

IVA

Effetti delle note di credito sul plafond Iva

di **Marco Peirolo**

Il plafond, inteso come limite monetario entro il quale gli esportatori abituali possono acquistare e importare beni e servizi senza applicazione dell'IVA, può prestarsi a **condotte abusive**.

La [circolare dell'Agenzia delle Entrate 13 dicembre 2007, n. 67](#), nell'esaminare i riflessi sull'operato dell'Amministrazione finanziaria dei principi sanciti dalla Corte di giustizia nella sentenza Halifax (causa C-255/02 del 21 febbraio 2006), ha individuato – a titolo meramente esemplificativo – alcune **possibili fattispecie di abuso**.

È il caso della **fatturazione anticipata**, ove non supportata da **valide ragioni economiche**. A ben vedere, questa ipotesi può coinvolgere anche l'esportatore abituale, se tale status è stato acquisito a fronte di una fattura emessa, **in via anticipata e senza alcun motivo plausibile**, rispetto ad una cessione avente per oggetto beni da inviare all'estero secondo una tempistica non ancora nota.

L'esigenza di contrastare le condotte illecite degli operatori intenzionati ad avvalersi in modo fraudolento del plafond è stata avvertita anche dall'Agenzia delle Dogane, la quale – nella circolare n. 8 del 27 febbraio 2003 – ha chiarito gli **effetti delle note di variazione sul plafond** a disposizione dell'esportatore abituale per evitare di pagare l'imposta. Per restare all'esempio precedente, si è inteso porre rimedio al comportamento di chi, una volta acquisita la qualifica di esportatore abituale a fronte di una fatturazione anticipata priva di valide ragioni economiche, provveda a rettificare l'operazione posta in essere.

Con specifico riguardo alle **note di credito**, la circolare precisa che:

- la nota di credito, emessa o non emessa **nello stesso anno** di effettuazione dell'operazione oggetto di rettifica, riduce il plafond maturato nello stesso anno;
- la nota di credito, emessa o non emessa **in un anno successivo** a quello di effettuazione dell'operazione oggetto di rettifica, riduce il plafond maturato nell'anno di effettuazione dell'operazione principale.

È opportuno rammentare che già la C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ B.10.3) aveva precisato che le variazioni in diminuzione, **anche se non operate**, riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond. È dato, infatti, osservare che le note di credito sono

facoltative, nel senso che la variazione diminutiva – che può essere effettuata nelle sole ipotesi contemplate dall'art. 26, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633/1972 – è un **diritto del cedente/prestatore**.

In buona sostanza, la nota di credito, che sia emessa agli effetti dell'IVA, oppure con valenza solo contabile e patrimoniale, **riduce in ogni caso e ab origine il plafond**, determinando un più che probabile **splafonamento**.

Occorre allora chiedersi se questo effetto sia legittimo, in specie dopo le modifiche introdotte dall'art. 2, comma 2, della L. n. 28/1997.

Dal 1998, il plafond è costituito non più dalle operazioni **“fatte”**, nel senso indicato dalla C.M. 19 dicembre 1984, n. 73/400122 e dalla C.M. n. 13-VII-15-464/1993, ma da quelle **registrate** ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, con riferimento al momento di emissione della fattura ovvero a quello di consegna o spedizione per le fatture differite.

Come indicato dalla C.M. 10 giugno 1998, n. 145/E (§ 7), l'adozione del criterio della registrazione, in luogo di quello dell'effettuazione, contribuisce a **semplificare gli adempimenti** dei contribuenti in quanto, a differenza di quanto avveniva nel passato, il plafond disponibile coincide con le risultanze contabili e con i dati evidenziati in sede di dichiarazione IVA annuale.

Sotto questo profilo, la soluzione fornita dall'Agenzia delle Dogane si fonda su un **presupposto normativo non più attuale**, siccome la costituzione del plafond non è legata all'effettuazione delle operazioni e, quindi, la competenza della causa diminutiva del plafond non può essere individuata in riferimento al momento di effettuazione dell'operazione oggetto di rettifica.

La citata C.M. n. 145/E/1998 (§ 7) ha, inoltre, precisato che il beneficio del plafond presuppone *“che, nell'ipotesi di esportazione, sia comunque necessario comprovare, con idonea documentazione (cfr. circolare n. 35/E del 13 febbraio 1997), l'effettiva uscita del bene dal territorio doganale della Comunità. Ed infatti, in mancanza di tale prova, gli importi delle cennate operazioni 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 con utilizzo del plafond”*.

Sotto questo ulteriore profilo, mette conto evidenziare che il riferimento alla registrazione non supera il **principio di effettività delle operazioni** che concorrono a formare il plafond. È quindi possibile ritenere che le note di credito non riducono ex tunc il plafond laddove le operazioni oggetto di rettifica siano effettive e di ciò il contribuente sia in grado di fornirne dimostrazione (Cass., 2 luglio 2014, n. 15059).