

La circolare tributaria n. 1/2019

Esportatore abituale: ammessa l'imponibilità Iva degli acquisti anche in presenza di lettera di intento

di Sandro Cerato - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Premessa

L'[articolo 8](#), comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, e il comma 2 dello stesso articolo, integrati dal D.L. 746/1983 (e modificati per effetto dell'entrata in vigore della L. 28/1997) permette a particolari categorie di soggetti (c.d. esportatori abituali) di acquistare e importare beni e servizi evitando l'assoggettamento a imposta.

Per ottenere lo *status* di "esportatore abituale" è necessario aver registrato nell'anno solare precedente (ovvero nei 12 mesi precedenti), cessioni all'esportazione e operazioni assimilate (articoli 8, lettera a) e b), [8-bis](#), [9](#), [71](#) e [72](#), D.P.R. 633/1972), cessioni intracomunitarie (articoli [41](#) e [58](#), D.L. 331/1993) e operazioni assimilate, per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari realizzato nell'anno (o nei 12 mesi precedenti), diminuito delle cessioni di beni in transito (o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale) e delle operazioni di cui all'[articolo 21](#), comma *6-bis*, D.P.R. 633/1972¹.

In particolare, in virtù di quanto prescritto dal citato articolo 8, comma 1, lettera c, D.P.R. 633/1972, gli esportatori abituali possono:

– acquistare beni e servizi (esclusi fabbricati, aree fabbricabili e beni o servizi per i quali l'Iva è indetraibile) senza dover corrispondere il tributo ai propri fornitori, ossia "*in sospensione di imposta*".

La sospensione di imposta riguarda sia l'Iva sull'acquisto di un bene o servizio da un fornitore extra Ue (che altrimenti verrebbe versata alla dogana), sia l'Iva inerente agli acquisti di beni o servizi da un fornitore nazionale (ed esempio l'Iva esposta sulle fatture del centro elaborazione

¹ Si tratta delle operazioni non soggette a Iva per carenza del presupposto territoriale (articoli da 7 a 7-*septies*, D.P.R. 633/1972) per le quali è stato espressamente previsto l'obbligo di emissione della fattura allorché si tratti di cessioni di beni e prestazioni di servizi diverse da quelle esenti (articolo 10, comma 1, n. da 1 a 4 e 9, D.P.R. 633/1972), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione Europea.

dati, sulle prestazioni professionali, sull'acquisto di prodotti finiti e materie prime, etc.), anche se non inerenti all'attività di esportatore esercitata dal soggetto passivo Iva;

– nei limiti del “*plafond*” disponibile” (soglia monetaria riferita ai beni e servizi che possono essere acquistati e importati senza applicazione dell'Iva) costituito dall'ammontare complessivo delle operazioni non imponibili (cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie e operazioni assimilate, servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali) registrate nell'anno solare precedente (c.d. “*plafond* fisso”), ovvero nei 12 mesi precedenti (c.d. “*plafond* mobile”).

La previsione normativa in analisi comporta, per l'esportatore abituale, non una diminuzione dell'imposta dovuta, bensì la semplificazione del suo rapporto creditorio con l'Erario e l'attenuazione della correlativa sua esposizione finanziaria: l'obiettivo perseguito dall'istituto del *plafond* è, infatti, quello di non penalizzare finanziariamente i soggetti passivi Iva che operano prevalentemente con l'estero, i quali possono così evitare di anticipare l'imposta sugli acquisti a fronte del mancato ribaltamento della stessa sulle operazioni attive.

La procedura per effettuare operazioni in sospensione Iva

L'esportatore abituale che intende acquistare beni o servizi senza applicazione dell'Iva è tenuto a redigere, in duplice esemplare, un'apposita dichiarazione recante:

- l'attestazione del proprio *status* di “esportatore abituale”;
- l'indicazione del numero di partita Iva;
- la conseguente richiesta al fornitore di non applicare l'Iva, ai sensi dell'[articolo 8](#), comma 1, lettera c), del D.P.R. 633/1972.

Con riguardo a tale adempimento, l'[articolo 20](#), D.Lgs. 175/2014 (c.d. Decreto semplificazioni fiscali) ha previsto che, a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015, la comunicazione all'Amministrazione finanziaria (o alla dogana) delle dichiarazioni d'intento deve essere effettuata dall'esportatore abituale e non più dal fornitore di quest'ultimo. Ma andiamo per ordine.

Gli adempimenti dell'esportatore abituale

Prima di acquistare in esenzione di imposta, l'esportatore abituale è tenuto:

- a inviare all'Agenzia delle entrate (o alla dogana) l'apposito modello per la dichiarazione d'intento, la cui ultima versione è stata resa disponibile con il [provvedimento direttoriale n. 213221 del 2 dicembre 2016](#).

Secondo quanto indicato dall’Agenzia delle dogane ([nota n. 58510/2015](#)), i soggetti che si avvalgono della dichiarazione di intento in dogana sono esonerati dalla presentazione della copia cartacea della dichiarazione e possono utilizzare la dichiarazione di intento (per diverse operazioni doganali di importazione) fino a concorrenza del *plafond* disponibile ([risoluzione n. 38/E/2015](#)). Al momento della presentazione della dichiarazione doganale di importazione, l’operatore comunica l’importo del *plafond* che intende utilizzare per la specifica importazione²;

- a consegnare al fornitore la dichiarazione di intento e la ricevuta di avvenuta presentazione della stessa presso l’Agenzia delle entrate (o alla dogana);
- a tenere l’apposito registro delle dichiarazioni d’intento;
- a evidenziare nella dichiarazione Iva annuale (quadro VC) la modalità di determinazione del *plafond* nonché il relativo utilizzo.

QUADRO VC ESPORTATORI E OPERATORI ASSIMILATI	PLAFOND UTILIZZATO		ANNO IMPOSTA 2017		ANNO IMPOSTA 2016	
	1	2	3	4	5	6
ACQUISTI E IMPORTAZIONI SENZA APPLICAZIONE DELL’IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO RELATIVI A TUTTE LE ATTIVITÀ ESERCITATE	ALL’INTERNO O PER ACQUISTI INTRACOM.	ALL’IMPORTAZIONE	VOLUME D’AFFARI	ESPORTAZIONI	VOLUME D’AFFARI	ESPORTAZIONI
VC1 GEN	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC2 FEB	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC3 MAR	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC4 APR	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC5 MAG	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC6 GIU	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC7 LUG	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC8 AGO	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC9 SET	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC10 OTT	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC11 NOV	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC12 DIC	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC13 TOTALE	,00	,00	,00	,00	,00	,00
VC14	PLAFOND DISPONIBILE AL 1° GENNAIO 2017					
	Metodo adottato per la determinazione del plafond per il 2017		2	<input type="checkbox"/> SOLARE	3	<input type="checkbox"/> MENSILE

L’omessa compilazione del quadro VC della dichiarazione Iva annuale non esclude il diritto dell’esportatore abituale di avvalersi della detassazione delle operazioni passive di cui sia stato parte: trattandosi, infatti, di un’opzione riguardante la determinazione dell’imposta, la stessa si desume dal comportamento concludente del soggetto passivo, ovvero dalle modalità di tenuta delle scritture contabili, così come prescritto dall’[articolo 1](#), comma 1, D.P.R. 442/1997.

² Compete, poi, al sistema Aida (Automazione integrata dogane accise) l’onere di controllare l’esistenza e la validità della dichiarazione di intento, la capienza del *plafond* Iva (sulla base dell’importo inserito nella dichiarazione di intento trasmessa all’Agenzia delle entrate), la corrispondenza tra i dati dell’importatore e quelli del dichiarante riportati nella dichiarazione d’intento. In caso di incongruenze, il sistema rigetta la dichiarazione di importazione. All’atto dello svincolo della dichiarazione di importazione, il sistema Aida comunicherà, al sistema informativo dell’Agenzia delle entrate, l’importo effettivamente utilizzato e, qualora la dichiarazione di intento presentata sia relativa a più operazioni, la disponibilità residua del *plafond*, aggiornando il saldo di uno specifico “conto a scalare” imputato all’esportatore abituale.

La dichiarazione di intento

Da un punto di vista prettamente operativo, per le lettere d'intento relative alle operazioni di acquisto effettuate dal 1° marzo 2017, occorre utilizzare il modello approvato con [provvedimento direttoriale n. 213221/2016](#), il quale si compone:

- di un frontespizio;
- del quadro A “*plafond*”, recante i dati e il metodo di determinazione (fisso o mobile) relativi al *plafond*;
- della sezione relativa all'impegno alla trasmissione telematica da parte dell'intermediario.

Il frontespizio

Il frontespizio della lettera d'intento contiene:

- l'informativa sul trattamento dei dati personali;
- i dati anagrafici del soggetto richiedente e dell'eventuale rappresentante firmatario della dichiarazione;
- la dichiarazione di intento;
- i dati del destinatario della dichiarazione;
- la firma del richiedente.

DATI DEL DICHIARANTE	Codice fiscale		Partita IVA	
	Cognome o denominazione o ragione sociale		Nome	
	Data di nascita giorno mese anno		Comune (o Stato estero) di nascita	
DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE	Codice fiscale		Codice carica	Codice fiscale società
	Cognome		Nome	
	Data di nascita giorno mese anno		Comune (o Stato estero) di nascita	
RECAPITI	Telefono prefisso numero		Indirizzo di posta elettronica	
INTEGRATIVA	Numero protocollo di invio			
DICHIARAZIONE	Intendo avvalermi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare ACQUISTI <input type="checkbox"/> o IMPORTAZIONI <input type="checkbox"/> senza applicazione dell'IVA nell'ANNO <input type="text"/>			
	e chiedo di acquistare o importare <input type="text"/>			
	La dichiarazione si riferisce a: una sola operazione per un importo fino a euro <input type="text"/> 1 operazioni fino a concorrenza di euro <input type="text"/> 2			
DESTINATARIO DELLA DICHIARAZIONE	<input type="checkbox"/> Dogana			
	Altra parte contraente			
	Codice fiscale		Partita IVA	
FIRMA	Cognome o denominazione o ragione sociale		Nome	
			Sesso (M/F) <input type="checkbox"/>	
		FIRMA <input type="text"/>		

A differenza della versione previgente, il modello di lettera di intento (da utilizzare per le operazioni di acquisto effettuate a partire dal 1° marzo 2017) non permette all'esportatore abituale di presentare la dichiarazione d'intento per un periodo prefissato, potendo soltanto indicare l'ammontare massimo del *plafond* che intende utilizzare per ciascun fornitore³.

³ Non è più consentita, infatti, l'indicazione dell'importo complessivo degli acquisti in sospensione Iva, da effettuare entro un predeterminato lasso temporale, essendo stati eliminati, dal nuovo modello di dichiarazione di intento, i campi 3 e 4 presenti nel frontespizio del previgente modello: “operazioni comprese nel periodo da... a...”.

Gli esportatori abituali devono, quindi, predeterminare, già al momento della presentazione della dichiarazione di intento all’Agenzia delle entrate, per ciascun fornitore, l’ammontare degli acquisti per i quali si richiede la non applicazione dell’Iva, scegliendo tra le seguenti opzioni:

- il campo 1, se la dichiarazione d’intento si riferisce a una sola operazione, specificando il relativo importo;
- il campo 2, se la dichiarazione d’intento si riferisce a una o più operazioni fino a concorrenza dell’importo ivi indicato.

DICHIARAZIONE	Intendo avvalermi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all’esportazione od operazioni assimilate, di effettuare ACQUISTI <input type="checkbox"/> o	
	IMPORTAZIONI <input type="checkbox"/>	senza applicazione dell’IVA nell’ANNO <input type="text"/>
	e chiedo di acquistare o importare <input type="text"/>	
	La dichiarazione si riferisce a:	
	una sola operazione per un importo fino a euro	<input type="text"/> 1
	operazioni fino a concorrenza di euro	<input type="text"/> 2

Con la [risoluzione n. 120/E/2016](#), l’Agenzia delle entrate ha precisato che:

“Particolare attenzione deve essere riservata alla verifica dell’importo complessivamente fatturato senza Iva dal soggetto che riceve la dichiarazione, che non deve mai eccedere quanto indicato nella dichiarazione d’intento. Qualora l’esportatore abituale, nel medesimo periodo di riferimento, voglia acquistare senza Iva per un importo superiore a quello inserito nella dichiarazione d’intento presentata deve produrne una nuova, indicando l’ulteriore ammontare fino a concorrenza del quale si intende continuare a utilizzare la facoltà di effettuare acquisti senza Iva.

Sempre in merito alla determinazione dell’importo da indicare nel campo 2 della dichiarazione d’intento, Assonime (circolare n. 5/2017) ha rilevato che:

- come indicato nella risposta all’[interrogazione parlamentare n. 5-10391](#), tale valore può essere “presunto”, ovvero pari alla quota parte del *plafond* che si stima venga utilizzato nel corso dell’anno nei confronti di un determinato fornitore;
- in assenza di una specifica sanzione, non sembra possa dar adito a rilievi l’indicazione, in ciascuna dichiarazione d’intento inviata a ciascun fornitore, dell’ammontare massimo del *plafond* disponibile.

Il quadro A della lettera d’intento

Nel quadro A “*plafond*” viene richiesto di indicare il metodo di *plafond* (fisso o mobile) adottato (A1).

QUADRO A - PLAFOND

Tipo	A1 Fisso <input type="checkbox"/>	Mobile <input type="checkbox"/>
Operazioni che concorrono alla formazione del plafond	A2 Dichiarazione annuale IVA presentata <input type="text"/> 1	
	Esportazioni <input type="text"/> 2	Cessioni intracomunitarie <input type="text"/> 3
		Cessioni verso San Marino <input type="text"/> 4
		Operazioni assimilate <input type="text"/> 5
		Operazioni straordinarie <input type="text"/> 6

Tipologie di <i>plafond</i>	
<i>Plafond</i> fisso	Con l'adozione del metodo solare o " <i>plafond</i> fisso" o " <i>plafond</i> annuale", l'importo è commisurato alle operazioni non imponibili registrate nell'anno solare precedente
<i>Plafond</i> mobile	Con l'adozione del metodo mensile o " <i>plafond</i> mobile", l'importo è commisurato alle operazioni non imponibili registrate nei 12 mesi precedenti

Nel campo A2 del quadro A - da compilarsi se alla data di trasmissione della dichiarazione d'intento la dichiarazione annuale Iva non è ancora stata presentata - è necessario indicare:

- quali operazioni concorrono alla formazione del *plafond* (caselle da 2 a 5);
- la partecipazione a eventuali operazioni straordinarie, ove queste abbiano concorso alla formazione, anche parziale, del *plafond* disponibile (casella 6).

Modalità di trasmissione lettere d'intento

Il modello di dichiarazione di intento deve essere presentato all'Agenzia delle entrate esclusivamente in via telematica:

- direttamente dal contribuente, ove sia abilitato ai servizi Entratel o Fisconline,;
- ovvero avvalendosi degli intermediari abilitati per la trasmissione telematica delle dichiarazioni (ad esempio dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, etc.), comprese le società del gruppo.

La trasmissione telematica della lettera di intento all'Agenzia delle entrate avviene utilizzando il *software* denominato "Dichiarazione d'intento", reso disponibile gratuitamente sull'applicativo "*desktop* Telematico".

Gli adempimenti del fornitore dell'esportatore abituale

Per poter effettuare l'operazione senza applicazione dell'Iva, il fornitore dell'esportatore abituale deve:

- aver ricevuto la dichiarazione di intento da parte dell'esportatore abituale;
- aver riscontrato l'avvenuta presentazione telematica all'Agenzia delle entrate della dichiarazione di intento, pena l'applicazione della sanzione contemplata dall'[articolo 7](#), comma 4-*bis*, D.Lgs. 471/1997, di cui si dirà in seguito;
- tenere l'apposito registro delle dichiarazioni d'intento;
- indicare nelle fatture emesse, oltre al regime di non imponibilità Iva, gli estremi della relativa dichiarazione d'intento;

Fac simile indicazione su fattura emessa:

Non imponibile Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 e successive modificazioni, come da vs. dichiarazione n. ___/___ del ___/___ e ns protocollo n. ___/___

- riepilogare nella dichiarazione Iva annuale (quadro VI) le dichiarazioni d'intento ricevute, riportando:
 - il numero di partita Iva del cessionario/committente esportatore abituale (campo 1 di ciascun rigo del quadro VI);
 - il numero di protocollo attribuito dall'Agenzia delle entrate alla dichiarazione di intento trasmessa telematicamente da parte dell'esportatore abituale (campo 2 di ciascun rigo del quadro VI).

QUADRO VI DICHIARAZIONI DI INTENTO RICEVUTE		Dati relativi al cessionario o committente	
		Partita IVA	
		1	
VI1	Numero protocollo	2	
		1	
VI2		2	
		1	
VI3		2	
		1	
VI4		2	
		1	
VI5		2	
		1	
VI6		2	

I controlli del fornitore dell'esportatore abituale

Il riscontro da parte del fornitore dell'avvenuta presentazione della lettera di intento da parte dell'esportatore abituale può essere effettuato mediante consultazione dell'apposita funzione disponibile nel proprio cassetto fiscale, ovvero direttamente dal sito *internet* dell'Agenzia delle entrate, seguendo il percorso "servizi *on line* – servizi fiscali – servizi senza registrazione – verifica ricevuta dichiarazione d'intento".

Verifica ricevuta dichiarazione di intento

Questa funzione consente di effettuare il riscontro telematico dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento. Inserire i dati richiesti, contenuti nella ricevuta telematica. Se tutti i dati inseriti corrispondono a quelli della ricevuta rilasciata dall'Agenzia a seguito della presentazione della dichiarazione d'intento, il messaggio di risposta sarà "dichiarazione d'intento correttamente presentata".

Il numero di protocollo della dichiarazione d'intento, rilevabile dalla ricevuta telematica, è composto di due parti:

- la prima, formata da 17 cifre (es. 08060120341234567)
- la seconda (progressivo), di 6 cifre, separata dalla prima dal segno "-" oppure "/" (es. 000001)

Inserire i dati per la verifica

Protocollo dichiarazione d'intento (prima parte, 17 cifre):

Progressivo dichiarazione d'intento (seconda parte, 6 cifre):

Anno dichiarazione:

Codice fiscale dichiarante:

Scegli destinatario

Dogane

Codice Fiscale

Si tratta di una funzione a libero accesso attraverso la quale è possibile effettuare immediatamente il predetto riscontro telematico inserendo:

- il codice fiscale del cedente/prestatore;
- il codice fiscale del cessionario/committente;
- il numero di protocollo della ricevuta telematica.

Regime sanzionatorio applicabile alle violazioni in materia di dichiarazione d'intento

Per le violazioni commesse dai fornitori di esportatori abituali – e dai loro fornitori - è previsto un duplice regime sanzionatorio che trova applicazione in caso di:

- operazioni effettuate dal fornitore *“in mancanza della dichiarazione di intento”* (trattasi di una violazione di tipo sostanziale)⁴;
- operazioni effettuate dal fornitore *“prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione d'intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate”* (trattasi di una violazione di tipo formale)⁵.

Regime sanzionatorio applicabile in caso di violazioni di tipo sostanziale

Ai sensi dell'[articolo 7](#), comma 3, D.Lgs. 471/1997, il soggetto passivo Iva (fornitore dell'esportatore abituale) che effettua operazioni senza imposta, in assenza della dichiarazione d'intento, è punito con la sanzione dal 100% al 200% del tributo, fermo restando naturalmente l'obbligo di procedere al versamento dell'imposta.

È opinione condivisa in dottrina che il summenzionato regime sanzionatorio possa essere applicato solo nel caso in cui il cedente esegua l'operazione in assenza della lettera di intento e non quando la cessione sia stata effettuata in presenza di una dichiarazione non veritiera, ovvero rilasciata in assenza delle condizioni richieste dalla legge: in tali casi, risponderà dell'imposta non applicata (e della relativa sanzione) soltanto il cessionario, ovvero colui che riceve la fattura emessa senza applicazione dell'imposta.

L'esportatore abituale che riceve dal proprio fornitore la fattura emessa senza applicazione dell'imposta è soggetto, invece, alla sanzione amministrativa contemplata dall'[articolo 6](#), comma 8, D.Lgs. 471/1997

⁴ Per le operazioni effettuate dal fornitore *“in mancanza della dichiarazione di intento”*, trova applicazione, ai sensi dell'articolo 7, comma 3, D.Lgs. 471/1997, la sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta non applicata.

⁵ Per le operazioni effettuate dal fornitore *“prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione d'intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate”*, si applica, ai sensi dell'articolo 7, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997 (come modificato a decorrere dal 1° gennaio 2016 dall'articolo 15, D.Lgs. 158/2015) la sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro.

(pari al 100% dell'imposta con un minimo di 250 euro), qualora egli non provveda alla regolarizzazione dell'acquisto nei termini indicati da quest'ultima disposizione del D.Lgs. 471/1997.

L'[articolo 6](#), comma 8, D.Lgs. 471/1997, ritiene non applicabile alcuna sanzione qualora il cessionario provveda, entro 30 giorni dalla registrazione della fattura:

- a presentare, all'Agenzia delle entrate, un documento integrativo in duplice copia;
- al versamento della maggiore imposta dovuta.

Conseguentemente, in assenza di tale adempimento, al cessionario sarà irrogabile la citata sanzione pari al 100% dell'imposta con un minimo di 250 euro ([circolare n. 23/E/1999](#)).

Regime sanzionatorio applicabile in caso di violazioni di tipo formale

Per effetto delle novità introdotte dal D.Lgs. 158/2015, in vigore dal 1° gennaio 2016, il fornitore che effettua operazioni non imponibili prima di aver ricevuto dall'esportatore abituale la dichiarazione di intento (insieme alla ricevuta dell'Agenzia delle entrate) o prima di aver riscontrato telematicamente l'avvenuta ricezione della dichiarazione da parte dell'Agenzia delle entrate, è punito, a norma dell'[articolo 7](#), comma 4-*bis*, D.Lgs. 471/1997, con una sanzione fissa da 250 a 2.000 euro.

È importante evidenziare che tale sanzione punisce tutti quei comportamenti in cui non vi è una reale evasione d'imposta. Se, infatti, un fornitore emette una fattura senza applicare l'Iva e, solo successivamente all'emissione della stessa, riceve la dichiarazione d'intento (e la relativa ricevuta) e procede al controllo dal quale non risulta nessuna irregolarità, costui è comunque soggetto alla sanzione in esame. Risulta evidente, quindi, come vi sia una sproporzione della sanzione rispetto alla fattispecie sanzionata⁶.

Prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 158/2015, la sanzione prevista in presenza della violazione formale qui in commento era la seguente:

Periodo	Regime sanzionatorio
Sino al 31 dicembre 2014 (ossia prima dell'entrata in vigore delle modifiche apportate dall' articolo 20 , D.Lgs. 175/2014)	Sanzione proporzionale dal 100% al 200% dell'imposta, applicabile nel caso in cui il fornitore avesse effettuato operazioni in regime di non imponibilità senza aver trasmesso la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate

⁶ Su questo tema si è espressa anche la giurisprudenza di merito, ancorché con riferimento al mancato invio della dichiarazione d'intento da parte del fornitore in ottemperanza alla procedura prescritta ante D.Lgs. 175/2014. Sul punto, la CTP di Varese sentenza del 23/1/2013, accogliendo nel merito il ricorso del contribuente, ha dichiarato che "il mancato invio della dichiarazione d'intento non può essere equiparato ad assenza della stessa, l'ipotesi prevista dalla norma non ricorre nella fattispecie in esame. Il mancato inoltro per via telematica della dichiarazione concretizza un fatto diverso da quello voluto dalla legge, il che rende illegittima la irrogazione della sanzione perché diverso il presupposto impositivo". La stessa posizione è stata assunta da altre Commissioni Tributarie (CTP di Bergamo sentenza n. 23/X/2014).

Dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2015 (ossia dopo l'entrata in vigore delle modifiche apportate dall' articolo 20 , D.Lgs. 175/2014 e sino all'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015)	Sanzione dal 100% al 200% dell'imposta, applicabile nel caso in cui il fornitore avesse effettuato operazioni in regime di non imponibilità senza aver prima riscontrato l'avvenuta trasmissione, all'Agenzia delle entrate, della lettera di intento da parte dell'esportatore abituale
---	--

Resta naturalmente inteso che, tra la versione dell'[articolo 7](#), comma 4-*bis*, D.Lgs. 471/1997 *post* D.Lgs. 175/2014 e quella attuale non vi sono dubbi sull'applicabilità del “*favor rei*”, trattandosi di una sanzione più favorevole irrogabile in presenza di un medesimo comportamento, ossia l'omessa verifica, da parte del fornitore, della trasmissione delle dichiarazioni di intento all'Agenzia delle entrate da parte dell'esportatore abituale⁷.

Non così pacifica risulta essere, invece, l'applicabilità del “*favor rei*” alla violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 175/2014 poiché la sanzione puniva una fattispecie differente, ovvero la mancata trasmissione della lettera di intento da parte del fornitore dell'esportatore abituale⁸.

Risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate n. 954-6/2018 del 6 febbraio 2018

Con l'interpello del 6 febbraio 2018 n. 954-6/2018, Assonime ha richiesto all'Agenzia delle entrate taluni chiarimenti in merito alle conseguenze sanzionatorie a cui si potrebbe incorrere, qualora l'esportatore abituale abbia inviato regolare lettera d'intento al proprio fornitore riferita a un numero indeterminato di operazioni (o meglio fino a concorrenza dell'importo ivi indicato) e che, al raggiungimento di un determinato numero di operazioni, ovvero soltanto per alcune di esse, il fornitore abbia comunque emesso fattura con addebito dell'Iva.

Secondo Assonime, al ricorrere della fattispecie oggetto del quesito, né il cedente né il cessionario devono essere assoggettati a sanzione in considerazione del fatto che la normativa che permette agli esportatori abituali di effettuare acquisti in sospensione d'imposta rappresenta una disciplina di favore che non modifica la qualificazione dell'operazione, da “imponibile” a “non imponibile”.

In altri termini, secondo l'associazione istante:

“la possibilità di fatturare determinate operazioni come non imponibili a norma dell'articolo 8, lettera c), D.P.R. 633/1972, come se si trattasse di cessioni all'esportazione, non implica che tali operazioni siano effettivamente delle cessioni all'esportazione, trattandosi piuttosto di cessioni o prestazioni

⁷ Conseguentemente, il fornitore che ha effettuato l'operazione senza verificare l'avvenuta trasmissione della lettera d'intento a opera della controparte soggiace sempre a una sanzione fissa (da 250 euro a 2.000 euro) e non a quella proporzionale dal 100% al 200%.

⁸ In merito alle violazioni *ante* D.Lgs. 175/2014, la giurisprudenza non è univoca. Infatti, alcune sentenze optano per il *favor rei* (CTR di Torino n.42/XXXVI/2016 e CTP di Milano n. 4326/XV/2016), mentre altre lo negano (CTR di Milano n. 1845/XIX/2017).

imponibili per le quali il sistema dell'Iva consente all'acquirente o committente di chiedere tale trattamento di favore".

In risposta al suddetto quesito, l'Agenzia delle entrate, dopo aver illustrato la speciale disciplina Iva applicabile agli acquisti effettuati dall'esportatore abituale, precisa che le operazioni per le quali è possibile utilizzare il *plafond* (analogamente a quanto avviene per le operazioni attive che producono *plafond*) possono subire variazioni, in aumento o in diminuzione.

Ciò è coerente con quanto già chiarito con la [risoluzione n. 120/E/2016](#), nel contesto della quale è stato affermato che, qualora l'esportatore abituale, nel medesimo periodo di riferimento, voglia acquistare senza Iva per un importo superiore a quello inserito nella dichiarazione d'intento già presentata, deve produrne una nuova, indicando l'ulteriore ammontare fino a concorrenza del quale si intende continuare ad avvalersi della facoltà di effettuare acquisti senza Iva.

Diversamente, non è previsto l'invio della dichiarazione d'intento qualora l'esportatore intenda rettificare (in diminuzione) l'ammontare del *plafond* disponibile già comunicato in precedenza al proprio fornitore, ovvero voglia revocare la dichiarazione già inviata. In tale ipotesi, non essendo richiesta una nuova dichiarazione d'intento, il cedente o prestatore non è obbligato a inviare all'Agenzia delle entrate alcuna nuova comunicazione ([circolare n. 41/E/2005](#)).

Nella risposta a interpello viene, infatti, precisato che il beneficio dell'utilizzo del *plafond* rappresenta una facoltà e non un obbligo per il contribuente ([circolare n. 8/E/2009](#)). Conseguentemente, le operazioni poste in essere nei confronti dell'esportatore abituale rientrano tra quelle imponibili e la non applicazione dell'Iva è determinata, unicamente, dall'esistenza di una normativa di favore nei confronti dei soggetti che rivestono la predetta qualifica e che manifestano la volontà di avvalersene.

Per tale ragione, precisa l'Agenzia delle entrate, qualora l'esportatore abituale provveda a revocare la dichiarazione d'intento (ovvero decidesse di non avvalersi del *plafond* con riferimento ad alcune operazioni), egli potrà ricevere dal cedente/prestatore una fattura con addebito dell'Iva. Tale indicazione risulta, peraltro, coerente con quanto recentemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità ([Corte di Cassazione n. 5174/2017](#)) secondo cui:

"qualora la dichiarazione venga revocata, l'effetto esonerativo cessa immediatamente - o quantomeno dal momento in cui essa è portata a conoscenza - e la fatturazione che venga emessa in un momento successivo deve necessariamente tenerne conto, restando l'intera operazione soggetta al regime ordinario".

Ciò in quanto, prosegue la Suprema Corte,

“Costituisce regola generale, del resto, che le operazioni economiche sono imponibili, sicché la mancanza di alcuna delle condizioni che legittimano il regime di esenzione comporta necessariamente la piena riattivazione della regola generale, non potendosi considerare logicamente estendibile - oltre che inammissibile, in quanto risultato di analogia - l'applicazione dei requisiti richiesti per la piena efficacia della dichiarazione d'intenti all'opposta situazione”.

In buona sostanza, il cedente/prestatore è legittimato a emettere fattura con addebito dell'Iva qualora l'esportatore abituale manifesti la volontà di non volersi più avvalere, per le operazioni poste in essere successivamente all'invio della dichiarazione d'intento, della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, atteso che tale dichiarazione è valida fino all'eventuale contrario avviso manifestato dal dichiarante.

Le medesime regole valgono anche nel caso in cui l'esportatore abituale manifesti al suo fornitore la volontà di non avvalersi dell'utilizzo del *plafond* soltanto per alcune operazioni (e non per altre) senza per questo essere obbligato a revocare del tutto la dichiarazione d'intento a suo tempo presentata.

La precisazione più importante contenuta nell'interpello in commento concerne le modalità con cui l'esportatore abituale può esprimere la volontà di assoggettare a Iva talune operazioni commerciali, ancorché in presenza di una lettera di intento. Sul punto, viene affermato che:

*“il cliente/esportatore abituale, che non intenda avvalersi della facoltà di acquistare beni e servizi senza l'applicazione dell'Iva, e, dunque, dell'utilizzo del *plafond*, possa esprimere tale volontà non necessariamente attraverso una manifestazione espressa, ma anche attraverso comportamenti concludenti. Significativo in tal senso è, ad esempio, il pagamento dell'Iva addebitata in rivalsa da parte del cedente/prestatore e l'esercizio del diritto alla detrazione”.*

In dette ipotesi, conclude l'Agenzia delle entrate, né il comportamento del cliente/esportatore abituale né quello del cedente/prestatore integrano gli estremi di una violazione sanzionabile. Resta inteso che la soluzione prospettata può trovare applicazione soltanto al di fuori di un contesto di frode fiscale.

SCHEDA DI SINTESI

L'esportatore abituale deve emettere la dichiarazione d'intento per acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, ed inviarla telematicamente all'Agenzia delle entrate



Il fornitore, dopo aver ricevuto la copia della ricevuta telematica, nonché aver verificato la correttezza dell'invio, emette fattura non imponibile articolo 8, lettera c), D.P.R. 633/1972



L'esportatore abituale può chiedere al fornitore di emettere fattura con Iva



Il fornitore, ricevuta la richiesta del cliente, emette fattura con Iva



Le operazioni non imponibili nei confronti dell'esportatore abituale non concorrono alla formazione dello status di esportatore abituale



L'esportatore abituale compila il quadro VC della dichiarazione annuale Iva