

IVA

Sanzioni e regolarizzazioni di splafonamenti veri e presunti

di **Roberto Curcu**



In un [precedente articolo](#) abbiamo illustrato due situazioni tipiche in cui il contribuente “splafona”, ossia effettua acquisti per un ammontare superiore rispetto a quello che è il suo plafond disponibile.

Un caso illustrato era quello di un **non corretto uso del plafond vincolato**, un altro era quello di **plafond che cala “retroattivamente”**.

In queste circostanze si verifica il “**vero**” splafonamento, cioè l’effettuazione di acquisti per un ammontare superiore al plafond disponibile.

Questo “vero” splafonamento si verifica altresì quando il contribuente ha rilasciato ai propri fornitori **dichiarazioni di intento per un ammontare superiore al plafond disponibile**, e non ha revocato per tempo tali dichiarazioni di intento, permettendo ai propri fornitori di emettere fatture non imponibili, nel limite della dichiarazione di intento, ma oltre il limite del proprio plafond.

Per fare un esempio, il “**vero**” splafonamento si verifica quando l’esportatore abituale ha un plafond di 100, rilascia ai propri fornitori Alfa e Beta due dichiarazioni di intento da 100, e questi fatturano rispettivamente 50 e 60.

In queste circostanze, **la violazione è addebitabile esclusivamente all’esportatore abituale, in quanto i fornitori hanno emesso fatture nel limite della dichiarazione di intento ricevuta.**

La sanzione a cui è soggetto l’esportatore abituale è quella prevista dall’[articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#), che va dal 100% al 200% dell’imposta, applicabile nei casi in cui il contribuente “beneficia oltre il limite consentito” della facoltà di effettuare acquisti senza pagamento dell’imposta.

Alla suddetta violazione, l'esportatore abituale può porre rimedio secondo le modalità illustrate nella [risoluzione 16/E/2017](#), cioè con richiesta di emissione di nota di variazione al proprio fornitore, o con l'emissione di una autofattura.

Tale autofattura deve essere emessa in formato elettronico utilizzando il "tipo documento" TD21.

Come illustra l'Agenzia delle Entrate nella Guida alla Fatturazione elettronica ed all'esterometro, **il documento TD21 va emesso dall'esportatore abituale che acquista con dichiarazione di intento per un importo superiore al plafond disponibile**, e deve riportare gli estremi dell'esportatore abituale sia nel campo dedicato al cedente/prestatore, sia in quello dedicato al cessionario/committente.

Si badi bene che il **codice TD21 è stato istituito in un secondo momento**, perché antecedentemente alla sua istituzione c'era chi riteneva (erroneamente ad avviso di chi scrive) che in caso di emissione di autofattura per regolarizzare uno splafonamento andasse emesso un tipo documento TD20.

TD20 che invece va emesso – come vedremo – solo per denunciare gli **errori del fornitore**.

Chiarito quindi che il "vero" splafonamento è quello in cui l'esportatore abituale acquista oltre il limite del proprio plafond (e generalmente nella violazione non è coinvolto il fornitore, che ha emesso fattura nel limite della dichiarazione di intento ricevuta), il caso che si verifica più frequentemente è quello in cui **l'esportatore abituale acquista nel limite del proprio plafond disponibile, ma qualche fornitore emette fatture non imponibili per un ammontare superiore a quello della dichiarazione di intento ricevuta**.

Per fare un esempio, l'esportatore abituale ha un plafond di 100, emette dichiarazioni di intento per 50 sia ad Alfa che a Beta, e questi fatturano rispettivamente 60 e 20.

In questo caso, l'esportatore abituale non ha effettuato acquisti per un ammontare superiore al proprio plafond disponibile, ma Alfa ha emesso una fattura non imponibile di ammontare superiore alla dichiarazione di intento ricevuta.

In questo caso **la violazione la commette il fornitore dell'esportatore abituale**, il quale ha emesso fattura non imponibile per un ammontare superiore alla dichiarazione di intento ricevuta. **Al fornitore è applicabile la sanzione prevista dall'[articolo 7, comma 3, D.Lgs. 471/1997](#), che va dal 100% al 200% dell'imposta**.

Ci si interroga invece **a quale sanzione sia soggetto l'esportatore abituale, che ha ricevuto una fattura non imponibile nel limite del proprio plafond, ma per un ammontare superiore alla dichiarazione di intento rilasciata al fornitore**, e come vada regolarizzata eventualmente tale violazione.

Ad avviso di chi scrive, in questo caso **non si è in presenza di uno “splafonamento”**, e quindi non torna applicabile – come incidentalmente precisato dall’Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello 531/2020 – la sanzione prevista dall’[articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#).

Tale sanzione è applicabile infatti quando **il contribuente beneficia oltre il limite consentito della facoltà di effettuare acquisti ed importazioni senza Iva**, situazione che – come chiarito dal Ministero delle Finanze con [circolare 23/E/1999](#), è quella di superamento del “limite consentito dal proprio plafond”.

Tale sanzione, ad avviso di chi scrive, può esistere solo quando la violazione è ascrivibile ad un comportamento non corretto dell’esportatore abituale.

Nel caso in cui, invece, la violazione derivi da un comportamento non corretto del fornitore, che ha emesso fattura non imponibile per un ammontare superiore alla dichiarazione di intento ricevuta, **l’esportatore abituale può incorrere in sanzioni qualora, entro 30 giorni dalla registrazione della fattura irregolare, non provveda a far correggere la fattura al fornitore, o non presenti la “autofattura denuncia”**.

In questo caso, **la autofattura denuncia va emessa con “tipo documento” TD20**, indicando come cedente/prestatore gli estremi del fornitore che ha emesso fattura irregolare; è corretto, infatti, che nel documento trasmesso a Sdl compaiano gli estremi del fornitore, in quanto l’errore è a lui addebitabile, ed il cessionario/committente lo “denuncia”.

In mancanza della correzione da parte del fornitore, o dell’emissione della “autofattura denuncia” nei 30 giorni successivi alla registrazione, è applicabile la sanzione del 100% dell’imposta, con un minimo di euro 250, come previsto dall’[articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997](#).

L’applicazione di tale sanzione appare anche più logica, in quanto **non derivando l’errore da un comportamento dell’esportatore abituale, ad esso deve essere dato il tempo per rilevare l’errore del proprio fornitore, chiedergli la regolarizzazione, e solo in mancanza emettere l’autofattura denuncia**.

In sostanza, anche la guida alla fattura elettronica e l’istituzione del codice di fatturazione TD21 evidenziano che la sanzione prevista per lo splafonamento (dal 100% al 200%) è applicabile al solo caso in cui il totale degli acquisti non imponibili superi il plafond, come precisato dalla [circolare 13/E/1999](#).

Nel caso in cui invece **il plafond non sia superato**, ma si sia ricevuta una fattura non imponibile per un importo superiore alla dichiarazione di intento, l’esportatore abituale è sanzionabile (con il 100% con un minimo di euro 250) solo qualora non abbia provveduto a far correggere l’errore o ad emettere autofattura entro 30 giorni dalla registrazione della fattura irregolare.

Si badi bene che nel secondo caso, **qualora l'esportatore abituale non emetta la autofattura denuncia, l'amministrazione finanziaria ha la possibilità solo di irrogare la sanzione, e non di chiedere il versamento dell'imposta.**

In sostanza, la sanzione è di quelle formali, con tutte le conseguenze che ne derivano (modalità di contestazione, cumuli giuridici, possibili sanatorie).