

Studio Tributario e Societario

Il regime fiscale delle esportazioni e la disciplina degli acquisti in sospensione d'imposta

13 aprile 2016 - ore 14.30

Monica Zafferani

Pier Paolo Ghetti



Unione degli Industriali
della Provincia di Varese

Contenuti

- **Le esportazioni**
- **Gli acquisti in sospensione d'imposta**

Le esportazioni

- La definizione di esportazione e il regime di non imponibilità
- Le varie tipologie di esportazioni: dirette, indirette, congiunte, triangolari
- La procedura di esportazione: momento di effettuazione e fatturazione
- Il consignment stock e le esportazioni differite
- La prova dell'esportazione
- Cessioni verso destinazioni particolari
- Le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione

La definizione di esportazione e il regime di non imponibilità

Esportazione e cessione all'esportazione

- Il **regime dell'esportazione** permette alle merci comunitarie di uscire dal territorio doganale della Comunità *(art. 161, § 1, Reg.to (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913, di approvazione del Codice doganale comunitario)*
- È considerato **esportatore** colui per conto del quale è fatta la dichiarazione di esportazione e che al momento della sua accettazione è proprietario o ha un diritto simile di disporre delle merci *(art. 788, § 1, Reg.to (CEE) 2 luglio 1993, n. 2454, di approvazione delle disposizioni di applicazione del Codice doganale comunitario)*
- Costituiscono **cessioni all'esportazione** le esportazioni «dirette» e le esportazioni «indirette» *(art. 8, primo comma, lett. a), b) e c), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)*

La definizione di esportatore

<p style="text-align: center;">Art. 788 Disposizioni di Applicazione del Codice doganale Comunitario</p>	<p style="text-align: center;">Art. 1 «Definizioni» Atto Delegato del Codice doganale dell'Unione</p>
<p>1. <i>È considerato esportatore ai sensi dell'articolo 161, paragrafo 5 del codice <u>colui per conto del quale è fatta la dichiarazione di esportazione e che al momento della sua accettazione è proprietario o ha un diritto simile di disporre delle merci.</u></i></p> <p>2. <i>Quando la proprietà o un diritto simile di disposizione delle merci appartenga ad una persona stabilita fuori della Comunità in applicazione del contratto a base dell'esportazione, <u>si considera esportatore la parte contraente stabilita nella Comunità.</u></i></p>	<p>19. "esportatore":</p> <p>(a) <u>la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che, al momento dell'accettazione della dichiarazione, è titolare del contratto concluso con il destinatario nel paese terzo e ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'Unione;</u></p> <p>(b) <u>il privato che trasporta le merci da esportare se tali merci sono contenute nei bagagli personali dello stesso;</u></p> <p>(c) <u>negli altri casi, la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'Unione.</u></p>

Il regime di esportazione

- Si tratta di un regime doganale al quale viene vincolata la merce destinata a lasciare il territorio doganale dell'UE (art. 161 CDC)
- È collegato alla materiale uscita della merce dal territorio doganale, alla quale fa seguito la modifica della posizione doganale della merce che da «comunitaria» («unionale» nel CDU) diventa «non comunitaria» («non unionale»). Si articola in due fasi:

Fase dichiarativa

- Presentazione della dichiarazione doganale presso la dogana di esportazione
- Comporta l'assegnazione del codice di tracciamento MRN
- Le informazioni contenute nella dichiarazione producono in capo all'esportatore i medesimi effetti giuridici di un'autocertificazione (la dichiarazione doganale è atto pubblico), anche per ciò che concerne i profili di responsabilità

Fase di uscita delle merci

- Avviene con la chiusura dell'operazione da parte della dogana di uscita
- Invio alla dogana di esportazione del messaggio contenente i risultati di uscita, registrato nel database informatico nazionale

ESPORTAZIONE/*Dichiarazione e ufficio competente*

- La **dichiarazione di esportazione** deve essere depositata presso l'Ufficio delle Dogane competente in base alla sede dell'esportatore ovvero dove le merci sono state imballate o caricate per essere esportate (*art. 161, § 5, Reg.to (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913, di approvazione del Codice doganale comunitario*)
- Per le operazioni svolte in procedura ordinaria, la residenza dell'esportatore si intende riferita all'**intero territorio nazionale** di appartenenza e non necessariamente alla singola località di residenza all'interno del medesimo territorio nazionale (*Agenzia delle Dogane, circolare 29 dicembre 2010, n. 18/D*)
- La cessione «ex-work» ad un **acquirente estero**, responsabile per il trasporto, non dà diritto a quest'ultimo di decidere il luogo ove presentare la dichiarazione di esportazione, dovendosi attenere alla regola generale di presentazione della dichiarazione presso l'ufficio doganale preposto alla vigilanza nel luogo in cui l'esportatore è stabilito o dove le merci sono imballate o caricate per essere esportate (*Agenzia delle Dogane, nota 21 luglio 2008, prot. n. 3028 e circolare 29 dicembre 2010, n. 18/D*)

ESPORTAZIONE/Dichiarazione e dati essenziali

➤ Formulario unico per vincolare la merce al regime doganale di esportazione.

➤ Campi sensibili:

- 2 – soggetto esportatore
- 22 – importo fatturato
- 33 – classificazione doganale
- 44 – documenti a sostegno della dichiarazione

➤ Pur non risultando applicabili dazi all'esportazione, l'errata compilazione del documento può dare luogo all'applicazione di sanzioni.

The form is an export declaration (ES) for goods originating from the European Community. It is filled out by VIA PATRIMARIA S.p.A. in Spierzia. The document is dated 10/03/2012. Key fields highlighted in red include:

- 2 Esportatore/Esportatore:** Ditta Alfa SRL, XXXX Strasse, 1, XXXX XXXXXX.
- 22 Importo totale fatturato:** PA EUR 150000.
- 33 Articolo:** MACCHINARI.
- 44 Documenti a sostegno della dichiarazione:** N325-2012-170054244, 170054211, N325-2012-170054227, 170054227, N325-2012-170054281, 170054245, N325-2012-170054283, 170054223, N325-2012-170054233, 170054240, N325-2012-170054224, MERCIE CEDUTA ALL'INTESTATARIA DELLA PRESBYTÈ DALLA DITTA XXXXX CON STAT.N. 801/2006/03/2012.
- 45 Valore doganale:** 8950J.

Flusso export

Corretta conclusione del regime doganale

1. La dichiarazione di esportazione viene compilata dallo spedizioniere rappresentante dell'esportatore
2. L'ufficio di esportazione, una volta ricevuta la dichiarazione e verificato il canale di controllo, autorizza lo svincolo e rilascia il DAE completo di MRN
3. L'ufficio di esportazione invia all'ufficio di uscita i dati della dichiarazione di esportazione
4. Il veicolo con la merce e il DAE si reca all'ufficio di uscita
5. L'ufficio di uscita riceve la merce e sorveglia l'uscita della stessa
6. La notifica dell'uscita della merce viene inviata dall'ufficio di uscita all'ufficio di esportazione
7. L'ufficio di esportazione registra nel database Aida la conclusione dell'operazione di esportazione

L'operazione di esportazione si considera conclusa solo quando la dogana «appura» il codice MRN



L'AGENZIA

DOGANE

MONOPOLI



Ti trovi in: [Home](#) - [L'operatore economico](#) - [e-customs.it](#) - [AIDA](#) - [Tavoli tecnici permanenti](#) - [I progetti di AIDA](#) - [AES \(Automazione dell'esportazione\)](#) - [Notifica di esportazione del M.R.N. \(Movement Reference Number\)](#)

Notifica di esportazione del M.R.N. (Movement Reference Number)

I dati visualizzati sono ottenuti interrogando il sistema informativo nazionale delle dogane A.I.D.A. in tempo reale.

Si forniscono informazioni solo per MRN rilasciati da uffici italiani. Nel caso, invece, di MRN rilasciati da uffici di esportazione non italiani, occorre rivolgersi alle autorità estere competenti.

Digitare l'MRN:

INCOTERMS® 2000/2010

2000

- **EXW** - Ex Works
- **FCA** - Free Carrier
- **FAS** - Free Alongside Ship
- **FOB** - Free On Board
- **CFR** - Cost and Freight
- **CIF** - Cost, Insurance & Freight
- **CPT** - Carriage Paid To
- **CIP** - Carriage & Insurance Paid To
- **DEQ** - Delivered Ex Quay
- **DES** - Delivered Ex Ship
- **DAF** - Delivered at Frontier
- **DDU** - Delivered Duty Unpaid
- **DDP** - Delivered Duty Paid

2010

- **EXW** - Ex Works
- **FCA** - Free Carrier
- **FAS** - Free Alongside Ship
- **FOB** - Free On Board
- **CFR** - Cost and Freight
- **CIF** - Cost, Insurance & Freight
- **CPT** - Carriage Paid To
- **CIP** - Carriage & Insurance Paid To
- **DAT** - Delivered At Terminal
- **DAP** - Delivered At Place
- **DDP** - Delivered Duty Paid

Le varie tipologie di esportazioni

Cessioni all'esportazione

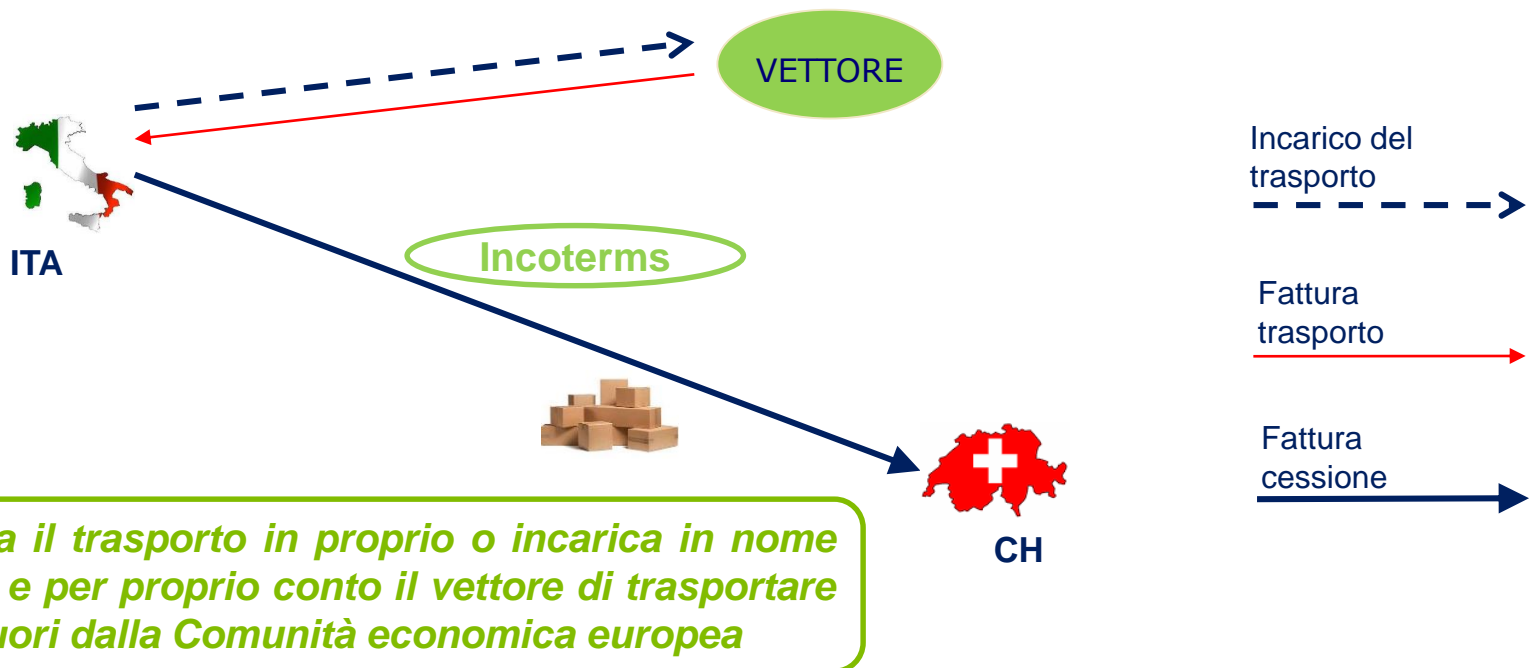
- Cessioni eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori dal territorio doganale comunitario a cura o a nome dei cedenti (*art. 8, primo comma, lett. a), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*)
- Cessioni con trasporto o spedizione fuori dal territorio doganale comunitario entro 90 giorni dalla consegna a cura del cessionario non residente (*art. 8, primo comma, lett. b), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*)
 - ✓ Costituiscono operazioni non imponibili
 - ✓ Devono essere fatturate, registrate e dichiarate ai fini Iva
 - ✓ Rientrano nel volume di affari Iva
 - ✓ Danno diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti
 - ✓ Concorrono alla determinazione dello *status* di esportatore abituale e del *plafond*
 - ✓ Richiedono, ai fini della non imponibilità, la prova della materiale uscita dei beni dal territorio UE

Tipologie di cessioni all'esportazione

- **Cessioni all'esportazione DIRETTE** (*art. 8, c. 1, lett. a*)
 - Semplici
 - In triangolazione
- **Cessioni all'esportazione INDIRETTE** (*art. 8, c. 1, lett. b*)
- **Cessioni ad esportatori abituali** (*art. 8, c. 1, lett c*)
- **Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione** (*art. 8-bis*) (vds. oltre)

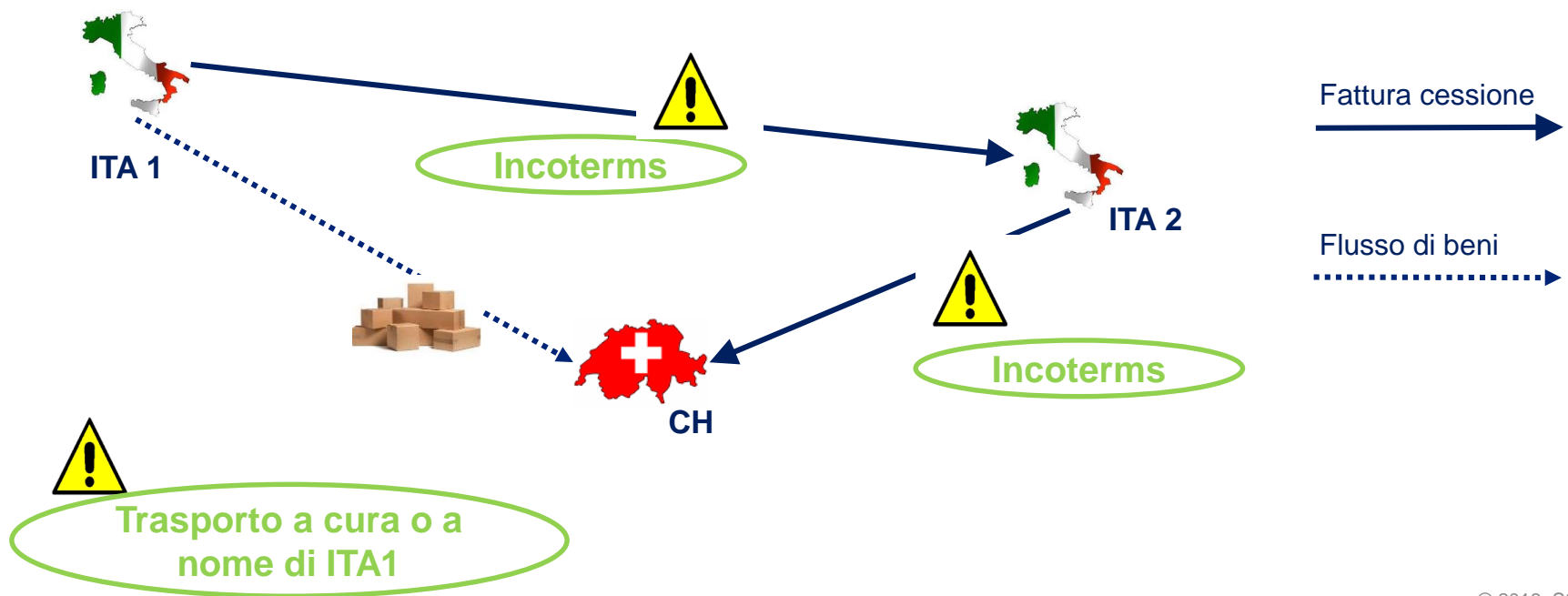
Tipologie di cessioni all'esportazione

- **Cessioni all'esportazione DIRETTE, semplici** (*art. 8, c. 1, lett. a*)
 - Trasferimento della proprietà
 - Trasferimento fisico dei beni
 - Trasporto o spedizione fuori dalla UE a cura o a nome del cedente



Tipologie di cessioni all'esportazione

- **Cessioni all'esportazione DIRETTE, in triangolazione** (*art. 8, c. 1, lett. a*)
 - Trasferimento della proprietà
 - Trasferimento fisico dei beni
 - Trasporto o spedizione fuori dalla UE a cura o a nome del cedente anche per incarico del proprio cessionario



Tipologie di cessioni all'esportazione

- **Cessioni all'esportazione INDIRETTE** (*art. 8, c. 1, lett. b*)
 - Trasferimento della proprietà
 - Trasferimento fisico dei beni
 - Trasporto o spedizione fuori dalla UE a cura del cessionario non residente o per suo conto
 - Entro 90 giorni dalla consegna
 - L'esportazione deve risultare da idonea documentazione doganale
 - I beni devono essere esportati nello stato originario, in quanto non è previsto dalla norma (come invece previsto dalla precedente lett. a) che i beni possano essere sottoposti a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni

Tipologie di cessioni all'esportazione

➤ **Cessioni AD ESPORTATORI ABITUALI** (*art. 8, c. 1, lett. c*)

- Gli **esportatori abituali** sono i contribuenti che nell'anno solare precedente, ovvero negli ultimi 12 mesi, hanno registrato cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie o altre operazioni assimilate per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari
- L'esportatore abituale può acquistare o importare beni e servizi (ad eccezione di fabbricati – anche con contratto di appalto o leasing, aree fabbricabili e servizi per i quali l'IVA è indetraibile) senza pagamento dell'imposta nell'anno o nei 12 mesi successivi
- Il cessionario, esportatore abituale, che vuole acquistare senza addebito d'imposta, deve inviare al cedente copia della lettera d'intento inviata all'Agenzia delle entrate e relativa ricevuta di trasmissione
- Il cedente deve accertarsi di **ricevere la dichiarazione e la relativa ricevuta di presentazione prima di effettuare l'operazione non imponibile**
- Il cedente deve effettuare riscontro telematico del rilascio della ricevuta da parte delle Entrate (prima di effettuare l'operazione non imponibile) al link <http://telematici.agenziaentrate.gov.it/VerIntent/VerificaIntent.do?evento=carica> oppure verificando sul cassetto fiscale
- Obbligo di numerare e registrare la lettera di intento in apposito registro e indicare gli estremi (numero e data) nella fattura emessa in regime di non imponibilità

La procedura di esportazione: momento di effettuazione e fatturazione

La fatturazione delle cessioni all'esportazione

Cessioni all'esportazione – Effettuazione dell'operazione, emissione della fattura, contenuto della fattura

- Momento di effettuazione dell'operazione: regola generale per le cessioni di beni (art. 6 DPR 633/1972)
 - Consegna / spedizione
 - Pagamento dei corrispettivi, se anteriore alla consegna
- Emissione della fattura (art. 21 DPR 633/1972)
 - La fattura è emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6 (art. 21, c. 4)
 - Nelle esportazioni dirette semplici non è possibile emettere fattura differita, mentre nelle esportazioni dirette in triangolazione il primo cedente può avvalersi della fatturazione differita emettendo un d.d.t. integrato con indicazione della destinazione estera dei beni e della tipologia di operazione effettuata (esportazione diretta in triangolazione)
 - per le cessioni di beni per le quali è stato emesso d.d.t. o altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime

La fatturazione delle cessioni all'esportazione

Cessioni all'esportazione – Effettuazione dell'operazione, emissione della fattura, contenuto della fattura

➤ Contenuto della fattura (art. 21, c. 2, DPR 633/1972)

- a) data di emissione
- b) numero progressivo che la identifichi in modo univoco;
- c) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- d) numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;
- e) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
- f) numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale;
- g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;

La fatturazione delle cessioni all'esportazione

Cessioni all'esportazione – Effettuazione dell'operazione, emissione della fattura, contenuto della fattura

➤ (segue)

- h) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, primo comma, n. 2;
 - i) corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
 - l) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;
 - m) (omissis)
 - n) annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.
- La fattura contiene l'annotazione «OPERAZIONE NON IMPONIBILE» con eventuale indicazione della norma nazionale o comunitaria (art. 21, c. 6, lett. b)
- Per le fatture differite, vanno indicati il numero e la data dei documenti di trasporto
- Nelle fatture emesse ad esportatori abituali dietro rilascio della lettera d'intento è obbligatorio inserire gli estremi della lettera d'intento

La fatturazione delle cessioni all'esportazione

Dati aggiuntivi ai fini doganali

- La fattura è il documento chiave dal quale si desumono parte dei dati necessari per le dichiarazioni doganali.
- Contenuto aggiuntivo ai fini doganali:
 - Codice di nomenclatura doganale (almeno a livello di 6 digit)
 - Paese di origine della merce
- Contenuto aggiuntivo in funzione del Paese di destinazione:
 - Dichiarazione di origine preferenziale, se del caso, per le spedizioni verso Paesi accordisti (NB: in assenza di autorizzazione allo status di Esportatore Autorizzato, per le sole spedizioni di prodotti originari importo inferiore ad € 6.000)
 - Dichiarazioni particolari (ad es. dichiarazioni di esonero dual use, CITES, ecc.)
 - Firma in originale del documento
 - ...

La fatturazione delle cessioni all'esportazione

Acconti su esportazioni

- Al momento del **pagamento** di ciascun acconto deve essere emessa e successivamente registrata la relativa fattura, con indicazione che si tratta di **operazione non imponibile**
- Al momento della **consegna o spedizione** dei beni cui si riferiscono tali acconti deve essere emessa la fattura relativa alla cessione, anch'essa non soggetta ad IVA, recante l'indicazione del prezzo complessivamente fatturato, nonché gli estremi (anche di registrazione) di tutte le fatture già emesse in relazione al pagamento degli acconti
- Se il corrispettivo all'esportazione è già stato interamente pagato e le fatture di acconto hanno già coperto l'operazione, è possibile emettere una fattura riepilogativa con valore «zero» che ha funzione di documentare l'operazione ai fini dell'espletamento delle formalità doganali. Va annotata separatamente nel registro e non concorre alla formazione del volume d'affari

Il consignment stock e le esportazioni differite

TERRITORIALITA' – CESSIONI DI BENI

Art. 7-bis, D.P.R. n. 633 del 1972

Salvo alcune eccezioni, le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto:

- *beni immobili*
- *beni mobili*
 - *nazionali,*
 - *comunitari*
 - *vincolati al regime della temporanea importazione*



esistenti nel territorio
dello Stato

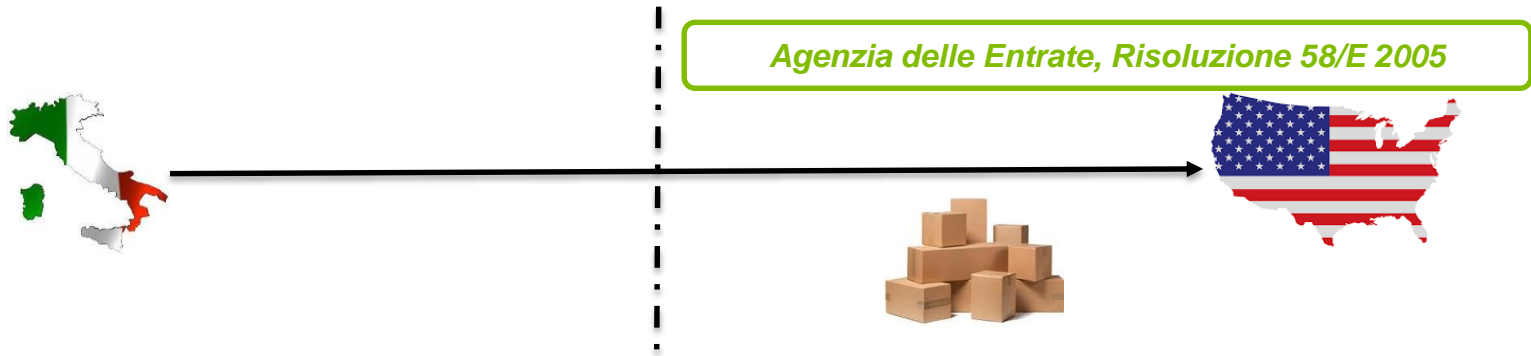
- *beni mobili*



*spediti da altro Stato
membro **installati,**
montati o assiemati nel
territorio dello Stato dal
fornitore o per suo conto*

TERRITORIALITÀ – CESSIONI DI BENI MOBILI

Contratto di Consignment stock in Paese extra-UE



- Comporta l'invio dei beni, con mantenimento della proprietà, presso un deposito all'estero, con **disponibilità esclusiva da parte del cliente estero**
- L'**effetto traslativo si verifica soltanto all'atto del prelievo dei beni dal deposito**, limitatamente alle quantità prelevate
- All'atto dell'espletamento delle formalità doganali di esportazione si è in presenza di una cessione a titolo oneroso delle merci in uscita che, in virtù delle pattuizioni, è realizzata secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, all'atto del prelievo dal deposito
- È **cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a), del DPR 633/72 sin dall'inizio**, ma il *plafond* si andrà a costituire solo nel momento e nella misura in cui i beni saranno prelevati dall'acquirente e debitamente fatturati dal fornitore

TERRITORIALITÀ – CESSIONI DI BENI MOBILI

Invio di beni in deposito extra-UE in attesa di essere venduti



Agenzia delle Entrate, Risoluzione 94/E 2013



- Invio dei beni c/o deposito estero proprio in regime di franco valuta per essere successivamente ceduti a cliente estero, in virtù di un **impegno contrattualmente vincolante assunto *ab origine* dalle parti**
- Fattispecie non riconducibile allo schema del *consignment stock*, ma molto simile sul piano degli effetti
- Con il **prelievo dei beni dal deposito per la consegna al cliente estero** si darà esecuzione alla compravendita e si realizzeranno i presupposti per inquadrare l'operazione come **cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a), del DPR 633/72**; conseguentemente il *plafond* si andrà a costituire solo nel momento e nella misura in cui le merci risulteranno prelevate dall'acquirente e debitamente fatturate dal fornitore
- Ciò nel presupposto che sussista il «carattere definitivo dell'operazione»: fin dalla sua origine, e nella relativa rappresentazione documentale, deve essere stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero.

La prova dell'esportazione

ESPORTAZIONE/*Procedura di follow-up*

- **Prova dell'uscita ai fini IVA:** è costituita dal messaggio “**risultati di uscita**” che l'ufficio di uscita invia all'ufficio di esportazione e che **viene registrato nella banca dati del sistema informativo doganale nazionale (AIDA)**.
- Tale messaggio contiene l'informazione relativa all'uscita effettiva della merce – con o senza eventuali difformità – o di uscita respinta per non conformità alla normativa doganale. Equivale a tutti gli effetti alla prova costituita dal timbro «visto uscire» apposto sul retro dell'esemplare 3 del DAU.
- **Mancata chiusura MRN** (appuramento del regime doganale di esportazione):
 - entro 90 giorni:
 - l'ufficio di export avvia la ricerca chiedendo data di uscita e dogana di uscita all'esportatore;
 - invia un messaggio con la richiesta di chiusura all'ufficio di uscita;
 - se entro 10gg non ottiene riscontro procede con la richiesta di prove alternative;
 - entro 150 giorni:
 - la dichiarazione di esportazione viene invalidata e viene avvisato l'ufficio territorialmente competente dell'Agenzia delle Entrate.

ESPORTAZIONE/*Procedura di follow-up 2*

- **Documentazione alternativa** che l'esportatore o il dichiarante deve presentare all'autorità doganale per comprovare l'avvenuta uscita dei beni dal territorio doganale comunitario, in assenza di «appuramento» del codice M.R.N. da parte dell'autorità doganale stessa:
- ✓ prova del pagamento
 - oppure
 - ✓ fattura di vendita
 - ✓ copia della bolla di consegna firmata o autenticata dal destinatario extracomunitario
 - oppure
 - ✓ documento di trasporto con attestazione di arrivo a destino del rappresentante del vettore
 - ✓ *copia della dichiarazione di importazione*

*Art. 796 quinquies bis Reg. CEE 2454/93;
Agenzia delle Dogane, Nota 16.12.2009,
prot. n. 166840*

Operazioni di esportazione effettuate tramite Corriere Espresso

- Le esportazioni effettuate tramite Corrieri Espressi sono soggette alle stesse disposizioni normative in materia di rilascio della prova dell'uscita della merce dal territorio doganale dell'UE, che rimane una prerogativa dell'autorità doganale
- Le dichiarazioni di esportazione sono intestate normalmente al Corriere Espresso, con codice 8 o 9 nella casella 2 (esportatore/speditore) e ad essa è allegata la distinta dei soggetti intervenuti nella transazione ed altri elementi di identificazione della spedizione
- I Corrieri Espressi inviano ai soggetti intestatari delle fatture presentate a corredo delle dichiarazioni di esportazione, una **comunicazione**, di regola in formato elettronico, **recante**, tra gli altri elementi, **gli estremi della relativa fattura ed il numero di riferimento della esportazione (MRN)**
- Nel caso in cui dalla verifica di tale MRN esso risulti chiuso (uscita conclusa), le fatture ad esso associate sono da considerarsi vistate ai fini della non imponibilità IVA
- In caso di controlli, le strutture interne dell'Agenzia potranno visualizzare nel sistema AIDA l'elenco degli esportatori e gli estremi delle fatture a cui l'intera operazione fa riferimento

Agenzia delle Dogane, Circolare 11.05.2011, n. 16/D

Operazioni di esportazione effettuate interamente in altri Stati membri

- Dogana di esportazione e di uscita in altro Stato membro: l'operazione non è gestita con il sistema comune ECS che, essendo un sistema comunitario, presuppone lo scambio di dati tra due dogane di due differenti Stati membri (dogana di esportazione che si trova nel Paese A e dogana di uscita che si trova nel Paese B)
- **L'operazione è interamente gestita con la procedura nazionale utilizzata all'interno dello Stato in cui l'intera operazione è effettuata e non è nota all'Amministrazione doganale italiana**
- Gli eventuali MRN rilasciati (generati e chiusi in altro Stato membro) non sono consultabili nel sistema informatico doganale nazionale AIDA
- Le prove dell'uscita della merce che uno Stato decide di fornire ad operatori che effettuano **interamente** l'operazione di esportazione all'interno del proprio territorio non sono note alle altre Amministrazioni doganali trattandosi di "operazioni nazionali" di quel Paese e quindi soggette a discipline di carattere nazionale
- Deve essere, pertanto, cura dell'operatore italiano che effettua l'operazione presso altro Stato, acquisire l'informazione relativa al dato "prova di uscita della merce" e tenere agli atti tale prova.

*Agenzia delle Dogane, Nota 21.07.2008,
prot. n. 3028 e Circolare 29.12.2010, n. 18/D*

Cessioni verso destinazioni particolari

Cessioni verso destinazioni particolari – esempi

San Marino:

- Tra San Marino e l'UE vige una unione doganale
- La prova di esportazione è costituita dalla fattura vistata dall'ufficio tributario sanmarinese

Isole Canarie; Regioni e Dipartimenti francesi d'oltremare:

- Appartengono al territorio doganale dell'UE, ma sono al di fuori dal territorio IVA UE
- La prova della cessione è costituita dal documento T2LF (documento che prova la posizione comunitaria delle merci destinate a una parte del territorio doganale in cui non si applicano le disposizioni dell'imposta sul valore aggiunto)

Le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione

Gli acquisti in sospensione d'imposta

- Definizione di plafond
- L'acquisizione dello status di esportatore abituale
- La formazione del plafond
 - Operazioni che formano plafond
 - Operazioni che non formano plafond
 - Momento di effettuazione delle operazioni che costituiscono plafond
 - Note di credito e note di debito
 - Plafond derivante dal regime del margine
- L'utilizzo del plafond
 - Beni e servizi che possono essere acquistati con utilizzo del plafond
 - Limiti all'utilizzo del plafond
 - Momento in cui il plafond si considera utilizzato

Gli acquisti in sospensione d'imposta

- Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile
 - Unicità del plafond
 - Plafond libero (o incondizionato) e vincolato (o condizionato)
 - Plafond fisso e plafond mobile
- Gli obblighi e gli adempimenti dell'esportatore abituale
 - La dichiarazione d'intento
 - La dichiarazione di intento in dogana
 - Ulteriori adempimenti a carico dell'esportatore abituale
- Gli obblighi e gli adempimenti del cedente/fornitore
 - Adempimenti nei confronti dell'esportatore abituale
 - Adempimenti successivi al ricevimento della dichiarazione d'intento
- Il regime sanzionatorio
 - Sanzioni previste per il fornitore
 - Sanzioni previste per l'esportatore abituale

Definizione di plafond

Definizione di plafond

NORMATIVA COMUNITARIA

Art. 164 e 165 della Direttiva 2006/112/CE

NORMATIVA NAZIONALE

- Artt. 8, 8 bis, 9 del DPR n. 633/1972
- D.L. 29.12.1983, n. 746, convertito dalla legge 27.02.1984, n. 17, articolo 1
- Legge 18.2. 1997, n. 28, art. 2, commi 2 e 3

PRINCIPALE PRASSI DI RIFERIMENTO

- Circolare n. 8/D del 27 febbraio 2003 – Agenzia delle Dogane
- Circolare n. 73 del 19 dicembre 1984

Definizione di plafond

- I contribuenti che effettuano prevalentemente operazioni non imponibili (**esportazioni, cessioni intracomunitarie ed operazioni assimilate**), in presenza di acquisti assoggettati ad IVA, si troverebbero strutturalmente in una forte posizione creditoria in termini di imposta
- Un meccanismo introdotto dalla normativa IVA al fine di ridurre il credito di imposta per tali soggetti è rappresentato dal **c.d. «plafond» IVA**
- **Il «plafond» è uno specifico meccanismo che consente ai soggetti in possesso di determinati requisiti («c.d. esportatori abituali») di effettuare acquisti senza l'applicazione dell'imposta nel limite dell'ammontare delle operazioni non imponibili IVA** (esportazioni dirette, indirette, triangolari, operazioni assimilate, cessioni intracomunitarie di beni, ecc.) **registrate nell'anno solare precedente o nei 12 mesi precedenti**;
- Tale meccanismo consente, dunque, agli esportatori abituali di evitare l'incremento del saldo creditorio dovuto agli acquisti assoggettati ad imposta in presenza di cessioni non imponibili

L'acquisizione dello *status* di esportatore abituale

L'acquisizione dello *status* di esportatore abituale

L'ESPORTATORE ABITUALE

- Ai sensi dell'articolo 1 D.L. n. 746/1983, lo *status* di esportatore abituale si acquisisce con le **effettuazione di operazioni di cessione all'esportazione e assimilate**, ovvero **cessioni intracomunitarie** nell'anno precedente o nei 12 mesi precedenti, **in misura superiore al 10% del volume d'affari**.
- Il volume d'affari deve essere determinato a norma dell'articolo 20 del DPR n. 633/1972, **al netto**:
 - ✓ delle cessioni di **beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale**,
 - ✓ delle **operazioni soggette all'obbligo di fatturazione ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis, lett. a) e b) del D.P.R. n. 633/72 (cessioni territorialmente non rilevanti)**.

L'acquisizione dello *status* di esportatore abituale

Quindi, per verificare lo **status di esportatore abituale** va impostato il seguente rapporto:

Cessioni di beni e prestazioni di servizi registrate nell'anno o nei dodici mesi precedenti che concorrono alla formazione del plafond

Il volume d'affari realizzato nell'anno o nei dodici mesi precedenti

- cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale
- operazioni extraterritoriali di cui all'articolo 21, comma 6-bis

Se il coefficiente percentuale risultante dal seguente rapporto **> 0,10**



ESPORTATORE ABITUALE

L'acquisizione dello *status* di esportatore abituale

- Possono acquisire lo *status* di **esportatore abituale anche i soggetti passivi non residenti che hanno nominato un rappresentante fiscale o che si sono direttamente identificati in Italia** (Ris. 21 giugno 1999 n. 102/E e 4 agosto 2011, n. 80/E).
- **Non possono acquisire lo *status*:**
 - I soggetti IVA che hanno iniziato l'attività, limitatamente al primo anno, in quanto occorre avere alle spalle un anno solare di attività (plafond fisso) oppure 12 mesi di attività (plafond mobile);
 - **I soggetti che non possono esercitare il diritto alla detrazione:**
 - I produttori agricoli in regime speciale ex art. 34 del DPR n. 633/1972;
 - I contribuenti minimi.

La formazione del plafond

La formazione del plafond

OPERAZIONI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL PLAFOND

Operazione	Norma
Esportazioni dirette (comprese operazioni triangolari)	Art. 8, comma 1, lett. a), DPR 633/1972
Cessioni di beni a soggetti non residenti che provvedono all'esportazione entro 90 giorni dalla consegna	Art. 8, comma 1, lett. b), DPR 633/1972
Cessioni di beni prelevati da un deposito IVA, con trasporto o spedizione fuori dalla UE	Art. 50-bis, comma 4, lett. g), D.L. 331/1993
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa	Art. 8 bis, comma 1, DPR 633/1972
Servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali, effettuati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa	Art. 9, comma 1, DPR 633/1972
Cessioni e prestazioni a residenti nella Repubblica di S. Marino e nella Città del Vaticano	Art. 71, comma 1, DPR 633/1972
Cessioni e prestazioni non soggette ad imposta in base a trattati od accordi internazionali (basi Nato, ambasciate, ecc.)	Art. 72, DPR 633/1972

La formazione del plafond

OPERAZIONI CHE FORMANO PLAFOND

Operazione	Norma
Cessioni intracomunitarie di beni non imponibili (comprese operazioni triangolari)	Art. 41, D.L. 331/1993
Cessioni intracomunitarie di oro industriale ed argento puro	Art. 41, D.L. 331/1993
Triangolazione–UE promossa da soggetto passivo appartenente ad altro Stato membro (es. IT vende beni a DE – promotore della triangolazione – ma li consegna a FR su incarico di DE il quale designa quest’ultimo, in sua vece, al versamento dell’imposta in Francia)	Art. 41, D.L. 331/1993 (legge di conversione 427/93)
Triangolazione – UE promossa da soggetto passivo nazionale (es. IT- promotore della triangolazione – acquista beni da DE ma li fa consegnare in Francia al suo cliente FR designandolo, in sua vece al versamento dell’imposta in Francia)	Art. 41, D.L. 331/1993

La formazione del plafond

Operazione	Norma
Triangolazioni nazionali (operatore italiano cede beni ad altro operatore nazionale, con consegna ad operatore comunitario)	Art. 58, comma 1, D.L. 331/1993
Cessioni intra-UE di beni prelevati da un deposito IVA con trasporto o spedizione in altro paese UE	Art. 50 –bis, comma 4, lett. f), D.L. 331/1993
Margini delle operazioni non imponibili riguardanti i beni usati, che vanno a formare il plafond	Art. 37, comma 1, D.L. 41/1995
Cessioni intra-UE, di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all'art. 34, DPR 633/72	Art. 41 , D.L. 331/1993

Concorrono alla formazione del plafond i corrispettivi addebitati a clienti in regime di non imponibilità art. 9 per lavorazioni su beni in temporanea importazione e destinati ad essere riesportati al termine della lavorazione, anche se le lavorazioni sono state eseguite da terzi per conto dell'importatore

La formazione del plafond

OPERAZIONI CHE NON FORMANO PLAFOND

Operazione	Norma
Cessioni ad esportatori abituali e operatori assimilati	Art. 8, comma 1, lett. c), DPR n. 633/1972 Art. 8-bis, comma 2, DPR n. 633/1972 Art. 9, comma 2, DPR n. 633/1972
Cessioni a viaggiatori extra-comunitari	Art. 38-quater, DPR n. 633/1972
Cessioni di beni in transito «doganale»	Art. 7-bis, DPR n. 633/1972
Cessioni di beni destinati ad essere introdotti o giacenti nei depositi IVA senza che vengano estratti per essere inviati in un altro paese della Comunità (art. 41 D.L. n. 331/93) o fuori della stessa (art. 8, comma 1, lett. a) e/o b), DPR 633/72)	Art. 50 –bis, D.L. n. 331/1993
Cessioni ad organismi dello Stato per cooperazione	D.M. 10 marzo 1988, n. 379
Prestazioni fuori CEE per agenzie di viaggio	Art. 74-ter, DPR n. 633/1972

La formazione del plafond

OPERAZIONI CHE **NON** FORMANO PLAFOND

Operazione	Norma
Margine negativo dei corrispettivi rientranti nel regime dei beni usati	D.L. n. 41/1995

EXPO'

- Secondo la Circ. n. 26/E del 7 agosto 2014, **le operazioni effettuate nei confronti dei Commissariati Generali di Sezione in regime di non imponibilità IVA in occasione di EXPO Milano 2015 non concorrono alla formazione del plafond**. Infatti, il regime previsto per tali operazioni è da considerarsi un'agevolazione limitata alla realizzazione dell'evento.

La formazione del plafond

- Perché l'operazione concorra alla determinazione del plafond occorre il trasferimento della proprietà e l'onerosità
- Dunque, **non concorrono alla formazione del plafond** (a titolo di esempio):
 - Cessioni all'esportazione di **beni omaggio** (anche se da un punto di vista IVA rappresentano operazioni non imponibili art. 8, c.1 del D.P.R. n. 633/72 – Cfr. Nota del Ministero delle Finanze 11.2.1998, n. 10367 in cui si afferma che *«l'assenza di un corrispettivo non consente di includere l'operazione tra quelle che concorrono alla formazione del plafond»* e Circ. 156/E del 15 luglio 1999-)
 - **Esportazioni definitive di beni destinati ad essere reintrodotti** come prodotti compensatori
 - **Esportazioni «franco valuta»** in genere, es. beni inviati all'estero senza trasferimento di proprietà per esecuzione di lavori

La formazione del plafond

- La **L. n. 28/1997** (*norma che ha introdotto l'attuale assetto della disciplina del plafond*) sancisce che, ai fini della quantificazione dell'importo del plafond, deve farsi riferimento **all'ammontare delle cessioni e prestazioni rilevanti che sono state registrate per l'anno solare precedente o per i dodici mesi precedenti**, ai sensi dell'art. 23 DPR 633/1972.
- **Prima di tale modifica**, relativamente alle operazioni ex art. 8, comma 1, lett. a) e b), occorre aver riguardo alle **esportazioni «fatte», ovvero «concluse agli effetti doganali con l'emissione della relativa bolletta a nulla influenzando il momento di registrazione della fattura e la circostanza che siano stati o meno incassati i corrispettivi»** (Circ. 19.12.1984, n. 73).

La formazione del plafond

FORMAZIONE DEL PLAFOND – ACCONTI E ANTICIPI

- Qualora venga emessa una **fattura anticipata** ovvero una **fattura a fronte del pagamento di acconti**, ai sensi dell'art. 6 e dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/72, **scaturendo l'obbligo di registrazione nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/72**, **gli importi fatturati concorrono sia alla determinazione dello *status* di esportatore abituale che alla formazione del plafond** (Cfr. circolare AdE n. 145/E del 10 giugno 1998, par. 7 che Circ. Ag. Dogane n. 8/D del 27 febbraio 2003)

La formazione del plafond

NOTE DI DEBITO (art. 26, c.1 del D.P.R. n. 633/72)

- Se emesse nell'anno di riferimento vanno ad aumentare il plafond disponibile
- Se emesse nell'anno successivo, non aumentano il plafond disponibile dell'anno di registrazione (quindi dell'anno di emissione), ma aumentano il plafond disponibile dell'anno dell'operazione principale (se ne può tener conto con un **annotazione idonea nel prospetto di utilizzo del plafond** di cui all'art. 1, c.2 D.L. 746/83, ora art. 10 del D.P.R. n. 435/2001, quindi, come annotazione di una maggior disponibilità di plafond dell'anno precedente)
- se emesse a partire dal secondo anno successivo a quello dell'operazione originale, non possono aumentare né l'eventuale plafond disponibile nell'anno di registrazione dei documenti (per ragioni di competenza), né quello relativo all'anno in cui è stata effettuata l'operazione principale (tale plafond ormai è già stato utilizzato).

La formazione del plafond

NOTE DI CREDITO (art. 26, c.2 e 3 del D.P.R. n. 633/72)

Le note di credito anche se non emesse con rilevanza ai fini IVA (facoltà) riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond (Cir. 13/E del 23 febbraio 1994 e Circ. Ag. Dogane 27.02.2003 n. 8/D);

- Se emesse lo **stesso anno dell'operazione originaria, riducono il plafond disponibile per quell'anno;**
- Se emesse **nell'anno successivo, non devono ridurre il plafond di quell'anno, ma quello dell'anno precedente, cui si riferisce l'operazione principale** (se ne può tener conto con un **annotazione idonea nel prospetto di utilizzo del plafond** di cui all'art. 1, c.2 D.L. 746/83, ora art. 10 del D.P.R. n. 435/2001, quindi, come annotazione di una minor disponibilità di plafond dell'anno precedente o maggior utilizzo)
- Se emesse a partire dal **secondo anno successivo vanno comunque a ridurre il plafond disponibile nell'anno in cui è stata fatta l'operazione principale**, ciò potrebbe determinare il verificarsi di uno «splafonamento», per il venir meno dell'originario plafond disponibile

L'utilizzo del plafond

L'utilizzo del plafond

BENI E SERVIZI CHE POSSONO ESSERE ACQUISTATI CON UTILIZZO DEL PLAFOND

- Il contribuente esportatore abituale può utilizzare il plafond per acquistare o importare, senza pagamento dell'imposta:
 - **Beni e servizi di qualsiasi natura, inerenti all'attività, ad eccezione dei fabbricati e delle aree edificabili e dei beni e servizi con IVA indetraibile.**

È possibile acquistare senza applicazione dell'IVA, beni ammortizzabili e le spese generali (es. cancelleria, fatture del commercialista, dell'avvocato, prestazioni alberghiere diverse dalle spese di rappresentanza, energia ecc.) anche se non inerenti all'attività di esportazione o di scambi comunitari;

Manutenzioni edili di carattere straordinario/ristrutturazioni?

L'utilizzo del plafond

BENI E SERVIZI CHE POSSONO ESSERE ACQUISTATI CON UTILIZZO DEL PLAFOND

- Il meccanismo del plafond, sostanzialmente conforme alla disciplina comunitaria (art. 16 direttiva n.77/388 – artt. 164 e 165 direttiva n. 2006/112)
- **Le norma interna ha attualmente una portata ben più ampia della norma comunitaria e non limita il «beneficio» alle importazioni ed alle cessioni di beni da destinare all'esportazione o all'effettuazione di cessioni intracomunitarie, né alle sole prestazioni di servizi a tali operazioni correlate.**
- Il plafond può essere utilizzato per acquisti di beni e servizi di qualsiasi natura con esclusione di fabbricati, aree fabbricabili, beni e servizi per i quali l'IVA risulta indetraibile per ragioni di tipo oggettivo o soggettivo.

Utilizzo del plafond

MOMENTO DI UTILIZZO DEL PLAFOND

- Il plafond si considera **utilizzato** nel **momento di effettuazione dell'operazione di acquisto o di importazione**.
- Non si applica il criterio della registrazione delle fatture d'acquisto o delle bollette doganali, ma quello dell'effettuazione dell'operazione di acquisto dei beni e dei servizi.

Acquisti di beni	Consegna o spedizione	art. 6, comma 1, DPR 633/72
Acquisti di servizi	Pagamento del corrispettivo	art.6, comma 3, DPR 633/72
Importazioni	Data di accettazione della bolletta doganale	art. 36, comma 2 del TULD
Acquisti intracomunitari	Inizio del trasporto o successivamente quando si producono gli effetti traslativi	art. 39, comma 1, D.L n. 331/1993

Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile

Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile

PLAFOND LIBERO (O INCONDIZIONATO) E PLAFOND VINCOLATO (O CONDIZIONATO)

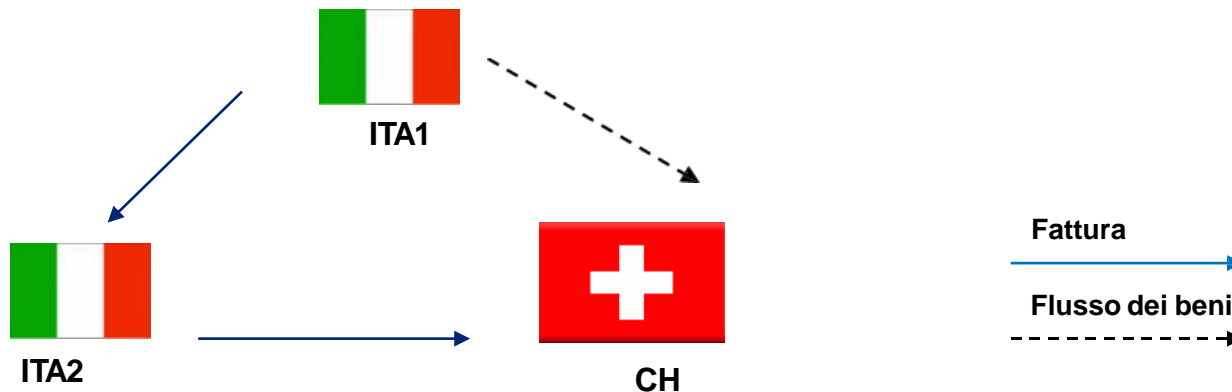
Ai sensi dell'art. 8, comma 2, del DPR n. 633/1972, **i cessionari che intervengono in una operazione di triangolazione** possono avvalersi del plafond di cui dispongono:

- **Integralmente per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna (plafond ad utilizzo vincolato);**
- **Nei limiti della differenza tra il plafond complessivo di cui dispongono e l'ammontare delle cessioni di beni effettuate nei loro confronti nello stesso anno senza IVA, in quanto esportate in triangolazione, per gli acquisti di altri beni o di servizi (plafond ad utilizzo libero);**

Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile

Dispongono di un plafond vincolato coloro che intervengono in una triangolazione in qualità di primo cessionario/secondo cedente.

IPOSTESI 1: ESPORTAZIONE IN TRIANGOLAZIONE, art. 8, comma 1, lett. a), DPR 633/72



Il **fornitore Italiano (IT2)** vende per **1000€** ad una impresa svizzera (CH) dei beni precedentemente **acquistati per 800€** da una **impresa italiana (IT1)** la quale è stata incaricata da IT2 di consegnare i beni in dogana per il successivo invio in Svizzera.

Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile

PLAFOND FISSO E PLAFOND MOBILE

- L'esportatore abituale può scegliere tra due sistemi di calcolo di plafond che si distinguono a seconda del **periodo di riferimento**:
 - **PLAFOND FISSO O SOLARE**: il periodo di riferimento corrisponde alle operazioni che concorrono alla formazione del plafond registrate **nell'anno solare precedente**;
 - **PLAFOND MOBILE O MENSILE**: il periodo di riferimento è individuato **nei dodici mesi precedenti**, non coincidenti necessariamente con l'anno solare; tale metodo può essere utilizzato solo da contribuenti che hanno iniziato l'attività almeno da 12 mesi;

Prima del 2015 la scelta tra plafond mobile e plafond fisso andava fatta preventivamente, ma la manifestazione della scelta avveniva in sede di dichiarazione IVA.

Dal 2015 la scelta va manifestata già in sede di invio telematico della prima dichiarazione di intento

Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile

PLAFOND FISSO E PLAFOND MOBILE

PLAFOND FISSO

Anno solare precedente
Si può cominciare ad utilizzarlo dal 1° gennaio dell'anno solare successivo all'inizio attività

Tipico di imprese con un ammontare di esportazioni con trend stabile

VANTAGGIO: semplicità del calcolo.
SVANTAGGIO: plafond disponibile all'inizio dell'anno solare successivo all'effettuazione delle operazioni che lo hanno originato.

PLAFOND MOBILE

12 mesi precedenti
Si può cominciare ad utilizzarlo dal 13° mese successivo all'inizio attività

Tipico di imprese con molte esportazioni con trend in crescita

VANTAGGIO: plafond disponibile immediatamente il mese successivo l'effettuazione delle operazioni che lo hanno originato.
SVANTAGGIO: complessità di calcolo

Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile

PLAFOND FISSO

- al 1° gennaio di ciascun anno, il plafond disponibile per detto anno è determinato sulla base dell'ammontare dalle **operazioni non imponibili (rilevanti) registrate nell'anno precedente**;
- nel corso dell'anno di utilizzo, è sufficiente controllare che gli acquisti e le importazioni effettuate in regime di non imponibilità, dietro presentazione di lettera di intento non superino l'ammontare del plafond disponibile per non incorrere nello **splafonamento**.

Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile

IL PLAFOND MOBILE

- *Occorre verificare in ciascun mese:*
 1. La sussistenza dello *status* di esportatore abituale;
 2. Il plafond disponibile.

- *La determinazione si basa sull':*
 1. Ammontare delle operazioni attive non imponibili registrate nei 12 mesi precedenti;
 2. Ammontare degli acquisti agevolati effettuati nel medesimo periodo;

- *All'inizio di ogni periodo (12 mesi) il disponibile è dato dalla differenza fra i due dati.*

Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile

IL PLAFOND MOBILE

- Per il calcolo del **plafond disponibile all'inizio del mese di riferimento**:
 - L'ammontare delle **esportazioni effettuate nei 12 mesi precedenti** va **calcolato al netto delle esportazioni del mese divenuto 13°**;
 - L'ammontare delle **utilizzazioni effettuate nei dodici mesi precedenti, «depurato»/ridotto dell'importo riferito alle esportazioni del 13° mese** – non più computabile – *«a concorrenza di tale ultimo importo»*.
- L'ammontare delle esportazioni del 13° mese si espunge dal calcolo delle operazioni rilevanti ai fini della determinazione del plafond, ma corrispondentemente **si sottrae il relativo importo dall'ammontare degli utilizzi progressivi, poiché fino a concorrenza dell'importo delle esportazioni del 13° mese, gli utilizzi di plafond si intendono imputati alle esportazioni di tale mese uscente (se la differenza tra gli utilizzi e le esportazioni del 13° mese è negativa deve essere considerata pari a zero)**.

Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile

IL PLAFOND MOBILE

Plafond disponibile:

Esportazioni ed operazioni assimilate registrate nei 12 mesi precedenti

-

Progressivo utilizzo del mese che si chiude

=

Plafond disponibile all'inizio del mese successivo

Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile

IL PLAFOND MOBILE

Progressivo utilizzo, se assume valore negativo va riportato il valore (0) zero.

$$\begin{array}{c} + \\ \text{Progressivo utilizzo iniziale} \\ - \\ \text{Esportazioni del tredicesimo mese precedente che si espelle} \\ + \\ \text{Acquisti con plafond del mese che si chiude} \\ = \\ \text{Progressivo utilizzo finale} \end{array}$$

Le varie tipologie di plafond: libero o vincolato, fisso o mobile

IL PASSAGGIO DA PLAFOND FISSO A MOBILE E VICEVERSA

Se nell'anno solare precedente si è utilizzato il plafond fisso e **si vuole passare al plafond mobile, il plafond disponibile all'inizio dell'anno è pari alle esportazioni e operazioni assimilate effettuate nell'anno solare precedente.**

Se sei passa dal plafond mobile a quello fisso, il plafond disponibile a gennaio dell'anno di passaggio è pari al **plafond che sarebbe stato disponibile a gennaio** (da utilizzare per l'intero anno) **con il metodo del plafond mobile**

Gli obblighi e gli adempimenti dell'esportatore abituale

Gli obblighi e gli adempimenti dell'esportatore abituale

LA DICHIARAZIONE D'INTENTO

- Il contribuente che intende utilizzare il proprio plafond per acquistare in sospensione di imposta beni e/o servizi, **deve darne comunicazione al proprio fornitore (o alla dogana in caso di importazione)**;
- La comunicazione, c.d. **dichiarazione d'intento**, deve essere anteriore all'effettuazione dell'acquisto/importazione;
- La dichiarazione di intento, a seguito delle modifiche apportate al D.L. 746/83 dall'art. 20 del D.L. 175/2014, deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate e **copia della relativa ricevuta di avvenuta trasmissione deve essere inviata al proprio fornitore, unitamente alla dichiarazione di intento.**
- Il modello da utilizzare è quello approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 12 dicembre 2014, come modificato dal provvedimento 11 febbraio 2015

Gli obblighi e gli adempimenti dell'esportatore abituale

LA DICHIARAZIONE D'INTENTO

- La dichiarazione va trasmessa telematicamente da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia delle Entrate, o tramite intermediari abilitati alla trasmissione, utilizzando un software, denominato «dichiarazione d'intento», reperibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate;
- L'intermediario rilascia al dichiarante l'impegno a trasmettere in via telematica i dati in essa contenuti e consegna allo stesso una copia della dichiarazione trasmessa e della ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate;
- Si considera presentata nel giorno in cui l'Agenzia delle Entrate riceve i dati;
- **Per la consegna al fornitore è consentita la stampa della sola dichiarazione d'intento, escludendo il quadro A-Plafond;**
- Sul sito dell'Agenzia è disponibile la funzione libero accesso per il riscontro telematico dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento che deve essere effettuato dai fornitori che ricevono dichiarazione di intento;

Gli obblighi e gli adempimenti dell'esportatore abituale

LA DICHIARAZIONE D'INTENTO IN DOGANA

- L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane la banca dati delle dichiarazioni d'intento trasmesse con le nuove disposizioni per dispensare dalla consegna in dogana della copia cartacea delle dichiarazioni e delle ricevute di presentazione;
- Nota 17631/RU dell'11.02.15 della Direzione centrale: utilizzo in dogana delle dichiarazioni d'intento valide per una singola operazione, **possibilità di ammettere la presentazione di una dichiarazione d'intento per più operazioni doganali;**

Gli obblighi e gli adempimenti dell'esportatore abituale

LA DICHIARAZIONE D'INTENTO IN DOGANA

- Risoluzione n. 38/E del 13 aprile 2015: viene **ammessa la possibilità che una dichiarazione d'intento riguardi una serie di operazioni doganali fino a concorrenza di un determinato ammontare.**
- Va compilato alternativamente:
 - **campo 1: singola operazione**, si inserisce il **valore presunto** dell'imponibile ai fini IVA dell'importazione che si intende effettuare, tenendo conto, **per eccesso**, di tutti gli elementi che concorrono al calcolo dell'imponibile;
 - **campo 2: più importazioni**, va inserito l'importo corrispondente all'ammontare della quota parte del proprio plafond IVA che si presume di utilizzare all'importazione nel periodo di riferimento;
- Nota n. 46452/RU del 20.04.15 la Direzione delle Dogane ha sospeso la procedura per le importazioni plurime a causa di errori in sede di invio delle dichiarazioni d'intento – obbligo della consegna cartacea;
- Nota n. 58510/RU del 20.05.15, errori ridotti, dal 25.05.15 ha consentito nuovamente l'utilizzo della dichiarazione per più operazioni doganali e eliminato l'obbligo di consegna cartacea fornendo ulteriori chiarimenti relativi alla compilazione.

Gli obblighi e gli adempimenti dell'esportatore abituale

ULTERIORI ADEMPIMENTI A CARICO DEGLI ESPORTATORI ABITUALI

- L'esportatore abituale deve:
 - Compilare il quadro VC della dichiarazione IVA annuale, con il riepilogo, mese per mese, delle operazioni attive (che creano plafond) e di quelle passive (con utilizzo del plafond);
 - Gli esportatori abituali che utilizzano il metodo del plafond mobile devono riportare tali indicazioni anche per i singoli mesi del secondo anno precedente a quello cui si riferisce la dichiarazione;

Gli obblighi e gli adempimenti dell'esportatore abituale

ULTERIORI ADEMPIMENTI A CARICO DEGLI ESPORTATORI ABITUALI

- L'esportatore abituale deve:
 - Esibire, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, dei prospetti riepilogativi mensili, redatti in forma libera su qualsiasi supporto cartaceo o informatico, riportanti le indicazioni:
 - Del plafond disponibile all'inizio di ciascun mese (fino al secondo mese precedente a quello della richiesta);
 - Delle operazioni di acquisto (o di importazione) registrate nello stesso mese, fino al secondo mese precedente a quello della richiesta, effettuate senza pagamento dell'imposta.

Gli obblighi e gli adempimenti del cedente/fornitore

Gli obblighi e gli adempimenti del cedente/fornitore

Gli adempimenti contabili e fiscali posti a carico dei fornitori degli esportatori abituali riguardano:

- La **fatturazione** dell'operazione effettuata nei confronti degli esportatori abituali;
- Il **controllo cartolare della dichiarazione d'intento ricevuta** dall'esportatore abituale;
- Il **riepilogo nella dichiarazione IVA annuale dei dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute (Quadro VI)**;

Gli obblighi e gli adempimenti del cedente/fornitore

ADEMPIMENTI DEI CONFRONTI DEGLI ESPORTATORI ABITUALI

Fatturazione:

- Emissione, in duplice esemplare, della fattura con l'annotazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta:
 - Che si tratta di operazione non imponibile e con eventuale specificazione della norma di riferimento;
 - **Degli estremi della dichiarazione d'intento (numero e data di emissione).**

Gli obblighi e gli adempimenti del cedente/fornitore

ADEMPIMENTI DEI CONFRONTI DEGLI ESPORTATORI ABITUALI

Dichiarazione d'intento:

- Il cedente deve verificare la conformità della dichiarazione d'intento alle specifiche di cui all'art. 1, comma 1 del DL n. 746/97:
 - Che sia anteriore all'effettuazione dell'operazione (potrebbe essere opportuno conservare le buste di ricevimento con l'evidenziazione del timbro postale);
 - Che non riguardi beni o servizi ad IVA indetraibile, ovvero fabbricati o aree fabbricabili;

Gli obblighi e gli adempimenti del cedente/fornitore

ADEMPIMENTI SUCCESSIVI AL RICEVIMENTO DELLA DICHIARAZIONE D'INTENTO

- **Dopo il ricevimento della dichiarazione d'intento**, il cedente deve:
 - **Numerare progressivamente la dichiarazione d'intento ricevuta**: il cedente e il cessionario devono numerare distintamente la dichiarazione d'intento rispettivamente ricevuta ed emessa, con separata annotazione rispetto a quella dell'anno precedente – R.M. n. 355803 del 26.07.1985;
 - **Annotare la dichiarazione d'intento, entro 15 giorni da quello di ricevimento, in apposito registro** – c'è anche la possibilità di rilevare le dichiarazioni d'intento in un'apposita sezione dei registri delle fatture emesse o dei corrispettivi – art. 2, comma 3 L. 28/97;

Gli obblighi e gli adempimenti del cedente/fornitore

ADEMPIMENTI SUCCESSIVI AL RICEVIMENTO DELLA DICHIARAZIONE D'INTENTO

- **Dopo il ricevimento della dichiarazione d'intento, il cedente deve:**
 - **Conservare la dichiarazione d'intento e la ricevuta telematica di presentazione all'Agenzia delle Entrate da parte dell'esportatore abituale – art. 39 DPR 633/1972;**
 - **Indicare gli estremi della dichiarazione d'intento (numero e data di emissione) sulle fatture emesse in regime di non imponibilità IVA in base ad essa;**

Il regime sanzionatorio

Il regime sanzionatorio

SANZIONI PREVISTE PER IL FORNITORE

Articolo 7, comma 4 bis del D.lgs. N. 471/1997:

«E' punito con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2000 il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate, prevista dall'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto legge 29 dicembre 1983 [...]»

Il regime sanzionatorio

SANZIONI PREVISTE PER L'ESPORTATORE ABITUALE

Articolo 7, comma 3 del D.Lgs. N. 471 del 1997:

*«Chi effettua operazioni senza addebito d'imposta, **in mancanza della dichiarazione d'intento.....è punito con la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'imposta**, fermo l'obbligo del pagamento del tributo. Qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa»*

Articolo 7, comma 4 del D.Lgs. N. 471 del 1997:

*«E' punito con la **sanzione prevista nel comma 3 chi, in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dichiara all'altro contraente o in dogana di volersi avvalere della facoltà di acquistare o di importare merci e servizi senza pagamento dell'imposta....., ovvero ne beneficia oltre il limite consentito»***

Il regime sanzionatorio

SANZIONI PREVISTE PER L'ESPORTATORE ABITUALE

- C.d. «**splafonamento**»: si ha quando si impiega il plafond oltre i limiti consentiti (art. 7, comma 4 del D.lgs. N. 471/1997);
- E' possibile sanare spontaneamente la violazione tramite il ravvedimento operoso ex art. 13 del D.lgs. N. 472 del 1997, entro il termine della presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è stata commessa;
- Il ravvedimento è percorribile sia se lo splafonamento si riferisca ad acquisti interni che ad importazioni;

Il regime sanzionatorio

SANZIONI PREVISTE PER L'ESPORTATORE ABITUALE

Come regolarizzare lo splafonamento?

- **Emissione di una nota di debito da parte del fornitore** (Circ.98 del 2000, Circ.50/E del 2002, Circ.12/E del 2008 dell' Agenzia delle Entrate).
 - Il fornitore emette una fattura integrativa (nota di addebito) ex art. 26, comma 1, DPR 633/1972, per l'IVA non applicata originariamente, annotandola nel registro delle vendite;
 - Il debito IVA confluisce nella liquidazione periodica del fornitore che liquida il tributo non applicato originariamente;
 - L'esportatore provvede a effettuare le opportune integrazioni in sede di compilazione della dichiarazione annuale IVA;
 - **L'esportatore, inoltre, è obbligato al pagamento degli interessi e delle sanzioni;**

Il regime sanzionatorio

SANZIONI PREVISTE PER L'ESPORTATORE ABITUALE

Come regolarizzare lo splafonamento?

- **Emissione dell'autofattura**, Circ. 98 del 2000 dell'Agenzia delle Entrate.
 - L'esportatore abituale emette autofattura in duplice copia ed esegue il versamento dell'IVA non applicata in fattura ed il pagamento degli interessi legali e delle relative sanzioni ridotte (art. 13, comma 1, lett. b) D.Lgs n. 472/97);
 - Nell'autofattura vanno indicati gli estremi identificativi di ciascun fornitore, numero progressivo di protocollo delle fatture ricevute, l'ammontare eccedente il plafond e l'imposta che avrebbe dovuto essere applicata.

Il regime sanzionatorio

SANZIONI PREVISTE PER L'ESPORTATORE ABITUALE

Come regolarizzare lo splafonamento?

- L'operatore deve annotare l'autofattura nel registro degli acquisti ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, presentare l'autofattura al locale ufficio delle entrate – analogamente alla procedura ex art. 6, comma 8, del d.lgs n. 471 del 1997, (Circ. 50 del 2002 dell'Agenzia delle Entrate);
- L'imposta regolarizzata confluirà nell'ammontare dell'imposta in detrazione della dichiarazione annuale e nell'ammontare dei versamenti effettuati;
- L'imposta regolarizzata andrà indicata anche in una posta di debito in sede di dichiarazione;

Il regime sanzionatorio

SANZIONI PREVISTE PER L'ESPORTATORE ABITUALE

- Con la procedura dell'autofattura, non viene coinvolto il cedente o prestatore nella regolarizzazione dell'operazione: la responsabilità sulla correttezza e regolarità della dichiarazione d'intento, sulla sussistenza del plafond incombe solo sull'acquirente del bene/servizio, C.M. n. 98/E/2000, risposta 8.2.3.;
- Cass. N. 1648 del 16.02.98, la variazione non può essere effettuata unicamente dal cessionario:
 - L'annotazione della variazione nel registro degli acquisti del cessionario non dimostra che il cliente abbia emesso fattura integrativa;
 - La responsabilità dell'esportatore non viene meno per effetto dell'annotazione nel registro degli acquisti di note di variazione redatte dal medesimo e non collegate a fatture integrative emesse dal cedente.

Il regime sanzionatorio

SANZIONI PREVISTE PER L'ESPORTATORE ABITUALE

Come regolarizzare lo splafonamento?

➤ Liquidazione IVA periodica

- La regolarizzazione può avvenire direttamente in sede di liquidazione periodica del tributo, «*mediante contabilizzazione della maggiore imposta derivante dall'autofattura emessa e degli interessi dell'IVA a debito*»;
- Emissione dell'autofattura in duplice esemplare, una da presentare al competente ufficio delle entrate, una da annotare nel registro IVA acquisti;
- In sede di dichiarazione l'imposta regolarizzata andrà annotata in una posta di debito;