

Risposta n. 200/2025

OGGETTO: Trasferimento del plafond IVA nell'ambito di un'operazione di riorganizzazione societaria – Tre soggetti coinvolti di cui uno non identificato ai fini IVA in Italia – Articolo 8 del decreto del Presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

ALFA (in seguito anche "Istante", "Società" o "Contribuente") rappresenta di essere una società di diritto italiano costituita, a fine 2024, da Gamma Ltd con l'obiettivo *"di acquisire e proseguire l'attività del ramo d'azienda produttivo della BETA., società in Amministrazione Straordinaria(...)".*

L'Istante fa presente di aver acquisito il suddetto ramo d'azienda a seguito di un'articolata operazione di riorganizzazione aziendale, avente ad oggetto la cessione del complesso aziendale di BETA S.p.A. ad un soggetto giuridico di diritto inglese non stabilito e non registrato ai fini IVA in Italia, GAMMA Ltd, che contestualmente

lo ha conferito parzialmente alla Società. In particolare, a seguito delle necessarie autorizzazioni, a fine 2024 avvengono:

- la cessione a GAMMA Ltd di un ramo d'azienda di BETA S.p.A. e;
- contestualmente alla cessione di questo ramo d'azienda, quest'ultimo è parzialmente conferito all'Istante da GAMMA Ltd, sua controllante diretta.

Il Contribuente precisa altresì che:

1. ha continuato, senza soluzione di continuità, l'attività relativa ai complessi aziendali;
2. è subentrata nei rapporti giuridici attivi e passivi relativi ai complessi aziendali prima ceduti a GAMMA e poi da questa conferiti all'Istante.

Alla luce di quanto rappresentato, il Contribuente chiede se:

- può beneficiare del *plafond* maturato da BETA nell'anno 2024 e dunque acquistare o importare beni e servizi senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera c) e quarto comma del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA");
- in caso di risposta affermativa, la formale comunicazione del trasferimento del *plafond* (che dovrebbe avvenire entro 30 giorni dalla data del conferimento d'azienda tramite il modello Variazione dati IVA AA7/10) può essere trasmessa tardivamente, previo pagamento delle sanzioni previste. A tal riguardo, chiede, inoltre, delucidazioni sulle modalità di compilazione del modello comunicativo, in ragione della doppia operazione straordinaria per mezzo della quale si realizza il trasferimento del *plafond* maturato da BETA in capo all'Istante. Chiede, cioè, se sia possibile trasmettere un solo

modello di Variazione dati IVA oppure occorra trasmettere due modelli, in modo da dare evidenza dei due successivi trasferimenti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società sostiene che i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria in relazione al trasferimento del *plafond* in occasione di operazioni straordinarie possano applicarsi anche al caso di specie, benché nell'operazione descritta siano coinvolti tre soggetti, di cui uno (GAMMA Ltd) non stabilito, né registrato ai fini IVA in Italia.

Nelle risoluzioni nn. 165/E del 21 aprile 2008 e 417/E del 31 ottobre 2008, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il conferimento d'azienda (o di ramo d'azienda) comporta il subentro nella posizione di esportatore abituale da parte del conferitario e la possibilità di usufruire del *plafond* maturato dal 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".*

Il Contribuente, inoltre, evidenzia che per l'Amministrazione finanziaria, ai fini del trasferimento del *plafond*, non è necessario che il conferitario subentri in tutte le posizioni attive e passive del conferente, ma solo in quelle che consentano la prosecuzione dell'attività d'impresa rivolta a clienti non residenti.

In relazione al caso di specie, la Società sostiene che la presenza di un soggetto intermedio *"non abbia alterato la continuità economica e funzionale dell'attività"*

trasferita"; per tale ragione, in qualità di *"soggetto giuridico prosecutore senza soluzione di continuità dell'attività sottostante al ramo d'azienda ad esso conferito"*, comprensivo di quello generante *plafond*, ritiene di dover *"subentrare nella posizione fiscale di BETA, ivi inclusa la possibilità di utilizzare il plafond IVA maturato in qualità di esportatore abituale"*.

Con riferimento al secondo quesito, l'Istante non prospetta alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base delle informazioni fornite dal Contribuente, qui assunte acriticamente, nel presupposto della loro veridicità. Su queste e su qualunque altra valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentati dalla Società e riscontrabili nell'eventuale sede di accertamento, resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Con il primo quesito, il Contribuente chiede in sostanza se il *plafond* maturato da BETA S.p.A. nel corso del 2024 possa essere trasferito all'Istante per il tramite della sua controllante diretta estera, GAMMA Ltd.

Il trasferimento del *plafond* tra soggetti diversi è disciplinato dal quarto comma dell'articolo 8 del Decreto IVA relativamente all'affitto d'azienda. In particolare, ai sensi della norma appena richiamata: *«Nel caso di affitto di azienda, perché possa avere effetto il trasferimento del beneficio di utilizzazione della facoltà di acquistare beni e servizi per cessioni all'esportazione, senza pagamento dell'imposta, ai sensi del terzo comma, è necessario che tale trasferimento sia espressamente previsto nel relativo contratto e*

che ne sia data comunicazione con lettera raccomandata entro trenta giorni all'ufficio IVA competente per territorio».

Con riferimento alle operazioni di cessione e conferimento non esiste una disposizione analoga in ambito IVA.

Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta con diversi documenti di prassi per estendere a dette operazioni il principio sancito dall'articolo 8, quarto comma del Decreto IVA, nel presupposto che il *plafond* possa essere trasferito dal dante causa all'avente causa alla stregua di una posizione attiva dell'azienda o del ramo d'azienda ceduto/conferito (cfr. risoluzioni ministeriali 13 febbraio 1975, n. 520063; 18 marzo 1977 n. 360030; 7 novembre 1987, n. 505229; 4 luglio 1989, n. 621099; 15 gennaio 1996, n. 16; 28 febbraio 1991, n. 621202, nonché risoluzioni 21 aprile 2008, n. 165/E, 31 ottobre 2008, n. 417/E e 14 dicembre 2011, n. 124/E).

È dunque possibile trasferire il *plafond* anche nell'ambito di una cessione o di un conferimento d'azienda o di un ramo d'azienda, dal dante causa all'avente causa, al verificarsi delle seguenti due condizioni:

1. il cessionario/conferitario continua, senza soluzione di continuità, l'attività relativa ai complessi aziendali oggetto della cessione o del conferimento, in precedenza svolta dal cedente/conferente;
2. il cessionario/conferitario subentra nei rapporti giuridici (attivi e passivi) relativi ai complessi aziendali ceduti o 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" (cfr. risoluzioni 14 dicembre 2011, n.124/E e 31 ottobre 2008, n. 417/E).

In merito alla seconda condizione (*i.e.* subentro del cessionario/conferitario nei rapporti giuridici attivi e passivi, relativi al complesso aziendale trasferitogli), la risoluzione n.124/E del 2011 precisa altresì che non è necessario il subentro dell'avente causa in tutte le posizioni attive e passive del dante causa, né il *"...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"*.

La fattispecie descritta dall'Istante non è riconducibile a quelle oggetto dei citati documenti di prassi, che tra l'altro prevedono la presenza di due soggetti, il dante causa e l'avente causa.

Nel caso in esame, invece, i soggetti che partecipano alla complessa operazione sono tre, vale a dire il dante causa (*i.e.* BETA S.p.A.), l'avente causa (*i.e.* GAMMA Ltd) che contestualmente è anche dante causa dell'Istante.

Perché possa avvenire il trasferimento del *plafond* a favore del Contribuente è dunque necessario che prima questo sia stato trasferito da BETA a GAMMA: in assenza

di questo passaggio, nessun trasferimento del *plafond* può essere effettuato da GAMMA a favore della Società.

Al riguardo, occorre considerare che nel contratto che regola la cessione del complesso aziendale da BETA S.p.A. a GAMMA Ltd non è fatta menzione del trasferimento del *plafond*, presupposto invece previsto dalla disposizione in esame.

Inoltre, assume rilievo anche la circostanza che nel caso in esame, a differenza dell'ipotesi esaminata nella risoluzione n. 417/E del 2008, BETA S.p.A. non si estingue con la cessione del complesso aziendale, ma nel contratto è specificato che rimangono in capo a detta società, tra l'altro *"tutti i crediti e i debiti di BETA, anche fiscali, sorti anteriormente alla Data di Efficacia, ove non espressamente compresi, ancorché non scaduti e non accertati alla Data di efficacia"*. Peraltro, questa limitazione prevista nel contratto di cessione, a ben vedere, mette in dubbio anche il rispetto della prima condizione in quanto pregiudica il proseguimento senza soluzione di continuità dell'attività trasferita in capo alla Società. Ad ogni modo, non è esplicitata l'intenzione di voler trasferire all'avente causa il *plafond*, di cui ne rimane titolare BETA.

Sebbene il *plafond* non abbia la natura di un diritto di credito, *"non può tuttavia sottacersi come l'utilizzo dello stesso vada, in ultima analisi, a influenzare la posizione fiscale complessiva del contribuente, quale risultante dalla dichiarazione annuale"* (cfr. risoluzione 28 febbraio 1991 n. 621202).

Infine, il trasferimento del *plafond* da BETA S.p.A. a GAMMA Ltd è altresì precluso dalla circostanza che quest'ultima società non ha una posizione IVA nel territorio dello Stato, essendo una società di diritto inglese, *"non stabilita e non registrata ai fini IVA in Italia"*.

Nelle risoluzioni 21 giugno 1999, n. 102, 4 agosto 2011, n. 80/E nonché nella risposta n. 148 del 2021, l'Amministrazione finanziaria ha, infatti, avuto modo di chiarire che, al ricorrere dei relativi presupposti, spetta anche ai soggetti esteri la possibilità di effettuare acquisti senza pagamento dell'IVA nei limiti del c.d. *plafond* maturato ma a condizione che *"siano identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato; l'identificazione fiscale del non residente può avvenire, in assenza di sua stabile organizzazione, direttamente, ai sensi dell'art. 35-ter del DPR n. 633 del 1972 (fattispecie nella quale si trova l'interpellante) ovvero a mezzo di un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972"*.

Per le suesposte considerazioni si ritiene che la Società non possa beneficiare del *plafond* maturato da BETA S.p.A. nell'anno 2024, non essendosi verificate le condizioni per il relativo trasferimento a favore di GAMMA Ltd.

In tal senso, si ritiene assorbito il secondo quesito relativo alle modalità di formale comunicazione del trasferimento del *plafond*.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)