

OGGETTO: *Interpello n. 913-491/2017*
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212

Istanza presentata il 21/07/2017

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

QUESITO

L'istante afferma di possedere redditi fondiari netti in Francia (anno d'imposta 2015) per un importo di :

Al riguardo, precisa che:

- tali redditi fondiari netti sono maturati in quanto socio della
(Società Civile Immobiliare "Société Civile Immobilière"), Società di diritto francese
avente sede legale in Parigi;

- su detti redditi, ha pagato:

a) l'imposta sul reddito (francese) nella misura di pari al 20%
dell'importo imponibile dichiarato (art. 197 A del C.G.I.);

b) l'imposta (corrispondente ai cosiddetti prelievi sociali) di euro, pari
al 15,5% dell'importo imponibile dichiarato.

- sull'imponibile dichiarato, ha quindi complessivamente corrisposto un importo di 8.627,00 euro (35,5% di quanto dichiarato);

- le Società Civili Immobiliari sono società aventi un oggetto civile e non commerciale, equiparabili in Italia a delle Società Semplici;

- l'Amministrazione fiscale francese non considera la Società Civile Immobiliare (di seguito, S.C.I.) come un soggetto passivo d'imposta, rinviando l'imposizione direttamente sui soci; le SCI, pertanto, sono considerate società "trasparenti";

- sulla base del fatto che una SCI sia considerata "trasparente" o "non trasparente", secondo la bipartizione che viene eseguita in Italia, i soci non residenti possono:

- (i) sia vedersi riconoscere l'esistenza di una stabile organizzazione nello Stato della fonte e, di conseguenza, vedersi riconoscere degli utili (art. 7 Convenzione Italia-Francia);

- (ii) sia vedersi riconoscere come soci in quanto tali e, di conseguenza, vedersi riconoscere dei dividendi (art. 10 Convenzione Italia-Francia);

- (iii) sia vedersi riconoscere dei redditi fondiari (art. 6 Convenzione Italia-Francia).

- le "S.C.I. all'I.R." (imposta sul reddito, "impot sur le revenu") sono considerate fiscalmente alla stregua delle altre società di persone (francesi).

Tanto premesso, la parte: (a) dopo aver considerato sul piano del diritto interno italiano, il dettato dell'art. 5, commi 1 e 3, del T.U.I.R. in relazione alla presente problematica ed aver rappresentato le caratteristiche ed il regime fiscale riguardanti le S.C.I. soggette all'I.R. (Impot sur le Revenu - Imposta sui redditi), per i beni immobili locati non arredati, e quelle soggette all'I.S. (Impot sur le Sociétés - Imposta sulle società), per i beni immobili locati arredati (ed i riflessi fiscali, in entrambi i casi, sui rispettivi soci), e (b) aver fatto riferimento all'art. 6 della Convenzione tra Italia e Francia del 5 ottobre 1989, ratificata con legge 7 gennaio 1992, n. 20 (di seguito, Convenzione), che attribuisce allo Stato della fonte (Francia) il potere di tassare (quali

redditi immobiliari) i redditi derivanti da immobili ivi ubicati, chiede di conoscere se il reddito fondiario netto maturato in quanto socio della predetta possa essere considerato reddito fondiario da dichiarare nel quadro RL12 della propria dichiarazione dei redditi, recuperando le imposte pagate all'estero secondo il meccanismo previsto dall'art. 165 del T.U.I.R. (limitatamente all'I.R., con esclusione, quindi, dei cosiddetti prelievi sociali).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene, per quel che concerne una "S.C.I. all'I.R.", di essere in presenza di un "reddito fondiario", sia per quanto concerne le obbligazioni dichiarative francesi sia per quelle italiane: in Francia, invero, la persona detentrica di quote di una S.C.I. all'I.R. dichiara il proprio reddito fondiario depositando la dichiarazione 2042-2044, mentre in Italia presenta il Modello Unico (rigo RL12) o il Modello 730 (rigo D4).

D'altronde, anche l'art. 70 del T.U.I.R., comma 2, dispone 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 (come letteralmente affermato dall'istante) "si applicasse l'articolo 73 del TUIR, cioè che la società di persone francese fosse considerata "non trasparente", secondo la bipartizione che viene eseguita 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. Su 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 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 d'impresa (art. 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'art. 165 del TUIR (al momento solo l'IR, escluso i cosiddetti prelievi sociali)".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rileva l'inammissibilità dell'istanza in esame, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lett. c), del D. Lgs 156 del 2015. Non si riscontrano, infatti, nel caso in esame, le obiettive condizioni di incertezza richieste dalla norma per attivare l'istituto dell'interpello, in quanto il quesito posto trova già soluzione sia nella normativa [art. 73, comma 1, lett. d) del TUIR] che nella prassi di riferimento (circolare n. 9 del 2015).

Ai sensi dell'art.73, comma 1, lettera d), del T.U.I.R., "le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato" sono considerati soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società.

Tale norma comporta, per i soci residenti ai fini fiscali in Italia, l'equiparazione ai dividendi dei proventi derivanti dalla S.C.I., che verranno di conseguenza tassati al momento dell'effettivo incasso da parte dei soci.

Il momento di incasso coinciderà, in particolare, con il passaggio dei proventi derivanti dalla partecipazione nella disponibilità giuridica dei soci, ad esempio attraverso l'accredito sui conti personali dei medesimi in Italia o all'Estero.

Infatti l'art. 44, comma 1, lettera e), del T.U.I.R., considera redditi di capitale gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società.

Il successivo comma 2, alla lettera a), considera poi similari alle azioni le partecipazioni al capitale o al patrimonio di società ed enti di cui al citato art. 73, comma 1, lettera d), "a condizione che la relativa remunerazione sia totalmente

indeducibile nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente" (chiarimenti a riguardo sono contenuti nella circ. 18 gennaio 2006, n. 4/E).

Tali condizioni, richieste dalle norme, risultano entrambe verificate con riferimento alle partecipazioni nella S.C.I. da parte di soggetti fiscalmente residenti in Italia.

Pertanto, i proventi incassati dalle persone fisiche, relativamente a tali partecipazioni, dovranno essere tassati a norma del successivo art. 47 del T.U.I.R.; a tal fine è necessario distinguere due differenti modalità di tassazione degli utili da partecipazione, a seconda che il percettore detenga o meno una partecipazione qualificata a norma dell'art. 67 del T.U.I.R..

In particolare, trattandosi di partecipazioni in società di persone, non dotate di un organo assembleare, si dovranno considerare qualificate le quote rappresentative di una partecipazione al patrimonio superiori al 25% e non qualificate quelle rappresentative di una partecipazione inferiore.

Conseguentemente, gli utili derivanti da partecipazioni qualificate incassati nel periodo di imposta saranno imponibili per una quota pari al 58,14% (dal 2017); al contrario gli utili derivanti da partecipazioni non qualificate saranno soggetti a una ritenuta a titolo di imposta pari al 26%, da applicarsi a cura dell'intermediario residente che interviene nella riscossione (banca, Sim, Sgr, società fiduciaria). Qualora, in questo secondo caso, l'incasso da parte dei soci della S.C.I. dovesse avvenire in maniera diretta, senza l'intervento di intermediari, l'art. 18, comma 1, del T.U.I.R., dispone che sia onere del contribuente applicare a tali utili una tassazione sostitutiva analoga a quella alla fonte prevista dal D.P.R. n. 600/1973; in ogni caso è fatto divieto di far concorrere tale dividendo alla formazione del reddito complessivo.

Per quanto concerne, infine, la possibilità di fruire del credito d'imposta previsto dall'art. 165 del T.U.I.R., l'articolo 24, par. 1, della Convenzione prevede che *"... nessuna deduzione sarà accordata ove l'elemento di reddito venga assoggettato in*

Italia ad imposizione mediante ritenuta alla fonte a titolo di imposta su richiesta del beneficiario del reddito in base alla legislazione italiana".

In tal senso, posto che per beneficiare del credito d'imposta previsto dall'articolo 165 del TUIR è necessario che i redditi prodotti all'estero concorrano alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente, come affermato al paragrafo 2.2. della Circolare 5 marzo 2015, n. 9/E, *"L'istituto non è quindi applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'articolo 18 del TUIR". Sulla base di tale disposizione, infatti, i redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti e percepiti direttamente all'estero senza l'intervento di un sostituto d'imposta sono soggetti, a cura del contribuente, in occasione della presentazione della dichiarazione dei redditi, ad imposizione sostitutiva nella stessa misura delle ritenute a titolo d'imposta che sarebbero applicate se tali redditi fossero corrisposti da sostituti d'imposta o intermediari italiani. In relazione a tali redditi, la norma dispone, inoltre, che "il contribuente ha facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva ed in tal caso compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero". Tuttavia, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 4, comma 2, del d.lgs. n. 239 del 1996, non possono comunque usufruire dell'imposizione ordinaria le persone fisiche, le società semplici e i soggetti equiparati, gli enti pubblici e privati, inclusi i trust, residenti in Italia che non hanno quale oggetto principale l'esercizio di attività commerciali(...) Inoltre, in applicazione dell'articolo 27, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (in breve, "DPR n. 600/1973"), non possono usufruire dell'imposizione ordinaria neanche gli utili di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, del TUIR, relativi a partecipazioni non qualificate in soggetti esteri (...)"*.

Si ritiene, pertanto, in linea con quanto precede, che l'istituto del credito d'imposta di cui al citato art. 165 del T.U.I.R. non sarà suscettibile di applicazione nel

caso in cui il contribuente possieda partecipazioni non qualificate nella SCI francese..

La parte, tuttavia, potrà avvalersi delle indicazioni contenute nel successivo paragrafo 5.1. del citato documento di prassi, nel contesto del quale è stato asserito che *"Posto che nel nostro ordinamento gli utili derivanti dalla partecipazioni in enti esteri opachi e trasparenti sono entrambi qualificati come dividendi, la diversa quantificazione dei medesimi rischia di penalizzare la seconda tipologia di partecipazioni. Per questo motivo, coerentemente con il disposto dell'articolo 73, comma 1, lettera d) del TUIR, che stabilisce, ai fini del trattamento fiscale interno, una finzione di "opacità" per le entità estere trasparenti, si ritiene che gli utili che queste ultime distribuiscono ai soci residenti debbano 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 estere pagate dal socio residente sulla quota di utili a lui spettanti sono considerate come imposte pagate dalla società e saranno scomputate, ai fini della tassazione in Italia, dall'ammontare lordo al medesimo distribuito. Tale scomputo comporta che il dividendo tassato in Italia in capo al socio di un'entità estera trasparente sia costituito, al pari dei dividendi derivanti da partecipazioni in entità opache, da una grandezza netta, che tiene conto delle imposte pagate all'estero sugli utili oggetto di distribuzione. In altri termini, se la società estera distribuisce l'utile dell'anno N, il dividendo rilevante fiscalmente in Italia in capo al socio è da quantificare al netto delle imposte pagate, in via definitiva, sul reddito che gli è stato imputato per trasparenza nella medesima annualità (anno N). 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. Nell'ipotesi di ritenuta effettuata da un intermediario italiano che interviene nella riscossione del dividendo, il sostituto deve richiedere la documentazione attestante l'annualità di formazione dell'utile percepito e l'effettivo pagamento delle relative imposte estere".

FIRMA SU DELEGA DEL DIR. REG.

IL FUNZIONARIO DELEGATO

(firmato digitalmente)