

Acconti condizionati nella formazione del plafond Iva

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

Aspetti civilistici e fiscali del commercio elettronico

Scopri di più

Gli importi degli **acconti percepiti a fronte di future esportazioni concorrono alla formazione del plafond Iva** di esportatore abituale, ma **sono sottoposti alla condizione risolutiva** in caso di mancato buon fine dell'operazione di esportazione. È questa **la sintesi della consulenza giuridica n. 3/2024 dello scorso 6.8.2024** dell'Agenzia delle entrate, che offre lo spunto per ricordare alcuni aspetti importanti che riguardano la **formazione dello status di esportatore abituale Iva**. A prescindere dalle operazioni che concorrono alla formazione di detto status (esportazioni, cessioni intracomunitarie, ecc., indicate nel rigo VE30 della dichiarazione annuale Iva), ciò che occorre sottolineare è **il momento in cui l'operazione assume rilevanza**. A tale proposito, occorre rifarsi alle regole previste dall'[articolo 6, D.P.R. 633/1972](#) relative al **momento di effettuazione dell'operazione**, poiché dalle stesse **discende anche l'obbligo di emissione e registrazione delle fatture**. Pertanto, il plafond si forma:

- per le **cessioni di beni mobili**, all'atto della consegna o spedizione degli stessi, ovvero antecedentemente in **presenza del pagamento di acconti** o di **emissione anticipata della fattura**;
- per le **prestazioni di servizi**, al momento di incasso del corrispettivo, **salva l'emissione anticipata della fattura**.

Nella consulenza giuridica in commento, l'Agenzia ricorda che con la [circolare n. 145/E/1998](#) è stato confermato che il **momento costitutivo del plafond coincide con la registrazione della fattura** relativa all'operazione effettuata. In caso di **pagamento anticipato**, l'importo fatturato e registrato assume **rilievo sin da subito nella formazione dello status di esportatore abituale**, in quanto trattasi di un'operazione funzionale ad una **futura cessione all'esportazione non imponibile**, ai sensi dell'[articolo 8, D.P.R. 633/1972](#) (di conseguenza anche **l'acconto fruisce del regime di non imponibilità Iva**). Tuttavia, precisa l'Agenzia, *"resta inteso che se l'operazione (...) non va a buon fine, il plafond costituito sulle fatture di acconto deve essere opportunamente rettificato"*. In altre parole, la **formazione del plafond sugli acconti** percepiti per future esportazioni **ha effetto immediato**, ma è sottoposto ad una **sorta di condizione risolutiva** (la mancata esportazione dei beni) che comporta la **rettifica in negativo del plafond**, a prescindere dal momento in cui la condizione si realizza. Gli effetti, quindi, **retroagiscono alla data in cui è**

stata registrata la fattura emessa a fronte dell'acconto, anche se ciò accade in un anno successivo. Come sottolineato dalla Cassazione (sentenza n. 30800/2022), poiché la non imponibilità degli acquisti effettuati dall'esportatore abituale **dipende direttamente dalle cessioni effettuate a valle** (esportazioni ed operazioni ad esse assimilate), il mutamento di queste ultime, anche qualora tale mutamento avvenga negli anni successivi, **incide sull'entità del plafond**.

La rettifica "a posteriori" **può generare particolari criticità**, soprattutto **quando il plafond maturato sia già stato utilizzato dall'esportatore abituale**. Ciò può accadere, ad esempio, per **gli acconti incassati nell'ultimo periodo dell'anno** e già computati nel plafond dello stesso anno, il cui utilizzo **avviene nell'anno successivo**. Se la rettifica del plafond, che si concretizza con l'emissione di una nota di accredito a storno dell'acconto per mancata esportazione dei beni, avviene negli ultimi mesi dell'anno è **possibile che nel frattempo il soggetto passivo abbia già utilizzato per intero il plafond maturato**, con conseguente **splafonamento cd. "postumo"** e conseguente **necessità di regolarizzazione**.