# Conferimento d’azienda e trasferimento del plafond di esportatore abituale

di Sandro Cerato

**Pubblicato il 21 Aprile 2012**

analizziamo una particolare problematica che può emergere in sede di conferimento d'azienda: il corretto trasferimento del plafond IVA derivante da operazioni con l'estero dall'azienda conferente all'azienda conferitaria

Con la R.M. 14.12.2011, n. 124/E, l’Agenzia delle Entrate è tornata ad occuparsi di una questione già oggetto di precedenti pronuncie, ossia il trasferimento della posizione di esportatore abituale ai fini Iva (cd. plafond) unitamente all’azienda in occasione di cessione, conferimento ed affitto della stessa. Nel documento di prassi in commento, in particolare, l’operazione riguarda un conferimento d’azienda a favore di una società neocostituita, a seguito del quale la conferitaria assume il ruolo di primo cedente, e la conferente secondo cedente, di operazioni triangolari, di cui all’art. 8, c. 1, lett. a, del DPR 633/72. L’aspetto innovativo del documento di prassi in commento è costituito dal fatto che il trasferimento del plafond alla società conferitaria si realizza anche laddove non vengano trasferiti tutti i rapporti giuridici attivi e passivi riferiti al complesso aziendale conferito. Inoltre, sempre secondo l’Agenzia, le medesime considerazioni valgono anche nel particolare caso in cui l’ammontare del plafond disponibile non venga trasferito in toto alla conferitaria, ma rimanga in parte in capo al soggetto conferente. In tale ipotesi, come si vedrà in seguito, è necessario individuare i criteri di attribuzione del plafond ai soggetti coinvolti nell’operazione (conferente e conferitaria).

## Il quadro normativo nazionale: l’affitto d’azienda

Prima di entrare nel merito del contenuto della R.M. n. 124/E/2011, è bene evidenziare che nell’ambito delle disposizioni del DPR 633/72, l’unica disposizione che si occupa del trasferimento della posizione di esportatore abituale è contenuta nell’art. 8, c. 4, in relazione all’affitto dell’azienda.

Tale disposizione subordina l’efficacia del trasferimento della facoltà di acquistare beni e servizi per cessione all’esportazione, senza applicazione dell’imposta, alla condizione che sia espressamente previsto dal contratto d’affitto d’azienda e comunicato *“con lettera raccomandata entro 30 giorni all’ufficio Iva competente per territorio”*.


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Quest'ultimo adempimento, a dispetto della formulazione letterale della norma, viene ritenuto (risposta ad interrogazione parlamentare n. 5-02385 del 27.1.2010) assolto mediante la compilazione di un'apposita dichiarazione di variazione dei dati Iva – "Comunicazione ai fini dell'utilizzo del *plafond* trasferito (art.8, quarto comma)", come riportato nelle istruzioni alla compilazione della stessa.

*Adempimenti affittuario*

Nella sezione 3 del Quadro E ("Affitto d'azienda") del modello AA9/10, nel caso di persone fisiche, l'affittuario è tenuto a barrare la casella 4 ("Acquisizione di azienda in affitto"), nonché a inserire il codice fiscale del locatore se diverso da una persona fisica – altrimenti, deve essere riportata la partita Iva del concedente – esclusivamente qualora sia stato rispettato il principale vincolo stabilito dalla predetta disposizione, ovvero l'espressa previsione, nel contratto d'affitto d'azienda, del trasferimento del diritto ad effettuare acquisti ed importazioni di beni e servizi senza l'applicazione dell'imposta.

L'affittuario, inoltre, è tenuto a compilare anche il Quadro iniziale A, selezionando la casella 1, nel caso di soggetto privo della partita Iva che inizia l'attività per l'effetto dell'acquisizione in affitto dell'azienda, e riportando come data di avvio quella del contratto sottoscritto. Diversamente, se costui è già titolare della partita Iva, deve barrare la casella 2, trattandosi di una mera variazione dei dati, intervenuta a decorrere dalla data del contratto d'affitto d'azienda.

*Adempimenti concedente*

Il concedente, dal canto suo, deve selezionare la casella 5 qualora ricorra l'ipotesi dell'affitto dell'unica azienda, selezionando altresì il campo 2 ("Variazione dati") del Quadro A: nell'eventualità della successiva revoca del trasferimento temporaneo del complesso organizzato di beni, deve, invece, essere barrato il campo 6, nonché la predetta casella 2 del Quadro A, esponendo come data di variazione quella di risoluzione del contratto d'affitto d'azienda. Inoltre, nella Sezione 3 del Quadro D del modello AA7/10, con riferimento ai soggetti giuridici, è prevista la sola compilazione, a cura dell'affittuario, della casella 4 – secondo modalità identiche a quelle della Sezione 3 del Quadro E del modello AA9/10 – riportando la partita Iva del locatore persona fisica, oppure il codice fiscale, negli altri casi.

*Condizioni*


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La previsione di cui all'art.8, c.4, del DPR n.633/72 è stata, inoltre, approfondita dall'Agenzia delle Entrate, secondo la quale – coerentemente con la posizione della prassi precedente all'entrata in vigore della suddetta disposizione – deve riconoscersi il trasferimento del *plafond* in capo all'affittuario *"se vengono ceduti quanto meno i rapporti con la clientela, oltre all'università costituente l'azienda"* (R.M. prot.450173/92).

La disposizione normativa in commento non richiede, infatti, che nel contratto di affitto d'azienda sia espressamente indicata la trasmissione, in capo all'affittuario, di tutti i rapporti con la clientela ovvero, più in generale, di tutte le posizioni creditorie e debitorie relative all'azienda affittata, tra le quali può farsi rientrare, in senso lato, il diritto all'utilizzazione del *plafond*. In altri termini, l'Amministrazione Finanziaria è dell'avviso che, qualora ricorrano i presupposti richiesti dalla norma, ed i contribuenti provvedano puntualmente ad espletare gli adempimenti dalla stessa enucleati (previsione contrattuale e comunicazione tempestiva all'Agenzia delle Entrate), all'affittuario è riconosciuto – in linea di principio – il diritto ad utilizzare il *plafond* maturato dal concedente. Ferma restando la facoltà degli organi di controllo di contestare eventuali profili elusivi connessi all'operazione d'affitto d'azienda, in relazione al trasferimento ed al conseguente utilizzo del *plafond*, in particolar modo nei casi in cui il contratto di locazione non preveda il trasferimento della clientela.

## La norma comunitaria

Come già anticipato, nella norma nazionale non è contenuta alcuna disciplina relativa alla possibilità di trasferimento del plafond a seguito del conferimento o cessione del complesso aziendale. Tale disciplina è tuttavia contenuta nell'art. 19, par. 1, della direttiva 2006/112, che nel riconoscere agli Stati membri la possibilità di ritenere irrilevanti ai fini Iva i trasferimenti d'azienda (come nel caso dell'Italia), prevede la successione della società cessionaria o conferitaria alla società cedente o conferente negli obblighi e nei diritti relativi all'Iva inerenti al complesso aziendale oggetto del trasferimento. Pertanto, gli Stati membri che esercitano tale facoltà, considerando in tal modo escluse da Iva le operazioni relative al trasferimento dell'azienda, sono quindi tenuti a prevedere la successione della società conferitaria nei predetti obblighi e diritti.

E' bene evidenziare che la Corte di Giustizia Ue, con la sentenza 27.11.2003, causa C-497/01, ha ritenuto applicabile il predetto principio della "continuazione", anche quando la disciplina nazionale si limiti a prevedere l'irrilevanza ai fini Iva delle operazioni di conferimento d'azienda, senza prevedere nel contempo il citato principio della continuazione, in quanto l'applicazione di quest'ultimo è una mera conseguenza derivante dall'irrilevanza ai fini Iva delle operazioni di trasferimento dell'azienda. Tale conclusione è in linea con il principio di neutralità dell'Iva, in base al quale la disciplina dell'imposta non deve in alcun modo influenzare la scelta, da parte dei soggetti passivi, del modo di svolgimento dell'attività economica (in forma individuale o collettiva). In buona sostanza, secondo quanto stabilito dalla disciplina comunitaria, e quindi applicando il principio di continuazione, è possibile concludere che alla data di


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

effetto dell'operazione, il soggetto conferitario subentri al soggetto conferente, con riferimento al complesso aziendale trasferito, negli obblighi non ancora eseguiti e nei diritti non ancora esercitati da quest'ultimo, compresa la facoltà di effettuare acquisti ed importazioni senza pagamento dell'imposta.

## Cessione e conferimento d'azienda

Come anticipato, mentre nell'ipotesi di affitto d'azienda, le disposizioni del DPR n. 633/72 prevedono la possibilità di trasferire il plafond di esportatore abituale, unitamente all'azienda locata, nulla è previsto per quanto riguarda la cessione ed il conferimento d'azienda. Il subentro del cessionario nella facoltà del cedente di acquistare beni e servizi in sospensione d'imposta, ovvero di usufruire dello *status* di esportatore abituale e del relativo *plafond*, non è espressamente disciplinato dalla normativa vigente: deve, pertanto, essere operato sulla base dei principi elaborati dalla prassi.

Prima di analizzare il contenuto della prassi emanata dall'Agenzia, è bene osservare che in nessun documento si riscontra alcun riferimento alle disposizioni contenute nell'art. 19, par. 1, della direttiva 2006/112 e, più in particolare, al principio della continuazione dell'attività. Tale principio, infatti, sembra essere stato applicato sulla base dei principi civilistici, ma non nella sua accezione Iva, con la conseguenza, come si vedrà in seguito, che l'Amministrazione ha richiesto da sempre che il trasferimento del plafond è subordinato al trapasso di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi relativi all'azienda.

## Prassi dell'Agenzia

Sul punto, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha "colmato" il vuoto normativo, con alcuni documenti prassi con i quali ha consentito, in presenza di determinate condizioni, il trasferimento del plafond anche in occasione di cessione e conferimento d'azienda. In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha tuttavia chiarito che è necessaria la congiunta sussistenza di due condizioni in capo al cessionario/conferitario (R.M. n.417/E/08 e R.M. n.165/E/08):

- prosecuzione, senza soluzione di continuità, dell'attività relativa al complesso aziendale oggetto di trasferimento, in precedenza svolta dal cedente/conferente;

- subentro nei rapporti giuridici, attivi e passivi, relativi al complesso aziendale cedutogli, coerentemente con quanto già sostenuto dalla R.M. n.16/E/96: la previsione contrattuale del trasferimento dei crediti e debiti, unitamente al prosieguo dell'attività agevolata da parte dell'impresa cessionaria, rappresenta una condizione


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

ritenuta indispensabile ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale in capo al cessionario.

In relazione a tale ultima condizione, è opportuno osservare che la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, con sentenza n.8/07, ha rilevato che nelle trasformazioni sostanziali soggettive (con esclusione, quindi, dell'affitto d'azienda), il trasferimento del *plafond* a favore dell'avente causa non deve ritenersi subordinato a quello di tutti i crediti e debiti dell'azienda, ma soltanto delle posizioni attive e passive necessarie ad assicurare, in situazione di continuità, la prosecuzione dell'attività d'impresa rivolta ai clienti non residenti. In altri termini, rileva un criterio di collegamento con l'attività di esportazione che ha generato il *plafond* oggetto di trasferimento, naturalmente operante anche nel caso di mera trasformazione sociale (R.M. n.410683/E/78 e R.M. n.410792/E/77), ovvero di fusione – come espressamente chiarito dall'Amministrazione Finanziaria, nella R.M. n.525029/E/74 – e scissione di società, a norma dell'art. 16, co.1, lett.d), della L. n.537/93.

Già prima della pubblicazione della R.M. n. 124/E/2011, l'Amministrazione Finanziaria aveva manifestato una sorta di "apertura", e quindi di implicito recepimento del principio di continuazione di cui all'art. 19 della direttiva 2006/112. In particolare, nella R.M. n. 165/E/2008, l'Agenzia ha precisato che "*il trasferimento del plafond a favore dell'avente causa non deve ritenersi subordinato al trasferimento di tutti i crediti/debiti dell'azienda ma solo delle posizioni attive e passive necessarie ad assicurare, in situazione di continuità, la prosecuzione dell'attività d'impresa rivolta ai clienti non residenti*", consentendo il trasferimento del plafond quando l'oggetto del conferimento è il complesso aziendale dal quale il plafond è scaturito e che prosegue, senza soluzione di continuità, l'attività che ha concorso alla formazione del plafond di esportatore abituale.

**La R.M. 14.12.2011, n. 124/E**

Con la R.M. 14.12.2011, n. 124/E, come anticipato, l'Agenzia delle Entrate è tornata ad occuparsi della questione. L'elemento di novità della R.M. n. 124/E/2011, rispetto ai precedenti documenti di prassi, risiede nel fatto che in tale circostanza a seguito del conferimento:

- l'attività di produzione (di macchinari, nella fattispecie), è trasferita in capo alla società neo-costituita a seguito del conferimento (conferitaria);

- l'attività commerciale di vendita dei prodotti, e delle correlate prestazioni di servizi, rimane in capo alla società conferente (che ha presentato l'istanza di interpello).

A seguito di tale configurazione giuridica, la società conferitaria (newco) assume la veste di primo cedente per le operazioni triangolari che la società conferente effettua nei confronti dell'acquirente finale situato in un Paese extraUe.


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Ne consegue che entrambe le società continueranno ad effettuare operazioni che conferiscono lo statu di esportatore abituale, sia pure tenendo conto che in capo al secondo cedente (società interpellante e conferente), si matura anche una quota di plafond vincolato (fino a concorrenza del costo di acquisto presso il primo cedente), e solamente per il "margine" sulla successiva vendita il plafond è libero.

Sulla questione rappresentata, l'Agenzia dopo aver confermato la possibilità di trasferimento del plafond di esportatore abituale maturato in capo alla società conferente in capo alla società avente causa (conferitaria) in occasione del conferimento d'azienda, e ribadendo il contenuto della R.M. n. 165/E/2008 (con cui si chiedono due condizioni per tale trasferimento: continuazione da parte della conferitaria dell'attività svolta dalla conferente, e subentro nei rapporti giuridici attivi e passivi relativi al complesso aziendale conferito), precisa tuttavia 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 di godere dei benefici connessi dall'assumere la qualifica di esportatore abituale, continua l'Agenzia, dipende infatti *"dall'essere esportatore abituale nei limiti quantitativi previsti dalla relativa disciplina. Situazione nella quale il conferita rio subentra per effetto del conferimento del ramo aziendale dedito all'attività di esportazione*".

Dopo aver quindi avallato la possibilità di trasferimento del plafond in occasione del conferimento, con le puntualizzazioni descritte (innovative rispetto alla precedente posizione più rigida assunta con la R.M. n. 165/E/12008), l'Agenzia, accettando la soluzione proposta dalla società interpellante, ritiene che, in forza del fatto che dopo il conferimento conferente e conferitaria effettuano operazioni triangolari in cui assumo rispettivamente la veste di secondo cedente e primo cedente, il plafond maturato nell'anno 2011 (in capo alla conferente, posto che l'operazione ha effetto all'1.1.2012) potrà essere utilizzato:

- dalla Newco (conferitaria), in funzione del rapporto tra l'ammontare stimato delle operazioni non imponibili presunte per l'anno 2012 (numeratore) e la somma di tale ammontare e di quello delle operazioni non imponibili che si presume saranno effettuate dalla conferente nell'anno 2012 (denominatore), tenendo conto che per tali ultime operazioni è necessario prendere come riferimento solamente il "margine" applicato nell'operazione triangolare (prezzo di vendita al cliente finale meno costo di acquisto presso la Newco primo cedente);

- dalla società conferente per il residuo importo.

Infine, per quanto riguarda gli adempimenti da porre in essere, l'Agenzia ritiene che la società conferente deve indicare nell'atto di conferimento il passaggio anche del plafond, nonché i criteri di attribuzione dello stesso in funzione del criterio sopra indicato. La società conferitaria, a sua volta, deve indicare l'operazione effettuata nella comunicazione di variazione dati, di cui all'art. 35, co. 3, del DPR 633/72, compilando il modello AA7/10, quadro D, barrando le caselle


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

"2a" e "PL", relative al conferimento d'azienda ed al subentro nel plafond, indicando infine negli appositi spazi il codice fiscale del soggetto conferente.

19 aprile 2012

Sandro Cerato


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D