



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 31 ottobre 2008

**OGGETTO: Istanza di interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
Tassazione di redditi di fonte estera. Redditi di capitale e redditi
immobiliari. Convenzione contro le doppie imposizioni**

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione degli articoli 6 e 11 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e la Repubblica di Jugoslavia il 24 febbraio 1982, ratificata con Legge 18 dicembre 1984, n. 974, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il signor XY, premesso che:

- la Repubblica di Slovenia, con diversi provvedimenti legislativi (dal 1993 in avanti), ha dettato norme per la denazionalizzazione dei beni espropriati nel corso delle vicende dell'ultima guerra mondiale e negli anni successivi;
- tali norme stabiliscono la restituzione agli aventi diritto dei beni a suo tempo espropriati, se ancora esistenti, ovvero, per i beni andati persi, l'erogazione di indennità risarcitorie di ammontare quantificato con criteri definiti normativamente;
- le suddette indennità risarcitorie sono liquidate con decreti dell'Autorità preposta e pagate per mezzo di obbligazioni denominate ZETA, emesse da ALFA (società slovena appositamente creata per il pagamento delle indennità solo in forma obbligazionaria), con rimborso secondo un piano di ammortamento della durata dal 1997 al 2016;

- in sostanza, le obbligazioni ZETA vengono rimborsate a blocchi successivi e con le seguenti modalità:

a) consegna materiale delle obbligazioni all'avente diritto, per il deposito presso un Istituto bancario in conto titoli. Con il deposito, le obbligazioni diventano a libera circolazione, secondo le quotazioni del mercato;

b) contestuale pagamento in denaro allo stesso avente diritto delle cedole semestrali scadute fino a quel momento.

Tutto ciò premesso, espone il seguente caso concreto e personale:

con decreti parziali del 21.09.2006 e del 22.09.2006, agli aventi diritto XY senior e XX (padre e zia dell'istante), comproprietari al 50% dei beni all'origine espropriati, sono stati riconosciuti e restituiti:

a) n. 2 unità immobiliari.

Uno dei predetti immobili, al momento della restituzione, risultava ceduto in locazione e l'altro era libero. Nel corso dell'anno 2007, sono stati percepiti canoni d'affitto assoggettati ad imposta dalle autorità slovene;

b) un primo blocco di n. 482 obbligazioni ZETA;

c) gli interessi delle cedole scadute. La parte di interessi maturata alla data di liquidazione della somma (periodo dall'1.01.2005 al 30-11-2006), è stata assoggettata a tassazione alla fonte del 15%.

Considerando che gli originari proprietari sono deceduti, che l'istante risulta essere unico erede di entrambi e che la pratica ereditaria è ancora pendente presso il competente Tribunale di ... , l'istante, quale unico futuro erede, è stato nominato dalla competente autorità slovena curatore speciale per il caso ed agisce in tale funzione.

In data immediatamente successiva all'effettivo rimborso del primo blocco, l'istante ha venduto le obbligazioni depositate in conto titoli, al valore di mercato.

Il ricavato netto del rimborso obbligazionario è stato dall'istante (essendo egli cittadino italiano a tutti gli effetti) trasferito in Italia, tramite la banca incaricata di curare le operazioni.

In ordine a quanto sopra esposto — e in riferimento alle eventuali successive somme che potranno derivare dal pagamento di ulteriori indennità per la denazionalizzazione dei beni in Slovenia — chiede di conoscere:

a) se gli affitti derivanti da immobili ubicati in Slovenia e le obbligazioni ZETA detenute in conto titoli presso la banca di Ljubljana (successivamente al rimborso), siano soggetti a dichiarazione mediante il Quadro RW del Modello Unico;

b) se le somme rimpatriate (netto ricavato dalla vendita delle obbligazioni ZETA rimborsate quale indennità ed ereditate) siano altresì soggetti a dichiarazione mediante il Quadro RW del Modello Unico;

c) se gli interessi derivanti dalla maturazione delle cedole obbligazionarie ZETA, in base al piano di ammortamento (stabilito dalla legislazione slovena per il pagamento dell'indennità di beni nazionalizzati), nonché gli eventuali proventi realizzati con la vendita delle obbligazioni ZETA debbano essere considerati reddito prodotto all'estero imponibile in Italia.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che le questioni possano essere risolte sulla base dei principi e delle norme vigenti e tenuto conto anche della convenzione tra Italia e Slovenia del 1982 ratificata con legge 18 dicembre 1984, n. 974, contro le doppie imposizioni, nel seguente modo:

1. GLI IMMOBILI DETENUTI IN SLOVENIA hanno natura di beni fruttiferi e, qualora condotti in locazione, producono redditi immobiliari. Tuttavia, tali redditi immobiliari sono assoggettati in Slovenia ad imposta del 15% e, pertanto, ai sensi dell'art. 6 della citata convenzione Italo/Slovena, non sono soggetti ad

imposizione in Italia e, quindi, non debbono essere dichiarati nel Quadro RW del Modello Unico;

2. IN ORDINE ALLE SOMME PERCEPITE PER IL RIMBORSO DI OBBLIGAZIONI, anzitutto va operata la distinzione temporanea tra il periodo precedente il rimborso delle obbligazioni (valori di capitale e interessi risarciti e rimborsati, secondo il prefissato piano di ammortamento) e il periodo successivo al rimborso (valori disponibili e in libera circolazione sul mercato).

Dalla distinzione, deriva che:

a) NEL PERIODO ANTECEDENTE AL RIMBORSO, tutti i valori scaturenti da un piano di ammortamento hanno natura esclusivamente risarcitoria, in quanto rilevanti come specifiche indennità per beni nazionalizzati. In questo senso, sia il capitale e sia gli interessi delle cedole maturate fino al momento del rimborso delle obbligazioni non costituiscono reddito di capitale assoggettabile a tassazione e, quindi, non debbono essere dichiarati in Italia.

Al momento del trasferimento in Italia di dette somme (netto ricavato) tramite intermediario abilitato residente (gruppo bancario presente sia in Slovenia che in Italia), non sussiste alcun obbligo di dichiarazione nel Quadro RW;

b) NEL PERIODO SUCCESSIVO AL RIMBORSO, le somme detenute in conto titoli, in quanto valori disponibili e liberamente circolanti, costituiscono capitale finanziario suscettibile di produrre reddito di fonte estera imponibile in Italia, unitamente all'eventuale capital gain realizzato con la vendita.

Pertanto:

- il valore dei titoli detenuti in Slovenia al termine di ciascun periodo di imposta, qualora il relativo ammontare complessivo risulti superiore a euro 12.500, deve essere dichiarato nel Quadro RW del Modello Unico;

- gli interessi percepiti (cedole) e l'eventuale provento realizzato con la vendita nel periodo d'imposta costituiscono redditi conseguiti con l'intervento di intermediari, nel caso specifico Banca ... Slovenia (incaricata della riscossione dei redditi), i quali sono tenuti ad applicare le ritenute di legge, se dovute.

In quest'ottica, i suddetti redditi di natura risarcitoria non debbono essere dichiarati in Italia, né assoggettati ad alcuna imposta (sostitutiva ovvero ordinaria, ex art. 18 D.P.R. 917/1986); né rientrano nella fattispecie applicativa dell'art. 11 della convenzione Italo/Slovena contro le doppie imposizioni.

In ultimo, ai fini dell'imposta di successione, trattandosi di indennità risarcitorie ad aventi diritto cittadini sloveni, per beni nazionalizzati ubicati in Slovenia ed ereditati dall'istante, cittadino italiano, parente in linea diretta, la somma ereditata e trasferita in Italia non risulta assoggettabile ad imposta in Italia, in quanto:

- a) manca il presupposto della territorialità, di cui all'art. 2 del D.Lgs. 31.10.1990, n. 346;
- b) il relativo ammontare è inferiore alla franchigia di cui allo stesso D.Lgs. 346/1990.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I quesiti posti dal contribuente hanno ad oggetto il trattamento fiscale, sia sotto il profilo sostanziale che con riferimento agli aspetti dichiarativi (in particolare all'obbligo di compilazione del Quadro RW del modello Unico), di proventi derivanti da beni e valori posseduti all'estero.

Nella risposta verranno esaminati in primo luogo i profili sostanziali, per poi passare alla disamina dei conseguenti profili dichiarativi.

Al contribuente istante, nell'ambito di un programma di denazionalizzazione di beni espropriati attuato dalla Repubblica di Slovenia, sono stati attribuiti, in qualità di "futuro unico erede" degli aventi diritto e attuale curatore speciale, due beni immobili ed un primo blocco di obbligazioni ZETA (aventi le caratteristiche sopra illustrate). Al riguardo, si precisa che, sebbene nell'istanza non sia indicata espressamente la data di apertura della successione, gli elementi forniti lasciano intendere che tale data sia precedente a quella in cui i beni sono stati materialmente messi a disposizione dal governo sloveno, con la conseguenza che gli stessi sono stati attribuiti direttamente all'istante *iure successionis*, e non agli originari aventi diritto.

Per quanto concerne i beni immobili, l'istante fa presente che uno di essi, all'atto della restituzione, risultava condotto in locazione a canone vincolato. Tale canone viene assoggettato a tassazione in Slovenia con aliquota del 15 per cento. Il secondo immobile, invece, è libero.

La fattispecie è regolata dall'art. 6 della citata Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e la Repubblica di Jugoslavia (applicabile nei confronti degli Stati sorti a seguito della dissoluzione della stessa), laddove è previsto 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".

Tale norma, nell'attribuire allo Stato della fonte il potere di tassare i redditi derivanti da immobili ivi ubicati, non esclude la potestà impositiva (concorrente) dello Stato di residenza del percettore degli stessi.

Conseguentemente, i redditi immobiliari in esame saranno sottoposti ad imposizione anche nel nostro Paese, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. f), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), con attribuzione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, nei limiti e secondo le modalità di cui all'art. 165 del TUIR.

Benché, in linea di principio, ai sensi del citato art. 67, comma 1, lett. f), TUIR, sono assoggettabili a tassazione in Italia tutti i redditi prodotti dagli immobili siti all'estero, a prescindere dalla circostanza che siano locati o meno, dalla lettura del successivo art. 70, comma 2, TUIR, si evince tuttavia che gli immobili non locati non devono essere dichiarati se nello Stato estero non siano assoggettabili a tassazione e se il contribuente non ne abbia percepito alcun reddito. Per ulteriori chiarimenti sul punto, si rinvia alle Istruzioni per la compilazione del Modello Unico (PF) - 2008 (fascicolo 2, pag. 9).

Con riferimento al trattamento fiscale delle obbligazioni ZETA, occorre distinguere tra le obbligazioni e gli interessi da queste prodotti.

Diversamente da quanto ritenuto dal contribuente, solo le obbligazioni possono essere considerate indennità risarcitorie o sostitutive dei beni espropriati e, dunque, beni non aventi natura reddituale ma patrimoniale.

Al contrario, gli interessi rientrano nell'ambito applicativo dell'art. 11 della Convenzione Italia/Jugoslavia (Slovenia) e soggiacciono, dunque, a tassazione concorrente in Italia ed in Slovenia. Ai sensi del paragrafo 2 della Convenzione stessa, l'imposta applicata nello Stato della fonte (la Slovenia) non potrà eccedere il 10 per cento dell'ammontare lordo degli interessi. Sarà onere del contribuente presentare istanza alle Autorità fiscali slovene al fine di ottenere il rimborso della differenza tra l'imposta effettivamente applicata e quella consentita in base alla Convenzione.

Per quanto concerne le modalità di tassazione di tali interessi nel nostro Paese, si fa rinvio al disposto dell'articolo 2, commi 1-*bis* e 1-*ter*, del D.Lgs. 1° aprile 1996, n. 239, secondo cui gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e dei titoli simili pagati da soggetti non residenti sono soggetti ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi pari al 12,50 per cento se gli interessi e gli altri proventi sono relativi a titoli la cui scadenza è superiore a diciotto mesi, ovvero al 27 per cento se la scadenza dei titoli è inferiore a tale termine.

E' utile ricordare che, ai sensi del comma 1-*quater*, l'imposta si applica sugli interessi "percepiti", con la conseguenza che, in mancanza del materiale pagamento della cedola, l'imposta sostitutiva non potrà trovare applicazione (si veda la risoluzione n. 99/E dell'8 maggio 2003).

L'imposta sostitutiva è applicata dalle banche e dagli altri intermediari menzionati nell'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 239/1996, residenti in Italia. Nel caso di specie, trattandosi di una banca estera, benché appartenente ad un gruppo presente anche in Italia, l'istante sarà tenuto a dichiarare i proventi in esame nella propria dichiarazione dei redditi e a versare la relativa imposta sostitutiva con le modalità e nei termini previsti per il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione. Per effetto delle disposizioni dell'art. 4, comma 2, del citato D.lgs. 239 del 1996, per tali redditi non è ammessa l'opzione per la tassazione ordinaria, come chiarito anche dalle Istruzioni per la compilazione del Modello Unico (PF) - 2008 (fascicolo 2, pag. 14).

Essendo esclusa l'opzione per la tassazione ordinaria, in relazione agli interessi in esame il contribuente non potrà fruire del credito per le imposte estere: tale beneficio, infatti, si applica esclusivamente ai redditi di fonte estera che concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile in Italia (cfr. gli articoli 18 e 165 TUIR).

In relazione a future, ulteriori obbligazioni ZETA, le eventuali plusvalenze che dovessero derivare dalla vendita delle stesse saranno imponibili in Italia come redditi diversi di natura finanziaria, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. *c-ter*), del TUIR. In tal caso trova applicazione, infatti, l'articolo 13, paragrafo 4, della Convenzione Italia/Jugoslavia (Slovenia), secondo cui lo Stato della residenza dell'alienante ha potestà impositiva esclusiva, non configurandosi al riguardo alcuna potestà impositiva dello Stato sloveno.

Con riferimento agli obblighi dichiarativi introdotti dal D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, si ritiene che, contrariamente a quanto sostenuto nell'istanza il contribuente è poi tenuto alla compilazione del Quadro RW (sezioni II e III) del Modello Unico.

In particolare, nella sezione II, il contribuente istante dovrà dichiarare gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria che possono dar luogo a redditi di fonte estera imponibili in Italia; al riguardo non è necessaria la effettiva produzione del reddito, essendo sufficiente che trattasi di investimenti suscettibili di produrre redditi. Dovrà, pertanto, essere dichiarata l'unità immobiliare posseduta in Slovenia ed attualmente concessa in locazione; al contrario, non sarà soggetta all'obbligo dichiarativo la seconda unità immobiliare (non locata), che non sia stata sottoposta a tassazione in Slovenia (si veda, al riguardo, la circolare n. 9/E del 30 gennaio 2002).

Anche le eventuali, ulteriori obbligazioni ZETA ricevute dall'istante dovranno essere dichiarate nella sezione II, se detenute all'estero. Al riguardo, si ricorda che, come chiarito nella circolare n. 85 del 1° ottobre 2001, si considerano detenute all'estero anche le attività finanziarie depositate presso filiali estere di banche o altri intermediari residenti in Italia.

Nella sezione III, invece, il contribuente istante dovrà dichiarare i dati relativi al trasferimento dalla Slovenia all'Italia, delle somme di denaro ottenute a seguito del rimborso e della successiva alienazione di obbligazioni ZETA ricevute (corrispettivo ottenuto dalla vendita delle stesse ed interessi delle cedole scadute).

Si concorda, infine, col contribuente nel ritenere non applicabile l'imposta di successione ai beni dallo stesso ricevuti, per mancanza del requisito territoriale (art. 2, comma 2, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346).