



L'ESPORTATORE ABITUALE

a cura del Dott. Stefano Setti

PREMESSA

Gli operatori economici che effettuano operazioni con l'estero possono acquistare beni e servizi senza dover corrispondere l'IVA ai propri fornitori nell'ambito di un plafond che si sono costituiti. Lo prevede l'articolo 8, primo comma, lettera 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”*.

Lo status di esportatore abituale si acquisisce quando la percentuale derivante dal rapporto tra l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione, delle operazioni assimilate, dei servizi internazionali e delle operazioni intracomunitarie, registrate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti e il relativo volume di affari, determinato a norma dell'art. 20 del DPR n. 633/72, senza tener conto dei beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, sia superiore al 10%¹. Conseguentemente, tali operatori possono acquistare od importare, nell'anno o nei dodici mesi successivi, beni e servizi senza pagamento dell'IVA nei limiti delle operazioni attive registrate nel periodo di riferimento. In questo modo possono alleggerire la loro posizione di strutturale credito d'imposta (*va considerata la lentezza con la quale l'Amministrazione finanziaria provvede all'esecuzione dei rimborsi IVA*).

Si ricorda, inoltre, che per poter fruire della non applicazione dell'imposta sugli acquisti di beni e servizi, gli esportatori abituali devono rilasciare ai propri fornitori (ovvero alla dogana, in caso di importazioni) un'apposita comunicazione – la cosiddetta *“dichiarazione di intento”* – anteriormente all'effettuazione dell'operazione.

¹ Articolo 1 del Decreto Legge n. 746/83 (convertito nella Legge n. 17/1984).

Vai al sito: <http://www.misterfisco.it> o al sommario <http://www.misterfisco.it/saggi/saggi.asp>

© Misterfisco 2001 - 2008. Tutti i diritti sono riservati, è vietata anche la riproduzione parziale



CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

Per cessioni all'esportazione, si intendono essenzialmente le cessioni verso paesi extra UE (infatti nel caso in cui i beni siano ceduti in paesi comunitari si dovrà parlare di cessioni intracomunitarie non imponibili ai sensi dell'art. 41 del DL n. 331/93); l'art. 8, 1° comma del DPR n. 633/72 stabilisce quali sono le operazioni che costituiscono cessioni all'esportazione. Di seguito se ne riporta una breve elencazione:

- *le cessioni che hanno per oggetto beni inviati all'estero. L'esportazione deve essere attestata dalle procedure doganali;*
- *le cessioni cosiddette "triangolari", ovvero quelle cessioni che vedono in campo tre soggetti, due nazionali e uno extra UE. Queste ultime si realizzano quando il cedente, su incarico del cessionario, invia direttamente all'estero le merci ovvero quando vengono effettuate dal cessionario residente verso il soggetto extra UE, ma secondo le medesime condizioni di inoltro. A tale proposito, la circolare n. 12 del 1981 precisa che la "condizione posta dalla legge, agli anzidetti fini, è che il trasporto o la spedizione dei beni avvengano su incarico del cessionario residente, a cura o a nome del cedente". Inoltre la medesima circolare fa rilevare come "il cessionario residente può effettuare senza pagamento d'imposta tutti gli acquisti di beni da esportare, oggetto delle contrattazioni come sopra ipotizzate";*
- *le cessioni che vengono perfezionate dall'operatore non residente entro 90 giorni dal ricevimento dei beni;*
- *le cessioni effettuate all'interno dello Stato a operatori che provvederanno successivamente a effettuare l'esportazione. Trattasi in pratica dell'agevolazione riconosciuta a quei soggetti che operano acquisti in funzione della loro condizione di esportatori. In relazione a quest'ultima fattispecie si rende opportuno sviluppare le condizioni che permettono di usufruire della predetta agevolazione, nonché in quali occasioni, e i riflessi sulla dichiarazione IVA.*

Si precisa che le operazioni che alimentano il *plafond* (cioè l'importo utilizzabile per effettuare acquisti interni, acquisti intracomunitari e importazioni, esclusi fabbricati, aree fabbricabili e beni/servizi per i quali l'Iva è indetraibile), sono:

- le cessioni all'esportazione ai sensi dell'art. 8, 1° comma, lett. a) e b) del DPR n. 633/72;
- le operazioni assimilate alle precedenti o servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali ai sensi degli artt. 8-bis e 9 del DPR n. 633/72;
- le cessioni intracomunitarie ai sensi dell'art. 41 del DL n. 331/93;
- le altre operazioni che vengono computate nel volume del *plafond* (ad es. art. 71 del DPR n. 633/72).



Per quanto attiene al momento di formazione del plafond si fa presente che a decorrere dal 14/03/1997 concorrono alla formazione del plafond le operazioni registrate nell'anno solare precedente o nei 12 mesi precedenti (in caso di utilizzo del metodo del plafond mobile) nel registro delle fatture emesse. Pertanto, il plafond viene alimentato da tutte le operazioni non imponibili effettuate verso l'estero, la cui fattura sia annotata nel registro delle fatture emesse previsto dall'articolo 23 del DPR n. 633/72. Si precisa che non si fa riferimento alle operazioni effettuate.

L'art. 8, comma 2, del DPR n. 633/72, stabilisce che i cessionari (e anche commissionari) che intervengono in un'operazione di triangolazione possono avvalersi del plafond di cui dispongono:

- integralmente per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna (*plafond vincolato*);
- nei limiti della differenza tra il plafond complessivo di cui dispongono e l'ammontare delle cessioni di beni effettuate nei loro confronti nello stesso anno senza IVA, in quanto esportate in triangolazione, per gli acquisti di altri beni o servizi (*plafond libero*).

I METODI PER IL CALCOLO DEL PLAFOND

- 1) **Plafond fisso o solare:** fa riferimento alle operazioni registrate nell'anno solare precedente. Al 1° gennaio di ciascun anno, il plafond disponibile per detto anno è semplicemente costituito dalle operazioni non imponibili registrate nell'anno precedente e poi, nel corso dell'anno di utilizzo, è sufficiente controllare che gli acquisti e le importazioni con lettera di intento non superino l'ammontare del plafond disponibile per non incorrere nello splafonamento.
- 2) **Plafond mobile o mensile:** si prendono come riferimento le operazioni registrate nei 12 mesi solari precedenti. All'inizio di ciascun mese solare, è necessario verificare la sussistenza dello status di "esportatore abituale" e l'ammontare del plafond di cui si dispone che, a sua volta, è dato da: **Esportazioni ed operazioni assimilate registrate nei 12 mesi precedenti - progressivo utilizzo**. Alla fine dei mesi successivi a quello in cui si sono realizzati i primi acquisti in sospensione, si ha che il progressivo utilizzo è pari a: **Progressivo utilizzo alla fine del mese precedente + Esportazioni registrate nel 13° mese che si espelle (segno -) - Plafond utilizzato nel mese che si chiude (segno -).**



È possibile modificare il criterio di calcolo solo al 1° gennaio dell'anno successivo e non in corso d'anno.

- **Passaggio dal plafond fisso a quello mobile** se nell'anno solare precedente si è utilizzato il plafond fisso e si vuole passare al plafond mobile non sorge alcun problema, nel senso che il plafond disponibile all'inizio dell'anno è pari alle esportazioni e operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente.
- **Passaggio dal plafond mobile a quello fisso** se si passa dal plafond mobile a quello fisso, il plafond disponibile all'inizio dell'anno è pari al plafond che sarebbe risultato disponibile per il mese di gennaio se si fosse mantenuto il metodo mobile (RM n. 77 del 6 marzo 2002).

COME SI PUÒ RIMEDIARE IN CASO DI “SPLAFONAMENTO”?

Uno dei casi che può verificarsi, basandosi l'utilizzo del plafond su una serie di calcoli, è quello costituito dal maggior utilizzo rispetto a quello disponibile c.d. “splafonamento”.

La circolare 50 del 12 giugno 2002 ha esaminato questa possibilità, stabilendo che l'eventuale regolarizzazione non solo può avvenire ma ha anche indicato eventuali modalità alternative.

- a. Richiesta al cedente di operare una variazione in aumento dell'imposta, così come previsto dal comma 1 dell'articolo 26 del DPR n. 633/72. Conseguentemente, l'acquirente provvederà a versare la sanzione e gli interessi. In tal caso, qualora la violazione non sia stata ancora constatata o accertata, l'operatore potrà accedere all'istituto del ravvedimento previsto dall'articolo 13 del D.Lgs n. 472/97.
- b. In alternativa, l'acquirente può emettere una autofattura, in duplice esemplare, contenente gli estremi del fornitore, il numero progressivo di protocollo delle fatture ricevute, l'ammontare eccedente il plafond e l'imposta che si sarebbe dovuta applicare. Conseguentemente, l'acquirente provvede al versamento dell'imposta, degli interessi e della sanzione, eventualmente accedendo all'istituto del ravvedimento. In tal caso, nel modello F24 sarà indicato, relativamente all'imposta, il codice relativo al periodo in cui è stato effettuato l'acquisto, mentre la sanzione sarà attribuita al codice 8904. Inoltre, l'acquirente deve annotare l'autofattura nel registro degli acquisti e presentarla al locale ufficio delle Entrate. La modalità in questione provoca la conseguenza che l'imposta regolarizzata sarà rilevata, in sede di dichiarazione annuale, in detrazione negli acquisti, nonché nel computo totale



dei versamenti effettuati: la circolare specifica che *“al fine di evitare la doppia detrazione dell'imposta regolarizzata è necessario indicare nella dichiarazione annuale l'imposta regolarizzata anche in una posta di debito”*.

c. Infine, l'ultima modalità di regolarizzazione prevede emissione di autofattura e successiva contabilizzazione della maggiore imposta conseguente all'emissione della stessa, più ovviamente i relativi interessi. In tal modo, l'autofattura parteciperà alla liquidazione periodica dell'imposta e sarà annotata nel registro degli acquisti. Anche in questo caso, specifica la circolare, potrà applicarsi la sanzione prevista dal comma 4 dell'articolo 7 del citato D.Lgs n. 471/97, oppure si potrà accedere all'istituto del ravvedimento. Nell'ambito della presente modalità, è inoltre previsto che un esemplare dell'autofattura sia presentato al proprio ufficio di competenza.

SANZIONI

Il sistema sanzionatorio relativo agli acquisti in sospensione d'imposta è disciplinato dai commi 3 e 4 dell'articolo 7 del D.Lgs n. 471/97.

Con il comma 3 è stabilito che, nel caso in cui si siano effettuati degli acquisti in sospensione d'imposta senza provvedere preventivamente a emettere la dichiarazione d'intento, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta, fermo restando l'obbligo del pagamento del tributo.

L'articolo, poi, precisa che qualora l'operazione si perfezioni, anche in presenza della menzionata dichiarazione, senza che ne sussistano i presupposti, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa.

Tale ultima precisazione è di particolare importanza in quanto, a differenza di altri casi, si solleva esplicitamente il cedente dalla responsabilità di non aver applicato la rivalsa.

Il comma 4, poi, attribuisce la medesima sanzione a chi, in mancanza dei presupposti, dichiara al cedente o in dogana di volersi avvalere della facoltà di acquistare in sospensione d'imposta; allo stesso modo se eventualmente ne beneficia oltre il limite consentito.

Tuttavia, il medesimo comma 4 prevede una attenuazione della sanzione nel caso in cui il superamento sia dovuto a mancata esportazione da parte del cessionario. In tal caso, infatti, la sanzione è ridotta alla metà e non viene applicata se l'imposta è versata entro trenta giorni dalla scadenza del termine per l'esportazione, previa regolarizzazione della fattura.

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2007



L'articolo 10 del DPR n. 435/2001 dispone che coloro i quali si avvalgono della facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta "indicano in un apposito prospetto della dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto, distintamente per mese, l'ammontare delle esportazioni", nonché quello relativo agli acquisti e le importazioni fatte in "sospensione d'imposta", risultante dalle relative fatture e bollette doganali.

Conseguentemente, nell'ambito della dichiarazione Iva, è stato introdotto il quadro VC, al fine di riepilogare le operazioni che hanno previsto la particolare agevolazione. E questo sia che si utilizzi il plafond su base "solare" che in relazione ai dodici mesi precedenti.

Per la compilazione del suddetto quadro si rende necessario chiarire il momento di utilizzo del plafond. La circolare n. 73 del 1984 precisa infatti che per gli acquisti di beni e servizi si dovrà avere a riferimento quanto stabilito nell'articolo 6 del DPR n. 633/72.

Pertanto, in termini generali, per i beni mobili sarà rilevante il momento della consegna dei beni, mentre per le prestazioni di servizi il momento del pagamento dei corrispettivi.

La stessa circolare specifica, poi, che per le importazioni "è rilevante il momento in cui sorge la relativa obbligazione tributaria, cioè quello di accettazione della dichiarazione doganale".

Viene a tale proposito sottolineato che, ai fini dell'avvenuta utilizzazione, "devono essere computate anche le operazioni di acquisto e di importazione rispettivamente già effettuate o fatte ma per le quali le fatture e le bollette doganali non siano ancora in possesso del soggetto interessato".

Inoltre, con riferimento alle "esportazioni a cavallo dell'anno" viene chiarito quanto segue: "Nei casi in cui l'esportazione sia fatta in un anno mentre la relativa fattura sia registrata nell'anno successivo, l'operazione concorrerà ai fini della formazione dello status di esportatore nell'anno della registrazione e il plafond sarà spendibile con riferimento all'anno della effettiva esportazione sempre che per tale anno sussiste il cennato status".

Esemplificando per punti il quadro VC della dichiarazione annuale IVA 2007 (relativa all'anno d'imposta 2006):

- è un prospetto in cui vanno indicati i dati relativi all'utilizzazione del plafond nei singoli mesi dell'anno 2006, oltre a quelli riguardanti la formazione del plafond creatosi nello stesso anno e utilizzabile nell'anno successivo;
- è suddiviso in 12 righe (da VC 1 a VC 12), rappresentativi dei 12 mesi dell'anno, e in 6 colonne: le colonne 5 e 6 devono essere compilate solo da chi nel 2006 ha adottato il metodo mobile. Nel rigo VC 13 vanno riportati, in relazione a ciascuna colonna, i totali dei dati riportati nei singoli righe;



- al rigo VC 14, campo 1, si indica il plafond disponibile al 1° gennaio 2006 e poi si barra la casella 2 o 3 a seconda del metodo adottato nel 2006 (plafond fisso o mobile).

LA DICHIARAZIONE DI INTENTO

La dichiarazione di voler effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta assume il nome di "*dichiarazione di intento*" e deve essere redatta su un apposito modello conforme al modello approvato con il DM 6 dicembre 1986 (articolo 1, comma 1, lettera c), D.L. n. 746/1983). Tale modello deve contenere:

- l'indicazione del numero di partita IVA del dichiarante;
- l'indicazione dell'Ufficio competente nei confronti dell'esportatore abituale.

La dichiarazione d'intento deve essere **consegnata o spedita prima dell'effettuazione** della operazione:

- al fornitore o prestatore,
- ovvero presentata in dogana.

L'articolo 1, comma 2, DL n. 746/1983 prevede i **seguenti obblighi**:

- la dichiarazione d'intento deve essere:
 - redatta in duplice copia;
 - numerata progressivamente;
 - annotata in apposito registro entro 15 giorni dall'emissione (per gli esportatori) e dal ricevimento (per i cedenti o prestatori);
- oppure la dichiarazione ricevuta deve essere registrata in apposita sezione dei registri di cui agli articoli 23 (registro delle fatture emesse) e 24 (registro dei corrispettivi) DPR 633/1972;
- gli estremi della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa;
- verifica da parte del cedente o prestatore della conformità della dichiarazione ricevuta al modello approvato con il decreto ministeriale del 6 dicembre 1986.

In base all'articolo 1, comma 381, Legge n. 311/2004, a decorrere dal 1° gennaio 2005, il destinatario della dichiarazione d'intento è obbligato a comunicare all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nella dichiarazione ricevuta:

- esclusivamente per via telematica,
- entro il giorno 16 del mese successivo.



Il 14 marzo 2005 è stato, infatti, approvato da parte del direttore dell'Agenzia delle Entrate l'apposito modello (pubblicato in G.U. n. 66 del 21/03/2005 - Supplemento Ordinario n. 47) per la comunicazione telematica dei dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento.

L'invio telematico può essere:

- diretto attraverso Internet o Entratel;
- effettuato tramite intermediario abilitato (il quale, oltre a indicare i propri dati, deve indicare, barrando le apposite caselle, se la comunicazione è stata predisposta dall'esportatore abituale o dall'intermediario stesso).

Con la circolare n. 41/E del 26 settembre 2005, l'Agenzia ha fornito chiarimenti, dopo quelli espressi con la circolare n. 10/E del 16 marzo 2005, riguardo alle sanzioni applicabili per le violazioni commesse in merito alle dichiarazioni.

Si ricorda, innanzitutto, che le disposizioni dettate dai commi 383 e 384 della legge finanziaria 2005 hanno previsto che:

- il cedente o prestatore che omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione o la invia con dati incompleti o inesatti è punito con una sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta non applicata;
- chiunque omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione o la invia con dati inesatti o incompleti è responsabile in solido con il soggetto acquirente dell'imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta.

L'Agenzia chiarisce in quali casi si rendono applicabili le suddette sanzioni e opera la responsabilità solidale. In seguito alle precisazioni fornite si possono prospettare i seguenti casi:

1. **omissione dell'invio della comunicazione, entro i termini previsti da legge, o trasmissione della stessa con dati incompleti o inesatti, e successive effettuazioni di operazioni senza addebito d'imposta correlate alla dichiarazione d'intento pervenuta:** si rende applicabile la sanzione dal 100 al 200 per cento dell'imposta evasa, prevista dall'articolo 7 del decreto legislativo 471/1997, comma 4-bis. Nel caso in cui la lettera d'intento emessa dall'esportatore sia infedele, sussiste la responsabilità solidale fra cedente/prestatore e cessionario, committente o importatore che ha emesso la lettera d'intento; tale responsabilità solidale si esplica solo sulla sanzione amministrativa, mentre del pagamento del tributo dovuto risponde unicamente il cessionario. Nel caso in cui, invece, la dichiarazione d'intento sia corretta, la violazione non dà luogo alla



responsabilità solidale perché manca l'”imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta”.

2. **omissione dell'invio della comunicazione entro i termini previsti da legge, o trasmissione della stessa con dati incompleti o inesatti, e assenza di operazioni senza addebito d'imposta:** è applicabile solo la sanzione prevista, dall'articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 471/1997, per l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria (da un minimo di 258 euro a un massimo di 2.065 euro); in tal caso non opera la responsabilità solidale.

Infine, l'Agenzia precisa che è possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso articolo 13 del D.Lgs 472/97) per sanare le violazioni relative al mancato invio della comunicazione o alla trasmissione della stessa con dati inesatti o incompleti, inviando la comunicazione per la prima volta (se omessa) o corretta (se errata) e versando la sanzione ridotta a un quinto del minimo entro un anno dalla violazione commessa.

Articolo pubblicato in data 10 marzo 2008