

Risposta n. 91/2023

OGGETTO: Scissione di ramo di azienda tra soggetti stabiliti in un Paese UE, comprendente beni, iscritti tra le rimanenze, depositati presso un magazzino situato nel territorio dello Stato – Trattamento ai fini dell'IVA e dell'imposta di registro – Art. 2, comma 3, lettera f), del d.P.R. n. 633 del 1972.

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Società", "Istante" o "dante causa") riferisce di essere una società di diritto tedesco, priva di stabile organizzazione in Italia, ma ivi identificata ai fini IVA ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA").

La Società rappresenta, altresì, di esercitare la sua attività mediante 2 rami d'azienda [*i.e.* ramo BETA e ramo GAMMA] e che è sua intenzione effettuare una scissione parziale, avente a oggetto il ramo GAMMA, a favore di DELTA (di seguito, "avente causa"), società di diritto tedesco, dotata di una posizione IVA in Italia dal (...)

2022. Questo ramo d'azienda, comprende dei beni, iscritti tra le rimanenze, depositati presso un magazzino situato nel territorio dello Stato, che, per effetto di questa operazione, verrebbero anch'essi trasferiti a DELTA.

L'Istante aggiunge che:

- *"l'operazione, (...), è regolamentata esclusivamente dal diritto civile tedesco che, al pari dell'omologo diritto italiano, prevede il subentro in ottica successoria della beneficiaria in tutti i diritti e obblighi - compresa la proprietà di tutti i beni - connessi al ramo ceduto, dalla scissa alla beneficiaria". "(...) si determina - n.d.r. quindi - una prosecuzione nelle posizioni soggettive in capo alla società destinataria del compendio trasferito (...) senza che, dal punto di vista civilistico, vi sia una soluzione di continuità nella gestione dall'attività "GAMMA", dalla scissa alla beneficiaria dell'operazione";*

- *"coerentemente con la natura successoria dell'operazione di scissione e con la neutralità fiscale, la normativa IVA tedesca ha recepito (come anche è avvenuto in Italia) la facoltà attribuita agli Stati Membri UE, dall'articolo 19 della Direttiva IVA: in base al par. 1 Abs. 1° UStG (Section 1 paragraph 1°) del Decreto IVA tedesco, infatti, la scissione - come qualsiasi trasferimento di aziende o rami d'azienda - non è soggetta ad IVA in quanto carente del presupposto oggettivo";*

- *oggetto della prospettata scissione è un complesso funzionante, "ossia un business che certamente costituisce un ramo d'azienda sito in Germania, all'interno del quale si rinviene, inter alia, un bene - i.e. lo stock di beni - sito nel territorio dello Stato italiano".*

Tanto premesso, la Società chiede di conoscere:

1) il trattamento IVA del trasferimento dello *stock* di beni presenti nel magazzino italiano (senza spedizione all'estero) in occasione dell'operazione straordinaria "di diritto straniero" (*n.d.r.* scissione parziale di ALFA a favore della *newco* DELTA) e, in particolare, se detto trasferimento sia escluso da IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera *f*), del Decreto IVA;

2) in caso di risposta favorevole all'applicazione dell'IVA in Italia, come debba essere determinata, in relazione all'operazione *de quo*, la base imponibile cui applicare l'imposta;

3) qualora la descritta operazione fosse considerata esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, quale sia la documentazione che l'Istante dovrebbe acquisire ai fini dell'opponibilità ai terzi (inclusa l'Amministrazione finanziaria) dell'atto di diritto straniero e, in particolare, "*se sia ritenuta necessaria e sufficiente a tal fine la traduzione giurata dell'atto estero ovvero se sia necessaria la predisposizione di un atto notaio comprovante l'avvenuta scissione in un altro Stato ai fini del deposito presso la CCIAA con applicazione, in tal caso, dell'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lett. b), della TP2 del TUR*".

Con riferimento al quesito n. 3), in particolare, la Società chiede di sapere se l'imposta di registro debba applicarsi in misura fissa per un ammontare pari a euro 200,00, "*ai sensi della Tariffa, Parte I, articolo 11, comma 1, lett. b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito 1)

L'Istante evidenzia 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 (*i.e.* il *business* GAMMA), nell'ottica di una unitaria preordinazione all'esercizio della medesima attività economica sino ad ora svolta dal dante causa.

L'intenzione delle parti - a detta dell'Istante - è infatti 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 tedesca rientra nel più ampio trasferimento dell'attività aziendale, ovvero di un business della Società nel contesto dell'operazione di scissione estera. Tale trasferimento, per la Società, non assumerebbe rilevanza agli effetti dell'IVA, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere *b)* ed *f)*, del Decreto IVA.

Quesito 2)

Secondo l'Istante, la soluzione interpretativa fornita in relazione al quesito 1) è funzionale all'oggettiva impossibilità di determinare una base imponibile per il trasferimento dello *stock* di beni allocati in Italia, dato che per la scissione di cui trattasi "*non vi è un corrispettivo riconosciuto alla scissa che possa essere riferito alla componente materiale del ramo trasferito, ossia ai beni che ne costituiscono un elemento*".

Quesito 3)

A parere della Società, al fine di comprovare all'Amministrazione finanziaria la correttezza del trattamento IVA applicato, è necessario e sufficiente produrre "*la traduzione giurata o, piuttosto, un atto notaio ricognitivo con il quale dare atto dell'operazione straordinaria all'estero, ed evidenziando il cambiamento del socio unico della società partecipata italiana (ed oggetto del trasferimento nell'ambito dell'operazione di scissione) unitamente al suo deposito dell'atto nel registro delle imprese, soggetto a tassazione in misura fissa pari a 200 euro ed in caso d'uso ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lett. b), della TP2 del TUR*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base delle informazioni comunicate dall'Istante, qui assunte acriticamente, delle quali sono considerate solo quelle pertinenti ai quesiti formulati. Tutte le altre copiose informazioni fornite non sono state dunque considerate.

Resta altresì impregiudicata ogni possibilità di sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La Società prospetta un'operazione di scissione tedesca che coinvolge, in veste di dante e avente causa, soggetti passivi IVA stabiliti in Germania e che ha per oggetto un ramo d'azienda di cui fanno parte beni (*alias* rimanenze) situati in Italia, custoditi in un magazzino ivi localizzato.

Nel presupposto che la scissione parziale tedesca si qualifichi come tale anche ai fini della legislazione civilistica italiana, si formulano le seguenti considerazioni.

Quesito 1

Con riferimento ai suddetti beni, l'Istante chiede se il loro trasferimento dal dante all'avente causa sia in Italia escluso da IVA (cd. fuori campo IVA) ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera *b*) del Decreto IVA oppure della successiva lettera *f*) del medesimo comma 3.

Come noto si tratta di disposizioni che recepiscono nel nostro ordinamento l'articolo 19, paragrafo 1, della Direttiva IVA, secondo cui *"in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento ad 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"*.

Delle due disposizioni, prima citate, contenute nell'articolo 2 del Decreto IVA, alla fattispecie qui in discussione si ritiene applicabile quella di cui alla lettera *f*), ai sensi della quale sono fuori campo IVA *"i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti"*.

L'applicazione di questa disposizione è chiarita dalla risoluzione 15 aprile 2008, n. 152/E che riconosce come non soggetti a IVA i passaggi di beni effettuati in occasione di una fusione tra due enti non commerciali, avente a oggetto anche beni non relativi a un'attività d'impresa (cfr. anche Risposta n. 555 del 2022).

Ne consegue che il regime previsto dalla citata lettera *f*) è a maggiore ragione applicabile alla fattispecie in esame, estranea al nostro ordinamento, caratterizzata dal passaggio di un ramo d'azienda cui i beni localizzati in Italia sono funzionalmente connessi.

A ogni buon fine, si ricorda che in sede di riforma del diritto societario *"Da un punto di vista terminologico, si è ritenuto opportuno in tema di scissione caratterizzare"*

i suoi riflessi sui beni in termini di "assegnazione" e non di "trasferimento". Ciò anche al fine di chiarire, come riconosciuto da giurisprudenza consolidata, che nell'ipotesi di scissione medesima non si applicano le regole peculiari dei trasferimenti dei singoli beni (ad esempio relative alla situazione edilizia degli immobili)" (cfr. Relazione illustrativa al Decreto legislativo 17 gennaio 2003, n. 6).

In merito ai documenti comprovanti l'avvenuta operazione di scissione secondo le modalità descritte dall'Istante, per i profili di stretta competenza, si raccomanda di conservare almeno una traduzione giurata in italiano dell'atto di fusione e dei principali allegati, da esibire a richiesta dell'Amministrazione finanziaria italiana. Ciò ovviamente non pregiudica la possibilità per la stessa Amministrazione di far uso delle informazioni reperibili attraverso lo scambio di informazioni internazionale, automatico e non.

Quesito 2

Il presente quesito è assorbito dalla risposta al quesito 1.

Quesito 3

Con riferimento alla documentazione da conservare per comprovare l'operazione e ai fini dell'imposta di registro è necessario considerare che, secondo quanto affermato dall'Istante, l'operazione descritta verrà posta in essere con un "*accordo di scissione spin-off agreement redatto in Germania (in lingua tedesca)*".

In merito al quesito proposto, ai soli fini interpretativi che rilevano in questa sede, si fa presente, in via preliminare, che ai sensi dell'articolo 106, n. 4, della legge 16 febbraio 1913, n. 89 sull'ordinamento del Notariato e degli archivi notarili, l'utilizzo nel territorio dello Stato italiano di atti pubblici rogati e delle scritture private autenticate

in uno Stato estero è subordinato al preventivo deposito dei medesimi presso l'archivio notarile distrettuale o presso un notaio esercente la professione in Italia.

Al riguardo, l'articolo 68 del Regolamento di esecuzione della citata legge (Regio decreto 10 settembre 1914, n. 1326) dispone che il notaio può ricevere in deposito, in originale o in copia, gli atti rogati in un Paese estero debitamente legalizzati, redigendo un apposito verbale, che deve essere annotato a repertorio. Gli atti stipulati all'estero, pertanto, ai fini dell'utilizzo nello Stato italiano, devono essere legalizzati e depositati presso il notaio o presso l'archivio notarile distrettuale.

Si precisa che l'obbligo di richiedere la registrazione dell'atto notarile di deposito dell'atto estero grava sul notaio che riceve il documento in deposito, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera *b*), del d.P.R. n. 131 del 1986.

Come chiarito con la risoluzione 12 dicembre 1981, n. 250751, il pubblico ufficiale, nel redigere il verbale di deposito dell'atto formato all'estero e le copie conformi in lingua italiana di quest'ultimo, trasforma formalmente tale atto in atto proprio ed è perciò obbligato a chiedere la registrazione e a pagare l'imposta principale, in solido con le parti contraenti e con i soggetti nell'interesse dei quali viene richiesta la registrazione (cfr. articolo 57, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986).

La funzione del verbale di deposito, dunque, è quella di recepire l'atto formato all'estero al fine di consentirne l'uso nello Stato italiano (cfr. articolo 106 della legge n. 89 del 1913); il verbale di deposito costituisce, dunque, il mezzo attraverso il quale un determinato atto estero può essere utilizzato in Italia.

Alla luce dei chiarimenti forniti con il citato documento di prassi, si ritiene, pertanto, che ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro si debba far riferimento unicamente al contenuto dell'atto depositato.

A tale fine si rileva che, come riferito dall'Istante, l'atto che il notaio provvederà a "nazionalizzare" corrisponde ad un atto di scissione che coinvolge, in veste di dante e avente causa, soggetti passivi IVA stabiliti in Germania, e che ha per oggetto un ramo d'azienda, di cui fa parte uno *stock* di beni iscritti tra le rimanenze e custoditi in un magazzino situato in Italia.

Tale atto è soggetto all'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, alla luce del disposto di cui all'articolo 4, Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986. Detta previsione recante la tassazione degli atti societari stabilisce al comma 1, lettera *b*), l'assoggettamento a imposta di registro nella misura fissa di 200 euro della " *fusione tra le società, scissione delle stesse (...)*".

Alla luce di quanto precede, si ritiene che, nel caso di specie, in sede di registrazione del verbale di deposito dell'atto estero in oggetto, debba essere corrisposta l'imposta fissa di registro nella misura fissa di 200 euro.

Firma su delega della Direttrice centrale

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**