Direzione Regionale della Lombardia

Settore Persone fisiche, lavoratori autonomi,
imprese minori ed enti non commerciali
Ufficio Consulenza - Reparto 1

OGGETTO: ***Interpello n. 904–1125/2025***
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212
Istanza presentata il 12/08/2025
Scadenza dei termini per la risposta il 01/12/2025

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ..... (in seguito, la "Società" o l'"Istante") rappresenta di detenere il 99 per cento della società di diritto francese ..... Société Civile Immobilière (in breve la "SCI"), mentre la restante quota dell'1 per cento è di proprietà del socio unico persona fisica della Società.

Ai fini delle imposte sui redditi francesi, l'Istante evidenzia che le Société Civile Immobilière sono delle società di gestione immobiliare che, in genere, non hanno natura commerciale, sono sottoposte all'Impôt sur le revenu (imposta sul reddito) o "IR", per la locazione di immobili non arredati (considerata come attività non commerciale), oppure all'"Impôt sur les Sociétés" (imposta sulle società) o "IS", per la locazione di immobili arredati nel caso in cui almeno il 10 per cento dei ricavi derivino da tale attività (considerata come attività commerciale).

L'amministrazione fiscale francese non considera le Société Civile Immobilière come un autonomo soggetto passivo di imposta, rinviando l'imposizione direttamente sui soci; quindi, i soggetti costituiti con tale forma societaria sono considerati in Francia come delle società fiscalmente "trasparenti".

La Société Civile Immobilière deposita una dichiarazione del suo risultato di esercizio mediante il modello dichiarativo 2072C o 2072S.

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 analiticamente, tra gli altri, in riferimento all'attività di natura non commerciale, gli ammortamenti, i lavori che sono a carico del locatario, le spese di corrispondenza.

Al contrario, in caso di esercizio di attività commerciale, tutti i costi sono deducibili, ivi compresi gli ammortamenti.

Al riguardo, l'Istante rileva che, nel caso in cui la Société Civile Immobilière sia sottoposta all'IR, l'eventuale socio italiano costituito nella forma della società di capitali determinerà il suo risultato fiscale secondo le regole classiche delle società commerciali. Questo comporterà l'inclusione in tale risultato degli ammortamenti non precedentemente dedotti, determinando un'asimmetria tra quanto dichiarato nel modello 2072 (specifico per le Société Civile Immobilière) e quanto dichiarato successivamente nella dichiarazione modello 2065, relativo alle società commerciali.

Diversamente, nell'ipotesi di una Société Civile Immobilière a cui si applica l'IS, non ci sarà quella asimmetria tra quanto dichiarato nella dichiarazione 2072 e quanto dichiarato successivamente nella dichiarazione 2065.

Di conseguenza, a seguito di una successiva distribuzione di dividendi da parte della Société Civile Immobilière, nel primo caso occorrerà tenere conto della divergenza della fiscalità antecedente che andrà a ridurre la base imponibile del socio, mentre nella seconda casistica il socio italiano sarà soggetto ad imposizione sulla base del netto frontiera in quanto la distribuzione di dividendi potrebbe essere soggetta ad una ritenuta alla fonte del 5 per cento.

Ciò premesso, nel caso di specie, la SCI ha conseguito un risultato di esercizio nel 2024 pari a euro 114.940,00, determinato dalla plusvalenza di euro 152.773,00, realizzata per la cessione di un immobile, ed il risultato netto della gestione ordinaria, negativo per euro 37.833,00.

L'Istante fa presente che, per quanto riguarda la plusvalenza, essa viene dichiarata con una dichiarazione a parte (modello 2048), ma normalmente essa concerne solo le persone fisiche, in quanto non imputabile direttamente alle persone giuridiche.

Pertanto, nel caso specifico, solo il socio persona fisica è stato sottoposto all'IR. La Società, invece, che detiene il 99 per cento della SCI e che quindi indirettamente era proprietaria del 99 per cento dell'immobile venduto, è stata tassata solo in sede di dichiarazione dell'utile di esercizio con il modello 2065.

L'Istante riferisce di aver realizzato "indirettamente" nel periodo d'imposta 2024 redditi fondiari netti in Francia per un importo totale di euro 81.569,00. Su tali redditi "fondiari netti", la Società ha pagato in Francia, un importo totale di 15.383,00 euro a titolo di IS con la presentazione del modello dichiarativo numero 2065.

Ai fini della corretta imposizione dei redditi in questione in Italia, l'Istante rileva che il protocollo alla Convenzione tra Italia e Francia per evitare le doppie imposizioni precisa, relativamente all'applicazione dell'articolo 6, relativo ai redditi immobiliari, 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 ne deriva che i redditi immobiliari, comunque siano maturati, sono imponibili in Francia e sono imponibili come redditi immobiliari. Di conseguenza, essendo la SCI una società a preponderanza immobiliare, il suo risultato è imponibile in Francia come reddito immobiliare.

Tuttavia, rilevando le discrepanze di calcolo delle imposte nell'ipotesi di Société Civile Immobilière soggette all'IR, l'Istante chiede chiarimenti sul riflesso che questa condizione ha nei confronti dell'imposizione dei soci, persone fisiche o persone giuridiche, residenti fiscalmente in Italia.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Considerato che i redditi in questione hanno natura di redditi fondiari, l'Istante ritiene che, ai fini dell'assolvimento degli obblighi dichiarativi in Francia, la persona fisica residente in Italia e detentrice di una quota di una SCI sottoposta all'IR dichiarerà il suo reddito fondiario depositando la dichiarazione 2042-2044, mentre il socio persona giuridica residente in Italia dichiarerà il suo reddito fondiario depositando la dichiarazione 2065.

Per quel che concerne le obbligazioni dichiarative italiane, la persona fisica detentrice di una quota di una SCI a cui si applica l'IR dichiarerà solo l'eventuale distribuzione di dividendi in applicazione dell'articolo 73, primo comma, lettera d), del Tuir, mentre la persona giuridica dichiarerà tale reddito, per trasparenza, sulla base di quanto previsto dall'articolo 90 del Tuir, il quale rimanda ai criteri definiti dall'articolo 70, comma 2, del medesimo Tuir, secondo cui "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".

In altri termini, l'Istante ritiene che il reddito "fondiario" netto, maturato in capo alla Società, in quanto socia della SCI, rilevi in base all'articolo 90 del Tuir e debba essere dichiarato integralmente in Italia nel Modello Redditi SC, con la possibilità di recuperare le imposte pagate all'estero, nel quadro CE, secondo le modalità ivi previste, e nello stesso anno di maturazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il parere viene reso esclusivamente in relazione alle disposizioni oggetto dell'istanza e non riguarda, dunque, l'eventuale applicazione alla fattispecie rappresentata di altre disposizioni nazionali o convenzionali.

Il quesito posto concerne il corretto trattamento fiscale dei redditi, che l'Istante percepirà in qualità di soggetto fiscalmente residente in Italia, derivanti dalla partecipazione in una Société Civile Immobilière di diritto francese (in breve, la "SCI").

In primo luogo, appare opportuno evidenziare che la Société Civile Immobilière è una società di diritto francese soggetta, dal punto di vista fiscale, al regime della trasparenza che determina la diretta imputazione, in capo a ciascun socio, dei redditi dalla stessa prodotti a prescindere dalla loro effettiva percezione.

In merito si osserva che, alla luce dei principi contenuti nel Report OCSE del 1999 intitolato "The Application of the OECD Model Tax Convention to Paternship" e di quanto chiarito nel paragrafo 2 del Commentario all'articolo 1 del modello OCSE, l'applicazione della Convenzione sottoscritta tra lo Stato della fonte (nel caso di specie, la Francia) e lo Stato di residenza dei soci dell'entità trasparente (ossia, l'Italia) è subordinata alla circostanza che quest'ultimo attribuisca, ai fini fiscali, il reddito della società trasparente ai propri residenti.

Nel caso in esame si evidenzia che l'Italia, Stato in cui sono residenti i soci della SCI, considera le entità estere - sebbene trasparenti in base alla legislazione dello Stato di localizzazione - come opache, in virtù dell'espressa previsione contenuta nell'articolo 73, comma 1, lettera d), del Tuir. I redditi realizzati da una società non residente non sono, dunque, soggetti alla potestà impositiva italiana, poiché la norma interna non riconosce alcun presupposto di tassazione, anche se tassata per trasparenza.

In altri termini, considerato che, ai fini fiscali, l'Italia non imputerà al suo residente il reddito conseguito dalla SCI (che, dunque, non risulterà imponibile né dovrà essere dichiarato nel nostro Paese), in relazione a tale reddito non potrà essere invocata la Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra l'Italia e Francia, firmata a Venezia il 5 ottobre 1989 e ratificata con legge 7 gennaio 1992, n. 20.

Da tale circostanza discendono due conseguenze:

i) la pretesa impositiva dello Stato della fonte sul reddito prodotto dalla SCI non troverà alcuna limitazione convenzionale. Le disposizioni fiscali francesi risulteranno, dunque, pienamente operative e legittimo (nella prospettiva dello Stato italiano contraente) l'assoggettamento a tassazione, per trasparenza, del socio italiano in relazione ai profitti della SCI. In merito si precisa che tale aspetto prescinde, naturalmente, da qualsiasi considerazione sulla corretta applicazione della disciplina fiscale francese al caso in esame;

ii) l'Italia, non avendo potestà impositiva sul reddito in esame, non potrà riconoscere un credito d'imposta, quale Stato di residenza, per la tassazione scontata dal socio su tale reddito in Francia.

Riguardo, invece, al trattamento da riservare in Italia agli utili distribuiti ai soci residenti in Italia, si ricorda che tali utili saranno considerati, in caso di socio persona fisica, redditi di capitale, ai sensi dell'articolo 44, comma 1, lettera e), del Tuir, oppure concorreranno alla formazione del reddito d'impresa, qualora siano percepiti dal contribuente nell'esercizio della sua attività imprenditoriale, ovvero, se trattasi di una società di capitali soggetta ad Ires, rientreranno nell'ambito applicativo dell'articolo 89 del Tuir dove, ai commi 2 e 3, si dispone che ai soggetti Ires, percettori di utili di fonte

estera distribuiti dalle società ed enti non residenti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d) del Tuir, si applica il medesimo trattamento previsto per gli utili distribuiti da soggetti residenti, ossia la tassazione nei limiti del 5 percento, ad eccezione degli utili distribuiti da soggetti residenti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Si evidenzia, inoltre, che, a differenza di quanto accade per le società "naturalmente opache" (ossia le società di capitali) i cui dividendi sono determinati al netto delle imposte gravanti sui relativi utili, nel caso delle società "trasparenti" i dividendi sono tratti su un utile lordo, in quanto le imposte sono assolte dal socio e non dalla società.

Al fine di evitare ingiuste penalizzazioni, la prassi dell'Agenzia delle Entrate (cfr. paragrafo 5.1 della Circolare del 5 marzo 2015, n. 9/E) ha chiarito che, conformemente al disposto dall'articolo 73, comma 1, lettera d), del Tuir (il quale considera, come già sopra ricordato, le entità estere comunque opache ai fini del trattamento fiscale interno), gli utili che le entità estere trasparenti distribuiscono ai soci residenti in Italia debbono essere quantificati con modalità analoghe a quelle dei dividendi distribuiti da una società estera realmente opaca.

Conseguentemente, per effetto della predetta finzione di opacità, le imposte pagate all'estero in via definitiva dal socio residente in Italia, sulla quota degli utili spettanti, saranno considerate come imposte pagate dalla società estera e, come tali, saranno scomputate, ai fini della tassazione in Italia, dall'ammontare lordo distribuito al medesimo soggetto residente.

In tal modo, il dividendo da assoggettare ad imposizione nel nostro Paese secondo le regole interne sarà determinato al netto delle imposte pagate, a titolo definivo in

Francia, dal soggetto residente sulla sua quota di reddito della SCI (dietro pagamento asseverato da certificazione rilasciata dalle competenti Autorità fiscali).

Qualora non venga distribuito tutto il risultato dell'esercizio ed il dividendo rappresenti solo una quota dell'utile, le imposte devono essere ridotte, naturalmente, in proporzione all'utile effettivamente distribuito.

La soluzione di qualificare come dividendo, ai fini fiscali, la quota di utile al netto delle imposte pagate all'estero dal socio implica la necessità che quest'ultimo dimostri quale sia l'annualità di formazione dell'utile percepito. In mancanza di un adeguato supporto documentale, si ritengono distribuiti al socio italiano, in via prioritaria, gli utili più recenti.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati, così come esposti nell'istanza di interpello e nel presupposto della loro veridicità, completezza e concreta realizzazione. Resta ferma, pertanto, ogni attività di controllo da parte dei competenti Uffici dell'Amministrazione circa la corretta qualificazione delle attività descritte e della conseguente rilevanza delle stesse ai fini delle imposte dirette e indirette.

I documenti citati sono consultabili sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.

Firma su delega (prot. n. 170155 del 20 dicembre 2024) del DIRETORE REGIONALE

LA CAPO UFFICIO

(firmato digitalmente)