

# Profili fiscali degli immobili situati all'estero

## Focus sul possesso di Immobili situati nel Regno Unito post Brexit



**Simona Zangrandi**  
Dottore commercialista  
e revisore contabile  
ODCEC Milano  
Studio Biscozzi Nobili  
& Partners di Milano

*Il possesso di un immobile all'estero, sia esso acquistato per motivi familiari, necessità lavorative e di studio, o quale opzione interessante per diversificare i propri investimenti, comporta in capo al titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale, residente in Italia, una serie di obblighi ai fini fiscali, inclusi gli obblighi di cui all'art. 4 del D.L. n. 167/1990 (cd. monitoraggio fiscale). Si approfondiscono, pertanto, le principali implicazioni di carattere fiscale, connesse al possesso di un immobile situato all'estero da parte di un contribuente fiscalmente residente in Italia.*

<b>I. Premessa</b> .....	<b>56</b>
<b>II. I profili fiscali del possesso di Immobili situati all'estero</b> .....	<b>56</b>
A. La normativa domestica: il criterio della territorialità....	56
B. Le modalità di tassazione del possesso di immobili situati all'estero .....	57
C. L'imposta sul valore degli immobili all'estero.....	57
D. Gli obblighi in tema di monitoraggio fiscale degli immobili esteri.....	58
E. La normativa convenzionale.....	58
<b>III. La tassazione della plusvalenza da alienazione dell'immobile situato all'estero</b> .....	<b>59</b>
A. La normativa domestica .....	59
B. La normativa convenzionale.....	59
<b>IV. Un esempio: l'immobile posseduto nel Regno Unito</b> .....	<b>59</b>
<b>V. Conclusioni</b> .....	<b>60</b>

### I. Premessa

Nell'odierno sistema fiscale italiano, l'imposizione personale nei confronti dei residenti è caratterizzata dal cd. principio della globalità (meglio noto come principio di tassazione su base mondiale; art. 3, comma 1, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi [TUIR]), ovvero, in ambito internazionale, *worldwide taxation principle*), in virtù del quale tutti i redditi (art. 1, comma 1, TUIR), in denaro o in natura rientranti nelle categorie

indicate nell'art. 6 TUIR<sup>[1]</sup>, del soggetto possessore, quali che siano la natura e il luogo di loro produzione (i.e., fonte del reddito), vengono attratti, in base al rapporto di collegamento che si viene a creare tra soggetto e territorio, nella sfera impositiva dello Stato italiano.

Ne consegue che, anche i redditi derivanti da immobili ubicati all'estero, ovunque situati<sup>[2]</sup>, di cui il soggetto non imprenditore (fiscalmente) residente<sup>[3]</sup> detiene direttamente il possesso<sup>[4]</sup> o altro diritto reale, rientrano nel cd. *worldwide principle* e tale reddito viene ricondotto alla categoria dei cd. "redditi diversi"<sup>[5]</sup> scontando le imposte in Italia (in via esclusiva o concorrente con lo Stato estero, salva l'eliminazione di un'eventuale doppia imposizione, come si dirà nel prosieguo).

Su queste premesse, il presente contributo mira ad approfondire i profili fiscali del possesso di immobili situati all'estero da parte di soggetti non imprenditori fiscalmente residenti in Italia, analizzando distintamente l'inquadramento dal punto di vista dell'ordinamento nazionale, della normativa del Paese estero della fonte e delle Convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI).

### II. I profili fiscali del possesso di Immobili situati all'estero

#### A. La normativa domestica: il criterio della territorialità

L'adozione da parte del Legislatore italiano di un criterio di tassazione "mondiale" implica per il soggetto residente l'obbligo di sottoporre a tassazione in Italia il reddito derivante da immobili

[1] Secondo questa disposizione "[i] singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: (a) redditi fondiari; (b) redditi di capitali; (c) redditi di lavoro dipendente; (d) redditi di lavoro autonomo; (e) redditi d'impresa; (f) redditi diversi".

[2] In tale eventualità, si evidenzia che lo Stato estero, ove il bene immobiliare risulta situato, potrà applicare una propria tassazione sui medesimi redditi. In tale circostanza potranno trovare attuazione le eventuali disposizioni convenzionali finalizzate a risolvere una doppia imposizione, qualora i due Stati interessati abbiano proceduto a concludere un tal genere di accordo.

[3] Persona fisica che opera al di fuori dell'esercizio del reddito di impresa.

[4] Il concetto di "possesso" indicato nella norma non fa riferimento a quello comunemente utilizzato nel diritto privato, bensì, in senso più ampio, ad ogni relazione materiale tra il soggetto ed il reddito.

[5] Per le diverse tipologie, vedasi, art. 67, comma 1, lett. f, TUIR.

di cui ha il possesso o altro diritto reale (come precedentemente specificato), anche se questi sono situati in altro Stato.

Proprio la circostanza che la fonte del reddito sia situata al di fuori del territorio nazionale, però, comporta una duplice complicazione: da un lato la complessità della quantificazione del reddito stesso (legata a norme di diritto estero) e dall'altro, la difficoltà a combinare norme di diritto interno e norme di diritto internazionale per l'assoggettamento a tassazione, evitando il fenomeno della doppia imposizione mediante ricorso alle previsioni delle CDI stipulate dall'Italia con gli altri Paesi.

### B. Le modalità di tassazione del possesso di immobili situati all'estero

In prima analisi, è opportuno sottolineare che, mentre il possesso di un immobile situato in Italia produce redditi classificati come "redditi fondiari", i redditi derivanti dal possesso di immobili all'estero vengono ricondotti ad una diversa categoria reddituale, quella dei "redditi diversi" di cui all'art. 67, comma 1, lett. f, TUIR.

Ai fini della quantificazione di tale componente reddituale, l'art. 70, comma 2, TUIR, dispone che "[i] redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero [...] I redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfettaria delle spese".

Tale norma deve essere interpretata nel senso che:

- 1) se l'immobile è tenuto a disposizione (i.e., non si percepisce alcun reddito): (i) e nello Stato estero in cui è ubicato non è assoggettabile ad imposizione, il medesimo non sarà assoggettato a tassazione neanche in Italia; (ii) e nello Stato estero è tassabile mediante applicazione di tariffe d'estimo o in base a criteri simili, esso concorrerà al reddito imponibile del contribuente italiano secondo la valutazione effettuata nello Stato estero, ridotto delle spese eventualmente ivi riconosciute[6];
- 2) diversamente, se l'immobile risulta locato: (i) e nel Paese estero il reddito derivante da tale locazione non è imponibile, occorrerà dichiarare in Italia l'ammontare del canone di locazione percepito ridotto del 15% a titolo di deduzione forfettaria delle spese; (ii) e nel Paese estero il reddito ritratto dalla locazione è soggetto ad imposta, bisognerà indicare nella dichiarazione italiana l'ammontare netto dichiarato in detto Stato estero[7], nonché spetterà il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero (di cui si dirà *infra*) in luogo dell'abbattimento forfettario del 15%.

Sulla base della disposizione normativa indicata, si può osservare come gli obblighi fiscali a carico del contribuente possano differire a seconda che l'immobile sia produttivo di reddito

(fattispecie che si realizza quando il bene è locato) o tassato nel Paese in cui è situato, oppure non lo sia. Infatti, il soggetto residente che detiene immobili situati all'estero non produttivi di reddito, intendendo per tali quelli non concessi in locazione, né sottoposti a tassazione nello Stato di ubicazione, non dovrà assoggettare a tassazione alcun reddito in Italia.

La tassazione è tuttavia esclusa, a norma dell'art. 19, comma 15-ter, del Decreto Legge (D.L.) n. 201/2011 per gli immobili non locati, per i quali si rende dovuta l'Imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE)[8] (di cui si dirà *infra*). Per gli immobili soggetti all'IVIE non deve essere, pertanto, compilato il corrispondente quadro della dichiarazione relativo alla indicazione dei redditi degli immobili situati all'estero[9].

### C. L'imposta sul valore degli immobili all'estero

Sul valore degli immobili situati all'estero, detenuti a titolo di proprietà o di altro diritto reale, è dovuta l'IVIE[10]. In generale, ai sensi dell'art. 19, comma 15, D.L. n. 201/2011, il valore dell'immobile da prendere quale riferimento per il calcolo dell'imposta è costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto e, in mancanza, secondo il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile.

Nel caso in cui l'immobile sia stato acquisito per successione, il valore è quello dichiarato nella dichiarazione di successione o nell'atto registrato o in altri atti previsti dagli ordinamenti esteri con finalità analoghe.

Tuttavia, per gli immobili situati in Paesi appartenenti all'Unione europea (UE) o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo (SEE) che garantiscono un adeguato scambio di informazioni[11], anche nel caso di immobili pervenuti per successione il valore da utilizzare prioritariamente ai fini della determinazione dell'imposta è quello così come determinato e rivalutato nel Paese in cui l'immobile è situato ai fini dell'assolvimento di imposte di natura patrimoniale o reddituale ovvero di altre imposte determinate sulla base del valore degli immobili[12].

Solo in mancanza del valore catastale (o, di una regola, nello Stato estero che consenta di trasformare il reddito medio ordinario in valore catastale) dovrà farsi riferimento al valore dichiarato nella dichiarazione di successione e, in assenza, al valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile o, a scelta del contribuente, al valore che si ottiene moltiplicando il reddito medio ordinario, eventualmente previsto dalle legislazioni locali, per i coefficienti applicabili all'Imposta Municipale Unica (IMU).

[8] Si evidenzia che i casi in cui l'immobile detenuto all'estero non è soggetto ad IVIE sono marginali (essenzialmente quello in cui l'IVIE dovuta non supera euro 200).

[9] Per completezza d'esposizione occorre evidenziare che le istruzioni alla dichiarazione dei redditi richiedono, tuttavia, per scopi evidentemente conoscitivi, che vengano comunque indicati in colonna 1 del rigo RL12 della dichiarazione i redditi in esame.

[10] Detta imposta è stata istituita con l'art. 19, commi da 13 a 17, D.L. n. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla Legge (L.) n. 214/2011, e successive modificazioni.

[11] i.e. Norvegia e Islanda.

[12] Cfr. Circolare n. 28/E del 2012.

[6] Cfr. Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 26 ottobre 2021, n. 30006 e Risoluzione DRE Lombardia 15 febbraio 2010.

[7] Al netto solo delle spese strettamente inerenti eventualmente ivi riconosciute; cfr. Circolare ministeriale n. 45/E del 2010.

L'imposta è dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso<sup>[13]</sup> ed è stabilita nella misura dello 1,06%<sup>[14]</sup> del valore degli immobili. Per gli immobili situati in Paesi UE o SEE che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, dall'imposta dovuta in Italia si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nell'anno di riferimento nello Stato in cui è situato l'immobile<sup>[15]</sup>.

Inoltre, qualora sussista un'eventuale eccedenza di imposta reddituale estera gravante sugli stessi immobili non utilizzata ai sensi dell'art. 165 TUIR, dall'imposta dovuta in Italia si detrae, fino a concorrenza della stessa, anche un ulteriore credito d'imposta derivante da tale eccedenza<sup>[16]</sup>.

### D. Gli obblighi in tema di monitoraggio fiscale degli immobili esteri

In capo alle persone fisiche residenti che nel corso del periodo d'imposta detengono a titolo di proprietà o di altro diritto reale immobili situati all'estero, vige inoltre l'obbligo dichiarativo di cui all'art. 4 D.L. n. 167/1990, al quale si adempie compilando il quadro RW della dichiarazione annuale dei redditi<sup>[17]</sup>.

Per l'individuazione del valore degli immobili situati all'estero devono essere adottati gli stessi criteri validi ai fini dell'IVIE.

La mancata compilazione del quadro RW è punita, ai sensi del successivo art. 5, con una sanzione che va da un minimo del 3% ad un massimo del 15% del valore non dichiarato se l'immobile è situato in Paesi non *black-list* (i.e., Regno Unito e Svizzera<sup>[18]</sup>).

In caso di omissioni o irregolarità nella compilazione del modello RW è possibile porvi rimedio, volontariamente beneficiando di una riduzione delle sanzioni, facendo ricorso all'istituto del cd. "ravvedimento operoso" (secondo le disposizioni di cui all'art. 13 del Decreto Legislativo [D.Lgs.] n. 472/1997) presentando una dichiarazione integrativa.

Peraltro, il profilo sanzionatorio differirà per la misura dell'abbattimento delle penalità, in quanto correlato all'annualità da ravvedere (in buona sostanza, lo sconto è tanto più alto quanto più recente è l'anno da rettificare).

Inoltre, da ultimo si evidenzia che l'art. 7-*quater*, comma 23, D.L. n. 193/2016 con un'integrazione all'art. 4, comma 3, D.L. n. 167/1990 ha previsto un esonero dalla compilazione del quadro RW per gli anni successivi al 2016 laddove, avendolo

già presentato l'anno precedente, non fossero nel frattempo intervenute variazioni sull'immobile posseduto all'estero.

### E. La normativa convenzionale

L'applicazione delle regole di tassazione previste dalla normativa interna dello Stato di residenza e dello Stato della fonte può dare luogo a fenomeni di doppia imposizione con riferimento ai medesimi componenti di reddito.

I redditi immobiliari potrebbero, infatti, subire un duplice prelievo: un primo prelievo applicato nello Stato della fonte dove è situato l'immobile e un secondo applicato dalla normativa interna dello Stato di residenza.

Rilevano a tal fine le previsioni delle CDI che individuano lo Stato a cui spetta il potere impositivo tra quello di residenza del possessore e quello in cui il reddito è prodotto, ovvero lo Stato di ubicazione dell'immobile.

Le norme internazionali previste in tema di redditi immobiliari, in linea di principio, riflettono il contenuto del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE) e, in particolare, quanto ivi previsto agli artt. 6 e 13 prevedono che i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae da beni immobili situati nell'altro Stato contraente, sono imponibili in detto altro Stato e a tale principio fanno riferimento la quasi totalità delle CDI sottoscritte dall'Italia.

Tuttavia, la formulazione letterale della norma non afferma alcun principio di esclusività di potere per uno Stato e di rinuncia da parte dell'altro Stato, con la conseguenza che nella fattispecie afferente i redditi derivanti dalla detenzione dei beni immobili, pur in presenza di un'apposita CDI, vi sia un potere impositivo concorrente fra gli Stati interessati<sup>[19]</sup>.

Diretta conseguenza di quanto sopra esposto è la potenziale doppia imposizione per il contribuente. Ciò posto, la CDI assume il suo valore più determinante nella previsione degli strumenti volti ad eliminare la duplicazione d'imposta che, come già detto, può comunque verificarsi. Le concrete modalità di eliminazione della doppia imposizione sono disciplinate dall'art. 23 della stessa CDI, che rimanda al meccanismo del credito di imposta<sup>[20]</sup>.

Posto che le CDI stipulate dall'Italia in massima parte prevedono l'utilizzo del credito d'imposta, ma non contemplano misure operative, per le concrete modalità di funzionamento dovrà farsi riferimento alle disposizioni di diritto interno ed in particolare all'art. 165 TUIR, il quale stabilisce che le imposte

<sup>[13]</sup> A questo proposito si ricorda che il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno 15 giorni è computato per intero.

<sup>[14]</sup> Cfr. art. 19 D.L. n. 201/2011 e successive modifiche. La Legge di Bilancio 2024 ha elevato il prelievo dallo 0,76% all'1,06%.

<sup>[15]</sup> Per l'individuazione delle imposte, a tal fine scomputabili si veda la Tabella 1 allegata alla Circolare 28/E del 2012.

<sup>[16]</sup> Art. 4.3 del Provvedimento dell'Agenzia Entrate n. 2012/72442.

<sup>[17]</sup> Ciò anche nell'ipotesi in cui il contribuente, in assenza di tali redditi esteri, fosse esonerato dalla presentazione della dichiarazione.

<sup>[18]</sup> Con Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), del 20 luglio 2023, la Svizzera è stata espunta dalla *black-list* che individua gli Stati e i territori aventi un regime fiscale privilegiato (cfr. Decreto del MEF, del 4 maggio 1999).

<sup>[19]</sup> I redditi derivanti dalla detenzione di beni immobili risultano quindi imponibili (anche) nello Stato in cui sono situati i beni. Tale circostanza è stata riconosciuta anche dal MEF che nella Risoluzione ministeriale n. 59/E del 31 marzo 1999 ha sottolineato che "anche in base alle norme convenzionali, i redditi possono comunque subire una doppia imposizione; basti pensare, ad esempio, ai redditi di immobili per i quali, generalmente, è prevista l'imponibilità sia nel Paese ove l'immobile è sito, sia nel Paese di residenza del beneficiario del reddito"; e anche nella Risoluzione n. 412 del 31 ottobre 2008.

<sup>[20]</sup> Tale metodo prevede che lo Stato di residenza di un soggetto percipiente di reddito imponibile in altro Stato, nel momento in cui questo esercita (sul medesimo reddito) la propria potestà impositiva, deve accordare al dichiarante una detrazione d'imposta sul reddito complessivo per un importo pari all'imposta pagata nell'altro Stato.

pagate nello Stato estero "a titolo definitivo[21] [...] sono ammesse in detrazione dall'imposta netta fino alla concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al lordo delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in diminuzione [...]. La detrazione [...] deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta [...] a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. [...] La detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata [...]".

Per ciò che concerne le imposte che danno diritto al credito per i redditi prodotti all'estero, con la Circolare n. 9/E, del 5 marzo 2015 (par. 2.3), è stato precisato che l'operatività dell'istituto è limitata ai tributi stranieri che si sostanziano in un'imposta sul reddito o, quanto meno, in tributi con natura simile.

### III. La tassazione della plusvalenza da alienazione dell'immobile situato all'estero

#### A. La normativa domestica

In via generale, i soggetti residenti fiscalmente in Italia, in virtù del *worldwide taxation principle*, non sono esenti da conseguenze impositive in relazione alle cessioni di immobili, dagli stessi detenuti (in tal senso, non sussistono differenze di trattamento tra immobili siti in Italia ed immobili siti all'estero[22]).

Il reddito conseguibile con la vendita dell'immobile è ricondotto tra i "redditi diversi", individuati analiticamente dall'art. 67, comma 1, lett. b, TUIR, il quale richiama "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione son ostate adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari [...]. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante"[23].

Pertanto, le plusvalenze[24] derivanti dalla cessione di beni immobili (anche esteri) acquistati da più di cinque anni[25] non

scontano alcuna tassazione ai fini dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF). Tale requisito temporale quinquennale non è altresì richiesto laddove l'immobile sia pervenuto al proprietario per successione, a condizione peraltro che l'Immobilabile non si consideri acquistato, anziché ereditato, a seguito dello scioglimento della comunione ereditaria.

#### B. La normativa convenzionale

Per analogia è possibile effettuare le medesime considerazioni già espresse per i redditi conseguenti il possesso di immobili situati all'estero anche per quanto riguarda l'eventuale plusvalenza derivante da alienazione degli stessi.

In proposito, la relativa disciplina si rinviene nel disposto dell'art. 13 M-OCSE il quale, benché rubricato "utili di capitale", nel primo comma dispone che "gli utili che un residente di uno Stato contraente ritrae dall'alienazione di beni immobili di cui all'art. 6 e situati nell'altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato".

Anche nel caso specifico le convenzioni internazionali affermano il regime della tassazione concorrente che può essere mitigata con il meccanismo del credito di imposta.

#### IV. Un esempio: l'immobile posseduto nel Regno Unito

Si ipotizzi il caso di un soggetto che ha ereditato dal padre, deceduto nel dicembre 1997, un appartamento a Londra che è concesso in locazione.

Sotto il profilo dell'imposizione diretta, trattandosi di un immobile locato, il reddito[26] (al netto delle spese strettamente inerenti all'immobile, quali, ad es., l'assicurazione, i compensi a gestori/intermediari immobiliari, le spese di manutenzione o gli oneri condominiali)[27] rileva ai fini dell'IRPEF[28].

Considerato, tuttavia, che il periodo d'imposta inglese[29] risulta disallineato rispetto a quello italiano, ai fini della tassazione domestica occorre avere riguardo al reddito indicato nella dichiarazione presentata relativamente al periodo d'imposta che scade nel corso di quello italiano[30].

[21] Sul concetto di definitività dell'imposta estera il MEF ha precisato che tale nozione coincide con quella di irripetibilità con esclusione, pertanto, di imposte suscettibili di modificazioni come le somme versate a titolo di acconto o comunque in via provvisoria e quelle per le quali è prevista la possibilità di rimborso parziale o totale (cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 9/E, del 5 marzo 2015).

[22] Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 21 giugno 2007, n. 143/E. Analogamente, si ritiene che allo stesso modo operi anche la disciplina introdotta dagli artt. 496 e 497 L. n. 266/2005 (Legge Finanziaria 2006), sulla base della quale il contribuente può optare per la tassazione della plusvalenza assoggettandola all'imposta sostitutiva (ora del 26%). Ciò in quanto, benché l'immobile sia situato all'estero, per la vendita dello stesso il residente italiano può validamente rivolgersi anche ad un notaio italiano e far inserire nell'atto le dichiarazioni richieste dalla normativa.

[23] Ai fini della determinazione della plusvalenza valgono i medesimi principi di cui all'art. 68, comma 1, TUIR, previsti per le cessioni di immobili in Italia.

[24] Se l'atto è stipulato presso un notaio italiano, il contribuente può avvalersi delle disposizioni di cui all'art. 1, comma 496, L. n. 266/2005 e previa richiesta al notaio, sottoporre la plusvalenza a tassazione sostitutiva (del 26%). In tale ipotesi, a motivo del fatto che la plusvalenza non concorre a formare il reddito complessivo in dichiarazione, l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 143/2007 ha affermato che non è possibile avvalersi del credito di imposta di cui all'art. 165 TUIR.

[25] Tale disposizione normativa nasce dall'esigenza di assoggettare a tassazione

i guadagni derivanti dalla cessione di beni immobili posta in essere con finalità speculative, presunte dalla circostanza che l'arco temporale che intercorre tra la data di acquisto o costruzione dell'immobile e la data di vendita dello stesso è inferiore a cinque anni. Nel caso di immobile acquisito per donazione, per espressa previsione normativa, ai fini del computo del quinquennio, si deve avere riguardo non alla data in cui è avvenuta la donazione, bensì alla data di acquisto da parte del donante.

[26] L'individuazione del tasso di cambio da adottare nella determinazione del reddito da locazione italiano. A rigore, l'art. 9, comma 2, TUIR dispone che i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera siano valutati secondo il cambio del giorno in cui sono stati percepiti o sostenuti. Un'approssimazione accettabile, diffusa nella prassi benché non conforme al dato normativo, potrebbe sostanzarsi nell'utilizzo del tasso di cambio medio annuo.

[27] Cfr. Risoluzione DRE Lombardia 15 febbraio 2010 n. 12155, nonché Agenzia delle Entrate, Circolari n. 45/E del 2010 (par. 4.1) e n. 13/E del 2013 (par. 5.2).

[28] Tale deduzione dovrebbe essere assicurata alla luce della sentenza di Cassazione n. 30006/2021, anche se le istruzioni al quadro RL del modello redditi PF affermano il contrario.

[29] Che chiude il 5 aprile.

[30] Così come stabilito all'art. 70, comma 2, TUIR. Pertanto, i canoni di locazione tassati nel Regno Unito nel periodo d'imposta compreso tra il 6 aprile 2023 e il 5 aprile 2024 saranno assoggettati a tassazione in Italia nel periodo d'imposta 2024, in Redditi PF 2025.

Inoltre, posto che il diritto alla tassazione dei redditi immobiliari è accordato, ai fini convenzionali[31], al Paese in cui l'immobile è situato (i.e., Regno Unito), seppur non esclusivamente, posto che l'Italia può avere, come abbiamo visto, potestà impositiva, il contribuente potrà ricorrere al credito per le imposte estere al fine di scomputare queste ultime dalle imposte dovute in Italia.

Per quanto riguarda, infine, gli obblighi di monitoraggio fiscale e l'assolvimento dell'IVIE[32], occorre opportunamente individuare il valore da indicare nel quadro RW della dichiarazione dei redditi. In particolare, ai fini della tassazione ai fini IVIE di immobili britannici detenuti da soggetti residenti in Italia, si evidenzia che a seguito dell'uscita del Regno Unito dal territorio doganale e fiscale dell'Unione europea (UE) (i.e., Brexit) avvenuta nel dicembre 2020, la base imponibile per il calcolo dell'IVIE ha subito modifiche. Infatti, per effetto della Brexit, dal periodo di imposta 2021 non potrà più essere utilizzato il "valore" così come determinato nello Stato in cui si trovano gli immobili "ai fini dell'assolvimento di imposte di natura patrimoniale o reddituale", ossia nel caso specifico il valore determinato ai fini dell'assolvimento della *Council tax*[33] (imposta non scomputabile dall'IVIE essendo il tributo inglese dovuto per il godimento dei servizi locali forniti dal *borough council* e non avendo natura patrimoniale)[34], ma opererà il criterio del costo d'acquisto o di successione (e, in sua assenza, il valore di mercato)[35].

Conseguentemente, tenuto conto che gli anni ancora aperti ai fini dell'accertamento decorrono dal 2018, in caso di ravvedimento per l'omessa presentazione del modello RW, si dovrà assumere un diverso valore ai fini IVIE per gli anni successivi al 2020. L'eventuale plusvalenza realizzata per la cessione dell'immobile non è imponibile in Italia, qualora non ricorrano i presupposti di cui all'art. 67 TUIR.

### V. Conclusioni

Il possesso di immobili ubicati al di fuori del territorio nazionale obbligano i soggetti residenti in Italia ad una serie di adempimenti fiscali che, variando in funzione di diversi parametri, quali il titolo per effetto del quale il contribuente è entrato in possesso del bene, l'uso che dell'immobile viene fatto o ancora l'eventuale presenza di CDI pattuite tra il Paese di residenza del contribuente e quello di ubicazione dell'immobile al fine di evitare le doppie imposizioni, obbligano tuttavia ad un continuo monitoraggio delle modalità operative di tali osservanze.

---

[31] Cfr. art. 6 CDI tra Italia e Regno Unito, in: [https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/galleries/Documenti/Varie/REGNO\\_UNITO\\_1988-Testo\\_G.U.\\_ita.pdf](https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/galleries/Documenti/Varie/REGNO_UNITO_1988-Testo_G.U._ita.pdf) (consultato il 30.06.2024).

[32] In particolare, con riferimento agli immobili situati in Paesi di *common law*, è stato chiarito che sono tenuti al pagamento dell'IVIE i titolari del diritto al possesso dei beni cd. "leasehold" (istituto che attribuisce un diritto all'utilizzo dell'immobile solitamente per un prolungato periodo di tempo, dietro il pagamento di un corrispettivo), piuttosto che i titolari della proprietà fondiaria assoluta cd. "freehold" (cfr. Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 75/E, del 6 novembre 2013).

[33] La fiscalità immobiliare nel Regno Unito non è basata su valori catastali, né in relazione ad imposte di natura reddituale né patrimoniale. A fronte di interpello, nel 2013, l'Agenzia delle Entrate ha confermato con Risoluzione n. 75/E, del 6 novembre 2013, quanto già espresso nella Circolare n. 28/E, del 2 luglio 2012, ossia che la base imponibile per il calcolo dell'IVIE dovesse essere identificata nel valore dell'immobile inglese come determinato ai fini dell'applicazione della *Council Tax* (l'imposta municipale sulle abitazioni). Questa è rimasta la posizione sino al 31 dicembre dello scorso anno, e a confermare l'ovvio, ma forse non così evidente, cambio di rotta è stata la stessa Agenzia delle Entrate nell'ambito del Telefisco 2021: a partire dal corrente periodo d'imposta, la determinazione della base imponibile ai fini IVIE rispetto ad immobili sul suolo britannico dovrà allinearsi a quanto avviene nei paesi extra-UE. Pertanto, si passerà dal valore identificato ai fini della *Council Tax* al criterio generale del costo risultante dall'atto di acquisto o dai contratti (o, in assenza, sul valore di mercato). Essendo la *Council tax* correlata alla fascia di valore (*band*) attribuita all'immobile che prevede un valore minimo e un valore massimo espresse dalle lettere da A ad H, nella prassi è accettato ai fini IVIE il valore mediano.

[34] Questione che dovrebbe essere riconsiderata, anche con un riconoscimento parziale di detrazione dell'imposta dall'IVIE. In tal senso cfr. SALVATORE SANNA, L'imposta municipale sulle abitazioni del Regno Unito non si scomputa dall'IVIE, in: Eutekne, del 7 novembre 2013.

[35] Cfr. Telefisco 2021 – Quesito 25: "Dal 1° gennaio 2021, il Regno Unito non è più parte del territorio doganale e fiscale dell'Unione europea. La fuoriuscita del Regno Unito dalla Ue comporta, ai fini della determinazione della base imponibile relativa all'immobile su cui è dovuta l'imposta prevista dall'articolo 1, comma 13 e seguenti, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 (IVIE), l'applicazione del criterio generale del 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) in luogo di quello «catastale» previsto per gli immobili situati in Paesi appartenenti alla Unione euro-

---

pea o in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni. Pertanto, dal periodo d'imposta 2021, per gli immobili posseduti nel Regno Unito non potrà più essere utilizzato ai fini IVIE il valore utilizzato per la determinazione della *Council tax*, ma si rende applicabile il criterio del costo d'acquisto (e, in sua assenza, il valore di mercato)".