In RW anche usufrutto e nuda proprietà

La condizione di astratta produttività di reddito in Italia dovrebbe riguardare tutti i diritti reali immobiliari

/ Salvatore SANNA

In passato, era stato chiarito che gli immobili esteri dovevano essere indicati nel modulo RW se:

- nel periodo d'imposta erano dati in locazione imponibile oppure formavano oggetto di cessione imponibile in Italia;
- erano assoggettati ad imposte sui redditi nello Stato estero anche se tenuti a disposizione (cfr. circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 9 del 30 gennaio 2002, § 11 e n. 54 del 19 giugno 2002, § 14).

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate è mutato a seguito dell'introduzione dello **scudo fiscale-ter** (DL 78/2009 conv. L. 102/2009).

A partire dalla dichiarazione dei redditi relativa al 2009, infatti, la circ. Agenzia delle Entrate n. 43 del 10 ottobre 2009 ha chiarito che "l'esigenza di rendere più incisivi i presidi posti in ambito internazionale a tutela del corretto assolvimento degli obblighi tributari impone una revisione dell'interpretazione della disposizione recata nell'articolo 4 del decreto legge n. 167 del 1990... In particolare, per tener conto della suddetta esigenza, si ritiene che la riportata previsione normativa vada da ora in poi intesa come riferita non solo a fattispecie di effettiva produzione di redditi imponibili in Italia ma anche ad ipotesi in cui la produzione dei predetti redditi sia soltanto astratta o potenziale".

Può rilevare la produttività astratta di reddito imponibile

Si osserva, quindi, come il **riferimento alla produttività "astratta"** di reddito operato dall'Agenzia porta a considerare gli investimenti detenuti all'estero produttivi di reddito imponibile per presunzione. Ne consegue che questi ultimi devono essere **oggetto di monitoraggio fiscale** mediante la compilazione del modulo RW nella sezione II (in relazione alla consistenza del bene) e nella sezione III (per i

trasferimenti di denaro ad esso relativi).

Ancora più esplicite sul tema paiono, poi, le istruzioni al modello UNICO 2010 PF, le quali chiariscono che "con riferimento agli investimenti all'estero di natura non finanziaria, a partire dalla presente dichiarazione dei redditi, i contribuenti sono tenuti ad indicare nel modulo RW detti investimenti, indipendentemente dalla effettiva produzione di redditi imponibili in Italia".

Riguardo alla **nuda proprietà** ed al **diritto di usufrutto** su di un bene immobile, la prassi dell'Agenzia delle Entrate e la dottrina concordano nel ritenere che in caso di cessione ai fini delle imposte sui redditi (fattispecie astrattamente produttiva di reddito), esse siano soggette al **medesimo trattamento** riservato alla **piena proprietà** dell'immobile. Si applica, infatti, il disposto dell'art. 9 comma 5 del TUIR per il quale le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento (cfr. ris. Agenzia delle Entrate n. 218 del 30 maggio 2008). Da ciò è possibile affermare che se costituisce un investimento "astrattamente o potenzialmente" produttivo di reddito la piena proprietà di un immobile, allo stesso modo dovrebbe costituire un investimento della stessa natura un diritto reale vantato su un immobile.

Di conseguenza, se il nudo proprietario e l'usufruttuario dello stesso immobile estero **risultano residenti in Italia**, entrambi sono tenuti alla compilazione della sezione II del **modulo RW** della dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2009 e, in presenza di trasferimenti da, verso e sull'estero relativi a tali diritti, alla compilazione della sezione III del medesimo modulo.

Si osserva, infine, che il medesimo ragionamento potrebbe essere mutuato anche per altri diritti reali immobiliari come, ad esempio, il diritto di superficie.