

Data stampa: 27.7.2020 Ore: 13.15

Utente:

RISPOSTE EUTEKNE



INTERNAZIONALE | MONITORAGGIO FISCALE

Società semplice proprietaria di un immobile in Francia - Imposte dirette e quadro RW

Quesito del 15.10.2018

Una società semplice ("SS"), posseduta al 100% da un socio persona giuridica (Spa), costituita in data 16.12.2016 possiede, dalla medesima data, un immobile civile di pregio sito in Francia. Si chiede se per il periodo 16.12.2016 - 31.12.2016 (e per i periodi successivi) la società sia tenuta a dichiarare redditi di natura fondiaria nella considerazione che:

- per gli anni 2016 e 2017 l'immobile non risultava locato;
- la locazione del medesimo è iniziata dall'anno 2018.

Inoltre, si chiede se la SS è soggetta agli obblighi di monitoraggio per i beni situati all'estero e risulta soggetto passivo IVIE.

Risposta

Per le società semplici, i redditi derivanti dagli immobili esteri sono imponibili in Italia in applicazione dell'art. 67 co. 1 lett. f) del TUIR.

Per la determinazione di tali redditi, l'art. 70 co. 2 del TUIR prevede 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 o, in caso di difformità dei periodi di imposizione, per il periodo di imposizione estero che scade nel corso di quello italiano.

Inoltre, i redditi dei fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese.

Muovendo da quanto disposto dall'art. 70 co. 2 del TUIR, gli immobili esteri non locati possono essere produttivi di redditi imponibili per i proprietari residenti non imprenditori nel caso in cui lo Stato estero preveda, nella sua legislazione interna, la tassazione dell'immobile in base a criteri di tipo catastale o simili.

Diversamente, se nello Stato estero l'immobile non è assoggettato a imposizione, quest'ultimo non deve essere dichiarato (a condizione che il contribuente non abbia percepito reddito).

In altre parole, nel caso in cui l'immobile sia tassato nello Stato estero in base all'applicazione di tariffe d'estimo o criteri analoghi, il contribuente residente dovrà dichiarare tale ammontare, ridotto delle spese.

Occorrerà, quindi, assoggettare a tassazione la rendita catastale "estera" dell'immobile (o i criteri comunque assunti dallo Stato estero per la valutazione), assunta al netto delle spese eventualmente riconosciute in detrazione.

Al contribuente spetta, inoltre, il credito per le imposte pagate all'estero, secondo il meccanismo indicato nell'art. 165 del TUIR.

L'Italia rappresenta uno dei pochi Paesi che tassano, ai fini delle imposte sui redditi, il reddito figurativo derivante dalla rendita catastale degli immobili, anche nel caso di fabbricati tenuti a disposizione del contribuente.

Tra i Paesi che applicano un sistema impositivo figurativo, si segnalano i casi del Belgio, della Spagna e della Svizzera. Non adotta questo sistema, invece, la Francia, in quanto l'art. 15 del Code général des impôts stabilisce che i proventi degli immobili di cui il proprietario si riserva il godimento non sono soggetti ad imposta sul reddito. Nella nozione di "proprietario" figurano anche i soci delle società (non commerciali) trasparenti e le società civili, se non trasparenti.

Ai sensi dell'art. 19 co. 15-ter del DL 6.12.2011 n. 201 (conv. L. 214/2011), non si applica il disposto dell'art. 70 co. 2 del TUIR:

- per gli immobili esteri adibiti ad abitazione principale;
- e per gli immobili non locati assoggettati all'IVIE.

Pertanto, nel caso in cui lo Stato estero preveda, nella sua legislazione interna, la tassazione dell'immobile in base a criteri di tipo catastale o simili, tale ammontare non concorrerà alla formazione del reddito in Italia in base alla valutazione effettuata dallo Stato estero se l'immobile è soggetto all'IVIE.

Tuttavia, nel caso di specie, la società semplice residente in Italia non è un soggetto passivo dell'IVIE.

L'imposta sul valore degli immobili esteri, infatti, è dovuta soltanto dalle persone fisiche residenti (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2012 n. 28, § 1).

Resta quindi applicabile l'art. 70 co. 2 del TUIR per gli immobili esteri posseduti dalle società semplici residenti.

Con riferimento agli immobili esteri locati, poi, si segnala che secondo tale disposizione:

- i redditi derivanti dal possesso di immobili siti all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare netto risultante dalla valutazione effettuata nel Paese estero per il corrispondente periodo d'imposta;
- i redditi dei fabbricati che non vanno soggetti ad imposizione nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo "per l'ammontare percepito nel periodo d'imposta, ridotto del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese".

Come evidenziato nelle istruzioni al quadro RL del modello REDDITI PF, la norma deve essere interpretata nel senso che:

- se il reddito derivante dalla locazione è soggetto a imposte sui redditi nello Stato estero (come accade ai sensi della legislazione francese), occorre indicare nella dichiarazione italiana l'ammontare dichiarato nello Stato ove è situato l'immobile; in questo caso spetta il credito per le imposte estere, e non la deduzione forfetaria del 15%;
- se, invece, lo Stato estero non prevede l'imposizione diretta sui canoni di locazione, concorre alla formazione del reddito italiano il canone ridotto del 15%, senza poter fruire del credito per le imposte estere.

Il rinvio alla valutazione operato nello Stato estero può condurre anche alla deduzione di oneri che non sono considerati deducibili in ambito nazionale (si pensi ad esempio agli oneri relativi all'amministrazione di condominio che sono deducibili dalla legislazione francese).

Al riguardo, le circ. Agenzia delle Entrate 9.5.2013 n. 13 (§ 5.2) e 13.9.2010 n. 45 hanno chiarito che il reddito derivante dalla locazione è soggetto ad imposizione in Italia per l'ammontare netto dichiarato nello Stato estero (ossia, al netto delle spese strettamente inerenti ivi riconosciute).

Il significato della locuzione "deve essere indicato l'ammontare nello stesso Stato estero

senza alcuna deduzione di spese" è stato approfondito dalla risposta della DRE Lombardia all'istanza di **interpello 15.2.2010 n. 904-640/2009**.

Detta risposta ha chiarito che, se i canoni di locazione sono soggetti ad imposta nello Stato estero, il reddito dell'immobile deve essere indicato anche nella dichiarazione dei redditi italiana (quadro RL, rigo RL12), senza alcuna ulteriore deduzione di spese e, quindi, senza considerare le deduzioni di carattere generale che sono eventualmente riconosciute nello Stato estero.

In sintesi, se ad esempio vengono conseguiti affitti nello Stato estero per 15.000,00 euro e si sostengono spese deducibili dal reddito locale per 9.000,00 euro, il reddito degli immobili da dichiarare in Italia sarà pari a **6.000,00 euro** (cfr. Piazza M. "Affitti all'estero con lo sconto", Il Sole - 24 Ore, 16.5.2010, p. 19 e Sanna S. "Immobili esteri non locati esenti IRPEF dal 2012", Il Quotidiano del Commercialista, www.eutekne.info, 10.5.2013). Questo principio vale anche nel particolare caso in cui non sussista una materiale tassazione all'estero in quanto il reddito netto viene azzerato da deduzioni forfetarie dal reddito complessivo (le quali non vengono, quindi, riconosciute ai fini della fiscalità italiana). Ipotizzando, quindi, astrattamente, che nel semplice esempio sopra riportato lo Stato estero conceda una deduzione forfetaria di 6.500,00 euro, portando all'azzeramento della base imponibile estera, rimarrebbe impregiudicato l'obbligo di assoggettare a tassazione in Italia l'ammontare di 6.000,00 euro.

Nel caso di specie, gli immobili esteri risultano posseduti dal 2016 e sono stati locati a partire dal 2018.

Per i periodi di imposta 2016 e 2017, quindi, tali immobili non risultavano produttivi di redditi imponibili in Francia, in quanto tale ordimento non prevede la tassazione di redditi catastali "figurativi" e, di conseguenza, secondo l'art. 70 co. 2 del TUIR essi non risultano produttivi di redditi imponibili in Italia.

A partire dal periodo di imposta 2018, invece, i redditi da locazione risulteranno imponibili in Italia per l'ammontare soggetto a tassazione in Francia, senza l'applicazione della deduzione forfetaria del 15% e con il riconoscimento del credito di imposta ex art. 165 del TUIR.

Infatti, gli immobili concessi in locazione, diversamente da quelli sfitti, scontano in Francia l'Impôt sur le Revenu (I.R. ossia, imposta sui redditi) anche se posseduti da soggetti non residenti in detto Stato (conformemente a quanto previsto dall'art. 6 della Convenzione contro le doppie imposizioni internazionali Italia - Francia, ratificata con L. 7.1.92 n. 20).

Oltre agli adempimenti fiscali connessi alla produzione di redditi all'estero, il caso di specie deve essere analizzato anche ai fini della disciplina sul monitoraggio fiscale.

Ai sensi dell'art. 4 del DL 167/90, infatti, le società semplici residenti sono tenute a segnalare all'interno del quadro RW del modello REDDITI la detenzione di investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia. Tra questi investimenti vi sono anche gli immobili (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 23.12.2013 n. 38).

Per l'indicazione nel quadro RW degli immobili esteri si applicano i criteri previsti per il calcolo dell'IVIE anche per le società semplici, nonostante queste ultime non siano soggetti passivi dell'imposta.






La circ. Agenzia delle Entrate 2.7.2012 n. 28 è intervenuta sulla determinazione dell'IVIE con riferimento ai Paesi UE come la Francia nei quali l'ordinamento non prevede un valore catastale ma esclusivamente un reddito medio ordinario - l'equivalente della nostra rendita catastale.

Sul punto, è stata adottata una soluzione "originale", che non ha un supporto normativo, ma è finalizzata ad evitare le discriminazioni che inevitabilmente si verificano laddove **la base**

imponibile dell'imposta è rappresentata dal costo di acquisto. È stato, infatti, chiarito che "per evitare disparità di trattamento tra contribuenti che hanno acquisito l'immobile in epoche diverse, qualora la legislazione estera preveda un valore espressivo del reddito medio ordinario e non siano previsti meccanismi di moltiplicazione e rivalutazione analoghi a quelli previsti dalla legislazione italiana, può essere assunto come base imponibile dell'IVIE il valore dell'immobile che risulta dall'applicazione al predetto reddito medio ordinario dei coefficienti stabiliti ai fini dell'IMU. In questa ipotesi, il reddito medio ordinario è determinato tenendo conto di eventuali rettifiche previste dalla legislazione locale.

Per il caso degli immobili in Francia, si utilizza il valore locativo catastale presunto che deve essere abbattuto del 50% ai fini dell'applicazione della taxe foncière. Tale valore sarà poi moltiplicato per 160 laddove si tratti di immobili ad uso abitativo.

A cura di Salvatore Sanna (Risposta aggiornata al 15.10.2018)

-
-  art. 4 DL 28.6.1990 n. 167
 -  art. 67 co. 1 DPR 22.12.1986 n. 917
 -  Circolare Agenzia Entrate 23.12.2013 n. 38
 -  Circolare Agenzia Entrate 9.5.2013 n. 13
 -  Interpello DRE Lombardia 15.2.2010 n. 904-640/2009