

IVA

Sanzione proporzionale per l'esportatore abituale privo di plafond

di **Marco Peirola**

L'istituto del *plafond* rappresenta una **deroga rispetto all'ordinario sistema dell'Iva**, rispondendo all'esigenza di evitare che determinate categorie di operatori economici, che effettuano un notevole volume di **cessioni all'esportazione**, si trovino gravati da un consistente **credito** d'imposta nei confronti dell'Eriario.

Il *plafond*, di cui all'[articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), individua il limite quantitativo entro il quale l'**esportatore abituale** può esercitare la facoltà di acquistare ed importare beni e servizi **senza pagamento dell'imposta** (ad eccezione di fabbricati, aree edificabili e beni e servizi per i quali l'Iva è indetraibile). L'**ammontare del plafond** è determinato dalle cessioni all'esportazione o dalle altre operazioni non imponibili ad esse assimilate registrate nell'anno solare o nei dodici mesi precedenti.

Sul piano funzionale il meccanismo del *plafond* **elimina, pertanto, lo svantaggio economico** derivante dal credito Iva maturato dall'esportatore che fisiologicamente non è possibile ottenere a rimborso in tempi sufficientemente brevi, con conseguente **penalizzazione, sotto il profilo finanziario**, dello stesso soggetto e, più in generale, delle **operazioni di esportazione**.

Qualora la dichiarazione d'intento sia stata rilasciata **in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge**, dell'omesso pagamento del tributo risponde esclusivamente il **cessionario o committente**, al quale è applicabile la sanzione di cui all'[articolo 7, comma 3, D.Lgs. 471/1997](#) (**dal 100 al 200% dell'imposta**), fermo restando l'obbligo del **pagamento del tributo**.

Si ricorda che la stessa **sanzione proporzionale** è applicabile nell'ipotesi della **mancanza della dichiarazione d'intento**, ma ad essere punito in tal caso è il **cedente o prestatore** che abbia effettuato operazioni in regime di non imponibilità di cui all'[articolo 8, comma 1, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#) senza dichiarazione.

L'[articolo 7, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997](#) prevede, inoltre, l'irrogazione al cedente o prestatore della **sanzione fissa** (da euro 250 a euro 2.000) se ha applicato la non imponibilità prima di avere ricevuto dall'esportatore abituale la dichiarazione d'intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate.

Con la **sentenza n. 15835 del 15.06.2018**, la **Corte di Cassazione** ha respinto la tesi dei giudici d'appello, in base alla quale la sanzione proporzionale prevista in caso di dichiarazione d'intento rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge è da ritenersi non applicabile se l'indebito utilizzo del *plafond* – non doloso, ma causato da un mero errore di

calcolo non finalizzato ad evadere o eludere il prelievo – **non ha arrecato alcun danno erariale** avendo l'esportatore abituale il **diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta** che avrebbe dovuto essere applicata in fattura dal proprio fornitore.

L'impostazione della difesa erariale trova fondamento essenzialmente nell'[articolo 19, comma 3, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), che considera detraibile l'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni di beni e servizi **utilizzati per compiere operazioni non imponibili**, quali quelle che concorrono a formare il *plafond*.

La Suprema Corte, nel confermare la pretesa dell'Ufficio, ha rilevato che, nel caso in esame, non si è negata affatto l'esistenza del diritto di detrazione, **escludendo soltanto l'operatività del limite all'esecutività del debito Iva**, correlato alla qualità di esportatore abituale.

Conseguentemente, al fine di giustificare l'inapplicabilità della sanzione, non è pertinente il richiamo all'orientamento della giurisprudenziale unionale in base al quale il **principio di neutralità** dell'Iva esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se gli **obblighi sostanziali** sono soddisfatti, anche quando taluni **obblighi formali** siano stati omessi dal soggetto passivo (causa C-183/14, *Salomie e Oltean*).

Ad avviso dei **giudici di legittimità**, tale posizione si riferisce alla **diversa ipotesi** in cui, nonostante la sussistenza dei presupposti sostanziali del diritto di detrazione, l'Amministrazione finanziaria neghi la detrazione per **mancanza di alcuni presupposti formali** (nella specie, la dichiarazione d'intento presentata in assenza dei requisiti previsti per gli esportatori abituali).

In assenza, pertanto, dello *status* di esportatore abituale dell'operatore, **viene meno anche il limite di esecutività del debito Iva**, proprio per non arrecare danno all'Erario, entrando "in gioco" la previsione del citato terzo comma dell'[articolo 7 D.Lgs. 471/1997](#), nella parte in cui stabilisce che, qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti di legge, dell'omesso pagamento del tributo risponde esclusivamente il cessionario o committente, al quale è applicabile la **sanzione proporzionale (dal 100 al 200% dell'imposta)**, oltre all'obbligo del pagamento del tributo.

Il suddetto trattamento sanzionatorio non è influenzato neppure dallo **stato soggettivo del cessionario o committente**, siccome l'operatività della sospensione d'imposta collegata alla qualifica di esportatore abituale dipende dall'esistenza del *plafond*, **indipendentemente dalla buona fede** del cessionario o committente.

Del pari, sottolineano i giudici, è irrilevante anche il richiamo alla giurisprudenza unionale che vieta l'applicazione di **sanzioni pecuniarie sproporzionate** rispetto alla gravità dell'infrazione, in particolar modo qualora quest'ultima si riferisca ad un **obbligo formale** (causa C-183/14, *cit.*).

Così espone le motivazioni alla base della pronuncia della Suprema Corte, è da ritenere,

invece, che la sanzione irrogata all'operatore **non sia proporzionata alla gravità dell'infrazione**, almeno nelle situazioni in cui vi sia **assenza di danno erariale**.

Verosimilmente, nell'ottica del legislatore (e del Fisco), il principio unionale della **proporzionalità** è da intendere rispettato avendo riguardo non già alla fase di acquisto/importazione da parte dell'operatore, ma alla fase successiva della cessione. Il timore, in altri termini, è che il bene acquistato senza Iva in assenza dei presupposti sia poi **rivenduto "in nero"**.

Visto che la riforma del **sistema sanzionatorio** non ha attenuato la gravità della **sanzione**, sarebbe pertanto opportuno che sul piano interpretativo fosse quanto meno riconosciuta un'**esimente** all'operatore in grado di dimostrare che, a valle, non ha **né evaso l'imposta, né partecipato ad una frode "a carosello"**.

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

