

Roma,

ASSONIME - ASSOCIAZIONE
FRA LE SOCIETA' ITALIANE
PER AZIONI
PIAZZA VENEZIA 11
00187 ROMA (RM)

e p.c. Direzione Regionale del Lazio
Via G. Capranesi, 54
Roma

Prot.

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 954-6/2018
Associazione/Ordine ASSONIME - ASSOCIAZIONE FRA LE
SOCIETA' ITALIANE PER AZIONI
Codice Fiscale 80053570588
Istanza presentata il 06/02/2018

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 8 del DPR n. 633 del 1972 , e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione istante ha chiesto chiarimenti in merito all'ambito applicativo della disciplina prevista dall'articolo 8, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e dall'articolo 1 del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, che consentono, ai soggetti in possesso dei requisiti per essere considerati "esportatori abituali", di effettuare acquisti senza applicazione dell'IVA, previa

presentazione della cosiddetta "dichiarazione d'intento".

I dubbi interpretativi sono sorti con riferimento alle conseguenze sanzionatorie derivanti nel caso in cui il cliente/esportatore abituale abbia inviato regolare dichiarazione d'intento al fornitore riferita ad un numero indeterminato di operazioni (fino a concorrenza dell'importo ivi indicato) ma, per le operazioni poste in essere da un certo momento in avanti, o limitatamente ad alcune di esse, il fornitore abbia emesso fattura con addebito dell'IVA. E ciò, sia nell'ipotesi in cui il cliente lo abbia autorizzato a tale comportamento in modo espresso sia per fatti concludenti, indipendentemente da una espressa e preventiva revoca anche parziale della dichiarazione d'intento.

In particolare, l'istante chiede conferma che, l'esposizione dell'IVA in fattura ed il suo addebito in via di rivalsa, nonostante l'invio di una dichiarazione d'intento, non costituisca una violazione sanzionabile ai sensi dell'articolo 6, commi 2 e 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, per nessuna delle parti contraenti. Chiede, altresì, di chiarire se il consenso all'esercizio della rivalsa del cliente/esportatore abituale debba essere esplicitato (eventualmente anche ex post) o possa comunque risultare dalla mancata contestazione (e conseguente detrazione) dell'IVA addebitata.

Diversamente, laddove non si condivida tale interpretazione, l'Associazione istante chiede se la disciplina sanzionatoria prevista a carico del cessionario o committente dall'articolo 6, comma 6, del D.lgs. n. 471 del 1997, come novellato dall'articolo 1, comma 935, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, ed il diritto alla detrazione riconosciuto dalla medesima norma al cessionario o committente, possa ritenersi applicabile anche alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2018, in virtù del principio del favor rei espresso dall'articolo 3, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Associazione istante è dell'avviso che, nella fattispecie descritta, né il cedente né il cessionario siano passibili di sanzione. In particolare, ritiene che la normativa concernente gli acquisti in sospensione d'imposta da parte degli esportatori abituali rappresenti una disciplina di favore che non modifica la qualificazione dell'operazione, da "imponibile" a "non imponibile". In altri termini, la possibilità di fatturare determinate operazioni come non imponibili a norma dell'articolo 8, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972, come se si trattasse di cessioni all'esportazione, non implica che tali operazioni siano effettivamente delle cessioni all'esportazione, trattandosi piuttosto di cessioni o prestazioni imponibili per le quali il sistema dell'IVA consente all'acquirente o committente di chiedere tale trattamento di favore.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972, nell'ambito delle cessioni all'esportazione, è consentito all'esportatore abituale di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, nei limiti del *plafond* disponibile.

Tale 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.

Per poter usufruire del beneficio dell'utilizzo del *plafond*, l'esportatore abituale è tenuto a presentare al proprio fornitore - o in dogana, in caso di importazione - un'apposita dichiarazione (c.d. "dichiarazione di intento"), attestante la volontà di

avvalersi di tale facoltà. Tale dichiarazione, per le operazioni effettuate a partire dal 1° marzo 2017, è redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 dicembre 2016. Peraltro, dal 1° gennaio 2015, per effetto delle previsioni contenute nell'articolo 20 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, l'esportatore abituale è tenuto a trasmettere telematicamente la dichiarazione di intento all'Agenzia delle entrate, e, successivamente, a curarne la consegna al fornitore - o in dogana - unitamente alla ricevuta di presentazione presso l'Agenzia delle entrate.

Quanto al fornitore, lo stesso può effettuare operazioni senza applicazione dell'imposta una volta ricevuta la dichiarazione di intento corredata della citata ricevuta e acquisita la prova dell'intervenuta trasmissione della medesima all'Agenzia delle entrate da parte dell'esportatore.

Com'è evidente, le operazioni per le quali è possibile utilizzare il *plafond*, analogamente a quanto avviene per le operazioni attive che producono *plafond*, possono subire variazioni, in aumento o in diminuzione. Al riguardo, con la risoluzione del 22 dicembre 2016, n. 120/E, è stato chiarito che, qualora l'esportatore abituale, nel medesimo periodo di riferimento, voglia acquistare senza IVA per un importo superiore a quello inserito nella dichiarazione d'intento già presentata, deve produrne una nuova, indicando l'ulteriore ammontare fino a concorrenza del quale si intende continuare ad avvalersi della facoltà di effettuare acquisti senza IVA.

Al contrario, non è previsto l'invio della dichiarazione d'intento qualora l'esportatore intenda rettificare in diminuzione l'ammontare del *plafond* disponibile già comunicato, ovvero voglia revocare la dichiarazione già inviata. In tale ipotesi, in assenza di una nuova dichiarazione d'intento, il cedente o prestatore non è obbligato ad inviare all'Agenzia alcuna nuova comunicazione (in tal senso, cfr. circolare n. 41/E del 26 settembre 2005). Del resto, il beneficio dell'utilizzo del *plafond* rappresenta una facoltà e non un obbligo da parte del contribuente (cfr. circolare n. 8/E del 13 marzo 2009): le operazioni poste in essere nei confronti dell'esportatore abituale rientrano tra

quelle imponibili e la non applicazione dell'IVA è determinata, unicamente, dall'esistenza di una normativa di favore nei confronti dei soggetti che rivestono la predetta qualifica e che manifestano la volontà di avvalersene.

Alla luce di tali considerazioni, qualora il cliente/esportatore abituale provveda a revocare la dichiarazione d'intento ovvero non intenda avvalersi del *plafond* con riferimento ad alcune operazioni, si ritiene legittima l'emissione di una fattura con addebito dell'IVA da parte del cedente/prestatore.

Tale interpretazione risulta in linea anche con quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità. In particolare, la sentenza della Corte di cassazione del 28 febbraio 2017, n. 5174, chiarisce che *"qualora la dichiarazione [d'intento, ndr] venga revocata, l'effetto esonerativo cessa immediatamente - o quantomeno dal momento in cui essa è portata a conoscenza - e la fatturazione che venga emessa in un momento successivo deve necessariamente tenerne conto, restando l'intera operazione soggetta al regime ordinario"*. Ciò in quanto, prosegue la Suprema Corte, *"Costituisce regola generale, del resto, che le operazioni economiche sono imponibili, sicché la mancanza di alcuna delle condizioni che legittimano il regime di esenzione comporta necessariamente la piena riattivazione della regola generale, non potendosi considerare logicamente estendibile - oltre che inammissibile, in quanto risultato di analogia - l'applicazione dei requisiti richiesti per la piena efficacia della dichiarazione d'intenti all'opposta situazione"*.

Infine, posto che la dichiarazione d'intento è valida fino all'eventuale contrario avviso manifestato dal dichiarante, qualora il cliente/esportatore abituale comunichi al cedente/prestatore di non volersi più avvalere della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, per le operazioni poste in essere successivamente, il cedente/prestatore emette fattura con addebito dell'IVA. Ugualmente il cessionario può manifestare al cedente la volontà di non avvalersi dell'utilizzo del *plafond* anche per alcune operazioni, senza per questo revocare del tutto la dichiarazione d'intento presentata.

Si è dell'avviso, inoltre, che il cliente/esportatore abituale, che non intenda avvalersi della facoltà di acquistare beni e servizi senza l'applicazione dell'IVA, e, dunque, dell'utilizzo del *plafond*, possa esprimere tale volontà non necessariamente attraverso una manifestazione espressa, ma anche attraverso comportamenti concludenti. Significativo in tal senso è, ad esempio, il pagamento dell'IVA addebitata in rivalsa da parte del cedente/prestatore e l'esercizio del diritto alla detrazione.

In dette ipotesi, pertanto, né il comportamento del cliente/esportatore abituale né quello del cedente/prestatore integrano gli estremi di una violazione sanzionabile.

Resta inteso che la soluzione prospettata trova applicazione al di fuori di un contesto di frode fiscale.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

Pier Paolo Verna

(firmato digitalmente)