

Divieto di utilizzo del plafond per i beni/servizi con IVA indetraibile

di **Marco Peirola**

Master di specializzazione

IVA nei rapporti con l'estero

Scopri di più

La facoltà degli **esportatori abituali** di effettuare **acquisti e importazioni senza applicazione dell'IVA** soggiace a specifici **limiti di tipo oggettivo, riferiti ai beni/servizi**.

Per i **fabbricati e le aree fabbricabili**, l'acquisto o acquisizione mediante contratti di appalto aventi per oggetto la loro costruzione o di leasing è **espressamente vietato**, dall'[art. 8, comma 1, lett. c\), D.P.R. n. 633/1972](#).

Dato che l'utilizzo del plafond è ammesso, in via generale, per i **beni/servizi funzionali al ciclo economico dell'impresa**, l'esportatore abituale **può acquistare senza IVA i servizi relativi all'installazione degli impianti strettamente funzionali allo svolgimento dell'attività industriale; sono esclusi, invece, i servizi di installazione degli impianti che formano parte integrante dell'edificio e sono ad esso serventi**, per i quali trova applicazione il **meccanismo del reverse charge**, di cui all'[art. 17, comma 6, lett. a-ter\), D.P.R. n. 633/1972 \(principio di diritto n. 14/E/2019\)](#).

La limitazione relativa alle operazioni aventi per oggetto i fabbricati e le aree fabbricabili che non implicino l'effetto traslativo della proprietà è stata **disattesa dalla giurisprudenza nazionale**, per la quale se, per l'ordinamento interno, da un lato, **non costituiscono cessioni gli acquisti a titolo originario** e, dall'altro, **rientrano nel concetto di prestazioni di servizi le operazioni che consistono nell'esecuzione di un lavoro**, l'appalto che abbia a oggetto la realizzazione di un opificio industriale **non costituisce cessione**, in quanto l'acquisizione avviene a titolo originario ed è diretta conseguenza dell'attività lavorativa dell'appaltatore e, qualora sia eseguito a beneficio di un committente che rivesta la qualifica di esportatore abituale, si considera **non imponibile**, ai sensi del citato [art. 8, comma 1, lett. c\), D.P.R. n. 633/1972 \(Cass., n. 7504/2016\)](#).

Allo stesso modo, sempre secondo la giurisprudenza, per i **fabbricati acquisiti in base ad un contratto di leasing finanziario**, non è possibile **equiparare il predetto negozio giuridico alla cessione**. Infatti, il leasing finanziario, anche nella fase antecedente all'eventuale acquisto

finale del bene, rientra nell'ambito delle “**prestazioni di servizi**”, soggette a imposta, ai sensi dell'[art. 3, comma 1, D.P.R. n. 633/1972](#), e, a questo riguardo, la **circostanza che il contratto in esame preveda la clausola con la quale viene attribuita all'utilizzatore la facoltà**, alla scadenza del rapporto, **dell'acquisto in proprietà del bene locato non muta la natura dell'operazione**, che resta quella di una prestazione di servizi **fino a che non si realizzi l'eventuale effetto traslativo** (Cass. n. 23329/2013).

Un'ulteriore limitazione è prevista per i **beni/servizi per i quali l'imposta è indetraibile**, ai sensi degli [artt. 19 ss., D.P.R. n. 633/1972](#). Il divieto di utilizzo del plafond intende **evitare che i soggetti in possesso dello status di esportatore abituale possano acquistare**, senza pagamento dell'IVA, beni e/o servizi per i quali, diversamente, **sarebbero rimasti incisi dall'imposta** ([circolare n. 145/E/1998, par. 7](#)).

Coerentemente con questa indicazione, la stessa Amministrazione finanziaria ha precisato che, nell'ipotesi in cui l'indetraibilità, totale o parziale, sia **di tipo soggettivo**, discendendo dal **pro rata**, **l'esportatore abituale è tenuto a decurtare l'ammontare dell'imposta indetraibile dal plafond disponibile** ([circolare n. 145/E/1998, par. 7](#)).

Sempre a livello di prassi amministrativa, nell'ambito di Telefisco 2022, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in **caso di rilascio di dichiarazioni d'intento a fornitori che fatturano**, in regime di non imponibilità, operazioni relative a beni/servizi la cui imposta è **indetraibile** per l'esportatore abituale, si applica la **sanzione** di cui all'[art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997](#) (ora pari al 70% dell'imposta).

Inoltre:

- resta ferma la **responsabilità anche del cedente/prestatore**, qualora l'operazione sia oggettivamente indetraibile, essendo **esclusa**, in tale evenienza, la **possibilità di invocare la buona fede**;
- il cessionario/committente può **regolarizzare la violazione commessa** con le stese modalità indicate dalla prassi amministrativa ai **fini della regolarizzazione dello splafonamento** (si veda la [risoluzione n. 16/E/2017](#));
- in caso di **emissione dell'autofattura**, nessuna detrazione deve essere operata nel registro acquisti, trattandosi di beni/servizi **con imposta indetraibile**.

La **giurisprudenza** si è discostata da tale impostazione, affermando che **il titolo di non imponibilità resta precluso** se il bene ceduto è caratterizzato da una indetraibilità oggettiva in capo all'esportatore abituale, **a prescindere dalla circostanza che il divieto di detrazione sia totale o parziale** ([Cass., n. 15679/2024](#)).

Nella fattispecie esaminata, i giudici di legittimità hanno sostenuto che, nel caso in cui l'operazione abbia per oggetto la **cessione di autoveicoli**, il **trattamento di non imponibilità** può essere legittimamente applicato a condizione che il cedente sia in grado di **provare la sussistenza delle ipotesi eccezionali** per le quali è ammessa, da parte del cessionario, la



detrazione integrale dell'IVA, di norma limitata al 40%.

In caso contrario, il cedente che abbia **indebitamente applicato il titolo di non imponibilità** per un bene con IVA anche solo in parte indetraibile è **responsabile dell'omessa applicazione dell'imposta, anche se in buona fede**, fermo restando che al cessionario è irrogata la **sanzione proporzionale**, di cui al citato [art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997](#).

A questo punto, sarebbe auspicabile che l'Amministrazione finanziaria chiarisse **se il regime di non imponibilità risulti precluso tout court** anche per i beni/servizi **a detraibilità IVA ridotta**, posto che l'indicazione resa sui limiti alla detrazione dovuti al *pro rata* porterebbe a ritenere che, anche in ipotesi di detrazione ridotta, l'esportatore abituale sia **tenuto a ridurre il plafond disponibile in misura corrispondente alla quota dell'imposta indetraibile**.