Il trasferimento del plafond nella cessione d'azienda

LA MASSIMA

A fronte dell'**inesistenza** di una **specifica disciplina** in tema di **trasferimento** del beneficio del **plafond** nel caso di **cessione** d'**azienda**, l'Agenzia delle entrate è tenuta all'applicazione della **disciplina generale**, e quindi a considerare **trasferibile** il diritto all'utilizzo del plafond insieme agli altri rapporti. **Non** è possibile, invece, applicare in **via analogica** la specifica disciplina prevista dall'art. 8, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972 per l'ipotesi di **affitto** d'**azienda**, che subordina il trasferimento del plafond alla sussistenza di **tre requisiti**: a) che nell'atto di conferimento sia espressamente previsto il trasferimento a favore del soggetto IVA conferitario; b) che del trasferimento sia data comunicazione con lettera raccomandata entro 30 giorni all'ufficio IVA competente; c) che si realizzi il trapasso di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi.

Comm. trib. reg. Piemonte, Sez. XXVIII, Sent. 9 marzo 2007 (5 marzo 2007), n. 8 (*stralcio*)

Svolgimento del processo

1. In data 21 dicembre 2004, l'Agenzia delle entrate notificò alla I.I.F.P. s.r.l, l'avviso di accertamento n. xxx, relativo all'anno 1999, contestando al contribuente una maggiore IVA per euro 321.264,30 oltre euro 390.330,38 per sanzioni; l'avviso di accertamento n. xxx, relativo all'anno 2000, contestando al contribuente una maggiore IVA per euro 2.677.079,13 oltre euro 4.629.866,81 per sanzioni.

L'Agenzia delle entrate contestò che nel caso di conferimento di azienda o di ramo di azienda il trasferimento del plafond è consentito subordinatamente al verificarsi delle seguenti condizioni (ai sensi del quarto comma dell'art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633):

a) nell'atto di conferimento sia espressamente previsto il trasferimento a favore del soggetto IVA conferitario;

b) ne sia data comunicazione con lettera raccomandata entro 30 giorni all'ufficio IVA competente;

c) si realizzi il trapasso di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi (cfr. R.M. 5 luglio 1989, n. 590157) (1).

La R.M. 15 gennaio 1996, n. 16 (2) poi sembra ammettere che non sussista la necessità di una contabilità separata che individui il ramo da conferirsi: «la mancanza di una contabilità separata da parte della società cedente non sembra possa assumere di per se, rilevanza ai fini del riconoscimento o meno dell'agevolazione».

Al momento dell'operazione di conferimento del complesso aziendale dalla I.I. s.r.l. alla I.G. s.r.l. con effetti a partire dal 1° novembre 1999 si ritiene non siano stati osservati i sopra citati adempimenti:

1) nell'atto di conferimento non viene ad essere citato espressamente il trasferimento del plafond tra conferente e conferitaria;

2) non è stata fatta alcuna comunicazione di trasferimento del plafond stesso al competente ufficio IVA;

3) in merito al trapasso di tutti i rapporti giuridici tra conferente e conferitaria si rileva come non tutte le poste dell'attivo e del passivo della I.I. s.r.l. siano state oggetto di valutazione nella perizia di stima redatta appositamente, in quanto non conferite alla I.G. s.r.l.

Le poste attive connesse al ramo ceduto non conferite sono:

— crediti verso clienti esteri xxx lire 3.078.394.560;
— credito IVA servizi CEE lire 251.860.611;
— credito IVA di gruppo lire 742.515.581;
— credito c/IVA vendite lire (1.704.158.555);

Note:
(1) In *Corr. Trib.* n. 33/1989, pag. 2294.
(2) In *Corr. Trib.* n. 7/1996, pag. 590.

Il testo integrale della sentenza si può richiedere a ctonline@ipsoa.it

www.ipsoa.it/ctonline on-line

— credito c/IVA acquisti lire 2.721.161.588.
In merito alle poste del passivo, connesse al ramo ceduto sono state escluse:
— fondo di riserva di garanzia prodotti per lire 800.000.000;
— fondo obsolescenza magazzino lire 560.000.000;
— fondo rischi di garanzia lire 1.082.000.000;
— fondo rischi ambientali per lire 500.000.000.
In merito alle condizioni testé evidenziate si può, al limite, concordare, in linea con la R.M. n. 16 del 1996, che la mancata tenuta della contabilità separata da parte della I.I. s.r.l. potrebbe anche non assumere rilevanza quale causa ostativa dell'agevolazione essendo, nella perizia stessa, possibile l'esatta individuazione del ramo d'azienda ceduto.
(*Omissis*)
1.1 - Con ricorsi identici, uno per ciascun anno d'imposta, notificati il 18 febbraio 2005 per consegna diretta, la I.I.F.P. s.r.l. espose che parte attrice era stata oggetto di verifica tributaria nel novembre 2003-febbraio 2004, incentrata sul conferimento di azienda avvenuto con effetto dal 1° novembre 1999, dell'azienda della I.I.I. s.r.l. nella società controllata I.G. s.r.l., la quale ha utilizzato, ai fini IVA, il plafond precedentemente formatosi a capo della conferente I.I.; che l'Agenzia delle entrate non cita alcuna norma, in base alla quale l'imposta richiesta sarebbe dovuta da parte attrice; che i pretesi requisiti (o condizioni) enunciati dall'Agenzia delle entrate troverebbero la loro base giuridica nell'art. 8, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, ma tal norma riguarda solo ed esclusivamente l'ipotesi di affitto di azienda, mentre in relazione all'ipotesi in esame, di conferimento di azienda, i requisiti di cui ai punti (a) e (b) risultano privi di fondamento giuridico e, come tali, debbono esser considerati insussistenti; che non varrebbe invocare, in senso contrario, un'applicazione analogica, dell'art. 8, quarto comma, esclusa, per ovvie ragioni, la possibilità di un'interpretazione estensiva, poiché l'univoco riferimento testuale al contratto di affitto di azienda non lascia all'interprete alcun margine, giammai un conferimento di azienda potrà ritenersi ricompreso nella nozione di affitto di azienda, non foss'altro che per la profonda diversità degli istituti e dei rispettivi effetti giuridici: reali, nel primo caso, meramente obbligatori, nel secondo; che, al fine di giustificare la pretesa azionata, non resterebbe che pensare ad un'applicazione analogica del comma in questione, ma in materia tributaria opera il principio di legalità - rafforzato in riserva di legge - e, conseguentemente, le fattispecie tributarie hanno carattere tipico ed esclusivo, per cui è recisamente esclusa la possibilità di una loro applicazione in via analogica; che, come regola generale, l'esportatore abituale, al fine di poter esercitare la facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta (nei limiti del plafond), non ha alcun obbligo di darne previa comunicazione all'ufficio IVA, rilevando solo il fatto che l'esportatore possieda i requisiti previsti dall'art. 8, secondo comma, poiché soltanto *a posteriori*, mediante la compilazione del quadro VC della dichiarazione IVA l'Agenzia delle entrate viene a conoscenza dell'avvenuto utilizzo del plafond; che in origine l'art. 8, secondo comma, prevedeva in effetti un obbligo di previa comunicazione all'ufficio IVA, ma detto obbligo è stato espressamente abrogato - in una evidente prospettiva di semplificazione - dall'art. 3, terzo comma, del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, quindi, da oltre 20 anni e per puntuale scelta legislativa, la regola generale, in tema di utilizzazione del plafond, è costituita dall'assenza di alcuna previa comunicazione all'ufficio IVA, di conseguenza l'obbligo di comunicazione di cui all'art. 8, quarto comma, relativamente alla sola ipotesi di affitto di azienda, costituisce una deroga, alla regola generale, trattandosi di una norma eccezionale; che, in una prospettiva di sempre maggiore semplificazione, hanno disposto gli artt. 1, comma 1, e 2, commi 2 e 3, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, con l'abrogazione, ad opera dell'art. 5 del medesimo D.P.R., delle norme vigenti in materia di opzioni e di revoche che risultassero incompatibili con le citate novelle, onde può fondatamente sostenersi l'abrogazione, *ex* art. 5 del D.P.R. n. 442/1997, del citato art. 8, per incompatibilità con la sopravvenuta normativa; che in ambito tributario, i diritti e gli obblighi o sussistono in base alla legge oppure non sussistono; non compete all'Agenzia delle entrate di attribuire diritti o di imporre obblighi e tantomeno compete a risoluzioni ministeriali, escluse dal novero delle fonti del diritto, di «permettere e disciplinare» i regimi di determinazione dell'imposta; che inoltre è incomprensibile come, nel

1974 e nel 1987, cioè negli anni delle risoluzioni ministeriali citate dall'Agenzia delle entrate, ma ve ne sono altre dello stesso periodo, l'amministrazione finanziaria potesse fare applicazione analogica di una disposizione, il quarto comma dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, che è stata introdotta solo nel 1991; che il trasferimento del plafond dalla conferente alla conferitaria, lungi dal trovare disciplina nel citato art 8, quarto comma, ha il proprio fondamento giuridico nella generale vicenda successoria che è tipica di operazioni straordinarie come il conferimento o la cessione di azienda (artt. 2558 ss. c.c.); che - sostiene l'Agenzia delle entrate - in tanto può sussistere un diritto di utilizzazione da parte della conferitaria del plafond precedentemente formatosi in capo alla conferente in quanto siano indistintamente trasferiti in sede di conferimento, senza alcuna esclusione, tutti i rapporti giuridici attivi e passivi riferibili all'azienda conferita; che, nella misura in cui si intende affermare che il trasferimento del plafond si giustifica solo in quanto sia effettivamente trasferita l'attività d'impresa che ha generato il plafond stesso, cioè l'attività che, avendo già prodotto cessioni all'esportazione e intracomunitarie in misura significativa, è ragionevole presumere che continui a generare siffatte operazioni anche dopo il conferimento, abbisognando del plafond, l'orientamento deve essere condiviso, in quanto coerente con le finalità perseguite dall'art. 8, secondo comma; che di conseguenza si deve stabilire, non se siano stati trasferiti tutti i debiti e i crediti fino all'ultima lira, ma se è stato trasferito quel complesso di beni e rapporti giuridici che è necessario per assicurare la prosecuzione dell'attività imprenditoriale verso l'estero, da parte del cessionario; che, se invece detto orientamento è inteso diversamente, - nel senso rigido e formalistico condiviso dall'Agenzia delle entrate - il requisito in questione non può che generare conseguenze arbitrarie irragionevoli e gravemente discriminatorie, quindi in aperto contrasto con le stesse finalità perseguite dall'art. 8, secondo comma; che, per escludere *in toto* il trasferimento del plafond, sarebbe sufficiente che la società conferente trattenesse in cassa euro 1.000,00, o, al limite, anche un solo euro, per fare fronte alle spese successive al conferimento; che non si riesce a vedere come quelle somme simboliche possano ritenersi determinanti ai fini della continuazione dell'attività di esportazione da parte della conferitaria, e tali da giustificare il mantenimento del plafond a capo di un soggetto - la società conferente - che, avendo trasformato il proprio apparato produttivo (cioè l'azienda) in una partecipazione societaria (per effetto del conferimento), non ha in realtà più nulla da esportare; che neppure si riesce a vedere - in relazione alle finalità perseguite dall'art. 8, secondo comma, quale differenza sussista tra una società che abbia conferito *tout court* la propria azienda e un'analoga società che abbia trasferito la propria azienda tranne euro 1.000,00 di cassa, tale da giustificare il trasferimento del plafond nel primo caso ma non nel secondo; che, quanto ai crediti IVA, l'Agenzia delle entrate si limita a ricomprendere tali crediti tra quelle attività e passività trattenute a capo della conferente che, a suo dire, dimostrerebbero che I.I. non ha trasferito «nel suo complesso» la propria azienda industriale, ma la controparte non specifica quale sarebbe l'attuale normativa che renderebbe «scorretto» il comportamento di parte attrice, perché, in realtà, non esiste; che neppure spiega l'Agenzia delle entrate quale relazione sussista tra plafond e crediti IVA tale da far ritenere che il plafond non possa stare senza i crediti IVA e viceversa: in realtà una violazione siffatta è inesistente, essendo logico e naturale che, in presenza di una liquidazione IVA di gruppo, i crediti IVA siano trattenuti sulla «capogruppo» IVA, ancorché questa trasferisca la propria azienda industriale ad altra società del gruppo, per due ordini di ragioni; da un lato, perché i crediti in questione sono la risultante dei saldi IVA trasferiti da tutte le società partecipanti alla liquidazione di gruppo e, come tali, essi potrebbero non avere nulla a che vedere con l'attività produttiva (cioè con l'azienda) della capogruppo (potendo benissimo derivare da crediti IVA delle società partecipate); d'altro lato, perché, se la controllante trasferisce i crediti alla controllata, entro breve o brevissimo tempo le tornerebbero comunque indietro ai fini della liquidazione dell'IVA di gruppo (ove la controllata aderisca alla liquidazione di gruppo); che, nel caso concreto, il conferimento dell'azienda è del 1° novembre 1999 e la I.G. ha partecipato all'IVA di gruppo «solo» a far data dal 10 gennaio 2000, ne consegue che il preteso eclatante «vantaggio» tratto dalla I. sarebbe stato quello di aver anticipato di ben due mesi

l'utilizzo dei crediti in questione. Concluse per l'annullamento dei due avvisi.
(*Omissis*)
La Commissione, con sentenza del 10 novembre 2005, n. 36/05 testualmente ritiene «La commissione valutati gli atti sentite le parti in udienza di discussione accoglie i ricorsi riuniti. La contestazione dalla quale derivano gli avvisi di accertamento che hanno prodotto il recupero d'imposta per gli anni 1999 e 2000 in capo alla società I.G. s.r.l. deriva unicamente dall'utilizzo del plafond che risulta essere stato trasferito alla società ricorrente dalla società cessionaria xxx I.I.I. s.r.l. A seguito di una regolare operazione di riorganizzazione del gruppo multinazionale I.I.I. è stata conferita l'intera azienda industriale di proprietà degli stabilimenti di B. e V.C. nella società interamente controllata I.I. s.r.l. come risulta dal verbale della riunione del Consiglio di amministrazione del 14 ottobre 1999 allegato A (n. xxx repertorio atto Tu.Si. - Sa.). Nel trasferimento risultano conferiti i beni formanti il patrimonio della conferente in particolare si evidenzia che risultano espressamente conferiti «... i negozi, contratti e rapporti giuridici in essere di qualunque tipo e genere, compresi i contratti di lavoro subordinato e autonomo ..., nonché tutto quanto attinente alle attività produttive conferite, anche se non specificatamente elencati nella relazione di stima ...». Dal verbale dell'assemblea straordinaria dei soci risulta che a partire dal 1° novembre 1999 il complesso aziendale, analiticamente descritto, è conferito dalle I.I.I. s.r.l. alla I.I. s.r.l. ora I.I.G. s.r.l. e che (pag. 44) «... l'attività produttiva e commerciale non subirà alcuna interruzione e pertanto la società I.I. s.r.l. ora I.I.G. s.r.l. subentra di pieno diritto in tutte le ragioni azioni e facoltà obblighi oneri e impegni e diritti di qualsiasi natura comunque relativi o inerenti al complesso aziendale conferito». A seguito di tale conferimento la conferitaria ha utilizzato il plafond maturato in capo alla società conferente, ritenendo esistere tale suo diritto, contestato dall'ufficio finanziario per il mancato rispetto di tre condizioni:
a) dalla mancata espressa indicazione dell'avvenuto trasferimento a favore del soggetto IVA conferitaria «sic!»;
b) dalla mancata comunicazione all'ufficio IVA competente;
c) dal trapasso di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi.
La stesso atto contestato evidenzia che il fondamento giuridico su cui poggia l'accertamento deriva dall'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 che espressamente riguarda il caso di affitto di azienda e non il caso di conferimento aziendale. Il diritto sorto in capo alla cedente pertanto viene trasferito alla cessionaria unitamente al complesso di beni e rapporti oggetto del conferimento. Secondo la Sezione giudicante pertanto gli atti contestati risultano privi del principale fondamento giuridico e come tali insussistenti. Il presupposto normativo che ne ha dato origine non può essere direttamente applicato al caso in discussione, poiché non si tratta di affitto di azienda bensì di conferimento aziendale. Attraverso tale conferimento il patrimonio di una azienda svolgente una attività di produzione e commercializzazione di beni è stato apportato in altra azienda che ha proseguito l'attività produttiva. Nel conferimento sono stati apportati i beni espressamente individuati nell'atto e fra questi anche i negozi, rapporti giuridici in essere esistenti in capo alla conferente. Pertanto sono da intendere trasferiti, secondo la Commissione giudicante, anche i rapporti fra la cedente e l'ufficio finanziario per l'utilizzazione del plafond esistente in capo alla cedente, perché la conferente non ha mantenuto espressamente tale diritto di utilizzazione del plafond che pertanto logicamente ha seguito l'attività produttiva che a monte lo aveva generato. La conferente inoltre non esercita più attività produttiva e di commercializzazione delle piastrine per freni essendosi trasformata in holding finanziaria e non ha più effettuato esportazioni, come documentato in atti e non contestato dall'ufficio finanziario, e l'attività è invece proseguita senza soluzione di continuità dalla società ricorrente. Anche per quanto concerne l'obbligo di comunicazione del trasferimento del plafond, ritenuto dall'amministrazione finanziaria requisito fondamentale per considerare trasferito il plafond stesso, la Commissione ritiene sia insussistente. Tale obbligo, espressamente previsto per il caso di affitto di azienda, è infatti da considerare una procedura specificatamente riservata dal legislatore per uno specifico contratto, appunto l'affitto di azienda, al fine di evitare dubbi operativi fra locatore e locatario, come particolare procedura, in deroga alla

norma generale che non prevede (legge n. 17/1984) in tema di utilizzazione del plafond, alcun obbligo di preventiva comunicazione all'ufficio finanziario. Per tale beneficio rileva unitamente la circostanza che l'esportatore possieda i requisiti previsti dall'art. 8, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972. La società ricorrente, avendo acquisito l'azienda produttiva e commerciale della cedente, ha pertanto mantenuto il diritto preesistente in capo alla cedente, avendo acquisito e poi mantenuto il requisito di esportatore abituale, come risulta evidente dalla composizione del volume di affari della nuova società. A verifica, *a posteriori*, di tale circostanza rilevano infatti i dati contabili presenti nelle dichiarazioni annuali IVA. In ultimo resta da valutare il terzo elemento indicato come requisito necessario per il trasferimento del plafond, vale a dire il mancato trapasso di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi. Le considerazioni espresse dall'amministrazione evidenziano quanto emerge dall'atto di conferimento. Risultano infatti non trasferiti alcuni elementi patrimoniali esattamente individuati. La Commissione considera la marginalità quantitativa di tali poste contabili, corrispondenti infatti a modeste percentuali sia dell'attivo investito sia delle poste patrimoniali del passivo. Soprattutto sono rilevanti, secondo la sezione giudicante, le considerazioni qualitative degli stessi elementi, per concludere con un giudizio di ininfluenza degli elementi non ceduti rispetto alle poste patrimoniali oggetto del conferimento. È infatti evidente che gli elementi patrimoniali non conferiti sono strettamente collegabili al processo finanziario che risulta essere l'attività mantenuta in capo alla società cedente mentre tutte le poste contabili direttamente connesse alla attività di produzione in senso tecnico materiale e alla attività economica distributiva della impresa cedente sono state conferite nella nuova società I.G. che ha continuato nella produzione e commercializzazione dei prodotti. Ed è da questa attività che è nato, in capo alla cedente, il diritto all'utilizzo del plafond; ne deriva che tale diritto debba essere goduto dalla cessionaria.

L'analisi degli elementi patrimoniali oggetto di cessione ben evidenzia che l'attività produttiva e commerciale esercitata in capo alla conferente era trasferita per intero alla nuova società che proseguiva l'esercizio produttivo di trasformazione industriale e commerciale di distribuzione dei prodotti risultato del processo industriale verso il mercato, senza interruzione. (*Omissis*)

2. Con atto, notificato il 1° settembre 2006 a mezzo ufficiale giudiziario, l'Agenzia delle entrate propose appello avverso la ridetta decisione, con due motivi, costituendosi in data 22 settembre 2006.

(*Omissis*)

Con il secondo, dedusse che il primo giudice ha esaminato le tre condizioni dedotte dall'Agenzia delle entrate per il trasferimento del beneficio del plafond, in caso di conferimento d'azienda, pur ritenendole tutte insussistenti nella specie, accolse il ricorso della società affermando che nessuna di tali condizioni può ritenersi requisito per il passaggio del plafond; che, con riferimento all'art. 8, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, da cui discendono due delle tre condizioni di cui sopra (previsione espressa della facoltà relativa al plafond nell'atto traslativo e comunicazione all'ufficio nei trenta giorni), affermò trattarsi di norma dettata per la diversa ipotesi di affitto d'azienda, inapplicabile nella specie, che concerne il conferimento d'azienda; che parte appellante prese atto che il caso del conferimento d'azienda non era disciplinato ai fini dell'istituto che qui rileva; che del pari riscontrò essere inapplicabile la disciplina ordinaria di cui all'art 8, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, in quanto relativa alla sola ipotesi dell'acquisto del plafond in presenza di esportazioni da parte del contribuente in prima persona, radicalmente diversa da quella in esame, dove il plafond è virtuale ed acquistato a titolo derivativo; che non per questo l'Agenzia delle entrate ha voluto escludere *a priori* dal beneficio la società, ma ha enucleato dal sistema le condizioni minime, desumendole sia dall'unico caso di acquisto del plafond a titolo derivativo previsto dalla legge, quello dell'affitto dell'azienda, sia dai principi generali del codice civile in materia; che, quindi, l'operazione di parte appellante non è *in malam partem* ma è stata semmai il tentativo di un'analogia *in bonam partem*, fallito perché anche le condizioni minime individuate mancavano; che l'esclusione della possibilità di applicazione dell'art. 8, primo comma, deriva dal rilievo determinante dell'incontrovertibile natura agevolativa dell'istituto del plafond: l'art. 8 contiene espressamente il ter-

mine «beneficio», per cui, non potendosi applicare per mancanza delle condizioni la disciplina dell'affitto d'azienda e non prevedendosi dalla legge una disciplina espressa per il caso di cessione del plafond mediante conferimento d'azienda, l'unica conclusione è quella dell'inapplicabilità nella specie del beneficio, che è il presupposto dei due accertamenti qui in esame; che la sentenza riconosce che l'unico caso di acquisto del plafond a titolo derivativo è quello dell'affitto d'azienda; che anche con riferimento al secondo requisito per l'utilizzo del beneficio del plafond, anch'esso desunto dall'art. 8, quarto comma, e consistente nell'obbligo di dare comunicazione della cessione del plafond alla competente Agenzia delle entrate entro 30 giorni, la sentenza ritiene che un tale adempimento sia stato previsto nel caso di affitto d'azienda, avendo in quel caso una sua ragione di essere, consistente nello «evitare dubbi operativi tra locatore e locatario», mentre nel caso di conferimento d'azienda non vi sarebbe alcuna ragione giustificativa; che l'assunto non pare condivisibile se solo si considera che destinatario della comunicazione in questione è l'erario, per cui deve ritenersi che l'adempimento sia previsto principalmente nell'interesse erariale e non tanto dei privati contribuenti; che detto interesse trova ragioni di salvaguardia anche per l'ipotesi di cessione del plafond mediante conferimento d'azienda; che neppure il terzo requisito, consistente nell'integrale trapasso in capo alla conferitaria dei rapporti attivi e passivi afferenti l'azienda conferita, si è verificato nel caso; che, infatti, la sentenza riconosce che oggettivamente non vi è stato un trapasso integrale di tutti i rapporti attivi e passivi, ma giunge a ritenere trasferita la facoltà relativa al plafond per una sorta di connessione funzionale e con i rapporti che risultano espressamente trasferiti, ma tali considerazioni non dimostrano alcunché, essendo opinabili sia il criterio che guarda alla quantità dei beni trasferiti rispetto al complesso dei beni trasferibili, sia quello che guarda alla composizione qualitativa degli stessi; che anzi è dimostrato nella specie che, tra le poste attive non trasferite, vi erano i crediti IVA (non trasferiti perché dati da utilizzare in compensazione ad altra società del gruppo multinazionale I.), sicché il trasferimento o meno di un rapporto non è dipeso tanto da criteri di ordine generale, quanto piuttosto dall'esigenza di soddisfare problemi contingenti; che anche il riferimento all'art. 2558 c.c. quale fondamento normativo del trasferimento del plafond non pare del tutto conferente, in quanto tale norma assume come criterio discriminante la volontà delle parti private, ma un tale criterio non può essere adottato con riferimento al beneficio del plafond, trattandosi di un rapporto che coinvolge direttamente anche interessi patrimoniali di natura pubblicistica, erariali per l'appunto, e non solo rapporti patrimoniali tra soggetti privati.
(*Omissis*)

Motivi della decisione

3. (*Omissis*)
4. Passando al merito della controversia, la Commissione deve rammentare previamente le norme che disciplinano l'istituto del cd. plafond IVA per chiarezza di trattazione.
4.1. - Dispone l'art. 8, primo comma, lett. c), e secondo e quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972:
«Costituiscono cessioni all'esportazione ... c) le cessioni ... di beni ... e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta» (primo comma);
«Le cessioni e le prestazioni di cui alla lettera c) sono effettuate senza pagamento dell'imposta ai soggetti indicati su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni dai medesimi fatte nel corso dell'anno solare precedente» (secondo comma).
«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» (quarto comma).
E l'art. 1, primo comma, lett. a) e c), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17:
«Le disposizioni di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo comma dell'art. 8 del D. P. R.

26 ottobre 1972. n. 633, e successive modificazioni, si applicano a condizione:
a) che l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui alle lettere a) e b) dello stesso articolo effettuate, registrate nell'anno precedente, sia superiore al dieci per cento del volume d'affari.
I contribuenti, ad eccezione di quelli che hanno iniziato l'attività da un periodo inferiore a dodici mesi, hanno facoltà di assumere come ammontare di riferimento, in ciascun mese, quello dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti, se il relativo ammontare superi la predetta percentuale del volume di affari, come sopra determinato, dello stesso periodo di riferimento (…);
c) che l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta risulti da apposita dichiarazione, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, contenente l'indicazione del numero di partita IVA del dichiarante nonché l'indicazione dell'ufficio competente nei suoi confronti, consegnata o spedita al fornitore o prestatore, ovvero presentata in dogana, prima dell'effettuazione della operazione».
(*Omissis*)
Poi, ha enucleato un'imponibile meramente virtuale, sul quale ha applicato l'imposta e le sanzioni. Così violando il precetto costituzionale relativo alla capacità contributiva effettiva.
La contraddizione è palese: da un lato, si ammette l'inesistenza di una norma specifica, e, dall'altro, si «crea» una norma *ad hoc*, che poi si assume violata. Vi sarebbe stata coerenza se, ferme le premesse secondo cui l'art. 8, quarto comma, non si applica nel caso e secondo cui l'incidenza della cessione di azienda non è disciplinata espressamente dalla norma impositiva IVA, parte appellante avesse preteso l'applicazione della disciplina generale in materia: tutte le cessioni dovevano essere assoggettate ad IVA, con la compensazione progressiva sino alla maturazione di un finale e certo credito d'imposta. L'appellante è ben consapevole del fatto che coerenza avrebbe imposto tale linea interpretativa, com'è dimostrato dal fatto che cerca in ogni modo di giustificare gli avvisi ridetti sostenendo che in tal modo intendeva ragionevolmente riconoscere alla I. il «beneficio» contestato.
Ma, in verità, l'Agenzia delle entrate non è tenuta ad alcuna ragionevolezza diversa dall'applicazione della legge, e così, a fronte dell'inesistenza di una disciplina specifica, all'applicazione della disciplina generale relativa al trapasso del plafond in caso di cessione di azienda.
4.5.2. - Ma dalla trattazione che precede emerge un secondo profilo di illegittimità qui rilevante.
Si è sopra posto in evidenza come vi siano tre livelli di disciplina:
a) quello generale IVA, con pagamento dell'imposta e compensazione periodica, che si applica a tutte le cessioni di beni o servizi;
b) quello speciale, sul piano soggettivo, riservato all'esportatore cd. abituale, sottoposto a controllo *a posteriori*, in sede di dichiarazione annuale;
c) quello, ulteriormente speciale rispetto al precedente, riservato all'esportatore cd. abituale in caso di affitto di azienda.
A questo punto appare evidente la doppia eccezionalità della terza ipotesi, che, *ex* art. 14 prel., dev'esser sottoposta ad interpretazione di stretto diritto, senza possibilità di alcuna estensione analogica, quale sostiene di aver fatto parte appellante.
4.6. - La conclusione è chiara; quale che sia la *ratio decidendi* preferita, se quella della violazione delle due norme costituzionali ovvero quella della violazione dell'art. 14 prel., comunque il secondo mezzo di appello principale deve essere respinto.
La conseguente conferma dell'impugnata sentenza esime dalla considerazione dell'appello incidentale condizionato.
5. Concludendo in via generale, la Commissione ogni diversa istanza respinta; definitivamente pronunciando, rigetta l'impugnazione proposta da parte appellante contro parte appellata e, per l'effetto, conferma l'impugnata sentenza.
6. La novità della questione, l'inesistenza di precedenti giurisprudenziali specifici, la discussione tuttora aperta in dottrina costituiscono giusti motivi di integrale compensazione delle spese di lite del presente grado.

P.Q.M.

La Commissione tributaria regionale del Piemonte, Sezione XXVIII, visti gli artt. 61 e 35 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 rigetta l'appello. Visto l'art. 92 c.p.c. dichiara interamente compensate fra le parti le spese di lite del presente grado.

Il Commento

di Marco Peirolo

Nelle «trasformazioni sostanziali soggettive», il trasferimento del plafond a favore dell'«avente causa» (es. cessionario e conferitario) non deve ritenersi subordinato al trasferimento di tutti i debiti/crediti dell'azienda (o di un suo ramo), ma al solo proseguimento dell'attività di esportazione svolta dal «dante causa» (es. cedente e conferente).
Si tratta di condizioni non previste da alcuna previsione normativa, che vanno assunte non in modo rigido e formalistico; è in quest'ottica che i giudici di secondo grado giungono a respingere l'applicazione, nelle «trasformazioni sostanziali», delle condizioni dettate dall'art. 8, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 ai fini del trasferimento del *plafond* in caso di affitto d'azienda.

La Commissione tributaria regionale del Piemonte, confermando la decisione resa in primo grado di giudizio, ha escluso che l'art. 8, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, espressamente riferito al trasferimento del plafond in caso di affitto d'azienda, possa trovare applicazione anche nell'ipotesi di conferimento d'azienda (o di un suo ramo).

L'agevolazione prevista per gli esportatori abituali

In via preliminare, si ricorda che si qualificano come «esportazioni indirette» le cessioni di beni (diversi dai fabbricati e dalle aree fabbricabili) e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dell'esportatore abituale (1); in base all'art. 8, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, tali cessioni e prestazioni beneficiano del regime di non imponibilità previsto per le «esportazioni dirette» di cui alle lettere a) e b) dell'art. 8.
Attraverso il mancato addebito dell'IVA, l'esportatore abituale evita il formarsi di una posizione di credito «strutturale» verso l'erario, discendente dalla composizione del volume d'affari, che deve essere costituito per oltre il 10% da operazioni con l'estero (2).
Si tratta delle stesse operazioni che alimentano il cd. plafond disponibile, ossia l'ammontare massimo di acquisti, anche intracomunitari (3), e di importazioni che l'esportatore abituale, previo rilascio della dichiarazione d'intenti (4), può effettuare senza il pagamento dell'imposta, assumendo come orizzonte temporale di riferimento l'anno solare precedente (plafond fisso) o i dodici mesi precedenti (plafond mobile) (5).

Il trasferimento del plafond

L'art. 19, par. 1, della direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE (sostitutivo dell'art. 5, par. 8, della direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, cd. VI direttiva) così recita: «In caso di trasferimento

Marco Peirolo - *Dottore commercialista in Torino, Gruppo di Studio - Eutekne*

Note:
(1) Sull'improprio richiamo alle prestazioni di servizi rese agli esportatori abituali, si veda P. Centore, «Le operazioni non imponibili», in *Corr. Trib.* n. 34/2002, pag. 3123.
(2) L'elencazione delle operazioni che concorrono e, al contrario, non concorrono all'acquisizione della qualifica di esportatore abituale è contenuta nella circolare dell'Agenzia delle dogane 27 febbraio 2003, n. 8/D (par. 2), in *Banca Dati BIG*, IPSOA.
Si tratta delle operazioni indicate nel rigo VE 30 del modello di dichiarazione IVA 2007 (rubricato «Operazioni non imponibili di cui al comma 1 degli articoli 8, lettere a) e b), 8-bis e 9, operazioni intracomunitarie e operazioni di cui agli artt. 41 e 58 del D.L. 331/1993»), mentre le operazioni a tal fine irrilevanti sono quelle dei righi VE31 (rubricato «Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione d'intento») e VE32 (rubricato «Altre operazioni non imponibili»).
(3) Cfr. art. 42, comma 2, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427). La nota dell'Agenzia delle entrate 15 febbraio 2006, prot. n. 2006/26853 ammette l'utilizzo del plafond anche da parte del cessionario/committente italiano, che sia soggetto IVA, in caso di autofatturazione dell'operazione effettuata in Italia dal soggetto non residente. Al riguardo, si veda anche la lettera-circolare Assonime 20 febbraio 2006.
(4) Di cui all'art. 1, comma 1, lett. c), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746 (convertito dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17).
(5) Sulla possibilità di avvalersi del plafond mobile per i soggetti passivi che abbiano iniziato l'attività da meno di dodici mesi, si veda Comm. trib. prov. Treviso, 18 luglio 2005, n. 64, in *Boll. trib.* n. 8/2006, pag. 707, con nota di M. Peirolo, «Limiti all'acquisto senza IVA da parte dei soggetti passivi che hanno iniziato l'attività da meno di dodici mesi», e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2006, pag. 73, con commento di R. Fanelli, «Anche i contribuenti "iniziali" possono fare acquisti in sospensione d'imposta», e in *Banca Dati BIG*, IPSOA. In senso contrario, si veda, da ultimo, la circolare dell'Agenzia delle dogane n. 8/D del 2003 (par 4), cit.

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».
La norma non prevede una duplice facoltà, ma una sola, nel senso che l'opzione per la qualificazione come «non operazioni» dei trasferimenti d'azienda (o di rami d'azienda) implica la continuazione dell'attività d'impresa da parte del soggetto subentrante e, quindi, la successione, senza soluzione di continuità, di quest'ultimo nella posizione IVA del «dante causa».
Anzi, è proprio il rapporto di successione che si instaura per effetto del trasferimento che ne giustifica l'esclusione dalla sfera impositiva, posto che i beni/diritti facenti parte del complesso aziendale trasferito non sono oggetto di alcuna compravendita (6). Si comprende, pertanto, come l'irrilevanza ai fini IVA prevista dall'art. 2, terzo comma, lett. f), del D.P.R. n. 633/1972 possa ritenersi superflua, una volta osservato che i passaggi di beni in dipendenza delle operazioni di fusione, scissione e trasformazione societaria sono, dal punto di vista oggettivo, irrilevanti, data la natura non onerosa che le contraddistingue (7).
Nella prospettiva della legislazione IVA «interna», va rilevato che seppure il Ministero delle finanze (8) riconosce che «nelle (…) ipotesi di trasformazioni sostanziali soggettive si verifica, in linea generale, una situazione di continuità tra i contribuenti interessati, nel senso che il soggetto subentrante (società conferitaria, cessionario o donatario d'azienda) deve assolvere tutti gli adempimenti, agli effetti dell'IVA, successivi alla data di trasformazione», al disposto comunitario è stata data attuazione con esclusivo riferimento alle ipotesi di affitto d'azienda e di scissione.

L'affitto d'azienda

In particolare, il quarto comma dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, introdotto dall'art. 1, comma 5, del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417 (9), stabilisce che, in caso di affitto d'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 (…), 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».
Le condizioni per il trasferimento del plafond in capo all'affittuario sono, quindi, le due indicate dalla norma, anche se, come si evince dalle istruzioni relative ai modelli anagrafici AA9/8 (per le persone fisiche) e AA7/8 (per i soggetti diversi dalle persone fisiche) (10), la compilazione della Sezione 3 del Quadro D del modello AA7/8, così come della Sezione 3 del quadro E del modello AA9/8, tiene luogo della comunicazione, con lettera raccomandata, richiesta dalla norma.
Va osservato che, anteriormente all'introduzione del quarto comma dell'art. 8, l'amministrazione finanziaria (11) richiedeva, ai fini del trasferimento del plafond a favore dell'affittuario, allo stesso tempo, il passaggio, in capo a tale soggetto, di tutti i rapporti giuridici relativi all'azienda, compresi i crediti e i debiti, nonché la prosecuzione dell'attività di esportazione (12).

La scissione

In caso di scissione, invece, l'art. 16, comma 11, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, alla lett. a), stabilisce che «gli obblighi e i diritti derivanti dal-

Note:
(6) Cfr. M. Iavagnilio, «Le operazioni straordinarie nell'Iva», in AA.VV., *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, Milano, 2002, pag. 149.
(7) Cfr. M. Iavagnilio, «Le operazioni straordinarie nell'Iva», cit., *loc. cit.*, pag. 148, il quale evidenzia però che, in forza della norma comunitaria, le predette operazioni di fusione, scissione e trasformazione sono assimilate ai trasferimenti d'azienda a titolo gratuito.
(8) Cfr. R.M. 29 luglio 1998, n. 93/E, in *Banca Dati BIG*, IPSOA e C.M. 9 giugno 1998, n. 144/E (par. 1), in *Corr. Trib.* n. 26/1998, pag. 1977.
(9) Convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66.
(10) Approvati, con le relative istruzioni, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 28 dicembre 2006.
(11) Cfr. R.M. 13 febbraio 1975, n. 520063, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; R.M. 21 dicembre 1976, n. 411284, *ivi*; R.M. 23 aprile 1990, n. 470048, in *Corr. Trib.* n. 22/1990, pag. 1550; R.M. 10 gennaio 1991, n. 470080, *ivi* n. 7/1991, pag. 552; R.M. 28 febbraio 1991, n. 621202, *ivi* n. 15/1991, pag. 1153.
(12) Nella R.M. 24 novembre 1992, n. 450173 (in *Corr. Trib.* n. 1/1993, pag. 63), successiva all'introduzione dell'art. 8, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, è stato precisato che, in caso di affitto d'azienda, il trasferimento del plafond è ammesso «solo se vengono ceduti quanto meno i rapporti con la clientela, oltre all'università costituente l'azienda».

l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, relativi alle operazioni realizzate tramite le aziende o i complessi aziendali trasferiti, sono assunti dalle società beneficiarie del trasferimento», mentre, alla lett. d), prevede che «la facoltà di acquisire beni e servizi senza pagamento dell'imposta, ai sensi degli articoli 8, primo comma, lettera c), e secondo comma, e 68, primo comma, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, può essere esercitata dalla società beneficiaria, previa comunicazione all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente nei suoi confronti, nella dichiarazione di cui all'articolo 35, terzo comma, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica».
Come per l'affitto d'azienda, anche nella scissione, il trasferimento del plafond presuppone che ne sia data comunicazione all'amministrazione finanziaria attraverso i modelli AA9/8 (per le persone fisiche) e AA7/8 (per i soggetti diversi dalle persone fisiche); la società beneficiaria, in particolare, deve barrare la casella PL della Sezione 1 del Quadro D del modello AA7/8, ovvero la casella PL della Sezione 1 del Quadro E del modello AA9/8.

Il trasferimento del plafond nelle altre trasformazioni sostanziali soggettive

Come anticipato, per le altre «trasformazioni sostanziali soggettive» (fusione, cessione, conferimento), la normativa IVA nulla dispone in ordine alla trasferibilità del plafond dal «dante causa» (società incorporata, cedente, conferente) all'«avente causa» (società incorporante, cessionario, conferitario).
Non per questo la medesima deve essere esclusa, tanto più che il plafond (o meglio, il diritto di acquistare beni/servizi senza IVA) rappresenta pur sempre una «posizione attiva» relativa all'azienda (o ad un suo ramo), con la sua conseguente trasferibilità all'«avente causa». Significativa, in proposito, è la R.M. 28 febbraio 1991, n. 621202 (13) che esclude la natura di diritto di credito del plafond, trattandosi piuttosto di una facoltà riconosciuta, a titolo originario o derivato, all'esportatore abituale in relazione alla tipologia di attività esercitata.
La prassi amministrativa subordina però il trasferimento della suddetta «posizione attiva» alla condizione che il soggetto «dante causa» trasferisca tutti i rapporti giuridici attivi e passivi (e, quindi, tutti i debiti e crediti, anche se non specificamente afferenti l'attività svolta con l'estero) e che quest'ultima venga proseguita, senza soluzione di continuità, dal soggetto «avente causa».
Tale orientamento, ripetutamente confermato dall'amministrazione finanziaria rispetto a tutte le «trasformazioni sostanziali» (14), se applicato rigorosamente, rischia di ridimensionare eccessivamente il principio, di matrice comunitaria, della continuazione (o della successione) dell'attività d'impresa, con l'effetto di escludere l'acquisizione dello *status* di esportatore abituale (e, quindi, della facoltà di acquistare beni/servizi senza applicazione dell'imposta) da parte dell'«avente causa».
Basti pensare «che nella prassi la cessione di azienda, o di un ramo aziendale, prevede il trasferimento complessivo dei debiti e crediti commerciali e finanziari, ma non necessariamente i crediti d'imposta e i debiti verso l'Erario e gli Istituti previdenziali, ovvero le imposte dovute per accertamento o non ancora accertate, che rimangono normalmente a carico del cedente, che si obbliga a rifondere al cessionario quanto lo stesso fosse stato tenuto a versare nei confronti dei creditori dell'azienda cedente, per effetto del disposto di cui all'art. 2560 del codice civile» (15).
Per non svilire eccessivamente il richiamato principio, «sembra corretto intendere che il requisito del generale trasferimento dei debiti e dei crediti relativi all'azienda ceduta sia più opportunamente da riferirsi a quelle posizioni creditorie e debitorie direttamente collegate all'attività di esportazione, e non genericamente ad ogni indistinto debito o

Note:
(13) Cit. nota 11.
(14) Si vedano: R.M. 5 febbraio 1974, n. 549055, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; R.M. 5 luglio 1989, n. 590157, in *Corr. Trib.* n. 33/1989, pag. 2294; R.M. 15 gennaio 1996, n. 16/E (per la cessione d'azienda), *ivi* n. 7/1996, pag. 590; R.M. 18 marzo 1977, n. 360030, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; R.M. 7 novembre 1987, n. 505229, in *Corr. Trib.* n. 48/1987, pag. 3300; R.M. 4 luglio 1989, n. 621099 (per il conferimento d'azienda), *ivi* n. 33/1989, pag. 2294; R.M. 27 giugno 1974, n. 525029, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; R.M. 14 settembre 1974, n. 525071, *ivi*; R.M. 23 gennaio 1976, n. 520828, *ivi*; R.M. 5 febbraio 1974, n. 549027 (per la fusione), *ivi*; R.M. 9 agosto 1978, n. 410683, *ivi*; R.M. 7 luglio 1978, n. 410792 (per la trasformazione), *ivi*.
(15) Così P. Centore, *IVA europea*, IPSOA, 2006, pag. 553.

credito aziendale, poiché, diversamente, si correrebbe il rischio di fondare la legittimità e la realizzabilità del suindicato trasferimento sulla contemporanea trasmissione di posizioni per nulla afferenti all'attività di esportazione oltre confine. Un siffatto obbligo, quindi, verrebbe ad incidere negativamente su operazioni commerciali nelle quali, pur non essendo rintracciabile il complessivo trasferimento di tutti i debiti e crediti, vi è tuttavia un collegamento funzionale tra le poste di patrimonio trasferite ed il beneficio di acquistare beni e servizi senza l'applicazione dell'imposta» (16).

La posizione della giurisprudenza di merito

La sentenza in commento, pronunciata dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte, si segnala per avere escluso la rilevanza, al di fuori dell'affitto d'azienda, dei presupposti previsti dall'art. 8, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972 per il trasferimento del plafond.

Soltanto per tale operazione devono essere soddisfatte le condizioni «speciali» che la norma ha dettato per il controllo preventivo della titolarità del plafond da parte dell'affittuario; nelle «trasformazioni sostanziali soggettive», invece, il controllo è successivo, dovendo essere espletato sulla base dei dati evidenziati nella dichiarazione IVA annuale (nella specie, nel quadro VC), ossia verificando la sola sussistenza delle condizioni «generali» stabilite dall'art. 8, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Peraltro, anche se implicitamente, è stata confermata la posizione dei giudici di primo grado in ordine all'irrilevanza, ai fini del trasferimento del plafond in capo alla società conferitaria, del completo trapasso di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi facenti capo alla società conferente.

In linea con le considerazioni precedentemente esposte, privilegiando l'aspetto qualitativo rispetto a quello quantitativo, i giudici di primo grado hanno, infatti, affermato che il beneficio discendente dall'acquisizione dello *status* di esportatore abituale compete anche se, dall'atto di conferimento, non risultino trasferiti tutti gli elementi patrimoniali; a tal fine è però essenziale che «tutte le poste contabili direttamente connesse alla attività di produzione in senso tecnico materiale e alla attività economica distributiva della impresa cedente sono state conferite nella nuova società (…) che ha continuato nella produzione e commercializzazione dei prodotti».

Posto che è questa attività, significativamente orientata verso l'estero, che ha generato il plafond in capo al conferente, si comprende come il trasferimento del beneficio in esame presuppone il solo passaggio, a favore del conferitario, delle posizioni attive e passive necessarie per assicurare, in situazione di continuità, la prosecuzione dell'attività d'impresa rivolta ai clienti non residenti.

Nota:
(16) Cfr. P. Centore, *IVA europea*, cit., pag. 555 ss.