

STUDIO MONOGRAFICO N. 1/2004

---

## La disciplina della determinazione del “plafond” per gli acquisti agevolati

---

© Copyright 2004 Acerbi & Associati®

I contribuenti che effettuano cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie ed operazioni assimilate, generalmente si trovano nella condizione di maturare rilevanti crediti IVA nei confronti dell'Erario.

Tali operazioni, infatti, sono non imponibili ai fini dell'IVA e quindi i contribuenti che le pongono in essere, non percependo imposta a titolo di rivalsa dai propri clienti esteri, non possono abbattere il credito di imposta che hanno conseguito all'atto dell'effettuazione degli acquisti.

Il legislatore ha previsto un rimedio a tale situazione che è costituito dalla facoltà, al ricorrere di determinate condizioni, di effettuare acquisti di beni e servizi ed importazioni senza applicazione dell'IVA.

Il presente lavoro intende costituire un'agevole guida al rispetto della disciplina del "plafond" anche alla luce della circolare dell'Agenzia delle Dogane n. 8/D del 27 febbraio 2003 relativa alla procedure di controllo del plafond IVA, rivolta agli Uffici delle dogane e destinata ai verificatori. Il corposo documento (74 pagine) fa il punto sulla situazione attuale e rappresenta un interessante punto di riferimento anche per i contribuenti.

Le disposizioni di base in materia di plafond sono le seguenti:

- artt. 8, 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633/1972;
- D.L. n. 746/1983, art. 1 (limitatamente alle disposizioni non abrogate);
- L. n. 28/1997, art. 2 commi 2 e 3;
- D.P.R. n. 435/2001, art. 10.

L'argomento, inoltre, è stato commentato dall'Amministrazione finanziaria con numerose circolari e risoluzioni, il cui elenco delle principali è riportato in allegato alla presente.

## 1. I SOGGETTI BENEFICIARI – LO STATUS DI ESPORTATORE AGEVOLATO

I contribuenti che possono avvalersi di tale facoltà sono quelli definiti correntemente "esportatori abituali".

Tale "status" si acquisisce qualora la percentuale risultante dal rapporto tra l'ammontare delle operazioni agevolate che creano plafond (vedi tabella *a*) registrate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, e il relativo volume di affari determinato a norma dell'art. 20 del D.P.R. n. 633/72 – al netto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale – sia superiore al 10%.

Tabella <i>a</i> : operazioni che concorrono alla formazione del plafond e relativi riferimenti normativi	
operazione	norma
esportazioni dirette (comprese operazioni triangolari)	art. 8 comma 1 lett. a) D.P.R. n. 633/72
cessioni di beni effettuate a soggetti non residenti che provvedono all'esportazione entro 90 giorni dalla consegna	art. 8 comma 1 lett. b) D.P.R. n. 633/72
cessioni di beni prelevati da un deposito I.V.A., con trasporto o spedizione fuori dalla U.E.	art. 50-bis comma 4 lett. g) D.L. n. 331/93
operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, effettuate <u>nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa</u>	art. 8-bis comma 1 D.P.R. n. 633/72
servizi internazionali o connessi con gli scambi	art. 9 comma 1 D.P.R. n. 633/72

internazionali, effettuati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa	
cessioni e prestazioni a residenti nella Repubblica di S. Marino e nella Città del Vaticano	art. 71 comma 1 D.P.R. n. 633/72
cessioni e prestazioni non soggette ad imposta in base a trattati od accordi internazionali (basi Nato, ambasciate ecc.)	art. 72 D.P.R. n. 633/72
cessioni intracomunitarie di beni non imponibili (comprese operazioni triangolari)	art. 41 D.L. n. 331/93
cessioni intracomunitarie di oro industriale ed argento puro	art. 41 D.L. n. 331/93
triangolazione-UE promossa da soggetto passivo appartenente ad altro Stato membro (es. ita1 vende a fra1 ma consegna a ger1 su incarico di fra1)	art. 41 D.L. n. 331/93
triangolazione-UE promossa da soggetto passivo nazionale (es.: ger1 vende a ita1 ma consegna a fra1 su incarico di ita1)	art. 41 D.L. n. 331/93
triangolazioni nazionali (operatore italiano cede beni ad altro operatore nazionale, con consegna ad operatore comunitario)	art. 58 comma 1 D.L. 331/93
prestazioni di servizio intra-UE: (prestazioni di trasporto intra-UE e relative prestazioni di intermediazione), prestazioni accessorie e trasporti intra-UE e relative prestazioni di intermediazione, altre prestazioni di intermediazione (provvigioni relative a beni mobili)	art. 40 comma 5, 6 e 8 D.L. n. 331/93
lavorazioni intra-UE (dal 14 marzo 1997 rientrano nell'ambito delle prestazioni di servizio): sono le prestazioni relative a beni mobili, comprese le perizie, eseguite nel territorio italiano, a condizione che i beni al termine della lavorazione siano spediti o trasportati al di fuori del territorio dello Stato	art. 40 comma 4-bis D.L. n. 331/93
cessioni intra-UE di beni prelevati da un deposito I.V.A. con trasporto o spedizione in altro paese UE	art. 50-bis comma 4 lett. f) D.L. n. 331/93
marginii delle operazioni non imponibili riguardanti i beni usati, che vanno a formare il plafond	art. 37 comma 1 D.L. n. 41/95
cessioni intra-UE, di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all'art. 34 D.P.R. 633/72	art. 41 D.L. n. 331/93

**Tabella b: operazioni che non formano plafond e relativi riferimenti normativi**

operazione	norma
cessioni a viaggiatori extracomunitari	art. 38-quater comma 1 D.P.R. n. 633/72

cessioni relative a beni in transito "doganale" nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale	art. 7 comma 2 del D.P.R. n. 633/72
cessioni di beni destinati ad essere introdotti in depositi I.V.A. (cessioni a soggetto UE mediante introduzione in un deposito I.V.A. e cessioni di beni di cui alla tabella a-bis, a soggetti diversi da quelli identificati nella UE	art. 50-bis comma 4 lett. c) e d) D.L. n. 331/93
cessioni di beni custodi in un deposito I.V.A. e prestazioni di servizio aventi ad oggetto beni ivi custoditi	art. 50-bis comma 4 lett. e) ed h) D.L. n. 331/93
trasferimenti da un deposito I.V.A. ad un altro	art. 50-bis comma 4 lett. i) D.L. n. 331/93
cessioni di beni e relative prestazioni accessorie effettuate ad organizzazioni dello Stato od organizzazioni non governative riconosciute ai sensi della L. 49/87, che provvedono ad effettuare il trasporto o la spedizione di tali beni all'estero, per scopi umanitari	D.M. 10 marzo 1988
la restante parte dei corrispettivi che non costituisce margine nelle cessioni di beni usati e <b>coincide con il prezzo di acquisto</b>	art. 37 comma 1 D.L. n. 41/95
prestazione di servizi rese fuori dalla UE da agenzie di viaggio e turismo, rientranti nel regime speciale del D.M. 340/99	art. 74-ter D.P.R. n. 633/72

In presenza dello status di esportatore agevolato e nei limiti del plafond disponibile (vedi oltre), possono essere effettuati acquisti ed importazioni senza applicazione dell'imposta alla condizione procedimentale della presentazione al fornitore o al prestatore, ovvero in dogana, della dichiarazione di intento (vedi oltre al paragrafo 7 "Adempimenti dei contribuenti").

## 2. LA COSTITUZIONE DEL PLAFOND

Il momento in cui si considera costituito il plafond non è più legato al concetto di operazione "fatta" ma al **momento di registrazione delle operazioni effettuate ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/72** con riferimento al momento della data di emissione della fattura ovvero a quella di consegna o spedizione per le fatture differite.

La C.M. 10 giugno 1998 n. 145/E chiarisce che l'adozione del criterio della registrazione comporta che nelle ipotesi di emissione anticipata di fattura o di pagamento anticipato dei corrispettivi, tali importi concorrono non solo alla determinazione dello status di esportatore agevolato, ma anche a quella del plafond.

Ciò non esclude, ai fini dell'acquisizione dei benefici in oggetto, che, nell'ipotesi di esportazione, sia comunque necessario comprovare con idonea documentazione (si vedano la C.M. 13 febbraio 1997 n. 35/E, la C.M. 11 dicembre 2002 n. 75/D e la circolare di Studio n. 3/2003 – ricordiamo comunque brevemente che la prova dell'esportazione è costituita dall'apposizione del visto "uscire" da parte della dogana di uscita della merce dal territorio comunitario. Il visto che è costituito da un timbro recante il nome dell'ufficio e la data va apposto nella maggior parte dei casi sull'esemplare n. 3 del DAU di esportazione) l'effettiva uscita del bene dal territorio doganale della comunità.

La circolare n. 145/E/1998 infatti, prosegue prevedendo che, in mancanza della prova dell'intervenuta esportazione, gli importi fatturati a titolo di acconto e/o anticipo riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond, con il conseguente obbligo di

regolarizzare gli eventuali acquisti e/o importazioni effettuati senza pagamento dell'imposta e con utilizzo del plafond.

In definitiva quindi, l'ammontare delle operazioni non imponibili annotate per il periodo di riferimento (anno solare precedente ovvero dodici mesi precedenti) costituisce sia l'importo da porre a raffronto del volume di affari per valutare la sussistenza dello status di esportatore agevolato sia il plafond spendibile.

In questo contesto normativo l'Agenzia della Dogane è intervenuta con la circolare n. 8/D/2003 per chiarire i corretti adempimenti in caso di variazioni in aumento ovvero in diminuzione:

#### **- Variazioni in aumento delle operazioni che hanno concorso a formare plafond**

Per quanto riguarda le variazioni in aumento, obbligatorie ai sensi dell'art. 26 comma 1 del D.P.R. n. 633/72, viene chiarito che:

- a. le note di variazione in aumento emesse nel corso dello stesso anno dell'operazione originaria incrementano direttamente il plafond disponibile;
- b. le note di variazione in aumento emesse l'anno successivo non devono aumentare il plafond disponibile di quell'anno ma del precedente in cui ha avuto origine l'operazione principale. Se ne può tener conto con una annotazione idonea nel prospetto di utilizzo del plafond di cui all'art. 1 comma 2 del D.L. n. 746/83 (cfr. ora l'art. 10 del D.P.R. n. 435/2001);
- c. le note di variazione in aumento emesse in anni ancora successivi non possono aumentare il plafond disponibile negli anni in cui vengono registrate e non aumentano il plafond disponibile relativo all'anno in cui è stata effettuata l'operazione principale poiché tale plafond ormai è già stato utilizzato.

#### **- Variazioni in diminuzione delle operazioni che hanno concorso a formare plafond**

Come note le variazioni in diminuzione con rilevanza ai fini dell'IVA sono facoltative, ai sensi dell'art. 26 comma 2 del D.P.R. n. 633/72. Tuttavia, come commentato dalla C.M. 23 febbraio 1994 n. 13/E la paragrafo 10. 3 lett. a), le note di accredito anche se non emesse riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond.

L'Agenzia delle Dogane chiarisce ora che:

- a. le note di variazione in diminuzione emesse o non emesse nello stesso anno di effettuazione dell'operazione principale riducono il plafond disponibile per lo stesso anno. In sostanza, il plafond sarà costituito dall'ammontare delle operazioni non imponibili registrate per l'anno considerato, al netto delle note di variazione emesse e relative all'anno stesso;
- b. le note di variazione in diminuzione emesse o non emesse nell'anno successivo non diminuiscono il plafond disponibile di quell'anno ma vanno imputate in diminuzione del plafond dell'anno precedente. Se ne può tener conto con una annotazione idonea nel prospetto di utilizzo del plafond di cui all'art. 1 comma 2 del D.L. n. 746/83 (cfr. ora l'art. 10 del D.P.R. n. 435/2001);
- c. le note di variazione in diminuzione emesse o non emesse negli anni ancora successivi vanno comunque imputate a diminuzione del plafond disponibile dell'anno in cui è stata effettuata l'operazione originaria per cui si potrebbe determinare "... uno splafonamento visto che ormai i termini per l'utilizzo sono scaduti" (tale eventualità è possibile anche nel caso b. che precede se nel 2004 si verifica un evento che riduce il plafond del 2003 già interamente utilizzato).

### 3. L'UTILIZZO DEL PLAFOND

Nei limiti dell'ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione e delle operazioni intracomunitarie, gli operatori interessati possono acquistare (all'interno e all'estero) beni e servizi senza pagamento dell'imposta, sempreché non si tratti di acquisti di beni ad I.V.A. indetraibile a norma dell'art. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633/72. In presenza di pro-rata di indetraibilità, l'operatore ha l'obbligo di decurtare del corrispondente ammontare la parte di plafond utilizzabile.

Il plafond può quindi essere utilizzato per acquistare, senza pagamento dell'imposta:

- beni di qualsiasi natura, ad eccezione dei fabbricati e delle aree edificabili (compresa la loro acquisizione tramite contratti di leasing o appalto);
- servizi di qualsiasi natura, anche se non inerenti all'attività di esportazione.

**Ai fini della utilizzazione assume rilievo il momento di effettuazione degli acquisti** non rilevando il momento di annotazione in contabilità delle fatture di acquisto e delle bollette doganali di importazione.

Ne consegue che nell'utilizzo devono essere computate anche le operazioni effettuate per le quali non sono ancora pervenuti i documenti, nonché le operazioni che non sono ancora registrate per effetto della dilazione concessa dal D.Lgs. n. 313/97. In presenza di fatture differite ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/72, il cessionario dovrà computare l'acquisto con riferimento alla data di emissione del documento di trasporto.

Più precisamente, la C.M. n. 73 del 19 dicembre 1984, ha chiarito che il momento in cui il plafond si considera utilizzato (momento di effettuazione dell'acquisto):

- per quanto riguarda l'acquisto di beni nazionali coincide con il momento della consegna o spedizione (art. 6 comma 1 del D.P.R. n. 633/72);
- per quanto riguarda le prestazioni di servizi coincide con il pagamento dei corrispettivi (art. 6 comma 3 del D.P.R. n. 633/72);
- per quanto riguarda le importazioni coincide con la data di accettazione della bolletta doganale (art. 36 comma 2 del D.P.R. n. 43/73).

Inoltre, nel caso di uso del plafond per acquisti intracomunitari di beni ai sensi dell'art. 42 comma 2 del D.L. n. 331/93, il momento di effettuazione è identificato dall'art. 39 comma 1 del D.L. n. 331/93 con l'arrivo dei beni a destino del cessionario.

Il plafond utilizzabile è inoltre unico, quindi non più separato in relazione alle diverse attività esercitate dal soggetto interessato.

Ovviamente, nel caso di utilizzo del cosiddetto "plafond vincolato" (costituito in capo al cedente-cessionario nell'ipotesi di operazione triangolare e in capo al commissionario nell'ipotesi di cessioni all'esportazione tramite commissionari), è evidente che non si può prescindere dalla destinazione estera dei beni acquistati e dal rispetto delle altre condizioni previste (esportazione dei beni allo stato originario ed entro i sei mesi dalla consegna).

Anche in questo caso con la circolare n. 8/D/2003 l'Agenzia della Dogane è intervenuta per chiarire i corretti adempimenti in caso di variazioni in aumento ovvero in diminuzione:

#### - **Variazioni in aumento delle operazioni che hanno concorso all'utilizzo del plafond**

Per quanto riguarda le variazioni in aumento, obbligatorie ai sensi dell'art. 26 comma 1 del D.P.R. n. 633/72, viene chiarito che:

- a. le note di debito ricevute nell'anno in cui è stato operato l'acquisto agevolato vanno direttamente in aumento del plafond utilizzato;
- b. le note di debito ricevute negli anni successivi, pur annotate nel registro degli acquisti, non devono essere contabilizzate in quegli anni ma nel periodo precedente in cui è stato effettuato l'acquisto detassato (in questo caso, una nota di addebito per rettifica in

aumento dell'importo di un'operazione di acquisto non imponibile, riposizionata "per competenza" nell'anno in cui è stato effettuato l'acquisto originario con utilizzo del plafond, può determinare uno splafonamento; in tale ipotesi si ritiene che lo splafonamento possa esserem evitato applicando l'IVA sulla nota di variazione in aumento).

#### **- Variazioni in diminuzione delle operazioni che hanno concorso all'utilizzo del plafond**

Come note le variazioni in diminuzione con rilevanza ai fini dell'IVA sono facoltative, ai sensi dell'art. 26 comma 2 del D.P.R. n. 633/72. Ne consegue che se il fornitore non emette la nota di variazione, il cessionario non assume alcun obbligo; viceversa, nel caso di emissione della nota di accredito l'Agenzia delle Dogane chiarisce ora che:

- a. le note di accredito ricevute entro l'anno in cui è stato effettuato sia l'acquisto che la registrazione della fattura, riducono il plafond utilizzato (il plafond residuo ancora da utilizzare aumenta);
- b. le note di accredito ricevute in periodi successivi non concorrono mai a determinare un "maggior" plafond disponibile per effetto della registrazione con segno (-) tra gli acquisti.

#### **4. IL PLAFOND FISSO E MOBILE**

Con il termine plafond si definisce quindi il meccanismo agevolativo che consente ai contribuenti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi all'estero, ed operazioni ad esse assimilate, di acquistare ed importare beni e servizi senza pagare I.V.A.. La finalità è quella di evitare il formarsi di una posizione creditoria I.V.A. fisiologica.

I tipi di plafond sono due, con facoltà di scelta da parte del contribuente all'inizio di ogni anno solare:

1. Metodo dell'anno solare precedente (o fisso);
2. Metodo dei dodici mesi precedenti (o mobile).

##### *1. Metodo dell'anno solare precedente*

Consente di acquistare beni e servizi e di importare senza pagamento di I.V.A. nei limiti dell'ammontare complessivo delle cessioni all'estero dell'anno solare precedente. La condizione che le cessioni all'estero, registrate nell'anno precedente, siano superiori al 10% del volume di affari, va verificata una sola volta all'anno, in coincidenza della chiusura dell'esercizio I.V.A.. E' inoltre agevole seguire l'andamento dell'utilizzo e, specularmente, delle residue disponibilità, poiché uno dei due dati determinanti di base, l'entità delle cessioni all'estero, viene calcolato una sola volta all'anno, all'inizio del periodo di imposta, con riferimento a quanto avvenuto nell'esercizio precedente.

##### *2. Metodo dei dodici mesi precedenti*

E' disciplinato dall'art. 1 comma 1 lett. a) della L. n. 17/1984. "I contribuenti hanno facoltà di assumere come ammontare di riferimento, in ciascun mese, quello dei corrispettivi delle cessioni all'estero dei dodici mesi precedenti, se il relativo ammontare supera il 10% del volume di affari dello stesso periodo di riferimento"

La sua applicazione concreta comporta, mese per mese, l'aggiornamento dei dati che determinano:

- la sussistenza del requisito del superamento del 10% del rapporto cessioni all'estero/volume di affari, per avere diritto all'uso del plafond;
- l'entità delle cessioni all'estero che concorrono, congiuntamente con gli utilizzi, a determinare il plafond disponibile per il mese.

In particolare la sussistenza del requisito del 10% mese per mese, va verificata con riferimento alle cessioni all'estero ed al volume di affari dei dodici mesi di volta in volta precedenti.

## 5. IL PASSAGGIO DA UN SISTEMA ALL'ALTRO DI DETERMINAZIONE DEL PLAFOND

Il contribuente può transitare liberamente da un sistema all'altro all'inizio di ciascun anno solare. Come specificato anche dalla R.M. 10 luglio 1986 n. 356859, la normativa non consente il passaggio da un sistema all'altro nel corso del medesimo anno solare.

Le ipotesi che nella pratica possono verificarsi sono le seguenti:

1) passaggio da fisso a mobile (da solare/annuale a mensile)

In questo caso l'ammontare del plafond disponibile all'inizio dell'utilizzo del sistema mobile, è quello determinato dalle operazioni attive registrate l'anno precedente e addirittura coincidente con esse

2) passaggio da mobile a fisso (da mensile a solare/annuale)

In questo caso la disponibilità di plafond all'inizio di gennaio è limitata all'ammontare delle cessioni all'estero registrate l'anno precedente e non ancora utilizzate.

Operativamente si deve quindi assumere, agli inizi di gennaio, il plafond disponibile all'inizio del mese se il contribuente non avesse esercitata l'opzione per il metodo fisso. Tale importo dovrà essere inteso come plafond disponibile per l'anno solare ed i suoi utilizzi dovranno essere successivamente calcolati e ad esso imputati secondo le regole proprie del metodo solare appunto.

Il passaggio potrebbe sembrare estremamente penalizzante; tuttavia, sulla base delle seguenti considerazioni, non è così:

- se, nell'anno precedente il passaggio, il contribuente avesse utilizzato plafond, con il sistema mensile, per un importo esattamente uguale alle cessioni all'estero fatte nei tredicesimi mesi, di periodo in periodo espunte, le cessioni all'estero del predetto anno precedente sarebbero integralmente disponibili. Si verrebbero, in tal modo, ad equiparare di fatto le disponibilità e gli utilizzi dei periodi considerati a quelli che si sarebbero avuti usando il metodo fisso;
- se, invece, nell'anno precedente il contribuente avesse utilizzato plafond, con il sistema mensile, per un importo maggiore di quello ipotizzato nel punto precedente, avrebbe semplicemente usufruito, nell'ottica considerata, di un beneficio di ordine temporale, potendo usufruire del plafond prima di quando sarebbe stato possibile con i canoni del metodo solare. Di conseguenza, la parte di plafond utilizzata, in tale ottica, anticipatamente, non sarebbe più disponibile, adottando il metodo di calcolo solare, l'anno successivo.

La "penalizzazione" quindi, nel passaggio dal plafond mobile al fisso, è dovuta alla minore efficienza di quest'ultimo rispetto al primo.

Il passaggio al metodo fisso viene solitamente fatta dai contribuenti che si trovano di fronte a prospettive certe e durature di modesta necessità di utilizzo di plafond. In tale situazione infatti, potrebbe essere conveniente scegliere il metodo fisso, operativamente più semplice, invece di quello mobile che consente di massimizzare il plafond disponibile ma di più difficile applicazione.

## 6. TRIANGOLAZIONI CON L'ESTERO E PLAFOND LIBERO (O INCONDIZIONATO) E VINCOLATO (O CONDIZIONATO)

L'art. 8 comma 2 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che i primi cessionari-secondi cedenti di una triangolazione possono avvalersi del plafond complessivamente disponibile:

- integralmente, per gli acquisti di beni che siano ceduti all'estero nello stato originario, nei sei mesi successivi alla loro consegna (utilizzo vincolato del plafond, altrimenti detto condizionato);
- nei limiti della differenza tra il plafond complessivamente disponibile e l'ammontare delle cessioni di beni effettuate nei loro confronti senza I.V.A. nell'ambito di una triangolazione, per gli acquisti di altri beni o di servizi (tale differenza costituisce il plafond utilizzabile in modo libero, altrimenti detto incondizionato).

La disposizione si applica ai contribuenti che pongono in essere operazioni triangolari, in veste di primi cessionari-secondi cedenti, senza assolvere l'I.V.A. sull'acquisto, in quanto i beni oggetto della transazione sono inviati all'estero.

Ciò avviene nelle seguenti ipotesi:

- a) ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett. a) del D.P.R. n. 633/1972 allorché il cessionario italiano dà incarico al proprio cedente di inviare la merce fuori dal territorio comunitario;
- b) ai sensi dell'art. 58 comma 1 del D.L. n. 331/1993, allorché il cessionario italiano dà incarico al proprio cedente italiano di inviare la merce in un altro paese comunitario, a destino del proprio cessionario colà residente;
- c) ai sensi degli artt. 40 comma 2 e 41 del D.L. n. 331/1993, allorché, nell'ambito di una triangolazione intracomunitaria, organizzata dall'operatore italiano, egli si avvalga della facoltà di non autoliquidare l'I.V.A. sulla fattura di acquisto ricevuta dal proprio fornitore comunitario, in virtù del fatto di avere designato il proprio cliente, residente in altro stato membro, come debitore finale di imposta.

A tale riguardo, la R.M. n. 355647 del 30 ottobre 1985 prevede appunto in capo al primo cessionario-secondo cedente l'acquisizione di un duplice plafond, quello incondizionato o libero e quello condizionato o vincolato. La stessa chiarisce che se B (cessionario residente) acquista da A (cedente nazionale) per Euro 1.000 e rivende a C (cliente estero) per Euro 1.500, potrà:

1. acquistare beni e servizi in franchigia di imposta per Euro 500.000, senza l'osservanza di alcun limite particolare, diverso da quelli generalmente imposti all'uso del plafond;
2. acquistare beni (non servizi) in franchigia di imposta per la parte residua di Euro 1.000, purché essi vengano inviati all'estero, nello stato originario, entro il termine di sei mesi dalla data della consegna.

Affinché un determinato acquisto possa essere imputato al plafond vincolato, è quindi richiesto che i beni che ne sono oggetto siano ceduti all'estero, nello stato originario, entro sei mesi dalla consegna.

## 7. GLI ADEMPIMENTI DA OSSERVARE DA PARTE DEL CONTRIBUENTE

Come anche commentato dalla circolare delle Dogane 8/D/2003, i contribuenti – verificato lo status di esportatori abituali e quantificato l'ammontare di plafond disponibile – per avvalersi della facoltà di effettuare acquisti e importazioni senza l'applicazione dell'imposta, devono:

1. emettere e registrare apposita dichiarazione di intento;
2. fornire i dati agli organi dell'Amministrazione finanziaria, se ne viene fatta richiesta (l'obbligo di effettuare le apposite annotazioni dell'utilizzo del plafond è stato soppresso);
3. compilare l'apposito quadro VC della dichiarazione annuale ai fini IVA.

### 1. La dichiarazione di intento

La dichiarazione di intento di effettuare acquisti ed importazioni senza l'applicazione dell'imposta deve essere redatta utilizzando il modello approvato con D.M. 6 dicembre 1986 e deve essere spedita al fornitore o prestatore, ovvero presentata in Dogana prima dell'effettuazione dell'operazione. Tale ultima condizione non si rende applicabile per gli acquisti intracomunitari in quanto tali operazioni non transitano attraverso gli uffici doganali e l'imposta viene autoliquidata dal cessionario nazionale mediante l'annotazione della fattura estera nei registri di cui agli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/72.

Essa può riguardare una sola operazione o più operazioni tra le stesse parti; nel caso invece di importazioni di beni la dichiarazione di intento deve essere ripetuta per ogni singola operazione (R.M. n. 355235 del 27 luglio 1985).

La dichiarazione di intento deve essere progressivamente numerata dal dichiarante e dal fornitore o prestatore e annotata, entro i 15 giorni successivi a quello di emissione o di ricevimento, in apposito registro tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/72 e conservata a norma dello stesso articolo.

La norma consente ora all'acquirente-dichiarante ed al fornitore del bene o del servizio di annotare le dichiarazioni di intento emesse o ricevute in apposita sezione del registro delle fatture emesse o del registro dei corrispettivi (artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/72), evitando quindi l'istituzione di un apposito registro per l'annotazione delle dichiarazioni in parola. Dal punto di vista operativo consigliamo comunque la tenuta del registro delle dichiarazioni di intento.

Le fatture emesse senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett. c) del D.P.R. n. 633/72 devono obbligatoriamente contenere gli estremi della dichiarazione di intento emessa dal cliente.

### 2. I dati di utilizzo del plafond

Secondo la normativa precedente al D.P.R. n. 435/2001, i contribuenti erano tenuti ad annotare, in ciascun mese, nel registro delle fatture emesse, in quello dei corrispettivi, oppure nel registro delle dichiarazioni di intento, l'ammontare di riferimento delle esportazioni utilizzabile all'inizio del secondo mese precedente e quello degli acquisti effettuati e delle importazioni fatte nel medesimo mese con utilizzo di plafond, risultante dalla relative fatture e dalle bollette doganali.

Tali annotazioni, effettuate in forma riepilogativa e non per singola operazione, non sostituiscono le annotazioni da effettuare ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/72 e fanno riferimento al momento di effettuazione dell'operazione e non a quello di ricevimento del relativo documento – fattura o bolletta doganale di importazione – (si veda al proposito il paragrafo n. 3. "L'utilizzo del plafond").

L'art. 10 del D.P.R. n. 435/2001 prevede ora, con effetto dal 1 gennaio 2002, che gli esportatori abituali che si avvalgono della facoltà di acquistare o importare beni e servizi in sospensione di imposta ai sensi dell'art. 1 comma 1 del D.L. n. 746/1983, non sono più tenuti all'obbligo di annotare, in apposito registro, i dati contabili relativi all'utilizzazione del plafond.

L'adempimento previsto dall'art. 1 comma 3 del citato D.L. n. 746/1983 è stato sostituito, a partire dal 2002, dall'indicazione in apposito prospetto della dichiarazione annuale, distintamente per mese, di:

- ammontare delle esportazioni di cui alle lett. a) e b) dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 e delle operazioni assimilate effettuate;
- ammontare delle operazioni comunitarie effettuate;

- ammontare degli acquisti e delle importazioni fatti senza pagamento dell'I.V.A. ai sensi dell'art. 8 lett. c) del D.P.R. n. 633/1972, risultanti dalle relative fatture e bollette doganali.

L'Amministrazione finanziaria, inoltre, potrà avere conoscenza dei dati relativi al plafond attraverso una richiesta specifica. A norma del citato art. 10, infatti, gli esportatori abituali, dietro specifica richiesta degli organi dell'Amministrazione finanziaria, dovranno fornire i dati che in precedenza venivano annotati nell'apposito registro, vale a dire l'ammontare di riferimento delle esportazioni, delle operazioni assimilate e delle operazioni comunitarie utilizzabile all'inizio di ciascun mese, fino al secondo mese precedente a quello della richiesta, e quello degli acquisti e delle importazioni effettuate in ciascun mese, fino al secondo mese precedente alla richiesta, senza pagamento dell'I.V.A..

Alla luce anche di questa ultima previsione e quindi della necessità di essere comunque e sempre in grado di fornire i dati relativi alla formazione e all'utilizzo del plafond, riteniamo indispensabile continuare a tenere memoria, con evidenza fisica della stessa tramite stampa su supporti cartacei, della formazione e dell'utilizzo del plafond mese per mese: ciò, tra l'altro, oltre che ad assicurare un pronto adempimento alle eventuali richieste da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria, assicura il monitoraggio mensile della formazione e dell'utilizzo del plafond e agevola la compilazione del prospetto riassuntivo richiesto in sede di dichiarazione I.V.A. annuale.

### 3. La compilazione della dichiarazione IVA

Nella dichiarazione IVA annuale è previsto l'apposito quadro "VC" che deve essere compilato dagli esportatori abituali. Nel medesimo sono previste le due caselle da barrare alternativamente per indicare l'utilizzo di plafond con il metodo solare o con quello mensile.

## **8. IL SUPERAMENTO DELL'AMMONTARE DEL PLAFOND DISPONIBILE**

Nel caso in cui il contribuente utilizzi plafond oltre l'ammontare disponibile può regolarizzare la propria posizione utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso entro il termine massimo di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

La procedura da osservare è diversa a seconda che l'irregolare utilizzo sia avvenuto per effettuare: 1. acquisti interni e servizi ovvero 2. importazioni.

### 1. Irregolarità nell'utilizzo del plafond per acquisti interni e servizi

Il Ministero delle Finanze con la C.M. n. 98/E del 17.05.2000, confermata con la successiva C.M. n. 50/E del 12.06.2002, chiarisce che l'acquisto di beni e servizi senza applicazione di imposta effettuato utilizzando il plafond oltre il limite disponibile, può essere regolarizzato secondo una delle seguenti procedure:

1.1 Emissione di autofattura in duplice esemplare contenente gli estremi identificativi di ciascun fornitore, il numero progressivo di protocollo delle fatture ricevute, l'ammontare eccedente il plafond e l'imposta che avrebbe dovuto essere applicata. L'acquirente inoltre (la procedura in oggetto non coinvolge il cedente o prestatore nella regolarizzazione) deve:

- provvedere al versamento dell'imposta oltre gli interessi e delle sanzioni nella misura ridotta ad 1/5 del minimo ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, utilizzando il mod. F24, indicando per l'imposta e gli interessi il codice tributo del periodo in cui erroneamente è stato effettuato l'acquisto senza applicazione dell'IVA, e per le sanzioni il codice 8904 – sanzione pecuniaria IVA ravvedimento operoso. La sanzione applicabile – cui deve essere applicata la riduzione di un

1/5 del minimo nel caso di ravvedimento operoso –, ai sensi dell'art. 7 commi 3 e 4 del D.Lgs. n. 471/1997 va dal 100 al 200 per cento dell'imposta afferente il corrispettivo pagato;

- annotare l'autofattura nel registro degli acquisti;
- presentare un esemplare dell'autofattura al locale Ufficio delle Entrate – analogamente alla procedura di cui all'art. 6 comma 8 del D.Lgs. n. 471/1997.

Il tal modo l'imposta regolarizzata confluirà nell'ammontare dell'imposta in detrazione della dichiarazione annuale IVA e nell'ammontare dei versamenti effettuati; al fine, tuttavia, di evitare la doppia detrazione dell'imposta regolarizzata è necessario indicare nella dichiarazione annuale l'imposta regolarizzata anche in una posta di debito.

- 1.2 Richiesta al cedente o prestatore di addebitare l'IVA con una nota di variazione in aumento ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/72. In tal caso resta a carico dell'acquirente l'obbligo del pagamento degli interessi e delle sanzioni.

## 2. Irregolarità nell'utilizzo del plafond per importazioni

In tal caso il contribuente si deve rivolgere alla Dogana competente.

L'Agenzia delle Dogane con nota n. 102985/IV del 27 dicembre 2001 ha precisato che l'indebito utilizzo del plafond IVA, poiché soggetto a procedura di rettifica della dichiarazione doganale – e non a revisione dell'accertamento ex art. 11 comma 5 del D.Lgs. n. 374/90 –, non può determinare, in caso di spontanea autodenuncia dell'operatore, l'applicazione dell'esimente di cui all'art. 20 comma 4 della L. n. 449/97 (inapplicabilità delle sanzioni amministrative nell'ipotesi in cui la revisione dell'accertamento scaturisca da un'istanza di parte), ritenendo altresì che si renda applicabile l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 comma 1 lett. b) del D.Lgs. n. 472/97.

La sanzione applicabile – cui deve essere applicata la riduzione di un 1/5 del minimo nel caso di ravvedimento operoso –, è quella di cui all'art. 7 commi 3 e 4 del D.Lgs. n. 471/1997 determinata nella misura dal 100 al 200 per cento dell'imposta afferente il corrispettivo pagato.

La C.M. n. 54/E del 19 giugno 2002 ha confermato, inoltre, che in caso di superamento del plafond all'importazione denunciato dallo stesso contribuente, l'imposta corrisposta è detraibile in quanto costituisce IVA gravante su un'operazione di importazione regolarizzata dal contribuente.

**ALLEGATO**

Prassi relativa al plafond ed operazioni connesse (si veda circolare Dogane n. 8 del 27 febbraio 2003)

	<b>documento</b>	<b>n.</b>	<b>data</b>	<b>oggetto</b>
1.	risoluzione	525029	27.06.1974	società derivante da fusione o incorporazione può usare plafond delle incorporate
2.	risoluzione	525071	14.09.1974	la società che incorpora un'altra può usare il plafond residuo di quest'ultima
3.	risoluzione	520001	24.01.1975	servizi relativi a beni in importazione ed esportazione
4.	risoluzione	520063	13.02.1975	l'azienda affittuaria può usare il plafond costituito generato in precedenza
5.	risoluzione	520066	29.07.1975	documenti necessari per attestare la non imponibilità di provviste e dotazioni di bordo
6.	circolare	6	05.02.1976	cessioni di reti da pesca, non imponibilità
7.	risoluzione	520938	03.05.1976	non occorre che il trasportatore indichi sulla fattura n.i. ex art.9 gli estremi della bolletta doganale di esportazione emessa per il trasporto internazionale
8.	risoluzione	520525	25.06.1976	sono non imponibili ex art.9 p.9 le lavorazioni su automezzi stranieri
9.	risoluzione	361468	03.11.1976	si può detrarre l'IVA pagata in seguito a splafonamento
10.	risoluzione	410573	18.11.1976	cessioni di reti da pesca ad esercenti la pesca
11.	circolare assonime	271	29.12.1976	operazioni assimilate alle esportazioni
12.	risoluzione	410091	15.02.1977	cooperative di pescatori, cessioni di dotazioni e provviste di bordo
13.	risoluzione	411700	22.03.1977	non imponibilità dei trasporti di merci
14.	circolare	17	06.04.1977	disciplina delle esportazioni effettuate tramite il servizio postale (ad essa segue la RISOLUZIONE 22/460 delle Dogane del 20.01.1993)
15.	risoluzione	364403	21.04.1978	si può detrarre l'IVA pagata a seguito processo verbale di constatazione su uno splafonamento
16.	risoluzione	360004	26.03.1979	si può detrarre l'IVA pagata per regolarizzare gli acquisti in sospensione a seguito di splafonamento
17.	risoluzione	411168	13.07.1979	esportazione di container nuovi di fabbrica
18.	risoluzione	410099	10.08.1978	fornitura di acqua alle navi
19.	circolare	26	03.08.1979	chiarisce i contenuti dei DPR n.24 del 29.01.1979 e n.94 del 31.03.1979 con cui sono stati riformulati gli articoli 7,8,8-bis,9
20.	risoluzione	420450	02.04.1980	i beni destinati a dotazione di bordo possono essere depositati in appositi magazzini dell'armatore in attesa dell'imbarco
21.	risoluzione	421850	15.09.1980	cessioni di prodotti petroliferi ai pescatori
22.	risoluzione	421165	18.10.1980	i maggiori diritti da pagare in Dogana a seguito di revisione dell'accertamento all'importazione possono essere liquidati con una dichiarazione di

				intento suppletiva, riferita all'anno in cui è stata fatta l'importazione, se residua ancora plafond per quell'anno e se l'operatore utilizza il plafond solare o annuale, solo in caso di ravvedimento
23.	circolare	12	09.04.1981	IVA all'esportazione, modifiche alla disciplina: trattasi della disposizione che tratta operazioni a triangolo, del sistema rapportato ai 12 mesi precedenti di cessioni e di acquisti su cui determinare il plafond mobile
24.	risoluzione	370157	11.01.1982	prestazione di servizi nei cantieri navali
25.	circolare	51	16.06.1982	IVA, rapporti di scambio con l'estero ed operazioni assimilate. L'art. 38-quater che è stato introdotto dall'art. 16 del DPR 793/81, spiega le modifiche introdotte all'art. 8-bis, cui è stata tolta la parte relativa alle cessioni nei confronti di privati extra UE
26.	circolare	3	04.01.1984	spiega i contenuti del D.L. 746/83 (che è il testo guida alla costituzione e gestione del plafond IVA)
27.	circolare	73	19.12.1984	IVA produttori agricoli. Attenzione il titolo è fuorviante: in realtà in questa circolare nella parte seconda vengono fornite le istruzioni per calcolare il plafond mobile con l'espunzione del 13° mese delle cessioni nel totale degli acquisti agevolati effettuati. Inoltre, il Ministro (Visentini) afferma che è ininfluenza il soggetto a cui si intesta la bolletta doganale (primo cedente o promotore). <u>Comunque dal 1998 è obbligatorio intestare la bolletta di esportazione al promotore.</u> La circolare parla anche di esportazioni congiunte.
28.	risoluzione	427004	27.07.1985	beni e servizi acquistabili con il plafond (anche se in parte superata dalle novità introdotte dalla Legge 28/1997)
29.	risoluzione	426806	27.07.1985	triangolazioni con intervento di tre soggetti nazionali ed uno extra UE
30.	risoluzione	426770	27.07.1985	gli anticipi vanno nel volume d'affari mentre solo le esportazioni fatte vanno al numeratore del rapporto per acquisire lo status di esportatore agevolato (in parte superata dalla Legge 28/97)
31.	risoluzione	355647	03.10.1985	plafond effettivo nelle operazioni triangolari (libero e vincolato)
32.	risoluzione	356859	10.03.1986	non si può passare nel corso dell'anno dal plafond solare a quello mensile
33.	risoluzione	505261	16.11.1987	istituisce il concetto di progressivo utilizzo che rende meglio applicabile il metodo di calcolo del plafond mobile disposto dalla Circolare 73/1984
34.	risoluzione	505272	09.12.1987	in caso di ravvedimento operoso è ammesso l'uso di una dichiarazione di intento suppletiva ove residui ancora plafond e lo stesso sia tenuto con il metodo solare

35.	risoluzione	590062	15.04.1988	la vidimazione doganale sulle fatture del primo cedente non costituisce la prova che l'operazione sia triangolare ma comprova unicamente l'uscita dallo Stato dei beni
36.	risoluzione	590035	28.06.1988	concorrono alla formazione del plafond gli importi percepiti a titolo di restituzioni all'esportazione
37.	circolare	221	28.10.1988	tra l'altro dice: nel periodo di 12 mesi va inserito anche il primo mese di attività, anche se l'attività è iniziata in un giorno qualsiasi del mese
38.	risoluzione	621268	21.02.1990	non sono acquisti in triangolazione i beni acquistati dal primo cedente con la clausola franco Dogana italiana perché non presuppongono il trasporto all'estero a cura del primo cedente
39.	risoluzione	470048	24.04.1990	se il contratto di affitto d'azienda non trasferisce anche i rapporti giuridici attivi e passivi non può trasferire al subentrante il diritto ad utilizzare il plafond residuo
40.	risoluzione	470163	15.12.1990	la dichiarazione di intento deve essere consegnata o spedita anteriormente al momento, secondo i criteri dell'art. 6 del DPR 633/72, si considerano effettuate le cessioni agevolate in base ad essa
41.	risoluzione	470080	10.01.1991	se il primo cedente indica nella bolla di accompagnamento i dati relativi allo spedizioniere doganale che curerà le operazioni di esportazione per conto del promotore non c'è triangolazione
42.	risoluzione	500520	06.08.1991	in determinate situazioni l'IVA recuperata dall'Ufficio con emissione di avviso di rettifica risulta indetraibile
43.	risoluzione	621202	28.02.1991	si ribadisce il concetto. In caso di affitto di azienda bisogna che il contratto conferisca anche debiti e crediti. Solo così viene trasferito anche il plafond
44.	risoluzione	500383	01.06.1991	la vidimazione della Dogana sulla fattura del primo cedente NON COMPROVA LA NON IMPONIBILITA' dell'operazione, le indicazioni apposte sulla bolla di accompagnamento non sono decisive per provare che la triangolazione all'esportazione sia avvenuta correttamente
45.	risoluzione	178/E	13.08.1996	la consegna dei beni nel territorio dello Stato non configura per il primo cedente una triangolazione
46.	circolare	35/E	13.02.1997	disposizioni in merito ai documenti di trasporto che accompagnano le merci destinate all'esportazione, in merito alle esportazioni triangolari ed a quelle con consegna al cessionario estero non residente
47.	circolare	23/E	25.01.1999	chiarimenti sull'applicazione delle nuove sanzioni materia di IVA
48.	circolare	156/E	15.07.1999	problemi di non imponibilità per merci inviate

				all'estero per lavorazione
49.	circolare	98/E	17.05.2000	paragrafo 3.1.4: procedura da seguire per regolarizzare gli splafonamenti su acquisti interni e pagamenti di servizi (anche al paragrafo 8.2.3)
50.	risoluzione	72/E	26.05.2000	rispettano i criteri della triangolazione i beni che il primo cedente porta nello stabilimento del promotore all'unico scopo di testarli prima dell'avvio all'estero a cura del medesimo primo cedente
51.	risoluzione	110	12.07.2000	sono non imponibili e producono plafond le cessioni fatte nei confronti di soggetti che hanno stipulato un contratto di associazione o di ricerca con la Comunità Europea
52.	risoluzione	115	21.07.2000	in presenza di cessioni non imponibili verso Comandi Militari esteri, eventuali sub rapporti devono essere assoggettati ad IVA
53.	risoluzione	162/E	31.10.2000	non imponibilità nei trasporti internazionali e nei servizi internazionali
54.	risoluzione	176/E	23.11.2000	non imponibilità per le prestazioni di servizi rese nei porti
55.	risoluzione	115/E	09.07.2001	cessioni nella CEE tramite commissionario. Sono imponibili, a meno che ci si avvalga della triangolazione ex art. 58 DL 331/93 CON TRASPORTO ALL'ESTERO A CURA DEL COMMITTENTE
56.	risoluzione	102985/D	27.12.2001	il ravvedimento operoso su splafonamento all'importazione è comunque sanzionato in forma ridotta dall'art. 13 comma 1 lett. b) D. Lgs. 472/97
57.	risoluzione	138/E	07.05.2002	sono non imponibili i servizi connessi con le cessioni intracomunitarie
58.	risoluzione	247/E	23.07.2002	interpello – prestazioni non imponibili nei porti