

Esportatore abituale

Sommario

<i>Premessa</i>	2
<i>Esportatore abituale e plafond</i>	2
<i>Controlli sugli esportatori abituali</i>	4
<i>La fattura elettronica</i>	5
<i>Plafond fisso e plafond mobile</i>	6
<i>Plafond libero e plafond vincolato</i>	7

Premessa

L'esportatore abituale è quel soggetto che effettua con abitudine delle cessioni nei confronti di soggetti esteri sia comunitari che extra-comunitari. Per essere definito esportatore abituale è necessario che il soggetto effettui cessioni all'esportazione o operazioni intracomunitarie per un importo superiore al 10% del suo volume d'affari.

La principale problematica che deve affrontare l'esportatore abituale è quella che, emettendo fatture in non imponibilità, si può trovare costantemente a credito di IVA, con un aggravio di tipo finanziario.

L'esportatore abituale può sopperire a tale problematica con due mezzi:

- richiesta di rimborso IVA (sia trimestrale che annuale);
- acquisto in non imponibilità di beni e servizi secondo le previsioni dell'articolo 8, comma due.

L'acquisto o l'importazione **beni e servizi senza** applicazione dell'IVA, però, trova il limite del **plafond** disponibile.

Chiaramente, questo meccanismo consente di evitare o di ridurre il fisiologico costituirsi di una strutturale posizione di **credito IVA** per i soggetti che effettuano sistematicamente operazioni con l'estero, i quali si troverebbero permanentemente nella situazione di chiedere a **rimborso** l'IVA assolta sugli acquisti non avendo la possibilità di addebitare l'imposta nei confronti del cessionario.

Esportatore abituale e plafond

Come accennato, coloro che effettuano **esportazioni e operazioni assimilate** possono operare, dietro presentazione di una **dichiarazione d'intento, acquisti e importazioni senza** il pagamento dell'IVA, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni stesse, poste in essere nel corso dell'anno solare precedente (plafond fisso), o nei dodici mesi precedenti (plafond mobile), come previsto dall'art. 2 c. 2 L. 28/97 (art. 8 c. 2 DPR 633/72).

Non tutti possono essere considerati "esportatori abituali". Infatti, tale qualifica è attribuita a condizione che l'ammontare dei **corrispettivi** delle predette operazioni sia **superiore al 10%** del volume d'affari determinato a norma dell'articolo 20 DPR 633/1972. Per determinare il plafond non si dovrà tenere conto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale e delle operazioni extraterritoriali con obbligo di emissione della fattura, di cui all'articolo 21 comma 6 bis, DPR 633/72 (art. 1 c. 1 lett. a DL 746/83). Alla determinazione del plafond partecipano anche i **corrispettivi** delle **cessioni intracomunitarie** di cui all'articolo 41, comma 4, DL 331/1993.

Le **operazioni con l'estero rilevanti** ai fini della formazione del plafond e dello status di esportatore abituale sono quelle indicate nel rigo VE30 della dichiarazione IVA annuale, e precisamente:

- cessioni all'esportazione (art. 8 c. 1 lett. a, b e b bis) DPR 633/72);
- operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, se effettuate nell'attività propria dell'impresa (art. 8 bis c. 1 DPR 633/72);
- servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, se effettuati nell'attività propria dell'impresa (art. 9 c. 1 DPR 633/72);
- operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (art. 71 c. 1 DPR 633/72);
- operazioni non imponibili effettuate con organismi internazionali o in base a trattati e accordi internazionali (art. 72 DPR 633/72);
- cessioni intracomunitarie (art. 41 c. 1 e 2 DL 331/93), comprese le cessioni intracomunitarie effettuate in base a una "triangolazione comunitaria";
- triangolazioni nazionali (art. 58 c. 1 DL 331/93);
- cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito IVA, con trasporto o spedizione in altro Paese membro (art. 50 bis c. 4 lett. f) DL 331/93);
- cessioni di beni prelevati da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori dell'Unione europea (art. 50 bis c. 4 lett. g) DL 331/93);
- cessioni intracomunitarie 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. 51 c. 3 DL 331/93);
- margine delle operazioni non imponibili relative ai beni usati (art. 37 c. 1 DL 41/95).

Le **operazioni con l'estero che non sono rilevanti** ai fini né della verifica dello *status* di esportatore abituale, né della formazione del plafond sono indicate nel rigo VE32 della dichiarazione annuale e cioè:

- cessioni a viaggiatori extracomunitari (art. 38 quater c. 1 DPR n. 633/72);
- cessioni relative a beni in transito doganale nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;
- cessioni di beni destinati a essere introdotti in depositi IVA (art. 50 bis c. 4 lett. c) DL 331/93);
- cessioni di beni custoditi in un deposito IVA e prestazioni di servizi aventi a oggetto beni ivi custoditi (art. 50 bis c. 4 lett. e) e h) DL 331/93);
- trasferimenti da un deposito IVA a un altro (art. 50 bis c. 4 lett. i) DL 331/93);
- quota-parte dei corrispettivi che non costituisce "margine" nelle cessioni di beni usati e coincide con il prezzo di acquisto (art. 37 c. 1 DL 331/93);
- prestazioni di servizi rese al di fuori dell'Unione europea da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale di cui al DM 30 luglio 1999 n. 340 (art. 74 ter DPR 633/72).

Sono **non imponibili** le cessioni di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese nei confronti dei soggetti che, come detto, effettuano **cessioni all'esportazione** o **cessioni intracomunitarie** e si avvalgono della facoltà di acquistare o importare senza pagamento dell'imposta (art. 8 c. 1 lett. c) DPR 633/72).

Analoga facoltà, di acquistare senza pagamento dell'imposta, viene riconosciuta ai soggetti che effettuano **operazioni assimilate** alle **esportazioni** e **servizi internazionali**, nei limiti dei corrispettivi relativi alle predette operazioni (artt. 8 bis e 9 u.c. DPR 633/72).

In sostanza, i soggetti che effettuano operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione e servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali è data la possibilità di acquistare beni, a **eccezione** dei **fabbricati** e delle **aree fabbricabili**, e servizi senza applicazione dell'imposta, utilizzando il plafond, sempreché tali acquisti siano effettuati nell'esercizio dell'attività propria dell'**impresa** (Risp. AE 5 luglio 2021 n. 456).

Ricorrendo le condizioni anzidette, è possibile effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'IVA nei limiti del plafond maturato nell'anno precedente o nei dodici mesi precedenti anche quando tali operazioni sono poste in essere da **soggetti esteri identificati** ai fini IVA in Italia, direttamente – ai sensi dell'art. 35 ter DPR 633/72 – oppure a mezzo di un **rappresentante fiscale**, nominato ai sensi dell'art. 17 c. 3 DPR 633/72 (Risp. AE 4 marzo 2021 n. 148 e Risp. AE 4 gennaio 2021 n. 1; Ris. AE 4 agosto 2011 n. 80/E; Ris. Min. Fin. 21 giugno 1999 n. 102).

Per poter acquistare beni e servizi il senza pagamento dell'IVA, è necessario predisporre un'apposita dichiarazione, redatta in conformità al **modello** approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, e trasmetterla per via telematica all'Agenzia delle Entrate. Come ogni dichiarazione trasmessa, sarà restituita una apposita ricevuta.

Controlli sugli esportatori abituali

La finanziaria per il 2021 (art. 1 commi 1079-1083 L. 178/2020) ha previsto il rafforzamento delle misure di **contrasto** alle **frodi** realizzate con l'utilizzo di un **falso plafond**.

Con il Provvedimento 28/10/2021 n. 293390, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità operative relative all'individuazione dei criteri di analisi del rischio e di controllo, delle procedure di invalidazione delle dichiarazioni d'intento trasmesse e di inibizione al rilascio di nuove dichiarazioni d'intento tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate svolge un'analisi ed un controllo in conformità a particolari **criteri** di rischio **selettivi**, elaborati attraverso l'incrocio delle informazioni contenute nelle dichiarazioni d'intento presentate dal contribuente con le informazioni disponibili nelle banche dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate e di quelle eventualmente acquisite da altre banche dati pubbliche o private.

La **valutazione del rischio** è orientata, prioritariamente, alla:

- analisi di criticità e **anomalie** direttamente desumibili dai dati esposti nelle dichiarazioni d'intento trasmesse;
- valorizzazione di particolari elementi di rischio individuati sulla posizione del **titolare** della ditta individuale o del **legale rappresentante** della società;
- individuazione di elementi di rischio connessi alla posizione fiscale del soggetto, persona fisica o giuridica, titolare della partita IVA, con particolare riferimento alle **omissioni e/o incongruenze** nell'adempimento degli **obblighi di versamento o dichiarativi**;
- individuazione di elementi di rischio derivanti dalle operazioni che concorrono alla formazione del **plafond**.

Qualora l'Agazia riscontri delle irregolarità a seguito delle attività di analisi e di controllo citate, le dichiarazioni d'intento emesse illegittimamente sono invalidate e rese irregolari al riscontro telematico dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento. Contestualmente, l'Agazia delle Entrate invia a mezzo PEC al soggetto emittente una **comunicazione** che riporta il protocollo di ricezione della **dichiarazione d'intento invalidata** e le relative motivazioni.

In autotutela, l'Agazia può altresì rettificare l'invalidazione con una nuova comunicazione al contribuente.

Può altresì l'Agazia chiedere la produzione di documentazione comprovante il diritto all'emissione delle dichiarazioni d'intento.

*Situazione più grave è quella con la quale al contribuente è **inibita** la **facoltà** di trasmettere altre dichiarazioni d'intento tramite i canali telematici dell'Agazia delle Entrate.*

La fattura elettronica

Il fornitore dell'esportatore abituale emetterà la fattura elettronica nei confronti dell'esportatore abituale utilizzando esclusivamente il **tracciato XML** e sarà così inviata tramite lo SDI.

Per emettere la fattura il fornitore dovrà in primis verificare nel proprio cassetto fiscale la presenza della dichiarazione d'intento spedita dall'esportatore abituale.

Infatti, la fattura elettronica deve riportare nel campo 2.2.1.14 il codice specifico N3.5 "Non imponibili - a seguito di dichiarazioni d'intento", e gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento trasmessa all'Agazia delle Entrate dall'esportatore abituale.

In particolare, deve essere compilato un blocco 2.2.1.16 per ogni dichiarazione d'intento, come di seguito specificato:

- nel campo 2.2.1.16.1, deve essere riportata la dicitura "INTENTO";

- nel campo 2.2.1.16.2, deve essere riportato il protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento e il suo progressivo separato dal segno “-“ oppure dal segno “/” (es. 08060120341234567-000001);
- nel campo 2.2.1.16.4, deve essere riportata la data della ricevuta telematica rilasciata dall'Agenzia delle Entrate e contenente il protocollo della dichiarazione d'intento.

Qualora l’Agenzia avesse invalidato la dichiarazione d'intento, la fattura emessa dal fornitore viene scartata ed al fornitore perviene comunicazione del motivo dello scarto.

Plafond fisso e plafond mobile

Nelle premesse abbiamo già precisato che l’ammontare degli acquisti in non imponibilità può essere determinato o con il metodo del plafond fisso o con quello del plafond mobile.

Con il **metodo fisso**, il plafond è determinato per l'intero anno solare in misura pari ai **corrispettivi** delle **cessioni** all'esportazione od operazioni assimilate registrate nell'**anno solare precedente**.

Con il **metodo mobile**, invece, nella determinazione del plafond mensile si procede all'inizio di ogni mese a rideterminare il plafond disponibile in misura pari all'**ammontare** delle **cessioni** registrate nei **dodici mesi precedenti**, al netto degli acquisti senza IVA effettuati nello stesso periodo; in particolare, dall'ammontare complessivo delle cessioni deve essere detratto l'importo delle cessioni relative al tredicesimo mese precedente e un pari importo va detratto dal totale degli utilizzi effettuati, sino a concorrenza degli stessi (Circ. Min Fin. 19 dicembre 1984 n. 73).

Tale metodologia di calcolo consente di tenere conto del fatto che parte degli acquisti effettuati senza IVA negli ultimi dodici mesi sono, comunque, imputabili alle cessioni registrate nel tredicesimo mese precedente.

La **scelta** tra il sistema di determinazione del plafond con il **metodo fisso** o con il metodo **mobile** è rimessa alla discrezionalità dell'esportatore abituale e può essere modificata all'inizio di ciascun anno.

Il metodo del plafond mobile è conveniente per i soggetti che:

- hanno iniziato che hanno iniziato l'attività almeno da dodici mesi (Circ. AD 27 febbraio 2003 n. 8/D e Nota Min. Fin. 13 gennaio 1995 n. VII-15-902);
- sono in fase di incremento delle esportazioni.

In entrambe le situazioni, potendo accumulare plafond disponibile mese per mese, non devono attendere il nuovo anno solare per vedersi incrementare il plafond di acquisti disponibile.

In particolare, per **attività** iniziata da **almeno dodici mesi** s'intende l'effettivo esercizio dell'attività d'impresa e non quella, più limitata, di esportazione (Nota Min. Fin. 11 agosto 1997 n. 434; Nota 11 agosto 1997 n. VII-15-902, cit. e Circ. Min. Fin. 28 ottobre 1988 n. 221/212290).

Già abbiamo accennato che l'esportatore abituale può decidere di passare dal metodo **mobile** a quello **fisso**, nel caso in cui l'operatore intendesse modificare il metodo di calcolo del plafond inizialmente applicato, occorre prendere a riferimento il plafond che sarebbe risultato disponibile per il mese di gennaio se si fosse mantenuto il metodo mobile. Pertanto, si rende necessario ancora – e per l'ultima volta – seguire il procedimento per il calcolo del plafond mobile partendo dall'ammontare della posta attiva e passiva del mese di dicembre dell'anno precedente, sottraendo da entrambe le operazioni non imponibili del tredicesimo mese.

Infatti, considerato il particolare meccanismo di calcolo che governa il metodo mobile, la risultanza che emerge da tale calcolo rappresenta l'ammontare del plafond creato ed effettivamente non utilizzato alla data del 1° gennaio del nuovo anno (Ris. AE 6 marzo 2002 n. 77/E).

Diversamente, nella fattispecie di **passaggio** dal sistema **fisso** a quello **mobile**, il plafond disponibile all'inizio dell'utilizzo del nuovo sistema è pari all'importo delle operazioni attive registrate nell'anno precedente.

Plafond libero e plafond vincolato

Una particolare situazione si genera in capo ai soggetti che sono promotori di triangolazioni. Il caso è il seguente: un soggetto (chiamato secondo cedente) stipula un contratto con un soggetto estero per la cessione di determinati beni; provvede ad acquistare i beni da esportare da altro soggetto (primo cedente) e lo incarica di consegnare la merce direttamente al soggetto estero.

Per il promotore dell'esportazione, il secondo cedente, si trova a poter avere due tipologie di plafond:

- plafond vincolato;
- plafond libero.

Il plafond vincolato corrisponde all'importo che ha corrisposto al primo importatore, mentre il plafond libero è dato dalla differenza fra il corrispettivo imputato al cessionario estero e quanto corrisposto al primo cedente.

La differenza fra i due plafond è fondamentale. Infatti:

- con il plafond libero è possibile acquistare qualsiasi bene (con esclusione degli immobili) e servizi;
- il plafond vincolato è sfruttabile per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna.

Gli esportatori abituali che si trovano nella situazione di disporre di un plafond vincolato sono coloro che intervengono in una triangolazione in qualità di primo cessionario/secondo cedente, vale a dire in caso di:

- **esportazione in triangolazione** prevista dall'art. 8 c. 1 lett. a) DPR 633/72, in cui il cessionario nazionale conferisce l'incarico al cedente di inviare la merce fuori dal territorio della UE;
- **cessione intracomunitaria in triangolazione** prevista dagli artt. 40 c. 2 e 41 DL 331/93, in cui il soggetto nazionale acquista beni in altro Stato membro e li fa trasportare direttamente dal primo cedente nello Stato membro del proprio cessionario comunitario, designato quale debitore d'imposta;
- **cessione intracomunitaria in triangolazione** prevista dall'art. 58 c. 1 DL 331/93, in cui il soggetto nazionale conferisce l'incarico al primo cedente italiano di inviare i beni direttamente in altro Stato membro, a destinazione del proprio cessionario.

Nel prossimo numero del quaderno analizzeremo nello specifico sia le tipologie di beni che possono essere oggetto di acquisto in non imponibilità sia le rimanenti regole attinenti il plafond.