

Immobili situati all'estero e utilizzo da parte dell'amministratore

di Gabriele Naldi e Gianfranco Costa

PREMESSA

Capita sempre più frequentemente, oggi, che una società residente (in Italia) decida di estendere all'estero la propria attività, se non addirittura trasferirvisi integralmente.

È appena il caso – o forse no – di ricordare che l'articolo 1, comma 142, della Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208/2015) è intervenuto abrogando definitivamente i commi da 10 a 12-bis dell'articolo 110 del D.P.R. n. 917/86, eliminando pertanto i cosiddetti Paesi *black list*. Ne consegue che, laddove precedentemente era prevista una specifica disciplina di deducibilità e documentazione, ora si soggiace alle regole di deducibilità ordinarie previste per i componenti negativi di reddito.

Pertanto oggi è possibile orientarsi verso qualsiasi Paese estero al fine di estendere la propria attività senza alcuna limitazione, anche laddove in precedenza si era sottoposti a deducibilità limitate, se non quando fosse addirittura preclusa (Bahamas, Barbados, Liechtenstein...).

Per praticità, rimanendo vicini ai nostri confini nazionali e all'interno dell'Unione Europea, analizziamo il caso di una società che intende valutare la fattibilità di un progetto di estensione all'estero, consistente nell'acquisizione di un immobile in locazione (ad esempio, a Parigi, in Francia) per poi concederlo in uso gratuito a un amministratore.

Vediamo gli aspetti fiscali e contabili per la società, nonché i riflessi per l'amministratore, ripercorrendo le norme del D.P.R. n. 917/86 che regolamentano tali fattispecie, adattandole al "nostro amministratore" che intende trasferirsi a Parigi.

Innanzitutto, come detto, è preliminarmente necessario contestualizzare, ai fini normativi, gli aspetti che regolano entrambe le fattispecie:

SOCIETÀ	Articolo 95, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 917/1986
AMMINISTRATORE	Articolo 51, comma 4, lettera c, del D.P.R. n. 917/1986

Entriamo ora nel merito, approfondendone individualmente i riflessi fiscali.

SOCIETÀ

Come sopra riportato, le norme di deducibilità del lavoro dipendente per le società e gli Enti residenti, sono contenute – tra gli altri – nell’articolo 95, commi 1 e 2 (e seguenti, ma ora poniamo l’attenzione su di essi) del D.P.R. n. 917/1986.

ARTICOLO 95, COMMA 1	Le spese per prestazioni di lavoro dipendente deducibili nella determinazione del reddito comprendono anche quelle sostenute in denaro o in natura a titolo di liberalità a favore dei lavoratori, salvo il disposto dell'articolo 100, comma 1
ARTICOLO 95, COMMA 2	Non sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture recettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea. (1) I canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'articolo 51, comma 4, lettera c). (2) Qualora i fabbricati di cui al secondo periodo siano concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano l'attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi, i predetti canoni e spese sono integralmente deducibili. (3)

Il comma 1 correla alla totalità delle spese deducibili per lavoro dipendente (stipendi e salari, contributi, ecc.) anche quelle sostenute in denaro e/o in natura a favore dei dipendenti, facendovi rientrare pertanto anche le spese di vitto ed alloggio, in particolare quest'ultime al fine del nostro interesse.

Il comma 2, invece, entra nel merito definendo i riflessi fiscali in capo alla società. Per praticità abbiamo suddiviso in tre periodi il comma, ora ne individuiamo le fattispecie:

- (1) = dopo un inizio nel quale viene prevista la completa indeducibilità dei canoni di locazione, il primo periodo prevede, al contrario, la piena deducibilità dei "... servizi di alloggio destinati a dipendenti (e amministratori) in trasferta temporanea...". Ne consegue che qualora la società acquisendo in locazione un immobile residenziale a Parigi per un periodo limitato – ad esempio due settimane – il canone del contratto sottoscritto a proprio nome sarà interamente deducibile, congiuntamente alle spese di utenze e similari;
- (2) = il secondo periodo, superando anch'esso la completa indeducibilità iniziale, nonché la transitorietà di cui al periodo precedente, istituisce un principio di correlazione tra la deducibilità dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione sostenute dalla società rispetto all'importo che costituisce reddito in capo al dipendente / amministratore (articolo 51, comma 4, lettera c), D.P.R. n. 917/86). Pertanto la società acquisendo in locazione un immobile residenziale a Parigi per un periodo medio / lungo (ad esempio, un anno), dedurrà canoni locativi, spese di manutenzione e utenze nella misura in cui le stesse costituiranno reddito (*fringe benefit*) in capo all'amministratore;
- (3) = il terzo periodo, analizzando l'ipotesi secondo la quale l'amministratore trasferisca la propria residenza anagrafica per motivi di lavoro, sancisce la completa deducibilità dei costi sostenuti per canoni locativi, spese di manutenzione e utenze nel periodo (fiscale) nel quale è avvenuta la variazione di residenza, nonché nei due successivi. Successivamente, si ritornerà a quanto previsto al secondo periodo. Pertanto la società acquisendo in locazione un immobile residenziale a Parigi per un periodo lungo (ad esempio, quattro anni), dedurrà canoni locativi, spese di manutenzione e utenze integralmente per i primi tre anni qualora l'amministratore trasferisca a Parigi la propria residenza anagrafica nel corso del primo anno, dopodiché dal quarto anno tornerà ad essere riconosciuta in base al principio di correlazione di cui alla precedente fattispecie.

In via strettamente correlata all'articolo 95, comma 2 del D.P.R. n. 917/86, è l'introduzione del disposto di cui all'articolo 43, comma 2 del D.P.R. n. 917/86, il quale prevede che “... *gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato...*”, riconoscendone pertanto la strumentalità e dunque il richiamo alla deducibilità dei relativi costi secondo le ordinarie regole previste dal T.U.I.R. (D.P.R. n. 917/86), e non per i c.d. immobili patrimonio di cui all'articolo 90 del D.P.R. n. 917/86.

AMMINISTRATORE

Dopo avere analizzato gli effetti dell'acquisizione in locazione di un immobile residenziale a Parigi da parte della società, vediamo ora cosa accade all'amministratore.

Innanzitutto, anche in questo caso, la norma di riferimento, ossia l'articolo 51, comma 4, lettera c, del D.P.R. n. 917/1986:

ARTICOLO 51, COMMA 4, LETTERA
C, D.P.R. N. 917/1986 (T.U.I.R.)

Per i fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso. (1) Per i fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, si assume il 30 per cento della predetta differenza. (2) Per i fabbricati che non devono essere iscritti nel Catasto si assume la differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato. (3)

Anche in questo caso, possiamo suddividere l'articolo in tre periodi, analizzandone le peculiarità e adattandoli al nostro amministratore a Parigi.

Al fine di determinare il reddito di lavoro dipendente “in natura” – *fringe benefit* – ossia il valore normale dei beni e servizi a favore dell'amministratore da assoggettare a tassazione, ecco ciò che prevede l'articolo di cui sopra:

- (1) = in linea generale, concorrono a formare il reddito imponibile dell'amministratore la differenza tra la rendita catastale dell'immobile aumentata delle spese relative (canone, manutenzione e utenze) e quanto corrisposto dall'amministratore alla società quale rimborso, se previsto. Tale fattispecie non interessa la nostra società in quanto l'immobile, essendo sito a Parigi, più in generale in Francia, non è iscrivibile in Catasto e pertanto non attribuisce una rendita catastale;
- (2) = qualora nell'immobile acquisito in locazione, venga posto l'obbligo di dimora a favore del dipendente (ad esempio, il portiere di un palazzo) nello stesso, la differenza di cui al precedente periodo viene assunta nella misura del 30%. Anche in questo caso, non abbiamo un interesse diretto da parte della nostra società;
- (3) = per gli immobili acquisiti in locazione non iscrivibili in Catasto – ad esempio siti all'estero – si assume quale reddito imponibile del dipendente la differenza tra il canone di locazione (in regime vincolistico, ovvero libero qualora mancante il primo) e quanto rimborsato da parte dell'amministratore. Tale fattispecie interessa la nostra società in quanto l'immobile, essendo sito a Parigi, più in generale in Francia, non è iscrivibile in Catasto e pertanto non attribuisce una rendita catastale.

Quanto poc'anzi riportato, in particolare per il primo periodo, si riferisce – insieme a Irlanda, Malta e Belgio – specificamente per la Francia, in quanto non è presente una base imponibile catastale.

Facciamo ora alcuni esempi pratici.

1) Ipotizziamo una società che acquisisce in locazione un immobile a Parigi a euro 18.000 annui, trattenendo mensilmente nella busta paga dell'amministratore euro 300:

Somma annuale trattenuta in busta paga	euro 300 x 12 = euro 3.600
<i>Fringe benefit</i> tassato complessivamente	euro 18.000 – euro 3.600 = euro 14.400
Tassazione mensile <i>fringe benefit</i>	euro 14.400 : 12 = euro 1.200

2) Ipotizziamo una società che acquisisce in locazione un immobile a Parigi a euro 18.000 annui, sostenga spese per euro 2.400 e non trattienga nulla in busta paga all'amministratore:

<i>Fringe benefit</i> tassato complessivamente	euro 2.400 + euro 18.000 = euro 20.400
<i>Fringe benefit</i> tassato mensilmente	euro 20.400 : 12 = euro 1.700

ANALISI SPECIFICHE DEL CASO

Alla luce di quanto analizzato sia in capo alla società, sia in capo all'Amministratore, in relazione al caso specifico nel quale la società acquisisce un immobile in locazione a Parigi e lo concede in uso all'amministratore, possiamo concludere come segue.

In caso di locazione temporanea – poche settimane – la società dedurrà integralmente le spese di locazione e utenze connesse all'immobile, ai sensi del primo periodo dell'articolo 95, comma 2, D.P.R. n. 917/1986.

In caso di locazione prolungata – ad esempio 4 anni – poiché in Francia non esiste l'attribuzione di rendita catastale per gli immobili ivi siti, in base al disposto dei periodi 2 e 3 dell'articolo 95, comma 2, D.P.R. n. 917/1986, sarà irrilevante l'acquisizione della residenza da parte dell'amministratore, poiché per la società sarà integralmente deducibile e contestualmente imponibile in *fringe benefit* per l'amministratore.

Ne consegue un vantaggio per la società – completa deducibilità di canone e spese relative – e uno svantaggio per l'amministratore – tassazione del benefit ricevuto integralmente in busta paga.

A parere di chi scrive, da un punto di vista prettamente fiscale, la Francia – unitamente a Belgio, Irlanda e Malta – non è il Paese migliore ove acquisire un immobile e concederlo in *fringe benefit* all'amministratore, poiché i vantaggi sono paritetici rispetto agli svantaggi.

Si pensi al medesimo esempio, localizzato a Berlino, in caso di acquisizione di residenza da parte dell'amministratore. In questo caso, ipotizziamo un canone locativo annuo di euro 18.000, una rendita catastale di euro 2.000, senza rimborso e con utenze di euro 1.000:

<i>Fringe benefit</i> tassato complessivamente	euro 2.000 + euro 1.000 = euro 3.000
<i>Fringe benefit</i> tassato mensilmente	euro 3.000 : 12 = euro 250
Deducibilità per la società (per tre anni, con residenza dell'amministratore)	euro 18.000 + euro 2.000 = euro 20.000

ADEMPIMENTI DELLA SOCIETÀ

Ma quali adempimenti dovrà porre in essere la società, acquisendo in locazione l'immobile a Parigi?

Innanzitutto, al fine di poter divenire il locatario, dovrà dotarsi di apposito codice fiscale in Francia. Pertanto, dopo essersi recati alla locale Agenzia delle Entrate e avere ottenuto il codice fiscale (si consiglia di servirsi di professionista in tale settore), si potrà sottoscrivere il contratto di locazione.

Dopo avere espletato tali formalità, bisognerà necessariamente valutare le incombenze fiscali nascenti, in quanto in funzione dell'attività che si intenderà porre in essere, sorgeranno differenti fattispecie.

Analizziamole ora singolarmente:

- ufficio di rappresentanza: qualora le attività svolte in Francia sono di carattere preparatorio o ausiliario all'attività della casa madre, la sede di Parigi non acquisirà alcuna autonomia giuridica né fiscale, pertanto non sarà soggetta ad alcun obbligo fiscale in loco. Infatti, in tal caso, non produrrà ricavi direttamente, ma sempre e comunque dall'Italia, poiché in Francia svolgerà attività propedeutica a quella italiana;
- la stabile organizzazione: anche in questo caso il soggetto nascente – la stabile organizzazione – non avrà autonomia giuridica rispetto alla casa madre italiana, tuttavia, generando ricavi ed esercitando attività in Francia, sarà sottoposta a tassazione per i ricavi ivi prodotti. Pertanto, da un punto di vista fiscale, dovrà dotarsi anche del numero di partita IVA e assumerà, conseguentemente, rilevanza fiscale. Dovrà gestire i costi e i ricavi e redigere un bilancio apposito, al quale sottoporre la locale tassazione. Successivamente, tale bilancio redatto in Francia, verrà inglobato e aggiunto a quello della casa madre italiana, la quale – al fine di evitare il meccanismo della doppia tassazione – scomputerà le imposte pagate in Francia;
- la società controllata: la costituzione di una società all'estero rappresenta la modalità più completa di insediamento all'estero. Tale società, ancorché controllata e partecipata dalla casa madre italiana, avrà completa autonomia patrimoniale e giuridica, retta dalle locali – Francia – norme in tema fiscale. Naturalmente tale fattispecie si rende necessaria qualora l'attività svolta all'estero sia concreta, effettiva e produttiva di ricavi, onde evitare, tra le altre, problematiche connesse all'esteroinvestizione societaria.

CONCLUSIONI FINALI

Alla luce di quanto analizzato, le procedure da utilizzare da parte della società italiana che intende acquisire in locazione un immobile residenziale a Parigi e concederlo in uso all'amministratore, sono le seguenti:

- si dota di codice fiscale francese;
- sottoscrive il contratto di locazione;
- concede l'immobile in uso l'immobile all'amministratore;
- indipendentemente dall'acquisizione della residenza anagrafica da parte dell'amministratore, dedurrà integralmente i canoni e le spese connesse all'utilizzo dell'immobile francese all'interno del proprio bilancio in Italia;
- l'amministratore vedrà addebitato, nonché assoggettato a tassazione, nella propria busta paga il *fringe benefit* correlato all'utilizzo dell'immobile;

- la società, di fatto, aprirà un ufficio di rappresentanza a Parigi.

19 GIUGNO 2017

Gianfranco Costa e Gabriele Naldi