

Approfondimento
IVA

Revoca totale e parziale della dichiarazione d'intento nella disciplina IVA

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

Con la consulenza giuridica dell'11 luglio 2018, n. 954-6/2018, l'Agenzia delle entrate affronta un argomento della disciplina IVA che da sempre è stato oggetto di acceso dibattito tra gli operatori. In effetti, le modalità e i termini per revocare totalmente o parzialmente la lettera d'intento, da parte di un esportatore abituale che l'ha precedentemente inviata ai propri fornitori, è sempre stata fonte di dibattiti in dottrina. Tra le varie interpretazioni, pur in assenza di qualsiasi precetto normativo, c'era addirittura chi sosteneva la necessità di comunicare al proprio fornitore la revoca della lettera d'intento tramite raccomandata con ricevuta di ritorno. Diversamente, altri interpreti rilevavano che proprio l'assenza di specifiche disposizioni permettesse la massima libertà di richiedere la revoca totale o parziale della lettera d'intento. La citata consulenza mette la parola fine a questo dibattito, fornendo chiare istruzioni sull'esatta procedura da osservare anche se, come spesso accade, rimangono ancora alcuni problemi irrisolti. Sull'argomento è intervenuta anche l'Assonime che con la circolare n. 20 del 17 settembre 2018 ha commentato la risposta dell'Agenzia delle entrate alla citata consulenza promossa dalla stessa Associazione.

1. Premessa

L'art. 8 del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, che regola il regime della non imponibilità nelle operazioni di **cessione all'esportazione**, estende il regime della non imponibilità anche ad operazioni che non sono inquadrabili come delle vere e proprie esportazioni, ma sono ad esse intimamente collegate. Il fine di questa disposizione è di evitare a soggetti che operano frequentemente con Paesi UE o extraUE, la penalizzazione di una esposizione finanziaria dovuta a un "cronico" credito IVA per la mancanza di operazioni attive imponibili ad IVA e per la difficoltà di ottenere il rimborso dell'imposta (1).

Segnatamente, l'art. 8, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, consente ai soggetti che effettuano operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 10% del proprio volume d'affari (comunemente ribattezzati "**esportatori abituali**" o "esportatori qualificati" o ancora "esportatori agevolati") di chiedere ai propri fornitori la non applicazione dell'imposta, attraverso una preventiva dichiarazione redatta su appositi modelli (denominata anche "**lettera d'intento**") inviata all'Agenzia delle entrate, che ne rilascia ricevuta. Naturalmente l'esportatore abituale che vuole godere del beneficio deve darne comunicazione al proprio fornitore (per

(*) Pubblicista.

(**) *Principal Studio Bernoni Grant Thornton.*

(1) Invero, la situazione di un penalizzante immobilizzo finanziario, in capo all'esportatore abituale, deriva, non solo da situazioni patologiche, ascrivibili agli eventuali ritardi nell'effettuare i rimborsi da parte dell'Amministrazione finanziaria,

ma anche dalla fisiologia del sistema del rimborso che, comunque, comporta che il soggetto interessato debba attendere non meno di 4 mesi per recuperare il proprio credito, anche quando questo viene chiesto con riferimento a singoli trimestri (rimborsi infrannuali).

Approfondimento IVA

le cessioni e prestazioni interne che gli verranno rese), ovvero chiederlo in dogana per le importazioni che intende effettuare (2). Il beneficio è parametrato all'ammontare dell'importo delle fatture "non imponibili" registrate nel corso dell'anno solare precedente (o con riferimento a tale anno), ovvero nei dodici mesi precedenti. A seconda della scelta della metodologia del *plafond* che si intende utilizzare si parla di "**plafond annuale**" o "*plafond* fisso" se il calcolo è effettuato sulla base dell'anno solare precedente, di "**plafond mensile**" o "*plafond* mobile" se la base del calcolo è correlata ai dodici mesi precedenti.

Come è facile immaginare la possibilità di acquisire beni e servizi senza rimanere incisi da IVA rischia di essere foriera (come, peraltro, già avvenuto in passato) di numerose frodi ed evasioni a cui il legislatore ha ritenuto di dover porre un argine, sostanzialmente, attraverso due strumenti. Il primo strumento verteva sull'applicazione di pene molto severe (si è arrivati anche a sanzioni pari a sei volte l'imposta evasa) (3) che, tuttavia, nel tempo sono state calmerate, non solo perché spesso colpivano in modo del tutto sproporzionato soggetti passivi del tutto estranei a frodi ed evasioni per errori formali o procedurali, ma anche perché palesemente ledevano il principio della proporzionalità della sanzione previsto in ambito unionale.

Il secondo strumento si basava, e a tutt'oggi si basa, su procedure sempre più stringenti che coinvolgevano e coinvolgono l'Amministrazione fi-

nanziaria attraverso l'invio di comunicazioni dirette a consentire la fruizione del beneficio e ad esplicitare le modalità di utilizzo dello stesso (4).

2. La nuova dichiarazione d'intento

Preliminarmente, si ricorda che, come anche segnalato da Assonime con circolare n. 5 del 22 febbraio 2017, gli esportatori abituali sono i "soggetti che nell'anno solare precedente, o nei dodici mesi precedenti, hanno effettuato e registrato esportazioni, operazioni assimilate e cessioni intracomunitarie con corrispettivi di ammontare superiore al 10 per cento dell'ammontare del volume d'affari dello stesso anno solare o dei dodici mesi precedenti" (5).

Come detto, gli esportatori abituali possono effettuare acquisti chiedendo ai propri fornitori o in dogana che non sia applicata l'IVA, in presenza di una serie di condizioni, tra cui la presentazione della lettera di intento.

Con l'art. 20 del D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, è stato rivisitato l'art. 1, comma 1, lett. c), del D.L. n. 746 del 29 dicembre 1983, riportando, più correttamente, in capo all'esportatore abituale (soggetto che intende fruire del beneficio) l'onere di inviare **telematicamente** all'Amministrazione finanziaria la dichiarazione di intento. In proposito, la circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, cap. IV, punto 11, specifica che "l'esportatore è tenuto a trasmettere telematicamente la dichiarazione d'intento **all'Agenzia delle entrate**, che rilascia apposita ricevuta telematica. Successivamente l'esportatore curerà

(2) Si segnala che gli Uffici doganali possono accedere ai dati degli operatori (esportatori abituali) direttamente, tramite collegamento con l'Agenzia delle entrate, che mette a loro disposizione i dati relativi alle dichiarazioni di intento, nelle quali il soggetto passivo ha dichiarato di voler utilizzare il *plafond* disponibile per effettuare importazioni.

(3) In tal senso, vedasi le disposizioni contenute nell'art. 46, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, ora abrogato dal D.Lgs. n. 471/1997. Invero, è dato presumere che l'ammontare così elevato delle sanzioni, più che una violazione di natura fiscale (l'IVA, peraltro, sarebbe stata detraibile), intendeva colpire la possibile distorsione di concorrenza che ne sarebbe derivata tra soggetti costretti a pagare l'IVA ai propri fornitori e quelli che riuscivano ad evitare questo esborso finanziario, in modo non corretto.

(4) Una delle condizioni per poter fruire dell'agevolazione, a pena di nullità, era costituita fino al 30 luglio 1994 dall'obbligo di presentare all'Ufficio IVA (all'epoca esistente) un'apposita dichiarazione (Mod. IVA 99), con il quale il soggetto passivo IVA comunicava all'Ufficio il possesso dei requisiti per essere considerato esportatore abituale e le opzioni adottate. La presentazione del modello fu soppressa dalla Legge 27 luglio 1994, n. 473, di conversione del D.L. 31 maggio 1994, n. 330. Solo successivamente, per arginare i pericoli di frode, fu introdotto un nuovo obbligo, ma a carico del fornitore dell'esportatore abi-

tuale (cfr. art. 1, commi da 381 a 385, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, Legge finanziaria per il 2005), consistente nella trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle lettere di intento ricevute dai propri clienti esportatori abituali. Questo adempimento risultava piuttosto penalizzante per il cedente, in capo al quale ricadeva la responsabilità per il mancato o irregolare adempimento, con applicazione di sanzioni che andavano dal 100 al 200% dell'imposta non addebitata.

(5) Al riguardo, è opportuno tener presente che il volume d'affari da prendere in considerazione ai fini della individuazione dello *status* di esportatore abituale non corrisponde esattamente a quello derivante dall'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972, bensì è un volume d'affari depurato delle operazioni territorialmente non rilevanti, che comportano l'emissione della fattura e la loro registrazione. Trattasi, in particolare, delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale; nonché delle altre operazioni prive del requisito territoriale, ma soggette a fatturazione (art. 21, comma 6-bis, del D.P.R. n. 633/1972) quali cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione Europea e cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione Europea.

Approfondimento IVA

la consegna al fornitore - o in Dogana (6) - della dichiarazione di intento e della relativa **ricevuta di presentazione** presso l'Agenzia" (7).

In sostanza, la disciplina dettata dal citato art. 20 oltre a prevedere il colloquio diretto (e telematico) (8) tra esportatore abituale e Agenzia delle entrate, ha stabilito, altresì, la trasmissione al proprio fornitore della lettera di intento, limitatamente alla prima pagina del modello ("frontespizio") (9). A quest'ultimo soggetto deve essere inviata anche la ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate.

Il fornitore, da parte sua, quando riceve la predetta documentazione, deve riscontrare telematicamente presso l'Agenzia delle entrate, l'effettività della ricevuta rilasciata da detto Organismo.

Quest'ultimo adempimento è della massima importanza, poiché se correttamente effettuato, tiene indenne il fornitore da ogni responsabilità e da sanzioni anche se il cessionario/commitente, attraverso l'impiego della lettera d'intento, avesse posto in essere comportamenti fraudolenti. Salvo il caso in cui, ovviamente, non si provi, comunque, un coinvolgimento del cedente/prestatore nella frode.

Per quel che attiene le modalità operative, si ricorda che con Provvedimento n. 159674 del 12 dicembre 2014 del Direttore dell'Agenzia delle entrate è stato approvato il **modello della dichiarazione della lettera d'intento** con le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

Il modello è stato, successivamente, modificato con due Provvedimenti datati rispettivamente 11 febbraio 2015 e 2 dicembre 2016.

Nella sua ultima versione risultano soppressi i campi 3 e 4, i quali dovevano essere compilati, laddove l'esportatore abituale intendesse richiedere il regime della non imponibilità, correlato ad una specifica durata temporale (per un determinato periodo di tempo, ovvero per l'intero anno solare). Tale modalità di fruizione dell'agevolazione è, infatti, stata soppressa a partire dal 1° marzo 2017. Pertanto, l'esportatore potrà ora effettuare due sole scelte (sia per le importazioni che per gli acquisti interni), avendo la facoltà di compilare il campo 1, mediante il quale effettua la scelta di realizzare senza addebito dell'IVA "una sola operazione per un importo fino a euro", ovvero il campo 2, con il quale indica la volontà di effettuare senza applicazione dell'imposta "operazioni fino a concorrenza di euro" (10).

In proposito, si ritiene opportuno segnalare una importante presa di posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria con la nota n. 27195 del 7 febbraio 2017, con la quale la Direzione Centrale Accertamento ha precisato che sono accettate dal sistema le dichiarazioni d'intento anche se **l'ammontare complessivamente richiesto è superiore al plafond disponibile**. Nella sostanza è ammessa l'indicazione di un valore presunto pari alla quota parte del proprio *plafond* che si ipotizza di utilizzare nell'anno con un proprio fornitore ovvero in dogana per le importazioni. Con risoluzione n. 120/E del 22 dicembre 2016 è stato sottolineato che "l'importo da indicare nel campo 2 della sezione 'dichiarazione' deve rappresentare l'ammontare fino a concorrenza del quale si intende utilizzare la facoltà di effettuare acquisti senza IVA nei confronti dell'operatore economico al quale è presentata la di-

(6) Inizialmente era previsto che per le importazioni dovesse essere presentata in Dogana copia della dichiarazione d'intento, dalla quale, peraltro, risultava anche l'indicazione dell'operazione per la quale l'esportatore intendeva fruire del beneficio di non pagare IVA, utilizzando il proprio *plafond* disponibile. A seguito dell'attivazione dei nuovi controlli e dell'interoperabilità tra Agenzia delle dogane e Agenzia delle entrate, dal 25 maggio 2015 è stato eliminato tale obbligo. Inoltre, con nota n. 58510/RU del 20 maggio 2015, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha precisato che "a decorrere da tale data, in applicazione dell'art. 20 del ... Decreto legislativo n. 175/2014, gli operatori sono dispensati dalla consegna in Dogana della copia cartacea della dichiarazione d'intento e della relativa ricevuta di presentazione ed è consentito l'utilizzo della dichiarazione d'intento valida per più operazioni doganali".

(7) Per completezza di trattazione, si segnala che con l'A.C. 1074 (proposta di legge in tema di semplificazioni fiscali, presentato l'8 agosto 2018 ed attualmente all'esame della competente Commissione della Camera dei Deputati) è prevista, tra l'altro, la riduzione degli obblighi relativi alle dichiarazioni di intento, in base alle quali il cedente/prestatore (e la dogana) riceveranno solo una comunicazione dell'avvenuta presentazione

della dichiarazione d'intento presentata dall'esportatore abituale, fermo restando l'obbligo di riportare in fattura gli estremi di tale dichiarazione (vedasi in proposito, di S. Ficola - A. Mastromatteo - B. Santacroce, "Fatturazione elettronica: nessuna proroga e ulteriori semplificazioni", in *il fisco*, pag. 3728). La lettura del testo presentato merita certamente qualche approfondimento per renderlo più coerente al sistema, per cui è auspicabile che in sede di adozione della proposta di legge vengano migliorate le disposizioni proposte. In ogni caso la nuova normativa esplicherà i suoi effetti a "decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della presente legge".

(8) È il caso di sottolineare come si sia trattato di una vera svolta epocale.

(9) Al fornitore non è necessario inviare il quadro A del modello relativo alla scelta e alla costituzione del *plafond*.

(10) Con riferimento alle importazioni con nota n. 17631/RU dell'11 febbraio 2015 la Direzione centrale legislazione e procedure doganali ha consentito di presentare una singola dichiarazione d'intento per più operazioni doganali di importazione.

Approfondimento IVA

chiarazione". Sarà cura, a tal fine, del fornitore dell'esportatore non superare tale importo, come ammontare globale delle fatture da lui emesse in regime di non imponibilità. Tuttavia, poiché sono emerse difficoltà operative proprio con riferimento al *quantum* da indicare nella dichiarazione d'intento, l'Agenzia delle entrate, in risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-10391 del 25 gennaio 2017, ha sostenuto che: "come già chiarito nella risoluzione n. 38/E del 13 aprile 2015, avuto riguardo delle complicazioni di calcolo connesse all'utilizzo del *plafond* mobile, è ammessa l'indicazione nel suddetto **campo 2** di un **valore presunto**, pari alla quota parte del proprio *plafond* che si stima venga utilizzato nel corso dell'anno nei confronti di quel determinato fornitore o all'importazione". Dando la possibilità agli esportatori agevolati di indicare l'ammontare dell'intero *plafond* disponibile in ciascuna dichiarazione, nell'intesa che essi stessi debbano tenere sotto controllo l'utilizzo che ne viene fatto per evitare di "splafonare".

3. Revoca del beneficio da parte dell'esportatore

Sulla base di questo quadro normativo e dei richiamati orientamenti dell'Amministrazione fi-

nanziaria è ora possibile collocare con più precisione la recente consulenza giuridica che, come rilevato in premessa, è stata oggetto anche di commento da parte di Assonime con la circolare n. 20 del 17 settembre 2018.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, prima di rispondere alla richiesta di chiarimenti sulla possibilità di revoca parziale o totale da parte del cessionario/committente, ha ritenuto opportuno sottolineare che il beneficio dell'utilizzo "del *plafond* rappresenta una **facoltà e non un obbligo** da parte del contribuente" in considerazione del fatto che le operazioni realizzate a favore degli esportatori abituali sono operazioni imponibili. L'applicazione del regime della non imponibilità è, infatti, disposta da una normativa di favore che richiede, sempre secondo l'Agenzia, due specifiche condizioni: il possesso della qualifica di esportatore abituale e la manifestazione di volontà, a cui gli scriventi ritengono di doverne aggiungere una terza, vale a dire la disponibilità del *plafond*.

Si tratta di una posizione consolidata dell'Amministrazione finanziaria che sul punto si era già espressa con chiarezza con la circolare n. 8/E del 13 marzo 2009 - quesito 6.9 (11).

(11) Al punto 6.9 Detrazione dell'imposta erroneamente addebitata, nella circolare n. 8/E/2009, viene fornita la seguente risposta: "D. Un contribuente che riceve una fattura con IVA relativa ad acquisto di beni o servizi assoggettati ad imposta, ma riferita ad operazioni 'non imponibili' (ad esempio perché ha rilasciato una dichiarazione d'intenti quale 'esportatore abituale' ma il fornitore non ne ha tenuto conto in quanto non ha ancora ricevuto la comunicazione, ovvero ha ricevuto prestazioni di custodia di beni in un deposito IVA di cui all'art. 50-bis del decreto legge 331/93, ma il gestore ha emesso fattura con IVA per servizi resi all'interno del deposito stesso), può legittimamente detrarre l'IVA a lui addebitata ai sensi e nei limiti di cui agli artt. 19 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972. Se, invece, la fattura si riferisce ad una operazione 'esente' da IVA ai sensi dell'art. 10, ovvero 'non soggetta' ad imposta e senza diritto a detrazione da parte del fornitore, può detrarre l'IVA erroneamente a lui addebitata?"

R. L'art. 8, primo comma, lettera c), del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che gli esportatori abituali, per poter acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta sul valore aggiunto devono consegnare o spedire al fornitore o prestatore (ovvero presentare in dogana) una dichiarazione d'intento prima di effettuare l'operazione (cfr. art. 1, comma 1, lettera c), del decreto legge 29 dicembre 1983 n. 746). Dal dato letterale della norma si desume che l'esportatore abituale ha una facoltà (non un obbligo) di avvalersi dell'agevolazione in parola; tuttavia se l'esportatore comunica al cedente/prestatore di volersene avvalere, quest'ultimo ha l'obbligo di conformarsi alla richiesta. Peraltro, se il fornitore non ha ancora ricevuto la dichiarazione d'intento, egli è tenuto ad emettere la fattura con applicazione dell'imposta e, a sua volta, il cessionario/committente ha diritto ad esercitare la detrazione, entro i termini e nei limiti di cui agli

artt. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972. Con riguardo alla diversa fattispecie in cui il contribuente abbia ricevuto prestazioni di servizi relative a beni custoditi in un deposito IVA, rientranti nella previsione normativa di cui alla lettera h) dell'art. 50-bis del D.L. n. 331 del 1993, per le quali erroneamente sia stata emessa fattura con addebito dell'IVA, si ritiene che il contribuente possa, comunque, detrarre l'imposta, ai sensi e nei limiti di cui agli artt. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633 del 1972. In tale circostanza, il trattamento riservato alla prestazione di servizi potrebbe essere inteso quale anticipazione del momento impositivo che, altrimenti, si realizza all'atto dell'estrazione dei beni cui la prestazione medesima si riferisce. Ne consegue che, al momento della effettiva estrazione del bene, il valore della prestazione di servizio - già assoggettato al tributo - non andrà computato in aumento del corrispettivo da assoggettare ad imposizione. Diversamente, il cessionario/committente nei cui confronti il cedente/prestatore abbia erroneamente esercitato la rivalsa per un'operazione oggettivamente non soggetta ad IVA o esente, non ha titolo per esercitare il diritto alla detrazione. In argomento, si evidenzia che sia la Corte di Giustizia europea (cfr. sentenza 13 dicembre 1989, in causa C-342/87, Genius Holding) sia la Corte di Cassazione (cfr. sentenze n. 12547/2001 e n. 1607 del 25 gennaio 2008), ritengono che l'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla VI Direttiva per le merci ed i servizi acquistati deve limitarsi alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta ad IVA o versate in quanto effettivamente dovute, e non si estende all'imposta addebitata solo perché indicata in fattura. In particolare la Corte di Giustizia ha escluso che per il cessionario/committente il diritto alla detrazione dell'imposta derivi, come automatica conseguenza, dall'obbligo di pagare l'IVA indicata in fattura dal cedente/prestatore".

Approfondimento IVA

Tra l'altro, in quest'ultimo documento, si sostiene che se da un lato il regime della non imponibilità rappresenta per l'esportatore abituale una opportunità, dall'altra costituisce per il fornitore un obbligo a cui è tenuto ad adempiere.

L'altra riflessione espressa nella consulenza giuridica riguarda gli **acquisti di beni e servizi per importi superiori a quanto indicato** nella lettera d'intento.

Anche in questo caso l'amministrazione riprende quanto già precisato nella precedente risoluzione n. 120/E/2016 in cui sostiene che, nel caso in cui l'esportatore abituale, nel periodo di riferimento, voglia acquistare beni e servizi senza IVA per un importo superiore a quello inserito nella dichiarazione d'intento già presentata, necessariamente deve presentarne una nuova in cui viene indicato l'ammontare necessario per continuare a ricevere fatture in regime di non imponibilità, purché nei limiti del proprio *plafond*.

Quale "naturale" conseguenza di queste riflessioni, l'Agenzia delle entrate conclude che sia da ritenersi legittima l'emissione di una **fattura con addebito dell'IVA** da parte del fornitore (12), non essendo prevista normativamente alcuna limitazione per l'esportatore abituale che desideri ridurre o rettificare in diminuzione l'ammontare disponibile già comunicato oppure intenda revocare la lettera d'intento già inviata.

Non solo, la mancanza di qualsiasi previsione normativa consente all'esportatore abituale di scegliere modi e tempi per comunicare la propria decisione al fornitore, senza, peraltro, dover coinvolgere anche l'Amministrazione finanziaria. Sotto questo profilo, è evidente che la **comunicazione di revoca o di modifica**, in diminuzione della precedente lettera d'intento, deve pervenire prima che l'operazione sia effettuata ed il fornitore abbia emesso la fattura.

Infatti, superato tale termine, il regime della non imponibilità risulta correttamente applicato dal fornitore, per cui gli scriventi ritengono che il *plafond* attribuito a quel particolare fornito-

tore non possa essere più variato, neppure per un sopravvenuto accordo tra le parti.

In sostanza, l'**intempestiva comunicazione** da parte dell'esportatore abituale al proprio fornitore per evitare uno *splafonamento* ovvero un utilizzo improprio del c.d. *plafond* vincolato (13) non può produrre alcun effetto in capo al fornitore stesso.

In simili ipotesi, la regolarizzazione deve avvenire mediante l'istituto del **ravvedimento operoso**, secondo le disposizioni indicate dall'Agenzia delle entrate con le circolari n. 98/E del 17 maggio 2000 e n. 50/E del 12 maggio 2002.

Diversamente, se l'operazione non si considera ancora effettuata e la fattura non è stata emessa, il fornitore deve obbligatoriamente assecondare la richiesta dell'esportatore abituale e deve emettere la fattura con IVA, anziché in regime di non imponibilità come richiesto con lettera d'intento. Per evitare incomprensioni è dunque opportuno che le parti non si limitino ad un accordo verbale, ma puntualizzino in un documento (anche una semplice *mail*) l'intenzione dell'esportatore abituale di non volere fruire, a partire da un certo ammontare ovvero per singole operazioni, del regime della non imponibilità, precisando se le fatture da emettere con IVA addebitata riguardino singole operazioni o debbano riguardare anche tutte quelle successive.

Questa documentazione potrà risultare molto utile anche in caso di contestazioni nell'ambito di un accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Un altro aspetto problematico legato alla comunicazione da parte del fornitore di non volere fruire del regime della non imponibilità riguarda i **rapporti con l'Agenzia delle dogane**.

Attualmente è infatti possibile utilizzare la dichiarazione per **più operazioni doganali** dispensando anche gli operatori dall'inviare alla dogana la lettera d'intento (nota n. 58510/RU/2015), sicché c'è da chiedersi come debba essere comunicata la successiva volontà

(12) Questa affermazione presenta qualche incongruenza con quanto in precedenza affermato dalla stessa Amministrazione finanziaria sull'obbligo del fornitore di emettere fattura in regime di non imponibilità al cliente/esportatore che ha rilasciato la lettera di intento.

(13) In proposito si rammenta che il *plafond* c.d. vincolato consente all'esportatore abituale di acquistare in sospensione di imposta beni da esportare allo stato originario entro sei mesi dall'acquisto. Questo tipo di *plafond* lo si rinviene, in genere, in presenza di transazioni a catena in cui i soggetti interessati fruiscono tutti di un regime di non imponibilità oggettiva. È il

caso, ad esempio, delle operazioni triangolari in esportazione, nelle quali il primo cedente (in presenza di tutte le prescritte condizioni) effettua una cessione non imponibile nei confronti del cessionario/cedente che, a sua volta, effettua la cessione non imponibile (cessione all'esportazione) nei confronti dell'acquirente finale. In questa fattispecie, il cessionario (soggetto intermedio) si costituisce un *plafond* pari al corrispettivo incassato dal cliente finale che va ripartito in: i) *plafond* vincolato pari all'ammontare (del corrispettivo incassato) pagato al proprio cedente; ii) *plafond* libero pari alla differenza tra il corrispettivo incassato e quanto pagato al suo fornitore.

Approfondimento IVA

di volere ricevere delle bollette doganali in cui sia addebitata l'imposta.

Evidentemente, è difficile ipotizzare soluzioni valide in assoluto, essendo, invece, necessaria una concreta presa di posizione da parte dell'Amministrazione interessata. Da un punto di vista pragmatico potrebbe, tuttavia, ipotizzarsi l'invio di una nota da parte dell'esportatore, con la quale si chiede alla dogana di assoggettare ad IVA l'importazione.

Da quanto rappresentato e come anticipato in premessa, la consulenza giuridica in esame se da una parte ha posto la parola fine ad un annoso problema, dall'altro ha posto altri interrogativi a cui si auspica sia data celermente una risposta per rendere più semplice la gestione delle lettere d'intento.

Sotto questo punto di vista si ritiene utile richiamare ancora una volta le varie fattispecie precedentemente esaminate e legate ad una variazione in aumento o in diminuzione della lettera d'intento precedentemente inviata.

Per quanto riguarda le ipotesi di **ampliamento**, nel caso l'esportatore abituale voglia estendere il regime della non imponibilità ad operazioni che altrimenti resterebbero escluse perché non rientranti nella precedente lettera d'intento, deve essere emessa una **nuova dichiarazione di intento**, indicando l'ulteriore ammontare di *plafond* di cui si vuole beneficiare a tal fine, osservando le stesse procedure. Anche per questa seconda lettera d'intento è richiesto al fornitore di verificare telematicamente la correttezza del comportamento tenuto dall'esportatore abituale (14).

Laddove il fornitore non riceva la lettera d'intento prima della data in cui l'operazione si considera effettuata, dovrà emettere la fattura addebitando l'imposta. Diversamente, l'emissione di una fattura in regime di non imponibilità è sanzionabile e può essere sanata unicamente mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

Relativamente ai casi in cui l'esportatore abituale intenda **limitare l'utilizzo del regime della non imponibilità** rispetto a quanto richiesto con la lettera d'intento, il fornitore deve (si tratta dunque di un obbligo) emettere fatture addebitando l'IVA. Conseguentemente, a fronte di

una esplicita richiesta in tal senso da parte dell'esportatore, l'emissione di fatture in regime di non imponibilità deve essere considerata errata. Ad ogni modo, una richiesta pervenuta tardivamente al fornitore, in cui viene chiesto di non addebitare l'imposta, non può determinare o giustificare l'emissione di note di variazione (15).

Sotto questo profilo, la data in cui è stata effettuata la richiesta da parte dell'esportatore abituale al proprio fornitore di non continuare ad applicare il regime della non imponibilità assume un ruolo centrale. Conseguentemente, è opportuno che la richiesta abbia una propria "sacralità" e contenga con chiarezza la data in cui spiega effetto, nonostante che l'Amministrazione finanziaria non richieda alcun particolare adempimento o procedura.

4. Comportamento concludente

Un ultimo tema, che fa sorgere qualche dubbio, riguarda l'ipotesi in cui la **variazione in diminuzione** della dichiarazione d'intento emerga dal comportamento concludente tenuto dal cliente/esportatore. Indubbiamente in un'ottica di semplificazione l'Amministrazione ritiene possibile che la volontà di "pagare" l'imposta da parte del fornitore derivi dalla sua **accettazione della fattura con addebito dell'IVA**.

In questo senso, Assonime sottolinea come l'Agenzia delle entrate abbia precisato "che il cliente può esprimere tale volontà non necessariamente mediante una manifestazione espresa, ma anche attraverso comportamenti concludenti, ad esempio pagando al fornitore l'IVA addebitata in via di rivalsa ed esercitando il diritto alla detrazione di tale imposta". Aggiunge, inoltre, l'Associazione che in tali situazioni "il comportamento del fornitore - che ha emesso fattura con IVA - e quello del cliente, che ha detratto l'imposta sono legittimi e, quindi, non integrano gli estremi di una violazione sanzionabile, sempreché, ovviamente, tali comportamenti non siano inquadrabili nel contesto di una frode fiscale".

Trattasi, però, di una fattispecie in cui si constata un comportamento conforme da parte di en-

(14) Segnatamente deve essere verificato se l'esportatore abituale abbia effettivamente inviato telematicamente all'Amministrazione finanziaria l'ulteriore lettera d'intento e se la ricevuta attesti proprio questo specifico adempimento.

(15) Occorre, tuttavia, rilevare il valore che questa comunicazione può assumere, nel senso che se costituisce una sorta di

richiesta da parte dell'esportatore dell'addebito dell'IVA, a seguito di splafonamento, la variazione in aumento dell'imposta da parte del fornitore costituisce sì una variazione in aumento, ma come ravvedimento operoso, in cui l'addebito delle sanzioni è a carico dell'esportatore.

Approfondimento IVA

trambi gli operatori. Ma cosa succede se il fornitore, pur in presenza di una dichiarazione di intento che giustificerebbe l'applicazione del regime di non imponibilità emette fattura con addebito di imposta ed il cliente/esportatore non intenda accettare tale pagamento?

Se, come in diverse occasioni è stato sostenuto, in presenza di dichiarazione di intento il fornitore è obbligato a non addebitare l'IVA, un suo comportamento diverso sarebbe sanzionabile. Ma quale la sanzione applicabile?

Si potrebbe ipotizzare che in questo caso il fornitore sarebbe obbligato ad emettere **nota di variazione in diminuzione**, senza limite annuale per la correzione, considerato che l'operazione nasce fin dall'origine con un obbligo di non assoggettamento ad IVA, per cui nessuna sanzione risulterebbe applicabile al cedente. Indubbiamente, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe chiarire questo dubbio e consentire agli operatori di adempiere ai propri obblighi in modo corretto.