

Edizione di martedì 13 dicembre 2016

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Vedi e ravvedi](#)

di Giovanni Valcarenghi, Massimiliano Tasini

ACCERTAMENTO

[Prelievi: norma nuova, problemi vecchi](#)

di Maurizio Tozzi

ADEMPIMENTI

[Dichiarazione per la ritenuta ridotta sulle provvigioni entro il 31.12](#)

di Federica Furlani

IVA

[Le cessioni gratuite a clienti extra-UE](#)

di Luca Mambrin

ISTITUTI DEFLATTIVI

Vedi e ravvedi

di **Giovanni Valcarenghi, Massimiliano Tasini**

Il 26 novembre 2016 il **MEF** ha diffuso l'**atto di indirizzo** per il triennio 2017-2019. Tra le pieghe di tale documento troviamo la precisa indicazione della volontà di estendere ulteriormente l'ambito di applicazione del **ravvedimento operoso**, che da strumento spontaneo diventerà dunque, a maggior ragione, strumento di *compliance* dell'Agenzia delle Entrate, a conferma di quel "cambio verso" di cui si parla oramai da tempo e del quale rinveniamo, con grande apprezzamento, prova tangibile ogni giorno che passa.

Questo approccio senza dubbio aumenta la pur parziale **divaricazione** tra la funzione "penalistica" dell'istituto e quella tributaria.

Ricordiamo al riguardo che l'[**articolo 13 del D.Lgs. 74/2000**](#) contempla l'ipotesi di accesso al ravvedimento operoso sia per le ipotesi di cui al comma 1 che per quelle del successivo comma 2; ma con una **differenza**.

Nel caso del primo comma è introdotta una **causa di non punibilità** rappresentata dall'**integrale pagamento** – prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado – di tutte le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi, per i reati di omesso versamento delle ritenute certificate ([**articolo 10-ter**](#)), di omesso versamento dell'IVA ([**articolo 10-bis**](#)) e dell'indebita compensazione di crediti non spettanti ([**articolo 10-quater, comma 1**](#)). E, il pagamento degli importi dovuti può essere fatto, tra l'altro, mediante il ravvedimento operoso.

Diverso è il comma secondo che, per i reati di dichiarazione infedele ([**articolo 4**](#)) e di omessa dichiarazione ([**articolo 5**](#)), prevede la non punibilità solo con l'integrale pagamento degli importi dovuti (debiti tributari, sanzioni e interessi), a condizione che il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione siano intervenuti **prima** che l'autore del reato abbia avuto **formale conoscenza** di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. In questo caso, il pagamento degli importi dovuti può avvenire tramite il **ravvedimento** operoso o la **presentazione** della **dichiarazione** omessa (nelle ipotesi di omessa presentazione) entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

In ordine alla differenziazione di trattamento, la Relazione illustrativa precisa che non si è ritenuto di accogliere quanto richiesto alla lettera b) del parere reso dalle Commissioni riunite Giustizia e Finanze del Senato, volta a sottoporre la non punibilità di cui al primo comma alla stessa condizione – spontaneità – prevista nel secondo comma, in quanto il Governo ha ritenuto

che le fattispecie previste dai commi 1 e 2 del nuovo [**articolo 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000**](#) presentano profili di **diversità** che non appaiono idonei a giustificare un **trattamento analogo**.

Mentre attendiamo gli sviluppi normativi, ci piace accennare ad un paio di **criticità** emerse in queste settimane (durante le giornate del **Master Breve**) che potrebbero, forse, essere risolte **in via interpretativa** dalla stessa Direzione Centrale della Agenzia delle Entrate.

Il primo problema riguarda l'ipotesi del contribuente che ha omesso la dichiarazione modello Unico per l'anno 2015. Si ponga il caso che in data 10 gennaio 2017 il contribuente, consci che non potrà sanare l'omissione, proceda spontaneamente a versare le **imposte** dovute, **autoliquidandole**, corrispondendo anche le **sanzioni** da ravvedimento operoso ed i relativi **interessi**.

Ci chiediamo cosa accadrà quando l'Agenzia delle Entrate dovesse notificare l'atto impositivo confermativo dei redditi non dichiarati ma autoliquidati: la sanzione applicata sarà quella proporzionale della omessa dichiarazione?

Oppure, troverà applicazione il chiarimento della **circolare 54/E/2002**, nella quale l'Agenzia affermò alla risposta 17.1 che l'imposta versata (a qualsiasi titolo) **esclude** le **sanzioni proporzionali** a favore delle **fisse** (peraltro previste in misura ridotta e riducibili ad un terzo)? Ovviamente, rimane inalterata la problematica relativi all'**accertamento induttivo**, che potrà essere esperito dall'Agenzia ove lo ritenesse opportuno e proficuo.

Il secondo problema, in parte collegato al primo, riguarda il contribuente che intenda sanare una **omessa fatturazione** di ricavi relativa al gennaio 2015.

Se intende ravvedersi sempre il 10 gennaio 2017, non potendo determinare la sanzione unica ai sensi dell'[**articolo 12 del D.Lgs. 472/1997**](#) – essendo tale potere riscontrabile solo in capo all'Ufficio accertatore – dovrà **sanare tutte le violazioni** commesse: **omessa fatturazione / registrazione** (l'[**articolo 6, comma 5 del D.Lgs. 471/1997**](#) prevede che in caso di omessa fatturazione non si applichi la sanzione per omessa registrazione, posto che non si poteva registrare un documento non emesso; parallelamente, vi potrebbe essere l'altro operatore IVA sanzionabile per non avere emesso la c.d. autofattura denuncia), eventuale **omesso versamento** periodico e, da ultimo, **infedele dichiarazione**.

Domande: è confermato che dovrà sanare anche l'omesso versamento?

Poniamo il quesito per il semplice fatto che la violazione da versamento dovrebbe configurarsi solo laddove il tributo fosse stato correttamente posto a debito nella liquidazione; tuttavia, l'Agenzia ritiene **sussistente anche questa violazione**, come ha affermato nelle [**C.M. 192/E/1998, 98/E/2000 e 28/E/2011**](#).

Sono invece superati i dubbi in merito al fatto che, dando per scontata la necessità del ravvedimento anche sull'eventuale versamento, sia oggi **possibile** effettuare la **sanatoria**,

essendo stato rimosso il termine di scadenza della presentazione della dichiarazione (nel nostro esempio, 30.9.2016). Prima delle modifiche, invece, l'esistenza del termine costituiva impedimento al ravvedimento.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

CONVEGNO DI AGGIORNAMENTO
**LA NUOVA DISCIPLINA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE,
IL CONTROLLO E LA DEFINIZIONE DEGLI ATTI
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA** ►►

ACCERTAMENTO

Prelievi: norma nuova, problemi vecchi

di Maurizio Tozzi

Mediante l'[articolo 7-quater del D.L. 193/2016](#), il legislatore ha effettuato due interventi nell'[articolo 32 del D.P.R. 600/1973](#), concernente le **indagini finanziarie**, da un lato, eliminando la parola “**compensi**”, in aderenza a quanto stabilito dalla Corte Costituzionale con la [sentenza 228 del 2014](#), secondo cui l’applicabilità della presunzione accertativa in riferimento ai prelievi non è applicabile ai professionisti e, dall’altro, cercando di attenuare la problematica per quanto riguarda i titolari di reddito d’impresa, prevedendo una sorta di **soglia di esenzione** dalla presunzione in argomento anche per i prelievi effettuati nel mondo del reddito d’impresa, per un ammontare non superiore a mille euro e comunque con un tetto massimo di 5 mila euro mensili.

Proprio questa modifica normativa, però, rischia di creare non pochi **problemi interpretativi**, a partire dalla prima necessaria questione circa l’applicazione **temporale**, ossia se trattasi di **norma sostanziale**, dunque applicabile per il futuro, ovvero abbia **carattere procedurale** e dunque sia riferita a tutti gli accertamenti ancora da emanare, potendosi addirittura eccepire una sorta di **applicazione interpretativa** estesa anche a tutti gli accertamenti già emanati e ancora non divenuti definitivi.

I soli aspetti incontrovertibili sono che:

- la presunzione accertativa riferita ai prelievi riguarda ormai i **titolari di reddito d’impresa**;
- i prelievi inferiori a **mille euro giornalieri e comunque entro il limite di 5 mila euro mensili** non sono rilevanti.

Se questi sono i punti fermi, non può negarsi che le **problematiche** sono molteplici. Invero, nel voler davvero dare un senso alla presunzione riferita ai prelievi, impedendo soprattutto usi (o abusi) in termini accertativi, era forse necessario prevedere in capo all’ufficio procedente l’obbligo di riconoscere un’adeguata percentuale di costi al contribuente, di fatto stabilendo la sola possibilità di emanazione dell’avviso di accertamento induttivo *ex se* secondo comma dell'[articolo 39 del D.P.R. 600/1973](#). Così non è stato e senza tanti giri di parole è evidente che la prima implicazione è che si tratta di una sorta di “**soglia di allarme**”, da tradurre, per quanto non “politicamente corretto”, nella seguente affermazione: se non si superano gli ammontari fissati dal legislatore, si possono dormire sonni tranquilli. Una simile impostazione è davvero difficile da comprendere, posto che sembra quasi una sorta di “tracciato” di impunità, con l’implicito assunto che **entro i predetti limiti tutto è lecito ed è ammesso**.

La norma però si offre a non poche criticità. Detto dell'applicazione temporale, la prima osservazione che viene spontanea è la **totale assenza di differenze** in funzione delle **dimensioni** del contribuente. Si prescinde dai fatturati dichiarati, trovando la previsione indifferente applicazione sia nei confronti dei contribuenti minimi che in relazione ai soggetti giuridici. Dopo di che nemmeno sono poste distinzioni circa l'applicazione della presunzione nei confronti dei c.d. **"soggetti terzi"**. Trattasi delle casistiche in cui, in forza di presunzioni qualificate, l'Amministrazione finanziaria procede al controllo dei **conti** formalmente intestati a soggetti terzi **collegati** al contribuente sottoposto al controllo. Nel tempo, la Cassazione ha ammesso tali indagini nei confronti dei soci, dei familiari (sia dell'imprenditore che dei medesimi soci), dell'amministratore e di altri soggetti potenzialmente collegati al contribuente. La presunzione utilizzata è che tali soggetti non hanno solitamente altre entrate finanziarie e dunque il conto corrente può essere **ricondotto** ad utilizzi nell'interesse del contribuente accertato, sia per quanto concerne i versamenti, che relativamente ai prelevamenti. I dubbi al riguardo sono almeno due:

- l'assenza di una qualsiasi previsione di contenimento della presunzione posto che trattasi comunque di **conti correnti ad utilizzi nella sfera personale**, del pari di quanto accade per i professionisti. Peraltra non sono nemmeno previsti ammontari minimi che si ritiene siano destinati proprio agli utilizzi personali;
- la non previsione della corretta applicazione della disposizione quando, ad esempio, la **sommatoria** dei prelievi in capo ai soggetti terzi supera i limiti di mille euro al giorno o di 5 mila mensili. Non è dato sapere, infatti, se il limite deve essere interpretato in riferimento al singolo contribuente accertato ovvero in relazione ad ogni titolare del conto corrente di cui si discute: in termini pratici, se si procede a controllare il conto del contribuente e del coniuge, in presenza nello stesso giorno di due prelievi di 800 euro effettuato sui differenti conti, non è chiaro se detti importi siano da sommarsi (perché la verifica riguarda un solo contribuente) o sono da considerare singolarmente (ossia in rapporto al titolare del conto).

D'altra parte proprio il conteggio dei limiti di cui si discute rischia di far diventare tutto molto farraginoso. Cosa accade se il **conto è cointestato**? Il limite sembra essere riferito al **singolo contribuente** e dunque dovrebbe procedersi ad una imputazione del prelievo **proporzionale**: di fatto un prelievo di 1.500,00 euro in capo a due coniugi aventi due separate attività sembra debba essere attribuito al 50% a ciascuno.

Ancora, bisogna comprendere cosa accade nelle ipotesi in cui a **cavallo di due mesi** si procede ad un rilevante prelievo superiore a 5.000,00 euro complessivi. Ad esempio, 4 prelievi di 900 euro ciascuno dal 28 al 31 gennaio e 4 prelievi di ulteriori 900 euro dal 3 al 6 febbraio. In totale trattasi di 7.200,00 euro di prelievi in poco più di dieci giorni, ma stando al tenore letterale della disposizione non sembrano sussistere problemi di sorta.

Sorge poi il dubbio del destino dei prelievi quando si ha lo sforamento di 5.000,00 euro nel mese considerato: sembrerebbe che in tale circostanza **qualsiasi singolo prelievo** diviene "sospetto", anche di entità effimera, a prescindere dall'importo, spettando dunque al

contribuente l'onere di fornire un'adeguata giustificazione. Tema peraltro rimasto del tutto **inevaso** da parte del legislatore, laddove ancora non è dato sapere come si possa ritenere formata la prova difensiva contraria, avendosi aperto contrasto tra chi sostiene che è **sufficiente** indicare il nominativo del beneficiario e chi, invece, ritiene che siano necessari **elementi probatori più circostanziati**. Pur ricordando che alcun pronunce di merito si sono espresse per la validità della fase difensiva che si è limitata a richiamare i nominativi dei soggetti destinatari dei prelievi, è di tutta evidenza che la disponibilità di **ulteriore documentazione**, come ad esempio i documenti fiscali che attestano l'utilizzo del prelievo o ancora l'autocertificazione da parte del beneficiario che dichiara di aver ricevuto gli importi prelevati dal contribuente, rappresenta un vero "toccasana" in termini di idonea difesa.

In conclusione non può sottolinearsi che si è persa una valida occasione per fare chiarezza nell'ambito applicativo della disposizione. Per il futuro non resta che adeguarsi al messaggio invero poco "consono" di dover rispettare le **soglie** e in pratica fare quel che si vuole entro detti limiti (una sorta di zona franca di evasione), attendendo il sopraggiungere degli indispensabili chiarimenti.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LE INDAGINI FINANZIARIE INTERNE E INTERNAZIONALI ►

PROFILI - TRIBUTARI E PENALI

Milano Firenze

ADEMPIMENTI

Dichiarazione per la ritenuta ridotta sulle provvigioni entro il 31.12

di Federica Furlani

Entro il prossimo 31 dicembre è necessario che gli intermediari provvedano a presentare, se non già presentata lo scorso anno, al committente/preponente/casa mandante la **dichiarazione di avvalersi dell'opera di dipendenti o terzi**, al fine dell'applicazione della ritenuta in misura ridotta.

Bisogna precisare che in relazione all'adempimento in argomento, l'[**articolo 27 D.Lgs. 175/2014**](#) (c.d. “Decreto Semplificazioni”), ha previsto che **la dichiarazione in esame ha validità fino a revoca della stessa** oppure fino alla perdita dei requisiti che consentono l'applicazione dell'aliquota ridotta.

L'[**articolo 25-bis D.P.R. 600/1973**](#) dispone che i soggetti di cui all'[**articolo 23, comma 1**](#) e precisamente:

- le persone fisiche che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo,
- le società di persone (s.a.s., s.n.c.) ed equiparate,
- le associazioni costituite da artisti e professionisti,
- le società di capitali, gli enti e i soggetti assimilati indicati nell'[**articolo 87 Tuir**](#),

che corrispondono provvigioni comunque denominate per le prestazioni, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, devono operare, con obbligo di rivalsa, all'atto del pagamento una **ritenuta a titolo di acconto nella misura dell'aliquota del primo scaglione dei redditi soggetti all'Irpef (23%)**.

Sono assoggettati alla ritenuta anche gli **acconti** e le **anticipazioni** della provvigione e ciò anche se gli stessi, in base al principio della competenza, non sono da ricomprendersi tra i componenti positivi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa nel periodo d'imposta in cui vengono percepiti.

Di regola, nei rapporti di agenzia, la **base imponibile** su cui vengono calcolate le ritenute Irpef viene commisurata al **50% delle provvigioni corrisposte all'agente** (come a dire che sull'ammontare delle provvigioni la casa mandante applica l'aliquota ridotta dell'11,5%, corrispondente al 50% dell'aliquota marginale attualmente pari al 23%).

Tuttavia se i percipienti dichiarano ai loro committenti che, nell'esercizio delle loro attività, **si avvalgono, in via continuativa, dell'opera di dipendenti o di terzi**, la ritenuta va commisurata al **20% dell'ammontare** delle stesse provvigioni.

Ai fini della riduzione di cui sopra, il [D.M. 16 aprile 1983](#) definisce i soggetti da considerare dipendenti e terzi.

Vengono definiti come **dipendenti** i soggetti che prestano la propria attività lavorativa alle dipendenze e sotto la direzione del soggetto percipiente le provvigioni, secondo le norme della legislazione sul lavoro; si considerano **"terzi"** coloro i quali, **senza vincolo di subordinazione**, collaborano con il percipiente le provvigioni nello svolgimento dell'attività propria dell'impresa, quali i subagenti, i mediatori, i procacciatori di affari, i produttori e figure similari, i collaboratori dell'impresa familiare direttamente impegnati nell'esercizio dell'attività commerciale svolta nell'ambito dell'impresa, nonché gli associati in partecipazione quando il loro rapporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro.

La via continuativa prescinde dal numero dei dipendenti/terzi ma deve dar luogo a prestazioni per la **prevalente parte dell'anno**, oppure del minore periodo in cui l'attività è svolta, anche se l'attività dei dipendenti o dei terzi non è resa dalle stesse persone.

Se il percipiente (agente) si avvale soltanto di prestazioni di terzi, il **requisito della continuità** sussiste qualora il percipiente sostenga nel periodo d'imposta precedente costi per dette prestazioni in **misura superiore al 30% dell'ammontare complessivo delle provvigioni imputabili a tale periodo**.

Per poter godere dell'applicazione della ritenuta ridotta, che resta pur sempre una facoltà, l'agente deve inviare ai propri committenti un'apposita **dichiarazione in carta semplice entro il 31 dicembre** con effetto per l'anno successivo, che può assumere la forma del **fac-simile** sotto riportato, da inviare tramite **raccomandata A/R**.

Nel caso in cui durante l'anno successivo vi siano **variazioni** che consentono l'applicazione della ritenuta ridotta oppure ne fanno venir meno la spettanza, le modifiche vanno comunicate al committente, preponente o mandante con una dichiarazione, da redigersi con le modalità sopra specificate, **entro 15 giorni dal verificarsi delle variazioni**. Lo stesso termine di 15 giorni, per la presentazione della dichiarazione che consente l'applicazione della minore ritenuta sulle provvigioni erogate, è previsto, inoltre, nell'ipotesi di **inizio attività** e tale termine decorre dalla stipula dei contratti o accordi, di commissione, di agenzia, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari o dalla eseguita mediazione.

Nell'ipotesi di **prestazioni occasionali**, i percipienti devono presentare la dichiarazione non oltre il termine entro cui le operazioni dalle quali conseguono le provvigioni da assoggettare a ritenuta si considerano concluse, in base a disposizioni normative, accordi o usi. La minore ritenuta potrà in ogni caso essere applicata, in considerazione dell'occasionalità delle prestazioni, anche se la dichiarazione, presentata successivamente alla conclusione

dell'operazione, perviene al sostituto d'imposta **prima del pagamento delle provvigioni**.

Per quanto riguarda le modalità di **invio**, con la [**circolare 31/E/2014**](#) l'Agenzia delle Entrate ha precisato possa avvenire anche **tramite PEC**.

Fac-simile richiesta di ritenute in forma ridotta

Dichiarazione per l'applicazione della ritenuta ridotta sulle provvigioni

Agente/intermediario

(nome, cognome, indirizzo, CF, P.Iva, ...)

Committente

Il sottoscritto (intermediario) _____ con la presente dichiara ed attesta, sotto la propria responsabilità, la sussistenza delle condizioni per poter beneficiare della ritenuta d'acconto nella misura ridotta sulle provvigioni spettanti, stante l'utilizzo in via continuativa dell'opera di dipendenti (o di terzi) per lo svolgimento dell'attività di intermediazione _____.

Il sottoscritto chiede pertanto che, ai sensi dell'art. 25-bis Dpr 600/1973, la ritenuta d'acconto con l'aliquota del 23% venga commisurata su un ammontare pari al 20% delle provvigioni che saranno liquidate a nostro favore, con l'intesa che verranno tempestivamente comunicate le eventuali variazioni in corso d'anno che facciano decadere da tale beneficio.

Luogo e data _____ firma _____



IVA

Le cessioni gratuite a clienti extra-UE

di Luca Mambrin

Affinchè si configuri **una cessione all'esportazione non imponibile**, ai sensi dell'[**articolo 8 del D.P.R. 633/1972**](#), è necessario che si realizzino contemporaneamente **due** condizioni:

- i beni devono essere **spediti o trasportati fuori dal territorio comunitario**;
- il trasferimento dei beni deve avvenire a **titolo traslativo della proprietà**, ovvero con costituzione o trasferimento di altro diritto reale di godimento.

L'**onerosità** dell'operazione non costituisce un elemento qualificante delle esportazioni ai fini Iva, per cui **rientrano nel regime di non imponibilità**, oltre alle cessioni a titolo oneroso, anche quelle **gratuite**.

Per determinare correttamente gli **adempimenti** da porre in essere nel caso di cessioni gratuite verso clienti extracomunitari dobbiamo tuttavia distinguere quali **cessioni gratuite rientrano nell'ambito di applicazione dell'Iva** e quali no: ai sensi dell'[**articolo 2, comma 2, n. 4\), del D.P.R. 633/1972**](#) infatti costituiscono cessioni di beni anche *“le cessioni gratuite ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro 50 e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19 ...”*.

Pertanto, le cessioni gratuite di beni **la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa** e per le quali all'atto dell'acquisto o della produzione **è stata operata la detrazione dell'Iva** costituiscono **operazioni rilevanti a fini del tributo** da assimilare quindi alle ordinarie cessioni di beni a titolo oneroso.

Nel caso in cui tali cessioni gratuite avvengano nei confronti di **clienti extra UE**, se rispettati i requisiti previsti, ovvero il trasferimento del bene fuori dal territorio comunitario e il trasferimento del diritto di proprietà, siamo in presenza a tutti gli effetti di un'operazione di **esportazione definitiva con immissione al consumo di tali beni in uno Stato estero**.

Pertanto il cedente nazionale dovrà:

- emettere **regolare fattura**, in quanto si tratta di operazione rilevante a fini Iva;
- annotare in fattura che trattasi di **“operazione non imponibile”** con l'eventuale **riferimento normativo (articolo 8 comma 1 lett. a) D.P.R. 633/1972”**;
- indicare **“il prezzo di acquisto o, in mancanza, il prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”** come stabilito dall'[**articolo**](#)

13, comma 2, lett. c), del D.P.R. 633/1972;

- annotare che si tratta di **omaggi ceduti a titolo gratuito**.

Al fine di perfezionare **la pratica doganale di esportazione definitiva**, deve essere presentata la fattura emessa (non sarà necessaria quindi l'emissione di autofattura o la tenuta del registro degli omaggi) con indicazione del **cliente estero destinatario finale dei beni**: al fine di giustificare la **non imponibilità** dell'operazione sarà necessario che questa sia provata dai consueti documenti doganali.

Nel caso omaggi di beni che **non configurano cessioni rilevanti ai fini Iva** (o perché si tratta di omaggi di beni non prodotti né commercializzati dall'impresa di valore unitario non superiore a 50 euro oppure di beni acquistati senza detrazione dell'imposta), allora, nel caso in cui tali beni siano **destinati a clienti extra UE**:

- **non si dovrà emettere fattura** (essendo un'operazione fuori campo Iva per mancanza del presupposto oggettivo);
- deve essere perfezionata solo **la procedura doganale** di esportazione utilizzando una **lista valorizzata** redatta su carta intestata dell'impresa (o attraverso l'emissione di una **fattura pro-forma**) ove indicare **i beni** ed il **loro valore ai fini dell'espletamento della pratica doganale**.

Avendo qualificato le cessioni gratuite di beni oggetto dell'attività d'impresa a clienti extra UE come **esportazioni non imponibili**, deve essere infine ulteriormente verificata la loro rilevanza per l'attribuzione della qualifica di **“esportatore abituale”** e la loro rilevanza ai **fini della formazione del plafond**.

Come chiarito nella [nota del Ministero delle Finanze n. 10367 del 11.02.1998](#), i beni esportati a titolo gratuito, secondo la procedura doganale *“franco valuta”*, pur **costituendo cessioni all'esportazione, non rilevano ai fini della formazione del plafond** e dell'attribuzione, in capo al **soggetto esportatore**, dello **status di esportatore abituale**. Infatti, **l'assenza di un corrispettivo** non consente di includere l'operazione tra quelle che concorrono alla formazione del *plafond*. L'Amministrazione finanziaria, in passato, già si era espressa in tal senso, **escludendo dal computo del plafond le ipotesi di esportazione “franco valuta”**, che si verificano nel caso in cui l'operatore nazionale effettui una cessione gratuita all'esportazione.

Da ciò deriva che, da un punto di vista contabile ed amministrativo, è necessario **monitorare attentamente** tali cessioni gratuite (di beni prodotti o commercializzati dall'impresa) a **clienti extraUE**, in quanto tali operazioni, pur configurandosi come esportazioni non imponibili *ex articolo 8 del D.P.R. 633/1972*, sono escluse, per la mancanza del corrispettivo, ai fini del calcolo del *plafond*.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Milano Verona

