni stabilimenti, al costo degli immobili.
[17] Per le sue caratteristiche, con riferimento alla metratura e la zona censuaria, l'immobile oggetto dell' esempio potrebbe essere paragonato a un immobile italiano con rendita catastale pari a 250/300 €.

FRANCIA

COMMENT SONT DÉTERMINÉES LES BASES D'IMPOSITION ?
La base d'imposition est égale à 50 % (propriétés bâties) ou 80 % (propriétés non bâties) de la valeur locative des biens imposables. La valeur locative est calculée d'après les caractéristiques du ou des immeubles au 1er janvier 2011. Elle est déterminée à partir d'un tarif communal faisant référence aux loyers ou, pour certains établissements industriels, au prix de revient. Pour tenir compte de l'évolution des loyers, un coefficient de revalorisation annuel applicable aux valeurs locatives foncières est voté par le Parlement lors de la loi de finances. Pour 2011, ce coefficient est de 1,02 pour l'ensemble des propriétés bâties et non bâties.
☞ La commune peut instituer sur délibération une majoration de la valeur cadastrale sur les terres constructibles comprises entre 0 et 3 € le m² en excluant les 1 000 premiers m², plafonnée à 3 % d'une valeur forfaitaire moyenne.

Département : 758 PARIS — TAXES FONCIÈRES - DÉTAIL DU CALCUL DES COTISATIONS — Commune : 108 A PARIS 08

		Commune	Syndicat de communes	Inter-communalité	Département	Taxe spéciale d'équipement ⊕	Taxe ordures ménagères ⊕	TOTAL des cotisations
Propriétés bâties	Taux 2010 Taux 2011	8,37 % 8,37 %	% %	% %	5,13 % 5,13 %	0,156 % 0,41 %	8,21 % 8,21 %	
	Adresse Base Cotisation	2796 234			2796 143	2796 11	2796 174	562
	Adresse Base Cotisation							
	Cotisations 2010 2011	230 234			143	4 11	170 174	
	Variation en % ⊕	+1,74 %	%	%	%	+175,00 %	+2,35 %	
		Commune	Syndicat de communes	Inter-communalité	Taxe additionnelle ⊕	Taxe spéciale d'équipement ⊕	Chambre d'agriculture	
Propriétés non bâties	Taux 2010 Taux 2011	% %	% %	% %	% %	% %	% %	
	Bases terres non agricoles Bases terres agricoles							
	Cotisations 2010 2011							
	Variation en % ⊕	%	%	%	%	%	%	
		Dégrèvement jeunes agriculteurs des propriétés non bâties			Base du forfait forestier ⊕	Majoration base terr. constr. ⊕	Caisse d'assurance des accidents agricoles X	
Base "Etat" Base "Collectivité"								

À compter de 2011, pour les propriétés bâties, la part régionale est transférée au département. Pour les propriétés non bâties, une taxe additionnelle se substitue aux parts départementale et régionale. Le versement de votre commune au fonds de solidarité de la Région Ile de France s'élève à 103 545 053 €.
La taxe spéciale d'équipement comprend la TSE Grand Paris pour 7€

Frais de gestion de la fiscalité directe locale ⊕	26
Dégrèvement "Habitation principale" ⊕	
Dégrèvement JA "Etat" ⊕	
Dégrèvements JA "collectivités" ⊕	
Montant de votre impôt	588

Référence administrative : 758 51 022 008 108 A Z J

Orbene, laddove il proprietario dell'immobile fosse un contribuente persona fisica, residente in Italia, questi dovrebbe calcolare anche l'IVIE come segue:

- Valore catastale determinato e rivalutato ai fini della *Tax Foncières*: 2.796 euro
- Aliquota: 0,76%
- Imposta lorda: 21,25 euro

L'ammontare dell'imposta è inferiore alla soglia dei 200 euro e dunque l'IVIE non è dovuta.

Un ulteriore esempio potrebbe riguardare un immobile situato in Belgio per il quale, da un valore catastale rivalutato (*revenu calastral indexé*.) di 3.529 euro(come nel prospetto riportato id seguito), si ottiene un'imposta patrimoniale belga pari a 1.261 euro (aliquota 35,75%)[18] e l'IVIE (aliquota 0,75%) pari a 27 euro circa.

BELGIO

Service Public Fédéral FINANCES
ADMINISTRATION GENERALE DE LA FISCALITE

Adresse de renvoi pour la Poste :
BUREAU DE RECETTE D'ELLES 2
BD DU JARDIN BOTANIQUE 50 BTE 3126 1000 BRUXELLES

B-W2-S3

Avertissement-extrait de rôle
Précompte immobilier

Madame, Monsieur,

page: 1 / 4

Le présent avertissement-extrait de rôle concerne un ou des immeuble(s) que vous possédez dans la division cadastrale 21.447 - IXELLES 7 - Matrice cadastrale n° 15.329.
Veuillez lire l'information importante au verso.

NN: 52.02.28-506-48
NN: 54.05.02-530-04

Exercice d'imposition	Article		
2011	116888807		
Rôle rendu exécutoire le 16/08/2011 Date d'envoi: 18/08/2011		Précompte immobilier brut Total des réductions	1.521,44 0,00

Montant à payer au plus tard le 18/10/2011 — 1.521,44
au numéro de compte IBAN: BE54 6792 0022 7497 BIC: PCHQBEBB
avec la communication structurée : +++011/5888/80794+++

Catégorie	Revenu cadastral net	Index	Revenu cadastral indexé
Biens ordinaires	2.235,00	1,5790	3.529,00

Taux d'imposition (%)		Quote-part dans le montant à payer	Réductions
Région	1,25	44,11	Néant
Agglo	7,3625	259,82	
Commune	34,50	1.217,51	
TOTAL	43,1125	1.521,44	

In conclusione, la portata della deroga per i Paesi UE e SEE pare essere finalizzata a prevenire possibili censure comunitarie per il mancato rispetto del principio di libera circolazione dei capitali istituito dal Trattato UE. Secondo il consolidato orientamento europeo, infatti, la libertà di circolazione dei capitali viene

[18] Dai dati riportati nel prospetto relative al Belgio, non si tiene in considerazione dell'Aggio.

garantita da una sostanziale equivalenza di imposizione sugli investimenti esteri e su quelli di carattere analogo nel territorio nazionale. Nella fattispecie, dunque, la censura sarebbe potuta arrivare laddove era prevista un'imposizione sul valore catastale per gli immobili situati in Italia (IMU) e una tassazione parametrata al costo o al valore di mercato per gli immobili detenuti in un altro Paese della Comunità Europea (IVIE)

Tuttavia, per i motivi descritti,il regime derogatorio ha l'effetto di esentare, di fatto, i proprietari di immobili situati negli Stati che partecipano al Mercato Europeo Unico e che hanno un'imposizione patrimoniale su un valore figurativo (il valore catastale).

Peraltro, dalla lettera della norma, non sembrano essere ammissibili altre interpretazioni per il calcolo dell'IVIE considerato che l'art. 19, comma 16, del d.l. 201 del 2011, specifica chiaramente che il valore da assumere come base imponibile per il calcolo dell'imposta sugli immobili esteri è quello "catastale" del Paese in cui l'immobile è situato come determinato e rivalutato ai fini delle imposte patrimoniali e reddituali estere.

Questa posizione emerge anche da un pro-memoria diffuso dal servizio giuridico della Commissione Europea per fornire indicazioni ai funzionari dell'UE in merito al versamento dell'IVIE (ALLEGATO 1). Nel documento, al punto 7 si specifica che *" per quanto riguarda l'IVIE, nella quasi totalità dei casi che interessano i funzionari UE, l'imposta da versare è nulla, per effetto del credito d'imposta previsto dall'art. 19, comma 16 del DL 201/2011. Si ricorda che, per gli immobili situati nella UE o nei Paesi dello SEE, l'IVIE dovuta è pari allo 0,4% (se abitazione principale di funzionario UE) ovvero 0,76%, del "valore dell'immobile" che "*è quello catastale, come determinato e rivalutato del Paese in cui l'immobile è situato, assunto a base per la determinazione di imposte reddituali o patrimoniali*". Dalla nostra sottolineatura, sembra potersi desumere che la base imponibile dell'IVIE per tali immobili è costituita dal valore determinato e rivalutato dallo Stato estero (senza quindi applicazione del moltiplicatore italiano che riguarda peraltro l'IMU) ai fini dell'imposizione locale reddituale oltre che patrimoniale."* [19]

A tal proposito, considerate le inevitabili difficoltà a cui vanno incontro i contribuenti per adempiere all'obbligazione dell'IVIE, considerata l'esigenza di rendere il più possibile agevole la circolazione di capitali, lavoratori, servizi e merci, anche attraverso una semplificazione degli adempimenti fiscali, sarebbe auspicabile che, dato il numero non altissimo dei Paesi UE e SEE, un'eventuale circolare interpretativa dell'IVIE fornisca le indicazioni per reperire la base imponibile per ogni singolo Stato. Peraltro, in questo modo, attraverso l'analisi delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, l'Amministrazione potrebbe indicare il coordinamento dell'IVIE con gli accordi con i singoli Stati.

[19] Il documento, della Commissione Europea, datato 11 giugno 2012, non ha valore interpretativo come le circolari dell'Agenzia delle Entrare, ma rappresenta comunque un riferimento preciso.

Paesi appartenenti all'Unione Europea (UE)		Paesi aderenti allo Spazio Economico Europeo (SEE)
1. Austria	15. Lituania	1. Islanda
2. Belgio	16. Lussemburgo	2. Liechtenstein
3. Bulgaria	17. Malta	3. Norvegia
4. Cipro	18. Paesi Bassi	
5. Repubblica Ceca	19. Polonia	
6. Danimarca	20. Portogallo	
7. Estonia	21. Regno Unito	
8. Finlandia	22. Romania	
9. Francia	23. Slovacchia	
10. Germania	24. Slovenia	
11. Grecia	25. Spagna	
12. Irlanda	26. Svezia	
13. Italia	27. Ungheria	
14. Lettonia		

Il regime agevolato per i lavoratori all'estero

Un'altra deroga alla disciplina IVIE, introdotta dal d.l. n. 16 del 2012, riguarda l'applicazione di regole analoghe a quelle IMU per l'abitazione principale, per i soggetti che prestano lavoro all'estero.

Il comma 16, art. 8 del decreto ha introdotto il comma 15 *bis* al d.l. n. 201 del 2011, in base al quale è possibile applicare un'aliquota ridotta per i soggetti che prestano lavoro all'estero per lo Stato italiano, per una suddivisione politica o amministrativa o per un suo ente locale e per le persone fisiche che lavorano all'estero presso organizzazioni internazionali cui aderisce l'Italia la cui residenza sia determinata, in deroga all'art. 2 del TUIR, in base ad accordi internazionali ratificati. L'aliquota IVIE per tali soggetti è stabilita nello 0,4% per l'immobile adibito ad abitazione principale e per le relative pertinenze, limitatamente al periodo in cui l'attività lavorativa è svolta all'estero. L'aliquota dell'imposta si applica in misura ordinaria (0,76%) a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore acquisisce la residenza in Italia secondo le disposizioni ordinare e non sulla base degli accordi internazionali.

Dall'imposta dovuta per l'immobile adibito ad abitazione principale del soggetto passivo e per le relative pertinenze è prevista, fino a concorrenza del suo ammontare, una detrazione fissa di 200 euro rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione. Qualora l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta, proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica, a ciascuno dei soggetti passivi. Inoltre, la legge di conversione del decreto semplificazioni fiscali, prevede che, per tali unità immobiliari, ai fini Irpef, non si applicano le disposizioni dell'art. 70, comma 2 del TUIR per la determinazione del reddito degli immobili detenuti all'estero.

Per i soli anni 2012 e 2013, alla detrazione fissa si somma una detrazione di 50 euro per ogni figlio di età non superiore a 26 anni che dimori abitualmente e risieda anagraficamente nell'abitazione principiale[20].

Determinazione e versamento dell'IVIE

Considerate le regole e le deroghe descritte, dall'imposta lorda è ammesso in detrazione, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nell'anno di riferimento nello Stato estero in cui è situato l'immobile. Come già accennato, per i Paesi UE e SEE, laddove dopo aver detratto il credito per imposte patrimoniali estere ci sia un'ulteriore eccedenza, è ammesso in detrazione anche il credito per un eventuale imposta reddituale estera gravante sugli stessi immobili e non utilizzata ai sensi dell'articolo 165 del TUIR[21].

Sul punto è necessaria una considerazione. Dagli esempi forniti in precedenza sulle imposte sulla proprietà in Francia e Belgio, è evidente che, in alcuni casi, le imposte estere sugli immobili sotto una comune denominazione possono comprendere non solo una patrimoniale, ma anche un'imposta reddituale (quale un'addizionale regionale) e una serie di servizi, come ad esempio, la tassa sui rifiuti (cfr. *infra*. il dettaglio per il calcolo della *Tax Foncières*). In casi come questi, non è specificato se il credito detraibile sia l'intero ammontare dell'imposta ovvero la sola parte "patrimoniale"; a maggior ragione, laddove, seguendo l'esempio della tassa sui rifiuti, l'imposta estera sia comprensiva di una quota che nel nostro ordinamento può essere riferita a una tassa o tariffa. Invero, la questione potrebbe avere poca rilevanza per gli immobili situati nei paesi del Mercato Unico, considerato che per questi è detraibile anche l'ammontare delle imposte reddituali pagate all'estero. All'opposto, per gli altri Stati (diversi da quelli UE e SEE), la possibilità di vedersi riconosciuto solo il credito per imposte patrimoniali pagate all'estero potrebbe generare non pochi (ulteriori) problemi, anche in considerazione dell'eventuale disomogeneità con gli ordinamenti extra-europei e le difficoltà relative alla qualificazione come "patrimoniali" delle imposte pagate all'estero, a livello statale o anche a livello locale.

Si pensi a titolo di esempio a un cittadino cinese, fiscalmente residente in Italia, che mantiene la proprietà della casa paterna in una regione della Repubblica Popolare di Cina. Il contribuente (e il suo consulente fiscale) dopo aver interpretato e combinato con l'ordinamento italiano gli atti e i contratti per determinare la soggettività passiva e la base imponibile (desunta da atti di acquisto, successione o donazione) per l'assolvimento dell'IVIE, qualora l'imposta ecceda i 200 euro, dovrà indagare se nel sistema fiscale cinese esiste un'imposta sullo stesso immobile e - se l'ha pagata - se questa possa considerarsi una patrimoniale ai sensi dell'art. 19 del decreto n. 201 del 2011, ovvero abbia altra natura; infine, deve procurarsi un'attestazione sia per dimostrare la dichiarazione e la natura dell'obbligazione cinese, sia per certificare il pagamento dell'imposta estera e vedersi riconosciuto il relativo credito d'imposta (una sorta si F24 cinese). Al termine di tale procedimento per il calcolo dell'imposta, il cittadino asiatico, per effetto dell'applicazione

[20] In ogni caso, al netto della detrazione fissa di 200 euro, le detrazioni per l'abitazione principale non possono superare il tetto di 400 euro. Dal dato normativo pare non essere necessario che i figlio siano "a carico", ossia, le detrazioni spettano anche se i figli, di età non superiore a 26 anni, hanno un proprio reddito superiore ai 2.840,51 euro (la soglia di reddito annuale oltre la quale non spettano le detrazioni per carichi di famiglia ex art. 12, comma 2, del Tuir), a condizioni, però, che dimorino abitualmente e siano residenti nell'abitazione in questione.

[21] Cfr. Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 giugno 2012 n. 7244/2012.

di un'aliquota dello 0,76% alla base imponibile cinese (espressa in renminbi[22] ma poi convertita in euro) e per la detrazione del credito di imposta, potrebbe trovarsi a versare un'imposta di ammontare ridotto, quasi azzerata.

Per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi, nonché per il contenzioso si applicano le disposizioni previste per l'Irpef. Pertanto, considerato che l'imposta si applica già dal 2011, il primo versamento dovrà essere eseguito entro il 9 luglio 2012, oppure, dal 10 luglio al 20 agosto con una maggiorazione dello 0,4%[23]. Sul punto, il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 giugno 2012 ha chiarito che alla data di scadenza per il versamento delle imposte risultanti dalle dichiarazioni fiscali, deve essere versato solo il saldo 2011 dell'IVIE e non anche gli acconti 2012. Inoltre, lo stesso provvedimento precisa la possibilità di ratizzare l'imposta dovuta ai sensi dell'art. 20 del D.L.gs. 9 luglio 1997, n. 241.

Come chiarisce lo stesso Provvedimento, nel caso di immobili (compresi quelli oggetto di operazione di emersione) per i quali sia stato stipulato un contratto di amministrazione con una società fiduciaria, quest'ultima provvede ad applicare e a versare l'imposta dovuta dal contribuente, previa fornitura della provvista da parte dello stesso, entro termine per il versamento dell'IVIE.

Qualora il contribuente non fornisca la provvista, la società fiduciaria deve comunicare i dati dello stesso all'Amministrazione finanziaria nel modello di dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari, modello 770 ordinario, a decorrere da quello relativo al periodo d'imposta 2012 (modello 770/2013).

Tabella di sintesi delle regole per il calcolo dell'IVIE

Paese	**Base imponibile preferenziale**	**Aliquota**	**Detrazioni in ordine preferenziale**	**Soglia di esclusione oggettiva**
Paesi UE o SEE	1. Valore catastale del Paese in cui è situato l'immobile 2. Costo risultante dall'atto di acquisto o dagli altri contratti 3. Valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile	0,76 %	1. Credito di imposta di ammontare uguale alle imposte patrimoniali pagate sullo stesso immobile nello Stato in cui questo è situato; 2. Credito Imposta reddituale estera gravante sullo stesso immobile, non già utilizzato ai sensi dell'art. 165 TUIR.	200 euro
Altri Paesi non UE o SEE	1. Costo risultante dall'atto di acquisto o dagli altri contratti 2. Valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile		1. Credito di imposta di ammontare uguale alle imposte patrimoniali pagate sullo stesso immobile nello Stato in cui questo è situato.	

[22] oppure Yuan, è la moneta della Repubblica Popolare di Cina. Ai sensi del Provvedimento del 30 gennaio 2012, "A*ccertamento per l'anno 2011 del cambio in euro delle valute estere, previsto dall'art. 4, comma 6, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227*", 1 euro corrisponde a 8,996 Renminbi.

[23] Il 12 giugno 2012, è stato pubblicato in G.U. il D.P.C.M. 6 giugno 2012 con cui è disposta la proroga per i versamenti risultanti dalle dichiarazioni fiscali (previsti in origine per il 18 giugno 2012, cadendo il 16 giugno di sabato)

Rapporti tra IVIE, monitoraggio e scudo fiscale

Anche se le caratteristiche dell'imposta e i valori tassati rimandano, almeno in un primo momento, ai valori indicati nel modello RW del modello Unico, di fatto, nell'art. 19, non c'è nessun rinvio specifico. Infatti, se è vero, da un lato, che a regime la base imponibile tende a coincidere con i valori indicati in RW (salvo per le deroghe descritte), dall'altro, non si devono confondere i due obblighi fiscali. Si ricorda, a tal fine, che il quadro RW non è un prospetto "impositivo", ma di monitoraggio delle attività estere e dei relativi trasferimenti superiori ai 10.000 euro, a prescindere dal fatto che gli investimenti e le attività siano o meno produttive di reddito imponibile in Italia.

Il Provvedimento del 5 giugno 2012, inoltre, ha chiarito che anche ai fini IVIE (come per le indicazioni in RW) il valore da indicare nel quadro RM del modello UNICO Persone Fisiche deve essere aggiornato ogni anno per effetto dei cambi ministeriali stabiliti in base all'apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, emanato ai sensi dell'art. 4, comma 6, del d.l. n. 167 del 1990[24].

Sono destinatari dell'obbligato di monitoraggio le persone fisiche, società semplici, trust ed enti non commerciali; mentre, l'imposta sui valori immobiliari all'estero è dovuta, stando al dato normativo, dalle sole persone fisiche e non è vincolata da nessuna soglia. È indubbio, dunque, che l'esonero dalla compilazione del modulo RW non incida in alcun modo sui profili soggettivi della nuova imposta patrimoniale. Potrebbe essere il caso della multiproprietà che, se è inferiore ai 10.000 euro, non va indicata nel quadro di monitoraggio, mentre, viceversa, è sempre dovuta l'imposta patrimoniale in quanto esiste un diritto reale su un immobile estero. Ancora, per i c.d. "frontalieri", ai sensi dell'art. 38, comma 13, del d.l n. 78 del 2010, è previsto l'esonero dagli obblighi di monitoraggio fiscale per gli investimenti detenuti all'estero, viceversa, non sono esonerati dal versamento dell'IVIE per gli immobili detenuti nello Sato in cui prestano la propria attività lavorativa[25]. Non è stato specificato invece, se siano da assoggettarsi all'IVIE gli immobili detenuti attraverso una società immobiliare, quali ad esempio una Sci (Società civile immobiliare). A tal proposito, è stato rilevato che nell'ambito dell'ultima manovra di emersione di attività tramite scudo fiscale, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la detenzione di partecipazioni in società estere, si traduce nel possesso di attività finanziarie estere, a prescindere dal bene immobile che la società detiene (circolare n. 49/E del 2009)[26]. Pertanto in casi come questi è dovuta l'IVIE (aliquota dello 0.76%) non è dovuta, mentre va versata l'IVAFE - l'imposta sulle attività finanziarie - (aliquota 0,1%).

Per quanto riguarda i rapporti con lo scudo fiscale, per gli immobili emersi tramite regolarizzazione, come già detto in commento alle altre imposte patrimoniali introdotte dal c.d. "Decreto Monti"[27], manca il presupposto impositivo per il bollo speciale, perché non sono coperti da segretezza, tuttavia, essendo tali immobili "regolarizzati", di fatto, situati all'estero, ricorre il presupposto impositivo dell'IVIE e dunque deve

[24] Per il 2011 il Provvedimento è datato 30 gennaio 2012, già citato nella nota 22.

[25] I c.d. frontalieri, sono coloro che sono fiscalmente residenti in Italia, ma prestano la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero in zone di frontiera ed in altri Paesi limitrofi (per esempio Città del Vaticano, Repubblica di San Marino, Svizzera, Austria ecc.).
Sono frontalieri, ad esempio, quei soggetti che quotidianamente si recano in uno Stato limitrofo per lavorare e dopo l'orario di lavoro ritornano in Italia.

[26] Si veda "*Casa all'estero, vale il prezzo ufficiale* ", il Sole 24 Ore, 2 febbraio 2012.

[27] G.Galdieri – G. Castellani, "*Riflessioni sulle novità del decreto Monti*", Fondazione TELOS, maggio 2012.

essere versata l'imposta. Questa impostazione è stata confermata dal Provvedimento del 5 giugno, laddove precisa che "*Sono soggetti all'imposta anche gli immobili che sono stati oggetto di operazioni di emersione mediante la procedura della regolarizzazione nonché mediante quella del rimpatrio giuridico.*"
Senza dubbio, l'intreccio tra IVIE e RW è foriero di un "rischio" per il contribuente di autodenunciare eventuali (anche inconsapevoli) irregolarità passate relative agli obblighi di monitoraggio fiscale. A tale situazione potrebbe porsi rimedio con un ravvedimento operoso per il solo anno 2010.

A ben vedere, peraltro, si può dire che con l'introduzione dell'IVIE, il modulo RW perda, almeno per la parte relativa agli immobili, la sua efficacia "segnaletica".
Il modello di monitoraggio, infatti, nasce per tracciare tutte le consistenze patrimoniali detenute all'estero da quei soggetti che, non essendo obbligati ad altre scritture, altrimenti non potrebbero dichiarare; è per questo che gli obblighi di compilazione del quadro RW sussistono a prescindere che il patrimonio estero sia produttivo o meno di redditi. Allo stesso modo la logica delle esenzioni risiede, grosso modo, nel fatto che per "*altra via*" gli stessi investimenti siano già conosciuti all'Amministrazione finanziaria (i.e. i casi di gestione attraverso gli intermediari residenti).
Quindi, considerato quanto detto per la nuova imposta patrimoniale, l'indicazione dello stesso valore in RW e RM può ritenersi una duplicazione.
Un'ulteriore considerazione deve essere svolta in merito ai trasferimenti verso l'estero, oggetto di monitoraggio. L'adempimento di cui al d.l. n. 167 del 1990 si compone, di fatto, di due indicazioni: le consistenze e i trasferimenti, per cui, attraverso la sezione I e III del modulo RW, l'Amministrazione viene a conoscenza e traccia i flussi monetari che dall'Italia vengono dislocati oltre confine. Mentre nella sezione III vanno indicati i trasferimenti collegati alle consistenze inserite nella II sezione, nella sezione I devono essere dichiarati tutti gli investimenti che non transitano attraverso intermediari residenti. A questo punto si può dedurre che facendo uscire dall'RW gli investimenti già segnalati in altri quadri della dichiarazione non escluderebbe l'obbligo di segnalare i trasferimenti monetari verso l'estero (che andrebbero nella sezione I del modulo RW se effettuate mediante intermediari non residenti).
È chiaro che tali brevi considerazioni possono riguardare solo le persone fisiche (soggetti passivi dell' imposta patrimoniale e obbligate al monitoraggio) e solo gli immobili, mentre non possono riferirsi alle altre attività patrimoniali oggetto di segnalazione ai sensi del d.l. 167/1990 (auto di lusso, opere, gioielli, yacht ecc.).

Profili dichiarativi (quadro RM)

L'imposta sul valore degli immobili esteri deve essere dichiarata nella sezione XVI del quadro RM del modello UNICO Persone Fisiche, nei righi RM33 e RM34[28]. In particolare, vanno indicati:

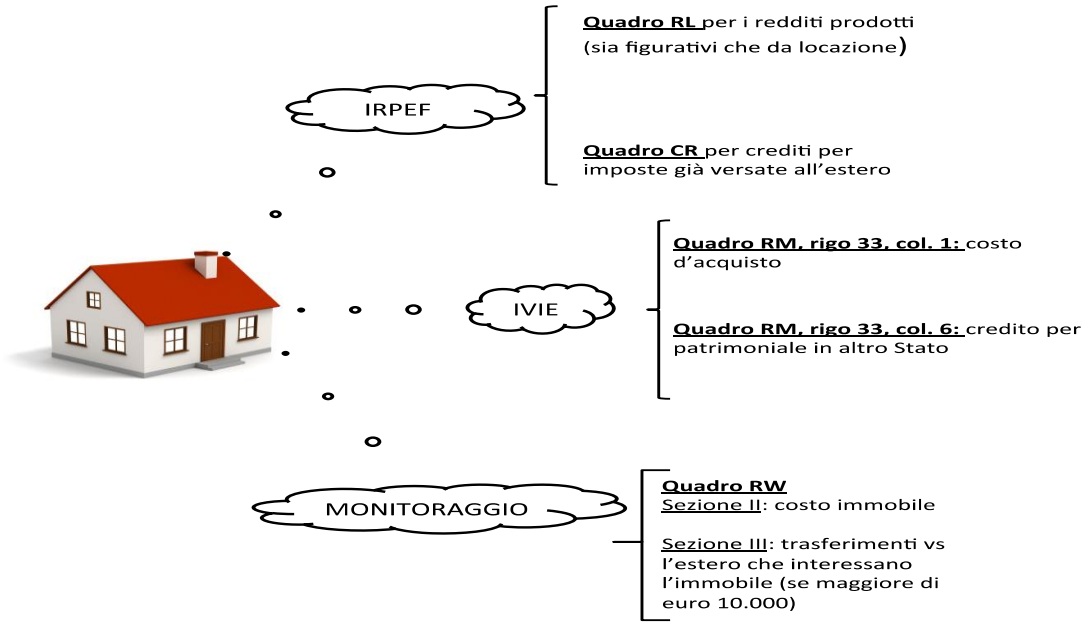
- nella colonna 1 il valore dell'immobile;
- nella colonna 3 la quota di possesso dell'immobile;
- nella colonna 4 il periodo di possesso;

[28] I righi RM33 e RM34 sono gli stessi utilizzati per la dichiarazione dell'IVAFE (Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie Estere).

- nella colonna 5 l'imposta "lorda" calcolata in misura ordinaria (0,76%) o agevolata (0,4%);
- nella colonna 6 il credito di imposta per l'imposta patrimoniale versata nello Stato estero ovvero le altre detrazioni previste per i lavoratori all'estero;
- nella colonna 7 l'imposta dovuta da versare
- nella colonna 8 l'indicazione dell'applicazione del regime agevolato per i lavoratori all'estero.

Dal punto di vista degli obblighi dichiarativi, dunque, l'introduzione dell'imposta sul valore degli immobili esteri introduce un nuovo e distinto adempimento fiscale. Nelle istruzioni di UNICO Persone Fisiche 2012, è confermato che gli investimenti posseduti all'estero, dovranno essere indicati sia nel quadro RM, per versare l' IVIE, sia nel modulo RW per il monitoraggio fiscale.

In sostanza, alla luce delle novità normative, per dichiarare il possesso degli immobili esteri e rispettare le obbligazioni tributarie connesse, compresa la detrazione dei crediti d'imposta per il pagamento di patrimoniali estere, si prospettano per i contribuenti adempimenti diversificati. Gli effetti in dichiarazione (reddituali, patrimoniali e di monitoraggio) derivanti dal possesso di un immobile all'estero da parte di una persona fisica possono interessare i quadri RL - CR – RM – RW del modello Unico:



In sostanza, in relazione allo stesso bene, il contribuente è obbligato a una **triplice** dichiarazione nel modello UNICO.

CONCLUSIONI

L'introduzione dell'imposta patrimoniale sugli immobili e attività finanziarie all'estero arriva in un momento in cui la Commissione europea ha avviato una procedura di infrazione nei confronti dell'Italia in relazione al conflitto fra disciplina del modulo RW e il Trattato sul funzionamento dell'Unione[29].

È intuibile che le contestazioni comunitarie riguardino la sproporzione delle sanzioni e la complessità/onerosità degli adempimenti connessi al monitoraggio. In merito alle prime, le sanzioni potrebbero risultare sproporzionate alla luce dei principi fissati dalla Corte di giustizia Europea, laddove sono comminate come multipli del patrimonio e dei suoi movimenti non dichiarati[30]; in merito al secondo aspetto invece, potrebbe risultare uno strumento di dissuasione all'investimento estero l'onerosità degli adempimenti, nella misura in cui gli obblighi di monitoraggio richiedono l'intervento di professionisti specializzati, evitabili solo affidando le attività stesse in amministrazione ad un intermediario italiano (che è evidentemente un onere).

Per quanto detto è ragionevole la preoccupazione di una procedura di infrazione anche per l'istituzione dell'IVIE in quanto:

- sembra in contrasto con quelle convenzioni bilaterali con gli altri Stati contro le doppie imposizioni, che, coerentemente con il Modello OCSE, prevedono l'imposizione dei redditi immobiliari nello Stato in cui gli immobili sono situati; considerate pure le inevitabili difficoltà per il contribuente di individuare le imposte pagate all'estero per cui può essere riconosciuto un credito di imposta ai fini IVIE (*infra* determinazione e versamento dell'IVIE)
- per gli immobili situtati in Paesi dell'UE o dello SEE che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, il calcolo dell'imposta sul valore catastale come determinato e rivalutato nello Stato ove è situato l'immobile e il riconoscimento di un credito d'imposta per i versamenti erogati all'estero per lo stesso immobile conducono, di fatto, a non dover versare l'IVIE (o a versarla per importi molto bassi). <u>Pertanto, in questi casi, l'imposta patrimoniale in commento si risolve solo in un nuovo (a volte complicato) adempimento fiscale che, peraltro, replica i dati già comunicati in sede di monitoraggio fiscale</u>.

Inoltre:

- al di là dei confini europei, l'applicazione dell'imposta sugli immobili esteri a fronte di un prelievo probabilmente esiguo, impone ai contribuenti e ai consulenti una serie di adempimenti quanto meno

[29] Sono 132 le procedure di infrazione a carico dell'Italia, la maggior parte (95) per la violazione del diritto europeo. Tanto è vero che nei testi delle Comunitarie 2010 e 2011 e del decreto liberalizzazioni l'Italia ha dovuto recepire diverse misure per l'armonizzazione con l'Unione Europea ed evitare future contestazioni. In particolare, in ambito fiscale si è intervenuti sugli accertamenti Iva per i soggetti che hanno aderito allo scudo fiscale, sulla tassazione delle rendite finanziere, sulla inapplicabilità della c.d. exit tax, ex art. 166 tuir, per i soggetti che si stabiliscono, senza lasciare nemmeno una stabile organizzazione in Italia, in un Paese dell'Unione Europea o *white list*. Cfr. Il Sole 24 Ore, 5 marzo 2012, pagg. 6 e 7, manovra e mercati.

[30] Il "bastone" del Fisco (sotto la lente dell'UE) in caso di inadempienza agli obblighi di monitoraggio trova la sua giustificazione nella "carota" offerta al contribuente, *illo tempore*, con lo scudo fiscale.

farraginosi (si prenda come esempio il caso del cittadino cinese del paragrafo "*Determinazione e versamento dell'IVIE"* e si pensi a cittadini africani, sud americani ecc.)

In attesa di un'eventuale circolare dell'Agenzia delle Entrate, sarebbe auspicabile un intervento del legislatore fiscale mirato ad armonizzare, *in primis,* la disciplina del monitoraggio fiscale con quella dell'IVIE*, in secundis,* la normativa interna con i principi che, come Paese appartenente all'Unione Europea, siamo chiamati a rispettare.

ALLEGATO 1: Pro- memoria servizio giuridico Commissione Europea per il versamento di IVIE e IVAFE per i funzionari UE

COMMISSIONE EUROPEA

SERVIZIO GIURIDICO

Bruxelles, 11 giugno, 2012
SJ/PR

PRO-MEMORIA*

Oggetto: Versamento, tramite modello F24, dell'imposta sul valore degli immobili situati all'estero, e dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato – Istruzioni pratiche per i funzionari UE

1. Come noto, l'art. 19 DL 201/2011, e successive modificazioni tra le quali spiccano quelle contenute nel DL 16/2012, ha introdotto, a decorrere dal 2011, due nuove imposte patrimoniali sugli investimenti **immobiliari** e **mobiliari** detenuti all'estero da persone fisiche fiscalmente domiciliate in Italia (tra le quali i funzionari UE anagraficamente residenti all'estero ma che, ai sensi dell'art. 13 del Protocollo n. 7, TUE, in occasione dell'assunzione del loro impiego presso un'Istituzione, hanno conservato la loro residenza fiscale nel luogo di origine (comune italiano); rispettivamente l'Imposta sul Valore degli Immobili situati all'Estero (**IVIE**) e l'Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie detenute all'Estero (**IVAFE**).

2. In particolare, ai fini IVIE, l'articolo 19, comma 14, del DL 201/2011 stabilisce che: "*Soggetto passivo dell'imposta … è il proprietario dell'immobile ovvero il titolare di altro diritto reale sullo stesso. L'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso …*". Inoltre, ai fini IVAFE, l'articolo 19 del DL 201/2011 pure dispone, al comma 19, che tale imposta è dovuta proporzionalmente alla quota e al periodo di detenzione.

3. Come pure noto, queste imposte sono in generale aggiuntive rispetto alle imposte sui redditi (IRPEF) e comunque danno luogo a obblighi impositivi autonomi, **fatto salvo per l'IVIE sull'abitazione principale all'estero che è sostitutiva dell'imposizione reddituale**. Sia l'IVIE che l'IVAFE si liquidano in sede di dichiarazione ai fini IRPEF (Modello Unico 2012, Quadro RM, Sezione XVI, Righi RM 33 e RM 34, riprodotto di seguito), che va presentata entro il 1 ottobre 2012.

Commission européenne/Europese Commissie, 1049 Bruxelles/Brussel, BELGIQUE/BELGIË - Tel. +32 22991111
Ufficio: 3/5BERL - Tel. linea diretta +32 229-57917 - Fax +32 229-52485

*** Questo documento non ha alcun valore ufficiale e tantomeno legale e rappresenta soltanto l'opinione dell'autore. Prima di effettuare versamenti e presentare dichiarazioni, si raccomanda di verificare personalmente le informazioni riportate in questo pro-memoria, consultando eventualmente un consulente.**

PERIODO D'IMPOSTA 2011

PERSONE FISICHE 2012

Agenzia Entrate

CODICE FISCALE

REDDITI

QUADRO RM

Redditi soggetti a tassazione separata e ad imposta sostitutiva. Imposte su immobili e attività finanziarie all'estero

Mod. N.

MODELLO GRATUITO

Sez. I - Indennità e anticipazioni di cui alle lettere d), e), f) dell'art. 17, del Tuir	RM1	Tipo 1	Anno 2	Reddito nell'anno 3 ,00	Reddito totale 4 ,00	Ritenute nell'anno 5 ,00	Ritenute totali 6 ,00	Opzione per la tassazione ordinaria 7
	RM2			,00	,00	,00	,00	
Sez. II - Indennità, plusvalenze e redditi di cui alle lettere g), g-bis), g-ter), h), i), l) e n) dell'art. 17, comma 1, del Tuir	RM3	Tipo 1	Anno 2	Reddito 3 ,00	Ritenute 4 ,00			Opzione per la tassazione ordinaria 5
	RM4			,00	,00			
	RM5			,00	,00			
	RM6			,00	,00			
	RM7			,00	,00			
Sez. III - Imposte e oneri rimborsati	RM8	Somme conseguite a titolo di rimborso di oneri per i quali si è fruito della detrazione dall'imposta			Anno 1	Codice 2	Somme percepite 3 ,00	Opzione per la tassazione ordinaria 4
	RM9	Somme conseguite a titolo di rimborso di oneri dedotti dal reddito complessivo					1 ,00	2
Sez. IV - Redditi percepiti in qualità di erede o legatario	RM10	Anno 1	Reddito 2 ,00	Quota dell'imposta sulle successioni 3 ,00	Ritenute 4 ,00			Opzione per la tassazione ordinaria 5
	RM11		,00	,00	,00			
Sez. V - Redditi di capitale soggetti ad imposizione sostitutiva	RM12	Tipo 1	Codice stato estero 2	Ammontare reddito 3 ,00	Aliquota % 4	Imposta sostitutiva dovuta 5 ,00		Opzione per la tassazione ordinaria 6
	RM13	Proventi delle obbligazioni non assoggettabili all'imposta sostitutiva di cui al D. Lgs. 239/96				Ammontare reddito 1 ,00	Imposta sostitutiva dovuta 2 ,00	
Sez. VI - Riepilogo delle sezioni da I a V	RM14	Tassazione separata					Totale redditi per i quali è dovuto l'acconto del 20% 1 ,00	Acconto dovuto 2 ,00
	RM15	Tassazione ordinaria (sommare l'importo di col. 1 agli altri redditi e riportare il totale al rigo RN1 col. 5 sommare l'importo di col. 2 alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN32 col. 4)					Reddito 1 ,00	Ritenuta 2 ,00

Sez. XVI - Imposta su immobili e attività finanziarie detenute all'estero (art. 19, commi da 13 a 22, D.L. n. 201/2011	RM33	Valore immobile 1 ,00	Valore attività finanziaria 2 ,00	Quota possesso 3	Periodo 4	Imposta dovuta 5 ,00	Credito d'imposta/detrazioni 6 ,00	Imposta da versare 7 ,00	Vedi istr. 8
	RM34	1 ,00	2 ,00	3	4	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8

4. Per espressa previsione legislativa (art. 19, comma 23 del DL 201/2011) le due patrimoniali vanno versate entro il termine per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative all'anno di riferimento (2011). Tale termine scadeva il 18 giugno 2012. Tuttavia, il decreto del Presidente del Consiglio del 6 giugno ha prorogato tale termine di 21 giorni. Esso ora scade il 9 luglio. **Lo stesso termine non è quello del primo acconto IMU (imposta alla quale sono sottoposti gli immobili posseduti in Italia) che resta invece il 18 giugno**. In caso di versamenti tardivi si applicano le penalità per il ritardo che sono proporzionali alla durata del ritardo[1]. Pertanto, la

[1] Dal sito dell'Agenzia delle entrate:

"*L'omesso o insufficiente pagamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi e dell'Iva, nonché l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute alla fonte operate dal sostituto d'imposta, possono essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento:*

- dell'imposta dovuta

maggiorazione dello 0,40% sui versamenti ritardati, se effettuati entro un mese dalla scadenza, si applica ora per i versamenti dal 10 luglio al 20 agosto 2012, **mentre restano fissati dal 19 giugno al 18 luglio 2012 per l'IMU (i cui termini di versamento non sono stati prorogati)**.

5. In attuazione di quanto previsto dello stesso comma 23, è stato emanato il **Provvedimento n. 3 del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 5 giugno 2012**. I punti 4.3 e 5.2 dello stesso Prevedimento prevedono che ai fini IVIE e IVAFE non sono dovuti acconti. Questo significa che sono solo dovute le patrimoniali per l'anno 2011, senza obbligo di versamento degli acconti per le imposte del 2012. Per quanto riguarda sia l'IVIE che l'IVAFE, è consentito rateizzare l'imposta dovuta ai sensi dell'art. 20 del decreto legislativo n. 241/1997.

6. Come noto, i versamenti sono effettuati attraverso **il Mod F24**, scaricabile dal sito dell'Agenzia delle Entrate.

7. Per quanto riguarda l'IVIE, nella quasi totalità dei casi che interessano i funzionari UE, l'imposta da versare è nulla, per effetto del credito d'imposta previsto dall'art. 19, comma 16 del DL 201/2011. Si ricorda che, per gli immobili situati nella UE o nei Paesi dello SEE, l'IVIE dovuta è pari allo 0,4% (se abitazione principale di funzionario UE) ovvero 0,76%, del "*valore dell'immobile*" che "*è quello catastale, come determinato e rivalutato del Paese in cui l'immobile è situato, assunto a base per la determinazione di imposte reddituali o patrimoniali*". Dalla nostra sottolineatura, sembra potersi desumere che la base imponibile dell'IVIE per tali immobili è costituita dal valore determinato e rivalutato dallo Stato estero (senza quindi applicazione del moltiplicatore italiano che riguarda peraltro l'IMU) ai fini dell'imposizione locale reddituale oltre che patrimoniale. Nel caso di un immobile situato in Belgio, sembra quindi che la base imponibile ai fini IVIE sia il *revenu calastral indexé*.

8. Per quanto riguarda l'IVAFE, occorre invece provvedere al versamento. Questo è nella misura fissa di EUR 34,20 per ogni conto, per quanto riguarda i conti correnti e i libretti di risparmio, mentre è dello 0,1% del valore contabile dell'investimento al 31 dicembre 2011, per tutti gli altri investimenti finanziari all'estero (obbligazioni, azioni, ecc.) come saranno dichiarati nel suddetto Modello Unico 2012, Quadro RM, Sez. XVI. Si rammenta tuttavia che, secondo quanto previsto al punto 5.1. del Provvedimento, "*L'imposta non è dovuta quando il valore medio di giacenza annuo risultante dagli estratti e dai libretti è complessivamente non superiore a euro 5.000*". Questa esclusione deve intendersi come riferibile agli investimenti finanziari diversi dai conti correnti e libretti per i quali resta applicabile l'imposta in misura fissa.

- degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito
- della sanzione in misura ridotta.
Per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011 la sanzione è pari
- al 3%, se il pagamento viene eseguito entro 30 giorni dalla scadenza prescritta (ravvedimento breve)
- al 3,75%, se si paga con un ritardo superiore a 30 giorni ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui la violazione è stata commessa (ravvedimento lungo)."

9. La **Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 54/E del 7 giugno 2012** ha istituito i seguenti codici tributo per il versamento IVIE e IVAFE:

   - "4041" denominato "Imposta sul valore degli immobili situati all'estero, a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato - art. 19, c. 13, DL. n. 201/2011, conv., con modif., dalla L. n. 214/2011, e succ. modif."

   - "4043" denominato "Imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato - art. 19, c. 18, DL. n. 201/2011 conv., con modif., dalla L. n. 214/2011, e succ. modif."

10. La stessa Risoluzione ha inoltre precisato:

    In sede di compilazione del modello F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione, nel campo "anno di riferimento", dell'anno d'imposta per cui si effettua il versamento, nel formato "AAAA".

    Per i codici tributo 4041 e 4043, in caso di versamento rateale, nel campo "rateazione/regione/prov./mese rif." è riportato il numero della rata nel formato "NNRR" dove "NN" rappresenta il numero della rata in pagamento e "RR" indica il numero complessivo delle rate. In caso di pagamento in un'unica soluzione il suddetto campo è valorizzato con "0101".

11. Si allega un esempio illustrativo di compilazione del mod F24 per quanto riguarda il versamento IVAFE è unito in allegato. Per le modalità di presentazione e pagamento si rinvia alle istruzioni scaricabili sul sito dell'Agenzia delle entrate.

12. Si ricorda che **il 18 giugno** resta la scadenza per il versamento della prima rata di acconto dell'IMU per il 2012, per quanto riguarda gli immobili posseduti in Italia. L'IMU è dovuta a partire dal 2012, tuttavia i termini per i versamenti di Unico 2012 (redditi 2011) coincidono con quelli per il versamento del primo acconto (di tre) dell'IMU 2012. In proposito, si rammenta che in molti comuni le delibere e i regolamenti che fissano le aliquote IMU e le agevolazioni (ad esempio quella sull'abitazione principale posseduta in Italia dai cittadini italiani non residenti) sono ancora in via di adozione e pertanto occorre che ciascun funzionario UE si informi presso il comune dove possiede l'immobile.

Pierpaolo Rossi

Allegato

Agenzia Entrate

Mod. F24

MODELLO DI PAGAMENTO UNIFICATO

DELEGA IRREVOCABILE A:

AGENZIA PROV.

PER L'ACCREDITO ALLA TESORERIA COMPETENTE

CONTRIBUENTE

CODICE FISCALE

barrare in caso di anno d'imposta non coincidente con anno solare

DATI ANAGRAFICI

cognome, denominazione o ragione sociale — nome

data di nascita (giorno, mese, anno) — sesso (M o F) — comune (o Stato estero) di nascita — prov.

DOMICILIO FISCALE

comune: ROMA — prov. — via e numero civico

CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare — codice identificativo

SEZIONE ERARIO

	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE – IVA	4043		2011	34,20	
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					

codice ufficio — codice atto

TOTALE A 34,20 **B** — +/- **SALDO (A-B)** 34,20

SEZIONE INPS

codice sede	causale contributo	matricola INPS/codice INPS/filiale azienda	periodo di riferimento: da mm/aaaa	a mm/aaaa	importi a debito versati	importi a credito compensati

TOTALE C — **D** — +/- **SALDO (C-D)**

SEZIONE REGIONI

codice regione	codice tributo	rateazione/mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati

TOTALE E — **F** — +/- **SALDO (E-F)**

SEZIONE IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI

codice ente/codice comune	Ravv.	immob. variati	Acc.	Saldo	numero immobili	codice tributo	rateazione/mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati

detrazione

TOTALE G — **H** — +/- **SALDO (G-H)**

SEZIONE ALTRI ENTI PREVIDENZIALI E ASSICURATIVI

	codice sede	codice ditta	c.c.	numero di riferimento	causale	importi a debito versati	importi a credito compensati
INAIL							

TOTALE I — **L** — +/- **SALDO (I-L)**

codice ente	codice sede	causale contributo	codice posizione	periodo di riferimento: da mm/aaaa	a mm/aaaa	importi a debito versati	importi a credito compensati

TOTALE M — **N** — +/- **SALDO (M-N)**

SALDO FINALE

EURO + 34,20

ESTREMI DEL VERSAMENTO (DA COMPILARE A CURA DI BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE)

DATA (giorno, mese, anno)

CODICE BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE — AZIENDA — CAB/SPORTELLO

Pagamento effettuato con assegno n.ro — bancario/postale — circolare/vaglia postale

tratto / emesso su — cod. ABI — CAB