

## Risposta n. 194/2024

***OGGETTO: Cessione di uno stock di beni sito in un magazzino italiano tra società estere extra-UE nell'ambito di un'operazione aziendale – Rilevanza territoriale in Italia ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/1972***

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

### QUESITO

Alpha (d'ora in poi l'Istante o la Società) riferisce di essere una società di diritto extra-UE, priva di stabile organizzazione in Italia, ma ivi registrata ai fini IVA.

L'Istante dichiara che la propria attività principale consiste nella fabbricazione di prodotti per la cura e l'igiene.

La Società appartiene al gruppo Beta, il quale si occupa di produrre e distribuire prodotti per la cura e l'igiene, nonché di produrre e distribuire prodotti farmaceutici.

Il gruppo, nell'anno n, ha separato il ramo di business "consumer" da quello farmaceutico, per il tramite della costituzione di una nuova società (Gamma), destinata

a proseguire il business relativo ai prodotti per la cura e l'igiene. Con documentazione integrativa, l'Istante ha chiarito che Gamma è il nome commerciale di Alpha e non identifica, pertanto, un soggetto giuridico diverso e separato dalla società istante.

La separazione dei rami di business si è perfezionata a fine dicembre dell'anno n con un atto di "separazione", eseguito e registrato nello Stato estero. Come si evince dall'estratto del *Business Transfer Agreement*, allegato con documentazione integrativa, *"il consiglio di amministrazione ha stabilito di separare Beta in due società quotate indipendenti (la "Separazione") come segue: (a) Beta, che a seguito dell'operazione di separazione eserciterà il controllo e gestirà, direttamente ed indirettamente, il business del gruppo (come definito nell'art. I del presente documento), e (b) Alpha (come definita di seguito), che a seguito della Separazione eserciterà il controllo e gestirà, direttamente ed indirettamente, il nuovo business Consumer Health"*. L'Istante, con la menzionata documentazione integrativa, ha chiarito, inoltre, che l'operazione di separazione estera non identifica un'operazione assimilabile alla scissione secondo la normativa italiana.

All'operazione di separazione è seguita la cessione del ramo d'azienda da Delta, che precedentemente gestiva il business relativo al Consumer Health, ad Alpha. Le entità coinvolte sono società stabilite in territori extra-UE, entrambe controllate da Beta. La Società Delta ha ceduto ad Alpha uno stock di beni sito in Italia, nell'ambito della complessiva operazione di cessione.

Al fine di facilitare il processo di separazione e di garantire la continuità nella vendita dei prodotti, Delta e Alpha hanno posto in essere una serie di trasferimenti interni, tra cui quello del ramo di azienda inclusivo di tutte le attività e le passività del business Consumer Health, come si evince dall'estratto del *Business Transfer Agreement*.

Attraverso tale operazione, l'Istante ha rilevato il business "*consumer*" precedentemente gestito da Delta.

Ai sensi dell'art. 17, comma 3, DPR 633/1972, Delta ha addebitato ad Alpha l'IVA relativa alla suddetta cessione domestica, versandola all'Erario nell'ambito della liquidazione IVA di dicembre dell'anno n, dovuta nel mese di gennaio n+1, essendo entrambe le entità non stabilite in Italia, Alpha ha incluso tale IVA a credito nella liquidazione periodica relativa al mese di dicembre dell'anno n.

L'Istante riferisce di aver quindi maturato un credito IVA in Italia che potrebbe in linea di principio essere richiesto a rimborso o riportato a nuovo nell'esercizio n+1, per il tramite della dichiarazione IVA n+1 relativa all'anno n.

A tal fine, viene precisato che, al momento di presentazione dell'istanza, né Alpha né Delta avevano ancora trasmesso all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione Modello IVA n+1 per l'anno n.

La Società istante chiede chiarimenti in merito alle seguenti questioni interpretative:

1. se Delta abbia correttamente addebitato l'IVA ad Alpha oppure se tale imposta non avrebbe dovuto essere addebitata ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b) e/o f) del DPR 633/1972 considerando che la cessione del magazzino in Italia è stata effettuata nell'ambito dell'operazione straordinaria eseguita all'estero;

Qualora Delta non avesse dovuto addebitare l'IVA all'Istante, la Società chiede:

2. quali azioni debbano essere intraprese da Delta e dall'Istante ai fini del recupero dell'imposta erroneamente assolta;

3. se l'Istante, per effetto dell'operazione in questione, possa avvalersi del Plafond IVA maturato da Delta nell'esercizio n in relazione al ramo aziendale relativo ai prodotti per la cura e l'igiene, al fine di acquistare beni e/o servizi senza applicazione dell'IVA, nel corso dell'anno n+1, in virtù del regime dell'esportatore abituale.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

A parere dell'Istante, Delta ha erroneamente addebitato l'IVA ad Alpha, poiché lo stock di beni situato in Italia al momento del trasferimento, pur non essendo qualificabile come un'"azienda" o un "ramo d'azienda", dovrebbe essere considerato come parte di un trasferimento di ramo d'azienda eseguito all'estero, neutrale agli effetti dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lett. b) o f), del DPR 633/1972.

L'Istante evidenzia, in proposito, che lo stock di beni localizzati in Italia non assumerebbe alcun interesse per l'avente causa se fosse avulso dal contesto infrastrutturale e organizzativo cui i beni appartengono, nell'ottica di una unitaria preordinazione all'esercizio della medesima attività economico sino ad ora svolta dal dante causa.

L'intenzione delle parti a detta dell'Istante è quella di trasferire non soltanto i singoli *assets*, ma un organico e organizzato complesso di beni materiali, immateriali e rapporti giuridici atti a permettere all'avente causa di continuare a esercitare l'attività d'impresa precedentemente svolta dalla Società.

In altri termini, a parere dell'Istante, il trasferimento della proprietà dei beni situati in Italia a favore dell'avente causa rientra nel più ampio trasferimento dell'attività

aziendale, ovvero di un business della Società nel contesto dell'operazione di separazione estera.

Con riferimento al secondo quesito, l'Istante intende chiedere a Delta l'emissione di una nota di credito (ex articolo 26, comma 3, DPR 633/1972), entro un anno dal momento in cui l'operazione originaria è stata effettuata, in modo da stornare l'IVA precedentemente addebitata per errore. L'Istante procederà alla rettifica dell'IVA a credito precedentemente inclusa nella liquidazione IVA relativa al mese di dicembre dell'anno n nel corso dell'anno n+1.

Infine, con riferimento al terzo quesito, l'Istante ritiene di aver diritto a utilizzare il Plafond IVA, già maturato da Delta fino al 31 dicembre dell'anno n, in relazione al ramo d'azienda "*consumer*" trasferito ad Alpha.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si fa presente che i chiarimenti relativi ai quesiti formulati dall'Istante sono resi sulla base delle informazioni e dei fatti dallo stesso rappresentati, qui assunti acriticamente nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione.

La società prospetta un'operazione straordinaria realizzata all'estero che coinvolge, in veste di dante causa e avente causa, soggetti passivi IVA non stabiliti in Italia (Delta e Alpha, unitamente considerate "Parti").

Posto che a seguito della richiesta di documentazione integrativa l'Istante ha fornito degli estratti dei contratti relativi all'operazione prospettata, che non consentono di chiarire pienamente tutti gli aspetti rilevanti dell'operazione, ai fini qui di interesse si assumono acriticamente le seguenti affermazioni rese dalla società:

*- "Al fine di facilitare il processo di separazione e di garantire la continuità nella vendita dei prodotti, Delta e Alpha hanno posto in essere una serie di trasferimenti interni, tra cui quello del ramo di azienda inclusivo di tutte le attività e le passività del business Consumer Health (n.d.r. oggetto del presente interpello)";*

*- "I riferimenti in questo Contratto alla cessione del nuovo business Consumer Health come "going concern" vanno intesi come il trasferimento di un'attività d'impresa in corso o di una parte indipendente di un'attività d'impresa, inclusi elementi materiali, laddove necessario, elementi immateriali, compreso l'avviamento, i contratti, i dipendenti che, insieme, costituiscono un'azienda o un ramo di azienda in grado di esercitare un'attività economica indipendente, che il Cessionario intende esercitare a partire dalla Data di Efficacia".*

Da queste affermazioni è possibile desumere che le Parti realizzano una cessione di ramo d'azienda, di cui fanno parte beni situati in Italia, custoditi in un magazzino ivi localizzato.

Le Parti sono entrambe registrate ai fini IVA in Italia ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Con il primo quesito l'Istante chiede alla Scrivente se la cessione dei beni esistenti in Italia, che formano rimanenze di magazzino, debba essere considerata una parte integrante della cessione di ramo d'azienda avvenuta all'estero e, dunque, fuori dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. b) e/o f), del DPR n. 633 del 1972, oppure se debba essere considerata una cessione autonoma di beni, soggetta all'imposta ai sensi dell'art. 7-bis del medesimo decreto.

Al fine di fornire riscontro al quesito formulato, è utile richiamare il quadro normativo di riferimento. In particolare, ai fini che qui interessano, l'art. 19 della Direttiva n. 2006/112/CE, in cui è stato rifiuto l'art. 5 n. 8 della Direttiva n. 77/388/CEE, prevede che *"In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni, gli Stati membri possono considerare che non è avvenuta alcuna cessione di beni e che il beneficiario succede al cedente"*.

La norma in commento, dunque, conferisce agli Stati membri UE la facoltà di prevedere l'irrilevanza, ai fini IVA, delle operazioni straordinarie attraverso cui la società dante causa trasferisce all'avente causa il complesso dei rapporti attivi e passivi di cui ha la titolarità, realizzando una continuità dell'attività aziendale.

La Corte di Giustizia, nella sentenza 10 novembre 2011, C444/2010, ha stabilito che *"è proprio alla luce del contesto dell'art. 5 n. 8 della sesta direttiva e dello scopo perseguito da quest'ultima che la Corte ha ritenuto che la predetta disposizione è diretta a 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. [...] La regola della non avvenuta cessione enunciata all'art. 5, n. 8, della stessa direttiva costituisce una nozione autonoma del diritto comunitario che mira a evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'Iva"* (punto 33).

L'Italia ha recepito l'art. 19 sopra citato nell'art. 2, comma 3, lett. b) e f) del DPR 633/1972, secondo cui: *"Non sono considerate cessioni di beni: [...] b) le cessioni*

*e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda; [...] f) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti".*

La nozione di azienda rilevante ai fini in esame coincide con quella prevista dalla disciplina civilistica. L'art. 2555 c.c. la qualifica come *"il complesso dei beni organizzato dell'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza "Zita Models" C-497/2001, ha affermato che *"il trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di una universalità totale o parziale di beni deve essere interpretata nel senso che in essa rientra il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa, compresi gli elementi materiali e, eventualmente, immateriali che, complessivamente, costituiscono un'impresa, o una parte di impresa idonea a svolgere un'attività economica autonoma, ma non vi rientra la mera cessione di beni quale la vendita di uno stock di prodotti"* (punto 40).

Per distinguere una cessione d'azienda da una mera cessione di beni, la Corte di Cassazione, recependo i principi elaborati dalla CGUE, ha chiarito che si ha cessione d'azienda quando oggetto del trasferimento è un complesso organico unitariamente considerato, per il quale emerga ex ante la complessiva attitudine anche solo potenziale all'esercizio di impresa (cfr. Cass., n. 13580/2007; Cass. n. 9162/2010; Cass. n. 9575/2016; Cass. n. 33495/2018).

In proposito, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito, altresì, che il riferimento al concetto di azienda va inteso in senso ampio, comprensivo cioè anche delle cessioni



di complessi aziendali relativi a singoli rami d'impresa (*"La cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme, quindi quale universitas 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. Circolare Ministero delle Finanze n. 320/1997).

Giova evidenziare, ai fini che qui interessano, che la norma unionale richiamata postula che il complesso aziendale oggetto del trasferimento in conseguenza di una operazione straordinaria sia situato nel territorio di uno Stato membro e che tale Stato abbia optato per l'introduzione del regime di esclusione IVA (cfr. Risposta a Interpello n. 637 del 2021).

Qualora lo Stato si sia avvalso di tale opzione, il trattamento da riservare ai fini IVA al trasferimento del complesso aziendale è condizionato al fatto che si siano verificati i presupposti oggettivo, soggettivo e territoriale ai quali è subordinata l'applicazione dell'imposta.

In particolare, la corretta verifica del requisito della territorialità implica che la norma sia applicata da ciascuno Stato membro con riferimento alle operazioni che abbiano per oggetto il trasferimento di una universalità totale o parziale di beni esistente nello Stato stesso.

Ciò premesso, se l'operazione descritta nell'istanza è una cessione di ramo d'azienda, detta operazione interessa il territorio dello Stato solo per i beni ivi esistenti, inclusi nel trasferimento d'azienda, che sono delle rimanenze di magazzino. Le parti sono infatti due soggetti passivi IVA stabiliti in un Paese extra-UE, e la cessione ha per oggetto un complesso aziendale situato proprio in detto Paese extra-UE.

Non è individuabile, pertanto, in Italia, un complesso aziendale ai sensi dell'art. 19 della Direttiva IVA; conseguentemente, si è dell'avviso che in relazione ai beni presenti in Italia trasferiti da Delta alla Società Istante non possa trovare applicazione il regime di neutralità ex art. 2, comma 3, lett. b), DPR 633/1972.

In tal senso, con riferimento alla disposizione di cui alla lettera b), l'Amministrazione finanziaria non ha riconosciuto la neutralità ai fini IVA al trasferimento di alcuni beni allocati in Italia, in quanto facenti parte (come nel caso di specie) di un complesso aziendale ceduto fuori dall'UE (cfr. Risposta a Interpello n. 637 del 2021). La circostanza che la Società fosse localizzata fuori dal territorio unionale ha, infatti, precluso la possibilità di considerare ricompreso nel concetto di *universitas* un bene situato in un Paese diverso da quello di localizzazione del restante compendio aziendale.

Per ciò che concerne l'applicazione della disposizione di cui alla successiva lett. f) dell'art. 2, comma 3, del DPR 633/1972, invocata in alternativa dalla società istante, si ritiene non pertinente alla fattispecie qui rappresentata che ha per oggetto una cessione di ramo d'azienda. La citata lett. f) prevede, infatti, che sono fuori campo IVA "*f) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti*". Fermo restando che dette operazioni si caratterizzano per il fatto che avvengono tendenzialmente in continuità giuridica, è la stessa società istante, con documentazione integrativa, ad affermare che l'operazione straordinaria estera prospettata non può essere assimilata a una scissione così come intesa nell'ordinamento italiano, con ciò corroborando l'inapplicabilità della lettera in esame all'operazione di "separazione" in commento.

Sulla base delle sopra esposte considerazioni, la scrivente ritiene che la cessione dei beni situati in Italia, che costituiscono un mero stock di magazzino, effettuata a favore della società Istante sia da considerarsi, ai fini IVA, come autonoma cessione di beni, territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/1972 ed ivi soggetta a tassazione.

Ciò posto, i quesiti di cui al punto 2 e al punto 3 devono, dunque, considerarsi assorbiti dai chiarimenti sopra esposti in relazione al quesito di cui al punto 1.

**firma su delega del Direttore Centrale Grandi  
contribuenti e internazionale Fabio Ignaccolo  
Delega n. 9133 del 18 settembre 2023**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**