

Risposta n. 350/2021

OGGETTO: regime fiscale del trasferimento delle porzioni immobiliari di un fabbricato sito all'estero ad una società di capitali svizzera. Articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Gli "*Istanti*", fratello e sorella, dichiarano:

- di avere doppia cittadinanza, italiana e svizzera;
- di essere fiscalmente residenti in Italia;
- di detenere ciascuno una porzione pari a ...di un fabbricato cielo-terra sito in Zurigo (Svizzera).

In particolare, la sorella ha acquistato dalla madre una porzione pari a ... dell'immobile nel 1999 e ha regolarizzato la proprietà di detta quota immobiliare nel 2015 aderendo alla procedura di collaborazione volontaria di cui alla legge n. 186 del 2014 (*voluntary disclosure*). Successivamente, nell'anno 2016 la madre degli *Istanti* ha donato la residua porzione di fabbricato, da lei stessa ancora detenuta, ai figli (la rimanente porzione pari a... alla figlia e una porzione pari a ... al figlio). A sua volta, la madre deteneva dette porzioni immobiliari già negli anni '80. Le restanti quote

immobiliari sono pervenute in eredità a cittadini residenti svizzeri appartenenti ad altro ramo della famiglia.

Gli *Istanti* dichiarano di essere quindi *"comproprietari pro indiviso"* delle porzioni di fabbricato e, anche, *"quotisti interni"* di una società semplice svizzera che ha la sola *"funzione di consentire il godimento collettivo dell'immobile"* sopra richiamato e che pertanto *"nessun altro bene o attività è riferibile a detta società"*.

In particolare, con la documentazione integrativa, gli *Istanti* precisano che poiché tutti i coeredi hanno iniziato a gestire l'immobile senza procedere alla divisione o al frazionamento dello stesso, tale situazione ha comportato, in base al diritto svizzero, *"la venuta in essere implicita di una società semplice"*, che *"non può essere titolare di diritti di proprietà"* su beni immobili e *"non può iscrivere a proprio nome una proprietà immobiliare nei registri fondiari"*, di conseguenza *"i soci -e non la società semplice -sono i diretti titolari dei beni; tale titolarità è una comunione, salvo che il contratto societario non preveda espressamente un frazionamento della proprietà tra soci. In assenza di tale frazionamento, i soci (e non la società semplice) possono disporre dei beni solo congiuntamente"*. Ciò, osservano gli *Istanti*, trova riscontro nel registro fondiario di Zurigo dove risulta la proprietà indivisa di ciascuno dei comproprietari dell'immobile.

Gli *Istanti* intendono trasferire, congiuntamente ed a titolo oneroso, le rispettive porzioni di proprietà dell'immobile ad una società di capitali di diritto svizzero che attribuisca loro come corrispettivo azioni in detta società, certificati di partecipazione nella medesima società, denaro e/o crediti nella misura che sarà tra loro concordata.

Il trasferimento delle porzioni immobiliari non avverrà previa liquidazione o scioglimento della società semplice, né previa assegnazione delle porzioni immobiliari ai soci della società semplice. Ciò in quanto, in base al diritto svizzero, solo i comproprietari possono disporre dell'immobile e non la società semplice, che ne ha solo la gestione.

Gli *Istanti*, pur facendo presente che per effetto del trasferimento del citato

immobile, la società semplice di diritto svizzero si estinguerà, con documentazione integrativa, in modo parzialmente diverso da quanto prospettato nell'originaria istanza di interpello, affermano che l'operazione può essere qualificata "*come il trasferimento dell'immobile alla società di capitali (..) da parte degli attuali soci della società semplice nella loro qualità di comproprietari diretti e pro indiviso dell'immobile, seguito dall'assegnazione ad essi dei proventi dell'operazione*" e quindi non più come il trasferimento diretto dell'immobile da parte della società semplice alla società di capitale. Gli stessi dichiarano che non è quindi "*necessario un processo di liquidazione della società semplice*".

Gli *Istanti* chiedono di sapere se il trasferimento dell'immobile in questione alla società di capitali di diritto svizzero possa comportare una tassazione in Italia. In particolare, chiedono se:

1. la plusvalenza derivante dal trasferimento delle porzioni immobiliari, di cui sono beneficiari, ad una società di capitali di diritto svizzero si qualifichi come reddito diverso (plusvalenza immobiliare), a cui risulterebbe applicabile il regime di esenzione per possesso ultraquinquennale *ex art. 67, primo comma, lettera b)*, del TUIR, oppure se tale plusvalenza si qualifichi come reddito di capitale *ex art. 47, settimo comma*, del TUIR, in ragione del fatto che gli *Istanti* risultano comproprietari pro-indiviso del fabbricato come "*quotisti interni*" di una società semplice di diritto svizzero che si estinguerà per effetto dell'operazione;

2. le azioni della società di capitali svizzera eventualmente ricevute "in cambio" dagli *Istanti* avranno ai fini fiscali un costo fiscalmente riconosciuto pari al valore di mercato delle porzioni immobiliari trasferite e se tale valore di mercato sia quello determinato dalle autorità fiscali svizzere ai fini delle imposte svizzere o il valore normale ai sensi del TUIR;

3. il trasferimento a titolo oneroso delle porzioni immobiliari alla società di capitali possa qualificarsi come reddito di capitale e, in tal caso, se essi debbano regolarizzare i pagamenti già effettuati a titolo di IVIE, correggendo il codice tributo

con quello IVAFE e, infine, se risultino applicabili sanzioni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere degli *Istanti*:

1. la plusvalenza derivante dal trasferimento a titolo oneroso delle porzioni immobiliari si qualifica come reddito diverso, non imponibile per possesso ultraquinquennale della proprietà; essi ritengono, altresì, irrilevanti le modalità con le quali si effettuerà il trasferimento del fabbricato alla società di capitali di diritto svizzero;

2. le azioni della società di capitali svizzera ricevute per effetto del trasferimento devono avere un costo fiscalmente riconosciuto pari al valore normale, ai sensi del TUIR, delle porzioni di fabbricato trasferite dagli *Istanti*, a nulla rilevando il valore determinato dalle autorità fiscali svizzere ai fini delle imposte svizzere;

3. le soluzioni interpretative sopra proposte comportano il versamento dell'IVIE da parte degli *Istanti*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere ha per oggetto il trasferimento dell'immobile alla società di capitali elvetica non da parte di una società semplice residente in Svizzera ma da parte degli attuali soci di detta società semplice, nella loro qualità di comproprietari dell'immobile, circostanza, che viene assunta acriticamente in questa sede sulla base della documentazione integrativa presentata, a parziale rettifica di quanto rappresentato nell'istanza originariamente presentata e su cui rimane ferma la potestà dell'amministrazione finanziaria in sede di controllo sostanziale.

Ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b) del Testo unico delle imposte sui

redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1996, n. 917 (TUIR) costituiscono redditi diversi *«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 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.(..). In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante»*. La previsione di imponibilità trova applicazione anche qualora la cessione abbia ad oggetto immobili situati all'estero di proprietà di una persona fisica residente in Italia (cfr. risoluzione 21 giugno 2007, n. 143/E).

Tale disposizione normativa nasce dall'esigenza di assoggettare a tassazione i guadagni derivanti dalla cessione di beni immobili posta in essere con finalità speculative, presunte dalla circostanza che l'arco temporale che intercorre tra la data di acquisto o costruzione dell'immobile e la data di vendita dello stesso è inferiore a 5 anni. Nel caso di immobile acquisito per donazione, per espressa previsione normativa, ai fini del computo del quinquennio, si deve avere riguardo non alla data in cui è avvenuta la donazione, bensì alla data di acquisto da parte del donante.

Nel caso in cui il corrispettivo del trasferimento immobiliare sia costituito da azioni, l'operazione di conferimento è disciplinata dall'articolo 9, comma 5, del TUIR, ai sensi del quale *«Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per (...) i conferimenti in società»*.

Con riguardo al quesito 1, nel presupposto che l'immobile non sia stato oggetto di conferimento nella società semplice, come espressamente dichiarato nell'istanza, e che le porzioni di fabbricato siano trasferite dagli *Istanti* nella loro qualità di *"comproprietari pro indiviso"* dell'immobile, si ritiene che poiché le porzioni dell'immobile sono in possesso degli istanti da più di cinque anni (tenuto conto anche del possesso ultraquinquennale della madre donante), non sussista plusvalenza

tassabile in capo agli stessi.

Con riguardo al quesito 2, concernente il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni ricevute della società di capitali svizzera (per effetto del trasferimento delle rispettive porzioni di proprietà dell'immobile), si osserva che detto costo è pari al valore normale dei beni conferiti determinato ai sensi del comma 2 dell'articolo 9 del Tuir secondo cui «*In caso di conferimenti o di apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti. Se le azioni o i titoli ricevuti sono negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e il conferimento o l'apporto è proporzionale, il corrispettivo non può essere inferiore al valore normale determinato a norma del successivo comma 4, lettera a)*».

Con riguardo al quesito 3, relativo all'IVAFE lo stesso è assorbito in considerazione delle osservazioni sopra riportate.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto. Resta inoltre impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la rappresentazione delle vicende descritte in sede di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'Istante ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà possa condurre ad una diversa qualificazione fiscale della fattispecie in esame

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)