

IVA

Trasferimento del plafond nella cessione/conferimento d'azienda

di Marco Peirolo

Il diritto dell'esportatore abituale ad acquistare beni/servizi senza applicazione dell'IVA rappresenta l'**esercizio, in via anticipata, della detrazione** volto ad eliminare lo "svantaggio economico" discendente dal credito IVA maturato dal soggetto passivo che, fisiologicamente, non è in grado di ottenere a rimborso in tempi brevi, con la conseguente penalizzazione – sotto il profilo finanziario – dello stesso soggetto e, più in generale, delle operazioni di esportazione (Cass., 24 marzo 2016, n. 5853 e Id., 2 marzo 2016, n. 4158).

In assenza, nell'ambito del decreto IVA, di specifiche disposizioni dirette a disciplinare il trasferimento dello *status* di esportatore abituale e, quindi, del *plafond* nell'ambito delle operazioni di cessione e di conferimento d'azienda o ramo d'azienda, l'Amministrazione finanziaria è più volte intervenuta per chiarire le **condizioni** che devono ricorrere per il subentro del cessionario/conferitario nella posizione di esportatore abituale. E ciò nel presupposto che l'agevolazione possa essere trasferita dalla sfera giuridica del dante causa a quella dell'avente causa qualificandosi alla stregua di una **posizione attiva dell'azienda** o del suo ramo oggetto di cessione/conferimento (R.M. 28 febbraio 1991, n. 621202).

In coerenza con l'orientamento espresso dalla giurisprudenza (C.T. Reg. di Torino, 9 marzo 2007, n. 8/28/2007), l'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n. 417 del 31 ottobre 2008**, ha chiarito che il subentro nella posizione di esportatore abituale da parte del cessionario/conferitario nonché l'acquisizione del *plafond* maturato originariamente dal cedente/conferente si realizza se il cessionario/conferitario, allo stesso tempo:

- **continua**, senza soluzione di continuità, l'attività relativa al complesso aziendale oggetto di trasferimento, in precedenza svolta dal cedente/conferente;
- **subentra nei rapporti giuridici** (attivi e passivi) relativi al complesso aziendale trasferitogli.

In merito a quest'ultima condizione, è stato ulteriormente precisato che non è necessario il passaggio universale delle attività e passività, ma solo dei rapporti giuridici attivi e passivi relativi all'azienda o ramo d'azienda necessari ad assicurare, in una situazione di continuità, la **prosecuzione dell'attività d'impresa rivolta alla clientela non residente** (risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 165 de 21 aprile 2008 e n. 124 del 14 dicembre 2011). Il diritto a fruire dello speciale trattamento fiscale nasce, infatti, dalla situazione obiettiva, ovverosia dall'essere esportatore abituale nei limiti quantitativi previsti dalla relativa disciplina e, laddove il trasferimento dell'agevolazione fosse subordinato al passaggio di tutti i crediti e debiti, anche se non collegati all'attività di esportazione, si rischierebbe di ridimensionare

eccessivamente il principio, di matrice comunitaria, della continuazione (o della successione) dell'attività d'impresa, con l'effetto di escludere il cessionario/conferitario dalla possibilità di acquistare beni/servizi senza imposta.

Nella **risoluzione n. 417/E/2008** l'Agenzia ha affermato che il cessionario/conferitario subentra nella posizione di esportatore abituale anche se l'atto di cessione/conferimento **non prevede esplicitamente** il trasferimento di tale qualifica e del relativo *plafond*.

Ad una diversa conclusione è, invece, giunta la **Corte di Cassazione nella sentenza n. 4158/2016**, negando il trasferimento dell'agevolazione se non espressamente previsto nel contratto di cessione/conferimento.

In effetti, sembra logico ritenere che tale specifica clausola **non sia necessaria** in caso di cessione/conferimento d'azienda con previsione del generale trapasso di tutte le posizioni attive e passive, mentre nella diversa situazione in cui non sia stato pattuito il trasferimento della totalità delle attività e passività o il contratto di cessione/conferimento abbia per oggetto soltanto un ramo d'azienda, è quantomeno opportuno esplicitare il **passaggio del plafond** come anche le **modalità** per la sua quantificazione.

Infine, si rammenta che il trasferimento del *plafond* deve essere comunicato all'Amministrazione finanziaria mediante i modelli **AA9** (per le persone fisiche) e **AA7** (per i soggetti diversi dalle persone fisiche), essendo previsto che il cedente/conferente e il cessionario/conferitario devono barrare, rispettivamente:

- la casella PL della sezione 2 del quadro E e la casella PL della sezione 1 del quadro E (modello AA9);
- la casella PL della sezione 2 del quadro D e la casella PL della sezione 1 del quadro D (modello AA7).