

Agenzia delle Entrate

_____, _____

OGGETTO: Interpello ai sensi dell'art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

QUESITO

Io sottoscritto _____, nato a _____ il _____, residente in _____, via _____, C.F. _____, possiedo redditi fondiari netti in Francia per l'anno d'imposta 2015 per un importo di _____ euro come da "Avis d'Impot" che si allega.

Tali redditi fondiari netti sono maturati in quanto socio della _____ (Società Civile Immobiliare "Société Civile Immobilière") Società di diritto francese avente sede legale in _____ e capitale sociale di _____.

Su tali redditi fondiari netti, ho pagato l'imposta sul reddito (francese) di _____, pari al 20% dell'importo imponibile dichiarato (articolo 197 A del C.G.I.)

Su tali redditi fondiari netti, ho pagato altresì l'imposta (corrispondente ai cosiddetti prelievi sociali) di _____ euro, pari al 15,5% dell'importo imponibile dichiarato.

In totale, su tale importo imponibile dichiarato, ho pagato un importo di _____ euro, pari al 35,5% dell'importo imponibile dichiarato.

Le Società Civili Immobiliari sono delle società aventi un oggetto civile e non commerciale equiparabili in Italia a delle Società Semplici (vedi Camera di Commercio di Cuneo).

Ricordiamo che l'amministrazione fiscale francese non considera la SCI come un soggetto passivo di imposta in quanto tale, rinviando l'imposizione direttamente sui soci; le SCI sono quindi considerate come delle società "trasparenti".

Sulla base del fatto che una SCI sia considerata “trasparente” o “non trasparente”, secondo la bipartizione che viene seguita in Italia, i soci non residenti possono:

- Sia vedersi riconoscere l’esistenza di una stabile organizzazione nello Stato della fonte e in conseguenza vedersi riconoscere degli utili (Articolo 7 Convenzione Italia-Francia)
- Sia vedersi riconoscere come soci in quanto tali e in conseguenza vedersi riconoscere dei dividendi (Articolo 10 Convenzione Italia-Francia).
- Sia vedersi riconoscere dei redditi fondiari (Articolo 6 Convenzione Italia-Francia)

Le SCI all’IR (imposta sul reddito; “impôt sur le revenu”) sono considerate fiscalmente alla stregua delle altre società di persone(francesi).

Vediamo quel che succede dal lato italiano.

L’articolo 5 del TUIR al 1° comma dispone che “i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili”. Il 3° comma alla lettera d) prevede che “si considerano residenti le società e le associazioni che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato”.

In effetti, quando una società avente sede legale all’estero dovesse presentare una delle condizioni prevista al 3° comma, lettera d), dell’articolo 5 del TUIR, potrebbe essere considerata, dal punto di vista fiscale, come una società di persone residente nel territorio dello Stato (italiano).

Come conseguenza, i soci sarebbero tenuti a dichiarare i redditi prodotti per “trasparenza” al momento della loro realizzazione, e non al momento della loro percezione.

In effetti, ad esempio, per quel che riguarda la sede dell’amministrazione, noi possiamo ragionevolmente considerare che essa si trovi in Italia; le SCI richiedono un’attività di gestione semplice, strettamente legata alla gestione del patrimonio immobiliare, che, se esse domandano di tanto in tanto delle trasferte nell’altro stato (Francia), per avere dei contatti con le agenzie immobiliari, i potenziali inquilini, le banche, i commercialisti, gli artigiani, eccetera , ben potrebbero gli stessi atti di gestione essere effettuati (almeno in parte, se non del tutto) a partire dall’Italia.

Succede spesso che i commercialisti installati al di qua della frontiera (italiana), effettuino delle pratiche giuridiche e fiscali per le SCI che hanno la loro attività in

Francia, i contatti con le agenzie immobiliari e le banche possono farsi via internet, anche gli artigiani, per le necessità di manutenzione dei beni immobili, elettricisti, idraulici, piastrellisti, carpentieri, eccetera, possono essere ricercati in Italia e i loro contratti sono sovente redatti e firmati in Italia e in italiano.

Anche la gestione della società, tenuto conto dell'intuitu personae tra i soci e del carattere familiare della SCI, dell'assenza di strutture interne di gestione della società, sovente ridotte a un amministratore, in qualche caso a due co-amministratori, nominati semplicemente, questi ultimi, per evitare la paralisi nella gestione della SCI, al momento dell'impedimento di un amministratore, conduce a ritenere che le rare Assemblee Ordinarie in particolare in materia di approvazione del bilancio o per effettuare degli apporti sul conto finanziamento soci, non necessitino di una presenza fisica sui luoghi di esistenza dei beni immobili in Francia, ma possono, molto bene, essere tenute direttamente presso un amministratore o presso uno dei soci.

Resta l'oggetto dell'attività della SCI; l'oggetto situandosi certamente in Francia, nessun dubbio che questa condizione non sia avverata, così come quella della sede legale, cosa che non impedisce comunque l'avveramento del principio dello status di residente fiscale in Italia della SCI.

E quale sarebbe allora la fiscalità di una SCI "francese", all'IR, che viene considerata in Italia alla stregua di una società di persone come se fosse una Società Semplice (vedi Camera di commercio di Cuneo)?

Dal lato francese non ci saranno dei cambiamenti: la SCI all'IR continuerà a produrre la dichiarazione 2072 e i soci la dichiarazione 2042-2044.

Dal lato italiano la SCI all'IR (rectius Società Semplice) dovrebbe presentare in Italia la sua dichiarazione modello Unico SP mentre i soci dovrebbero presentare la loro dichiarazione modello Unico Quadro RH12 e CR (o dichiarazione 730, D4).

Le SCI sono all'IR, per i loro beni immobili locati non arredati:

5.1 Reddito: "régime foncier" dichiarazione 2072 (S semplificata, C completa), per la SCI e dichiarazione 2042/2044 per i soci persone fisiche e dichiarazione 2065 per i soci persone giuridiche

In Francia, le SCI che danno i loro beni immobili in locazione, sono dette non trasparenti, semi trasparenti fiscalmente, o traslucide. Il loro oggetto deve essere precisato nello statuto.

Al contrario, le SCI proprietarie di locali, al godimento dei quali, le loro quote danno vocazione, sono dette trasparenti. Normalmente, sono le cosiddette

società immobiliari di comproprietà, che sono dotate della trasparenza fiscale. I membri delle società dotate della trasparenza fiscale sono considerati, sul piano fiscale, come personalmente proprietari dei locali attraverso le loro quote nella SCI.

Le SCI di comproprietà, dotate della trasparenza fiscale, sono tenute a redigere, ogni anno, una dichiarazione (stampato 2071) indirizzata all' Ufficio delle Imposte da cui dipende l'immobile.

Se la SCI detta non trasparente, semi trasparente fiscalmente, o traslucida, tiene solamente dei beni immobili a disposizione dei soci, la società non genera alcun reddito imponibile. Solo restano dovute la “taxe foncière” e la “taxe d'habitation”.

Se per contro l'immobile è locato non ammobiliato, o arredato della sola cucina, ma non è fornito di mobilio per essere abitabile, la società è soggetta all' IR (Articolo 8 CGI).

Il risultato della SCI non è direttamente imponibile a nome della società, ma solamente a nome dei soci. Ciascuno di essi è imposto in ragione della sua quota sul risultato, tanto all'imposta sul reddito (2042-2044), se egli è soggetto a questa imposta (in quanto privato), tanto all' IS (2065) o BIC (2031), se egli è soggetto all' IS (imposta sulle società; “impôt sur les sociétés) o ai BIC (utile industriale e commerciale; “benefices industriels et commerciaux”).

La SCI deposita una dichiarazione del suo risultato mediante lo stampato 2072C o 2072S, secondo i casi, mentre i soci persone fisiche (privati) devono dichiarare, per la loro quota, i loro redditi, nella categoria del reddito fondiario, sulla dichiarazione n° 2042-2044.

Nella determinazione del risultato imponibile sono deducibili tra gli altri:

- le spese di riparazione pagate e sostenute dal proprietario,
- la “taxe foncière”,
- le spese dell'amministratore riconducibili alla gestione,
- I premi assicurativi legati all'appartamento,
- le spese di procedura.

Non sono deducibili tra gli altri:

- gli ammortamenti,
- i lavori che sono stati messi a carico del locatario,
- le spese di corrispondenza, perché sono deducibili solamente a forfait.

Solo la “taxe foncière” è a carico della società, mentre la “taxe d'habitation” è a carico del locatario.

Per passare dal risultato contabile al risultato fiscale bisogna tener conto almeno delle osservazioni seguenti:

- gli ammortamenti non sono deducibili,
- gli altri costi non pagati non sono deducibili,
- gli affitti non incassati non sono imponibili.

Quando la società all'IR distribuisce un importo a suo tempo messo in riserva, cosiddetto “dividendo”, questo dividendo non è tassato a livello dei soci, poiché corrisponde a un utile che è già stato tassato presso i soci attraverso la dichiarazione 2042-2044.

Le SCI sono all'IS, per i loro beni immobili locati arredati (“meublés”):

6.1 Reddito: regime BIC-réel (dichiarazione 2065 per la SCI, senza 2042 per i soci persone fisiche)

Le SCI sono all'IS se: fanno dell'ammobiliato o hanno almeno il 10% delle entrate totali che provengono dalla locazione ammobiliata, o su opzione. L'opzione è irrevocabile. D'altronde l'Amministrazione Fiscale ammette che le Società Civili che effettuano accessoriamente delle operazioni commerciali (locazione ammobiliata) non siano soggette all'IS quando la soglia del 10% non è superata sulla media delle entrate totali calcolata su un periodo di 4 anni (Ed. Francis Levebre, Mémento pratique Fiscal, 37785).

Sono ugualmente esonerate le SCI che affittano temporaneamente (esempio Festival di Cannes o Grand Prix di Monaco) i loro beni immobili (evidentemente ammobiliati).

Le SCI all'IS presentano una dichiarazione all'IS (“impôt sur les sociétés”), la n°2065.

In una società soggetta all'IS, tutte le attività sono imponibili secondo le stesse regole dei BIC (“Bénéfices Industriels et Commerciaux”, sono le regole francesi del reddito d'impresa).

Tutti i costi sono imputati sull'insieme dei ricavi, ivi compreso gli ammortamenti.

Quando la SCI è all'IS, i suoi soci sono tassati direttamente nella categoria dei redditi mobiliari et, in caso di distribuzione di dividendi ai soci, questi ultimi devono sostenere personalmente, in ragione dei redditi di capitali mobiliari corrispondenti, l'imposta sul reddito (o l'imposta sulle società/IS, se si tratta di soci soggetti essi stessi alla detta imposta). (Ed. Francis Levebre, Mémento pratique Fiscal, 35550).

L'articolo 6, redditi immobiliari, della Convenzione tra Italia e Francia per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio prevede: “

1. I redditi derivanti da beni immobili sono imponibili nello Stato in cui detti beni sono situati.
2. L'espressione "beni immobili" è definita in conformità al diritto dello Stato in cui i beni stessi sono situati.
3. Le disposizioni del paragrafo 1 si applicano ai redditi derivanti dalla utilizzazione diretta, dalla locazione o dall'affitto, nonché da ogni altra forma di utilizzazione di beni immobili."

Il protocollo alla detta Convenzione precisa che "per quanto concerne l'articolo 6 i redditi derivanti da azioni, da quote o da partecipazioni in una società o in una persona giuridica che possiede beni immobili situati in uno Stato, i quali, secondo la legislazione di tale Stato, sono sottoposti allo stesso regime fiscale dei redditi di beni immobili, sono imponibili in detto Stato."

Da tutto questo che precede, ne deriva che, i redditi immobiliari, sotto qualunque forma essi si siano manifestati, sono imponibili in Francia, e sono imponibili come redditi immobiliari.

In conseguenza, la SCI, essendo una società a preponderanza immobiliare, è imponibile in Francia sotto la forma di reddito immobiliare.

D'altronde, come abbiamo visto precedentemente, le SCI possono essere all'IR o all'IS.

Se esse sono all'IS, è chiaro che, in caso di utili, e di loro distribuzione, noi siamo davanti a una distribuzione di dividendi con tutte le conseguenze fiscali in materia di luogo di dichiarazione (in Italia, se il socio percettore è residente fiscale in Italia) (RL1) e di periodo di imposizione, che corrisponde alla data di percezione dei dividendi.

Se esse sono all'IR, bisogna innanzitutto esaminare il riflesso che questa condizione ha nei confronti dell'imposizione dei soci, persone fisiche, residenti fiscalmente in Italia.

Per esempio, quando noi esaminiamo una società di persone (SNC, SAS), residente fiscalmente in Italia, sulla base del diritto interno, noi consideriamo questa società come "trasparente"; ne risulta che il reddito dichiarato dalla società "trasparente" è trasferito fiscalmente sui soci e essi ne sopportano il carico fiscale.

Al contrario, in Francia, l'amministrazione fiscale, ormai quando esamina una società di persone residente fiscalmente in Italia, quale le SS, SNC, SAS sulla base del diritto interno, per dei beni immobili posseduti in Francia, per esempio messi a disposizione dei soci, le considera totalmente "trasparenti" (secondo la bipartizione in uso in Italia) cioè che esse non hanno alcun obbligo dichiarativo, perché la messa a disposizione dei beni immobili ai soci non è imponibile in Francia, per le società di persone. In sostanza le dette società di persone italiane

sono state equiparate alle società di persone francesi, della stessa natura, come le SCI, SNC, SCS.

CONCLUSIONI

Se la SCI è quindi all'IR noi siamo di fronte a un reddito fondiario (reddito immobiliare dice l'articolo 6 della Convenzione) (articolo 5 del TUIR), tanto in quel che concerne le obbligazioni dichiarative francesi che in quel che concerne le obbligazioni dichiarative italiane: in Francia la persona fisica detentrica di quote di una SCI all'IR dichiara il suo reddito fondiario depositando la dichiarazione 2042-2044 e in Italia depositando la dichiarazione Modello Unico, RL12 (o 730 D4).

D'altronde anche l'articolo 70 del TUIR, 2° comma, stipula 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 per il corrispondente periodo di imposta".

Sul presupposto invece che in Italia si applicasse l'articolo 73 del TUIR, cioè che la società di persone francese fosse considerata "non trasparente", secondo la bipartizione che viene seguita in Italia, la società di persone in oggetto sarebbe il soggetto al quale si applica la convenzione fiscale e non i singoli soci, con il risultato, paradossale, che sarebbe la società francese ad avere in Italia, la soggettività non solo , ma anche fiscale, separata dalla soggettività giuridica e fiscale dei singoli soci. Nel caso di specie si potrebbe inoltre obiettare che l'elemento di reddito imponibile in Italia (cioè l'utile distribuito al socio italiano sotto forma di dividendo) non sarebbe necessariamente lo stesso elemento di reddito che era stato considerato imponibile in Francia(cioè la quota parte dell'utile realizzato dalla società francese e imponibile per i singoli soci), ad esempio allorquando la società francese avesse un reddito francese imponibile nullo a seguito della compensazione di perdite dei precedenti esercizi, per cui la norma convenzionale in materia di recupero del credito d'imposta (articolo 24 della Convenzione fiscale)non sarebbe applicabile. Con il risultato che, sostenere che la società di persone francese risulti effettivamente essere un soggetto "non trasparente", in Italia, porterebbe a considerare che il reddito realizzato dalla società stessa, verrebbe considerato (pro quota) quale reddito (sotto forma di dividendo) realizzato dal socio medesimo e il rimedio convenzionale alla doppia imposizione non potrebbe essere invocato.

Sul presupposto invece che in Italia si applicasse l'articolo 7 della Convenzione tra Italia e Francia per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, la

quota parte del reddito dei soci, distribuita o no, dovrebbe essere considerata come un utile d'impresa.

Ciò in quanto la società di persone sarebbe considerata "trasparente", secondo il diritto interno francese, e pertanto il socio si vedrebbe riconoscere l'esistenza di una stabile organizzazione nello stato di residenza fiscale della società, determinando così, per il socio stesso, un reddito sotto forma di utile, soggetto all'applicazione dell'articolo 7 della Convenzione.

Di fatto l'Amministrazione Fiscale francese non ha mai considerato che il reddito di una SCI all'IR, dichiarato per "trasparenza", indipendentemente dalla percezione effettiva del detto reddito, potesse essere considerato come un dividendo e non come un reddito fondiario.

Tra quelli che considerano il reddito del socio persona fisica, di una SCI all'IR, residente fiscalmente in Italia, un dividendo (articolo 10), quelli che considerano lo stesso reddito un utile di impresa (articolo 7), e quelli che lo considerano un reddito fondiario (articolo 6), da dichiarare nel quadro RL12, io considero, per tutte le ragioni sopra esposte, che il suddetto reddito possa essere ragionevolmente considerato come un reddito fondiario (articolo 6) da dichiarare nel quadro RL12 recuperando l'integralità delle imposte pagate all'estero, nel quadro CR secondo il meccanismo previsto dall'articolo 165 del TUIR (al momento solo l'IR, escluso i cosiddetti prelievi sociali).

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In ossequio a quanto sopra esposto io ritengo che il reddito fondiario netto maturato in quanto socio della _____ (Società Civile Immobiliare "Société Civile Immobilière") Società di diritto francese avente sede legale in _____ e capitale sociale di _____ euro debba essere considerato come un reddito fondiario (articolo 6) da dichiarare nel quadro RL12 recuperando l'integralità delle imposte pagate all'estero, nel quadro CR, secondo il meccanismo previsto dall'articolo 165 del TUIR (al momento solo l'IR, escluso i cosiddetti prelievi sociali).
