

Risposta n. 464

OGGETTO: Donazione di beni immobili presenti nel territorio italiano a favore di residente all'estero

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, residente in Danimarca, chiede chiarimenti in ordine agli obblighi tributari derivanti dall'eventuale donazione di beni immobili presenti nel territorio dello Stato Italiano da riceversi in conto legittima e con dispensa di collazione da parte dei genitori, residenti in Italia.

In particolare, il dubbio interpretativo riguarda le imposte di donazione, ipotecarie e catastali e la eventuale tassazione del reddito prodotto dagli immobili da scontare in Italia ed in Danimarca in virtù di quanto dispone il Testo Unico sulle successioni e donazioni ed il TUIR nonché la convenzione Italia Danimarca stipulata a Copenaghen il 10.03.1966 e ratificata in Italia con la legge n. 649 del 1968.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'istante in materia di imposta di successione e/o donazione di beni

immobili in Italia in favore di beneficiario non residente, la convenzione italo-danese contro la doppia imposizione in materia di imposte sulle successioni (stipulata a Copenaghen il 10.03.1966 e ratificata in Italia con la legge n. 649 del 1968) stabilisce all'articolo 3 che i beni immobili situati in uno degli Stati contribuenti sono soggetti all'imposta solo nello stato in cui si trovano; l'articolo 5 della medesima convenzione dispone che in ogni caso quale criterio secondario vale il domicilio del defunto.

Pertanto, nel caso in esame, posto che la donazione ha ad oggetto beni immobili siti in Italia, trova applicazione la legislazione italiana in materia di successioni e donazioni e nessuna imposta dovrà essere pagata in Danimarca.

In particolare, troveranno applicazione gli articoli 55 e ss del Decreto legislativo n. 346 del 1990. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 2, co 49 del Decreto Legge n. 262 del 2006 (convertito con la legge n. 286 del 2006, articolo 1) , se il valore complessivo dei beni non supera lo scaglione di 1.000.000 di euro, gli atti di donazione non sconteranno alcuna imposta di donazione, ma soltanto la eventuale imposta di registro fissa e le imposte ipotecarie e catastali pari al 2% e 1% del valore dell'immobile. Infatti, come precisato con la circolare n. 44 del 7 ottobre 2011, per la registrazione di un atto di donazione se di valore inferiore ai limiti stabiliti per le franchigie, non è dovuta imposta di registro

Per le donazioni di "prima casa" valgono le stesse agevolazioni concesse per le successioni e le vendite. Pertanto, le imposte ipotecaria e catastale saranno applicate nella misura fissa di 200 euro.

In materia di tassazione dei redditi prodotti dai beni immobili siti in Italia di proprietà di un residente all' estero la convenzione italo-danese in materia di doppie imposizioni stabilisce all'articolo 6 che i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae da beni immobili situati in altro Stato contraente sono imponibili in detto altro Stato.

L'articolo 24 della citata convenzione prevede, per l'eliminazione della doppia imposizione, che la Danimarca ammetterà in detrazione dall'imposta sul reddito di tale

residente, un ammontare pari alla relativa imposta sul reddito pagata in Italia.

In particolare, i beni immobili ubicati in Italia di proprietà di non residenti si considerano produttivi di reddito anche se non sono affittati e sono soggetti a diverse imposte: irpef, addizionali comunali e regionali, imposte locali (imu e tassa sui rifiuti). Tuttavia, ai sensi dell'articolo 11, co 2 bis del Tuir se alla formazione del reddito complessivo concorrono solo redditi fondiari di importo complessivo non superiore a 500 euro non sono dovute le imposte sui redditi e le addizionali. Sono dovute, in ogni caso, le imposte locali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presupposto della territorialità dell'imposta sulle donazioni è disciplinato dall'articolo 2 del Decreto Legislativo *31 ottobre 1990 n. 346 (TUSD)* secondo il quale: "L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero" (comma 1); "Se alla data della donazione il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti" (comma 2).

Dalla lettura di tale articolo emerge che se il donante è residente in Italia, come nella fattispecie in esame, l'imposta si applica a tutti gli atti liberali, compresi quelli che hanno ad oggetto beni non presenti nel territorio dello Stato, secondo la regola della "worldwide taxation".

Pertanto, nel caso di donazione di immobili, troveranno applicazione le norme contenute negli articoli 55 e seguenti del citato Testo Unico.

In particolare, ai sensi dell'articolo 2, comma 49 del DL n. 262 del 2006 (convertito nella legge 286 del 2006) l'imposta di donazione è determinata applicando le aliquote differenziate in funzione del grado di parentela esistente tra beneficiario e donante e tenendo conto delle relative franchigie.

L'atto di donazione sarà soggetto a registrazione secondo le disposizioni del DPR

n.131 del 1986 relative alla registrazione in termine fisso.

L'imposta non deve essere corrisposta per la registrazione di atti che contengono più disposizioni donative di valore inferiore alla franchigia (Cfr Circolare n.44 del 7 ottobre 2011).

L'atto di donazione dovrà scontare l'imposta ipotecaria, nella misura del 2% del valore dell'immobile e l'imposta catastale, nella misura dell'1% del valore dell'immobile.

Per le donazioni di beni immobili per i quali il donatario possiede i requisiti per fruire delle agevolazioni "prima casa" le imposte ipotecaria e catastale saranno corrisposte nella misura fissa di 200 euro ciascuna. Le agevolazioni prima casa, infatti, sono fruibili anche dai cittadini italiani residenti all'estero se il donatario sia stato trasferito all'estero per ragioni di lavoro e l'immobile è ubicato nel territorio del comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende oppure, nel caso in cui il donatario sia cittadino italiano emigrato all'estero (iscritto quindi all'Aire) e l'immobile ricevuto in donazione sia la "prima casa" posseduta dal donatario sul territorio italiano. In questi casi, non è necessario spostare la residenza entro 18 mesi nel comune in cui è situato l'immobile (circolare 19/E del 2001).

Per quanto attiene alle imposte dirette, si evidenzia, in via preliminare, che il quesito è formulato in maniera generica; si formulano, dunque, di seguito alcune considerazioni in ordine ai principi applicabili per la tassazione dei soli redditi fondiari prodotti in Italia.

Al riguardo, il contribuente ha dichiarato di essere cittadino italiano, residente in Danimarca e iscritto all'AIRE.

Pertanto, nel presupposto che l'istante risulti anche fiscalmente residente in Danimarca, valutazione che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9 del 1° aprile 2016), trovano applicazione le previsioni recate dalla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Danimarca, ratificata dalla legge 11 luglio 2002, n. 170. In

particolare, l'articolo 6 che reca la disciplina da applicare per la tassazione dei redditi degli immobili siti in Italia e di proprietà di un soggetto residente in Danimarca, stabilisce, al paragrafo 1, 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"*.

In altri termini si stabilisce la tassazione concorrente sia nello Stato di residenza che in quello della fonte (Stato di ubicazione dell'immobile).

Si segnala, tuttavia, che, le autorità fiscali della Danimarca sono tenute ad eliminare l'eventuale doppia imposizione sui redditi in questione con le modalità previste dall'articolo 24, paragrafo 3, della citata Convenzione contro le doppie imposizioni, ai sensi del quale *"se un residente della Danimarca ritrae redditi (.) che, conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili in Italia, la Danimarca ammetterà in detrazione dall'imposta sul reddito di tale residente, un ammontare pari alla relativa imposta sul reddito pagata in Italia"*.

Sotto il profilo della normativa domestica si evidenzia che, ai sensi degli articoli 25 e 26 del Dpr 22 dicembre 1986, n. 917, (di seguito TUIR), i redditi fondiari, ossia quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso.

Ai sensi dell'articolo 11, comma 2-*bis*, del TUIR, tuttavia, ai fini della determinazione dell'imposta, se alla formazione del reddito complessivo concorrono soltanto redditi fondiari di importo complessivo non superiore a 500 euro, l'imposta non è dovuta.

Sulla base della illustrata normativa, pertanto, l'istante, nel presupposto che non sia un soggetto fiscalmente residente in Italia, in relazione agli immobili siti nel nostro Paese che eventualmente acquisirà a seguito di donazione, sarà tenuto a corrispondere

l'imposta sul reddito e a presentare la dichiarazione dei redditi come soggetto non residente, a meno che non ricada nella illustrata ipotesi prevista dal citato articolo 11, comma 2-*bis*, del TUIR e sempreché non ricorrano le ipotesi in cui l'Irpef sia sostituita dall'imposta municipale propria (IMU).

Si rammenta, infatti che ai sensi dell'articolo 8, comma 1 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, l'IMU sostituisce, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, fermo restando che, ai sensi del comma 9 dell'articolo 9 del medesimo decreto, sono comunque assoggettati alle imposte sui redditi ed alle relative addizionali, ove dovute, gli immobili esenti IMU.

Per quanto attiene alle regole di applicazione dell'IMU, non si formula alcuna osservazione in quanto, trattandosi di un tributo locale, la competenza è attribuita esclusivamente al Comune in cui è sito l'immobile, in quanto titolare della potestà di imposizione, nella quale è compreso l'esercizio dei poteri di accertamento del tributo.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)