

Approfondimenti in materia di import-export

Slides a cura del dott. Alessio Pistone

Introduzione

- I contribuenti che effettuano, tra l'altro, cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate versano in una situazione strutturale di credito IVA;
- un rimedio, parziale, consiste nella facoltà, in presenza di determinate condizioni e nei limiti di alcune disposizioni, di poter acquistare e importare beni e servizi senza pagamento dell'Iva.

L'esportatore abituale e la formazione del plafond

- i. **Oggetto del beneficio:** *l'importo utilizzabile per effettuare acquisti interni, acquisti intracomunitari e importazioni (esclusi fabbricati, aree fabbricabili – CM n. 145/1998 - e beni/servizi per i quali l'IVA è indetraibile), viene definito Plafond*
- ii. **Requisiti soggettivi per lo status di esportatore abituale**
- iii. **Le operazioni che alimentano il plafond**
- iv. **Momento di formazione del plafond**

ii. Requisiti soggettivi

- ESPORTATORE ABITUALE, art. 1, DL n. 746/83: i contribuenti che nell'anno solare precedente, ovvero negli ultimi dodici mesi, hanno registrato cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie o altre operazioni assimilate (**escluse a decorrere dal 1° gennaio 2010 le operazioni intracomunitarie di cui all'art. 40 del DL n. 331/1993**), per un ammontare superiore al 10 per cento del volume d'affari.
- Il contribuente deve aver iniziato l'attività da almeno 12 mesi: termine da intendersi in senso generico come inizio dell'attività d'impresa e non di esportazione.

ii. Requisiti soggettivi (*segue*)

- ESEMPIO: volume d'affari pari a 1.000, il contribuente è considerato esportatore abituale se l'ammontare delle operazioni che costituiscono plafond è pari o superiore a 101 (superiore al 10% del volume d'affari).
- AL CONTRARIO, il contribuente non sarà considerato esportatore abituale se l'ammontare delle operazioni che costituiscono plafond è pari o inferiore a 100 (uguale o inferiore al 10% del volume d'affari).

iii. Le operazioni che alimentano il plafond

- Cessioni all'esportazione ai sensi dell'art. 8, 1° comma, lett. a) e b) del DPR n. 633/72;
- 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;
- cessioni intracomunitarie di beni ai sensi dell'art. 41 del DL n. 331/93;
- altre operazioni: art. 71 e 72 DPR 633/72; margini beni usati DL 41/1995 (non imponibili)

iii. Le operazioni che alimentano il plafond: le triangolazioni

- Art. 8, 1° comma, lett. a) del DPR n. 633/72: ITA1 cede a ITA2 e riceve l'incarico da ITA2 stesso di inviare la merce fuori dal territorio comunitario. Condizioni:

- 1) il trasporto o la spedizione dei beni devono avvenire su incarico del cessionario residente (ITA2) a cura o a nome del cedente (ITA1);
- 2) prova dell'avvenuta esportazione.

iii. Le operazioni che alimentano il plafond: le triangolazioni (*segue*)

- Art. 58, 1° comma, del DL n. 331/93: ITA1 cede a ITA2 e riceve l'incarico di inviare la merce in altro Paese comunitario. Condizioni:
 1. il trasporto o la spedizione all'estero deve avvenire a cura o nome del cedente (ITA1);
 2. prova dell'invio del bene in altro Stato membro

iv. Momento di formazione del plafond

- 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.

Il plafond nelle operazioni triangolari: il plafond libero e il plafond vincolato

- In base all'art. 8, comma 2, del DPR n. 633/72, i cessionari* 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).

** Si precisa che tale modalità vale anche nel caso dei commissionari*

Il plafond libero e il plafond vincolato: esempio

- Cessione intracomunitaria in triangolazione, ai sensi dell'art. 58, comma 1, del DL n. 331/93:
 - ITA1 vende a ITA2 merce per euro 10.000;
 - ITA2 cede a sua volta merce a FR per euro 12.000;
 - la merce è consegnata in Francia da ITA1 su incarico di ITA2;
 - ITA1 dispone di un plafond di EURO 10.000, liberamente utilizzabile;
 - ITA2 dispone di un duplice plafond:
 - ✓ Euro 2.000 (pari alla differenza tra il corrispettivo dei beni ceduti e quello dei beni acquistati: 12.000 – 10.000) liberamente utilizzabile;
 - ✓ Euro 10.000 (pari al corrispettivo dei beni acquistati) ad utilizzo vincolato, con il quale potrà acquistare beni da esportare nello stato originario entro 6 mesi dalla data in cui gli sono stati consegnati.

Beni e servizi acquistabili con il plafond

- In generale, sono agevolabili gli acquisti e le importazione di tutti i beni e servizi ad eccezione di:
 - beni e servizi per i quali l'Iva è indetraibile*;
 - fabbricati;
 - aree edificabili.

Attenzione: l'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 145/E del 10 giugno 1998, ha affermato che il divieto di utilizzare il plafond deve essere esteso, oltre che al contratto di compravendita di un fabbricato o di un'area edificabile, anche al caso di acquisto mediante contratti di appalto o di leasing. È bene osservare che sulla base di tale autorevole interpretazione, l'Amministrazione finanziaria ha voluto escludere l'agevolazione di non imponibilità IVA anche a quei casi in cui, ancorché con forme diverse (appalto e leasing), venga raggiunto lo stesso effetto di trasferire il diritto di proprietà su un fabbricato od un'area edificabile.

* I soggetti con pro-rata riducono il plafond di una percentuale equivalente (Circolare n. 145 del 10 giugno 1998)

Gli adempimenti dell'esportatore abituale: la lettera di intento

- Deve essere compilata, in duplice copia, in conformità al modello approvato con Decreto Ministeriale del 6 dicembre 1986 e consegnata o spedita prima dell'effettuazione dell'operazione, vale a dire:
 - per gli acquisti interni, prima della consegna o spedizione della merce ovvero, in presenza di servizi, prima del pagamento del corrispettivo e, in ogni caso, prima dell'emissione della fattura, se antecedente;
 - per le importazioni, prima della data di accettazione della bolla doganale.

L'efficacia della lettera di intento

- Può essere rilasciata:
 - i. per una singola operazione;
 - ii. per più operazioni effettuate nell'anno solare e fino a concorrenza di un determinato ammontare imponibile;
 - iii. per più operazioni effettuate nell'anno solare entro un certo periodo di tempo.
- La dichiarazione di intento non può produrre effetti oltre il 31 dicembre dell'anno di emissione.
- Per la revoca non sono mai state dettate istruzioni ufficiali: si ritiene che possa avvenire in qualsiasi forma.

Registrazione delle dichiarazioni di intento

- L'esportatore abituale deve datare, numerare ed annotare le dichiarazioni di intento emesse in un apposito registro o, in alternativa, in un'apposita sezione del registro delle fatture emesse o dei corrispettivi entro i 15 giorni successivi all'emissione.

Gli adempimenti del fornitore

- Deve numerare ed annotare le dichiarazioni di intento ricevute in un apposito registro o, in alternativa, in un'apposita sezione del registro delle fatture emesse o dei corrispettivi entro 15 giorni dal ricevimento.
- Deve poi emettere le fatture in regime di non imponibilità Iva, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c) del DPR n. 633/72, riportando gli estremi della dichiarazione di intento ricevuta.
- Il fornitore non è tenuto a verificare che il dichiarante risulti effettivamente in possesso dello status di "esportatore abituale".
- Dal 1° gennaio 2005 il cedente/prestatore deve comunicare all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente per via telematica entro il giorno 16 del mese successivo, i dati contenuti nella dichiarazione ricevuta dall'esportatore abituale.

I metodi per il calcolo del plafond

- 1) Plafond fisso o solare:** fa riferimento alle operazioni registrate nell'anno solare precedente.
 - 2) Plafond mobile o mensile:** si prendono come riferimento le operazioni registrate nei 12 mesi solari precedenti.
- Il plafond fisso può essere utilizzato già a partire dal 1° gennaio successivo a quello di inizio dell'attività, mentre per il plafond mobile dal 1° gennaio dell'anno in cui siano già trascorsi almeno 12 mesi dall'inizio dell'attività.

Il plafond fisso

- 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.

Il plafond mobile

- 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

L'evoluzione del 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 alla seguente somma algebrica:

Progressivo utilizzo alla fine del mese precedente

+

Esportazioni registrate nel 13° mese che si espelle (segno -)

-

Plafond utilizzato nel mese che si chiude (segno -)

Passaggio da un metodo ad un altro

- ✓ 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).

Momento di utilizzo del plafond

- **Non coincide con il momento in cui vengono annotate nei registri le fatture passive o le bollette di importazione, bensì il plafond si considera utilizzato nel momento di effettuazione degli acquisti ed importazioni ai sensi dell'art. 6 del DPR n. 633/72.**

Variazioni del plafond*

Può variare a seguito di note di debito e/o di credito emesse dall'esportatore abituale anche in anni successivi a quello di formazione del plafond.

**** Circolare Agenzia delle Dogane 8/D del 27 febbraio 2003***

Note di debito

- a) Se emesse nello stesso anno di effettuazione dell'operazione principale, incrementano il plafond in corso di formazione in quell'anno;
- b) se emesse nell'anno successivo, incrementano il plafond formatosi nell'anno di effettuazione dell'operazione principale (quindi quello dell'anno precedente);
- c) se emesse in anni ancora successivi, incrementano il plafond formatosi nell'anno in cui è stata effettuata l'operazione principale che però non è più utilizzabile. Non si produce in questo caso nessun aumento di plafond.

Note di credito

- a) Se emesse (*anche fuori campo IVA*) nello stesso anno di effettuazione dell'operazione principale, riducono il plafond in corso di formazione in quell'anno;
- b) se emesse (*anche fuori campo IVA*) nell'anno successivo, diminuiscono il plafond formatosi nell'anno precedente, cioè quello di effettuazione dell'operazione principale;
- c) se emesse in anni ancora successivi, sono imputate a decremento del plafond formatosi nell'anno in cui è stata effettuata l'operazione principale.

Sanzioni

- Sono disciplinate dai commi 3 e 4 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 471/97.
- Chi emette fatture senza applicazione dell'Iva, in assenza della dichiarazione di intento, è soggetto ad una sanzione compresa tra il 100 e il 200% dell'imposta non applicata in fattura, oltre ad essere tenuto al versamento dell'imposta stessa (comma 3).
- Chi rilascia una dichiarazione di intento senza essere in possesso della qualifica di "esportatore abituale" è l'unico responsabile del mancato pagamento dell'Iva ed è punito con una sanzione che varia dal 100 al 200% dell'imposta (commi 3 e 4).

Lo splafonamento

- Si ha quando si impiega il plafond oltre i limiti consentiti (comma 4 del D.Lgs. n. 471/97).
- La sanzione prevista oscilla dal 100 al 200% dell'imposta evasa ed è a carico dell'esportatore abituale. È possibile sanare spontaneamente la violazione tramite il ravvedimento operoso (art. 13 del D.Lgs. n. 472/97) entro il termine della presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui è stata commessa. Il ravvedimento è percorribile sia che lo splafonamento si riferisca ad acquisti interni che ad importazioni.

Lo splafonamento (*segue*)

- Per lo splafonamento presso fornitori nazionali, è possibile regolarizzare spontaneamente la violazione commessa secondo 2 procedure alternative:
 - a. l'emissione di una nota di debito da parte del fornitore;
 - b. l'emissione di un'autofattura da parte dell'esportatore abituale.

Emissione di una nota di debito

- Il fornitore emette una fattura integrativa per l'Iva originariamente non applicata e la annota nel registro delle vendite. L'esportatore abituale annota poi la fattura ricevuta nel registro degli acquisti e detrae così l'Iva. Contestualmente versa con l'F24 la sanzione ridotta, pari al 20% dell'imposta, con il codice 8904, nonché gli interessi maturati a decorrere dal giorno in cui è stata commessa la violazione.

Emissione dell'autofattura

- L'esportatore abituale emette un'autofattura in duplice copia contenente:
 - 1) i dati di ciascun fornitore o prestatore;
 - 2) il numero di protocollo attribuito alle fatture ricevute e, per ciascuna di esse, l'ammontare eccedente il plafond;
 - 3) l'imposta che avrebbe dovuto essere addebitata nelle singole fatture.
- Poi l'autofattura va presentata al competente ufficio delle Entrate che restituisce una copia per consentire l'annotazione negli acquisti e la detrazione dell'Iva. L'imposta, che a suo tempo non è stata assolta, va versata, unitamente agli interessi di mora, calcolati dal giorno in cui è stata commessa la violazione, con l'F24 indicando il codice tributo relativo al periodo in cui è stato effettuato l'acquisto agevolato. Deve essere versata contestualmente anche la sanzione ridotta, pari al 20% dell'Iva, con il codice 8904. L'imposta e gli interessi possono in alternativa essere contabilizzati nella liquidazione periodica.

Lo splafonamento in dogana

- Con la circolare n. 23/99, è stato precisato che il ravvedimento è praticabile anche per il superamento del plafond in occasione di un'importazione. Per la regolarizzazione spontanea, non valgono le procedure descritte con riferimento agli acquisti interni, ma è necessario interpellare direttamente la Dogana interessata.

Aspetti sanzionatori riguardanti la comunicazione telematica

- In caso di invio oltre i termini o con dati incompleti o inesatti, è ammesso l'istituto del ravvedimento.
- In base al comma 4-*bis* dell'art. 7 del D.Lgs. n. 471/97, se si omette di presentare la comunicazione telematica entro i termini prescritti o la si presenta con dati incompleti o inesatti, è applicabile la sanzione dal 100 al 200% dell'imposta non addebitata in fattura. Con la circolare n. 10 del 16 marzo 2005, al quesito 9.6, si è affermato che la sanzione si applica comunque anche se le forniture senza applicazione dell'Iva sono state effettuate nei confronti di un soggetto che effettivamente gode dello status di "esportatore abituale".

Ulteriori sanzioni previste

- Nell'ipotesi in cui non risultino ancora emesse fatture in regime di non imponibilità, al quesito 9.3 della circolare n. 10/2005, l'Agenzia ha precisato che l'omessa presentazione o la trasmissione con dati incompleti o inesatti è punita con una sanzione compresa tra 258 e 2.065 euro, in base a quanto disposto dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 471/97, mancando l'operazione su cui avrebbe dovuto gravare il tributo.

Ulteriori sanzioni previste *(segue)*

- La Finanziaria 2005 ha poi previsto, al comma 384 dell'art. 1, che, nel caso in cui si trasmetti la comunicazione in ritardo o con dati incompleti o inesatti e la dichiarazione di intento risulti essere infedele (in quanto il dichiarante ad esempio non è in possesso dello status di “esportatore abituale” o a causa dell'utilizzo del plafond oltre i limiti), il fornitore è responsabile in via solidale con il proprio cliente per l'imposta evasa. Nell'ambito della circolare n° 10, al punto 9.4, le Entrate hanno affermato che la responsabilità solidale non scatta qualora le forniture agevolate non abbiano dato luogo ad un utilizzo irregolare del plafond, cioè nel caso in cui il dichiarante risulti effettivamente in possesso dello status di “esportatore abituale” e gli acquisti non eccedano il plafond disponibile.

Operazioni straordinarie

- Il diritto ad acquistare beni e servizi in sospensione di imposta può essere trasferito nel caso di:
 - A) affitto d'azienda;
 - B) fusioni e scissioni;
 - C) cessione o conferimento d'azienda.

A) Affitto d'azienda

- Secondo l'art. 8, comma 4, del DPR n. 633/72, il plafond si trasferisce all'affittuario a condizione che il trasferimento del plafond sia espressamente previsto nel contratto di affitto.
- L'avvenuto trasferimento del plafond deve essere poi comunicato, entro 30 giorni, all'Ufficio delle Entrate mediante raccomandata. Considerato però che il trasferimento deve essere segnalato nella comunicazione di variazione dati, si ritiene che tale adempimento supplisca l'invio della raccomandata.

B) Fusioni e scissioni

- Con diverse risoluzioni, il Ministero delle Finanze ha precisato che la società incorporante o risultante dalla fusione, subentrando in tutti i rapporti giuridici attivi e passivi della società che si estingue, eredita anche il relativo plafond.
- In tema di scissione, con l'art. 16, comma 11, lett. d) della legge 537/93, la beneficiaria acquisisce il diritto ad acquistare ed importare senza pagamento dell'Iva maturato in capo alla scissa.
- In ambedue i casi, il trasferimento del plafond si segnala nel modello di variazione dati (Mod. AA7/10), entro 30 giorni dall'efficacia dell'operazione.

C) Cessione o conferimento d'azienda

- In caso di cessione di ramo d'azienda, è possibile trasferire il plafond a condizione che il cessionario subentri nei rapporti giuridici attivi e passivi del cedente e ciò venga specificato nell'atto di cessione (RM n. 16 del 15 gennaio 1996).
- Alle stesse condizioni avviene il trasferimento del plafond nel caso di conferimento d'azienda (RM n. 621099 del 4 luglio 1989).
- È sempre necessario comunicare il trasferimento tramite la comunicazione di variazione dati.