

Roma, 21 aprile 2008

OGGETTO: Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – Traferimento del plafond in conferimento di ramo d'azienda. Articolo 8, comma 1, lettera c) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'esatta applicazione dell'articolo 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato posto il seguente

QUESITO

La Società ALFA S.P.A. è quotata presso il mercato telematico di Borsa Italiana S.p.A. e opera nella progettazione, produzione e vendita di macchinari ed impianti prevalentemente destinati ai settori farmaceutico, cosmetico e della produzione del tè in bustine.

Nell'istanza si afferma che la società è interessata a riorganizzare la propria attività mediante il conferimento (in neutralità fiscale, ai sensi dell'art. 176, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986) di un complesso aziendale costituito da due distinti rami d'azienda a favore di due società beneficiarie, appositamente costituite da ALFA in data, e che i conferimenti dovrebbero avere luogo entro la fine dell'anno....., con efficacia giuridica a decorrere dal

Il caso prospettato attiene alla possibilità per la società conferente di trasferire alle società conferitarie il beneficio della non imponibilità dell'IVA (per un ammontare pari alla quota parte del plafond complessivo riferibile al singolo ramo d'azienda oggetto di conferimento) per gli acquisti di beni e servizi e per

l'importazione di beni previsto dall'art. 8, c. 1, lettera c) del D.P.R. n. 633/1972 (cd. "plafond IVA").

A tal fine l'istante evidenzia che la società conferente è in possesso dello status di esportatore abituale, ai sensi dell'art. 8, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e che ha maturato nel corso dell'anno 2007, fino alla data del 31 ottobre 2007, un plafond pari ad euro....., determinato con il metodo solare.

I rami d'azienda oggetto di conferimento, relativi rispettivamente all'attività di produzione di macchine per l'industria del tè (che sarà oggetto di conferimento a favore della società ALFA A- S.r.l.) e dall'attività di produzione di macchine per l'industria farmaceutica e cosmetica (che sarà oggetto di conferimento a favore della società ALFA B -S.r.l.) si identificano in particolari e ben distinte divisioni industriali.

L'istante specifica inoltre le attività svolte da altre divisioni che resteranno in capo alla stessa in qualità di conferente, quali la produzione di altre tipologie di macchinari, le lavorazioni meccaniche, l'attività dei servizi centrali di direzione, amministrazione, finanza e controllo, brevetti, ufficio spedizioni, risorse umane e servizi generali, commerciali e industriali (accettazione, collaudo, magazzino).

Le società conferitarie subentreranno nella totalità dei rapporti giuridici attivi e passivi inerenti i rispettivi complessi aziendali conferiti e riconducibili a ciascun ramo di attività, ad eccezione dei debiti verso:

- a) il personale dipendente afferenti le retribuzioni del mese di dicembre;
- b) gli enti previdenziali ed assistenziali per i contributi relativi alla retribuzione afferente il mese di dicembre e la tredicesima mensilità;
- c) l'erario per le ritenute IRPEF dei dipendenti afferenti il mese di dicembre e la tredicesima mensilità.

La società ALFA S.p.a. fa presente che, nonostante le varie divisioni non siano gestite con contabilità separata, le operazioni attinenti ciascuna divisione, rilevanti ai fini IVA, sono esattamente individuabili sulla base di un criterio oggettivo, mediante attribuzione di un codice "SeCo" (Settore Contabile)

specifico per ciascuna divisione; risulta, quindi, possibile determinare in modo puntuale e univoco l'ammontare del plafond riferibile ai singoli rami aziendali.

Ai fini dell'individuazione della fattispecie concreta, la società istante allega le due domande di attribuzione del codice fiscale relative alle società conferitarie neo-costituite, dei prospetti che riepilogano le operazioni attive registrate nel periodo..... distinte per codice di operazione Iva generatrice di *plafond*, nonché per codice SeCo e per divisione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA DEL CONTRIBUENTE

La società sostiene che l'esclusione dal conferimento dei debiti relativi al personale (retribuzioni relative al mese di dicembre, contributi e ritenute relative al mese di dicembre ed alla tredicesima mensilità) non rappresenti una condizione ostativa al trasferimento del suddetto plafond a favore delle due società conferitarie, nonostante il diverso avviso espresso dall'Amministrazione finanziaria in numerose pronunce (cfr. per tutte R.M. n. 450173 del 24 novembre 1992).

Tale soluzione interpretativa si basa sulle seguenti motivazioni:

- non sussiste alcun fondamento legislativo, neanche con riferimento al diverso contratto di affitto d'azienda, che condizioni il trasferimento del plafond al trasferimento di tutti i crediti e debiti relativi all'azienda ceduta anche se non riferiti all'attività di esportazione;
- le poste contabili non trasferite non hanno alcuna attinenza con l'attività di esportazione che ha generato il plafond, la quale risulta trasferita, senza soluzione di continuità alle società conferitarie;
- l'irrilevanza della condizione del trapasso di tutti i crediti e debiti relativi all'azienda ceduta ai fini del trasferimento del plafond ha ormai trovato riconoscimento anche in giurisprudenza, come risulta dalla recente sentenza n. 8 del 5 marzo 2007 della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte.

Infine, l'istante sottolinea che l'utilizzo di un apposito codice, il codice Seco, consente l'attribuzione in modo univoco ed oggettivo di ciascuna operazione

attiva registrata dalla società ad ogni singola divisione e quindi ad ogni ramo d'azienda che di tali divisioni si compone.

Ne consegue che per ogni operazione attiva suscettibile di generare *plafond* (cessioni all'esportazione, operazioni intracomunitarie ed operazioni assimilate) la Società istante è in grado di distinguere e stabilire con esattezza a quale divisione e, quindi, a quale ramo aziendale, la stessa sia riferibile.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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 ai complessi aziendali oggetto del conferimento, in precedenza svolta dal conferente;
2. il conferente subentra nei rapporti giuridici (attivi e passivi) relativi ai complessi aziendali conferiti (cfr. Ris. Min. n. 360030 del 18 marzo 1977; Ris. Min. n. 505229 del 7 novembre 1987; Ri. Min. n. 621099 del 4 luglio 1989).

Nel caso in esame, oggetto del conferimento sono le divisioni che si occupano di esportazione e che proseguiranno la medesima attività in seno alle società conferitarie soddisfacendo, così, la prima condizione.

Per quanto riguarda la necessità di un passaggio universale della attività e delle passività dalla conferente alla conferitaria, si afferma nell'istanza che presso le conferitarie vengono trasferiti tutti i rapporti giuridici attivi e passivi relativi al ramo aziendale oggetto di conferimento ad eccezione dei debiti per gli stipendi verso i dipendenti relativi al mese di dicembre, quelli per la tredicesima mensilità nonché i relativi debiti per ritenute e contributi verso l'erario e gli istituti previdenziali non vengono trasferiti.

Le posizioni non trasferite, peraltro, non incidono minimamente sull'attività di esportazione.

Inoltre, secondo quanto dichiarato dall'istante, attraverso l'utilizzo del codice SeCo (Settore Contabile) è possibile, nel caso prospettato, attribuire le diverse operazioni attive ad ogni ramo di azienda, in modo univoco ed oggettivo, nonché verificare, dagli atti, il loro totale trasferimento. Quanto precede risulta confermato, in particolare, dal contenuto degli articoli 2 e 6 dei verbali relativi al conferimento di ramo di azienda a favore delle due imprese beneficiarie avvenuto in data 19 dicembre 2007.

L'articolo 2, in particolare, prevede che *"Il complesso aziendale oggetto di conferimento viene conferito nella sua organica unità industriale, economica e finanziaria e consta delle attività e passività riscontrate nel loro importo complessivo nella relazione di stima giurata sopra citata salvo quanto di seguito esposto"*.

L'articolo 6, invece, stabilisce, tra l'altro, che il complesso aziendale viene conferito nello stato di fatto e di diritto in cui si trova alla data di efficacia del conferimento stesso e che le società conferitaria subentra nella totalità degli obblighi, dei diritti, degli interessi legittimi e delle aspettative di spettanza dell'azienda conferita. E' previsto, inoltre, che la conferitaria assuma a proprio carico tutti gli oneri, debiti, responsabilità, passività, etc. che maturino o emergano successivamente alla data di efficacia del conferimento, ma relativi alla gestione precedente.

Peraltro, la giurisprudenza tributaria di primo e secondo grado (cfr. CTR Piemonte 9 marzo 2007, n. 8) ha sottolineato che nelle "trasformazioni sostanziali soggettive" (escluso, quindi, il caso di affitto d'azienda) 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.

Tutto ciò premesso, la scrivente ritiene, in linea con il parere espresso dalla Direzione Regionale che, nel caso in esame, ricorrano le condizioni per il trasferimento del plafond dalla società istante alle beneficiarie.

Si ribadisce, tuttavia, che resta impregiudicato, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 2 D.P.R. n. 600 del 1973, ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria volto a verificare se l'operazione in esame ed eventuali altri atti, fatti o negozi ad essa collegati e non rappresentati dall'istante s'inseriscano in un più ampio disegno elusivo, pertanto, censurabile.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.