

Risposta n. 220

OGGETTO: Passaggi interni tra SGR partecipante al Gruppo IVA e fondi immobiliari gestiti - Applicazione separata dell'imposta ai sensi dell'art. 36 del d.P.R. n. 633 del 1972 - Adempimenti

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

QUESITO

ALFA S.p.A. (in seguito anche "società istante" o "ALFA") congiuntamente alla società BETA SGR S.p.A. (in seguito anche "BETA" o "BETA SGR"), in considerazione dell'esercizio dell'opzione, effettuato in data 25 settembre 2020, da parte, tra l'altro, di ALFA e di BETA, per la costituzione del Gruppo IVA di cui al Titolo V-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, denominato Gruppo IVA "Gamma", di cui ALFA è il rappresentante ed i cui effetti decorrono dal 1° gennaio 2021, rappresenta quanto segue.

BETA è una società di gestione del risparmio (SGR) attiva nella gestione di fondi comuni di investimento che investono in valori mobiliari, crediti e beni immobili, da cui derivano prestazioni di servizi esenti ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 1), del d.P.R. n. 633 del 1972. Svolge, inoltre, servizi di consulenza in materia di investimenti ed altre prestazioni connesse all'acquisto, gestione e cessione di immobili (effettuate sia a favore dei fondi gestiti da BETA sia a favore di terzi) imponibili ai fini

IVA e che conferiscono il diritto alla detrazione.

In base all'articolo 8, comma 1, del decreto legge 25 settembre 2001, n. 351, BETA SGR è il soggetto passivo IVA per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relativi alle operazioni dei fondi immobiliari da essa istituiti. Tali fondi immobiliari possono o potranno effettuare locazioni o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati abitativi, in aggiunta alle locazioni o cessioni, imponibili, di altri fabbricati o di altri immobili.

BETA applica il regime di separazione delle attività di cui all'articolo 36, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, anche nell'ambito del gruppo IVA. Inoltre, poiché all'interno dell'attività di gestione dei fondi svolge sia prestazioni imponibili che prestazioni esenti non occasionali o accessorie, BETA esercita (e continuerà ad esercitare anche dopo l'istituzione del Gruppo IVA), nell'ambito del regime di separazione della propria attività, il diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 (applicazione del pro-rata di detraibilità). Tutto ciò considerato, pone i seguenti quesiti.

Quesito a). Il quesito attiene alla rilevanza impositiva ai fini IVA dei passaggi interni, tra l'attività di BETA SGR e l'attività dei fondi immobiliari (tra loro separate ai sensi dell'articolo 36, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972) dei servizi di gestione dei fondi comuni d'investimento (esenti ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 1) del citato decreto) svolti dalla medesima SGR;

Quesito b). Il secondo quesito riguarda le procedure da adottare per determinare la rilevanza impositiva dei passaggi interni e adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione prescritti dalla normativa vigente;

Quesito c). Il terzo quesito attiene alla rilevanza o meno, ai fini del calcolo del pro-rata di detraibilità dell'attività che presta il servizio di gestione dei fondi, delle operazioni da quest'ultima rese in favore dei fondi immobiliari nell'ambito dei passaggi interni;

Quesito d). Il quarto quesito riguarda la possibilità di esercitare l'opzione per la

separazione delle attività, ai sensi del citato articolo 36, comma 3 del d.P.R. n. 633 del 1972, all'interno di ciascun fondo di investimento immobiliare, distinguendo le locazioni e cessioni di fabbricati abitativi esenti dalle locazioni e cessioni di altri fabbricati.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione ai quesiti posti, la società istante propone le seguenti soluzioni.

Quesito a). Qualora l'attività del fondo immobiliare (attività che riceve la prestazione di gestione del risparmio) conferisse il diritto alla detrazione in misura inferiore rispetto all'attività che effettua la predetta prestazione, il Gruppo IVA dovrà assolvere gli obblighi di fatturazione previsti per i passaggi di servizi tra attività separate, anche laddove detti servizi fossero caratterizzati dal regime di esenzione, come nel caso delle prestazioni consistenti nella gestione di fondi comuni d'investimento. Depongono in questo senso le conclusioni contenute nella risoluzione del 29 dicembre 1990, n. 450565 del Ministero delle Finanze, riprese anche dalle istruzioni per la compilazione della dichiarazione IVA.

Quesito b). Nell'ambito del secondo quesito, la società istante intende adottare in via provvisoria il pro-rata di detrazione dell'anno precedente a quello di riferimento in base all'articolo 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972. Qualora il pro-rata di detraibilità dell'attività che riceve il servizio (il fondo immobiliare) fosse inferiore al pro-rata di detraibilità dell'attività che effettua la prestazione (la gestione del risparmio), quest'ultima attività procederà con l'emissione della fattura per il servizio di gestione reso, con riferimento al suo valore normale e tenendo conto della previsione per cui le prestazioni in esame, in mancanza del pagamento dei corrispettivi, si considerano effettuate nel momento in cui sono rese. Al termine del periodo d'imposta, sulla base del pro-rata di detraibilità definitivamente determinato, la società istante procederà alle opportune rettifiche tramite emissione di una fattura o di

una nota di credito, a seconda che si renda necessario attribuire rilevanza al passaggio interno (non rilevante sulla base del pro-rata provvisorio) ovvero stornare l'operazione precedentemente fatturata (in quanto rilevante sulla base del pro-rata provvisorio). In entrambi i casi, tali annotazioni non rilevano ai fini della determinazione del volume d'affari.

Quesito c). Quanto alla determinazione del pro-rata di detraibilità dell'attività che presta il servizio di gestione dei fondi di investimento, la società istante ritiene che i passaggi interni di tali servizi, rilevanti ai fini IVA solo al ricorrere della condizione posta dall'articolo 36, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 siano irrilevanti ai fini del calcolo del predetto pro-rata. Questa conclusione deriva, oltre che dalla lettura delle istruzioni per la compilazione del modello IVA, anche dalla previsione dell'articolo 19-bis, comma 2 del d.P.R. n. 633 del 1972. Secondo la società istante, ciò vale in relazione a tutti i passaggi interni rilevanti, sia imponibili sia esenti.

Quesito d). A parere della società istante, anche ai fondi di investimento immobiliare deve essere riconosciuta la possibilità di determinare l'imposta separatamente con riferimento a ciascuno dei settori di attività in cui il singolo fondo opera. Depone in tal senso la stessa previsione dell'articolo 36, comma 3, che, per il settore immobiliare, riconosce la possibilità di separare la determinazione e liquidazione dell'imposta all'interno della medesima attività. Inoltre, anche in base alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE ed alla previsione di cui all'articolo 8, del decreto legge n. 351 del 2001 (secondo cui le operazioni dei fondi immobiliari sono soggette all'imposta), una risposta negativa sarebbe discriminatoria rispetto alla possibilità di determinare e liquidare separatamente l'imposta per le attività immobiliari riconosciuta ai soggetti esercenti attività immobiliare costituiti, ad esempio, in forma di società di capitali e non nell'ambito di un'attività già separata.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Quesito a)

Si fa presente, preliminarmente, che le SGR immobiliari determinano l'IVA secondo le regole peculiari previste dal decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351.

In particolare, in base all'art. 8 di detto decreto-legge, rubricato "Regime tributario del fondo ai fini IVA", "*1. La società di gestione è soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle operazioni dei fondi immobiliari da essa istituiti. L'imposta sul valore aggiunto è determinata e liquidata separatamente dall'imposta dovuta per l'attività della società secondo le disposizioni previste dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, ed è applicata distintamente per ciascun fondo. Al versamento dell'imposta si procede cumulativamente per le somme complessivamente dovute dalla società e dai fondi. Gli acquisti di immobili effettuati dalla società di gestione e imputati ai singoli fondi, nonché le manutenzioni degli stessi, danno diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19 del citato decreto. Ai fini dell'articolo 38-bis del medesimo decreto, gli immobili costituenti patrimonio del fondo e le spese di manutenzione sono considerati beni ammortizzabili ed ai rimborsi d'imposta si provvede entro e non oltre sei mesi, senza presentazione delle garanzie previste dal medesimo articolo [...]*".

Secondo tale norma, dunque, la SGR è il soggetto passivo IVA per quanto attiene alle operazioni relative ai fondi da essa istituiti. Pertanto, la SGR ha l'obbligo di tenere contabilmente separate la propria attività da quella di ciascun fondo e deve, altresì, curare separatamente gli adempimenti relativi alla quantificazione e alla liquidazione dell'imposta. A tal fine, la SGR deve istituire autonomi registri, emettere le fatture con distinte serie di numerazione ed effettuare diverse registrazioni delle operazioni e separate liquidazioni dell'imposta.

Come chiarito con la circolare 15 febbraio 2012, n. 2/E (paragrafo 8), la SGR, pur mantenendo una contabilità separata per ogni singolo fondo (oltre che per la propria attività), in virtù del principio di unicità del soggetto passivo di imposta, è

tenuta alla presentazione di un'unica dichiarazione annuale (in particolare, una dichiarazione con un unico frontespizio e distinti moduli, uno per la SGR e gli altri per ogni singolo fondo dalla stessa gestito) e all'effettuazione di un unico versamento cumulativo dell'imposta per l'importo dovuto complessivamente (come è noto, la SGR utilizza un unico codice fiscale e un'unica partita IVA per tutti i fondi gestiti). In altri termini, il regime di "separazione" tra SGR e i fondi gestiti, attinente alle fasi di determinazione e di liquidazione dell'IVA, cessa al momento del versamento dell'imposta (essendo espressamente previsto che a tale adempimento si proceda cumulativamente per le somme complessivamente dovute dalla società e dai fondi).

La partecipazione di una SGR al Gruppo IVA è espressamente prevista dall'art.70-duodecies, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, in base al quale "*Le disposizioni di cui all'art. 8, comma 1, secondo, quarto e quinto periodo, del D.L. 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 novembre 2001, n. 410, si applicano anche nei casi in cui una società di gestione di fondi partecipi a un gruppo IVA [...]*". In virtù del rinvio all'art. 8, comma 1, secondo, quarto e quinto periodo, del decreto-legge n. 351 del 2001, previsto dal richiamato art. 70-duodecies, comma 4, del d.P.R.n. 633 del 1972, si è dell'avviso che il peculiare regime di determinazione dell'imposta previsto per i fondi immobiliari non subisca modifiche per effetto dell'adesione della SGR ad un Gruppo IVA, pur presentando alcune peculiarità conseguenti alla natura unitaria, sotto il profilo della soggettività passiva, del Gruppo medesimo.

Tenendo conto dei chiarimenti forniti con la circolare n. 19/E del 2018, tali peculiarità possono sintetizzarsi nei termini seguenti:

- nei confronti di soggetti estranei al Gruppo IVA, per le operazioni dei fondi immobiliari gestiti dalla SGR è il Gruppo IVA ad agire quale soggetto passivo in luogo della SGR;

- l'IVA relativa a ciascun fondo continua ad essere determinata e liquidata separatamente dall'imposta dovuta per l'attività della SGR e ad essere applicata

distintamente per ciascun fondo, in applicazione delle disposizioni di cui all'art. 8, comma 1, secondo, quarto e quinto periodo, del decreto-legge n. 351 del 2001, ma gli adempimenti di carattere fiscale (i.e. versamento dell'imposta) sono posti in capo al rappresentante del Gruppo IVA;

- per la fatturazione delle operazioni attive e passive poste in essere dalla SGR per conto dei fondi, la SGR deve utilizzare il numero di partita IVA attribuito al Gruppo IVA unitamente al proprio codice fiscale e ai dati identificativi del fondo cui sono imputate le operazioni.

Nell'ambito dei rapporti tra SGR e i fondi gestiti, le conseguenze derivanti dalla partecipazione della SGR al Gruppo IVA che incidono direttamente sui fondi immobiliari attengono, dunque, essenzialmente agli aspetti gestionali, nei termini anzidetti (ovvero, il Gruppo IVA, in qualità di soggetto passivo IVA, si sostituisce alla SGR in relazione a tutte le operazioni imputabili ai fondi dalla stessa gestiti).

In base al dettato normativo di cui all'art. 70-duodecies, comma 4, del d.P.R. n.633 del 1972, il regime tipico dei fondi immobiliari - di cui all'art. 8, comma 1, secondo, quarto e quinto periodo, del decreto-legge n. 351 del 2001 - viene, dunque, mantenuto anche in caso di adesione della SGR al Gruppo IVA, pur dovendo essere coordinato con la peculiare disciplina del Gruppo. Conseguentemente, il trattamento, ai fini IVA, delle operazioni tra la SGR e i fondi deve essere individuato sulla base del presupposto che i medesimi fondi non hanno soggettività passiva.

Ciò premesso, si ritiene che i passaggi interni dall'attività di gestione dei fondi svolta da BETA SGR verso i fondi immobiliari istituiti o gestiti dalla stessa SGR, anche qualora abbiano ad oggetto prestazioni di servizi di gestione dei fondi esenti da IVA in base all'art. 10, comma 1, n. 1) del d.P.R. n. 633 del 1972, debbano essere valorizzati alla stregua di passaggi interni ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 36, comma 5 del predetto d.P.R. n. 633 del 1972.

Infatti, con la circolare n. 19/E del 2018 (cfr. paragrafo 7.1.4) è stato precisato che nell'ipotesi di applicazione separata dell'imposta all'interno del Gruppo IVA, si

applica, ove ne ricorrano i presupposti, l'art. 36, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, che disciplina l'attrazione all'ambito impositivo dei passaggi interni di beni e servizi da una attività separata all'altra, non trovando, invece, applicazione la previsione dell'art. 70-quinquies, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972. Quest'ultima disposizione (che stabilisce l'irrilevanza delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi tra i soggetti partecipanti al Gruppo IVA) si applica, invece, nell'ipotesi in cui il passaggio di beni e di servizi avvenga tra entità giuridiche partecipanti al Gruppo IVA che applica unitariamente e cumulativamente l'imposta, ai sensi del primo comma dell'art. 36 del citato d.P.R. n. 633 del 1972. Coerentemente con i chiarimenti forniti con la predetta circolare, la rilevanza, ai fini IVA, di passaggi interni dall'attività di gestione dei fondi, propria della SGR, verso i fondi immobiliari (dalla stessa gestiti) deve essere, dunque, subordinata alla condizione che i beni e/o servizi siano diretti ad un'attività (separata) soggetta a detrazione ridotta o forfetizzata. Qualora risulti riscontrata detta condizione, il passaggio interno di servizi di gestione esenti da IVA ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 1), del d.P.R. n. 633 del 1972) tra l'attività imputabile alla SGR e i fondi immobiliari (dalla stessa gestiti, nei termini anzidetti, alla stregua di attività separate) assumerà rilevanza ai fini impositivi e rispetto a detto passaggio dovranno essere assolti i connessi obblighi di fatturazione e registrazione ai sensi dell'art. 36, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Quesito b)

Il secondo quesito attiene alla procedura da adottare per verificare la condizione essenziale, nei termini anzidetti, affinché il passaggio interno sia rilevante ai sensi dell'art. 36, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, vale a dire la percentuale di detrazione imputabile a ciascuna delle attività separate tra le quali avviene il passaggio interno.

In proposito, si è dell'avviso che, qualora nel corso dell'anno avvenga un passaggio interno tra due attività separate nell'ambito del Gruppo IVA, al fine di stabilire la rilevanza ai fini IVA di tale operazione, possa prendersi in considerazione

soltanto in via provvisoria la percentuale di detrazione dell'anno precedente (X-1) rispetto a quello (X) in cui è effettuato, ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, detto passaggio. Infatti, una volta determinata la percentuale di detrazione effettiva (e definitiva) di ciascuna delle attività separate, relativa all'anno X in cui è avvenuto il passaggio interno, sarà necessario procedere alla comparazione di dette percentuali e, dunque, valutare definitivamente l'eventuale rilevanza del passaggio interno, provvedendo, se del caso, a operare le dovute variazioni. In particolare, nell'anno successivo (X+1) a quello (X) in cui è avvenuto il passaggio interno tra attività separate, nel caso in cui si tratti di un passaggio interno rilevante in base alla percentuale definitiva di detrazione, la società istante dovrà emettere la relativa fattura; diversamente, nel caso in cui il passaggio non sia rilevante in base alla percentuale definitiva di detrazione, la società provvederà ad emettere una nota di credito.

Ai sensi dell'art. 20, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, dette operazioni (i.e. passaggi interni) non concorreranno a formare il volume d'affari della SGR.

Quesito c)

In base alle considerazioni svolte con riferimento al quesito sub a), i servizi esenti resi dalla SGR a favore dei fondi immobiliari possono assumere rilevanza alla stregua di passaggi interni tra attività separate, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 36, quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972. Da tale impostazione consegue che, in ossequio a quanto disposto dall'art. 19bis, comma 2 del d.P.R. n. 633 del 1972, non si tiene conto di detti passaggi ai fini della determinazione della percentuale di detrazione della SGR.

Quesito d)

In base all'art. 36, terzo comma, primo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, "*i soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa, ovvero più arti o professioni, hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate [...]*".

L'opzione per la separazione delle diverse attività economiche prevista per i

soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa (i.e. separazione facoltativa delle attività), presuppone che le attività in questione siano distinte e obiettivamente autonome.

Ciò premesso, si ritiene che BETA SGR, incaricata, tra l'altro, della gestione di fondi comuni d'investimento immobiliare, tenuta a fatturare ed a contabilizzare separatamente le operazioni rilevanti, ai fini IVA, in relazione a ciascuno di essi, sia legittimata ad effettuare un'ulteriore separazione contabile in relazione alle attività svolte da ciascun fondo, distinguendo le locazioni e cessioni di fabbricati abitativi esenti da imposta, da un lato, dalle locazioni e cessioni di altri fabbricati/immobili, dall'altro lato, conformemente a quanto previsto per la separazione delle attività nell'ambito del settore immobiliare dall'art. 36, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

(firmato digitalmente)