

Risposta n. 438/2023

OGGETTO: Trasferimento di ramo d'azienda tra due stabili organizzazioni italiane, appartenenti a 2 distinti gruppi multinazionali esteri – B2B – Nozione di azienda – Territorialità IVA – Imposta di registro

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

QUESITO

Alfa (di seguito, "Stabile Organizzazione", "Istante" o "Branch") riferisce di essere la stabile organizzazione italiana di una società estera, facente parte del gruppo multinazionale Beta, e di essere stata costituita a settembre 2022 anche al fine di rendere concreta l'operazione di seguito descritta.

L'Istante rappresenta che:

- in data 4 agosto 2021, il gruppo Beta e il gruppo Gamma firmano un accordo di cessione d'azienda per il trasferimento dell'attività di Gamma Bank, da implementare in varie fasi;

- a maggio/giugno 2023 è pianificato il trasferimento dell'attuale attività B2B europea di Gamma Bank a Beta, in sette Paesi dell'Unione Europea, inclusa l'Italia;
- a livello italiano, è previsto il trasferimento dell'intera attività della stabile organizzazione italiana di Gamma Bank (di seguito, "Gamma Italia", "Cedente" o "Venditore") a due *branch* italiane, all'uopo costituite, del Gruppo Beta, cioè l'Istante e Beta Europe, ognuna delle quali acquisisce un autonomo e differente ramo d'azienda;
- dopo questo trasferimento, Gamma Bank manterrà la sua stabile organizzazione in Italia per avviare una nuova attività bancaria, fermo restando che nell'immediato non potrà svolgere alcuna attività perché "svuotata" del suo patrimonio.

Con il presente interpello, la Stabile Organizzazione chiede quale sia il corretto trattamento ai fini IVA e dell'imposta di registro del trasferimento a suo favore del ramo d'azienda, "*comprendente tutti i beni, i diritti (inclusi i rapporti contrattuali), obblighi e altri elementi di competenza esclusiva dell'attività italiana (n.d.r. a essa ceduta) ..., come specificato nel presente Accordo, come un ramo d'azienda ai sensi dell'articolo 2555 del Codice Civile*". In particolare, secondo quanto riferito dall'Istante, il trasferimento riguarda 2 dipendenti altamente qualificati con funzioni dirigenziali, i contratti e la generalità dei beni relativi al ramo ceduto, i clienti, tutte le azioni, diritti, difese, azioni legali, sentenze, istanze e privilegi legali di qualsiasi natura nella misura in cui derivino o siano correlati all'attività acquisita, nonché il *goodwill*.

Il corrispettivo pattuito per detto trasferimento è di circa 1,5 milioni di dollari americani, da pagare in contanti.

La *Branch* afferma la sua intenzione di proseguire l'attività acquisita, precedentemente svolta dal Venditore, disponendo della medesima struttura

organizzativa: in altri termini, anche se tale attività costituisce solo una parte/ramo della più estesa attività di Gamma Italia, il *Business* che svolgerà l'Istante manterrà la sua identità, come emerge in particolare dal fatto che tale attività sarà effettivamente proseguita secondo le modalità e con le specificità che già al momento la caratterizzano.

Ciò premesso, la Stabile Organizzazione chiede:

1. di conoscere la territorialità IVA della prospettata cessione, ossia di confermare che detta operazione è territorialmente rilevante in Italia;

2. in caso di risposta positiva alla domanda precedente, di confermare l'applicazione del regime di neutralità IVA di cui agli articoli 2, terzo comma, *lett. b)*, e 3, quarto comma, *lett. c)* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA") e la conseguente applicazione dell'imposta di registro con aliquota del 3% (in assenza di cessione di beni immobiliari).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

che svolge un'attività economica in Italia attraverso la *Branch*, quest'ultima ritiene territorialmente rilevante in Italia il trasferimento a suo favore del ramo d'azienda pattuito.

In merito al secondo quesito, dopo aver richiamato i principi enunciati dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale oltre che dalla prassi in materia di cessione del ramo d'azienda, la Stabile Organizzazione evidenzia che il patrimonio oggetto di trasferimento non comprende solo un portafoglio di contratti o una lista clienti, ma anche i contratti relativi alle operazioni di copertura, il personale altamente specializzato e tutti gli elementi patrimoniali di Gamma Italia relativi all'attività trasferita che:

- possono essere identificati quale "*universitas*" di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici sufficienti a consentire l'esercizio dell'attività di impresa, la quale sarà svolta mediante la medesima struttura organizzativa ceduta€

- insieme, sono già stati utilizzati per svolgere la precedente attività commerciale di Gamma Italia, attività per la quale la stabile organizzazione italiana di Gamma riceve uno specifico corrispettivo.

Sulla base di quanto esposto, ritiene che la cessione di questo ramo d'azienda debba essere esclusa dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, *lett. b)*, e dell'articolo 3, quarto comma, *lett. c)*, del Decreto IVA, con la conseguente applicazione dell'imposta di registro con l'aliquota al 3%.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base di quanto rappresentato nell'istanza, i cui elementi sono qui assunti acriticamente, prescindendo dunque da ogni valutazione circa il riconoscimento o meno dello *status* di soggetto passivo in capo ai soggetti coinvolti e alla sussistenza o meno dei requisiti che configurano l'esistenza in Italia di una stabile organizzazione. Si tratta infatti di valutazioni che comportano l'esame di un "fatto", perciò non esperibili in sede di interpello.

E' altresì esclusa ogni valutazione in merito alla sussistenza in Italia di un'azienda o di ramo d'azienda, la cui esistenza nel territorio dello Stato viene qui recepita acriticamente, come illustrata dall'Istante.

Su tali aspetti rimane impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

La *Branch* chiede *in primis* quale sia la territorialità IVA di un trasferimento di ramo d'azienda tra due stabili organizzazioni localizzate in Italia, di due differenti società estere, a loro volta appartenenti a Gruppi diversi. In particolare, secondo quanto dallo stesso riferito, una di esse (*i.e.* Gamma Italia) cede l'intera attività dalla stessa svolta in Italia a favore di due stabili organizzazioni italiane del Gruppo Beta, fermo restando che i due quesiti giuridici sollevati riguardano solo la cessione del ramo X perché il solo attribuito all'Istante.

Quest'ultimo sostiene che detto trasferimento sia territorialmente rilevante in Italia perché essendo il ramo d'azienda "*composto principalmente da beni immateriali ..., il luogo di tassazione ai fini IVA dovrebbe essere determinato in base alla regola generica relativa alle prestazioni di servizi rese tra due soggetti passivi*". A suo parere, inoltre, in Italia dovrebbe essere trattato quale operazione fuori campo IVA di cui all'articolo 2, comma 3, lettera *b*) del Decreto IVA, relativo alle cessioni di beni, sulla base del rinvio contenuto nell'articolo 3, quarto comma, lettera *c*) del medesimo Decreto, relativo peraltro a «*cessioni dei contratti di cui alle lettere a), b) e c) del terzo comma dell'articolo 2*».

Al riguardo si osserva che simili affermazioni sono incompatibili con la nozione di azienda o di ramo d'azienda, più volte affermata da questa Agenzia e ben nota all'Istante.

Numerosi documenti di prassi chiariscono infatti che la nozione di azienda rilevante ai fini fiscali coincide con quella prevista dalla disciplina civilistica di cui all'articolo 2555 del codice civile che qualifica l'azienda come «*il complesso dei beni organizzato dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*», da intendersi dunque "*quale universitas* (n.d.r. totale o parziale) *di beni materiali, immateriali e di rapporti*

giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa e non i singoli beni che compongono l'azienda stessa" (cfr. tra le tante, Circolare Min. Finanze n. 320 del 19 dicembre 1997, Risoluzioni 3 aprile 2006, n. 48/E, 13 dicembre 2007, n. 371/E, 31 ottobre 2008, n. 417/E, 10 aprile 2012, n. 33/E, nonché risposte nn. 536 e 637 del 2021).

Concepita l'azienda o il ramo d'azienda in questi termini, ossia come complesso organico di beni, rapporti e diritti, **unitariamente considerati**, la territorialità IVA del suo trasferimento non può - come sostenuto dall'Istante - essere disciplinata dalle disposizioni relative alle prestazioni di servizi, essendo il ramo d'azienda "*composto principalmente da beni immateriali*".

Nel fare questa affermazione la Stabile Organizzazione istante trascura che "*...affinché non siano ravvisabili profili elusivi, (n.d.r. è necessario) 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*" (cfr. tra le altre, risposta n. 633 del 2020).

Si fa altresì presente che l'articolo 2, terzo comma, del Decreto IVA elenca una serie di operazioni che, pur avendo tutti i requisiti per essere "*Cessioni di beni*", non sono considerate tali in virtù di norme *ad hoc* che le escludono dal campo di applicazione dell'IVA.

I trasferimenti, anche mediante conferimento, di aziende e rami d'azienda sono fuori campo IVA a seguito dell'esercizio da parte dell'Italia dell'opzione di cui all'articolo 19 della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (c.d. "Direttiva IVA") il cui scopo è "*consentire agli Stati membri di 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*" (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenze 27 novembre 2003, C-497/01 e 10 novembre 2011, C-444/10, nonché, tra le tante, risposta n. 536 del 2021).

Parimenti il successivo articolo 3, comma 4, del Decreto IVA individua una serie di prestazioni di servizi che, nonostante il ricorrere di tutti i requisiti, non sono considerate tali: ai fini qui d'interesse, per il secondo comma, n. 5) del medesimo articolo 3, la cessione di un contratto è una prestazione di servizi che diventa fuori campo IVA quando ha per oggetto un contratto di cui alle lettere a), b) e c) del terzo comma dell'articolo 2 del Decreto IVA, che già esclude da IVA questi contratti.

Nel caso di specie, la bozza di contratto allegata replica di fatto quanto sinora chiarito poiché dispone che "*Transferor hereby sells, transfers, assigns, conveys and delivers to Transferee, and Transferee hereby purchases, acquires, accepts and assumes from Transferor, the Italian Gamma Derivatives Business comprising of all of the assets, rights (including contractual relationships), obligations and other items exclusively pertaining to the Italian Gamma Derivatives Business (unless otherwise specified herein), as specified in this Agreement, as a going concern within the meaning of article 2555 of the Italian Civil Code...*".

Pertanto, se l'*universitas* di beni, materiali e immateriali, rapporti giuridici, diritti e dipendenti, *goodwill/badwill* cui fa riferimento la citata bozza configura un'azienda o ramo d'azienda nei termini sino a ora chiariti, si ritiene che detto trasferimento, ove rispettoso anche della normativa di settore, sia da considerarsi:

1. territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'articolo 7-*bis* del Decreto IVA in quanto l'azienda/ramo d'azienda - stando a quanto riferito dalla Stabile Organizzazione - è ivi localizzata;

2. effettuato tra due soggetti passivi IVA stabiliti nel territorio dello Stato. Per l'articolo 7, primo comma, lett. *d*) del Decreto IVA, infatti, è un soggetto passivo IVA stabilito nel territorio dello Stato «...*una stabile organizzazione* (n.d.r. ivi localizzata) ... *di soggetto domiciliato o residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute*»;

3. fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lett. *b*) del Decreto IVA, conformemente all'articolo 19 della Direttiva IVA, cui consegue l'attrazione di tale fattispecie nell'ambito dell'imposta di registro in virtù del principio c.d. di "alternatività" IVA/registro recato dall'articolo 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Ai sensi dell'articolo 1 del citato d.P.R., l'imposta di registro si applica, nella misura indicata nella tariffa allegata agli atti soggetti a registrazione e a quelli volontariamente presentati per la registrazione.

Il successivo articolo 2 dispone che:

"1. Sono soggetti a registrazione, a norma degli articoli seguenti:

a) gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato;

(...)

d) gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, 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 (...).

Pertanto, con riguardo alla territorialità dell'imposta in esame, sono soggetti a registrazione in Italia anche gli atti formati all'estero che abbiano ad oggetto aziende esistenti nel territorio dello Stato.

Ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del medesimo d.P.R. n. 131 del 1986 "*Se una disposizione ha per oggetto più beni o diritti, per i quali sono previste aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata, salvo che per i singoli beni o diritti siano stati pattuiti corrispettivi distinti*".

Dunque, all'atto di cessione d'azienda l'imposta di registro trova applicazione in misura proporzionale secondo le aliquote previste in considerazione della natura dei beni che compongono il compendio aziendale (ad esempio al 9% in relazione agli immobili, al 3% in relazione ai crediti, etc..., compreso l'avviamento), purché siano individuati corrispettivi distinti.

In assenza di beni immobili, non trovano applicazione le imposte ipotecaria e catastale.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)