



Igino Sorbino
Dottore Commercialista
Revisore Contabile
iginosorbino@sorbino.191.it

Norme Professionali

Plafond IVA e Dichiarazione di Intento

In presenza di determinati requisiti, è possibile acquistare beni e/o servizi senza anticipare l'imposta ai propri fornitori o, nel caso di importazioni, all'ufficio doganale, attraverso l'istituto del c.d. "plafond IVA".

Gli "esportatori abituali" che intendono effettuare acquisti e/o importazioni senza applicazione dell'IVA sono tenuti a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate la c.d. "**dichiarazione d'intento**". Quest'ultima costituisce una dichiarazione scritta conforme all'apposito modello approvato dall'Agenzia delle entrate .

Il dichiarante, in particolare, è tenuto a compilare:

- a) il **campo 1**, laddove la dichiarazione d'intento si riferisca ad **una sola operazione**, specificando l'ammontare di plafond effettivamente impegnato;
- b) il **campo 2**, allorché la dichiarazione d'intento si riferisca ad **una o più** operazioni, fino a concorrenza dell'importo ivi indicato;
- c) i **campi 3 e 4**, qualora la dichiarazione d'intento faccia riferimento ad operazioni comprese in un **determinato periodo**(che non può comunque eccedere l'anno solare) da specificare.

Quanto, in particolare, alla situazione di cui alla lettera **a)**, nell'ipotesi di importazione, relativamente all'imponibile ai fini IVA, occorre riportare un **valore presunto** che tenga cautelativamente conto di tutti gli elementi (es.: dazi e spese di trasporto fino al territorio doganale della UE) che concorrono al calcolo di tale imponibile. L'ammontare dell'effettivo utilizzo del plafond coincide, infatti, con l'importo risultante dalla dichiarazione doganale collegata alla dichiarazione d'intento.

La dichiarazione e la ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate devono essere, poi, consegnate, anteriormente all'effettuazione dell'operazione, al fornitore ovvero in dogana.

Adempimenti del fornitore degli esportatori abituali

Per poter effettuare le cessioni di beni o/e le forniture di servizi senza applicazione dell'imposta, il cedente/ prestatore è tenuto a verificare **preventivamente** che le dichiarazioni d'intento siano state trasmesse all'Agenzia delle entrate in conformità alla normativa esistente.

Il riscontro, a regime, può essere effettuato secondo le **due seguenti modalità, alternative** una all'altra:

- sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it è disponibile una **funzione a libero accesso** attraverso la quale, inserendo il codice fiscale del cedente/prestatore, del cessionario/committente, nonché il numero di protocollo della ricevuta telematica, è possibile effettuare il suddetto riscontro telematico;
- per i soggetti abilitati ai servizi **Entratel o Fisconline**, è possibile verificare nel proprio cassetto fiscale l'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento da parte del cessionario/committente, nonché l'esistenza della ricevuta telematica.



*Il **fornitore** non può, tuttavia, entrare nel merito della fedeltà o meno della dichiarazione, non avendo **alcuna responsabilità** circa quanto riportato nella dichiarazione d'intento, fatta salva, naturalmente, l'ipotesi di una sua complicità nella eventuale frode.*

*L'**onere della prova** circa l'effettiva osservanza di tutte le condizioni previste dalla legge per la sospensione dell'imposta grava, infatti, sull'**esportatore abituale** (Corte di Cassazione n. 20953/2013). Ciò, nondimeno, il fornitore deve considerarsi responsabile del mancato addebito dell'imposta allorché non abbia esperito una **minima indagine** al fine di verificare se la dichiarazione presentata sia almeno in apparenza veritiera o fraudolenta (Cassazione n. 176/2015).*

Il cedente/prestatore deve, inoltre, **numerare progressivamente** le dichiarazioni d'intento ricevute e annotarle, entro 15 giorni da quello di ricevimento, in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 39, D.P.R. n. 633/1972 (registro delle dichiarazioni d'intento) o in apposita sezione dei registri di cui agli articoli 23 (registro delle fatture) o 24 (registro dei corrispettivi) del Decreto IVA. Le dichiarazioni d'intento devono, altresì, essere conservate a norma del menzionato art. 39, D.P.R. n. 633/1972. Il fornitore è, infine, tenuto a riepilogare i dati delle dichiarazioni di intento ricevute nella dichiarazione IVA annuale, come previsto dall'art. 1, comma 1, lettera c), D.L. n. 746/1983, come modificato dall'art. 20, D.Lgs. n. 175/2014. Più esattamente, deve essere compilato il **quadro VI**, nei **rigli da VI1 a VI6**. In tali poste, per ciascuna lettera d'intento ricevuta, vanno, in particolare, indicate le seguenti informazioni:

- numero di partita IVA del cessionario/committente esportatore abituale (campo 1);
- numero di protocollo attribuito dall'Agenzia delle entrate alla dichiarazione di intento trasmessa in via telematica (campo 2).



*Una volta ricevuta la dichiarazione d'intento, il fornitore è tenuto ad emettere **fattura senza applicazione dell'imposta**. Per questi soggetti, l'emissione della fattura, fermo restando quanto detto in precedenza, costituisce un obbligo dal quale non possono sottrarsi.*

Ad ogni modo, sul documento emesso, in luogo dell'ammontare dell'imposta, deve essere indicato, in particolare:

- che si tratta di operazione non imponibile;
- gli estremi della dichiarazione d'intento (numero e data di emissione);
- il titolo di inapplicabilità dell'imposta (artt. 8, primo comma, lett. c), art. 8-*bis*, secondo comma, D.P.R. n. 633/1972, etc.).

Inoltre, nel caso in cui l'importo della fattura sia superiore a **euro 77,47**, deve essere applicata l'imposta di bollo, nella misura di euro 2,00.

Variazione del plafond utilizzato

Laddove si verificano delle variazioni, in aumento o in diminuzione, delle operazioni imponibili effettuate nei confronti dell'"esportatore abituale", si produrranno per quest'ultimo delle precise conseguenze sull' ammontare del plafond disponibile, differenziate in rapporto all'anno in cui è stato operato l'acquisto agevolato (circolare n. 8/D/2003):

In cosa consiste

Tra le operazioni di cessione all' esportazione di cui all'art. 8, D.P.R. n. 633/1972, sono comprese anche le forniture effettuate nei confronti di operatori economici residenti aventi la speciale qualifica di "**esportatori abituali**".

L'art. 8, comma 1, lettera c), del Decreto IVA dispone, infatti, che costituiscono cessioni all'esportazione le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili nonché le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie o comunque operazioni non imponibili specificamente individuate, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, ed importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.



*Per gli acquisti intracomunitari, in particolare, **può utilizzarsi il plafond anziché integrare con l'imposta la fattura ricevuta**. In tutti i casi, si tratta, in realtà, di **operazioni interne**, le quali, pur non configurando una effettiva operazione con un soggetto non residente, presentano, tuttavia, una stretta connessione con l'attività di scambio commerciale con l'estero, dovendo necessariamente avere come destinatari soggetti che svolgono abitualmente operazioni con soggetti esteri, appunto i c.d. "esportatori abituali". Questi ultimi soggetti, infatti, non avendo la possibilità di compensare l'imposta anticipata ai fornitori con quella addebitata ai propri clienti, si troverebbero normalmente ad avere **ingenti crediti d'imposta** nei confronti dell'Erario.*

Proprio per risolvere tale problematica, è stata prevista la possibilità per i c.d. "esportatori abituali" di acquistare beni e/o servizi senza anticipare l'imposta ai propri fornitori o, nel caso di importazioni, all'ufficio doganale. Più esattamente, tali operazioni sono non imponibili ad IVA, e possono, quindi, essere effettuate senza pagamento dell'imposta, laddove:

- il cessionario/committente possiede lo *status* di "esportatore abituale";
- lo stesso effettui gli acquisti nei limiti del plafond disponibile;
- l'acquirente manifesti espressamente l'intenzione di fruire del beneficio della non imponibilità, previa presentazione di apposita dichiarazione (c.d. "lettera di intento").

Si considerano, in particolare, "**esportatori abituali**" i soggetti IVA che nel periodo di riferimento hanno effettuato cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie e/o altre operazioni assimilate per un **ammontare superiore al 10% del volume d'affari**, quest'ultimo determinato a norma dell'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972 (cfr. D.L. n. 746/1983). Dal volume di affari calcolato a tal fine devono, tuttavia, essere sottratte (c.d. "**volume di affari rettificato**") le cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale nonché le operazioni non soggette di cui agli articoli 7 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972 per le quali viene emessa fattura a norma dell'art. 21, comma 6-*bis*, Decreto IVA (c.d. "**volume di affari rettificato**").

Nell'ipotesi, poi, di esercizio di **attività separate** a norma dell'art. 36 del Decreto IVA, il suddetto rapporto percentuale va determinato tenendo conto dei dati relativi a tutte le attività esercitate e non alle singole attività separate.



*Ebbene, in ragione della descritta, particolare, ripartizione delle operazioni rilevanti ai fini IVA, gli "esportatori abituali" hanno la possibilità di acquistare e importare beni e servizi senza pagamento d'imposta, nei limiti delle stesse operazioni attive registrate nel periodo di riferimento (c.d. "**plafond disponibile**").*

Attraverso il "plafond", gli "esportatori abituali" riescono, quindi, a **ridurre al minimo il ricorso** allo strumento del **rimborso dell'IVA**.

Quest'ultimo, infatti, si caratterizza per l'esistenza di cronici ritardi da parte dell'Erario, il che finisce per creare alle aziende non pochi problemi dal punto di vista finanziario. Il beneficio in questione si applica, inoltre, anche:

- al rappresentante fiscale di una società estera (risoluzione n. 80/E/2011);
- ai soggetti non residenti identificati ai fini IVA ai sensi dell'art. 35-*ter*, D.P.R. n. 633/1972;
- ai commissionari e ai promotori di triangolazioni che effettuano cessioni non imponibili.

Sono, invece, **esclusi** da tale beneficio:

- i soggetti che operano nell'ambito del regime speciale IVA per il settore agricolo di cui all'art. 34 del Decreto IVA;
- i contribuenti che si avvalgono del regime dei minimi o del nuovo regime forfetario destinato agli operatori economici di ridotte dimensioni.

Analogha sorte per coloro che si trovano nel **primo anno solare di attività** (per tali ultimi soggetti, infatti, manca il periodo a cui fare riferimento per la formazione del plafond).

Per poter costituire plafond, inoltre, le operazioni di cui agli articoli 8-*bis* e 9 del Decreto IVA devono essere effettuate nell'esercizio dell'**attività propria** dell'impresa (ossia non in via occasionale o sussidiaria).

Quanto al profilo temporale relativo alle stesse, le operazioni suscettibili di generare plafond coincidono con le operazioni di scambio con l'estero registrate o soggette a registrazione nell'anno o nei dodici mesi precedenti.

Le operazioni da considerare sono, tuttavia, quelle per le quali si è verificato il momento di effettuazione nel periodo di riferimento poiché le registrazioni vanno effettuate con riferimento alla **data di emissione** della fattura o, in caso di fatture differite, comunque al mese di effettuazione dell'operazione (non viene, invece, preso in considerazione il momento dell'esportazione).

Rilevano, inoltre, a tal fine anche gli importi fatturati a seguito di **acconti** o di **fatture anticipate** (C.M. n. 145/1998).

Relativamente, poi, alla fase dell'utilizzo del plafond, i soggetti IVA che nel periodo di riferimento (annuale o mensile) hanno effettuato operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari possono acquistare e importare beni e servizi senza pagamento d'imposta nei limiti delle descritte operazioni non imponibili registrate nell'anno o nei dodici mesi precedenti (costituenti il c.d. "plafond").

Il momento di utilizzo del plafond coincide con il momento di effettuazione ai fini IVA delle operazioni di acquisto (cfr. art. 6, D.P.R. n. 633/1972) o di importazione (accettazione della dichiarazione doganale). Conseguentemente, occorrerà tener conto a tal fine anche degli acquisti in relazione ai quali non siano state ancora ricevute le relative fatture.

Possono, pertanto, essere acquistati (o importati) senza applicazione dell'imposta qualsiasi bene o servizio inerente all'attività pur se non collegato a successive operazioni di esportazione o operazioni assimilate (non esiste, in sostanza, **alcun riferimento alla loro successiva destinazione**); l'acquisto può avvenire, inoltre, anche mediante **contratti di appalto o di leasing**.

Per gli acquisti intracomunitari, non si ha, invece, convenienza a impiegare il plafond disponibile dal momento che la contemporanea "**doppia**" **registrazione**, sia in acquisto che in vendita, per essi prevista rende in via di principio l'operazione completamente neutra dal punto di vista contabile.

Va evidenziato, infine, che laddove il soggetto passivo acquirente intenda avvalersi del plafond IVA, sussistendo tutti i requisiti, non è applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti o *split payment* (risoluzione n. 27/E/2017).



*Sono diverse le **operazioni che non rilevano ai fini del plafond**, a prescindere dalla circostanza che in relazione ad esse venga emessa o meno fattura.*

Salvo situazioni particolari, tra le operazioni che non rilevano ai fini del plafond rientrano le **cessioni "franco valuta"**, le quali si configurano nel caso in cui l'operatore nazionale effettui una cessione all'esportazione senza pagamento del corrispettivo.

Allo stesso modo, non costituiscono plafond le operazioni di esportazione senza **trasferimento del diritto di proprietà**, per le quali, tra l'altro, non può nemmeno configurarsi una "cessione all'esportazione", rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Soggetti e acquisti esclusi dal plafond

Non possono essere acquistati utilizzando il plafond:

- i fabbricati;
- le aree fabbricabili.

L'esclusione dei fabbricati e delle aree edificabili si applica non solo in caso di acquisto, ma anche nelle ipotesi in cui il fabbricato si trovi in una delle seguenti situazioni (C.M. n. 145 del 10 giugno 1998):

- viene realizzato in proprio o mediante contratto d'appalto
- viene utilizzato in forza di contratto di locazione finanziaria.

Ciò nondimeno, secondo la Corte di Cassazione, l'esclusione non dovrebbe, tuttavia, operare laddove il plafond venga impiegato nel leasing immobiliare atteso che l'operazione effettuata configura una prestazione di servizi (sentenza n. 2888 del 27 febbraio 2001).

L'esclusione non si applica, inoltre, in caso di locazione immobiliare semplice (cfr. risoluzione n. 60/E del 28 giugno 2010).

Non possono essere, infine, acquistati (anche attraverso contratto di appalto o di *leasing*) attraverso l'utilizzo del plafond i beni ed i servizi ad IVA indetraibile *ex art. 19* e seguenti del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto, i soggetti passivi in regime di **pro rata** di detraibilità dovranno decurtare del corrispondente ammontare la parte di plafond utilizzabile (C.M. n. 145/1998).

Soggetti interessati e procedure di calcolo

Tutti i soggetti che intendono acquistare e/o importare beni e servizi senza pagamento d'imposta in presenza dei requisiti previsti per i c.d. "esportatori abituali" e per l'utilizzazione del plafond IVA nonché i fornitori di tali ultimi soggetti.

Gli acquisti e le importazioni possono essere effettuati nei limiti delle operazioni con l'estero registrate nel libro IVA vendite:

1. nell'anno solare precedente (**plafond fisso o solare**);
2. nei 12 mesi precedenti (**plafond mobile o mensile**).

La scelta della particolare metodologia va fatta preventivamente attraverso **comportamenti concludenti**, salvo, poi, manifestare esplicitamente la scelta operata in sede di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno di riferimento.

Tuttavia, una volta adottato un particolare metodo di plafond, la scelta non può essere modificata in corso d'anno, essendo necessario attendere comunque il 1° gennaio dell'anno successivo.

Plafond Fisso

Allorché gli operatori economici facciano riferimento alle cessioni all'esportazione, alle cessioni intracomunitarie e alle altre operazioni assimilate effettuate nell'anno solare precedente (plafond fisso o solare), il rapporto tra operazioni non imponibili e volume di affari rettificato che conferisce

all'operatore economico lo *status* di "esportatore abituale" deve sussistere con riferimento all'intero anno solare.

Il plafond fisso, in particolare, può essere utilizzato già a partire **dal 1° gennaio** dell'anno solare successivo a quello di inizio dell'attività.



*Lo stesso costituisce, in realtà, un **metodo molto semplice da gestire** in quanto, una volta verificata la sussistenza dello status di "esportatore abituale" per la determinazione del plafond disponibile, è sufficiente conoscere le operazioni non imponibili che la disciplina IVA considera utilizzabili ai fini della formazione del plafond effettuate nell'anno precedente. Tale metodo, quindi, si adatta particolarmente alle aziende che nel corso dell'anno hanno un **andamento stazionario** per quanto concerne l'ammontare di operazioni non imponibili effettuate.*



l'impresa Alfa, nel corso dell'anno x:

- *ha effettuato cessioni all'estero per un ammontare pari a 78.300 euro;*
- *ha un volume d'affari di 658.000 euro.*

All'inizio dell'anno x+1 l'impresa, per prima cosa, verifica se può considerarsi un esportatore abituale.

Il calcolo da effettuare è dato dal rapporto tra le cessioni effettuate all'estero nell'anno solare precedente e il volume d'affari relativo all'anno solare precedente.

Quindi: $78.300/608.000 = 0,12$.

Poiché tale rapporto è **superiore a 0,10** l'impresa Alfa può considerarsi un **esportatore abituale**.

Il plafond disponibile nel corso dell'anno x+1 è pari a 78.300 euro: questo significa che, nel corso dell'anno x+1, l'impresa Alfa può effettuare acquisti in sospensione d'imposta fino ad un importo massimo di 78.300 euro.

Ora ipotizziamo la seguente situazione nel corso dell'anno x+1:

Mese	Acquisti effettuati in sospensione d'imposta	Plafond disponibile
Inizio anno		78.300
Gennaio	13.000	78.300 - 13.000 = 65.000
Febbraio	22.400	65.000 - 22.400 = 42.600
Marzo	18.300	42.600 - 18.300 = 24.300
Aprile	15.300	24.300 - 15.300 = 9.000
Maggio	9.000	9.000 - 9.000 = 0 a partire dal momento in cui il plafond si annulla non possono essere più effettuati acquisti in sospensione di imposta



l'impresa Beta, nel corso dell'anno x:

- *ha effettuato cessioni all'estero per un ammontare pari a 328.000 euro;*
- *ha un volume d'affari di 680.000 euro.*

All'inizio dell'anno x+1 l'impresa, per prima cosa, verifica se può considerarsi un esportatore abituale.

Il calcolo da effettuare è dato dal rapporto tra le cessioni effettuate all'estero nell'anno solare precedente e il volume d'affari relativo all'anno solare precedente.

Quindi:

$$328.000/680.000 = 0,48.$$

Poiché tale rapporto è **superiore a 0,10** l'impresa Beta può considerarsi un **esportatore abituale**.

Il plafond disponibile nel corso dell'anno x+1 è pari a 328.000 euro: questo significa che, nel corso dell'anno x+1, l'impresa Beta può effettuare acquisti in sospensione d'imposta fino ad un importo massimo di 328.000 euro.

Ora ipotizziamo la seguente situazione nel corso dell'anno x+1:

Mese	Acquisti effettuati in sospensione d'imposta	Plafond disponibile
Inizio anno		328.000
Gennaio	25.000	328.000 - 25.000 = 303.000
Febbraio	40.300	303.000 - 40.300 = 262.700
Marzo	18.300	262.700 - 18.300 = 244.400
Aprile	15.300	244.400 - 15.300 = 229.100
Maggio	19.000	229.100 - 19.000 = 210.100
Giugno	63.000	210.100 - 63.000 = 147.100
Luglio	36.000	147.100 - 36.000 = 111.100
Agosto	24.000	111.100 - 24.000 = 87.100
Settembre	23.000	87.100 - 23.000 = 64.100
Ottobre	13.000	64.100 - 13.000 = 51.100
Novembre	22.000	51.100 - 22.000 = 29.100
Dicembre	27.500	29.100 - 27.500 = 1.600 il plafond non utilizzato per gli acquisti in sospensione d'imposta viene perso

Plafond Fisso

Con il metodo del plafond mensile o mobile, il plafond disponibile è dato dalla differenza tra il volume di operazioni non imponibili effettuate negli ultimi 12 mesi e il progressivo utilizzo del plafond, a sua volta dato dall'importo relativo al plafond utilizzato nei 12 mesi precedenti.

Conseguentemente, l'"esportatore abituale", oltre a dover determinare ogni mese il plafond da utilizzare per l'acquisto o l'importazione di beni e servizi senza l'applicazione dell'imposta, dovrà,

sempre mensilmente, verificare che le operazioni attive che concorrono alla formazione del plafond superino il 10% del volume di affari rettificato del corrispondente periodo, cioè riscontrare mensilmente la sussistenza del c.d. *status* di "esportatore abituale".



*Adottano il metodo del plafond mobile le aziende che hanno **un'attività con l'estero più dinamica**, le quali possono, quindi, avvantaggiarsi immediatamente, nella determinazione del plafond disponibile relativo a ciascun mese, dei progressivi aumenti delle operazioni non imponibili effettuate.*

*È, tuttavia, possibile usufruire del metodo del plafond mobile soltanto **trascorsi 12 mesi dall'inizio dell'attività**. Inoltre, come precisato nella Circolare del Ministero delle Finanze n.221/1998, il termine "attività" deve essere inteso in senso lato, ossia come effettivo esercizio imprenditoriale, non legato necessariamente all'attività di esportazione.*

Nel calcolo dei 12 mesi deve, poi, comprendersi l'intero mese iniziale, indipendentemente dal giorno di inizio dell'attività.

Passaggio da plafond mobile fisso a mobile (e viceversa)

Qualora si voglia passare dal metodo del plafond fisso a quello del plafond mobile, **non sorgono particolari problemi** dal momento che il plafond disponibile all'inizio dell'anno corrisponde comunque all'ammontare delle esportazioni e operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente. Allorché, invece, si decida di passare dal plafond mobile a quello fisso, il plafond disponibile corrisponderà a quello che, utilizzando il metodo del plafond mobile, sarebbe stato disponibile per il mese di gennaio.

Modalità di utilizzo del plafond

Come accennato in precedenza, l'"esportatore abituale" ha la possibilità di chiedere l'utilizzo del plafond disponibile con riferimento:

- ad una singola operazione;
- a più operazioni che saranno realizzate nell'anno solare tra le

stesse parti entro un certo periodo di tempo (non superiore all'anno solare o, nel caso in cui le dichiarazioni vengano emesse nel mese di dicembre, entro l'anno solare successivo – cfr. R.M. n. 355803/1985) o nei limiti di un ammontare prefissato.



*Tale possibilità non era, tuttavia, concessa in ordine alle importazioni di beni, con riferimento alle quali la dichiarazione d'intento doveva essere presentata in dogana **prima dell'accettazione della bolletta doganale** relativa a ciascuna operazione.*

Ora, invece, una dichiarazione d'intento può riguardare una serie di operazioni doganali d'importazione, fino a concorrenza di un determinato ammontare da utilizzarsi nell'anno di riferimento (risoluzione n. 38/E/2015).

In questa ipotesi, è, inoltre, possibile che la sospensione dell'IVA in Dogana possa essere chiesta da un soggetto che agisce in rappresentanza indiretta di un altro soggetto, presentando la lettera

d'intento rilasciata dal soggetto per conto del quale è effettuata l'operazione (R.M. n. 431354/1990).

Sanzioni e Regolarizzazione in caso di splafonamento



In caso di utilizzo del "plafond" per acquisto di beni e/o servizi, possono incorrere in sanzioni sia "l'esportatore abituale" che il fornitore di quest'ultimo.

Laddove l'esportatore abituale, non possedendo i requisiti richiesti, dichiara all'altro contraente o in dogana di volersi avvalere della facoltà di acquistare e importare senza pagamento di imposta o in caso di superamento del limite consentito, è prevista la sanzione **dal 100 al 200%** dell'imposta non applicata (art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997).

Allorché, tuttavia, il superamento del plafond avvenga a seguito di mancata esportazione da parte del cessionario o del committente, la sanzione si riduce **al 50%** dell'IVA relativa (la stessa non si applica, altre sì, se l'imposta viene versata nei 30 giorni successivi alla scadenza del termine per l'esportazione).

Qualora, invece, il fornitore non verifichi l'avvenuta trasmissione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate, la sanzione per quest'ultimo si applica, a norma dell'art. 15, comma 1, lett. g), D.Lgs. n. 158/2015, in misura fissa (**da euro 250 a 2.000**), sempre che, tuttavia, la dichiarazione d'intento sia stata comunque emessa.

Nel caso in cui, invece, manchi la lettera d'intento, si applica la sanzione dal 100 al 200% dell'imposta (art. 7, comma 3, D.Lgs. n. 471/1997).

Il soggetto che ha acquistato **oltre i limiti del plafond** può regolarizzare la propria posizione, entro il termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale IVA, attraverso l'istituto del **ravvedimento**, a prescindere dalla circostanza che la violazione sia stata commessa con riferimento ad un acquisto interno o, invece, in sede di importazione in dogana (l'anno di riferimento della violazione è quello in cui avviene l'irregolare utilizzo del plafond – cfr. Cassazione n. 12774/2011).

La regolarizzazione deve, in particolare, effettuarsi mediante una delle seguenti modalità (circolare n. 50/E/2002):

- emissione di nota di variazione;
- emissione di apposita autofattura.

Con la circolare n. 20, del 17 settembre 2018, di Assonime, è stata diffusa una risposta dell'Agenzia delle entrate che analizza la situazione in cui il fornitore addebita l'IVA all'"esportatore abituale" pur in presenza di una lettera d'intento inviata da quest'ultimo, avendo, tuttavia, il consenso del cliente.

In particolare, viene chiarito che in una situazione di questo tipo non si configura **alcun indebito e nessuna violazione** può essere imputata, quindi, al fornitore, salvo, naturalmente, che si sia in presenza di una frode fiscale.

Se, infatti, laddove l'“esportatore abituale” intenda **incrementare** l'ammontare in sospensione rispetto a quello indicato nella dichiarazione d'intento, lo stesso è costretto ad inviarne una nuova, nulla è previsto, invece, dalla normativa nel caso in cui si verifichi una riduzione dello stesso.

Ciò potrà realizzarsi, dunque, sia nell'ipotesi in cui l'“esportatore abituale” **revochi** la dichiarazione d'intento o comunque comunichi al fornitore di non volersi avvalere del plafond con riferimento a talune operazioni sia allorché ciò avvenga attraverso il **comportamento concludente**, in assenza, quindi, di una esplicita manifestazione di volontà in tal senso.

Posizione analoga, del resto, era stata espressa dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 35/E del 20 marzo 2017, nella quale è stato chiarito che l'esportatore abituale può inviare ai diversi fornitori dichiarazioni d'intento per un importo complessivo superiore al plafond disponibile, purché gli acquisti in sospensione restino comunque entro il limite del plafond.

Lo Studio resta a disposizione per ulteriori chiarimenti e approfondimenti