



Martedì 20/11/2007

CONFERIMENTO D'AZIENDA E TRASFERIMENTO DEL PLAFOND

A cura di: *Bollettino Tributario d'Informazioni*

IVA - Esportazioni - Cessioni all'esportazione - Esportatori abituali - Acquisti di beni e servizi senza pagamento d'imposta ex art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 - Trasferimento del plafond IVA - Requisiti e condizioni d'applicabilità al conferimento d'azienda.

Procedimento - Assistenza e rappresentanza in giudizio - Soggetti abilitati all'assistenza tecnica ex art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992 - Esclusione dei dipendenti della pubblica Amministrazione - Si riferisce ai soli consulenti del lavoro - Non si applica ai professori universitari ed in genere alle altre categorie di difensori abilitati.

Procedimento - Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Assistenza e rappresentanza - Soggetti abilitati all'assistenza tecnica ex art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992 - Esclusione dei dipendenti della pubblica Amministrazione - Si riferisce ai soli consulenti del lavoro - Non si applica ai professori universitari ed in genere alle altre categorie di difensori abilitati.

In forza dell'art. 14 delle disp. att. c.c., la norma di cui all'art. 8, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui «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», deve essere sottoposta ad un'interpretazione di stretto diritto, senza possibilità di estensione analogica; di conseguenza, nel caso del conferimento d'azienda, il solo fondamento normativo che renda trasferibile il diritto all'utilizzo del plafond insieme agli altri rapporti è individuato dall'art. 2558 c.c., secondo il quale, se non pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'impresa stessa che non abbiano carattere personale.

L'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel testo modificato dall'art. 3-bis, comma 9, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248), riferisce l'esclusione dei «dipendenti dall'Amministrazione pubblica» dall'abilitazione all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie ai soli consulenti del lavoro, e non anche a tutte le altre categorie dei potenziali difensori considerate nello stesso periodo della medesima norma (avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali); pertanto, un avvocato che sia anche professore universitario ben può svolgere l'attività di difesa giurisdizionale avanti le Commissioni tributarie.

[Commissione trib. regionale del Piemonte, sez. XXVIII (Pres. e rel. Converso), 9 marzo 2007, sent. n. 8] SVOLGIMENTO DEL PROCESSO - 1. In data 21/12/2004, l'Agenzia delle entrate notificò alla ? s.r.l. l'avviso di accertamento n. ?, relativo all'anno 1999, contestando al contribuente una maggiore imposta IVA per â,- 312.264,30 oltre 390.330,38 per sanzioni;

l'avviso di accertamento n. ?, relativo all'anno 2000, contestando al contribuente una maggiore imposta IVA per â,- 2.677.079,13 oltre â,- 4.629.866,81 per sanzioni.

L'Agenzia delle entrate contestò che «nel caso di conferimento d'azienda o di ramo d'azienda il trasferimento del plafond è consentito subordinatamente al verificarsi delle seguenti condizioni (ai sensi del



comma 4 dell'art. 8 del d.P.R. 633/72):

- 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. Ris. Min. n. 590157 del 5/7/89).

La Ris. Min. n. 16 del 15/1/1996 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 assumere di per sé rilevanza ai fini del riconoscimento o meno dell'agevolazione».

Al momento dell'operazione di conferimento del complesso aziendale dalla ? S.r.l. alla ? S.r.l. con effetti a partire dall'1/11/1999 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 ? S.r.l. siano state oggetto di valutazione nella perizia di stima redatta appositamente, in quanto non conferite alla ? S.r.l.

Le poste attive connesse al ramo ceduto, non conferite sono:

- crediti verso clienti esteri ? L. 3.078.394.560;
- credito IVA servizi CEE 251.860.611;
- credito c/IVA di gruppo 742.515.581;
- credito c/IVA vendite (1.704.138.555);
- credito c/IVA acquisti 2.723.161.588.

In merito alle poste del passivo, connesse al ramo ceduto sono state escluse:

- fondo riserva di garanzia prodotti per lire 800.000.000;
- fondo obsolescenza magazzino lire 560.000.000;
- fondo rischi di garanzia 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 Ris. Min. n. 16 del 15/1/1996(2), che la mancata tenuta della contabilità separata da parte della ? 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.

Si rileva inoltre:

a) la cessione del plafond in caso di cessioni, conferimenti e altre trasformazioni societarie è possibile non per espressa previsione di legge ma in quanto alcune Risoluzioni Ministeriali lo abbiano permesso e disciplinato vincolando questa operazione agli stessi obblighi previsti dal citato comma 4 dell'art. 8 del d.P.R. 633/72; è proprio un'applicazione analogica del comma 4 a permettere la cessione del plafond nel caso del conferimento ante trasformazione ? (cfr. Ris. Min. del 14/9/1974 n. 525071 cessione d'azienda, e Ris. Min del 18/3/1997 n. 360030 e Ris. Min. del 17/11/1987 n. 505229, conferimento-scorporo d'azienda). Inoltre la Ris. Min. del 15/1/1996 n. 16/E non consentì il trasferimento del plafond in un'ipotesi di conferimento d'azienda nelquale non era stato notificato all'Ufficio IVA competente la cessione e l'atto non aveva previsto il subentro della conferitaria in tutti i rapporti attivi e passivi.

b) L'Ufficio ribadisce la contestazione del mancato passaggio dei debiti/crediti Erariali ed IVA tra conferente e conferitaria in quanto non è da ritenersi corretto, dal punto di vista dell'attuale normativa tributaria, conferire l'agevolazione dell'utilizzo del plafond ma tenere appositamente esclusi, dal ramo azienda conferito i crediti IVA, con l'evidente fine di poterli utilizzare immediatamente, in compensazione con i debiti maturati dall'unica società controllata (la ? S.r.l.), facente parte della liquidazione IVA di gruppo, operazione in quel momento possibile solo se il credito restava in capo alla conferente. La ? S.r.l., in quanto ditta diventata operativa dopo il momento in cui le è stata conferita "l'azienda" ha partecipato alle liquidazioni IVA di gruppo soltanto a far data dall'anno d'imposta 2000 (cfr. copia Dichiarazione IVA di gruppo 1999). Inoltre, nel libro del consiglio della ? s.r.l. per l'anno 1999, alle pagg. n. 6 e n. 7, si evince come siano altresì rimaste ad esclusivo carico della società conferente poste comunque riconducibili al complesso aziendale conferito (trattasi di forme espresse di garanzia nei confronti del conferitario) che suffragano la tesi del mancato trasferimento dell'universitas di beni costituenti il ramo d'azienda. A parere dell'Ufficio l'operazione di conferimento così come posta in essere non rispetta le inderogabili condizioni atte a consentire il trasferimento del plafond».

Segui il recupero dell'imposta IVA nelle misure anzi dette, con le sanzioni conseguenti.

1.1. (Omissis). La Commissione, con sentenza del 10/11/2005, n. 36/05, testualmente ritenne «La Commissione valutati gli atti e 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 ? s.r.l. deriva unicamente dall'utilizzo del plafond che risulta essere stato trasferito alla società ricorrente dalla società cessionaria (sic!) ? s.r.l. A seguito di una regolare operazione di riorganizzazione del gruppo multinazionale ? in ITALIA è stata conferita l'intera azienda industriale di proprietà comprensiva degli stabilimenti di ? e ? nella società interamente controllata ? s.r.l. come risulta dal verbale della riunione del Consiglio di amministrazione del 14 ottobre 1999 allegato A (n. 35849/14911 repertorio atto ?). Nel trasferimento risultano conferiti i beni formanti il patrimonio della conferente in particolare si evidenzia che risultano espressamente conferiti ? "i negozi, contratto 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 specificamente 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 dalla ? s.r.l. alla ? s.r.l. ora ? s.r.l. e che



(pag. 44) ? «l'attività produttiva e commerciale non subirà alcuna interruzione e pertanto la società ? s.r.l., ora ? 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.

Lo stesso atto contestato evidenzia che il fondamento giuridico su cui poggia l'accertamento deriva dall'art. 4 D.P.R. 633/72 che espressamente riguarda il caso di affitto d'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 d'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 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 piastine per freni essendosi trasformata in holding finanziaria e non ha 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 di 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 d'azienda, è infatti da considerare una procedura specificamente riservata dal legislatore per uno specifico contratto, appunto l'affitto d'azienda, al fine di evitare dubbi operativi tra locatore e locatario, come particolare procedura, in deroga alla norma generale che non prevede (L. 17/1984) in tema di utilizzazione di plafond, alcun obbligo di preventiva comunicazione all'Ufficio finanziario. Per tale beneficio rileva unicamente la circostanza che l'esportatore possieda i requisiti previsti dall'art. 8, comma 2 d.P.R. 633/72. 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. E' 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 ? 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. La società ricorrente che ha iniziato l'effettiva attività di fabbricazione di parti e accessori per autoveicoli nel novembre 1999 ha per i due ultimi mesi dell'anno 1999 avuto un volume di affari pari a 44.921.827.000 lire di cui 28.054.261.000 lire non imponibile. Nel successivo anno 2000 ha accresciuto la quota derivante da affari con l'estero, infatti nella dichiarazione Iva risulta che con un volume d'affari annuo di lire 313.038.654.000 ben 203.895.892.000 sono operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 8, 8-bis e 9 del D.P.R. 633/72. Anche lo stesso Ministero ha avuto modo di affermare la legittimità del trapasso del plafond in alcuni casi ove l'attività è proseguita dalla società conferitaria in situazione di continuità, per cui si ritiene giusto che il plafond segua l'azienda nel suo complesso con la sua attività, avendo la ? continuato l'attività industriale e commerciale svolta in precedenza dalla ? comprese le operazioni con l'estero, poiché la conferente trasformata in holding finanziaria non ha più svolto attività industriale e commerciale e quindi non ha più effettuato esportazioni, In particolare, mancando norma specifica la Commissione ritiene di considerare trasferibile il diritto all'utilizzo del plafond insieme agli altri rapporti, ritenendo non applicabile l'unica norma che disciplina il caso di un trasferimento del plafond (quello di affitto di azienda) a titolo derivativo. Il solo fondamento normativo è individuato nella normativa civilistica secondo la quale, se non pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale (art. 2558 c.c.), e così qui è avvenuto. In conclusione mancando i presupposti giuridici fondamento degli avvisi di accertamento la Commissione accoglie i ricorsi riuniti. Esistono fondati motivi per compensare tra le parti le spese di giudizio».

La sentenza non risulta esser stata notificata ex art. 285 c.p.c.

2. (Omissis).

MOTIVI DELLA DECISIONE - 3. La Commissione dato atto della rinuncia di parte appellante al primo mezzo, deve considerare l'eccezione impropria sollevata da parte appellante nei confronti del difensore prof. Avv. ? ai sensi dell'art. 12, co. 2, D.Lgs. 1992, n. 546.

Dispone tale norma secondo la novella introdotta dall'art. 3-bis, co. 9 del D.L. 30/9/2005, n. 203, come modificato dalla legge di conversione Lg. 2/12/2005, n. 248:

«Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro purché non dipendenti dall'amministrazione pubblica», mentre il previgente testo era il seguente:
«Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi



professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali», mentre il secondo comma disponeva: «sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, i consulenti del lavoro, per le materie concernenti le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, e gli obblighi del sostituto d'imposta relativi alle ritenute medesime».

Secondo parte appellante la limitazione evidenziata si applicherebbe - secondo ratio, al fine di evitare possibili conflitti di interessi - a tutte le categorie dei potenziali difensori considerate nello stesso periodo.

La tesi non è condivisibile per più ragioni.

Anzitutto, perché sul piano logico prova troppo. Basta osservare che con una modifica legislativa - certamente non meditata - volta a consentire ai consulenti del lavoro la più ampia difesa in materia tributaria, il legislatore avrebbe, con tratto di penna, modificato radicalmente le leggi professionali di avvocati, commercialisti e ragionieri, senza neppure dichiararlo esplicitamente. Di più: avrebbe d'un tratto privato enti e soggetti pubblici (ad es.: CNEL; C.S.M., Corte Costituzionale, Autorità varie, etc., in quanto pure soggetti contribuenti) facultati ad avvalersi della difesa dell'Avvocatura dello stato, della possibilità di rivolgersi ad essa in materia tributaria, posto che certamente gli avvocati e procuratori dello Stato sono dipendenti di una pubblica amministrazione (la Presidenza del Consiglio dei Ministri). A ciò deve aggiungersi l'effetto paradossale per cui gli avvocati, cui sarebbe interdetta la difesa davanti alle Commissioni, ben potrebbero, negli stessi processi, patrocinare dinanzi alla Corte di Cassazione. Pare chiaro che effetti così sconvolgenti ed assurdi inducano, da soli, estrema cautela nella considerazione della tesi prospettata.

In realtà, la lettera della legge, punteggiatura inclusa, impone di affermare, prima facie, che la limitazione si riferisce ai soli consulenti del lavoro, e debba esser letta nel senso che è inibita la difesa ai dipendenti pubblici i quali legittimamente svolgano anche l'attività di consulente del lavoro, atteso che strutturalmente nessuna pubblica amministrazione ha alle proprie dipendenze dei consulenti del lavoro in quanto tali. Ciò, poiché non esiste una funzione di consulenza del lavoro ma solo la gestione diretta del personale nell'amministrazione considerata.

In secondo luogo, si deve rilevare che la norma in esame, proprio in quanto limitazione, costituisce un'eccezione rispetto alla normale e totale latitudine di esercizio delle professioni dinanzi indicate, secondo le rispettive leggi professionali. Quindi ex art. 14 prel. non può che esser soggetta ad un'interpretazione di stretto diritto, e così limitata ai consulenti del lavoro.

In terzo luogo, e con specifico riferimento agli avvocati, si deve rammentare che l'art. 3, co. 2 R.D.L. 27/11/1933, n. 1578 inibisce la professione di avvocato a chiunque abbia un «qualunque impiego od ufficio retribuito con stipendio sul bilancio dello stato», ma al comma quinto statuisce che «Sono eccettuati dalla disposizione del secondo comma: a) i professori ? delle Università ?». E, simmetricamente, l'art. 11, co. 4, del d.P.R. 11/7/1980, n. 382 recita:

«Il regime d'impegno a tempo definito:

a) ?



b) è compatibile con lo svolgimento di attività professionale e di attività di consulenza anche continuativa esterne e con l'assunzione di incarichi retribuiti ma è incompatibile con l'esercizio del commercio e dell'industria».

Poiché il prof. Avv. ? è docente a tempo definito, come dichiarato in udienza senza contestazioni di parte appellante, consegue che ben può svolgere, secondo le leggi professionali forense e universitaria, l'attività di avvocato. Poiché le due leggi anzidette legittimano un avvocato, pur se professore universitario, e svolgente attività di difesa giurisdizionale senza limitazioni di sorta; poiché si tratta di norme speciali, se ne deve inferire che, pur se la limitazione di cui si discute fosse assurdamente riferibile anche agli avvocati, essa al più varrebbe per ogni altro rapporto di dipendenza dalla p.a., ma non certo per quello dei professori universitari esplicitamente abilitati.

Quale che sia la ratio decidendi preferita, in ogni caso, l'eccezione impropria è infondata e deve essere respinta.

4. Passando al merito della controversia, la Commissione deve rammentare previamente le norme che disciplinano l'istituto del c.d. plafond IVA, per chiarezza di trattazione.

4.1. Dispone l'art. 8, co. 1, lett. c), e co. 2 e 4, d.P.R. 1972, n. 633:

«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 o servizi senza pagamento dell'imposta» (co. 1);

«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 ? [all'esportazione] ? dai medesimi fatte nel corso dell'anno solare precedente ?» (co. 2).

«Nel 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, 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» (co. 4).

E l'art. 1, co. 1, lett. a) e c), D.L. 29/12/1983, n. 746, convertito con modificazioni nella Lg. 27/2/1984, 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;

b) 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 dell'operazione ?».

Ancora, l'art. 2 Lg. 18/2/1997, n. 28:

«I soggetti che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 1 del decreto legge 29/12/1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27/2/1984, n. 17, possono effettuare acquisti ed importazioni senza pagamento dell'imposta, in ciascun anno, nel limite dell'ammontare complessivo delle cessioni e delle prestazioni di cui agli articoli 8, primo comma, lettere a) e b), 8-bis e 9 del decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 633, e successive modificazioni, delle cessioni intracomunitarie e delle prestazioni di servizi nei confronti di soggetti passivi di altro Stato membro, non soggette ad imposta a norma dell'articolo 40, comma 9, del decreto legge 30/8/1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29/10/1993, n. 427, registrate a norma dell'articolo 23 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 per l'anno solare precedente. I contribuenti possono assumere mese per mese come ammontare di riferimento quello delle cessioni e delle prestazioni anzidette registrate per i dodici mesi precedenti».

Infine, l'art. 7, co. 3, seconda parte, D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 stabilisce: «Qualora la dichiarazione [d'intento] sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa».

4.2. Il meccanismo c.d. del plafond IVA, sul piano soggettivo, concerne i contribuenti che siano esportatori di beni all'esterno della U.E., e, sul piano oggettivo, costituisce un'applicazione speciale dell'istituto della compensazione con riferimento al principio della neutralità dell'imposta.

Vigendo il principio comunitario dell'esenzione dell'IVA sui beni destinati all'esportazione, si poneva il problema della incidenza dell'imposta su tutte le fasi di lavorazione e su tutte le forniture necessarie al produttore per la produzione del bene destinato all'esportazione. Secondo il principio generale dell'imposta, ogni cessione di beni o prestazione di servizi, ex artt. 2 e 3 d.P.R. 1972, n. 633, avrebbe dato luogo all'obbligo di corresponsione dell'imposta da parte dell'avente causa e della successiva compensazione nella minor somma con l'imposta incassata dall'acquirente del semilavorato di cui alla fase successiva, sino al prodotto finale, sul quale sarebbe gravata l'imposta nell'importo complessivamente dovuto.

Ma poiché il prodotto destinato all'esportazione non è inciso da detta imposta, sarebbe conseguito (e così accade per un certo lasso di tempo) che l'ammontare della stessa avrebbe generato un credito d'imposta in favore dell'esportatore ed a carico dello stato. Con il risultato economico evidente per cui, secondo una partita di giro, l'imposta sino ad allora assolta sarebbe ritornata in capo al produttore-esportatore.

Il meccanismo del plafond - sul piano funzionale - semplifica tale serie di passaggi, eliminando in capo al produttore-esportatore il costo passivo di un credito IVA, che qualunque stato membro della Comunità non è in grado di rimborsare in tempi tali da elidere detto costo, con l'effetto di penalizzare il produttore-esportatore, penalizzando altresì l'esportazione, che - all'opposto - la C.E. dichiaratamente intende favorire.

Di conseguenza è intervenuta la Direttiva 77/388/CEE del 17/5/1977 - Sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari -



Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nel testo novellato dalla Direttiva 91/680/CEE del 16/12/1991 - Direttiva del Consiglio che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE, che all'art. 16, par. 2 dispone:

«2. Con riserva delle consultazioni previste all'articolo 29, gli Stati membri possono esentare gli acquisti intracomunitari di beni effettuati da un soggetto passivo, le importazioni e le cessioni di merci destinate a un soggetto passivo che intende farne l'esportazione fuori della Comunità senza modifiche o dopo trasformazione, nonché le prestazioni di servizi inerenti all'attività di esportazione del medesimo, a concorrenza dell'ammontare delle sue esportazioni nel corso dei dodici mesi precedenti.

Quando si avvalgano di tale facoltà e con riserva delle consultazioni previste all'articolo 29, gli Stati membri esentano allo stesso modo gli acquisti intracomunitari di beni effettuati da un soggetto passivo, le importazioni e le cessioni di beni destinati a un soggetto passivo in vista di una successiva cessione, tal quali o previa trasformazione, effettuata alle condizioni di cui all'articolo 28-quater, parte A, nonché le prestazioni di servizi connesse a tali cessioni, entro i limiti dell'importo delle cessioni di beni effettuate dal soggetto passivo, alle condizioni di cui all'articolo 28-quater, parte A, nel corso dei dodici mesi precedenti.

Gli Stati membri possono fissare un limite comune all'importo delle esenzioni che concedono in applicazione del primo comma e in applicazione del secondo comma».

In concreto: il produttore esportatore è facultato ad effettuare acquisti di beni o servizi destinati alla produzione di beni da esportare, in esenzione dall'IVA entro un limite variabile, prefisso e verificabile a posteriori.

L'Italia - peraltro conformemente agli altri stati membri - ha individuato detto limite nel valore delle esportazioni effettuate dal produttore-esportatore in precedenza: onde sarà entro tale limite - il c.d. plafond - che il contribuente produttore-esportatore potrà acquisire beni o servizi destinati a beni per l'esportazione.

Il limite è stabilito o in maniera fissa, e cioè con riferimento al valore dell'imponibile complessivo delle esportazioni effettuate nel precedente anno solare, ovvero in maniera mobile, cioè riferito all'imponibile complessivo delle esportazioni effettuate nei dodici mesi precedenti, coincidenti o meno che siano con l'anno solare.

In tal modo, fermo restando il principio della neutralità dell'imposta, che deve non incidere sul produttore, ma solo sul fruitore finale, nel caso di esportazione esentato da IVA, la compensazione che secondo il modello normale dell'imposta si sarebbe realizzata solo alla fine del processo produttivo, e quindi sostanzialmente al momento dell'esportazione, è anticipata in via diretta fra i contraenti le varie cessioni, nelle fasi produttive antecedenti. Così da impedire i costi passivi di un sicuro credito d'imposta verso lo stato che sarebbero gravati sul produttore-esportatore, in tal modo realmente agevolare l'esportazione.

La Commissione intende sottolineare come si tratti pur sempre di compensazione, cioè di elisione di reciproci crediti e debiti derivanti da una medesima causa giuridica, ex art. 1241 c.c. Il che significa, sul piano giuridico, che l'imposta è corrisposta, dal momento che giova rammentare come la compensazione costituisca un modo di estinzione dell'obbligazione diverso dall'adempimento. Quindi si tratta di una speciale modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria, riservata ad una precisa categoria di contribuenti, gli esportatori abituali, prevista in funzione degli scopi perseguiti in sede comunitaria ed



evidenziati dal considerando n. 4 [che è opportuno tener conto ... delle detassazioni all'esportazione ... e garantire la neutralità del Sistema comune di imposte sulla cifra d'affari in ordine all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi] della citata Direttiva. Ciò secondo i canoni propri del diritto comunitario, di efficacia e proporzionalità.

Da quanto precede discende che la denominazione dell'istituto come «beneficio», secondo l'art. 8, co. 4 dianzi riferito, costituisce solamente un termine convenzionale per la designazione di una speciale modalità di estinzione dell'obbligo tributario, priva di ogni connotato proprio del vocabolo secondo l'uso comune, di "graziosa concessione". Con ciò escludendo qualsiasi rilevanza alla diatriba sorta fra le parti sul contenuto del termine.

4.3. La disciplina generale del plafond è stabilita dalle norme dianzi richiamate, e si articola nei punti seguenti:

I. determinazione delle cessioni all'esportazione, tali essendo anche quelle che concernono beni o servizi prodotti entro il territorio della Comunità, ma destinati ad essere incorporati in un bene per l'esportazione, privo di IVA (art. 8, co. 1, lett. c), d.P.R. 1972, n. 633);

II. le cessioni dianzi considerate possono essere effettuate senza il pagamento dell'IVA a condizione che l'acquirente il bene o servizio dichiarerà per iscritto, secondo un modulo ministeriale (art. 1, lett. c), D.L. 1983, n. 746) e sotto la sua responsabilità [la c.d. dichiarazione d'intento] la destinazione del bene o servizio acquistato alla destinazione finale di esportazione, e che gli acquisti suddetti si collochino entro il limite di valore dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione avvenute nell'anno (mobile o fisso) precedente (art. 8, co. 2 d.P.R. 1972, n. 633);

III. obbligo in capo al produttore-esportatore, che abbia acquistato i beni o servizi suddetti, di annotazione mensile sul registro IVA del plafond di riferimento (art. 1, co. 2 D.L. 1983, n. 746);

IV. obbligo in capo al produttore-esportatore di allegare, alla dichiarazione annuale IVA, un prospetto delle annotazioni suddette (art. 1, co. 2, D.L. 1983, n. 746);

V. nel caso di affitto di azienda, il plafond maturato in capo all'affittante si trasferisce all'affittuario a condizione che (A) detto trasferimento sia espressamente previsto nel contratto di affitto di azienda e che (B) del trasferimento sia data comunicazione con raccomandata entro trenta giorni alla Agenzia delle entrate competente (art. 8, co. 4, d.P.R. 1972, n. 633).

4.4. Dalla ricostruzione interpretativa dell'istituto derivano alcune conseguenze evidenti.

La prima è quella per cui il plafond costituisce un rapporto tributario (cioè: una modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria) nel quale può avvenire una successione, com'è esplicitamente affermato dall'art. 8, co. 4 cit., con la conseguenza che esso deve essere ricompreso entro i rapporti giuridici oggetto di successione di cui all'art. 2558 c.c. Pertanto, anche quest'ultima norma entra nel novero di quelle che regolano in via generale il trasferimento del plafond.

La seconda - essenziale per il presente giudizio - concerne la natura della disciplina dell'affitto di azienda, che è palesemente una norma che fa eccezione alla disciplina generale dianzi ricostruita: solo in caso di affitto di azienda debbono ricorrere le condizioni dianzi esaminate e finalizzate ad un controllo preventivo



della titolarità nell'uso del plafond. In tutti gli altri casi il controllo è successivo, attraverso l'esame del prospetto annotazioni anzidetto.

La terza deriva dalle vicende contrattuali che possono interessare l'azienda, intesa come complesso di beni giuridici organizzati, di cui all'art. 2555 c.c.: poiché il plafond costituisce un rapporto giuridico nel quale può darsi successione di soggetti diversi; poiché in ipotesi di successione un controllo è sempre possibile da parte della Agenzia delle entrate, con il conseguente recupero dell'imposta eventualmente evasa (il c.d. splafonamento); poiché in via generale il controllo è posteriore all'utilizzo del plafond, consegue che l'eccezionale modalità di controllo preventivo esplicitamente prevista è riservata alla speciale vicenda successoria considerata, cioè all'affitto di azienda.

La ratio di tale speciale previsione risiede nel fatto che, in relazione ad una data azienda, l'affitto di azienda realizza una separazione fra proprietà, che resta in capo all'affittante, e godimento della stessa, che passa all'affittuario. Poiché l'affitto di azienda non comporta automaticamente la cessione di debiti e crediti antecedenti l'affitto, che ben possono - come di regola accade - restare in capo all'affittante, il legislatore esige chiarezza in punto successione nel rapporto tributario in esame, onde prevenire facili ed evidenti utilizzazioni fraudolente dell'istituto.

Ma proprio tale ratio, a contrario, dimostra che un'esigenza suddetta non sussiste in altre vicende contrattuali potenzialmente interessanti l'azienda, quale la cessione della medesima, dal momento che la separazione suddetta in tal caso non avviene: semplicemente ad un proprietario ne succede un altro, potenzialmente in tutti i rapporti giuridici, salvo quelli esplicitamente esclusi, tanto che la norma prevede in via generale la solidarietà fra i due stipulanti, ex art. 2560 c.c. E dimostra altresì la ragione per la quale la disciplina di cui all'art. 8, co. 4 cit. non è prevista anche per l'unica altra ipotesi di separazione fra proprietà e godimento strutturalmente identica a quello di affitto di azienda, cioè l'usufrutto di azienda. Infatti, sia l'affitto (art. 2562 c.c.) che l'usufrutto di azienda (art. 2561 c.c.) hanno l'identica disciplina civilistica, ma, quanto ai rapporti tributari, l'usufrutto ha una norma apposita, l'art. 1009 c.c., che lascia in capo al nudo proprietario quei rapporti, salva la regolazione degli stessi all'interno del rapporto nudo proprietario-usufruttuario. Il che spiega la ragione per cui la legge d'imposta non potesse regolare se non il solo affitto di azienda.

Una quarta conseguenza concerne le due distinte fattispecie della cessione di azienda rispetto a quella di affitto di azienda, le cui differenze sono sin troppo evidenti per doverci soffermare: la prima ha effetti reali e la seconda solo obbligatori, pienamente spiegabili gli uni e gli altri con l'assenza e la presenza della separazione fra proprietà e godimento.

4.5. A questo punto si debbono trarre le conclusioni dalla disamina che precede, fermo restando il principio fondamentale di cui all'art. 23 Cost. secondo cui nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non per legge, e quindi - ancorché si intenda per legge quella in senso materiale - occorre che una norma specifica stabilisca l'onere tributario. Il quale, a sua volta, è correlato alla capacità contributiva di cui all'art. 53, co. 1 Cost.

Il primo rilievo, su cui concordano entrambe le parti, è quello per cui la disciplina relativa al plafond non considera specificamente la vicenda contrattuale della cessione di azienda, quale quella verificatasi pacificamente nella specie, con la cessione dell'azienda dalla ... s.r.l. alla ... s.r.l., società controllata, la cui denominazione poi mutò in quella attuale, ed in epigrafe riportata, con effetto dal 1/11/1999.

Il secondo rilievo, su cui del pari concordano entrambe le parti, è quello per cui la disciplina specifica di cui



all'art. 8, co. 4, d.P.R. 1972, n. 633 non è direttamente applicabile nel caso, stante la pacifica differenza fra la cessione e l'affitto di azienda.

4.5.1. A questo punto, stanti i principi costituzionali dianzi rammentati, la disciplina tributaria da applicare è quella generale di cui all'art. 8, co. 2, d.P.R. cit., giusta la ricostruzione interpretativa dianzi tracciata.

Al contrario l'Agenzia delle entrate, con un'operazione intrinsecamente contraddittoria, è riuscita a violare contemporaneamente entrambi quei principi costituzionali. Infatti, ha enucleato una serie di requisiti per il trapasso del plafond dalla società cedente alla cessionaria inesistenti nella legge: quelli dell'inclusione della cessione del plafond nel contratto e della comunicazione all'Agenzia delle entrate entro 30 gg., previsti per la diversa ipotesi di affitto di azienda. Ed un terzo, circa il trapasso di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi. Tutto questo, pur ammettendo che nessuna norma dispone espressamente per la fattispecie considerata.

Pur se la giurisprudenza, da tempo, ha evidenziato l'inesistenza della condizione generale di comunicazione alla Agenzia delle entrate, cui parte appellante fa riferimento:

«In tema di IVA, la facoltà dell'esportatore abituale di fruire del trattamento agevolato di cui all'art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, come sostituito dall'art. 2 del D.P.R. 30 dicembre 1980 n. 897, non è subordinata all'effettuazione della comunicazione all'Ufficio competente di volersi avvalere della facoltà di acquistare beni o servizi senza pagamento della imposta. Pertanto l'esportatore, che intenda ottenere dalla controparte privata l'esecuzione della prestazione senza addebito di imposta, non ha l'onere di dimostrare a questa di aver effettuato detta comunicazione, avendo diritto a conseguire la prestazione senza il pagamento della imposta sulla base di una propria dichiarazione scritta e sotto la propria responsabilità» (così Cass. civ., Sez. I, 24 novembre 1998, n. 11914).

Successivamente, nel corso della verifica tributaria del novembre 2003 - febbraio 2004, l'appellante ha verificato la violazione di detti tre requisiti, benevolmente concedendo che non vi fosse necessità di una contabilità separata da parte della società cedente. Sino a questo punto ha violato il principio costituzionale della riserva di legge, arrogandosi di porre condizioni, requisiti e limitazioni laddove la norma non dispone, ed in violazione, altresì, dei principi di chiarezza e trasparenza delle norme tributarie, di cui all'art. 2 lg. 2000, n. 212.

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, co. 4 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 ? il "beneficio" contestato. Ma, in verità, la 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 e servizi;

B. quello speciale, sul piano soggettivo, riservato all'esportatore c.d. abituale, sottoposto a controllo a posteriori, in sede di dichiarazione annuale;

C. quello, ulteriormente speciale rispetto al precedente, riservato all'esportatore c.d. abituale in caso di affitto d'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. - (Omissis).

Conferimento d'azienda e

trasferimento del plafond IVA

1. Premessa

Nella sentenza in commento, la Commissione tributaria regionale del Piemonte affronta un interessante caso di conferimento d'azienda caratterizzato dal trasferimento in favore della società conferitaria del plafond IVA maturato dal soggetto conferente nella veste di esportatore abituale.

La materia presenta significative criticità dovute principalmente alla mancanza di specifici precedenti giurisprudenziali capaci di guidare l'interprete nel difficile compito di dirimere l'intreccio normativo creato dal legislatore.

Per queste ragioni, tale pronuncia assume assoluta rilevanza in quanto rappresenta il primo intervento della giurisprudenza diretto non solo ad identificare i requisiti da rispettare in caso di trasferimento del plafond IVA da conferente a conferitaria, ma anche a chiarire il quadro delle fonti normative che legittimano siffatta operazione.

2. La vicenda

Nel caso di specie, la contestazione alla base degli avvisi di accertamento impugnati è derivata da



un'ampia operazione di riorganizzazione di un gruppo multinazionale attivo nel territorio nazionale e, in particolare, dal conferimento di un complesso industriale in una nuova società conferitaria.

E' opportuno premettere che, prima dell'operazione, la conferente, nella qualità di esportatore abituale, aveva già maturato un plafond IVA utilizzabile al fine di effettuare acquisti o importazioni di beni e servizi senza pagamento d'imposta in base al combinato disposto dell'art. 8, comma 1, lett. c), e comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (1).

Le circostanze di fatto emerse nel corso del procedimento evidenziano come nel trasferimento risultino conferiti tutti i negozi, i contratti e rapporti giuridici in essere di qualunque tipo e genere, nonché tutto quanto attinente alle attività produttive conferite, anche se non specificamente individuato all'interno della relazione di stima. In particolare, per l'effetto dell'operazione, la conferente appare spogliata di ogni attività di carattere industriale e commerciale restando di fatto preposta a svolgere funzioni di mera holding finanziaria di gruppo. Il risultato è dunque quello di una perfetta continuità dell'attività industriale e commerciale prima esercitata da parte della conferente e ora in capo alla nuova conferitaria, ivi compresa tutta quell'attività di commercio con l'estero che ha consentito la maturazione di un plafond IVA di rilevante entità.

Orbene, nel caso qui sottoposto al vaglio della Commissione tributaria regionale del Piemonte, l'Agenzia delle entrate ha contestato il mancato pagamento dell'imposta da parte della conferitaria, deducendo l'illegittimo utilizzo da parte della medesima di quel plafond IVA maturato in capo al soggetto conferente e notificando, pertanto, due avvisi di accertamento per il recupero della predetta imposta e per l'irrogazione delle relative sanzioni.

3. La posizione dell'Amministrazione finanziaria

Secondo l'Amministrazione finanziaria, l'accertamento si sarebbe fondato sul disposto dell'art. 8, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale «nel 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, 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».

Tale norma, prosegue l'Amministrazione finanziaria, nonostante sia prevista espressamente per il caso specifico dell'affitto d'azienda, sarebbe suscettibile di trovare applicazione analogica anche nel diverso caso del conferimento d'azienda o di ramo d'azienda permettendo dunque la cessione del plafond IVA nel caso di conferimento ove vengano rispettate le condizioni individuate dal legislatore. Secondo tale ricostruzione, sarebbe dunque inapplicabile la disciplina ordinaria di cui all'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 in quanto quest'ultima farebbe riferimento esclusivamente all'acquisto del plafond in presenza di esportazioni effettuate da parte del contribuente in prima persona e non nel diverso caso in esame dove il plafond viene acquistato a titolo derivativo.

Il citato comma 4 rappresenterebbe dunque l'unica norma del sistema in grado di disciplinare l'ipotesi di acquisto del plafond a titolo derivativo e, come tale, idonea a legittimare il trasferimento del plafond in caso di conferimento d'azienda, fermo in ogni caso il rispetto delle condizioni dettate dal legislatore per l'affitto d'azienda.

Inoltre, l'Amministrazione non ritiene che il disposto dell'art. 2558 c.c. possa essere assunto come presupposto per legittimare, da solo, il trasferimento del plafond in caso di conferimento; ciò in quanto tale



norma può configurarsi quale criterio discriminante tra le parti private, ma non può essere adottata per un rapporto, quale quello in esame, che coinvolge anche rapporti patrimoniali di natura pubblicistica. Seguendo questa linea interpretativa, il dettato del citato art. 8, comma 4, presenterebbe una ratio di fondo diretta non a regolare specifici rapporti tra locatore e locatario, ma piuttosto ad informare preventivamente l'erario di operazioni che, come lo stesso conferimento d'azienda, sono suscettibili di incidere su interessi anche di natura pubblicistica.

Fin qui, dunque, i rilievi adottati dall'Amministrazione finanziaria per sostenere la fondatezza logica e giuridica dell'avviso di accertamento, per resistere in primo grado, e, infine, per proporre appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Piemonte.

In estrema sintesi, l'Ufficio finanziario contesta l'utilizzo del plafond per il mancato rispetto di tre condizioni: a) mancata espressa indicazione nell'atto dell'avvenuto trasferimento a favore della società conferitaria; b) mancata comunicazione all'Ufficio IVA competente; c) mancato trapasso di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi.

4. L'orientamento espresso dalla Commissione

L'orientamento giurisprudenziale emerso nel corso del presente contenzioso mostra evidente ostilità nei confronti dell'approccio interpretativo fatto proprio dall'Amministrazione finanziaria.

In primo grado, la sezione giudicante sposa una tesi diretta ad applicare restrittivamente il disposto dell'art. 8, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, escludendo qualsivoglia applicazione analogica estesa alla diversa fattispecie del conferimento d'azienda.

Viene adottata una prospettiva attenta alle dinamiche civilistiche proprie del conferimento d'azienda e alla particolare disciplina che regola la successione dei rapporti giuridici attivi e passivi. In particolare, la Commissione afferma che nello stesso conferimento devono essere ricompresi anche i rapporti tra cedente e Ufficio finanziario per l'utilizzazione del plafond maturato, salvo il caso in cui nell'atto compaia una previsione specifica diretta ad escludere il trasferimento di tale diritto.

Seguendo questa interpretazione, dunque, tra i "negozi, contratti e rapporti giuridici in essere di qualunque tipo e genere" deve essere ricompreso anche il diritto di utilizzare il plafond IVA maturato in capo alla conferente. A fortiori, i giudici rivelano la ratio specifica alla base del disposto del citato art. 8, comma 4, la quale, essendo diretta ad evitare specifici dubbi operativi tra il locatore e locatario, appare assolutamente estranea alle problematiche che caratterizzano il conferimento d'azienda.

Per quanto riguarda, poi, il trapasso di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi, la Commissione conclude affermando la marginalità degli elementi patrimoniali non espressamente trasferiti.

Discostandosi palesemente dall'orientamento fatto proprio dall'Amministrazione finanziaria, i giudici affermano, infine, che i presupposti giuridici che rendono legittimo il trasferimento del plafond IVA in caso di conferimento d'azienda devono essere rintracciati non nella norma che disciplina il caso dell'affitto d'azienda (2), bensì, unicamente, nel disposto dell'art. 2558 c.c. secondo cui, se non è pattuito diversamente, l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale.

Nelle motivazioni della sentenza in commento, la Commissione tributaria regionale ha aderito pienamente ai rilievi formulati prima dal ricorrente e poi dal giudice di prima istanza.



La ricostruzione diretta ad escludere l'operatività dei presupposti di cui al citato art. 8, comma 4, viene ulteriormente rafforzata attraverso specifiche argomentazioni aventi per oggetto il canone interpretativo rintracciabile nel disposto dell'art. 14 preleggi secondo cui «le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati». In base alla citata disposizione, infatti, la norma di cui all'art. 8, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 deve essere interpretata in senso stretto, senza possibilità di alcuna estensione analogica (3).

Inoltre, secondo la Commissione, tali conclusioni trovano ulteriore conferma nelle evidenti differenze strutturali che contraddistinguono l'affitto d'azienda, da una parte, e il conferimento, dall'altra, anche con riferimento alla specifica ratio sottesa al dettato del legislatore. Mentre nel primo caso è sempre possibile individuare una separazione tra proprietà, che resta in capo all'affittante, e godimento della stessa, che passa all'affittuario, ciò non emerge ove venga presa in esame la diversa fattispecie del conferimento d'azienda. In proposito, la Commissione osserva che la disposizione di cui al citato art. 8, comma 4, nasce dall'esigenza di chiarire quali siano i presupposti legittimanti il trasferimento del plafond per un'operazione, come l'affitto d'azienda, la quale non comporta automaticamente la cessione di debiti e crediti da affittante ad affittuario. Ecco, dunque, il motivo per cui la Commissione giunge a sostenere la non applicabilità della citata norma al conferimento d'azienda, ipotesi per la quale, invece, non è dato rilevare alcun fenomeno di separazione tra proprietà e godimento.

Peraltro, come giustamente rilevato dai giudici di seconda istanza, preme rilevare come le due operazioni si distinguano notevolmente anche sul piano degli effetti (obbligatori nell'affitto, reali nel conferimento).

La Commissione ha modo di evidenziare, altresì, come il comportamento dell'Amministrazione finanziaria appaia palesemente in contrasto con il principio costituzionale della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. Ciò in quanto, una volta inquadrare le evidentissime differenze strutturali tra le due tipologie di operazione, il dettato del legislatore rimane privo di qualsivoglia elemento idoneo a rivelare quella "base legislativa" individuata dalla migliore dottrina quale presupposto necessario per rendere legittima l'imposizione di prestazioni patrimoniali a carico del contribuente (4).

Esclusa, pertanto, l'applicabilità dell'art. 8, comma 4, alla fattispecie in esame, i giudici tributari, in riferimento a tutti gli altri casi in cui deve essere applicata la disciplina generale di cui all'art. 8, comma 2, proseguono affermando che, da tempo, la giurisprudenza ha chiarito l'inesistenza della condizione di comunicazione all'Agenzia delle entrate. In proposito, è opportuno ricordare che, secondo quanto statuito dalla Suprema Corte, l'omissione della suindicata comunicazione non ha natura di condizione essenziale per l'applicazione del regime di inassoggettabilità ad IVA delle operazioni, adempiendo la stessa esclusivamente la finalità di rappresentare all'Amministrazione finanziaria l'esistenza di una posizione soggettiva tale da implicare l'inapplicabilità dell'imposta e di consentire alla stessa Amministrazione l'esercizio dei propri poteri di controllo (5).

5. La prassi del trasferimento del plafond IVA nel conferimento d'azienda

Come anticipato all'inizio della presente commento, la pronuncia in esame è la prima ad attribuire un pieno riconoscimento giurisprudenziale alla legittimità del trasferimento del plafond IVA in caso di conferimento d'azienda.

Finora tale operazione trovava riconoscimento solo all'interno della prassi dell'Amministrazione finanziaria (6), non essendo possibile identificare precedenti giurisprudenziali in grado di fornire alcuna chiave interpretativa specifica in assenza di un dato incontrovertibile del legislatore.



Nel contempo, possiamo dire che, nel caso di trasferimento di un complesso aziendale, la possibilità di trasferire unitamente all'azienda il plafond IVA ad essa relativo è riconosciuta in modo ormai pacifico a livello di principio generale in materia di circolazione di complessi aziendali (7). Ciò, nonostante, a livello normativo, il legislatore abbia esplicitato la possibilità e le condizioni di trasferimento del plafond IVA solo con riferimento alle ipotesi di affitto, ma non anche alle operazioni di conferimento d'azienda.

La prassi dell'Amministrazione finanziaria avrebbe poi individuato una serie di condizioni cui viene fatta soggiacere la possibilità di trasferire il plafond IVA in capo al soggetto conferitario che subentra nell'esercizio dell'azienda (8).

In primo luogo, viene richiesta l'espressa menzione dell'atto in dipendenza del quale si verifica il trasferimento dell'azienda. Sul punto, tuttavia, la dottrina esprime alcune perplessità circa la possibilità di estendere tale obbligo anche alla fattispecie del conferimento d'azienda. Con riferimento a tali operazioni, infatti, il trasferimento in capo all'avente causa delle posizioni soggettive del dante causa costituisce un principio generale, ragione per cui, in assenza di un espresso obbligo di legge, non sembrerebbe coerente con la natura di dette operazioni estendere per analogia un requisito richiesto espressamente solo per la fattispecie di affitto d'azienda. Ciò in quanto il passaggio in capo all'avente causa del plafond IVA relativo al complesso aziendale trasferito rappresenta piuttosto una delle numerose posizioni soggettive IVA che, per effetto dell'operazione, si intendono implicitamente trasferite in capo al soggetto che subentra nell'esercizio dell'azienda.

Analoghe argomentazioni valgono anche per il requisito della comunicazione da effettuarsi entro 30 giorni al competente Ufficio IVA dell'Agenzia delle entrate, in quanto non è dato rintracciare nel dettato del legislatore alcun elemento diretto a prescrivere tale adempimento al di fuori dell'ipotesi specifica dell'affitto d'azienda.

Per quanto concerne poi l'ulteriore requisito del passaggio della generalità de rapporti obbligatori inerenti all'azienda trasferita, la dottrina ritiene arbitrario e inaccettabile il principio elaborato dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, la necessità del trapasso dei crediti e debiti, oltre che non essere richiesta a livello normativo, non appare un'esigenza strutturale al corretto funzionamento dell'istituto del plafond IVA (9).

6. L'art. 14 preleggi e il divieto di interpretazione analogica

Nella sentenza in esame, la Commissione tributaria regionale del Piemonte individua la chiave interpretativa del dettato legislativo nel disposto dell'art. 14 preleggi in base al quale «le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati». Dunque, attraverso la ricostruzione dei differenti livelli di disciplina, dal più generale al più particolare, la Commissione sottolinea il carattere eccezionale della norma di cui all'art. 8, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 la quale, pertanto, deve essere applicata solo al caso espressamente individuato dell'affitto d'azienda.

Correttamente, i giudici tributari escludono la possibilità di estendere analogicamente la norma citata e accolgono le deduzioni del contribuente secondo cui l'unico riferimento testuale al contratto di affitto d'azienda non lascia nessun margine all'interprete. Ciò, non solo in quanto il conferimento d'azienda non può ritenersi ricompreso nella nozione di affitto di azienda per le profonde diversità degli istituti e dei relativi effetti giuridici, ma anche e soprattutto perché in materia tributaria opera il principio di legalità e, conseguentemente, le fattispecie tributarie hanno carattere tipico ed esclusivo (10).



Lo stesso canone interpretativo di cui all'art. 14 preleggi viene utilizzato anche per rigettare l'eccezione impropria sollevata da parte appellante secondo la quale al difensore del contribuente (un professore universitario) andrebbe applicata la limitazione di cui all'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificata dall'art. 3-bis, comma 9, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248), secondo cui «sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro purché non dipendenti dall'amministrazione pubblica». Secondo la Commissione tributaria regionale, la norma, in quanto limitativa, assume un carattere eccezionale e, pertanto, deve sottostare ai canoni interpretativi di cui all'art. 14 preleggi ed essere sottoposta ad una interpretazione di stretto diritto.

In ragione di ciò, la lettera della legge, dove esclude espressamente i dipendenti dell'Amministrazione pubblica dall'abilitazione all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni, deve essere riferita ai soli consulenti del lavoro.

Nessuna limitazione può essere dedotta dalla norma citata in relazione alla posizione di un professore universitario le cui latitudini di esercizio professionale devono restare indicate solo dalle rispettive leggi professionali.

7. Considerazioni conclusive

I principi espressi nella sentenza in esame hanno correttamente evidenziato come l'approccio dell'Amministrazione finanziaria spesso ponga in essere operazioni di applicazione analogica certamente precluse da una corretta visione sistematica del nostro ordinamento.

Le argomentazioni sostenute dai giudici tributari rilevano come, in assenza di precedenti giurisprudenziali e di chiari dati normativi, il valore della certezza del diritto possa essere difeso solo argomentando per categorie generali e ricorrendo ai canoni interpretativi rinvenibili nelle preleggi.

In particolare, l'applicabilità dell'art. 8, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 anche al di fuori dell'ipotesi di affitto d'azienda non può essere ragionevolmente sostenuta, ove siano tenute in dovuta considerazione le peculiarità proprie di una materia, come quella tributaria, dove il principio di legalità costituisce un canone fondamentale in difesa dei diritti del contribuente.

Pertanto, solo nel disposto dell'art. 2558 c.c. può essere validamente rintracciata la fonte normativa che legittima il trasferimento del plafond IVA in caso di conferimento d'azienda. Il diritto ad utilizzare il plafond IVA maturato dalla conferente può essere così ricompreso in quell'insieme di rapporti obbligatori inerenti il complesso aziendale trasferito che, se non pattuito diversamente, seguono l'azienda nel trasferimento dalla conferente alla conferitaria.

Sotto altro profilo, è interessante segnalare infine che, in ogni caso, se la conferitaria non si fosse avvalsa del meccanismo del plafond, la medesima avrebbe comunque acquistato i beni e i servizi necessari per lo svolgimento della propria attività industriale e commerciale in regime ordinario, pagando la relativa imposta al fornitore ed acquisendo il conseguente diritto alla detrazione in base al disposto dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

Da ciò ne consegue che, ammessa l'effettiva insussistenza di un debito d'imposta nei confronti dell'Erario, si sarebbe perfezionata una violazione meramente formale, con la conseguente applicazione dell'esimente



di cui all'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), secondo cui «le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta» (11).

Ciò, dunque, mette in evidenza come il comportamento dell'Amministrazione finanziaria appaia, ancora una volta, molto lontano dall'adeguamento alle prescrizioni sancite nello Statuto dei diritti del contribuente, lasciando ancora una volta alla giurisprudenza il delicato compito di assicurare una corretta applicazione del dato normativo.

Dott. Claudio Cipollini

Per abbonarsi al Bollettino Tributario e ricevere l'omaggio di AteneoWeb cliccare qui.

(1) «Costituiscono cessioni all'esportazione ? c) le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta» (art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972).

«Le cessioni e le prestazioni di cui alla lettera c) sono effettuate senza pagamento dell'imposta ai soggetti indicati nella lettera a), se residenti, ed ai soggetti che effettuano le cessioni di cui alla lettera b) del precedente comma su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle stesse lettere dai medesimi fatte nel corso dell'anno solare precedente ?» (art. 8, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972).

(2) Art. 8, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972.

(3) Nello stesso senso cfr. Cass., sez. I, 27 marzo 1992, n. 3793, in Foro it., 1994, I, 1180, secondo la quale «l'interpretazione analogica è vietata dal carattere "latu sensu" tributario nella norma». Per quanto riguarda l'interpretazione estensiva, poi, questa «resta esclusa in materia tributaria, per effetto della connessione tra l'art. 23 Cost. e l'art. 14 delle preleggi, quando l'esame delle espressioni contenute nella leggi porti a conclusioni dubbie».

(4) Per un approfondimento sul principio costituzionale della riserva di legge cfr. f. tesoro, Istituzioni di Diritto Tributario, Parte generale, Torino, 2003, 15 ss.

(5) Cfr. Cass., sez. I, 24 novembre 1998, n. 11914, in Boll. Trib., 1999, 1002; e Cass., sez. I, 2 novembre 1992, n. 11882, ivi, 1993, 528 ss., secondo cui «in tema di IVA, la mancata comunicazione del committente o del cessionario ai competenti uffici finanziari di volersi avvalere, ai sensi dell'art. 8, terzo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, modificato dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687, della qualità di esportatore abituale non preclude l'applicabilità dello speciale trattamento previsto dalla prima parte del medesimo comma dell'art. 8, consistente nel non pagamento dell'imposta per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi in favore dei detti esportatori, entro determinati limiti quantitativi, atteso che il diritto al trattamento speciale deriva dalla situazione obiettiva, mentre la comunicazione è diretta soltanto ad agevolare l'amministrazione nell'esercizio dei poteri istituzionali di controllo».

(6) Cfr. ris. 7 novembre 1987, n. 505229, in Boll. Trib. On-line, in cui l'Amministrazione finanziaria, chiamata a valutare circa la legittimità del trasferimento del plafond IVA in caso di conferimento d'azienda, ha ritenuto



che possa «rispondersi affermativamente alla richiesta di parte, tenuto conto che dal citato atto di conferimento (allegato alla copia) risulta che la società istante è subentrata nei rapporti giuridici attivi e passivi afferenti i complessi aziendali conferiti e che, pertanto, nella specie, l'attività di tali complessi viene ad essere proseguita senza soluzione di continuità dalla società conferitaria»; ris. 5 luglio 1989, n. 590157, in Boll. Trib. On-line; ris. 15 gennaio 1996, n. 16/E, in Boll. Trib., 1996, 301.

(7) Cfr. p. monarca, Cessione d'azienda da parte dell'esportatore agevolato e utilizzo del plafond, in Azienda & Fisco, 1995, 1333; e. zanetti, Cessione e conferimento d'azienda, Napoli, 2005, 204 ss.; g. cremona - p. monarca - n. tarantino, Il Manuale delle operazioni straordinarie, Milano, 2006, 435.

(8) Cfr. ris. 5 luglio 1989, n. 590157, e ris. 15 gennaio 1996, n. 16, cit.

(9) Per queste considerazioni, cfr. e. zanetti, Cessione e conferimento d'azienda, op. cit., 206 ss.

(10) In questo senso cfr. Cass., sez. I, 20 giugno 1990, n. 6213, in Boll. Trib. On-line; e Cass., sez. I, 27 marzo 1992, n. 3793, cit.

(11) Per un approfondimento della nozione di "violazione formale", cfr. Comm. trib. centr., sez. XXV, 26 maggio 1992, n. 3676, in Comm. trib. centr., 1992, I, 424, secondo cui «le irregolarità formali sono le violazioni che si sostanziano nell'inosservanza di formalità, di adempimenti strumentali o meramente contabili richiesti dalla norma tributaria e che non danno luogo a rettifica o accertamento d'imposta».

Bollettino Tributario