

Risposta n. 71

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – Trasferimento credito IVA nel contesto dell’apporto di una pluralità di immobili prevalentemente locati ex articolo 8, comma 1-bis, del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351*

Con l’interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente:

QUESITO

La società [ALFA] (di seguito società istante o istante), proprietaria di un complesso immobiliare destinato al settore [...], sito nel comune di [...] e locato [...], espone il quesito qui di seguito sinteticamente riportato.

La società istante è interamente controllata dal fondo d’investimento di diritto [...] denominato [...], gestito dalla società [BETA] (di seguito BETA), quale GEFIA UE ai sensi della Direttiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio dell’8 giugno 2011 (di seguito Direttiva AIFM).

Il fondo d’investimento [...] è specializzato nell’investimento in complessi immobiliari destinati al settore [...]. Attualmente, l’investimento nei complessi immobiliari situati in Italia è effettuato attraverso l’istante e altre 4 società per azioni interamente controllate: GAMMA, DELTA, EPSILON e ZETA.

BETA ha intenzione, con riferimento agli immobili siti in Italia, di riorganizzare la struttura d’investimento del fondo [...], per passare al modello del “fondo di investimento alternativo immobiliare”. A tal fine, istituirà, nel corso del 2018, un FIA immobiliare riservato di diritto italiano (FIA Immobiliare) in regime di libera prestazione di servizi, ossia senza costituire una sede fissa in Italia,

avvalendosi del regime del “passaporto del gestore” ai sensi dell’articolo 41-*ter* del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria - “TUF”). Per gli adempimenti IVA relativi al FIA Immobiliare, BETA, in qualità di gestore, provvederà a identificarsi direttamente in Italia ai sensi dell’articolo 35-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633 (decreto IVA), ovvero a nominare un rappresentante fiscale ai sensi dell’articolo 17, comma 3, del decreto IVA.

Come rappresentato nella documentazione integrativa prodotta, l’istante apporterà il seguente patrimonio:

- i. complesso immobiliare composto dai seguenti immobili:
 - a. foglio [...], particella [...], sub [...];
 - b. foglio [...], particella [...], sub [...];
 - c. foglio [...], particella [...], sub [...].
- ii. “Posizione IVA a Credito” risultante dal quadro VX della dichiarazione IVA/2018, relativa al periodo d’imposta 2017, pari ad euro [...]. Tale credito, traente origine dall’IVA corrisposta dalla società istante in relazione alla costruzione del complesso immobiliare che sarà oggetto di apporto, non è stato, ad oggi, chiesto a rimborso. Nel corso del 2018, tuttavia, l’istante ha utilizzato parte del credito per effettuare compensazioni con posizioni IVA a debito nonché compensazioni orizzontali ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Quindi, la “Posizione IVA a Credito”, oggetto di trasferimento, sarà pari ad euro [...] mentre circa euro [...] resteranno in capo all’istante (da utilizzare in compensazione nel corso del 2019).

L’istante, inoltre, fa presente che per effetto dell’apporto diventerà quotista del FIA Immobiliare e che si estinguerà, solamente, in una fase successiva.

Tanto premesso, la società istante chiede di sapere se la sua “Posizione IVA a Credito” possa essere trasferita al FIA Immobiliare, nel contesto dell’apporto di una pluralità di immobili prevalentemente locati *ex* articolo 8, comma 1-*bis*, del

decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, considerata la sostanziale assimilazione dell'apporto in parola, nel sistema IVA, al conferimento d'azienda.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che la sua "Posizione IVA a Credito" possa essere trasferita al FIA Immobiliare anche in assenza di una richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 38-*bis* del decreto IVA.

Inoltre, l'istante ritiene che:

- ai fini dell'efficacia del trasferimento non sia necessario notificare all'Agenzia delle entrate l'atto notarile di trasferimento, ai sensi degli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923 n. 2440;
- l'apporto sia legittimato alla luce della assimilazione, nel sistema normativo IVA, tra conferimento d'azienda e apporto di una pluralità di immobili prevalentemente locati;
- sia possibile effettuare la comunicazione all'Agenzia delle entrate direttamente con la propria dichiarazione IVA/2019 (per il periodo d'imposta 2018), indicando nel modulo relativo alla società apportante la "Posizione IVA a Credito", al fine di attribuire il credito a se stessa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai fini di un corretto inquadramento della fattispecie in esame, la scrivente ha ritenuto di dover acquisire ulteriori elementi rispetto a quelli forniti con l'originaria istanza.

Nessuna considerazione sarà espressa sull'effettiva esistenza del credito vantato dall'istante né, tantomeno, sulla spettanza dello stesso, essendo, queste, attività che esulano dalle attribuzioni che la scrivente è titolata ad esercitare in questa sede.

Con riferimento, invece, ai chiarimenti interpretativi richiesti, si forniscono le seguenti indicazioni.

L'articolo 8, comma 1-*bis*, del decreto-legge n. 351 del 2001, come sostituito dal decreto-legge 3 agosto 2004, n. 220, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 ottobre 2004, n. 257, dispone che, ai fini dell'IVA, delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, gli apporti ai fondi immobiliari chiusi, costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto, si considerano compresi tra le operazioni di conferimento d'azienda o di rami d'azienda, di cui all'articolo 2, terzo comma, lettera b) del decreto IVA.

Al riguardo, con la circolare n. 22/E del 19 giugno 2006, punto 2.2, è stato precisato che gli apporti ai fondi immobiliari chiusi non rientrando tra le "cessioni di beni", in quanto assimilabili ai conferimenti d'azienda o di rami d'azienda, sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA e dai connessi obblighi formali.

Inoltre, con tale documento di prassi, punto 2.2.1, è stato chiarito il concetto di "pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto". Trattasi di un complesso qualificato di beni immobili, identificati catastalmente, con una specifica destinazione alla locazione, in relazione ai quali, al momento dell'apporto, il rapporto fra il valore effettivo delle unità immobiliari locate rispetto al valore complessivo delle unità immobiliari oggetto del singolo apporto deve essere superiore al 50 per cento. I suddetti requisiti della "pluralità" e della "locazione prevalente" devono sussistere in capo al soggetto apportante, nel caso di specie in capo all'istante. A tal riguardo, con la documentazione integrativa prodotta, l'istante ha dato atto della presenza di una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto.

Ne consegue che, al ricorrere delle citate previste condizioni, l'apporto di una pluralità di immobili è assimilato ad un conferimento d'azienda o di ramo d'azienda ed è, quindi, un'operazione fuori campo IVA [articolo 2, terzo comma, lettera b) del decreto IVA].

Tanto premesso, con riferimento alla cessione del credito IVA - in caso di conferimento o cessione d'azienda - con la risoluzione n. 417/E del 31 ottobre

2008, è stato chiarito che “[...] è possibile trasferire non solo il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale, ma anche il credito IVA maturato dall’inizio dell’anno in cui è avvenuta l’operazione di cessione fino alla data in cui quest’ultima produce effetti. [...] il trasferimento dei crediti IVA, avvenuto in tale contesto, è efficace nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, senza che sia necessario osservare la procedura formale di cessione dei crediti IVA di cui all’articolo 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70”.

In presenza di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (fusione, scissione, conferimento, cessione o donazione di azienda, successione ereditaria, ecc.) si verifica, infatti, ai fini IVA, una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti all’operazione. Al riguardo, l’articolo 16, comma 11, lettera a), della legge 24 dicembre 1993, n. 537 stabilisce che “*gli obblighi e i diritti derivanti dall’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto, relativi alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento*”. La conferente perde, dunque, ogni legittimazione in ordine al credito IVA, che entra nella piena disponibilità della conferitaria, con la conseguenza che la conferente non può chiedere il rimborso dell’IVA pagata in eccedenza (Cfr. Cassazione 12 marzo 2008, n. 6578 e 14 dicembre 2012, n. 23044), spettando alla conferitaria il recupero dello stesso, attraverso, alternativamente, la richiesta di rimborso o l’utilizzo in compensazione.

Ciò posto, considerata l’assimilazione dell’apporto di una pluralità di immobili prevalentemente locati, *ex* articolo 8, comma 1-*bis*, del decreto-legge n. 351 del 2001, con il conferimento o cessione d’azienda si conferma la possibilità di trasferire l’intero “credito IVA” (al netto dei soli importi compensati fino alla data dell’apporto), maturato in capo alla conferente, con le medesime modalità adottate nel caso di operazioni straordinarie.

Il trasferimento dell’intero credito IVA, maturato fino alla data in cui l’operazione di apporto produce effetti, deve quindi ritenersi efficace nei confronti dell’Amministrazione finanziaria a prescindere dall’osservanza della procedura

formale di cessione prevista dalla legge sulla contabilità di Stato di cui al regio decreto 18 novembre 1923 n. 2440. Al fine di dare evidenza dell'apporto, il conferente compila la dichiarazione IVA/2019 (anno d'imposta 2018) attenendosi alle istruzioni per i "Contribuenti con operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, ecc.) o altre trasformazioni sostanziali soggettive".

[...]

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(Firmato digitalmente)