

Risposta n. 633

OGGETTO: Conferimento dell'intera azienda di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente a favore di un soggetto non residente - trattamento ai fini dell'IRES, dell'IVA e dell'imposta di registro

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

QUESITO

La ALFA ITA PE che si qualifica come stabile organizzazione in Italia della ALFA, una private company limited by shares costituita nel ..., presenta un'istanza di interpello ordinario c.d. puro ex articolo 11, comma 1, lettera a), della L. n. 212 del 2000 volto a conoscere il corretto trattamento fiscale (ai fini dell'IRES, dell'IVA e dell'imposta di registro) del conferimento qui di seguito descritto.

L'Istante evidenzia che ...il progetto prevede, fra l'altro, che le attività svolte in Italia da ALFA attraverso la sua stabile organizzazione (ALFA ITA PE, l'odierno Istante) siano trasferite alla società BETA, residente in un altro paese dell'Unione Europea.

Più precisamente, nell'istanza viene chiarito che è intenzione dei soggetti interessati porre in essere le seguenti operazioni:

1. conferimento dell'intera azienda italiana di ALFA (ossia, della ALFA ITA PE) in favore di BETA, a fronte dell'emissione di azioni da parte della BETA. Pertanto,

tutti gli elementi attivi e passivi costituenti l'attività dell'impresa italiana di ALFA (ossia, la ALFA ITA PE) confluiranno integralmente nella nuova stabile organizzazione sempre in Italia del soggetto conferitario, BETA;

2. successiva distribuzione di utili in natura da parte del conferente ALFA (corrispondente alla partecipazione in BETA ricevuta a fronte del predetto conferimento) a favore della sua controllante GAMMA.

In questo modo, la stabile organizzazione italiana di ALFA verrà trasferita alla BETA e il Gruppo ALFA continuerà l'attività nel nostro Paese, così come negli altri Stati membri in cui verranno realizzate analoghe operazioni.

Ciò premesso, l'Istante chiede il parere dell'Amministrazione finanziaria riguardo al trattamento fiscale della prima delle descritte operazioni, vale a dire il conferimento dell'azienda di ALFA in favore di BETA ai fini delle imposte dirette ed indirette. In particolare, ALFA solleva le seguenti questioni interpretative:

- applicazione al conferimento sopra descritto del regime di neutralità fiscale ai fini delle imposte dirette;
- applicazione della neutralità fiscale ai fini delle imposte dirette all'assegnazione a ALFA delle azioni emesse a fronte del medesimo conferimento;
- assoggettamento dell'operazione all'imposta di registro in misura fissa, non essendo applicabile l'IVA in quanto trattasi di conferimento d'azienda.

Con la nota del ..., la Scrivente ha formulato una richiesta di documentazione integrativa; in data ..., l'Istante ha presentato la documentazione richiesta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che il conferimento della stabile organizzazione in Italia di ALFA alla BETA deve essere considerato neutrale ai fini delle imposte dirette secondo le previsioni degli articoli 178 e 179 del TUIR che recepiscono in Italia la c.d. direttiva comunitaria fusioni-scissioni 2009/133/CE. L'Istante precisa che entrambe le società

rispettano i requisiti chiesti dalla citata disciplina fiscale in materia di operazioni straordinarie comunitarie. Infatti, ALFA è una società residente in ... [in uno Stato membro dell'Unione Europea] e ivi assoggettata a imposta senza possibilità di opzione. Anche BETA è residente fiscalmente in ...[in uno altro Stato membro dell'Unione Europea], è costituita secondo le norme del diritto ...e è ivi assoggettata a imposta.

A parere dell'Istante, la neutralità fiscale deve applicarsi anche all'assegnazione a ALFA delle azioni di BETA che avviene all'atto del conferimento. L'assoggettamento a imposta di una plusvalenza in capo a ALFA in riferimento alle azioni ricevute in sede di conferimento e non rispetto ai beni conferiti, sarebbe contraria all'oggetto ed allo scopo della direttiva fusioni-scissioni.

L'Istante sottolinea che l'operazione posta in essere da ALFA è differente da quella oggetto della risoluzione n. 63/E del 2018 che riguarda un conferimento d'azienda da parte di un non residente nei confronti di una società conferitaria residente in Italia.

Infine, ad avviso di ALFA, al conferimento dell'azienda corrispondente alla stabile organizzazione localizzata in Italia dovrebbe applicarsi l'imposta di registro in misura fissa nella misura di 200 euro (trattandosi di operazione fuori campo di applicazione dell'IVA).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito prospettato nell'istanza di interpello riguarda il conferimento da parte di ALFA dell'intera azienda posseduta dalla sua stabile organizzazione in Italia (i.e. la ALFA ITA PE) ad un'altra stabile organizzazione in Italia di un differente soggetto UE appartenente al medesimo Gruppo, BETA. In altri termini, si realizza un conferimento d'azienda sita in Italia tra due case madri residenti in due diversi Stati membri dell'Unione Europea, che interessa specificamente le rispettive stabili organizzazioni

italiane.

IMPOSTE DIRETTE

La direttiva 2009/133/CE del 19 ottobre 2009 (di seguito anche la "Direttiva"), relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni ai conferimenti d'attivo e agli scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi, ha inteso introdurre (sostituendosi alla precedente direttiva 90/434/CEE) una normativa che, a livello comunitario, assicuri condizioni analoghe a quelle di un mercato interno anche al fine di garantire l'instaurazione ed il buon funzionamento del mercato comune.

Sotto il profilo soggettivo, si osserva che dagli elementi forniti nell'istanza (la cui veridicità si assume acriticamente rinviando il relativo controllo alle sedi competenti) ricorrono in capo alla conferente ALFA e alla conferitaria BETA i requisiti previsti dalla citata Direttiva ((i) appartenenza a una delle forme giuridiche societarie elencate nell'allegato I, parte A, (ii) residenza fiscale nei rispettivi Stati membri, (iii) assoggettamento a una delle imposte elencate nell'allegato I, parte B, senza possibilità di opzione per l'esenzione).

Anche sotto il profilo oggettivo, il conferimento rientra nell'ambito di applicazione della medesima norma comunitaria in quanto ricade nella definizione di "conferimento d'attivo" di cui alla lettera d) del paragrafo 1 dell'articolo 2 della Direttiva 2009/133/CE, ossia, "l'operazione mediante la quale una società conferisce, senza essere sciolta, la totalità o uno o più rami della sua attività a un'altra società, mediante consegna di titoli rappresentativi del capitale sociale della società beneficiaria del conferimento".

Considerata la disciplina comunitaria, il legislatore interno ha dato attuazione alla richiamata Direttiva con gli articoli da 178 a 181 del TUIR.

In particolare, la fattispecie descritta nell'istanza va ricondotta tra quelle di cui all'articolo 178, comma 1, lettera d), del TUIR ossia tra le "operazioni indicate nelle

lettere precedenti [che comprendono anche i conferimenti d'azienda - vedi la lettera c) del predetto comma] tra soggetti di cui alla lettera a) non residenti nel territorio dello Stato [ossia, società di capitali residenti in Stati membri diversi], con riguardo alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato oggetto delle operazioni stesse".

La neutralità fiscale delle operazioni straordinarie intra-comunitarie è disciplinata dall'articolo 179 del TUIR.

Il comma 1 del citato articolo 179 stabilisce che "alle operazioni indicate nelle lettere a), b) e b-bis) dell'articolo 178 si applicano le disposizioni di cui agli articoli 172 e 173". In altri termini, per quanto attiene alle fusioni, scissioni e scissioni parziali intra-comunitarie si rimanda alla disciplina prevista per le corrispondenti operazioni domestiche. Il comma 2, secondo periodo, del medesimo articolo 179 specifica che "le disposizioni del comma 1 si applicano anche nei confronti del beneficiario non residente con riferimento alla stabile organizzazione nello Stato italiano, limitatamente agli elementi patrimoniali del conferente residente o, nell'ipotesi di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 178, non residente, in essa effettivamente confluiti".

La norma si riferisce alle operazioni di fusione e scissione intra-comunitarie (disposizioni del comma 1) ed estende il relativo trattamento fiscale al caso in cui, nell'operazione di fusione o scissione, sia coinvolto un beneficiario UE non residente con riguardo alla stabile organizzazione italiana. E' contemplata l'ipotesi in cui il dante causa (conferente) è residente, unitamente e quella in cui entrambi i soggetti che partecipano alla fusione o scissione sono non residenti. La precisazione da parte del legislatore appare necessaria, considerato che gli articoli 172 e 173 del TUIR non contengono riferimenti alle società non residenti ed alle relative aziende (stabili organizzazioni) situate nel territorio dello Stato (cfr. risoluzione 3 dicembre 2008, n. 470/E). Il termine "conferente" viene utilizzato in questo contesto per definire il soggetto "dante causa", così come avviene nell'ambito della direttiva 2009/133/CE (cfr. successivo comma 3 dell'articolo 179).

Coerentemente con quanto previsto per le fusioni e le scissioni, la neutralità

fiscale dei conferimenti di azienda intra-comunitari è regolata con un rimando alle disposizioni sul conferimento di cui all'articolo 176 del TUIR. Più precisamente, il comma 2 dell'articolo 179 stabilisce che alle operazioni di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 178 si applica l'articolo 176 del TUIR. Si tratta dei conferimenti di azienda che avvengono tra soggetti comunitari, "sempre che uno dei due sia residente nel territorio dello Stato".

Allo stesso modo, si ritiene che il conferimento dell'azienda italiana fra due soggetti UE non residenti in Italia ricada nelle disposizioni dell'articolo 176 del TUIR. Infatti, l'articolo 176, comma 2, contiene una disposizione specifica in base alla quale la disciplina del conferimento d'azienda si applica anche se il conferente e/o il conferitario è un soggetto non residente (cfr. risoluzione 3 dicembre 2008 n. 470/E e circolare 19 dicembre 1997, n. 320, par. 2.2). Inoltre, il comma 4 dell'articolo 176 effettua un richiamo alle "operazioni di cui l'articolo 178 del TUIR" senza operare alcuna distinzione tra i conferimenti intra-comunitari che rientrano nella lettera c) e quelli della lettera d) del medesimo articolo.

In estrema sintesi, per i conferimenti aventi ad oggetto rami d'azienda afferenti una stabile organizzazione in Italia di un soggetto comunitario, a favore di un soggetto residente in altro Stato membro, trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 176 del TUIR riguardanti la neutralità fiscale dei conferimenti di complessi aziendali. Per questi motivi, nell'ipotesi di conferimento descritta nell'istanza, non si determina alcun realizzo delle plusvalenze o delle minusvalenze relative all'azienda oggetto del conferimento per quanto riguarda i beni effettivamente mantenuti in Italia e ivi confluiti in una (altra) stabile organizzazione, sempreché la conferitaria (i.e. stabile organizzazione "conferitaria") subentri nella posizione della conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda conferita.

Per quanto riguarda le conseguenze fiscali sui titoli ricevuti dal conferente a fronte del conferimento descritto nell'istanza, si richiama quanto precisato con risoluzione 9 agosto 2018, n. 63/E.

Gli articoli da 179 a 181 non recano alcuna specifica disciplina in merito alla posizione dei titoli rinvenienti da un conferimento come quello in esame; solo l'articolo 176, comma 4, del TUIR stabilisce che: "le partecipazioni ricevute dai soggetti che hanno effettuato i conferimenti di cui al periodo precedente o le operazioni di cui all'articolo 178, in regime di neutralità fiscale, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita".

Nel prevedere espressamente che, nell'ambito del regime di neutralità fiscale e - si aggiunge - al fine di "beneficiare" di tale regime, le partecipazioni ricevute a fronte di un simile conferimento "si considerano iscritte nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita", la norma interna implica che, analogamente a quanto stabilito per i conferimenti d'azienda con rilevanza meramente interna, la conferente: (i) iscriva le partecipazioni ricevute nel proprio "bilancio"; e (ii) assuma, quale loro valore fiscalmente riconosciuto, quello dell'azienda o del ramo d'azienda oggetto del conferimento.

La neutralità fiscale di un simile conferimento è, quindi, in radice condizionata al fatto che, per effetto di detta operazione, la partecipazione nella conferitaria confluisca nella medesima contabilità di cui all'articolo 14, comma 5, del d.P.R. n. 600 del 1973 (della stabile organizzazione "conferente") da cui "provengono" gli asset conferiti; contabilità che va a formare ed a costituire l'"apposito rendiconto economico e patrimoniale" relativo alla gestione di una stabile organizzazione (come previsto dall'articolo 152, comma 2, del TUIR) e, in generale, il "rendiconto" relativo alle attività esercitate nel territorio dello Stato mediante la stabile organizzazione.

Detta soluzione è coerente con l'applicazione del principio/finzione elaborato in ambito OCSE che vede la stabile organizzazione quale "functionally separate entity", impresa indipendente, distinta e separata dalla casa madre da cui promana (cfr. il Commentario all'articolo 7 del Modello Ocse di Convenzione contro le doppie imposizioni, aggiornato nel novembre 2017, e il Report Ocse sull'attribuzione dei

profitti alle stabili organizzazioni del luglio 2010).

Inoltre, è in linea con il contenuto del Commentario dell'OCSE all'articolo 13 del modello di convenzione fiscale sui redditi e sul patrimonio, secondo il quale: "in alcuni Stati il trasferimento di un'attività da una stabile organizzazione situata nel territorio di uno Stato ad una stabile organizzazione o alla casa madre della medesima impresa situata in un altro Stato è assimilata all'alienazione della proprietà. L'articolo non impedisce di tassare gli utili o le plusvalenze che considera maturate in connessione con tale trasferimento, purché, tuttavia, tale tassazione sia in accordo con l'articolo 7" (così il paragrafo 10 del citato Commentario all'articolo 13).

Come precisato dalla richiamata risoluzione n. 63/E del 2018, qualora la partecipazione ottenuta a fronte del conferimento venga assegnata alla stabile organizzazione "conferente" e poi trasferita alla sua casa madre ovvero venga assegnata direttamente (all'atto del conferimento) alla casa madre ovvero manchi all'atto del conferimento o venga successivamente a mancare la richiamata connessione funzionale, verificandosi con ciò il presupposto impositivo, l'eventuale plusvalenza realizzata da detta stabile "conferente" sarà assoggettata ad imposizione e considerata esente (parzialmente) o, in alternativa, l'eventuale minusvalenza indeducibile, solo nel caso in cui la partecipazione in parola possieda i requisiti indicati dall'articolo 87 del TUIR.

Nel caso in esame, le nuove azioni di BETA saranno assegnate direttamente alla casa madre ALFA in sede di conferimento, mentre la stabile organizzazione italiana della medesima ALFA cesserà la propria attività d'impresa in Italia (avendo il conferimento ad oggetto la totalità degli asset della stabile organizzazione), con conseguente realizzo delle azioni emesse da BETA ai fini delle imposte dirette.

IVA

Dal punto di vista del regime IVA applicabile, si fa presente che l'articolo 2, terzo comma, lettera b), del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che "non sono

considerate cessioni di beni: (...) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le assicurazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda (...)"

Deve trattarsi, dunque, di beni trasferiti non semplicemente "in occasione" di una data operazione di ristrutturazione aziendale, ma in modo funzionale alla medesima operazione. Tale possibilità è ammessa per agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte.

Tanto premesso, con riferimento al caso di specie, si ritiene che il conferimento del ramo d'azienda costituito dalle attività e passività costituenti la stabile organizzazione italiana della ALFA (società conferente) a favore della (neocostituita) stabile organizzazione in Italia della BETA (società conferitaria), sia escluso dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma terzo, lettera b), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Corre l'obbligo, al riguardo, di rappresentare che l'articolo 19-bis2, settimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 obbliga il soggetto passivo beneficiario del conferimento di azienda ad effettuare la rettifica della detrazione IVA, ricorrendone i presupposti.

La norma citata dispone, infatti, che "se i beni ammortizzabili sono acquisiti in dipendenza di fusione, di scissione, di cessione o conferimento di aziende, compresi i complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa, le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano con riferimento alla data in cui i beni sono stati acquistati dalla società incorporata o dalle società partecipanti alla fusione, dalla società scissa o dal soggetto cedente o conferente. I soggetti cedenti o conferenti sono obbligati a fornire ai cessionari o conferitari i dati rilevanti ai fini delle rettifiche".

È necessario, infine, affinché non siano ravvisabili profili elusivi, che la descritta operazione non sia, di fatto, volta alla mera cessione dei beni della stabile

organizzazione in Italia della società conferente alla stabile organizzazione in Italia della società conferitaria, attraverso il formale conferimento d'azienda, al solo scopo di usufruire del regime di neutralità fiscale, ma al contrario si caratterizzi come operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività da parte del soggetto passivo conferitario.

IMPOSTA DI REGISTRO

Ai fini dell'imposta di registro, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 131 del 1986 (TUR), sono soggetti a registrazione "gli atti formati all'estero, ..., che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni". Tale disposizione, dunque, trova applicazione anche con riferimento all'atto con cui verrà realizzata la descritta operazione.

Al riguardo, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera a), del citato TUR, obbligati a richiedere la registrazione sono "le parti contraenti per le scritture private non autenticate, per i contratti verbali e per gli atti pubblici e privati formati all'estero nonché i rappresentanti delle società o enti esteri, ovvero uno dei soggetti che rispondono delle obbligazioni della società o ente, per le operazioni di cui all'art. 4".

Come stabilisce l'articolo 13, comma 1, del TUR, la richiesta di registrazione deve avvenire entro 60 giorni dalla formazione dell'atto. Per gli atti scritti in lingua straniera, ai sensi dell'articolo 11, comma 5, del TUR, "deve essere allegata una traduzione in lingua italiana eseguita da un perito iscritto presso il tribunale ed asseverata conforme con giuramento. In mancanza di periti traduttori iscritti presso il tribunale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio del registro competente la traduzione è effettuata da persona all'uopo incaricata dal presidente del tribunale".

Ai sensi dell'articolo 20 del citato TUR, "l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se

non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".

Il descritto quadro normativo, quindi, evidenzia che occorre esaminare gli effetti giuridici dell'atto formato all'estero e da sottoporre a registrazione, allo scopo di stabilire la corretta tassazione da applicare ai fini dell'imposta di registro.

Pertanto, se dal predetto esame emerge che l'atto in questione presenti "la intrinseca natura e gli effetti giuridici" del conferimento di azienda, anche secondo le norme dell'ordinamento italiano, trovano applicazione le relative disposizioni in materia di imposta di registro.

Il conferimento del ramo d'azienda, infatti, in quanto escluso dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), del d.P.R. n. 633 del 1972, è da assoggettare ad imposta di registro, in virtù del principio di alternatività Iva-registro di cui all'articolo 40 del TUR.

Per quanto riguarda la misura dell'imposta di registro da applicare, occorre far riferimento all'articolo 4, comma 1, lettera b), della Tariffa, Parte I, del TUR, che stabilisce l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa per la " fusione tra società, scissione delle stesse, conferimento di aziende o di complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa fatto da una società ad altra società esistente o da costituire; analoghe operazioni poste in essere da enti diversi dalle società".

Infine, si evidenzia che la qualificazione come azienda o ramo d'azienda del complesso dei beni conferiti o rimasti in capo ai soggetti coinvolti nell'operazione descritta nell'istanza, l'apprezzamento degli elementi materiali che qualificano una stabile organizzazione, l'esistenza in Italia delle stabili organizzazioni così come indicate nell'istanza costituiscono questioni di fatto che esulano dall'attività interpretativa svolta in sede di interpello c.d. ordinario puro di cui alla prima parte della lettera a) del comma 1 dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, par. 1.1) e in relazione alle quali non risulta formulato alcun

quesito nell'istanza. Pertanto, ai fini della presente risposta, si assume che quanto riportato nell'istanza corrisponda al vero, salva ogni eventuale successiva verifica da parte dei competenti organi accertatori circa le situazioni di fatto realmente esistenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)