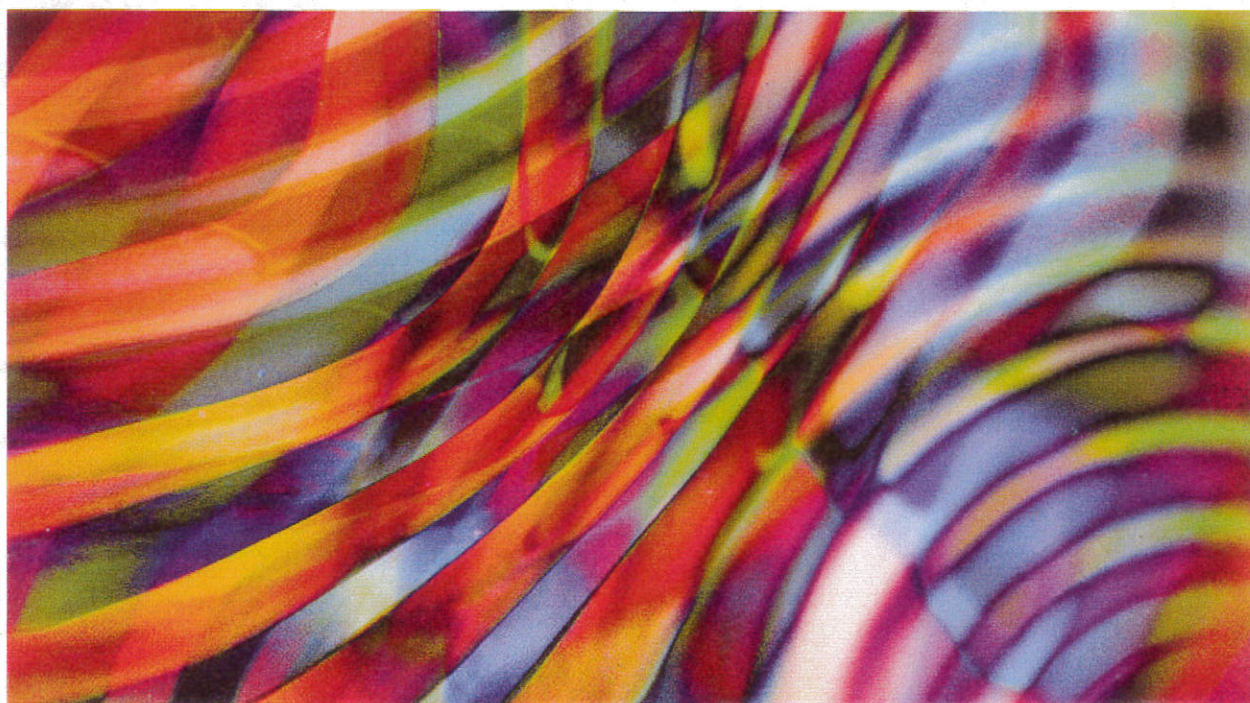


32 TaxPlanning

ASPETTI FISCALI, FINANZIARI E SOCIETARI DELLE ATTIVITÀ INTERNAZIONALI



MARIO FEDERICO BONTEMPI

LETTONIA: LA CAPITALE FINANZIARIA DEL BALTICO

GIANLUIGI D'ALFONSO

STRUMENTI DI INTERPRETAZIONE E NORME FISCALI INTERNAZIONALI

EMANUELA FUSA

**ASPETTI PARTICOLARI DEL CREDITO PER LE IMPOSTE
ASSOLTE ALL'ESTERO**

ALFONSO GHINI

**LA RILEVANZA DEI RAPPORTI INFRAGRUPPO IN ITALIA
E LA RELATIVA PROBLEMATIC**

MAURO MICHELINI

**REDDITI DI PROVENIENZA IMMOBILIARE IN FRANCIA.
POSIZIONE AMMINISTRATIVA E FISCALE PER GLI ITALIANI**

AGOSTINO NUZZOLO

IL FENOMENO DELL'ESTEROVESTIZIONE SOCIETARIA

FABIO ANTONACCHIO

**REGIME FISCALE DELLE SOCIETÀ RESIDENTI NELLE ISOLE CAYMAN.
NOVITÀ INTRODOTTE DALLA DIRETTIVA N. 2003/48/CEE
SUL RISPARMIO**

GIANLUIGI D'ALFONSO ED EMANUELA FUSA
WORLD NEWS

Redditi di provenienza immobiliare in Francia.

Posizione amministrativa e fiscale per gli italiani

di Mauro Michelini

TaxPlanning

44

n. 32

1. Le persone fisiche

1.1. Immobili non locati

Se l'immobile non è locato, non c'è imposizione a l'IR (equivalente dell'IRE) perché non c'è alcun reddito fondiario. Non c'è nemmeno un'imposizione forfetaria come avviene in Italia.

Tuttavia, restano a carico del proprietario:

- la "taxe foncière";
- la "taxe d'habitation";
- la "CRL" (per gli immobili di + di 15 anni);
- la tassa sugli appartamenti non occupati (se questi non sono occupati per un periodo superiore a due anni e si situano in una città di più di 200.000 abitanti).

1.2. Locazione di appartamenti non ammobiliati

Rientrano in questo caso le persone fisiche che danno in locazione uno o più appartamenti non ammobiliati situati in Francia.

L'imposta francese

Sull'importo totale degli affitti incassati, definiti quali reddito fondiario.

Redazione di una dichiarazione 2042 e/o 2044 per la determinazione del reddito netto in funzione del regime micro fondiario (fino a 15.000 €/anno) o dell'opzione per il regime reale.

Il calcolo sarà:

- per il micro fondiario: importo lordo diminuito di un abbattimento forfetario del 40%;
- per il regime reale: importo lordo diminuito dei due elementi seguenti:
 1. di una deduzione forfetaria del 14% che rappresenta le spese ed i costi seguenti:
 - le spese di gestione;
 - le spese di assicurazione;
 - l'ammortamento dell'immobile;
 2. dei costi seguenti:
 - le spese di riparazione o di manutenzione ordinaria;
 - gli accantonamenti per i costi della comproprietà;
 - i premi di assicurazione versati per il rischio di perdite su crediti;
 - gli interessi sui prestiti contratti per l'acquisto o i lavori di miglioria ordinaria, la conservazione ...
 - la taxe foncière;
 - la CRL.

Gli adempimenti

La dichiarazione 2042 e/o 2044 va depositata entro il 31 marzo (per residenti in Francia) o il 30 aprile (per i non residenti). Il pagamento sarà effettuato in 3 volte (15 febbraio, 15 giugno, 15 settembre dell'anno seguente) sia tramite prelievo automatico o per TIP per le persone che possiedono un conto bancario francese, sia per assegno avendo la premura di aggiungervi le spese d'incasso qualora si trattasse di un assegno estero.

Per il regime reale, obbligo di tenere le fatture in quanto documentazione probante.

Per le persone residenti fiscalmente in Francia, il calcolo si effettua sulla base degli scaglioni seguendo (anno 2005 - redditi 2004):

Frazione del reddito imponibile	Tasso (in percentuale)
Non eccedente 4 334 €	0
Da 4 334 € a 8 524 €	6,83
Da 8 524 € a 15 004 €	19,14
Da 15 004 € a 24 294 €	28,26
Da 24 294 € a 39 529 €	37,38
Da 39 529 € a 48 747 €	42,62
Oltre 48 747 €	48,09

A partire dal 2007 gli scaglioni applicabili ai redditi 2006 saranno i seguenti (secondo la riforma dell'imposta sui redditi in corso):

Non eccedenti 5 515 €	0
Da 5 515 € a 10 846 €	5,5
Da 10 847 € a 24 431 €	14
Da 24 432 € a 65 558 €	30
Oltre 65 559 €	40

Per le persone non residenti fiscalmente in Francia, la liquidazione dell'imposta è basata sul tasso medio del 25% applicabile all'insieme dei redditi di provenienza francese.

Le altre imposte

CRL (contributo sui redditi di locazione). È presente quando le locazioni non sono soggette ad IVA. È del 2,5% sull'importo lordo dei redditi fondiari. C'è l'esonero per le locazioni annuali che non eccedono 1 830 euro. È applicabile unicamente sugli immobili di più di 15 anni al primo gennaio dell'anno.

Taxe foncière. È a carico del proprietario. È esigibile nel comune dove si trova l'immobile. È calcolata sulla base del 50% della rendita catastale a cui viene applicato un tasso che varia secondo i comuni (bisogna considerare un onere di circa 2 volte la tassa di abitazione).

Taxe d'habitation. È dovuta dalle persone fisiche che occupano l'appartamento al 1° gennaio dell'anno in corso. Questa tassa è a carico del locatario se la locazione è annuale. Nel caso di locazione stagionale, la tassa è a carico del proprietario. È calcolata sulla base della rendita catastale.

Il luogo d'imposizione

Per i non residenti, il Centro delle imposte competente per la dichiarazione 2042/2044 e la CRL è: Centre des Impôts des non-résidents de Paris, Rue d'Uzès, 75009 PARIS.

Per la "taxe foncière" e la "taxe d'habitation", il centro delle imposte competente è quello del luogo dell'immobile.

L'imposta italiana

• Secondo la convenzione Italia-Francia contro le doppie imposizioni, l'art. 6 sui redditi immobiliari recita:

"I redditi derivanti da beni immobili, compresi i redditi delle attività agricole o forestali, sono imponibili nello Stato in cui detti beni sono situati.

L'espressione "beni immobili" è definita in conformità al diritto dello Stato in cui

i beni stessi sono situati. L'espressione comprende in ogni caso gli accessori, le scorte morte o vive delle imprese agricole e forestali nonché i diritti ai quali si applicano le disposizioni del diritto privato riguardanti la proprietà fondiaria. Si considerano altresì "beni immobili" l'usufrutto dei beni immobili e i diritti relativi a canoni variabili o fissi per lo sfruttamento o la concessione dello sfruttamento di giacimenti minerari, sorgenti ed altre risorse naturali. Le navi, i battelli e gli aeromobili non sono considerati beni immobili.

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.

Le disposizioni dei paragrafi 1 e 3 si applicano anche ai redditi derivanti da beni immobili di un'impresa, nonché ai redditi dei beni immobili utilizzati per l'esercizio di una professione indipendente".

- Il protocollo precisa in merito all'art. 6:

"Per quanto concerne l'art. 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".

- E l'art. 67 italiano del Testo Unico recita:

"Redditi diversi

1. Sono redditi diversi... f) i redditi di beni immobili situati all'estero; ...".

- E l'art. 70 italiano del Testo Unico recita:

"Redditi di natura fondiaria

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. 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".

- Il Modello Unico 2005, al quadro RL rigo RL5, recita:

"... Se tale reddito è soggetto all'imposta nello Stato estero, indicare l'ammontare dichiarato in detto Stato senza alcuna deduzione di spese; in tal caso spetta il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero".

- L'art. 165 del Testo Unico recita:

"1. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

2. I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.

4. La detrazione di cui al comma 1 deve

essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta cui appartiene il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta di cui allo stesso comma 1, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione. Nel caso in cui il pagamento a titolo definitivo avvenga successivamente, si applica quanto previsto dal comma 7.

7. Se l'imposta dovuta in Italia per il periodo d'imposta nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile è stata già liquidata, si procede a nuova liquidazione tenendo conto anche dell'eventuale maggior reddito estero, e la detrazione si opera dall'imposta dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione nella quale è stata richiesta. Se è già decorso il termine per l'accertamento, la detrazione è limitata alla quota dell'imposta estera proporzionale all'ammontare del reddito prodotto all'estero acquisito a tassazione in Italia".

• Il Modello Unico 2005, al quadro CR, recita:

"... Si ricorda che il credito per le imposte pagate all'estero, ai sensi del comma 1 dell'art. 165 del TUIR, spetta fino a concorrenza della quota d'imposta lorda italiana corrispondente al rapporto tra il reddito prodotto all'estero ed il reddito complessivo e sempre comunque nel limite dell'imposta netta italiana relativa all'anno di produzione del reddito estero..."

• Il Modello Unico 2005, al modulo RW, recita:

"... Gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia, detenuti al termine del periodo di imposta, se

l'ammontare complessivo di tali investimenti ed attività, al termine del periodo d'imposta, risulta superiore a euro 12.500,00..."

Esempio di calcolo dell'imposta italiana

A differenza di quanto avviene in Francia, in Italia esiste un solo metodo di calcolo ma con differenti risultati (v. pagg. 50-51) ossia:

– calcolo del credito d'imposta italiano.

Il principio del credito d'imposta in Italia è quello di prendere in considerazione la totalità dei redditi mondiali sui quali calcolare l'imposta applicando le aliquote progressive previste per scaglioni di reddito. Dall'imposta calcolata verrà sottratto l'importo del credito d'imposta, ossia l'importo delle imposte già pagate all'estero sui redditi ivi percepiti. Tale credito d'imposta sarà pari all'importo delle imposte pagate all'estero in proporzione tra il reddito estero ed il reddito complessivo.

Esempio

Una persona fisica italiana fiscalmente residente in Italia, senza familiari a carico.

1° caso

– Redditi di fonte italiana imponibili	
in Italia	20.000 euro
– Redditi di fonte estera imponibili	
in Italia che danno diritto	
ad un credito d'imposta	10.000 euro
– Imposte estere	1.300 euro

2° caso

– Redditi di fonte italiana imponibili	
in Italia	20.000 euro
– Redditi di fonte straniera imponibili	
in Italia che danno diritto ad un	
credito d'imposta	10.000 euro
– Imposte estere	2.700 euro

(calcolo fatto a partire dalle aliquote IRE 2004).

Redditi di provenienza immobiliare in Francia.
Posizione amministrativa e fiscale per gli italiani

1		2	
Credito d'imposta italiano limitato all'importo delle imposte pagate all'estero		Credito d'imposta italiano minore dell'importo delle imposte pagate all'estero	
Totale dei redditi italiani:	20.000 euro	Totale dei redditi italiani:	20.000 euro
Totale dei redditi esteri:	10.000 euro	Totale dei redditi esteri:	10.000 euro
Totale reddito complessivo (RN1)	30.000 euro	Totale reddito complessivo (RN1)	30.000 euro
- deduzione per la progressività	86 euro	- deduzione per la progressività	86 euro
Totale reddito imponibile (RN5)	29.914 euro	Totale reddito imponibile (RN5)	29.914 euro
(applicazione delle aliquote progressive per scaglioni di reddito: fino a 15.000 aliquota 23% = 3.450 da oltre 15.000 fino 29.000 aliquota 29% = (14.000 × 29%) 4.060 da oltre 29.000 fino 29.914 aliquota 31% = (914 × 31%) 283 3.450 + 4.060 + 283 = 7.793)		(applicazione delle aliquote progressive per scaglioni di reddito: fino a 15.000 aliquota 23% = 3.450 da oltre 15.000 fino 29.000 aliquota 29% = (14.000 × 29%) 4.060 da oltre 29.000 fino 29.914 aliquota 31% = (914 × 31%) 283 3.450 + 4.060 + 283 = 7.793)	
Imposta lorda (RN6)	7.793 euro	Imposta lorda (RN6)	7.793 euro
Detrazione per lavoro autonomo	126 euro	Detrazione per lavoro autonomo	126 euro
Imposta netta (RN19)	7.667 euro	Imposta netta (RN19)	7.667 euro
Reddito estero	10.000 euro	Reddito estero	10.000 euro
Imposta estera	1.300 euro	Imposta estera	2.700 euro
Credito d'imposta deducibile	1.300 euro	Credito d'imposta deducibile	2.598 euro
(10.000/30.000 × 7.793 = 2.598) l'importo dato dal rapporto tra il reddito estero ed il reddito complessivo moltiplicato per l'imposta lorda è superiore alle imposte pagate all'estero, quindi il credito d'imposta italiano deducibile sarà limitato al totale delle imposte pagate all'estero.		(10.000/30.000 × 7.793 = 2.598) l'importo dato dal rapporto tra il reddito estero ed il reddito complessivo moltiplicato per l'imposta lorda è inferiore alle imposte pagate all'estero, quindi il credito d'imposta italiano deducibile sarà limitato al credito d'imposta italiano stesso.	
Imposta netta	7.667 euro	Imposta netta	7.667 euro
Credito d'imposta	1.300 euro	Credito d'imposta	2.598 euro
Imposta a debito	6.367 euro	Imposta a debito	5.069 euro

Conclusioni

Si possono quindi verificare tre situazioni:

1. se il credito d'imposta italiano dedu-

cibile è pari all'imposta estera pagata sui redditi esteri, il contribuente non avrà imposte da versare in Italia (ipotesi di scuola);

2. se il credito d'imposta italiano deducibile è inferiore all'imposta estera pagata sui redditi esteri, il contribuente dovrà pagare la differenza di imposte in Italia;
3. se il credito d'imposta italiano deducibile è superiore all'imposta estera pagata sui redditi esteri il contribuente non potrà recuperare la somma versata in più.

Si applica l'art. 24 della convenzione Italia-Francia (il meccanismo di calcolo del credito d'imposta italiano è uguale al meccanismo di calcolo del credito

d'imposta francese, con l'unica differenza che l'Italia non applica il meccanismo di calcolo secondo il tasso effettivo).

3° caso

- Redditi di fonte italiana imponibili in Italia	25.000 euro
- Redditi di fonte estera imponibili in Italia che danno diritto ad un credito d'imposta	10.000 euro
- Oneri deducibili	5.000 euro

(calcolo fatto a partire dalle aliquote IRE 2004).

Redditi di provenienza immobiliare in Francia.
Posizione amministrativa e fiscale per gli italiani

3 Credito d'imposta italiano in presenza di oneri deducibili

Totale dei redditi italiani:	25.000 euro
Totale dei redditi esteri:	10.000 euro

Totale reddito complessivo (RN1) 35.000 euro

Oneri deducibili 5.000 euro

Reddito 30.000 euro

- deduzione per la progressività 86 euro

Totale reddito imponibile (RN5) 29.914 euro

(applicazione delle aliquote progressive per scaglioni di reddito:
fino a 15.000 aliquota 23% = 3.450
da oltre 15.000 fino 29.000 aliquota 29% = $(14.000 \times 29\%)$ 4.060
da oltre 29.000 fino 29.914 aliquota 31% = $(914 \times 31\%)$ 283
 $3.450 + 4.060 + 283 = 7.793$)

Imposta lorda (RN6) 7.793 euro

Detrazione per lavoro autonomo 0 euro

Imposta netta (RN19) 7.793 euro

Reddito estero 10.000 euro

Imposta estera 2.700 euro

Credito d'imposta deducibile 2.227 euro

$(10.000/35.000 \times 7.793 = 2.227)$ l'importo dato dal rapporto tra il reddito estero ed il reddito complessivo moltiplicato per l'imposta lorda è inferiore alle imposte pagate all'estero, quindi il credito d'imposta italiano deducibile sarà limitato al credito d'imposta italiano riconosciuto.

Imposta netta 7.793 euro

Credito d'imposta 2.227 euro

Imposta a debito 5.566 euro

Conclusioni

Il contribuente in questo 3° caso è penalizzato rispetto agli altri due in quanto, a parità di condizioni (di reddito imponibile), l'importo del credito d'imposta italiano sarà minore; questo è dovuto al fatto che al denominatore della proporzione si prende in considerazione il reddito complessivo e non il reddito imponibile.

Esempio di calcolo dell'imposta francese: 2 metodi di calcolo:

- calcolo del tasso effettivo;
- calcolo del credito d'imposta francese.

1) Calcolo del tasso effettivo

Il principio del tasso effettivo consiste nel calcolare l'imposta applicabile ai soli redditi imponibili in Francia utilizzando il tasso medio dell'imposta che sarebbe stata applicabile all'insieme del reddito complessivo.

2) Calcolo del credito d'imposta francese

Il principio del credito d'imposta francese è di prendere in considerazione il reddito complessivo applicando le aliquote progressive francesi per scaglioni di reddito al fine di ottenere l'imposta dovuta. Da questo importo bisogna sottrarre l'importo del credito calcolato sulla base del rapporto tra l'imposta dovuta sui soli redditi esteri diviso per il reddito complessivo.

Vedasi l'esempio seguente.

Un Italiano, domiciliato fiscalmente in Francia, celibe.

- Reddito di provenienza francese, imponibile in Francia 60.000 euro
- Reddito di provenienza estera imponibile in Francia e che dà diritto ad un credito d'imposta 40.000 euro
- Alimenti versati 10.000 euro

(Calcolo fatto a partire dagli scaglioni del 2002).

1 Calcolo secondo il tasso effettivo		2 Calcolo secondo il credito d'imposta francese	
Numero delle parti: 1		Numero delle parti: 1	
Totale degli stipendi francesi	60.000 euro	Totale degli stipendi francesi	60.000 euro
- deduzione 10%	6.000 euro	Totale degli stipendi esteri	40.000 euro
- abbattimento 20%	10.800 euro	Reddito complessivo	100.000 euro
Reddito totale lordo	43.200 euro	- deduzione 10%	10.000 euro
Oneri deducibili		- abbattimento 20%	18.000 euro
- Alimenti	10.000 euro	Reddito totale lordo	72.000 euro
Reddito imponibile	33.200 euro	Oneri deducibili	
(per la determinazione del reddito complessivo, viene fatta applicazione sul reddito estero delle stesse deduzioni e abbattimenti della regola francese, e cioè: 40.000 - 10% - 20% = 28.800 euro 28.800 + 33.200 = 62.000 euro)		- Alimenti	10.000 euro
Reddito complessivo	62.000 euro	Reddito imponibile	62.000 euro
(per l'applicazione del tasso effettivo bisogna conoscere l'importo che sarebbe stato pagato secondo le aliquote progressive francesi per scaglioni di reddito sulla totalità dei redditi, cioè secondo il calcolo seguente: ((60.000 + 40.000) - 10% - 20%) - 10.000 alimenti = 62.000 Scaglioni di reddito 2002 (62.000 × 0,4958) - (9.634,87 × n. delle parti) = 21.105 euro)		(applicazione delle aliquote progressive francesi per scaglioni di reddito sulla totalità dei redditi secondo il calcolo seguente: ((60.000 + 40.000) - 10% - 20%) - 10.000 alimenti = 62.000 Scaglioni di reddito 2002 (62.000 × 0,4958) - (9.634,87 × n. delle parti) = 21.105 euro)	
Imposta dovuta	11.301 euro	Imposta sul reddito lorda	21.105 euro
Formula del tasso effettivo 21.105 × 33.200/62.000 = 11.301 euro		Calcolo del credito d'imposta sulla base dei soli redditi esteri dopo gli abbattimenti del 10 e del 20%, cioè 40.000 - 10% - 20% = 28.800 euro Dopo l'applicazione della seguente formula: 21.105 × 28.800/72.000 = 8.442 euro	
		Credito d'imposta (21.105 - 8.442 = 12.663)	8.442 euro
		Imposta dovuta	12.663 euro

Nel caso 1, il tasso d'imposizione è del 34,4% e su di esso è calcolato il credito d'imposta.

Nel caso 2, questo stesso tasso d'imposizione (che serve al calcolo del credito d'imposta) è del 29,31%.

Dunque si perde il 4,73% (34,04 - 29,31), che spiega la differenza d'imposta di 1.362 euro ($4,73 \times 28.800 = 1.362$) dovuta unicamente alla non presa in conto nel caso 2 della deducibilità degli alimenti nella determinazione della base imponibile del reddito per il calcolo del credito d'imposta.

Conclusioni: sono penalizzate le persone che hanno oneri deducibili in Francia, caso molto simile a quello di pagina 49 (collaboratori domestici, alimenti ecc.).

La plusvalenza immobiliare dei privati

Al momento della vendita dell'immobile, la plusvalenza immobiliare è tassabile secondo il regime d'imposizione delle plusvalenze dei privati.

L'imposizione ed il calcolo differiscono a seconda che si tratti o no di un residente fiscale in Francia.

Sono esonerate le plusvalenze immobiliari concernenti:

- la vendita della residenza principale;
- casa ad uso di abitazione detenuta da un privato comunitario;
- la vendita di un immobile detenuto da più di 15 anni (un abbattimento del 10% è applicato per anno di possesso al di là del quinto anno);
- la vendita il cui importo è inferiore a 15.000 €.

Le regole di calcolo applicabili sono le seguenti.

Determinazione della plusvalenza

La plusvalenza è uguale alla differenza

tra il prezzo di vendita ed il prezzo di acquisto.

Prezzo di vendita:

prezzo stipulato

+ le indennità concesse a profitto del cedente

- le spese di cessione sostenute dal cedente.

E non almeno 115,50 volte il valore catastale di base come avviene in Italia (126 volte se 2ª casa).

Per prezzo di acquisto si intende:

il prezzo effettivamente versato dal venditore così come riportato sull'atto di acquisto

+ le indennità sostenute a favore del cedente

+ le spese di acquisto (a forfait del 7,5%) o del valore reale delle spese su documentazione probante (imposte di registro, IVA, onorari del notaio e commissioni versate agli intermediari)

+ le spese di costruzione, ricostruzione, ingrandimento e migliorie giustificate (se queste non sono già state prese in conto per il calcolo dell'imposta sul reddito). Forfait del 15% possibile senza giustificativi se l'immobile era detenuto da più di 5 anni.

Un abbattimento del 10% è applicato per anno di possesso al di là del quinto anno.

Un abbattimento fisso di 1.000,00 euro è applicato sulla plusvalenza.

Il risultato è la plusvalenza imponibile.

Tasso d'imposizione sulla plusvalenza

- Per un residente fiscale in Francia il tasso d'imposizione è del 27%:
16% sulla plusvalenza imponibile
11% corrispondente agli oneri sociali per il 2005 (8,2% di CSG, 0,5% di CRDS, 2% di oneri sociali, 0,3% di "contribution additionnelle");
- per un non residente fiscale in Francia il tasso d'imposizione è del 16%

(l'11% degli oneri sociali non si applica).

Pagamento dell'imposta sulla plusvalenza
L'imposta dovuta è dichiarata sul modulo n. 2048 IMM (in generale compilato dal notaio al momento della firma dell'atto) e accompagnato dal pagamento.

Questa dichiarazione deve essere depositata nei due mesi che seguono l'atto notarile presso l'ufficio della "conservation des hypothèques" del luogo dell'immobile.

Articolo 13 della convenzione Italia-Francia

"1. Gli utili provenienti dall'alienazione di beni immobili di cui all'articolo 6 sono imponibili nello stato dove tali beni sono situati.

4. Gli utili derivanti dall'alienazione di ogni altro bene diverso da quelli menzionati ai paragrafi 1, 2 e 3 sono imponibili soltanto nello Stato in cui l'alienante è residente".

Il protocollo

"Per quanto concerne l'art. 13, gli utili derivanti dall'alienazione di azioni, quote o 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 degli utili derivanti dall'alienazione di beni immobili, sono imponibili in detto Stato. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, non sono presi in considerazione i beni immobili che sono utilizzati da detta società o persona giuridica nell'esercizio della propria attività industriale, commerciale, agricola, ovvero nell'esercizio di una attività non commerciale.

Articolo 67 del Testo Unico Italiano

"Redditi diversi.

1. Sono redditi diversi...

b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;

f) i redditi di beni immobili situati all'estero;

Posizione dell'amministrazione italiana

"In merito al quesito posto si fa presente che la previsione normativa di cui all'art. 67 del TUIR si applica nel caso in cui nella fattispecie prospettata ricorrano le condizioni di cui al comma 1, lett. a) e b) dello stesso articolo e cioè, in caso di cessione di beni immobili che possono generare una plusvalenza. Si evidenzia che in tale ipotesi ricorre l'obbligo di compilazione del Quadro RW del Modello Unico".

Agenzia delle Entrate e-mail del 24.06.05

Posizione de Il Sole 24 Ore

"... Sia l'art. 6 che l'art. 13, infatti, in tema di proventi immobiliari - da utilizzo diretto o da alienazione - specificano che essi sono imponibili nello Stato in cui l'immobile è situato, senza però escludere che la tassazione possa avvenire anche nello Stato di residenza del proprietario. Quando la convenzione intende disporre in tal senso, infatti, utilizza locuzioni esplicite come 'imponibile soltanto nello Stato', come del resto fa lo stesso art. 13.

L'art. 67, comma 1, lettera b, del TUIR, DPR 917/86, trattandosi di alienazione a titolo oneroso di fabbricati, non distingue tra immobili situati nel territorio italiano o all'estero, rivolgendosi pertanto a entrambe le fattispecie indistintamente, fermo restando che per i redditi derivanti dall'utilizzo degli stessi immobili – qualora situati all'estero – occorre seguire le regole previste dall'art. 70, in virtù del richiamo effettuato dalla lettera f dello stesso art. 67: "...l'eventuale cessione dell'immobile entro i 5 anni dall'acquisto (o costruzione) può generare una plusvalenza tassabile in Italia, fermo restando il diritto a fruire del credito per le imposte pagate all'estero, da calcolare secondo i criteri stabiliti dall'art. 165 del Tuir qualora esse siano state versate in via definitiva".

Il Sole 24 Ore, n. 38 del 16.05.05 pag. 858 de "L'esperto risponde".

Osservazioni

Si condivide la prima parte della risposta laddove viene specificato che la convenzione Italia-Francia per evitare le doppie imposizioni (così come peraltro tutte quelle appartenenti al modello OCSE) quando vuole ritenere imponibile un determinato reddito in uno soltanto dei paesi in questione utilizza la locuzione "soltanto"; invece per quanto riguarda l'art. 67 del TUIR riteniamo che il richiamo fatto all'art. 13 della citata convenzione debba essere successivamente visto anche in relazione alle altre norme di diritto interno.

Ebbene, che la lettera b) dell'art. 67, non menzionando il luogo dell'immobile, possa far supporre che l'eventuale plusvalenza sia tassabile indipendentemente dal fatto che la vendita riguardi un immobile detenuto in Italia o un immobile detenuto in Francia, contrasta con la logica dello stesso art. 67 del TUIR laddove lo stesso, più oltre, alla lettera f) quando vuole sottoporre a tassazione i redditi di beni immobili situati all'estero

ne fa espressa menzione.

Pertanto, siccome la lettera b) non ne fa un'altrettanta espressa menzione, ritengo sia più logico limitare l'applicazione di tale art. 67 lettera b) del TUIR esclusivamente alle plusvalenze derivanti dalle cessioni di immobili esistenti in Italia.

D'altronde non dobbiamo dimenticare che tale norma è stata inizialmente scritta oltre 30 anni fa, in un periodo in cui non era consentito per le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato italiano detenere beni all'estero, e che pertanto la ratio della norma stessa doveva principalmente essere applicabile agli stessi immobili esistenti in Italia.

Altre tesi sostengono invece che l'art. 70 del TUIR, determinando i criteri di applicazione del calcolo dei redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero, faccia un implicito richiamo all'art. 67 lettera b) del TUIR; ritengo invece che sia sufficiente una semplice lettura di tali articoli per vedere che mentre l'art. 70 è intitolato "redditi di natura fondiaria", l'art. 67 del TUIR è intitolato "redditi diversi" e che, inoltre, non c'è alcun richiamo dell'art. 67 lettera b) del TUIR nel corpo dell'art. 70 del TUIR.

Inoltre, in Francia esiste la figura dei cosiddetti "marchands de biens"; questi professionisti effettuano acquisti di immobili (o di quote di società a preponderanza immobiliare) in vista della successiva rivendita con particolari agevolazioni soprattutto nel campo dell'imposta di registro.

Ora, anche il semplice privato allorquando effettua ripetute operazioni di acquisto di immobili in vista della successiva rivendita, rientra di diritto nel campo di applicazione dei "marchands de biens" in quanto emerge un carattere di abitudine nell'attività esercitata; diversamente da quanto avviene in Italia, dove le plusvalenze immobiliari conseguite da privati non sono assoggettate a dei limiti

Redditi di provenienza immobiliare in Francia.
Posizione amministrativa e fiscale per gli italiani

quantitativi.

Pertanto, essendo tale attività in Francia considerata un "BIC" (reddito d'impresa) tassato all'IR, se ne dovrebbe dedurre che tale reddito dovrebbe essere considerato in Italia un reddito d'impresa da dichiarare nel quadro G o F e non una plusvalenza immobiliare (da riportare nel quadro L).

In effetti il semplice privato italiano che effettua in Francia molteplici operazioni di acquisto di immobili in vista della successiva rivendita verrà tassato sulla base del profitto realizzato, sul quale verrà applicata una ritenuta a titolo d'imposta del 50% (dallo Stato francese) al momento dell'atto di cessione da parte del notaio.

Come si può ben vedere, la norma francese parla di profitto e non di plusvalenza, dal che si può dedurre che anche in questo caso il reddito realizzato viene considerato alla stregua di un reddito d'impresa e che solo in virtù della particolare posizione del percettore viene assoggettato ad una ritenuta a titolo d'imposta (per lo Stato francese) da parte dell'amministrazione finanziaria francese; da ciò potrebbe evidentemente conseguire che tale profitto una volta assoggettato a ritenuta a titolo d'imposta in Francia debba essere dichiarato in Italia nel quadro F o G, imputando la ritenuta subito come credito d'imposta estero.

L'art. 67 lettera b) del TUIR trova il suo omologo in Francia nell'art. 150 U del CGI; ma, analogamente a quanto avviene in Italia dall'analisi dell'art. 67 lettera b) del TUIR, il suo omologo francese (150 U CGI) non distingue nell'ambito delle cessioni degli immobili quelle avvenute sul territorio nazionale da quelle avvenute all'estero.

Ciò non toglie comunque che nelle istruzioni della modulistica concernente la predisposizione della dichiarazione 2042 (equivalente al Modello Unico) non c'è alcuna traccia di un eventuale riporto di

una plusvalenza immobiliare realizzata all'estero (Italia), anche perché i precedenti riquadri VA, VB e VC della dichiarazione 2042, che contenevano una generica indicazione a titolo informativo, sono stati soppressi anche a seguito dell'attribuzione a partire dal 1° gennaio 2004 al notaio francese dell'obbligo di applicare la ritenuta (del 16+11%) sulle plusvalenze immobiliari al momento della cessione di un bene immobile in Francia e cioè direttamente sull'atto (formulario 2048).

Inoltre troverei molto singolare che l'art. 13 della convenzione Italia-Francia per evitare le doppie imposizioni ed il relativo protocollo non prevedessero eccezioni (in una materia come quella delle plusvalenze immobiliari che è soggetta anche ad un certo numero di esoneri: prima casa in Italia, prima casa in Francia, casa ad uso di abitazione in Francia detenuta da un privato comunitario), laddove in una materia contigua come quella dell'ISF (imposta patrimoniale) l'art. 23 della convenzione Italia-Francia per evitare le doppie imposizioni prevede nel protocollo un'ampia deroga, consentendo al residente della Francia (fiscalmente) che ha la nazionalità italiana senza avere la nazionalità francese per un periodo di cinque anni di escludere dal patrimonio tassabile i beni situati al di fuori della Francia.

L'unica spiegazione è che, essendo stata firmata la convenzione Italia-Francia per evitare le doppie imposizioni a Venezia nell'anno 1989 e cioè prima della liberalizzazione valutaria (almeno per quanto riguarda l'Italia), probabilmente le osservazioni contenute nel presente testo non erano all'epoca in primo piano.

In conclusione ritengo che l'art. 67 lettera b) del TUIR rappresenti un vuoto giuridico che dovrebbe essere colmato al più presto se vogliamo evitare un contenzioso che potrebbe assumere nel corso degli anni notevoli proporzioni

anche in considerazione delle centinaia di migliaia di abitazioni detenute a vario titolo dagli italiani in Francia.

1.3. Locazione di appartamenti ammobiliati

Non sono considerati come locatori professionali di appartamenti ammobiliati le persone che non sono iscritte in questa qualità alla Camera di Commercio e che non realizzano più di 23.000,00 euro di entrate annuali.

Da un punto di vista fiscale, non sono considerati come locatori professionali di appartamenti ammobiliati le persone che, nonostante che siano iscritte alla Camera di Commercio in qualità di locatori professionali di appartamenti ammobiliati, ritraggono da questa attività meno di 23.000 euro di entrate annuali e meno del 50% del loro reddito complessivo.

1.3.1. Locazione di appartamenti non ad uso residence

Non è una locazione di appartamenti ad uso residence quella che non propone almeno 3 dei 4 servizi di residence così come definiti dall'amministrazione fiscale e cioè:

- la colazione;
- la pulizia regolare dell'appartamento;
- la fornitura di biancheria;
- la "reception" (per tale intendendosi anche il solo possesso di una carta di accesso alla struttura).

Questo fatto comporta che la locazione è in principio non soggetta ad IVA (l'assoggettamento su opzione è possibile, ma ciò comporta l'esclusione dal regime micro BIC).

Calcolo dell'imposta francese

Se le entrate sono inferiori a 76.300 euro per anno: regime micro BIC (IR).

Sull'importo totale delle entrate lorde

diminuito di un abbattimento forfetario del 72%.

Redazione di una dichiarazione 2042/2042C. -> (IR)

La tenuta di una contabilità semplificata (registro degli acquisti e libro giornale) è obbligatoria (richiesta dall'amministrazione fiscale).

La conservazione delle fatture di acquisto e dei costi sostenuti è obbligatoria come documentazione probante.

Se le entrate sono superiori a 76.300 euro all'anno e inferiori a 763.000 euro all'anno: regime "BIC semplificato (IR)" sul totale delle entrate lorde diminuite dei costi afferenti all'immobile e cioè:

- le spese di gestione;
- le spese di assicurazione;
- l'ammortamento;
- le spese di riparazione o di manutenzione;
- gli accantonamenti per costi della coproprietà;
- i premi di assicurazione versati per il rischio di perdite su crediti;
- gli interessi sui prestiti contratti per l'acquisto o i lavori di miglioria ordinaria, la conservazione...;
- la taxe foncière;
- la CRL.

Redazione di una dichiarazione 2031 semplificata per i BIC (Bénéfices Industriels et Commerciaux) e riporto del risultato ottenuto sulla dichiarazione 2042 (IR).

La tenuta di una contabilità semplificata (registro degli acquisti e libro giornale) è obbligatoria (richiesta dall'amministrazione fiscale).

La conservazione delle fatture di acquisto e dei costi sostenuti è obbligatoria come documentazione probante.

Gli adempimenti

Redditi di provenienza immobiliare in Francia.
Posizione amministrativa e fiscale per gli italiani

Nel caso del regime micro BIC, la dichiarazione è da depositare prima del 31 marzo (per i residenti in Francia) o entro il 30 aprile per i non residenti.

Nel caso del regime BIC reale semplificato, la dichiarazione sarà da depositare prima del 30 aprile (per i residenti e i non residenti).

Il pagamento sarà effettuato in 3 volte (15 febbraio, 15 giugno, 15 settembre dell'anno seguente) sia per prelievo automatico o per TIP per le persone che possiedono un conto bancario francese, sia per assegno aggiungendovi le spese d'incasso dell'assegno estero.

Le altre imposte

IVA: è dovuta da tutte le persone fisiche che vi hanno aderito per opzione. È calcolata per differenza tra l'IVA a debito e l'IVA a credito.

Taxe professionnelle: è dovuta da tutti i locatori di appartamenti ammobiliati (professionali o no). Non è dovuta il primo anno di attività. La base di calcolo è secondo l'attività il valore attribuito dall'amministrazione finanziaria alle immobilizzazioni. Nel caso dei soli redditi di locazione, una quota minima è applicata dal comune in cui si trova l'immobile (in funzione del valore locativo).

CRL (contributo sui redditi di locazione, presente quando le locazioni non sono soggette ad IVA): è del 2,5% sull'importo lordo dei redditi fondiari. C'è l'esonero per le locazione annuali che non eccedono 1.830 euro. È applicabile unicamente sugli immobili di più di 15 anni al 1° gennaio dell'anno.

Taxe foncière: è a carico del proprietario. È esigibile nel comune dove si trova l'immobile. È calcolata sulla base del 50% della rendita catastale a cui viene applicato un tasso che varia

secondo i comuni (bisogna considerare un onere di circa 2 volte la tassa di abitazione).

Taxe d'habitation: è dovuta dalle persone fisiche che occupano l'appartamento al 1° gennaio dell'anno in corso. Questa tassa è a carico del locatario se la locazione è annuale. Nel caso di locazione stagionale, la tassa è a carico del proprietario. È calcolata sulla base della rendita catastale.

Il luogo d'imposizione

Per i non residenti, il Centro delle imposte competente per la dichiarazione 2031 o 2042/2044 e la CRL è:

Centre des Impôts des non-résidents de Paris, Rue d'Uzès, 75009 PARIS.

Per la "taxe professionnelle", la "taxe foncière" e la "taxe d'habitation", il centro delle imposte competente è quello del luogo dell'immobile.

La plusvalenza immobiliare

Sono le regole delle plusvalenze dei privati che si impongono in ragione della qualità dei locatori non professionali. V. pag. 51 "La plusvalenza immobiliare dei privati".

Se la persona fisica è iscritta in quanto locatore professionale presso la Camera di Commercio e realizza più di 23 000 € di entrate annuali, valgono le regole delle plusvalenze professionali. V. pag. 62.

1.3.2. Locazione di appartamenti ad uso residence

Si è in presenza di una locazione di appartamenti ad uso residence se sono proposti almeno 3 dei 4 servizi di "residence" seguenti:

- la colazione;
- la pulizia regolare dell'appartamento;
- la fornitura di biancheria;
- la "reception" (per tale intendendosi

anche il solo possesso di una carta di accesso alla struttura).

Le locazioni sono soggette ad IVA al tasso ridotto del 5,5%.

L'acquirente può, in questo caso, chiedere il rimborso dell'IVA che ha gravato il suo acquisto (vedere l'atto di acquisto del notaio), salvo che nella maggior parte dei casi questa IVA rappresenta una parte del prezzo versato al venditore. Ciò comporta l'esclusione dal regime micro-BIC.

Le locazioni soggette ad IVA sono esonerate dalla CRL.

Calcolo dell'imposta francese

L'IVA al tasso ridotto del 5,5% sarà applicata su tutte le fatture di locazione. Dovrà essere depositata una dichiarazione "CA3" riepilogativa dell'IVA a debito e a credito, o mensilmente o trimestralmente secondo l'opzione scelta, allegando l'eventuale pagamento (nel caso di regime semplificato, ci saranno da versare acconti trimestrali; seguirà una regolarizzazione annuale col formulario CA12).

Se gli incassi sono inferiori a 76.300 euro annui: regime micro BIC (IR) sull'importo totale delle entrate lorde diminuite di un abbattimento forfetario del 72% che tiene conto di tutte le spese.

Redazione di una dichiarazione 2042/2042C. - (IR)

La tenuta di una contabilità semplificata (registro degli acquisti e libro giornale) è obbligatoria (richiesta dall'amministrazione fiscale).

La conservazione delle fatture di acquisto e dei costi sostenuti è obbligatoria come documentazione probante.

Se le entrate sono superiori a 76.300 euro all'anno e inferiori a 763.000 euro all'anno: regime "BIC semplificato (IR)"

sul totale delle entrate lorde diminuite dei costi afferenti all'immobile e cioè:

- le spese di gestione;
- le spese di assicurazione;
- l'ammortamento;
- le spese di riparazione o di manutenzione;
- gli accantonamenti per costi della coproprietà;
- i premi di assicurazione versati per il rischio di perdite su crediti;
- gli interessi sui prestiti contratti per l'acquisto o i lavori di miglioria ordinaria, la conservazione...;
- la taxe foncière.

Redazione di una dichiarazione 2031 semplificata per i BIC (Bénéfices Industriels et Commerciaux) e riporto del risultato ottenuto sulla dichiarazione 2042 (IR).

La tenuta di una contabilità (registro degli acquisti e libro giornale) è obbligatoria (richiesta dall'amministrazione fiscale).

La conservazione delle fatture di acquisto e dei costi sostenuti è obbligatoria come documentazione probante.

Gli adempimenti

Dichiarazione CA3 da depositare mensilmente o trimestralmente (il 16 o il 19 per le ditte individuali in funzione del cognome del contribuente, il 21 per le società diverse dalle SA, il 24 per le SA e gli altri contribuenti).

Nel caso del regime micro BIC, la dichiarazione è da depositare prima del 31 marzo (per i residenti in Francia) o entro il 30 aprile per i non residenti.

Nel caso del regime BIC reale semplificato, la dichiarazione sarà da depositare prima del 30 aprile (per i residenti e i non residenti).

Il pagamento sarà effettuato in 3 volte (15 febbraio, 15 giugno, 15 settembre

dell'anno seguente) sia per prelievo automatico o per TIP per le persone che possiedono un conto bancario francese, sia per assegno aggiungendovi le spese d'incasso dell'assegno estero.

Le altre imposte

IVA: è dovuta da tutte le persone fisiche o giuridiche che vi sono assoggettate di diritto. È calcolata per differenza tra l'IVA a debito e l'IVA a credito.

Taxe professionnelle: è dovuta da tutti i locatori di appartamenti ammobiliati (professionali o no). Non è dovuta il primo anno di attività. La base di calcolo è secondo l'attività il valore attribuito dall'amministrazione finanziaria alle immobilizzazioni. Nel caso dei soli redditi di locazione, una quota minima è applicata dal comune in cui si trova l'immobile (in funzione del valore locativo).

Taxe foncière: è a carico del proprietario. È esigibile nel comune dove si trova l'immobile. È calcolata sulla base del 50% della rendita catastale a cui viene applicato un tasso che varia secondo i comuni (bisogna considerare un onere di circa 2 volte la tassa di abitazione).

Taxe d'habitation: è dovuta dalle persone fisiche che occupano l'appartamento al 1° gennaio dell'anno in corso. Questa tassa è a carico del locatario se la locazione è annuale. Nel caso di locazione stagionale, la tassa è a carico del proprietario. È calcolata sulla base della rendita catastale.

Il luogo d'imposizione

Per i non residenti, il Centro delle imposte competente per la dichiarazione 2031 o 2042/2044 e la CRL è:

Centre des Impôts des non-résidents de Paris, Rue d'Uzès, 75009 PARIS.

Per l'IVA, la "taxe professionnelle", la "taxe foncière" e la "taxe d'habitation", il

centro delle imposte competente è quello del luogo dell'immobile.

La plusvalenza immobiliare

Sono le regole delle plusvalenze dei privati che si impongono in ragione della qualità dei locatori non professionali. V. pag. 51 "La plusvalenza immobiliare dei privati".

Se la persona fisica è iscritta in quanto locatore professionale presso la Camera di Commercio e realizza più di 23.000 € di entrate annuali, valgono le regole delle "plusvalenze professionali". V. pag. 62.

Convenzione Italia-Francia per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni e donazioni

L'art. 5 precisa:

"I beni immobili che fanno parte della successione o di una donazione di una persona domiciliata in uno Stato e sono situati nell'altro Stato sono imponibili in questo altro Stato.

.....
L'espressione 'beni immobili' comprende anche, per quanto riguarda la Francia, le azioni o quote di una persona giuridica il cui attivo è principalmente costituito da immobili situati in Francia o da diritti ivi afferenti...".

Attenzione: anche se l'imposta di successione è stata soppressa in Italia, gli immobili posseduti in Francia da persone fisiche italiane non residenti in Francia sono soggetti all'imposta di successione in Francia.

2. Le società

2.1. SCI

Per SCI si intendono essenzialmente società di persone il cui oggetto è la gestione di un patrimonio immobiliare. L'attività consiste nella locazione (di

regola non ammobiliata perché la locazione ammobiliata non rappresenta per la società un oggetto civile) degli immobili appartenenti alla SCI ed eccezionalmente nella vendita di alcuni di questi.

Il patrimonio immobiliare presente nella SCI è di proprietà della società e non dei soci.

Le SCI sono tenute a predisporre un volta all'anno un resoconto della gestione per l'approvazione del bilancio, della nota integrativa e di un verbale d'assemblea che saranno depositati alla Camera di Commercio.

2.1.1. Locazione non ammobiliata (società semitrasparenti)

Calcolo dell'imposta francese

La SCI è soggetta al regime dei redditi fondiari imponibili a nome dei soci, tranne in caso di opzione per l'IS (imposta delle società) che comporta il regime dei BIC. Questa opzione è definitiva.

La SCI può optare per l'IVA sulle locazioni a condizione che venga concluso un contratto di "bail" commerciale con il locatario (caso di locatario commerciante soggetto ad IVA), o essere soggetta ad IVA di diritto nel caso di locazione attrezzata ad uso professionale.

Regime dei redditi fondiari

Gli utili (che sono costituiti essenzialmente da locazioni incassate) sono imponibili pro-quota in funzione delle parti detenute da ogni socio della SCI.

Due dichiarazioni sono da redigere: una 2072 da produrre a nome della società e una 2042 nominativa per ogni socio.

Il risultato è definito secondo le 2 modalità seguenti (secondo l'opzione scelta).

- 1) **Regime micro fondiario:** importo lordo delle locazioni annuali (queste devono essere inferiori a 15.000 euro annui) riportati sulla 2072 senza

abbattimenti né deduzioni (è il Centro delle Imposte che applica gli abbattimenti e le deduzioni) (nel caso di opzione all'IVA, l'importo totale delle locazioni è quello al netto dell'IVA).

Il risultato ottenuto (pro-quota in funzione delle parti detenute da ciascun socio) sarà dichiarato sulla dichiarazione 2042 nel riquadro dei redditi micro fondiari.

Ogni socio sarà tassato sull'importo diminuito di un abbattimento forfetario del 40%.

- 2) **Regime reale:** importo lordo delle locazioni diminuito dei 2 elementi seguenti (nel caso di opzione all'IVA, l'importo totale delle locazioni si intende al netto dell'IVA):

- una deduzione forfetaria del 14% che rappresenta le spese ed i costi seguenti:

- spese di gestione;
- spese di assicurazione;
- ammortamento dell'immobile;

- costi seguenti:

- spese di riparazione o di manutenzione ordinaria;
- accantonamenti per i costi della coproprietà;
- premi di assicurazione versati per il rischio di perdite su crediti;
- interessi sui prestiti contratti per l'acquisto o i lavori di miglioria ordinaria, la conservazione...;
- "taxe foncière";
- "CRL".

Il risultato così ottenuto sarà dichiarato pro-quota in funzione delle parti detenute da ogni socio sulla dichiarazione 2042 di ciascuno di essi.

L'importo dell'imposta sarà calcolato in funzione degli elementi definiti al punto 1. La tenuta della contabilità è fortemente raccomandata dall'amministrazione fiscale ed è obbligatoria nel caso di opzione per l'IVA.

I deficit fondiari risultanti dalle spese (vedere sopra n. 2) con esclusione degli interessi dei prestiti sono deducibili dal reddito complessivo pro-quota da parte di ciascuno dei soci nel limite di 10.700 euro per anno.

Se la perdita realizzata è superiore a detto limite, la frazione superiore sarà imputabile sui redditi fondiari nei 10 anni successivi.

Caso di regime BIC (IS)

Gli utili (che sono composti dalle locazioni scadute anche se non incassate) sono soggetti all'imposta sulle società determinati seguendo il regime dei BIC. Una dichiarazione 2065 sarà da redigere a nome della società. L'utile della società e l'imposta dovuta saranno calcolati con la seguente modalità:

regime reale normale: importo lordo dei redditi della SCI (locazioni al netto dell'IVA, se del caso) al quale si applicano le deduzioni seguenti:

- tutte le spese sostenute nell'interesse della società;
- le spese d'acquisto e l'imposta di registro;
- le spese di gestione giustificate;
- le assicurazioni;
- la "taxe foncière";
- le spese di manutenzione;
- le spese di riparazione;
- gli ammortamenti (per l'importo contabile);
- gli interessi relativi a prestiti sottoscritti dalla società;
- le remunerazioni degli amministratori (se queste corrispondono ad un lavoro effettivo e se l'importo è ragionevole. La SCI dovrà pagare gli oneri sociali relativi).

Le spese (di miglioria o di modernizzazione) che comportano un aumento del valore degli immobili non sono deducibili, ma devono essere ammortizzate.

Le perdite si imputano sui risultati della società nel corso degli esercizi successivi senza limitazioni.

Per le società che realizzano un volume d'affari inferiore a 7.630 000 euro e il cui capitale sociale è totalmente versato e detenuto almeno per il 75% da persone fisiche, il tasso ridotto d'imposizione del 15% si applica sulla frazione degli utili limitati a 38.120 euro.

Poi il tasso normale di imposizione del 33,33% si applica sulla frazione che va al di là dei 38.120 euro.

Per le società che realizzano un volume d'affari superiore a 7.630 000 euro, il tasso normale d'imposizione è del 33,33% e si applica sulla totalità degli utili.

A questo viene ad aggiungersi la "contribution additionnelle", che è dell'1,5% per l'anno 2005. Questa "contribution additionnelle" sarà soppressa nel 2006.

L'"Imposition Forfaitaire Annuelle (IFA)" si applica a tutte le società soggette all'IS, che abbiano avuto o no degli utili. L'importo viene determinato sulla base del volume d'affari e secondo gli scaglioni seguenti:

Volume d'affari (IVA compresa)	Importo
Inferiore a 76 000 €	0 €
Compreso tra 76 000 € e 150 000 €	750 €
Compreso tra 150 000 € e 300 000 €	1 125 €
Compreso tra 300 000 € e 750 000 €	1 575 €
Compreso tra 750 000 € e 1 500 000 €	2 175 €
Compreso tra 1 500 000 € e 7 500 000 €	3 750 €
Compreso tra 7 500 000 € e 15 000 000 €	15 000 €
Compreso tra 15 000 000 € e 75 000 000 €	18 750 €
Uguale o superiore a 75 000 000 €	30 000 €

Un esonero dall'IFA per i primi 3 anni è previsto per le società di nuova costi-

tuzione il cui capitale è costituito almeno per la metà da apporti in numerario. L'importo dell'IFA pagato è deducibile dall'importo dell'IS entro un periodo di 3 anni.

La tenuta di una contabilità regolare, sincera e sostenuta da documentazione probante è obbligatoria.

Gli adempimenti

Dichiarazione CA3 (in caso di opzione per l'IVA) da depositare mensilmente o trimestralmente (il 16 o il 19 per le ditte individuali in funzione del cognome del contribuente, il 21 per le società diverse dalle SA, il 24 per le SA e gli altri contribuenti) secondo l'opzione scelta, accompagnata dal pagamento.

Nel caso del regime dei redditi fondiari:

- deposito della dichiarazione 2072 al 28 febbraio di ogni anno;
- deposito della dichiarazione 2042 del socio al 30 aprile di ogni anno per gli stranieri.

Nel caso del regime reale normale (IS):

- deposito della dichiarazione 2065 + gli allegati al 30 aprile di ogni anno;
- pagamento dell'IS che la società avrà calcolato da sola, sottoforma di 4 acconti versati in date fisse (15 marzo, 15 giugno, 15 settembre, 15 dicembre) accompagnato dal modello n. 2571.

La "contribution additionnelle" dell'1,5% sarà aggiunta al momento dell'ultimo acconto.

- Pagamento del saldo dell'IS al più tardi il 15 aprile dell'anno successivo accompagnato dal modello n. 2572.

Sono esonerati dal versamento degli acconti dell'IS corrispondenti al loro primo esercizio le società di nuova costituzione.

- Pagamento dell'IFA accompagnato da un modello n. 2571 al più tardi il 15 marzo.

Le altre imposte

IVA: è dovuta da tutte le persone giuridiche che vi sono assoggettate di diritto o per opzione. È calcolata per differenza tra l'IVA a debito e l'IVA a credito.

Taxe professionnelle: è dovuta da tutti i locatori di appartamenti ammobiliati (professionali o no). Non è dovuta il primo anno di attività. La base di calcolo è secondo l'attività il valore attribuito dall'amministrazione finanziaria alle immobilizzazioni. Nel caso dei soli redditi di locazione una quota minima è applicata dal comune in cui si trova l'immobile (in funzione del valore locativo).

Taxe foncière: è a carico del proprietario. È esigibile nel comune dove si trova l'immobile. È calcolata sulla base del 50% della rendita catastale a cui viene applicato un tasso che varia secondo i comuni (bisogna considerare un onere di circa 2 volte la tassa di abitazione).

Taxe d'habitation: è dovuta dalle persone fisiche che occupano l'appartamento al 1° gennaio dell'anno in corso. Questa tassa è a carico del locatario se la locazione è annuale. Nel caso di locazione stagionale, la tassa è a carico del proprietario. È calcolata sulla base della rendita catastale.

CRL (contributo sui redditi di locazione) (è presente quando le locazioni non sono soggette ad IVA): è del 2,5% sull'importo lordo dei redditi fondiari. C'è l'esonero per le locazioni annuali che non eccedono 1.830 euro. È applicabile unicamente sugli immobili di più di 15 anni al 1° gennaio dell'anno.

Il luogo d'imposizione

Per i non residenti, il Centro delle imposte competente per la dichiarazione 2042 è: Centre des Impôts des non-résidents de Paris, Rue d'Uzès, 75009 Paris.

Per la dichiarazione 2065 e la 2072, il centro delle imposte competente è quello sulla base del luogo della sede della società.

Per la "CRL", la "taxe professionnelle", la "taxe foncière" e la "taxe d'habitation", il centro delle imposte competente è quello del luogo dell'immobile.

La plusvalenza immobiliare

Sono le regole delle plusvalenze dei privati che si impongono in ragione della qualità di locatori non professionali. V. pag. 51 "La plusvalenza immobiliare dei privati".

Se la scelta di regime dei BIC sottoposto all'IS è adottato, valgono le regole delle "plusvalenze professionali". V. pag. 62.

La plusvalenza e la minusvalenza professionale

Sono soggette alla plusvalenza e alla minusvalenza professionale:

- tutte le società (qualsiasi sia la forma giuridica) che sono soggette all'IS;
- tutte le società soggette all'IR nella categoria dei BIC e dei BNC in cui il bene è un'immobilizzazione all'attivo della società;
- tutte le persone fisiche che locano immobili ad uso professionale;
- tutte le persone fisiche locatori professionali dichiarati in quanto tali.

Sono esonerati dalle plusvalenze professionali gli imprenditori individuali, i locatori professionali e le società di persone soggette all'IR nella categoria dei BIC e dei BNC se sono presenti le tre condizioni seguenti:

- la plusvalenza è stata realizzata nel quadro dell'attività commerciale, liberale, artigianale o agricola;
- l'attività è stata esercitata da almeno 5 anni;

- i beni ceduti appartengono all'attivo della società e sono inerenti all'esercizio dell'attività professionale (eccetto i terreni da lottizzare);

e se in termini di volume d'affari sono rispettati i limiti seguenti:

per le imprese di vendita di merci, di fornitura di alloggi e gli agricoltori:

- esonero totale se l'importo delle entrate è inferiore a 250.000 € IVA compresa;
- esonero parziale se l'importo delle entrate è compreso tra 250.000 € e 350.000 €;
- nessun esonero se l'importo delle entrate è superiore a 350.000 €;

per le imprese di prestazioni di servizi e i titolari di BNC:

- esonero totale se il volume d'affari è inferiore a 90.000 € IVA compresa;
- esonero parziale se il volume d'affari è compreso tra 90.000 € e 126.000 €;
- nessun esonero se il volume d'affari è superiore a 126.000 €.

Nessun esonero per le società soggette all'IS.

Esistono due tipi di plusvalenza: a breve termine e a lungo termine.

Per le società soggette all'IR nella categoria dei BIC o dei BNC, la natura della plusvalenza dipende dalla durata di possesso del bene:

- se il bene è posseduto per meno di 2 anni -> plusvalenza a breve termine (per i beni ammortizzabili o non ammortizzabili);
- se il bene è posseduto per più di 2 anni -> plusvalenza a breve termine nei limiti dell'ammortamento praticato per i beni ammortizzabili, -> poi

plusvalenza a lungo termine per il valore al di là dell'ammortamento praticato e per i beni non ammortizzabili.

Per le imprese soggette all'IS la natura della plusvalenza è sempre a breve termine qualunque sia la natura del bene e la durata del possesso.

Determinazione della plusvalenza o della minusvalenza: la plusvalenza o la minusvalenza è uguale alla differenza tra il prezzo di vendita del bene ed il suo valore netto contabile.

Il prezzo di vendita corrisponde alla somma effettivamente versata al venditore diminuita delle spese e dei costi riferiti alla vendita.

Per valore contabile netto s'intende il valore d'origine diminuito degli ammortamenti praticati.

Le plusvalenze e le minusvalenze realizzate durante uno stesso esercizio sono oggetto di una compensazione nell'ambito della stessa categoria.

Il tasso d'imposizione

- Per la plusvalenza a breve termine:
 - per le società soggette all'IR, l'imposizione segue gli scaglioni progressivi dell'imposta sui redditi;
 - per le società soggette all'IS, la plusvalenza è tassata al tasso del 33,33% o del 15%.
- Per la minusvalenza a breve termine: la minusvalenza diminuisce gli utili della società. Se gli utili non sono sufficienti per assorbire la totalità della minusvalenza, la frazione restante diventa una perdita riportabile.
- Per la plusvalenza a lungo termine: per le società soggette all'IR, la plusvalenza è tassata al tasso del 16% ai quali s'aggiungono i prelievi sociali

dell'11% per il 2005 (unicamente per le persone fisiche fiscalmente residenti in Francia).

- Per la minusvalenza a lungo termine: la minusvalenza non può essere imputata che sulle plusvalenze a lungo termine che saranno eventualmente realizzate nel corso dei 10 esercizi successivi. Nel qual caso verrà portata in diminuzione dell'importo tassabile della plusvalenza. Al di là dei 10 esercizi, la minusvalenza è definitivamente persa.

2.1.2. Locazione immobiliare

La finalità della SCI implica che questa debba avere un oggetto sociale "civile". Ora, la locazione immobiliare è considerata come un'attività commerciale e di conseguenza contraria all'oggetto sociale di una SCI.

Se al momento della costituzione, nello statuto è fatta menzione della locazione immobiliare, la Camera di Commercio (CFE) competente può rifiutare la creazione di questa società in qualità di SCI.

Se la SCI è già creata e che per ragioni di mercato, questa si trovi costretta ad effettuare delle locazioni immobiliari, la stessa sarà riqualficata come effettuate un'attività commerciale e sarà trattata fiscalmente come una società commerciale e pertanto soggetta all'IS.

Sarebbe più prudente creare in questo caso una SARL avente per oggetto la locazione immobiliare.

2.2. SARL

La società sotto forma giuridica di SARL è una persona giuridica. L'attività di questa è obbligatoriamente commerciale; i soci non sono tassati a proprio nome: l'imposizione avviene direttamente sulla società (salvo opzione per le SARL di famiglia).

La SARL è tenuta ai seguenti obblighi:

- iscrizione al "registre du commerce et des sociétés";
- tenuta di una assemblea Generale Ordinaria per l'approvazione del bilancio;
- deposito dei conti annuali al "Greffé du tribunal de commerce".

2.2.1. Locazione non ammobiliata

Gli utili (che sono composti dalle locazioni scadute anche se non incassate) sono soggetti all'imposta sulle società determinati seguendo il regime dei BIC. Una dichiarazione 2065 (o la dichiarazione 2031 per le SARL di famiglia + la dichiarazione 2042 per le persone fisiche) sarà da redigere a nome della società. L'utile della società e l'imposta dovuta saranno calcolati secondo la seguente modalità:

Regime reale normale: importo lordo dei redditi della SCI (locazioni al netto dell'IVA) al quale si applicano le deduzioni seguenti:

- tutte le spese sostenute nell'interesse della società;
- le spese d'acquisto e l'imposta di registro;
- le spese di gestione giustificate;
- le assicurazioni;
- la "taxe foncière";
- le spese di manutenzione;
- le spese di riparazione;
- gli ammortamenti (per l'importo contabile);
- gli interessi relativi a prestiti sottoscritti dalla società;
- le remunerazioni degli amministratori (se queste corrispondono ad un lavoro effettivo e se l'importo è ragionevole (senza distinzione tra l'amministratore che detiene la maggioranza delle quote della società e quello che non le detiene "gérance majoritaire e gérance égalitaire ou minoritaire").

Le spese (di miglitoria o di modernizzazione) che comportano un aumento del valore degli immobili non sono deducibili, ma devono essere ammortizzate.

Le perdite si imputano sui risultati della società nel corso degli esercizi successivi senza limitazioni per le società soggette all'IS salvo il caso delle SARL di famiglia in cui si imputano ai soci con limitazioni.

Per le società che realizzano un volume d'affari inferiore a 7.630.000 euro e il cui capitale sociale è totalmente versato e detenuto almeno per il 75% da persone fisiche, il tasso ridotto d'imposizione del 15% si applica sulla frazione degli utili limitati a 38.120 euro.

Poi il tasso normale di imposizione del 33,33% si applica sulla frazione che va al di là dei 38.120 euro.

Per le società che realizzano un volume d'affari superiore a 7.630.000 euro, il tasso normale d'imposizione è del 33,33% e si applica sulla totalità degli utili.

A questo viene ad aggiungersi la "contribution additionnelle", che è dell'1,5% per l'anno 2005. Questa "contribution additionnelle" sarà soppressa nel 2006.

L'"Imposition Forfaitaire Annuelle (IFA)" si applica a tutte le società soggette all'IS, che abbiano avuto o no degli utili. L'importo viene determinato sulla base del volume d'affari e secondo gli scaglioni seguenti:

Volume d'affari (IVA compresa)	Importo
Inferiore a 76 000 €	0 €
Compreso tra 76 000 € e 150 000 €	750 €
Compreso tra 150 000 € e 300 000 €	1 125 €
Compreso tra 300 000 € e 750 000 €	1 575 €
Compreso tra 750 000 € e 1 500 000 €	2 175 €
Compreso tra 1 500 000 € e 7 500 000 €	3 750 €
Compreso tra 7 500 000 € e 15 000 000 €	15 000 €
Compreso tra 15 000 000 € e 75 000 000 €	18 750 €
Uguale o superiore a 75 000 000 €	30 000 €

Un esonero dall'IFA per i primi 3 anni è previsto per le società di nuova costituzione il cui capitale è costituito almeno per la metà da apporti in numerario. L'importo dell'IFA pagato è deducibile dall'importo dell'IS entro un periodo di 3 anni.

La tenuta di una contabilità regolare, sincera e sostenuta da documentazione probante è obbligatoria.

Gli adempimenti

Nel caso del regime reale normale (IS):

- deposito della dichiarazione 2065 + gli allegati al 30 aprile di ogni anno;
- pagamento dell'IS che la società avrà calcolato da sola, sottoforma di 4 acconti versati in date fisse (15 marzo, 15 giugno, 15 settembre, 15 dicembre) accompagnato dal modello n. 2571.

La "contribution additionnelle" dell'1,5% sarà aggiunta al momento dell'ultimo acconto.

- Pagamento del saldo dell'IS al più tardi il 15 aprile dell'anno successivo accompagnato dal modello n. 2572.

Sono esonerati dal versamento degli acconti dell'IS corrispondenti al loro primo esercizio le società di nuova costituzione.

- Pagamento dell'IFA accompagnato da un modello n. 2571 al più tardi il 15 marzo.

Le altre imposte

IVA: è dovuta da tutte le persone giuridiche che vi sono assoggettate di diritto o per opzione. È calcolata per differenza tra l'IVA a debito e l'IVA a credito.

Taxe professionnelle: è dovuta da tutti i locatori di appartamenti ammobiliati (professionali o no). Non è dovuta il primo anno di attività. La base di calcolo è secondo l'attività il valore attribuito dall'amministrazione finanziaria alle

immobilizzazioni. Nel caso dei soli redditi di locazione una quota minima è applicata dal comune in cui si trova l'immobile (in funzione del valore locativo).

Taxe foncière: è a carico del proprietario. È esigibile nel comune dove si trova l'immobile. È calcolata sulla base del 50% della rendita catastale a cui viene applicato un tasso che varia secondo i comuni (bisogna considerare un onere di circa 2 volte la tassa di abitazione).

Taxe d'habitation: è dovuta dalle persone fisiche che occupano l'appartamento al 1° gennaio dell'anno in corso. Questa tassa è a carico del locatario se la locazione è annuale. Nel caso di locazione stagionale, la tassa è a carico del proprietario. È calcolata sulla base della rendita catastale.

CRL (contributo sui redditi di locazione) (è presente quando le locazioni non sono soggette ad IVA): è del 2,5% sull'importo lordo dei redditi fondiari. C'è l'esonero per le locazioni annuali che non eccedono 1.830 euro. È applicabile unicamente sugli immobili di più di 15 anni al 1° gennaio dell'anno.

Il luogo d'imposizione

Il deposito della dichiarazione 2065 e di tutte le altre dichiarazioni deve essere fatto al Centro delle Imposte competente sulla base del luogo della sede della società.

La plusvalenza immobiliare

In caso di opzione per la SARL di famiglia, sono le regole delle "plusvalenze dei privati" che si applicano.

Altrimenti valgono le regole delle "plusvalenze professionali".

2.2.2. Locazione ammobiliata professionale/non professionale

- Nel caso di locazione ammobiliata professionale ("LMP"), sono obbligatori gli adempimenti seguenti:

- iscrizione al registro di Commercio delle società "RCS";
- tenuta di una contabilità commerciale.
- Nel caso di locazione ammobiliata non professionale (LMNP), non ci sono adempimenti particolari da effettuare per quanto riguarda l'iscrizione al registro di Commercio delle società "RCS". La tenuta della contabilità è obbligatoria.

L'imposta francese

Opzione possibile per il regime semplificato se il volume d'affari è inferiore a 763.000,00 euro:

- dichiarazione 2065 + allegati 2033 da A a G.

Nel caso di regime normale:

- dichiarazione 2065 + allegati da 2050 a 2059.

Il calcolo dell'utile della società e tutti gli adempimenti relativi sono identici a quelli delle SARL che effettuano la locazione non ammobiliata (v. paragrafo 2.2.1).

Le altre imposte

IVA: le locazioni sono di regola esonerate dall'IVA senza possibilità d'opzione. Sono assoggettate all'IVA solo le 6 categorie di locazione seguenti:

- prestazioni d'alloggio fornite negli hotel di turismo riconosciuti;
- prestazioni d'alloggio fornite nei villaggi vacanze riconosciuti;
- prestazioni d'alloggio fornite con un contratto di almeno 9 anni in residence di turismo riconosciuti;
- le locazioni ammobiliate comprendenti almeno tre delle seguenti prestazioni: la colazione, la pulizia regolare dell'appartamento, la fornitura di biancheria, la "reception" (per tale intendendosi anche il solo possesso di una carta di accesso alla struttura);

- le locazioni di locali consentite da un contratto di "bail" commerciale ad un gestore di alloggi (presenti in una delle 4 categorie qui sopra);
- prestazioni d'alloggio fornite in centri di villeggiatura destinati ai turisti e che sono locati con un contratto di almeno 9 anni ad un gestore.

In questo caso c'è l'obbligo di redigere una dichiarazione CA3 da depositare mensilmente o trimestralmente (il 16 o il 19 per le ditte individuali in funzione del cognome del contribuente, il 21 per le società diverse dalle SA, il 24 per le SA e gli altri contribuenti) secondo l'opzione scelta, accompagnata dal pagamento.

Taxe professionnelle: è dovuta da tutti i locatori di appartamenti ammobiliati (professionali o no). Non è dovuta il primo anno di attività. La base di calcolo è secondo l'attività il valore attribuito dall'amministrazione finanziaria alle immobilizzazioni. Nel caso dei soli redditi di locazione una quota minima è applicata dal comune in cui si trova l'immobile (in funzione del valore locativo).

Taxe foncière: è a carico del proprietario. È esigibile nel comune dove si trova l'immobile. È calcolata sulla base del 50% della rendita catastale a cui viene applicato un tasso che varia secondo i comuni (bisogna considerare un onere di circa 2 volte la tassa di abitazione).

Taxe d'habitation: è dovuta dalle persone fisiche che occupano l'appartamento al 1° gennaio dell'anno in corso. Questa tassa è a carico del locatario se la locazione è annuale. Nel caso di locazione stagionale, la tassa è a carico del proprietario. È calcolata sulla base della rendita catastale.

Prelievi sociali ("CSG e CRDS"): sono dovuti unicamente dai locatori di appartamenti ammobiliati professionali ("LMP").

CRL (contributo sui redditi di locazione) (è presente quando le locazioni non

sono soggette ad IVA): è del 2,5% sull'importo lordo dei redditi fondiari. C'è l'esonero per le locazioni annuali che non eccedono 1.830 euro. È applicabile unicamente sugli immobili di più di 15 anni al primo gennaio dell'anno.

Il luogo d'impostazione

Il deposito della dichiarazione 2065 e di tutte le altre dichiarazioni deve essere fatto al Centro delle Imposte competente sulla base del luogo della sede della società.

La plusvalenza immobiliare

Si applicano le regole delle "plusvalenze professionali".

2.3. Altri casi

2.3.1. Marchands de biens

I "marchands de biens" possono essere società (soggette all'IS o all'IR) o persone fisiche la cui attività principale e abituale è l'acquisto di immobili in vista della loro rivendita.

La particolarità dell'attività di "marchands de biens" è essenzialmente:

- l'applicazione dell'IVA sul margine (art. 257-6° del Codice Generale delle Imposte);
- i tassi ridotti delle imposte di registro e della tassa di pubblicità fondiaria (0,60%);
- l'obbligo di rivendere entro 4 anni i beni acquistati.

Nel caso in cui non venga rispettato il termine di 4 anni imposto per la rivendita dei beni, il "marchand de biens" sarà obbligato a pagare i "droits de mutation" (imposta di registro) normalmente dovuti (ai quali si aggiungono gli interessi di ritardo pagamento dello 0,75% per mese).

In più l'attività di "marchands de biens" impone un certo numero di obblighi:

- effettuare una dichiarazione d'esistenza in quanto tale presso la Camera di Commercio "CFE";
- tenere un registro di tutti gli atti (acquisto, vendita) riferiti alla professione;
- registrare tutti gli atti sullo stesso registro entro un termine di 10 giorni a contare dalla loro data (tranne se sono stati redatti da un notaio: in tal caso non c'è alcun termine);
- tenere una contabilità e la documentazione probante.

L'imposta francese

- Sono soggetti all'imposta sui redditi nella categoria dei "BIC" gli utili realizzati dai "marchands de biens" persone fisiche o dalle società di persone soggette all'IR.

I "marchands de biens" sono esclusi dal regime microimprese, e non possono essere soggetti che al regime reale semplificato o normale.

Una dichiarazione 2031 a nome della società ed una dichiarazione 2042 a nome di ogni socio saranno da redigere secondo le stesse regole previste per le locazioni non ammobiliate (v. paragrafo 2.2.1).

- Sono soggetti all'IS gli utili realizzati dalle società commerciali soggette al regime dell'IS.

L'utile tassabile è uguale alla differenza tra il prezzo di vendita ed il prezzo di costo (v. tutti gli adempimenti relativi che sono identici a quelli delle SARL che effettuano la locazione non ammobiliata) (v. paragrafo 2.2.1).

L'IVA sul margine

I "marchands de biens" sono soggetti ad IVA secondo le regole di diritto comune ed in applicazione dell'art. 257-6° del Codice Generale delle Imposte (la base imponibile, IVA compresa, è costituita unicamente dal margine e non dalla totalità dell'importo della vendita) fatta salva

l'applicazione (che prevale) dell'art. 257-7° nel caso di terreni da lottizzare ("TAB").

Il fatto generatore dell'IVA è il trasferimento della proprietà del bene.

Il regime di tassazione dell'IVA è obbligatoriamente il regime reale normale.

Il margine lordo è uguale alla differenza tra:

- il prezzo di vendita + le spese afferenti;
- il prezzo d'acquisto del bene aumentato delle spese d'atto, degli onorari del notaio, dell'imposta di registro, delle spese di pubblicità fondiaria.

Il tasso dell'IVA applicabile sul margine lordo è al tasso normale del 19,6%.

I "marchands de biens" non possono dedurre l'IVA pagata all'atto dell'acquisto degli immobili (per esempio, le fatture del notaio e degli intermediari).

Tuttavia possono dedurre tutta l'IVA che è stata pagata tra l'acquisto e la vendita del bene immobile (per esempio, per i lavori di riparazione o di sistemazione effettuati prima della rivendita, o sulle spese della coproprietà o per le spese di gestione).

La dichiarazione dell'IVA sarà effettuata utilizzando il modello CA3 accompagnato dal pagamento corrispondente e depositato al Centro delle Imposte corrispondente al luogo della sede della società.

Le altre imposte

Taxe professionnelle: è dovuta da tutte le società commerciali. Non è dovuta per il 1° anno d'attività. La base di calcolo è secondo l'attività il valore attribuito dall'amministrazione finanziaria alle immobilizzazioni.

Taxe foncière: è a carico del proprietario. È esigibile nel comune dove si trova l'immobile. È calcolata sulla base del 50% della rendita catastale a cui viene applicato un tasso che varia secondo i

comuni (bisogna considerare un onere di circa 2 volte la tassa di abitazione).

Taxe d'habitation: è dovuta dalle persone fisiche che occupano l'appartamento al 1° gennaio dell'anno in corso. Questa tassa è a carico del locatario se la locazione è annuale. Nel caso di locazione stagionale, la tassa è a carico del proprietario. È calcolata sulla base della rendita catastale.

CRL (contributo sui redditi di locazione) (è presente quando le locazioni non sono soggette ad IVA): è del 2,5% sull'importo lordo dei redditi fondiari. C'è l'esonero per le locazioni annuali che non eccedono 1.830 euro. È applicabile unicamente sugli immobili di più di 15 anni al 1° gennaio dell'anno.

Il luogo d'imposizione

Nel caso di dichiarazioni 2031 e 2042 queste saranno depositate presso il Centro delle Imposte sulla base del luogo d'esercizio dell'attività di "marchands de biens".

Nel caso di dichiarazione 2065, questa e tutte le altre dichiarazioni devono essere depositate al Centro delle Imposte competente sulla base del luogo della sede della società.

La plusvalenza immobiliare

Gli utili realizzati dai "marchands de biens" nel quadro della loro attività abituale non sono considerati plusvalenze immobiliari, ma sono soggetti all'IR o all'IS (secondo la posizione fiscale del "marchand de biens").

2.3.2. Promotori-lottizzatori

L'attività del lottizzatore consiste nella vendita di un terreno lottizzato, che sia stato acquistato a questo scopo. Gli utili realizzati da questa operazione sono soggetti al regime dei BIC, tranne se questa attività è esercitata da una società civile che sarà quindi soggetta all'IS in ragione del proprio carattere commerciale.

I lottizzatori sono esclusi dal regime delle "microimprese".

Il profitto imponibile è costituito dalla differenza tra:

- il prezzo di cessione diminuito delle spese di vendita sopportate dal venditore;
- il prezzo di costo corrispondente al prezzo d'acquisto del terreno aumentato delle spese di acquisto e delle spese di lottizzazione (lavori di sistemazione e di viabilità).

L'attività del promotore consiste nella vendita degli immobili che lo stesso ha costruito o fatto costruire.

I profitti realizzati nel caso di questa operazione sono soggetti al regime dei BIC quando presentano un carattere abituale e speculativo.

Se questi profitti sono realizzati da società civili di costruzione e vendita, questi sono soggetti all'IS.

La principale specificità dei lottizzatori e promotori sta nell'applicazione dell'IVA immobiliare.

Questa IVA immobiliare riguarda 3 categorie di operazioni:

- l'acquisto di terreni da lottizzare (TAB) (terreni nudi, costruzioni destinate ad essere demolite per poi essere ricostruite, immobili non terminati, sopraelevazioni);
- l'autoconsumo di certi immobili al momento del termine della loro costruzione;
- la vendita degli immobili costruiti (per il 1° atto nei 5 anni dalla fine della costruzione).

L'acquisto di terreni da lottizzare è soggetto ad IVA immobiliare al tasso norma-

le del 19,6%, ma è esonerato dall'imposta di registro.

L'IVA è applicabile nei limiti di 2.500 m² per casa se si tratta di case individuali, tranne diverso obbligo legato ai permessi di lottizzazione.

L'IVA è dovuta di regola dall'acquirente dei terreni da lottizzare (che la deduce nel CA3: operazione neutra).

Il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA sono la data dell'atto stesso.

Per i contribuenti abituali, la dichiarazione viene fatta mediante il modello CA3. Questa dichiarazione deve essere depositata, per il mese nel corso del quale è avvenuto l'atto, in un solo esemplare al Centro delle imposte competente sulla base del luogo della sede della società o del luogo dove sono site le costruzioni.

Per i contribuenti occasionali (per esempio, un'impresa che costruisce il proprio immobile), la dichiarazione viene fatta mediante il modello n. 942 e l'allegato n. 943. Questa dichiarazione deve essere depositata al momento della presentazione alla registrazione dell'atto ed entro un periodo di 2 mesi a contare dalla data dell'atto stesso se questo è stato registrato dall'ufficio delle imposte competente in materia, ossia quello del luogo dove è stato registrato l'atto.

La plusvalenza immobiliare

I profitti realizzati dai lottizzatori non sono considerati plusvalenze professionali dal momento che gli immobili costituiscono uno stock e non elementi dell'attivo (IR, IS).

Nemmeno i profitti realizzati dai promotori rilevano del regime delle "plusvalenze immobiliari" (IR - IS).

3. Le società estere

3.1. Le società estere senza stabile organizzazione in Francia

Secondo la convenzione Italia-Francia, art. 5, sono considerate "senza stabile organizzazione" in Francia le società che non hanno sedi fisse d'affari dove esercitano tutta o parte della loro attività, e non hanno:

- una sede di direzione;
- una succursale;
- un ufficio;
- un'officina;
- un laboratorio;
- una miniera, un pozzo di petrolio o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali;
- un cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata oltrepassi i dodici mesi.

Se una società estera è direttamente proprietaria di un immobile affittato in Francia, questa è soggetta all'obbligo di deposito di una dichiarazione delle imposte sulle società (IS) col modello n. 2065 anche se non è soggetta al deposito del bilancio.

Se l'immobile di cui tale società estera è direttamente proprietaria non è affittato in Francia, non c'è imposizione all'IS perché non c'è alcun reddito fondiario. In questo caso non c'è nemmeno un'imposizione forfettaria.

Le società estere che detengono direttamente un immobile affittato in Francia le cui locazioni sono considerate locazioni ad uso residence sono inoltre assoggettate all'IVA. Esse sono tenute al deposito di una dichiarazione CA3 (mensile o trimestrale) o CA12 al Centro delle imposte sulla base del luogo dell'immobile.

Quando una società italiana controlla una SCI francese soggetta all'IS (33%) gli utili sono unicamente tassabili sulla SCI; in caso di distribuzione di dividendi alla società madre, questi sono esonerati da ritenuta alla fonte a condizione che:

- la controllata francese, che distribuisce i dividendi, sia soggetta all'IS al tasso normale;
- la società madre beneficiaria di tali dividendi detenga, direttamente e in modo ininterrotto da almeno due anni, il 20% almeno del capitale sociale;
- la società madre beneficiaria abbia la sua sede di direzione effettiva in uno Stato membro dell'UE;
- la società madre beneficiaria sia soggetta all'IS (IRES per le società italiane).

Quando una società italiana controlla una SCI francese soggetta all'IR, gli utili sono tassabili al 33% (IS) in proporzione della quota detenuta dalla società italiana; in caso di distribuzione di dividendi v. le condizioni precedenti.

In caso di plusvalenza realizzata al momento della cessione in modo occasionale di un immobile detenuto direttamente in Francia o della cessione in modo occasionale di quote di società francesi (per esempio SCI) a preponderanza immobiliare, la società estera sarà soggetta ad un prelievo del 33,33% non liberatorio dell'IS. Questo prelievo del 33,33% potrà essere imputato all'occorrenza sull'IS.

Qualora le stesse cessioni assumano carattere ricorrente, i profitti immobiliari conseguiti sono considerati a titolo speculativo e pertanto la società estera sarà soggetta ad un prelievo del 50% imputabile all'occorrenza sull'IS.

IVA

Secondo l'art. 259-A-2 del Codice Generale delle Imposte "CGI", "le prestazioni di servizi riferite ad un immobile situato in Francia, comprese le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione dei lavori immobiliari e le prestazioni di agenzie immobiliari o di

esperti", sono ritenute situarsi in Francia e sono quindi soggette all'IVA francese. Le società devono immatricolarsi al Centro delle imposte dei non residenti di Parigi per ottenere il numero dell'IVA intracomunitaria.

Gli adempimenti

La società straniera deve sottostare ad un certo numero di formalità per l'apertura della sua posizione fiscale in Francia; in particolare:

- deve riempire il formulario IMP (Identificazione Diretta ai fini IVA di un soggetto non residente), allegare una copia dello statuto, una copia del documento d'identità dell'amministratore e l'originale o una copia conforme del certificato di attribuzione del numero di partita IVA rilasciato dall'Agenzia delle Entrate e spedire il tutto al "Centre des Impôts des non-résidents (CINR) - Inspection TVA - 9, rue d'Uzès - TSA 39203 - 75094 PARIS Cedex 02.

- Questa iscrizione comporta l'obbligo di liquidazione dell'IVA compilando e inviando al Centro delle Imposte di Parigi la dichiarazione CA3 entro il giorno 24 del mese successivo al trimestre in cui l'IVA è dovuta se il volume d'affari non eccede 763.000,00 euro per le vendite e 230.000,00 euro per le prestazioni di servizi; superata questa soglia, le dichiarazioni dovranno essere mensili.

Il pagamento può essere agevolmente gestito dall'estero in due modi:

- inviando un assegno bancario intestato al Trésor Public da emettere per l'importo del debito aumentato di circa € 20,00 per le spese di incasso assegno estero. Il suddetto assegno dovrà essere spedito unitamente alla dichiarazione CA3;
- tramite bonifico bancario estero in favore della Banque de France titolare del conto CDI Recette Entreprises

Etrangères. Il bonifico dovrà essere effettuato tenendo conto delle spese di incasso della banca estera.

Occorre che i pagamenti vengano eseguiti con un certo anticipo (3-5 giorni) rispetto alla scadenza in quanto il CDI Recette Entreprises Etrangères considera nei termini solo pagamenti avvenuti tramite assegno bancario spedito con un timbro postale antecedente il giorno 24 o con valuta dell'operazione entro lo stesso termine se avvenuto tramite bonifico bancario.

Non esistono dichiarazioni annuali riepilogative da presentare.

C'è la possibilità di dare una procura ad un soggetto residente nel territorio dello Stato francese, il quale fungerà da "mandataire" (mandato senza rappresentanza); la procura permette al "mandataire" di firmare i documenti e le dichiarazioni in nome e per conto del mandante. Questo implica la responsabilità civile contrattuale tra le parti, ma per quanto riguarda la responsabilità fiscale la stessa resta in capo al soggetto mandante.

Redditi di provenienza immobiliare in Francia.
Posizione amministrativa e fiscale per gli italiani