

Risoluzione del 14/12/2011 n. 124 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Interpello Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Subentro nel c.d. plafond a seguito di operazione straordinaria di conferimento di ramo d'azienda. Articolo 8, primo comma, D.P.R. n. 633 del 1972

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'[art. 8 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#), è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito, la Società) realizza macchinari ad alto contenuto tecnologico destinati alle industrie del petrolio, del gas e della produzione di energia elettrica. I macchinari sono realizzati sulla base di contratti di appalto e di vendita, per conto di clienti-soggetti passivi IVA che agiscono in quanto tali, stabiliti in Italia, Stati dell'UE e Stati extra-UE.

La Società, oltre alla realizzazione dei macchinari, fornisce ai propri clienti servizi di montaggio, supervisione al montaggio nell'ipotesi in cui il montaggio del bene non sia eseguito dalla società istante, manutenzione e riparazione.

In virtù delle numerose cessioni intracomunitarie e cessioni all'esportazione poste in essere, la Società ha acquisito lo status di soggetto abilitato ad effettuare acquisti e importazioni di beni e servizi senza pagamento dell'Iva, ai sensi dell'[articolo 8, primo comma, lett. c\), e secondo comma](#), del [DPR n. 633 del 1972](#), nei limiti dell'ammontare delle operazioni non imponibili effettuate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti.

Tutto ciò premesso, la Società fa presente che intende separare l'attività di produzione da quella di prestazione di servizi. Ciò avverrebbe - con effetto dal 31 dicembre 2011 - mediante il conferimento del ramo aziendale afferente la produzione dei macchinari in una società a responsabilità limitata di nuova costituzione (di seguito *Newco*) della quale la Società deterrà la totalità delle quote. Per effetto del conferimento, l'attività di produzione dei macchinari sarà svolta dalla *Newco* mentre la Società interpellante, oltre all'attività di prestazione di servizi, effettuerà la vendita, continuerà cioè ad essere la controparte contrattuale dei clienti, relativamente ai macchinari prodotti dalla *Newco*.

Conseguentemente, nella tipologia di operazioni poste in essere più frequentemente dalla Società interpellante, cessioni all'esportazione, si determinerà un'operazione triangolare, di cui all'[articolo 8, primo comma, lettera a\), del DPR n. 633 del 1972](#), nella quale *Newco* assumerà il ruolo di primo cedente nazionale e la Società quello di promotore della triangolazione.

Tanto premesso, la Società chiede se la *Newco* conferitaria - dedita all'attività produttiva - possa subentrare alla Società (conferente) nella facoltà di acquistare senza Iva, ai sensi del [citato art. 8, primo comma, lett. c\), e secondo comma](#), del [DPR n. 633 del 1972](#), i beni e servizi necessari alla produzione dei macchinari, in virtù del plafond maturato nell'anno 2011.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società interpellante osserva che nella disciplina Iva nazionale manca una disposizione che regolamenti, in generale, gli effetti delle operazioni di conferimento di ramo d'azienda.

Tali effetti, invece, sono disciplinati dall'[articolo 19 della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112](#), relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, secondo cui *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*. Tale disposizione prevede la possibilità, per gli Stati membri, di considerare irrilevante, agli effetti dell'Iva, l'operazione di conferimento di complesso aziendale e parimenti di riconoscere la successione del conferitario nei rapporti tributari Iva relativi al complesso aziendale oggetto del conferimento.

La Repubblica Italiana si è avvalsa della predetta facoltà di non attrarre nell'ambito impositivo l'operazione di conferimento di complesso aziendale con la previsione di cui all'[articolo 2, terzo comma, lettera b\) del DPR n. 633 del 1972](#) secondo cui 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*. Da ciò, ad avviso della Società interpellante, deriva automaticamente la successione del soggetto conferitario in tutti gli obblighi e i diritti relativi all'applicazione dell'Iva inerenti il complesso aziendale oggetto del trasferimento. Tra i diritti in cui il conferitario succede è quindi da ricomprendere anche la possibilità di effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta.

Possibilità prevista dall'[articolo 164 della Direttiva 2006/112](#) e recepita dal legislatore nazionale con il citato [articolo 8 del DPR n. 633 del 1972](#).

In particolare, sia con riferimento alla verifica dello status di soggetto abilitato a effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta, sia ai fini della determinazione del plafond all'uopo spendibile, il conferitario dovrebbe poter fare riferimento - in applicazione di tale principio - alle operazioni relative al complesso aziendale trasferito che hanno generato il plafond, poste in essere dalla conferente.

Considerato che nella fattispecie in esame - a seguito dell'operazione di conferimento del ramo aziendale - le cessioni all'esportazione dei macchinari avverranno con operazioni triangolari (*Newco* cede all'istante che a sua volta cede al cliente estero con trasporto all'estero a cura della *Newco*), può ritenersi che alla *Newco* competa la maggior parte del plafond maturato nel 2011 in capo alla Società interpellante posto che l'attività di promotore della triangolazione da parte dell'interpellante origina un plafond limitato alla differenza tra il corrispettivo richiesto al cliente estero ed il corrispettivo addebitatogli da *Newco*. Le prestazioni di servizi che la Società interpellante continuerà ad effettuare, infatti, non comporteranno l'effettuazione di operazioni che concorrono alla formazione del plafond.

La società ritiene, quindi, che per determinare la quota di plafond disponibile al 1° gennaio 2012, da attribuire all'una o all'altra delle società, potrebbe procedersi in funzione delle operazioni non imponibili che si stima saranno rispettivamente poste in essere da ciascuno dei due soggetti nell'anno 2012.

La Società espliciterebbe nell'atto di conferimento il passaggio del plafond e i criteri di attribuzione dello stesso in parte alla conferente e in parte alla conferitaria, provvedendo all'indicazione dell'operazione nella comunicazione di variazione dati da presentare ai sensi dell'[art. 35, comma 3, DPR n. 633/1972](#). In particolare, verrebbe compilato il modello AA7/10, quadro D, secondo le modalità previste dalle istruzioni, per evidenziare il passaggio del c.d. plafond alla conferitaria. A parere dell'istante, tale soluzione sarebbe coerente con la *ratio* su cui si fonda [l'art. 8, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972](#) - sia pure relativo all'affitto dell'azienda - *ratio* estensibile anche al caso del conferimento in esame - ravvisabile nella finalità di evitare la duplice utilizzazione del plafond. Sulla base di tale *ratio* l'acquisizione del plafond dovrebbe ritenersi pienamente legittima non solo qualora, a seguito dell'operazione, il conferitario sia l'unico soggetto a beneficiarne ma anche, come nel caso di specie, qualora sia chiaro quale parte compete al conferitario stesso. Nella specie, il plafond spettante alla *Newco* dovrebbe essere individuato in funzione di un rapporto che vede al numeratore l'ammontare stimato delle operazioni non imponibili che la stessa effettuerà nel 2012 e al denominatore la somma di tale ammontare e di quello relativo alle operazioni non imponibili che ALFA stima di effettuare nel 2012, rimanendo in capo alla Società istante la parte residua del plafond stesso.

Con nota prot. n. di novembre 2011 la Società interpellante ha precisato che l'operazione di conferimento si perfezionerà il 31 dicembre 2011 e, pertanto, non sussisterà una fase transitoria in cui la Società continuerà ad effettuare cessioni dirette all'esportazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

[L'art. 8, secondo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633](#), consente a coloro che effettuano esportazioni di cui alle lettere a) e b) del primo comma del [medesimo articolo 8](#), dietro presentazione di una lettera di intenti, di poter acquistare beni e servizi senza IVA, nei limiti dei corrispettivi realizzati per l'effettuazione di tali operazioni nell'anno solare precedente (ovvero nei dodici mesi precedenti, come consentito dall'[art. 2, c. 2, della legge 18 febbraio 1997, n. 28](#)), ammontare che rappresenta il c.d. plafond fisso (ovvero mobile, se riferito ai dodici mesi precedenti).

Ciò a condizione che - come stabilito dall'[art. 1 del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746](#), convertito dalla [legge 27 febbraio 1984, n. 17](#) - l'ammontare di tali corrispettivi sia superiore al dieci per cento del volume d'affari; l'[art. 41, comma 4, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331](#), stabilisce che i corrispettivi delle cessioni intracomunitarie concorrono alla determinazione del plafond ed alle relative percentuali necessarie per l'effettuazioni di acquisti senza IVA.

[L'art. 8, primo comma, lettera c\), del DPR n. 633 del 1972](#), prevede che possano fruire di tale agevolazione anche le cessioni di beni, diversi dai fabbricati ed aree fabbricabili, e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di coloro che effettuano cessioni all'esportazione ovvero cessioni intracomunitarie.

Con riferimento alla possibilità di trasferimento del plafond nelle ipotesi di conferimento d'azienda o di ramo aziendale, con la [risoluzione n. 165 del 2008](#) è stato chiarito che *Il conferimento d'azienda o di ramo aziendale determina il subentro nella posizione di esportatore abituale da parte del conferitario il quale può fruire del plafond maturato dalla conferente quando ricorrono due condizioni:*

- 1) il conferitario continua, senza soluzione di continuità, l'attività relativa al complesso aziendale oggetto di trasferimento, in precedenza svolta dal conferente;*
- 2) il conferitario subentra nei rapporti giuridici (attivi e passivi) relativi ai complessi aziendali conferiti.*

Le predette condizioni sono finalizzate ad assicurare la continuità nello svolgimento dell'attività di impresa - tesa all'esportazione - da parte della società conferitaria, tale da giustificare il trasferimento in capo alla stessa dello status di esportatore abituale e, conseguentemente, il diritto della conferitaria a fruire (in luogo della conferente, che

ha maturato il c.d. plafond) del beneficio della non imponibilità dell'Iva per gli acquisti di beni e servizi e per l'importazione di beni, previsto dall'articolo 8, primo comma, lettera c), del DPR n. 633 del 1972.

In particolare, per quanto riguarda la condizione che la conferitaria subentri al conferente nei rapporti giuridici in essere, con la predetta risoluzione n. 165/E del 2008 è stato richiamato l'orientamento della giurisprudenza tributaria di primo e secondo grado (cfr. CTR Piemonte 9 marzo 2007, n. 8) secondo cui nelle *trasformazioni sostanziali soggettive il trasferimento del plafond a favore dell'avente causa non deve ritenersi subordinato al trasferimento di tutti i debiti/crediti dell'azienda ma solo delle posizioni attive e passive necessarie ad assicurare, in situazione di continuità, la prosecuzione dell'attività di impresa rivolta ai clienti non residenti*.

Tanto premesso, si è dell'avviso che il trasferimento del plafond non sia condizionato al trasferimento di tutti i rapporti con la clientela non residente o, più in generale, di tutte le posizioni creditorie e debitorie relative al ramo d'azienda conferito. Il diritto a fruire dello speciale trattamento fiscale previsto dalla norma nasce, infatti, dalla situazione obiettiva, ovverosia dall'essere esportatore abituale nei limiti quantitativi previsti dalla relativa disciplina. Situazione nella quale il conferitario subentra per effetto del conferimento del ramo aziendale dedito all'attività di esportazione.

Nell'ipotesi prospettata dalla Società, a seguito dell'operazione straordinaria di conferimento di ramo aziendale, la conferitaria subentrerà alla conferente nell'attività di produzione dei macchinari mentre la conferente continuerà ad essere controparte contrattuale della clientela estera nonché ad esercitare l'attività di prestazione dei servizi (montaggio, supervisione al montaggio, manutenzione ecc.) nei confronti della stessa clientela.

In particolare, gli scambi con la clientela estera avverranno tramite operazioni triangolari (Newco cede alla Società istante - promotore della triangolazione - che a sua volta cede al cliente estero con trasporto all'estero a cura della Newco).

Ne consegue che entrambe le società (conferente e conferitaria) continueranno ad effettuare operazioni che attribuiscono lo status di esportatore abituale: la conferente nei limiti dell'attività di promotore della triangolazione, vale a dire per la differenza tra il corrispettivo richiesto al cliente estero ed il corrispettivo addebitatogli da Newco (articolo 8, secondo comma, DPR n. 633 del 1972) e la conferitaria nei limiti delle cessioni poste in essere nei confronti della società conferente.

In relazione a tale situazione, si è dell'avviso che il plafond maturato dalla conferente possa essere suddiviso con la conferitaria, subentrante nell'attività dedita all'esportazione.

Ai fini della determinazione del quantum di plafond maturato nell'anno 2011 dalla conferente, trasferibile alla conferitaria, si ritiene condivisibile la soluzione interpretativa prospettata dalla Società interpellante secondo cui il plafond potrà essere utilizzato da:

- Newco, in funzione di un rapporto che vede al numeratore l'ammontare (stimato) delle operazioni non imponibili che si presume che la stessa potrà in essere nel 2012 e al denominatore la somma di tale ammontare e dell'ammontare (pure stimato) delle operazioni non imponibili che si presume che la Società interpellante potrà in essere nel 2012. Ai fini di tale calcolo, per le operazioni in cui la Società interpellante assumerà il ruolo di secondo cedente in una operazione triangolare, si considererà come ammontare delle operazioni la differenza tra i corrispettivi praticati da ALFA nei confronti dei clienti e i corrispettivi praticati da Newco alla Società interpellante;
- dalla Società interpellante, per la restante parte.

In altri termini, il predetto metodo consentirà di ripartire tra la conferente e la conferitaria il plafond maturato nell'anno 2011 dalla Società interpellante, in base all'entità dell'attività di esportazione che sarà effettuata rispettivamente da Newco e dalla Società interpellante nell'anno 2012.

Sotto il profilo degli adempimenti connessi al trasferimento del plafond si ritiene che la procedura descritta dalla Società sia condivisibile. Pertanto, nell'atto di conferimento, ALFA indicherà il passaggio del plafond e i criteri di attribuzione dello stesso in parte alla stessa Società e in parte alla conferitaria. La Società conferitaria, a sua volta, dovrà provvedere all'indicazione dell'operazione nella comunicazione di variazione dati da rendere ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, compilando il modello AA7/10, quadro D. In particolare, la società conferitaria dovrà barrare le caselle (2a e PL) relative al conferimento del ramo d'azienda ed al subentro nella facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta. Dovrà, altresì, essere indicato negli appositi spazi del predetto modello il codice fiscale del soggetto conferente.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

RISOLUZIONE N. 124/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 14 dicembre 2011

OGGETTO: *Interpello – Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Subentro nel c.d. plafond a seguito di operazione straordinaria di conferimento di ramo d'azienda. Articolo 8, primo comma, D.P.R. n. 633 del 1972*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 8 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito, la "Società") realizza macchinari ad alto contenuto tecnologico destinati alle industrie del petrolio, del gas e della produzione di energia elettrica. I macchinari sono realizzati sulla base di contratti di appalto e di vendita, per conto di clienti-soggetti passivi IVA che agiscono in quanto tali, stabiliti in Italia, Stati dell'UE e Stati extra-UE.

La Società, oltre alla realizzazione dei macchinari, fornisce ai propri clienti servizi di montaggio, supervisione al montaggio nell'ipotesi in cui il montaggio del bene non sia eseguito dalla società istante, manutenzione e riparazione.

In virtù delle numerose cessioni intracomunitarie e cessioni all'esportazione poste in essere, la Società ha acquisito lo status di soggetto abilitato ad effettuare acquisti e importazioni di beni e servizi senza pagamento dell'Iva, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lett. c), e secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, nei limiti dell'ammontare delle operazioni non imponibili effettuate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti.

Tutto ciò premesso, la Società fa presente che intende separare l'attività di produzione da quella di prestazione di servizi. Ciò avverrebbe - con effetto dal 31 dicembre 2011 - mediante il conferimento del ramo aziendale afferente la produzione dei macchinari in una società a responsabilità limitata di nuova costituzione (di seguito "*Newco*") della quale la Società deterrà la totalità delle quote. Per effetto del conferimento, l'attività di produzione dei macchinari sarà svolta dalla *Newco* mentre la Società interpellante, oltre all'attività di prestazione di servizi, effettuerà la vendita, continuerà cioè ad essere la controparte contrattuale dei clienti, relativamente ai macchinari prodotti dalla *Newco*.

Conseguentemente, nella tipologia di operazioni poste in essere più frequentemente dalla Società interpellante, cessioni all'esportazione, si determinerà un'operazione triangolare, di cui all'articolo 8, primo comma, lettera a), del DPR n. 633 del 1972, nella quale *Newco* assumerà il ruolo di primo cedente nazionale e la Società quello di promotore della triangolazione.

Tanto premesso, la Società chiede se la *Newco* conferitaria - dedita all'attività produttiva - possa subentrare alla Società (conferente) nella facoltà di acquistare senza Iva, ai sensi del citato art. 8, primo comma, lett. c), e secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, i beni e servizi necessari alla produzione dei macchinari, in virtù del plafond maturato nell'anno 2011.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società interpellante osserva che nella disciplina Iva nazionale manca una disposizione che regolamenti, in generale, gli effetti delle operazioni di conferimento di ramo d'azienda.

Tali effetti, invece, sono disciplinati dall'articolo 19 della Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, secondo cui "*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". Tale disposizione prevede la possibilità, per gli Stati membri, di considerare irrilevante, agli effetti dell'Iva, l'operazione di conferimento di complesso aziendale e parimenti di riconoscere la successione del conferitario nei rapporti tributari Iva relativi al complesso aziendale oggetto del conferimento.

La Repubblica Italiana si è avvalsa della predetta facoltà di non attrarre nell'ambito impositivo l'operazione di conferimento di complesso aziendale con la previsione di cui all'articolo 2, terzo comma, lettera b) del DPR n. 633 del 1972 secondo cui 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"*. Da ciò, ad avviso della Società interpellante, deriva automaticamente la successione del soggetto conferitario in tutti gli obblighi e i diritti relativi all'applicazione dell'Iva inerenti il complesso aziendale oggetto del trasferimento. Tra i diritti in cui il conferitario succede è quindi da ricomprendere anche la possibilità di effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta.

Possibilità prevista dall'articolo 164 della Direttiva 2006/112 e recepita dal legislatore nazionale con il citato articolo 8 del DPR n. 633 del 1972.

In particolare, sia con riferimento alla verifica dello status di soggetto abilitato a effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta, sia ai fini della determinazione del plafond all'uopo spendibile, il conferitario dovrebbe poter fare riferimento - in applicazione di tale principio - alle operazioni relative al complesso aziendale trasferito che hanno generato il plafond, poste in essere dalla conferente.

Considerato che nella fattispecie in esame - a seguito dell'operazione di conferimento del ramo aziendale - le cessioni all'esportazione dei macchinari

avverranno con operazioni triangolari (*Newco* cede all'istante che a sua volta cede al cliente estero con trasporto all'estero a cura della *Newco*), può ritenersi che alla *Newco* competa la maggior parte del plafond maturato nel 2011 in capo alla Società interpellante posto che l'attività di promotore della triangolazione da parte dell'interpellante origina un plafond limitato alla differenza tra il corrispettivo richiesto al cliente estero ed il corrispettivo addebitatogli da *Newco*. Le prestazioni di servizi che la Società interpellante continuerà ad effettuare, infatti, non comporteranno l'effettuazione di operazioni che concorrono alla formazione del plafond.

La società ritiene, quindi, che per determinare la quota di plafond disponibile al 1° gennaio 2012, da attribuire all'una o all'altra delle società, potrebbe procedersi in funzione delle operazioni non imponibili che si stima saranno rispettivamente poste in essere da ciascuno dei due soggetti nell'anno 2012.

La Società espliciterebbe nell'atto di conferimento il passaggio del plafond e i criteri di attribuzione dello stesso in parte alla conferente e in parte alla conferitaria, provvedendo all'indicazione dell'operazione nella comunicazione di variazione dati da presentare ai sensi dell'art. 35, comma 3, DPR n. 633/1972. In particolare, verrebbe compilato il modello AA7/10, quadro D, secondo le modalità previste dalle istruzioni, per evidenziare il passaggio del c.d. plafond alla conferitaria. A parere dell'istante, tale soluzione sarebbe coerente con la "*ratio*" su cui si fonda l'art. 8, quarto comma, del DPR n. 633 del 1972 - sia pure relativo all'affitto dell'azienda - "*ratio*" estensibile anche al caso del conferimento in esame - ravvisabile nella finalità di evitare la duplice utilizzazione del plafond. Sulla base di tale "*ratio*" l'acquisizione del plafond dovrebbe ritenersi pienamente legittima non solo qualora, a seguito dell'operazione, il conferitario sia l'unico soggetto a beneficiarne ma anche, come nel caso di specie, qualora sia chiaro quale parte compete al conferitario stesso. Nella specie, il plafond spettante alla *Newco* dovrebbe essere individuato in funzione di un rapporto che vede al numeratore l'ammontare stimato

delle operazioni non imponibili che la stessa effettuerà nel 2012 e al denominatore la somma di tale ammontare e di quello relativo alle operazioni non imponibili che ALFA stima di effettuare nel 2012, rimanendo in capo alla Società istante la parte residua del plafond stesso.

Con nota prot. n. ... di novembre 2011 la Società interpellante ha precisato che l'operazione di conferimento si perfezionerà il 31 dicembre 2011 e, pertanto, non sussisterà una fase transitoria in cui la Società continuerà ad effettuare cessioni dirette all'esportazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 8, secondo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, consente a coloro che effettuano esportazioni di cui alle lettere a) e b) del primo comma del medesimo articolo 8, dietro presentazione di una lettera di intenti, di poter acquistare beni e servizi senza IVA, nei limiti dei corrispettivi realizzati per l'effettuazione di tali operazioni nell'anno solare precedente (ovvero nei dodici mesi precedenti, come consentito dall'art. 2, c. 2, della legge 18 febbraio 1997, n. 28), ammontare che rappresenta il c.d. plafond fisso (ovvero mobile, se riferito ai dodici mesi precedenti).

Ciò a condizione che - come stabilito dall'art. 1 del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17 - l'ammontare di tali corrispettivi sia superiore al dieci per cento del volume d'affari; l'art. 41, comma 4, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, stabilisce che i corrispettivi delle cessioni intracomunitarie concorrono alla determinazione del plafond ed alle relative percentuali necessarie per l'effettuazioni di acquisti senza IVA.

L'art. 8, primo comma, lettera c), del DPR n. 633 del 1972, prevede che possano fruire di tale agevolazione anche le cessioni di beni, diversi dai fabbricati ed

aree fabbricabili, e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di coloro che effettuano cessioni all'esportazione ovvero cessioni intracomunitarie.

Con riferimento alla possibilità di trasferimento del plafond nelle ipotesi di conferimento d'azienda o di ramo aziendale, con la risoluzione n. 165 del 2008 è stato chiarito che *“Il conferimento d'azienda o di ramo aziendale determina il subentro nella posizione di esportatore abituale da parte del conferitario il quale può fruire del plafond maturato dalla conferente quando ricorrono due condizioni:*

- 1) il conferitario continua, senza soluzione di continuità, l'attività relativa al complesso aziendale oggetto di trasferimento, in precedenza svolta dal conferente;*
- 2) il conferitario subentra nei rapporti giuridici (attivi e passivi) relativi ai complessi aziendali conferiti”.*

Le predette condizioni sono finalizzate ad assicurare la continuità nello svolgimento dell'attività di impresa - tesa all'esportazione - da parte della società conferitaria, tale da giustificare il trasferimento in capo alla stessa dello status di esportatore abituale e, conseguentemente, il diritto della conferitaria a fruire (in luogo della conferente, che ha maturato il c.d. plafond) del beneficio della non imponibilità dell'Iva per gli acquisti di beni e servizi e per l'importazione di beni, previsto dall'articolo 8, primo comma, lettera c), del DPR n. 633 del 1972.

In particolare, per quanto riguarda la condizione che la conferitaria subentri al conferente nei rapporti giuridici in essere, con la predetta risoluzione n. 165/E del 2008 è stato richiamato l'orientamento della giurisprudenza tributaria di primo e secondo grado (cfr. CTR Piemonte 9 marzo 2007, n. 8) secondo cui nelle *“trasformazioni sostanziali soggettive il trasferimento del plafond a favore dell'avente causa non deve ritenersi subordinato al trasferimento di tutti i debiti/crediti dell'azienda ma solo delle posizioni attive e passive necessarie ad assicurare, in situazione di continuità, la prosecuzione dell'attività di impresa rivolta ai clienti non residenti”.*

Tanto premesso, si è dell'avviso che il trasferimento del plafond non sia condizionato al trasferimento di tutti i rapporti con la clientela non residente o, più in generale, di tutte le posizioni creditorie e debitorie relative al ramo d'azienda conferito. Il diritto a fruire dello speciale trattamento fiscale previsto dalla norma nasce, infatti, dalla situazione obiettiva, ovverosia dall'essere esportatore abituale nei limiti quantitativi previsti dalla relativa disciplina. Situazione nella quale il conferitario subentra per effetto del conferimento del ramo aziendale dedito all'attività di esportazione.

Nell'ipotesi prospettata dalla Società, a seguito dell'operazione straordinaria di conferimento di ramo aziendale, la conferitaria subentrerà alla conferente nell'attività di produzione dei macchinari mentre la conferente continuerà ad essere controparte contrattuale della clientela estera nonché ad esercitare l'attività di prestazione dei servizi (montaggio, supervisione al montaggio, manutenzione ecc.) nei confronti della stessa clientela.

In particolare, gli scambi con la clientela estera avverranno tramite operazioni triangolari (*Newco* cede alla Società istante - promotore della triangolazione - che a sua volta cede al cliente estero con trasporto all'estero a cura della *Newco*).

Ne consegue che entrambe le società (conferente e conferitaria) continueranno ad effettuare operazioni che attribuiscono lo status di esportatore abituale: la conferente nei limiti dell'attività di promotore della triangolazione, vale a dire per la differenza tra il corrispettivo richiesto al cliente estero ed il corrispettivo addebitatogli da *Newco* (articolo 8, secondo comma, DPR n. 633 del 1972) e la conferitaria nei limiti delle cessioni poste in essere nei confronti della società conferente.

In relazione a tale situazione, si è dell'avviso che il plafond maturato dalla conferente possa essere suddiviso con la conferitaria, subentrante nell'attività dedita all'esportazione.

Ai fini della determinazione del quantum di plafond maturato nell'anno 2011 dalla conferente, trasferibile alla conferitaria, si ritiene condivisibile la soluzione interpretativa prospettata dalla Società interpellante secondo cui il plafond potrà essere utilizzato da:

- *Newco*, in funzione di un rapporto che vede al numeratore l'ammontare (stimato) delle operazioni non imponibili che si presume che la stessa porrà in essere nel 2012 e al denominatore la somma di tale ammontare e dell'ammontare (pure stimato) delle operazioni non imponibili che si presume che la Società interpellante porrà in essere nel 2012. Ai fini di tale calcolo, per le operazioni in cui la Società interpellante assumerà il ruolo di secondo cedente in una “operazione triangolare”, si considererà come ammontare delle operazioni la differenza tra i corrispettivi praticati da ALFA nei confronti dei clienti e i corrispettivi praticati da *Newco* alla Società interpellante;
- dalla Società interpellante, per la restante parte.

In altri termini, il predetto metodo consentirà di ripartire tra la conferente e la conferitaria il plafond maturato nell'anno 2011 dalla Società interpellante, in base all'entità dell'attività di esportazione che sarà effettuata rispettivamente da *Newco* e dalla Società interpellante nell'anno 2012.

Sotto il profilo degli adempimenti connessi al trasferimento del plafond si ritiene che la procedura descritta dalla Società sia condivisibile. Pertanto, nell'atto di conferimento, ALFA indicherà il passaggio del plafond e i criteri di attribuzione dello stesso in parte alla stessa Società e in parte alla conferitaria. La Società conferitaria, a sua volta, dovrà provvedere all'indicazione dell'operazione nella comunicazione di variazione dati da rendere ai sensi dell'articolo 35, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, compilando il modello AA7/10, quadro D. In particolare, la società conferitaria dovrà barrare le caselle (2a e PL) relative al conferimento del ramo d'azienda ed al subentro nella facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta. Dovrà, altresì, essere indicato negli appositi spazi del predetto modello il codice fiscale del soggetto conferente.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE