

Risposta n. 399/2023

OGGETTO: IVA – Trattamento ai fini IVA dell'operazione costituita da cessione di beni, cessione di brevetti e impegno a continuare la produzione effettuata nei confronti di società di un gruppo automobilistico – Artt. 2 e 3 d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito, anche "Istante" o "ALFA") rappresenta di essere una società multinazionale *leader* nell'elettronica per il settore *automotive*, fornitore delle principali case automobilistiche mondiali e capogruppo del Gruppo Alfa.

Negli ultimi venti anni ALFA ha stretto rapporti commerciali molto intensi con alcuni produttori mondiali dell'*automotive*, tra cui il Gruppo BETA (di seguito anche "BETA") rispetto al quale ALFA ha assunto, in sostanza, il ruolo di fornitore strategico.

Al fine di salvaguardare la stabilità del processo di produzione e, quindi, la fornitura di componenti "*ignition coil*" da parte di ALFA in favore del Gruppo BETA,

i due gruppi hanno sottoscritto un accordo il xx/xx/xx (di seguito anche l'"Accordo"), in forza del quale BETA (anche nell'interesse e per conto delle società del Gruppo) riconosce ad ALFA un supporto ("*support measures*") nei seguenti termini:

1. Euro XXX per l'acquisto di "*inventories*" (scarti di lavorazione e prodotti non finiti utilizzati nell'ambito del processo produttivo);
2. Euro XXX per l'acquisto di brevetti e opere dell'ingegno;
3. Euro XXX a titolo di "*support payment*".

Più nel dettaglio:

- in relazione all'**operazione sub 1**), il trasferimento, avente ad oggetto beni (prodotti finiti e semilavorati aventi scarsa utilità) prodotti nell'ambito del progetto "YY" commissionato da BETA, avverrebbe nei confronti di GAMMA (società del Gruppo BETA), con consegna della merce a cura di ALFA in uno Stato UE, presso un sito individuato dal cessionario;

- in relazione all'**operazione sub 2**), il trasferimento dei beni immateriali ("*patents, patents applications and other applications arising in this context*"), sviluppati e utilizzati sempre nell'ambito del progetto "YY" commissionato da BETA, avverrebbe nei confronti di due cessionari:

o DELTA (società del Gruppo BETA), a cui verrebbe trasferito il diritto di utilizzazione, con alcune limitazioni, dei cd. "Work results" (*plans, developed prototypes, design services and drawings*) individuati nell'appendice 4.2.a dell'Accordo, aventi un valore pari a Euro XXX;

o GAMMA, a cui verrebbe trasferito, a titolo di comproprietà, il diritto di utilizzazione dei cd. "Work results" (*plans, developed prototypes, design services and*

drawings") individuati nell'appendice 4.2.b dell'Accordo, aventi un valore pari a Euro XXX;

- in relazione all'**operazione sub 3**), il contributo verrebbe corrisposto dalle Società del Gruppo BETA, secondo importi specificamente determinati nell'Accordo.

Il contributo è riconosciuto al fine di salvaguardare la continuità aziendale del Gruppo ALFA ed il flusso produttivo che riguarda le componenti prodotte da ALFA per BETA ed è soggetto alle seguenti limitazioni (le "Limitazioni"):

- o mancato assoggettamento di ALFA a procedure concorsuali, e
- o divieto di utilizzo di tale *support payment* per il pagamento di utili/dividendi e per il rimborso di finanziamenti.

Secondo quanto previsto dall'Accordo, al verificarsi di tali Limitazioni, ALFA dovrebbe rimborsare l'intero ammontare del *support payment* a BETA nei termini previsti dall'allegato 2 dell'Accordo. Nessuna limitazione (e, quindi, nessun obbligo di restituzione) è prevista invece in relazione alle operazioni sub 1) e sub 2).

In sostanza, secondo quanto rappresentato dall'istante, l'Accordo è dettato dall'intenzione di BETA di salvaguardare la fornitura prospettica dei prodotti ALFA. A tal fine, BETA intende farsi carico di una parte dei risultati negativi derivanti dallo sviluppo del progetto "YY", condotto da ALFA nel principale interesse di BETA, che non ha portato i risultati attesi anche a causa della congiuntura economica sfavorevole.

Sotto il profilo IVA, ALFA ha trattato le "misure di supporto" come tre operazioni autonome. Precisamente:

- operazione sub 1): quale una cessione intracomunitaria di beni, non imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993;

- operazione sub 2) e sub 3): quali prestazioni di servizi non soggette a IVA per mancanza del presupposto territoriale ai sensi dell'art. 7-ter del D.p.r. n. 633/1972.

Alla luce di quanto sopra esposto, l'istante, in prossimità della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione IVA per il 2022, chiede di chiarire se:

1. l'operazione nel suo complesso rappresenti, in tutto o in parte, una cessione di ramo di azienda;

2. le "misure di supporto" rappresentino tre autonome operazioni ai fini IVA e, in tal caso, se l'operazione sub 3) rappresenti un'operazione a titolo oneroso e, più precisamente, una prestazione di servizi "generici" territorialmente non rilevante in Italia.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione al primo quesito (**Quesito 1**), l'istante ritiene che le pattuizioni dell'Accordo non sottintendano, neanche in parte, una cessione di ramo di azienda da parte di ALFA in favore di DELTA o di una società del Gruppo BETA, ma rappresentino piuttosto delle cessioni di singoli *assets* a titolo oneroso. Il complesso di beni trasferiti per effetto dell'Accordo a DELTA (una parte dei "*work results*") e a GAMMA ("*inventories*" e comproprietà di un'altra parte dei "*work results*"), secondo l'istante, non è dotato della "potenzialità produttiva" che connota, in linea con il costante orientamento della Corte di Cassazione (cfr., da ultimo, sentenza Cass. n. 11678/2022), un ramo di azienda. Nel caso di specie, infatti, non è previsto il trasferimento in capo a BETA, né ad altre entità del Gruppo BETA, dello stabilimento produttivo di ALFA (o di una sua porzione) con i relativi impianti e macchinari, né di una parte dei dipendenti di ALFA, né degli accordi

e dei rapporti di vario tipo con i soggetti terzi presso cui è esternalizzata parte della produzione, né dei contratti di acquisto per la fornitura delle materie prime e di tutto quanto necessario alla realizzazione dei prodotti ALFA, né dei contratti di vendita dei prodotti in favore di terzi.

Inoltre, ALFA osserva che, pur volendo ipotizzare una cessione congiunta di "*inventories*" e "*work results*", il connotato della potenzialità produttiva del complesso trasferito, nel caso di specie, difetterebbe in quanto tali beni rappresentano in sostanza prodotti finiti e semilavorati non aventi alcuna utilità e astrattamente inutilizzabili in un nuovo processo produttivo. Ciò sarebbe dimostrato dal fatto che:

a. i cd. "*inventories*" verranno spediti da ALFA direttamente in *STATO UE* presso un sito di smaltimento di prodotti industriali speciali (...), ove verranno rottamati a cura di BETA proprio perché non aventi alcuna funzionalità;

b. il costo di produzione degli "*inventories*" sostenuto da ALFA è notevolmente maggiore del valore pattuito per la loro cessione. Prova ne è il fatto che ALFA ha operato una rilevante svalutazione del valore di tali beni nel bilancio 2021. E ciò perché, in sostanza, nell'intenzione delle parti dell'Accordo, anche l'operazione *sub 1)* consiste in una misura di supporto da parte di BETA in favore di ALFA.

Infine, l'istante sottolinea che nel caso di specie i cessionari dei cd. "*work results*" sono due entità distinte: GAMMA (acquirente la comproprietà) e DELTA (acquirente la piena proprietà). Dunque, se anche si volesse riconoscere una qualche utilità funzionale ai cd. "*inventories*", il quesito in analisi (cioè se per effetto dell'Accordo viene trasferito un ramo di azienda o singoli *assets*) riguarderebbe tutt'al più solo l'oggetto dello

scambio intercorrente tra ALFA e GAMMA, poiché solo quest'ultima acquisterebbe congiuntamente gli "*inventories*" e, a titolo di comproprietà, i "*work results*".

In considerazione delle argomentazioni sopra riportate, l'istante ritiene, dunque, che per effetto dell'Accordo non sia stato trasferito un insieme di beni dotato di potenzialità produttiva e suscettibile di consentire l'inizio o la prosecuzione di un'attività di impresa, in linea con l'interpretazione ormai consolidata dei giudici unionali, secondo i quali per configurare una cessione di ramo d'azienda è necessario che il cessionario abbia intenzione di gestire l'azienda o il ramo di azienda trasferita "*e non semplicemente di liquidare immediatamente l'attività interessata nonché, eventualmente, vendere (o - aggiunge l'istante - rottamare) lo stock*" (cfr. C-497/01 del 27 novembre 2003, par. 46).

In relazione al secondo quesito (**Quesito 2**), è opinione dell'istante che l'Accordo sottenda l'effettuazione di tre autonome operazioni ai fini IVA: una cessione di beni intracomunitaria (operazione sub 1) e due prestazioni di servizi (operazioni sub 2 e 3).

Rispetto all'operazione sub 3), l'istante ritiene che trattasi di una prestazione di servizi (più precisamente "un'obbligazione di fare, non fare o permettere") a titolo oneroso, in quanto la somma ("*support payment*") riconosciuta da BETA in favore di ALFA è finalizzata a salvaguardare la continuità aziendale del Gruppo ALFA ed il flusso produttivo che riguarda le componenti prodotte da ALFA per BETA. In sostanza, ALFA si impegna a proseguire l'attività di produzione dei prodotti per BETA (i.e. la prestazione) a fronte di una somma di denaro (i.e. la controprestazione).

Secondo l'istante, il carattere sinallagmatico del rapporto ALFA-BETA, oltre ad essere esplicitato in diversi passaggi dell'Accordo, è peraltro desumibile dalla presenza di alcune clausole risolutive (le Limitazioni) tipiche dei contratti a prestazioni corrispettive,

senza le quali il *support payment* in questione sarebbe incondizionato e in nessun caso rimborsabile.

Alla luce di tutto ciò, l'istante ritiene che l'operazione sub 3) rappresenti ai fini IVA una prestazione di servizi resa da ALFA in favore di un committente non residente e, conseguentemente, risulti fuori dal campo di applicazione dell'IVA per difetto di territorialità ai sensi dell'art. 7-ter del D.p.r. n. 633/1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che la risposta all'istanza in esame ha riguardo ai quesiti espressamente formulati dall'interpellante e non si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito oggetto di espressa richiesta di chiarimento; la stessa, inoltre, viene fornita sulla base degli elementi e dei fatti rappresentati che, ai fini del presente parere, vengono assunti acriticamente, con riserva di eventuale riscontro nelle opportune sedi.

In relazione al quesito di cui al punto 1) (**Quesito 1**), con il quale la Società ha chiesto se l'operazione descritta, composta da tre segmentate operazioni, nel suo complesso, possa essere qualificata, ai fini IVA, come una cessione di ramo di azienda, si fa presente quanto segue.

In linea generale, per quanto riguarda il trattamento ai fini IVA della cessione di azienda o di ramo di azienda, la normativa unionale prevede che "*In caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito o sotto forma di conferimento a una società di un'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" (cfr. art. 19 della Direttiva 2006/112/CE).

Il legislatore nazionale si è avvalso di tale opzione, stabilendo con l'art. 2, comma 3, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n.633, che non sono considerate cessioni di beni: *"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"*.

La nozione di azienda rilevante ai fini in esame coincide con quella prevista dalla disciplina civilistica, anche alla luce dei numerosi contributi mutuati dalla giurisprudenza comunitaria e di legittimità. Si ricorda, infatti, che l'articolo 2555 del codice civile qualifica l'azienda come *"il complesso dei beni organizzato dell'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*.

Con riferimento alla nozione di azienda, questa Amministrazione, con diversi documenti di prassi, in linea con l'interpretazione data dalla giurisprudenza unionale e nazionale, ha avuto modo di chiarire che la stessa deve essere intesa in senso ampio, comprensiva anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami d'impresa. In ogni caso, la cessione deve riguardare l'azienda o il complesso aziendale nel suo insieme, intesa 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 del 19 dicembre 1997, n. 320).

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza 27 novembre del 2003, "Zita Models" C-497/01, 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 sentenza C-497-01).

In merito alla distinzione tra cessione di azienda e cessione di un complesso di beni, i giudici comunitari ritengono che occorre effettuare una valutazione globale delle circostanze di fatto che caratterizzano l'operazione di cui trattasi ed in tal senso deve essere accordata particolare importanza alla natura dell'attività economica che si intende proseguire (cfr. Corte di Giustizia UE, punto 32, sentenza 10 novembre 2011, C-444/10).

Anche la giurisprudenza di legittimità, nell'evidenziare che l'azienda è un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, individua nell'organizzazione di tale complesso la sua connotazione essenziale (cfr. Cass. SS.UU. 5 marzo 2014, n. 5087). Nell'ambito della cessione d'azienda, la Suprema Corte ha avuto modo di precisare che si deve trattare di un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività d'impresa di per sé idoneo a consentire l'inizio o la prosecuzione di quella determinata attività. Ne deriva che, se non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda, deve tuttavia poter essere rilevato che, nel complesso di quelli ceduti, permanga un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine all'esercizio dell'impresa, sia pure mediante la successiva integrazione da parte del cessionario (così, da ultimo, anche Cass., n. 9575 del 11.05.2016, che ha confermato Cass. n. 21481 del 09.10.2009; Cass. n. 1913 del 30.01.2007).

Alla luce della posizione espressa sia dai giudici che dall'amministrazione finanziaria, può concludersi che i fattori rivelatori dell'esistenza dell'azienda o del ramo d'azienda si possono individuare nella organizzazione impresa ai beni e nella loro destinazione funzionale, come complesso unitario, all'esercizio dell'impresa, tale da consentire, in ipotesi di cessione del citato complesso, l'inizio o la prosecuzione dell'attività in capo al cessionario.

Tanto premesso, con riferimento alla fattispecie oggetto dell'istanza in trattazione, l'istante rappresenta di aver concluso nel xx/xx/xx un accordo con il Gruppo BETA, di cui rappresenta un importante fornitore, in forza del quale, al fine di garantire la continuità della produzione e della fornitura di componenti, il Gruppo medesimo, anche nell'interesse delle singole società che ne fanno parte, si impegna a sostenere ALFA con una serie di misure, anche per far fronte all'incremento dei costi delle materie prime determinatosi in un periodo di congiuntura economica sfavorevole.

Le suddette misure consistono, in particolare, in:

1. Euro XXX per la cessione da ALFA a GAMMA (parte del Gruppo BETA) di "*inventories*" (scarti di lavorazione e prodotti finiti e semilavorati) prodotti nell'ambito del progetto "*YY*", precedentemente commissionato da BETA. Tali beni, secondo quanto rappresentato dall'istante, non sono destinati ad essere impiegati in un nuovo processo produttivo, bensì ad essere rottamati, come dimostra il fatto che saranno spediti da ALFA direttamente in *STATO UE* presso un sito di smaltimento di prodotti industriali speciali e che, alla luce di ciò, sono stati oggetto di una svalutazione in bilancio;

2. Euro XXX per la cessione a due soggetti diversi (*i.e.* DELTA e GAMMA, per un valore rispettivamente di euro XXX e euro XXX) di beni immateriali, i cosiddetti

"*Work results*", sviluppati e utilizzati sempre nell'ambito del progetto "YY" e del progetto "ZZ", commissionati da società del Gruppo BETA. Si tratta, in sostanza, di brevetti e opere dell'ingegno (*plans, developed prototypes, design services and drawings*). Con l'Accordo in esame, le Parti intendono terminare la cooperazione relativamente ai progetti indicati e gli acquirenti acquisteranno i suddetti *Work results (in particular, patents, patent applications and other intellectual property arising in this context)*, al fine di poterli utilizzare in ogni momento e senza alcuna restrizione in futuro;

3. Euro XXX a titolo di contributo (*i.e. "support payment"*), corrisposto da DELTA e da altre società del Gruppo BETA, secondo gli importi a carico di ciascuna società, come indicato nell'Accordo, al fine di salvaguardare la produzione delle componenti fornite da ALFA al gruppo BETA.

Ciò posto, al fine di stabilire se la cessione a titolo oneroso da parte di ALFA di *inventories* e di *work results* configuri, ai fini IVA, una cessione di azienda ovvero una cessione di singoli beni (**Quesito 1**), è necessario verificare se siano riscontrabili gli elementi di organizzazione e di potenzialità produttiva del complesso trasferito che, nei termini anzidetti, contraddistinguono un'azienda o un ramo di azienda.

In proposito, in base a quanto rappresentato dalla Società e ai documenti prodotti a corredo dell'istanza, la cessione di cui trattasi ha ad oggetto elementi patrimoniali isolati, di per sé non idonei a proseguire/svolgere, in modo autonomo, un'attività produttiva, come confermato, da un lato, dalla destinazione dei prodotti finiti e dei semilavorati alla rottamazione, secondo quanto espressamente indicato da ALFA nell'istanza in trattazione, e, dall'altro, dalla destinazione dei beni immateriali a due soggetti distinti. Inoltre, sempre sulla base di quanto affermato dall'istante, non è previsto il passaggio

di personale dalla cedente ai cessionari, né risultano cedute le relazioni finanziarie, commerciali e personali, né è previsto alcun diritto di subentro del cessionario nei contratti di acquisto o di vendita del cedente, che restano in capo a quest'ultimo.

Alla luce di quanto sopra esposto, nei limiti della rappresentazione fornita dall'istante e ferma restando la facoltà dell'amministrazione di procedere, nelle opportune sedi, ad un'eventuale riqualificazione dell'operazione *de qua* alla luce di atti, fatti e/o circostanze non evidenziati in questa sede, si condivide, pertanto, la soluzione proposta dall'istante, secondo la quale oggetto dell'Accordo non è la cessione di un ramo aziendale, bensì l'effettuazione di tre operazioni distinte, autonomamente rilevanti ai fini IVA.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale, ai fini IVA, delle operazioni di cui trattasi, considerate, nei termini anzidetti, autonomamente rilevanti agli effetti dell'imposta (**Quesito 2**), si è dell'avviso che la cessione di *inventories* (*i.e.* scarti di lavorazione, prodotti finiti e semilavorati utilizzati nell'ambito del processo produttivo) spediti da ALFA in *STATO UE* costituisca una cessione intracomunitaria di beni, non imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993, e la cessione di *work results* (*i.e.* brevetti e opere dell'ingegno) costituisca, invece, una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 3, secondo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972, esclusa dal campo di applicazione dell'imposta per carenza del presupposto territoriale, essendo resa nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato (*i.e.* GAMMA e DELTA), a norma dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento, infine, alla rilevanza, ai fini IVA, del contributo corrisposto ad ALFA da varie società del Gruppo BETA, si è dell'avviso che lo stesso costituisca il corrispettivo dell'impegno assunto dalla Società istante di garantire un costante flusso

produttivo delle componenti realizzate da ALFA per il Gruppo BETA, soggetto ad IVA ai sensi dell' art 3 del DPR n. 633 del 1972, in base al quale "*Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da [...]e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*".

Tali somme, dovute in misura differenziata da parte delle Società del Gruppo, appaiono riconducibili nell'ambito di un rapporto a prestazioni corrispettive, quali somme dovute per remunerare l'obbligazione di ALFA di mantenere determinati livelli di produzione a favore delle Società del Gruppo. Tale circostanza è corroborata dalla previsione dell'Accordo per cui "*ALFA Group undertakes to use all Support Measures exclusively for measures necessary to maintain parts production for BETA Group*", da cui emerge, in particolare, che le somme in esame sono connotate da un vincolo di destinazione al mantenimento della produzione del beneficiario a favore del Gruppo e da un divieto di utilizzo per altre finalità, quali il pagamento di utili/dividendi o rimborso di finanziamenti.

Si tratta, dunque, di un'operazione rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta dal punto di vista oggettivo; si fa presente, tuttavia, che le prestazioni di servizi rese da ALFA a fronte del ricevimento di tale "misura di supporto" (*rectius*, corrispettivo) sono fuori campo Iva per carenza del presupposto territoriale, ai sensi dell'art. 7-ter del DPR n. 633 del 1972, fatta eccezione per il rapporto tra la società istante e la società "EPSILON SpA" (in relazione al quale il corrispettivo è pari a euro XXX). In tal caso, atteso che la prestazione è resa da ALFA nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, l'operazione deve considerarsi territorialmente rilevante in Italia ed ivi soggetta a tassazione.

firma su delega del Direttore Centrale
Delega n. 7517 del 17 luglio 2023
IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)