

Dall'agenzia delle entrate nuovi chiarimenti sull'imposizione indiretta dopo il reverse charge

Apporti ai fondi come conferimenti

Esclusione dall'Iva nel caso di pluralità di immobili locati

DI FRANCESCO PAU

Escluso dall'Iva l'apporto di un centro commerciale locato in fondi immobiliari. Lo chiarisce la circolare n. 22/E del 19 giugno 2006 con la quale l'amministrazione finanziaria fa il punto sull'imposizione indiretta degli apporti ai fondi immobiliari a cominciare dal mai decollato meccanismo della «reverse charge». Essendo il patrimonio dei fondi immobiliari costituito dall'apporto prevalente, ma non esclusivo di immobili. Proprio in virtù di tali apporti e «per risolvere i problemi di liquidità legati all'insorgenza di crediti Iva di importo elevato in capo ai fondi per effetto delle operazioni di apporto di immobili» con la Finanziaria del 2004 si era introdotto il meccanismo del cosiddetto reverse charge in base al quale l'apportante per ogni operazione imponibile Iva doveva emettere la relativa fattura senza addebito di Iva, fattura integrata dalla Sgr con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e doveva essere annotata nei registri Iva, di cui agli artt. 23 e 24 e 25 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633 (in relazione rispettivamente alla registrazione delle fatture, dei corrispettivi e degli acquisti), entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese. Così facendo il fondo finiva per avere:

- un debito Iva e
- un credito Iva di pari ammontare, immediatamente detraibile all'atto della liquidazione perio-

La circolare in pillole	
Ritenuta sui proventi del fondo	La ritenuta è a titolo di acconto sui proventi distribuiti dai fondi immobiliari a: <ul style="list-style-type: none"> • imprenditori individuali, se le partecipazioni sono relative all'impresa commerciale; • società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate; • società ed enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73 del dpr 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir); • stabili organizzazioni nel territorio dello Stato delle società e degli enti di cui al primo comma lett. d) dell'art. 73 Negli altri casi, in cui si rende attuabile la ritenuta è applicata a titolo d'imposta.
La prevalenza	Il requisito della prevalenza si considera verificato se il rapporto tra (I) il valore effettivo delle unità immobiliari locate rispetto al (II) valore complessivo delle unità immobiliari oggetto del singolo apporto è, in termini percentuali, superiore al 50%.
La pluralità di immobili	Il requisito della pluralità di immobili può secondo la circolare n. 22/0, ritenersi verificato anche «in presenza di un immobile a destinazione speciale che, sebbene accatastato come un'unica unità immobiliare, sia composto da porzioni suscettibili di produrre reddito in via autonoma»
Gli apporti di immobili dello stato	Secondo quanto previsto dall'art. 9 del decreto, gli apporti immobili dello stato, di enti previdenziali pubblici, di regioni, di enti locali o loro consorzi, nei quali i fondi intervengono come parte acquirente, sono soggetti alle imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura fissa di euro 516,46.

dica del tributo.

L'applicazione di questo meccanismo derogando ai principi generali in materia di Iva necessitava di una preventiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea (ex art. art. 27 della direttiva 77/388/Cee del Consiglio del 17 maggio 1977). Prima della pronuncia europea è però arrivato il legislatore italiano che con il dl 220/04 ha regola-

mentato la disciplina ai fini delle imposte indirette (Iva ed imposta di registro, ipotecaria e catastale), per determinati apporti ai fondi immobiliari. Si considerano quindi operazioni di conferimento di azienda o di rami di azienda gli apporti ai fondi immobiliari chiusi, costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto. Da ciò deriva, ricorda la circolare,

l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale. Presupposto per la tassazione in misura fissa è la «pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto» in ciò riagganciandosi all'art. 5, paragrafo 8, della direttiva Cee 17 maggio 1977, n. 388 (cosiddetta VI direttiva) secondo cui «in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sot-

to forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli stati membri possono considerare l'operazione come non avvenuta e che il beneficiario continua la persona del cedente». Per «universalità» deve intendersi, così come precisato nella circolare, un complesso di beni unificato dal fatto di essere posseduto da un unico soggetto e da questi destinato ad un fine produttivo unico e determinato. Dovendosi quindi individuare «un complesso qualificato di beni immobili con una specifica destinazione alla locazione». L'apporto dovrà riguardare «due o più immobili prevalentemente locati». In mancanza, quindi, di una diversa specifica previsione normativa, la circolare specifica che il richiamo a una pluralità di immobili non può che intendersi riferito ai «beni immobili» come identificati catastralmente anche se, sottolinea l'amministrazione finanziaria, «si ritiene che il requisito della pluralità di immobili possa essere verificato in presenza di un immobile a destinazione speciale che, sebbene accatastato come un'unica unità immobiliare, sia composto da porzioni suscettibili di produrre reddito in via autonoma (per esempio: centro commerciale, classificato come D8 con attribuzione di rendita unitaria in cui la maggior parte dei locali sono concessi in locazione)». Entrambi i requisiti («pluralità» e «locazione prevalente» dagli immobili apportati al fondo) devono sussistere in capo al soggetto apportante. (riproduzione riservata)

L'applicazione della ritenuta

Il regime tributario dei partecipanti ai fondi comuni di investimento immobiliare è stato oggetto di modifica da parte della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) introducendo i commi 2-bis e 2-ter all'art. 7 del dl 25 settembre 2001, n. 351 al fine di regolare l'applicazione della ritenuta alla fonte sui proventi delle quote dei fondi immobiliari immesse in un sistema di deposito accentrato. In precedenza il legislatore era intervenuto con la legge 19 ottobre 2004, n. 257 per modificare il suddetto decreto nella parte in cui (art. 8) disciplinava il trattamento Iva degli apporti di beni immobili ai fondi immobiliari. Secondo quanto stabilito dall'art. 7 del decreto la società di gestione del fondo deve operare una ritenuta del 12,50 per cento:

- sull'ammontare dei proventi riferibili a ciascuna quota così come risultanti dai rendiconti periodici redatti ai sensi dell'art. 6, comma 1, lettera c), numero 3), del dlgs 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo unico dell'intermediazione finanziaria-Tuf), distribuiti in costanza di partecipazione a fondi comuni d'investimento immobiliare,e
- sulla differenza tra il valore di riscatto o di liquidazione delle quote e il costo di sottoscrizione o acquisto delle stesse.

L'applicazione della ritenuta alla fonte non comporta comunque una doppia imposizione in quanto il fondo immobiliare che eroga tali proventi non è soggetto ad imposizione. Sono tuttavia esenti da ritenuta i proventi percepiti da de-

terminati fondi pensione (vale a dire quelli disciplinati dal dlgs 21 aprile 1993, n. 124) e dagli organismi d'investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e disciplinati dal Tuf. I loro proventi per la parte che deriva dalla partecipazione a fondi immobiliari sono computati nel risultato di gestione assoggettato a imposta sostitutiva, rispettivamente del 12,50 e dell'11%. Esentati da ritenuta anche i proventi distribuiti a soggetti residenti negli stati o territori indicati nel decreto del ministro delle finanze del 4 settembre 1996 e successive modificazioni (cosiddetta «white list»). La circolare chiarisce che qualora le quote dei fondi siano depositate presso un intermediario che non aderisce direttamente ad un sistema di deposito accentrato, ma che sub-depositi le stesse presso un altro intermediario che aderisce a tale sistema la ritenuta deve essere applicata dall'intermediario presso il quale il cliente ha in deposito le proprie quote è tenuto ad applicare la ritenuta. Questo perché tra i due intermediari (quello depositante e quello sub-depositario) intercorre un contratto di sub-deposito. I titoli della clientela sono tenuti presso l'intermediario sub-depositario in conti intestati all'intermediario depositante con l'indicazione che si tratta di beni di terzi. Ne deriva che «le quote sono depositate in un conto intestato nominativamente al cliente effettivo possessore dei titoli unicamente presso l'intermediario depositante, il quale è tenuto ad applicare la ritenuta sui proventi derivanti da tali quote».

Gli altri apporti

Le regole illustrate nella circolare in oggetto non trovano applicazione per gli apporti non costituiti da una pluralità di beni immobili prevalentemente locati per i quali la circolare conferma che «si applicano le disposizioni di carattere generale in materia di Iva, nonché quelle relative agli effetti dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale di cui, rispettivamente, agli artt. 8 e 9 del decreto» e per i quali si richiamano quindi i chiarimenti della circolare n. 47/E dell'8 agosto 2003. In mancanza di una specifica disciplina ad hoc tali apporti sono assoggettati alle imposte ordinariamente applicabili in capo all'apportante. Ne deriva che l'applicazione o meno dell'Iva dipenderà dalla natura del soggetto apportante. Chiarisce quindi la circolare che:

(I) se l'apportante è un soggetto Iva l'imposta si applica su un imponibile che, in assenza di un corrispettivo contrattuale e in considerazione della natura permutativa dell'operazione, è rappresentato dal valore normale del bene apportato determinato ex art. 14 del dpr 633/72;

- (II) i) se l'apportante non è un soggetto Iva sono dovute:
- l'imposta di registro in misura fissa,
 - le imposte ipotecaria nella misura del 2% e
 - l'imposta catastale nella misura dell'1%

Per quanto riguarda invece i presupposti oggettivi per l'applicazione dell'Iva si dovrà comunque verificare l'imponibilità o meno dell'operazione deve essere verificata, a seconda della tipologia del bene oggetto dell'apporto sulla base dei criteri stabiliti nel dpr n. 633/72 dovendosi quindi verificare anche se l'apporto possa considerarsi esente ex art 10 comma 1, numero 8-bis, del dpr/633/72 ossia fabbricati a destinazione abitativa effettuate da:

- imprese diverse da quelle costruttrici o
- imprese immobiliari che hanno come oggetto esclusivo o principale la rivendita di tali fabbricati