

Risposta n. 149/2024

OGGETTO: Cessione di asset materiali e immateriali – precedente acquisto intracomunitario di beni – assenza di un'azienda – imposta sul valore aggiunto – imposta di registro

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

QUESITO

ALFA 1 s.r.l., ora ALFA s.r.l. (in seguito, "Istante", "Società" o "Cedente") rappresenta di essere una società attiva [...].

Nell'ambito di quest'ultima attività, la Società afferma di essere titolare di diverse linee di produzione corrispondenti a differenti tipologie di prodotti finali [...].

Con atto pubblico notarile iscritto nel Registro delle Imprese [...] l'ALFA 1 è stata fusa per incorporazione nella ALFA, con effetti giuridici decorrenti a partire dal [...] ed effetti civilistici e fiscali decorrenti dal [...].

A tal proposito viene rappresentato nella documentazione integrativa che a seguito della fusione dell'Istante, l'operazione in seguito descritta sulla quale verte l'istanza di interpello "[...] verrà posta in essere dalla società incorporante e non dalla ALFA 1; ne deriva, pertanto, che la risposta di codesto Spettabile Ufficio sarà resa alla società incorporante [...]" (cfr. pag. 2 della documentazione integrativa).

Tutto ciò premesso, la Società riferisce di avere in programma la cessione alla BETA (in seguito, anche "Acquirente") la sua linea di *business* relativa alla produzione di [...].

Più nel dettaglio, tale cessione includerebbe i seguenti *asset*:

"a) la proprietà intellettuale (diritti IP) sul Prodotto della business line, ossia tutti gli elementi di carattere immateriale funzionali alla produzione del Prodotto, quali ad esempio: i) disegni tecnici e industriali ultimati [...] e calcoli come: FEM analysis e 1D symulation; ii) brevetti; iii) know-how; iv) modelli 3D; v) lista dei materiali e dell'attrezzatura industriale utile alla produzione [...]; vi) report delle simulazioni di collaudo; vii) ogni informazione tecnica funzionale alla produzione [...] (cd. intangibles)

b) ogni asset relativo alla produzione, ivi inclusa l'attrezzatura industriale [...]
Più in dettaglio gli assets oggetto della Transazione riguarderanno: i) tutti i mezzi necessari all'assemblaggio del Prodotto [...] quali: avvitatori, pc, stampanti, impianti per la movimentazione dei materiali; performance metrics [...]; ii) banco di collaudo [...]; iii) modelli, stampi e attrezzature dedicate presso i fornitori;

c) magazzini di prodotti di componenti, di semilavorati e materie prime [...];

d) lista dei fornitori degli elementi elencati nel BOM comprendente unicamente la denominazione e i contatti del fornitore (non sarà oggetto di cessione alcun contratto

attualmente in essere tra l'Istante e i suoi fornitori) (cfr. pagg. 5 e 6 dell'Istanza, pag. 2 della documentazione integrativa, lettera di intenti (LOI) ed elenco dei singoli beni che costituiscono la *business line* - di seguito, solo "*business line*").

In ordine alla prospettata operazione di cessione, la Società precisa altresì che:

- alla data di presentazione dell'istanza relativa al presente interpello, tutti i beni immateriali [di cui alle precedenti lettere *a)* e *d)*] sono di sua proprietà, mentre tutti i beni aventi una consistenza fisica [di cui alla precedente lettera *b)*, ad eccezione degli stampi] e il magazzino di cui alla precedente lettera *c)* sono situati in [uno Stato Membro dell'Unione Europea] e sono di proprietà della DELTA, società appartenente al gruppo ALFA e fiscalmente ivi residente (di seguito, "consociata DELTA"), la quale attualmente svolge per l'Istante attività di produzione del prodotto, oggetto della *business line*;

- acquisterà in un momento immediatamente antecedente alla cessione *de qua* tutti i beni materiali, di cui alla lettera alla lettera *b)* e *c)*, appartenenti alla propria consociata DELTA;

- il valore degli asset che verranno trasferiti sarà oggetto di apposita perizia e a seguito della quale, nel caso in cui il valore degli *asset* dovesse risultare inferiore rispetto al prezzo pattuito con l'Acquirente, "[...] *l'eccedenza sarà allocata ad avviamento nel bilancio dell'Acquirente* [...];

- quest'ultimo trasferimento realizzerà una mera cessione di singoli beni in concreto "[...] *non idonei autonomamente a consentire il funzionamento della business line (rectius la prosecuzione di un'attività economica) in assenza dei disegni industriali e delle relative istruzioni (di cui alla precedente lettera a) già di proprietà dell'Istante*[...]" (cfr. pag. 7 dell'istanza), che sarà trattata come un acquisto

intracomunitario di beni in Italia e ivi territorialmente rilevante ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 38, comma 2, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. I beni materiali saranno spediti dalla consociata DELTA presso la sede dell'Istante prima di essere ritrasferiti all'Acquirente;

- non formeranno parte dell'oggetto dell'operazione descritti eventuali dipendenti dell'Istante o eventuali altri lavoratori autonomi e subfornitori di servizi che svolgono attività per l'Istante con riguardo all'assemblaggio e alla produzione. Analogamente, non confluiranno nell'operazione i contratti attualmente in essere tra la Cedente e i fornitori delle materie prime né i contratti attualmente in essere tra la stessa e i suoi clienti e nemmeno la lista dei clienti. Parimenti restano esclusi i crediti e i debiti verso soggetti diversi dall'Acquirente.

Inoltre, la Società - con un contratto di fornitura separato - intende impegnarsi a fornire all'Acquirente il [...], per cinque anni successivi alla cessione della *business line*.

Si tratta di un componente escluso dalla cessione in esame e che riveste un "*peso*" nell'ambito del medesimo *business* pari a circa il [...] del costo di produzione dei [...].

Dunque, l'Istante chiede di conoscere il trattamento della prospettata operazione di trasferimento della *business line* relativa alla produzione di parti di [...] ai fini:

- dell'imposta sul valore aggiunto, se possa essere qualificata come cessione d'azienda non soggetta a IVA ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera *b*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con conseguente applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale ai sensi degli articoli 2 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 e 2 della allegata Tariffa, Parte I.

- della corretta determinazione delle imposte dirette (IRES e IRAP).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che l'operazione di acquisto degli *asset* materiali relativi alla produzione, ivi inclusa l'attrezzatura industriale e i prodotti finiti, semilavorati e materie prime, di cui alle lettere *b)* e *c)*, dalla consociata DELTA, debba qualificarsi come cessione intracomunitaria di beni in Italia, ai sensi dell'articolo 38, comma 2 del D.L. n. 331/1993, secondo il quale: "[...] *Costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo di imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto [...]*".

L'applicazione di tale norma, sostiene l'Istante, considerata la sussistenza di tutti i requisiti richiesti, non dovrebbe comportare alcuna incertezza interpretativa.

In relazione all'operazione di cessione, oggetto della presente domanda, la circostanza che l'operazione intracomunitaria di acquisto degli *asset* materiali dalla consociata DELTA avvenga in un momento immediatamente precedente alla cessione a favore della BETA, non dovrebbe modificare la natura dell'operazione, qualificata dall'Istante come cessione d'azienda e di conseguenza poter escludere l'applicazione dell'articolo 2, comma 3, lettera *b)*, del d.P.R. n. 633 del 1972.

La menzionata normativa prevede che "[...] *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 d'azienda;*

[...]", introducendo per questa categoria di operazioni, un regime di esclusione dal campo di applicazione dell'IVA.

A confermare l'interpretazione sostenuta in interpello, l'Istante riporta delle pronunce giurisprudenziali di genesi comunitaria, con le quali la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (di seguito, "CGUE") precisa che *"la nozione di trasferimento [...] di un'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 continuare un'attività economica autonoma, ma non vi rientra la mera cessione di beni, quale la vendita di uno stock di prodotti"* (cfr. sentenza del 10 novembre 2011, causa C-444/10, Schriever; inoltre, *ex multis*, si vedano la sentenza del 30 maggio 2013, causa C-651/11, X BV e la sentenza 27 novembre 2003, causa C-497/01, Zita Modes).

Pertanto, riporta ancora l'Istante, per la CGUE, il trasferimento di un'azienda o di una parte autonoma di un'impresa presuppone che *"il complesso degli elementi trasferiti sia sufficiente per consentire la prosecuzione di un'attività economica"* (cfr. la citata sentenza C-444/10).

L'Istante rileva che i principi fissati dalla CGUE sarebbero poi stati ripresi dalla Suprema Corte di Cassazione che ha precisato che *"una cessione di azienda può configurarsi laddove oggetto del trasferimento sia un complesso organico unitariamente considerato e organizzato a tal fine dall'imprenditore, per il quale emerga ex-ante la complessiva attitudine - anche solo potenziale - all'inizio o alla prosecuzione dell'attività di impresa; di riflesso, «la prosecuzione di tale attività economica da parte del*

cessionario è elemento dirimente della norma comunitaria sulle cessioni d'azienda» (fra le più recenti, Cass., Sez. V, Sentenza 2 novembre 2021, n. 30974)" (cfr. pagg. 12-13 dell'istanza).

Infine, l'Istante evidenzia che la medesima Agenzia delle Entrate ha più volte ribadito che per "azienda" debba intendersi una *universitas* di beni materiali, immateriali e rapporti giuridici-economici, predisposti al fine di permettere l'esercizio dell'attività di impresa (cfr. risposte n. 536/2021 e n. 637/2021), e nel caso specifico di riorganizzazione aziendale, di permetterne la continuazione (cfr. risposte n. 574/2020 e n. 633/2020).

A ciò deve aggiungersi che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto altresì trattarsi di cessione di "azienda", nel caso in cui i beni si trovassero in parte in Italia e in parte al di fuori dell'Unione Europea (cfr. risposte n. 536/2021 e n. 637/2021) oppure nel caso la cessione abbia riguardato beni provenienti in parte da una stabile organizzazione in Italia di una società estera e in parte beni non provenienti dalla medesima stabile organizzazione (cfr. risposta n. 164/2022).

Alla luce di quanto precisato, l'Istante ritiene che, nel caso di specie, l'insieme dei beni e servizi oggetto del trasferimento, nello specifico: *i)* disegni industriali (completi della documentazione riepilogativa dei vari test e simulazioni propedeutiche alla produzione, nonché delle istruzioni necessarie per la produzione stessa); *ii)* gli impianti necessari (per l'assemblaggio [...] e per il relativo testaggio); *iii)* i singoli componenti necessari per l'assemblaggio (magazzino) e *iv)* la lista dei fornitori dei componenti, devono essere qualificati come "azienda".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito formulato dall'Istante riguarda la corretta qualificazione giuridico-tributaria della cessione degli *asset* (materiali e immateriali) sopra indicati ritenuti necessari alla produzione di parti di [...], al fine di stabilire se, ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette, la predetta operazione configuri una cessione d'azienda.

L'articolo 2555 del codice civile definisce l'azienda come "[...] *il complesso dei beni organizzato dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa* [...]".

Con varie pronunce, la scrivente ha chiarito che anche ai fini fiscali va assunta la medesima definizione di azienda elaborata ai fini civilistici, precisando altresì, che il termine "azienda" deve essere inteso in senso ampio, comprensivo anche delle cessioni di complessi aziendali relativi a singoli rami d'azienda.

Pertanto, la cessione deve essere riferita all'azienda o al complesso aziendale nel suo insieme, quale *universitas* di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici tali da consentire l'espletamento dell'attività di impresa, e non ai singoli beni che compongono l'azienda medesima (tra le altre, *cf.* circolare ministeriale n. 320 del 19 dicembre 1997).

Anche la giurisprudenza di legittimità qualifica l'azienda come un complesso di beni organizzati per l'esercizio dell'impresa, individuando nell'organizzazione la sua connotazione essenziale (*cf.* Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 5087 del 5 marzo 2014).

Nell'ambito della cessione d'azienda, la Corte, in più occasioni, 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 presso il cedente, 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 (*cf.* Cassazione, sentenza n. 9575 dell'11 maggio 2016 che ha confermato la sentenza n. 21481 del 9 ottobre 2009; Cassazione, sentenza n. 1913 del 30 gennaio 2007).

In particolare, nella sentenza n. 24913 del 10 ottobre 2008, la Suprema Corte ha chiarito che si ha cessione d'azienda quando "*[...] i beni strumentali ceduti siano atti, nel loro complesso e nella loro interdipendenza, all'esercizio di una impresa (anche se non si richiede che tale esercizio sia attuale, essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per un'attività d'impresa, né che la cessione comprenda anche le relazioni finanziarie, commerciali e personali) [...]*".

Con riferimento all'esatta qualificazione dell'operazione, nella citata sentenza, la Corte di Cassazione ha, altresì, precisato che "*[...] a fini fiscali, per la qualificazione di un atto di trasferimento come cessione di azienda, non rileva la circostanza che i singoli beni aziendali siano stati ceduti globalmente o con più atti separati, né la circostanza che il cedente sia un soggetto non munito di autorizzazioni all'esercizio dell'attività dell'azienda, e nemmeno la circostanza che, al momento della cessione, l'azienda fosse concretamente esercitata, perché rileva unicamente la causa reale del negozio e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguiti dai contraenti [...]*" (Cassazione, sentenza dell'11 giugno 2007 n. 13580).

Sempre nella stessa direzione si segnala la recente sentenza della Cassazione n. 18948 del 5 luglio 2021, con la quale è stato confermato l'orientamento già espresso in precedenza, secondo il quale si realizza una cessione di un ramo d'azienda quando viene "*[...] ceduto un complesso di beni che oggettivamente si presenti quale entità dotata di una propria autonomia organizzativa ed economica funzionalizzata allo svolgimento di un'attività volta alla produzione di beni o servizi (Cass. n. 17919 del 2002; Cass. n. 13068 del 2005; Cass. n. 22125 del 2006)*".

Si legge ancora nella sentenza che "*[...] Detta nozione di trasferimento di ramo d'azienda è coerente con la disciplina in materia dell'Unione Europea (direttiva del 12 marzo 2001, 2001/23/CE, che ha proceduto alla codificazione della direttiva del 14 febbraio 1977, 77/187/CEE, come modificata dalla direttiva 29 giugno 1998, 98/50/CE) secondo cui "è considerato come trasferimento ai sensi della presente direttiva quello di un'entità economica che conserva la propria identità, intesa come un insieme di mezzi organizzati al fine di svolgere un'attività economica, sia essa essenziale o accessoria" (art. 1, n. 1, direttiva 2001/23). [...] La Corte di Giustizia, cui compete il monopolio interpretativo del diritto comunitario vivente (ex plurimis: Cass. n. 19740 del 2008), ha ripetutamente individuato la nozione di entità economica come complesso organizzato di persone e di elementi che consenta l'esercizio di un'attività economica finalizzata al perseguimento di un determinato obiettivo [...]*".

Precisano ulteriormente i Giudici della Suprema Corte che "*[...] ai fini del trasferimento di ramo d'azienda previsto dall'art. 2112 c.c., rappresenta elemento costitutivo della cessione "l'autonomia funzionale del ramo ceduto, ovvero la capacità di questo, già al momento dello scorporo dal complesso cedente, di provvedere ad uno*

scopo produttivo con i propri mezzi funzionali ed organizzativi e quindi di svolgere - autonomamente dal cedente e senza integrazioni di rilievo da parte del cessionario - il servizio o la funzione cui risultava finalizzato nell'ambito dell'impresa cedente al momento della cessione" [...]" (così, Cassazione, sentenza n. 18948 del 5 luglio 2021).

Alla luce di quanto chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, è necessario identificare i fattori rivelatori dell'esistenza dell'azienda o del ramo d'azienda.

Questi ultimi si possono individuare nella "organizzazione", nei "beni" e nel loro fine "per l'esercizio dell'impresa"; deve essere rintracciata, in particolare, a differenza dei casi in cui ci si trovi di fronte alla cessione di singoli beni isolati, ai sensi dell'articolo 810 del codice civile, una coesione unitaria di diversi elementi, funzionalmente legati da un rapporto di complementarità strumentale, contraddistinti dall'essere destinati all'esercizio dell'impresa.

Ciò implica che non si possono fissare aprioristicamente, in via generale e astratta, quali e quanti beni e rapporti siano necessari a costituire o, meglio, a identificare il nucleo indispensabile per determinare l'esistenza di un'azienda, poiché non assume esaustiva rilevanza il semplice complesso di "beni", in sé e per sé stesso considerato, ma anche i "legami" giuridici e di fatto tra gli stessi, nonché la destinazione funzionale del loro insieme.

In altri termini, al fine di individuare una cessione di azienda o di ramo di azienda, quanto ceduto deve essere di per sé un insieme organicamente finalizzato all'esercizio dell'attività d'impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività da parte del cessionario sia pure mediante una successiva

integrazione da parte del cessionario ed è necessario, pertanto, valutare la sussistenza dei predetti elementi essenziali.

Alla luce di quanto premesso, per quanto riguarda il caso di specie, nell'istanza d'interpello si fa riferimento alla cessione, da parte dell'Istante in favore della BETA, dei seguenti *asset*: *i*) disegni industriali (completi della documentazione riepilogativa dei vari test e simulazioni propedeutiche alla produzione, nonché delle istruzioni necessarie per la produzione stessa); *ii*) gli impianti necessari (per l'assemblaggio [...] e per il relativo testaggio); *iii*) i singoli componenti necessari per l'assemblaggio (magazzino) e *iv*) la lista dei fornitori dei componenti.

A parere della scrivente, si ritiene che la cessione effettuata dall'Istante a favore di BETA non abbia ad oggetto un'azienda e/o ramo d'azienda nel senso prima chiarito, per le seguenti motivazioni.

Oltre agli *intangibles* di sua proprietà, la Società cede a BETA gli *asset* fisici che acquisisce dalla consociata DELTA "*in un momento immediatamente antecedente*" alla prospettata cessione.

Tra gli *intangibles* e gli *asset* fisici *de quo* non è rinvenibile quel collegamento funzionale e organizzativo impresso dall'imprenditore cui l'articolo 2555 del Codice civile fa riferimento.

Come, infatti, rappresentato dalla Società in sede di documentazione integrativa:

1. la consociata DELTA opera in qualità di "*contract manufacturer*" e la sua attività, consistente nell'assemblaggio di componenti dei xxx, fornite in parte dall'Istante e in parte da soggetti terzi, "[...] ***non ha mai necessitato di alcun utilizzo specifico dei beni immateriali dell'Istante*** (n.d.r. enfasi aggiunta), *i quali, pertanto, non sono*

mai stati concessi in licenza alla società DELTA [...]" (cfr. pag. 5 della documentazione integrativa);

2. *trattasi in sostanza di una produzione su commessa e "[...] nel caso in cui un cliente richiedesse personalizzazioni (nel corso degli anni è accaduto raramente), l'Istante eseguiva gli studi tecnici necessari per applicare tale personalizzazione e trasmetteva istruzioni alla società DELTA [...]"*;

3. *"[...] i beni immateriali - situati in Italia - e i beni materiali - situati in xxx - sono funzionalmente connessi, atteso che, come già illustrato nell'Istanza, l'attività di produzione gestita dall'entità xxx è connessa, seppur limitatamente (n.d.r. sottolineatura aggiunta), all'attività di progettazione svolta dall'Istante [...]"*;

4. *proprio in virtù del dichiarato limitato nesso funzionale con l'attività della Società, quest'ultima ha intenzione di trattare l'acquisto degli *asset* fisici xxx come acquisto intracomunitario (*rectius* acquisto di singoli beni), territorialmente rilevanti in Italia.*

*Questi *asset* materiali dunque "in un momento immediatamente antecedente" alla cessione della *business line* a favore di BETA, per l'Istante, non rappresentano un ramo d'azienda bensì singoli beni, dallo stesso acquisiti per cederli subito dopo alla Cessionaria unitamente ai suoi *asset* immateriali così da configurare una cessione d'azienda fuori campo IVA.*

*Desti perplessità come degli *asset* che in precedenza non necessitavano di un collegamento funzionale, se non in misura limitata, a seguito dell'acquisto e della pressoché contestuale cessione da parte dell'Istante a BETA, diventino tra loro interconnessi al punto da configurare un'azienda.*

L'azienda presuppone che un imprenditore organizzi un complesso di beni mentre il caso *de quo* è caratterizzato dalla presenza di due soggetti diversi, la Società e la consociata DELTA, titolari di *asset* diversi, e con competenze e funzioni differenti al punto da non aver mai reso necessaria la concessione in uso degli *intangibles* da parte dell'Istante alla consociata DELTA.

La cessione della *business line* a BETA pertanto sembra piuttosto l'occasione per realizzare, attraverso un'unica operazione, la cessione di singoli *asset* materiali e immateriali da parte dell'Istante, permettendo di facilitare così la trattativa e concludere l'operazione con BETA.

Né in senso contrario depongono le risposte agli interpelli citate dalla Società (in particolare, risposte n. 546/2020 e n. 151/2022).

A suo dire, in tali occasioni, nonostante l'assenza del trasferimento di contratti di lavoro dipendente e/o altri rapporti giuridici, si è riconosciuta "[...] *la sussistenza di azienda in caso di trasferimento di:*

- *marchi, autorizzazione all'immissione in commercio di un certo prodotto, dossier relativi al medesimo prodotto, magazzino - a prescindere dall'assenza di ulteriori elementi come assets materiali e personale (in tal senso, Risposta ad interpello n. 151/2022);*

- *marchi, disegni, domini, diritti di proprietà intellettuali, magazzino (in tal senso, la precedente Risposta ad interpello n. 546/2020) [...].*

Esclusa la possibilità, per le suesposte ragioni, che l'unificazione degli *asset* materiali e immateriali poco prima della cessione a BETA possa configurare un'azienda, si ritiene che l'esame di queste risposte acquisti significato solo se finalizzato a valutare

l'esistenza di un'azienda/ramo d'azienda in capo al solo Istante, titolare per l'appunto degli *intangibles*.

La validità di queste pronunce va circoscritta al caso specifico (settori dei cosmetici e farmaceutico) e non può essere generalizzata al punto da assurgere a principio generale, come la Società intende fare (*cfr.* in tal senso anche la risposta 546/2020). Le risposte mettono ben in evidenza "*il particolare ambito nel quale la cessione avviene*", da intendere riferito al settore farmaceutico piuttosto che a quello della cosmetica, mercati in cui gli *asset* immateriali, come il marchio, le Autorizzazioni all'Immissione in Commercio (AIC), i domini, i disegni e le formule, rappresentano elementi tra cui esiste quel "*significativo vincolo funzionale*" idoneo a configurare, unitamente ad altri elementi materiali sia pure minimi, l'azienda al punto da inibire l'attività di produzione.

In presenza di un simile vincolo funzionale, l'attività di mera produzione passa in secondo piano perché può tranquillamente essere assicurata dall'acquirente, anche affidandola in *outsourcing* a terzi, ivi compreso lo stesso cedente.

Queste circostanze non sono ravvisabili in capo all'Istante con riferimento alla prospettata operazione nell'ambito della sua specifica attività.

Come prima evidenziato, gli *intangibles*, già appartenenti alla Società, non inibiscono la produzione del bene, che è comunque assicurata in autonomia dalla consociata DELTA, a cui non sono mai stati concessi in uso, e la quale può far ricorso anche a componenti di terzi.

La sua dipendenza funzionale dall'Istante - come evidenziato nella documentazione integrativa - è infatti andata progressivamente scemando verso

l'affrancamento, passando dal ruolo funzionale di "*toll manufacturer*" a quello di "*contract manufacturer*".

Da quanto esposto consegue che, in questo caso, gli *asset* materiali e immateriali non possono essere ritenuti un insieme organicamente finalizzato all'esercizio della specifica attività di impresa qualificabile come azienda o ramo di azienda e pertanto non potrà trovare applicazione il regime di esclusione ai fini IVA di cui all'articolo 2, comma 3, lettera b), del D.P.R. n. 633/1972.

La loro cessione seguirà, dunque, le regole ordinarie stabilite per le cessioni di beni materiali e immateriali rilevanti ai fini IVA e sarà assoggettata a imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'articolo 40 del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 e dell'articolo 11 della Tariffa, Parte I, allegata allo stesso decreto.

Ai fini delle imposte dirette, le eventuali plusvalenze o minusvalenze realizzate dall'Istante a seguito della cessione dei predetti beni rappresentata in istanza (ossia, delle cessioni dei beni materiali e immateriali sopra indicati) concorreranno alla formazione:

- del reddito imponibile IRES ai sensi degli articoli 86 e 101 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; e

- della base imponibile dell'IRAP ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (laddove queste siano correttamente classificate ai fini contabili nelle voci di conto economico rilevanti ai fini del predetto tributo).

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello e

nella documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)