IVA

Plafond mobile per le attività iniziate da meno di dodici mesi

Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, la facoltà di acquistare beni/servizi senza applicazione dell'IVA, prevista, a favore degli esportatori abituali, dall'art. 8, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è ammessa anche per i soggetti passivi che hanno iniziato l'attività da meno di dodici mesi, qualora la stessa venga esercitata adottando il metodo del *plafond* mobile.

di **Marco Peirolo -** *Gruppo di Studio - Eutekne*

Premessa

La Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, con la sentenza 18 luglio 2005, n. 64, contrariamente a quanto stabilito dalla prassi amministrativa (1), ha affermato che la facoltà, prevista a favore dei c.d. «esportatori abituali», di acquistare beni/servizi senza applicazione dell'IVA spetta anche ai contribuenti che, avendo utilizzato il metodo del *plafond* mobile (o mensile) in alternativa a quello del *plafond* fisso (o solare), abbiano iniziato l'attività da meno di dodici mesi.

Secondo i giudici di primo grado, «la locuzione «12 mesi precedenti» [contenuta negli artt. 8, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, 1, comma 1, lett. a), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746 (2) e 2, comma 2, della Legge 18 febbraio 1997, n. 28 (3)] non va estesa al periodo di esistenza ovvero al periodo di attività ovvero, ancora, all'ammontare delle esportazioni poste in essere dalla ditta interessata all'esportazione nell'arco temporale di 12 mesi, o frazione di mese, precedenti, ma va intesa come sintomatico metodo di calcolo del plafond applicabile, anche, a fattispecie di ipotesi aziendali di prima attività sia essa sostanziale o formale; distinzione, questa, che assurge a valenza fiscale solo ai fini della imputazione dei costi inerenti e di competenza spesati in fase di avvio di una attività, prima, cioè, dell'effettivo esercizio produttivo dell'impresa commerciale».

Nozione di esportatore abituale

Il secondo comma dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 consente agli esportatori abituali, ossia a coloro che svolgono una rilevante attività nei confronti con l'estero, di effettuare acquisti e importazioni di beni e servizi senza applicazione dell'IVA.

A tal fine, è necessario che l'ammontare delle operazioni verso l'estero (cessioni all'esportazione e operazioni assimilate, cessioni intracomunitarie e servizi internazionali) registrate nell'anno solare precedente (o nei dodici mesi precedenti) sia superiore al 10% del volume d'affari di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972, con esclusione dei corrispettivi relativi alle:

- cessioni dei beni in transito;
- cessioni dei beni depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale.

Dichiarazione d'intento

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. c), del D.L. n. 746/1983, l'esportatore abituale deve comunicare al proprio fornitore la volontà di avvalersi del beneficio in esame attraverso un'apposita dichiarazione scritta (c.d. «dichiarazione d'intento»), che deve essere spedita o consegnata al fornitore anteriormente alla data di effettuazione dell'operazione (4).

La dichiarazione d'intento, da redigersi in conformità al modello approvato, da ultimo, dal D.M. 6 dicembre 1986, deve contenere, tra l'altro, l'indicazione:

- delle generalità del dichiarante (ivi compreso il numero di partita IVA e l'Ufficio delle Entrate competente nei suoi confronti e del destinatario);
- dei limiti entro i quali l'esportatore abituale chiede la non applicazione dell'IVA sulle cessioni di beni o sulle prestazioni di servizi. Al riguardo, tenuto conto che i limiti in oggetto possono essere, a scelta dell'espor-

(1) Vedi circolare dell'Agenzia delle Dogane 27 febbraio 2003, n. 8 (§ 4).
(2) Convertito dalla Legge 27 febbraio 1984, n. 17.
(3) Di recepimento della Direttiva 10 aprile 1995, n. 95/7/CE, concernente semplificazioni in materia d'imposta sul valore aggiunto sui traffici internazionali.
(4) Da determinarsi ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

tatore abituale, quantitativi oppure temporali, occorre specificare se la dichiarazione d'intento si riferisce ad una sola operazione, ovvero a più operazioni, ovvero alle operazioni comprese nel periodo temporale indicato dall'esportatore, con l'avvertenza che la validità della dichiarazione non può andare oltre il termine del 31 dicembre dell'anno (5).

Beni e servizi agevolabili

L'acquisto senza applicazione dell'IVA, oltre ad essere inerente all'esercizio dell'attività d'impresa, deve riguardare servizi in genere o beni diversi dai fabbricati, anche strumentali, e dalle aree fabbricabili, a condizione che la relativa imposta sia detraibile; in caso di parziale detraibilità, l'agevolazione spetta limitatamente alla quota d'imposta detraibile (6).

***Plafond* fisso e *plafond* mobile**

Il suddetto beneficio è ammesso fino a concorrenza dell'ammontare delle operazioni verso l'estero registrate nell'anno solare precedente (c.d. «*plafond* fisso»), ovvero nei dodici mesi precedenti (c.d. «*plafond* mobile»).
La scelta del metodo di determinazione del *plafond* (metodo fisso o mobile):

- è rimessa alla discrezionalità del soggetto passivo;
- va fatta preventivamente, anche se deve essere espressa in sede di dichiarazione IVA annuale (rigo VC14 del modello IVA 2006);
- può essere modificata soltanto all'inizio dell'anno successivo, in quanto il sistema scelto ha valore per tutto l'anno solare e deve essere conseguentemente gestito su base annuale.

Quadro VC del modello IVA 2006

In ottemperanza all'art. 10 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, nel quadro VC della dichiarazione IVA devono essere indicati i dati relativi all'utilizzazione del *plafond* nei singoli mesi dell'anno di riferimento, oltre a quelli riguardanti la formazione del *plafond* creatosi nello stesso anno e utilizzabile nell'anno successivo.
Tale quadro risulta suddiviso in 12 righi (da VC1 a VC12), rappresentativi dei 12 mesi dell'anno, e in 6 colonne (le colonne 5 e 6 devono essere compilate solo da chi, nel 2005, ha adottato il metodo mobile).
Nel rigo VC13 vanno riportati, in relazione a ciascuna colonna, i totali dei dati indicati nei singoli righi. Nel rigo VC14 campo 1 si evidenzia il *plafond* disponibile al 1° gennaio 2005 e si barra la casella 2 o 3, a seconda del metodo adottato nel 2005 (*plafond* fisso o *plafond* mobile).

Adempimenti a carico degli esportatori abituali

L'esportatore abituale è tenuto a rispettare alcuni obblighi al fine di utilizzare in modo corretto il *plafond* disponibile. Gli adempimenti riguardano essenzialmente:

- il rilascio al proprio fornitore (ovvero alla dogana in caso di importazione di beni) della dichiarazione d'intenti;
- la compilazione del 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*);
- l'esibizione, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, dei prospetti riepilogativi mensili, redatti in forma libera su qualsiasi supporto cartaceo o su supporto informatico, riportanti l'indicazione:
  - 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.

Soggetti passivi che hanno iniziato l'attività da meno di dodici mesi

Fermo restando il divieto, per i soggetti passivi che hanno iniziato l'attività da meno di 12 mesi, di adottare il metodo del *plafond* fisso (o solare), i dubbi in merito alla possibilità di avvalersi del *plafond* mobile (o mensile) derivano dal difetto di coordinamento esistente, a livello normativo, tra l'art. 8, comma 2, ult. periodo, del D.P.R. n. 633/1972 e l'art. 1, comma 1, lett. a), del D.L. n. 746/1983. Infatti:

(5) Si ricorda che la dichiarazione d'intento, per le importazioni di beni da Paesi extra-UE, deve essere emessa anteriormente all'effettuazione di ciascuna importazione (cfr. R.M. 27 luglio 1985, n. 355235).
(6) In presenza di un *pro rata* di detraibilità, si rimanda ai chiarimenti contenuti nella C.M. 10 giugno 1998, n. 145/E (§ 7).

- da un lato, l'art. 8, comma 2, ult. periodo, del D.P.R. n. 633/1972 dispone che il metodo del plafond mobile può essere utilizzato dai «soggetti che iniziano l'attività o non hanno comunque effettuato esportazioni nell'anno solare precedente»;
- dall'altro, l'art. 1, comma 1, lett. a), del D.L. n. 746/1983 esclude l'utilizzo del metodo in oggetto per i contribuenti «che hanno iniziato l'attività da un periodo inferiore a dodici mesi».

Il suddetto difetto di coordinamento ha indotto la Commissione Tributaria Provinciale di Treviso ad affermare che la facoltà, prevista a favore degli esportatori abituali, di acquistare beni/servizi senza applicazione dell'IVA è ammessa anche per i soggetti passivi che hanno iniziato l'attività da meno di dodici mesi, qualora la stessa venga esercitata adottando il metodo del plafond mobile. Per i giudici di primo grado, infatti, «la locuzione «12 mesi precedenti» non va estesa al periodo di esistenza (…), ma va intesa come sintomatico metodo di calcolo del plafond applicabile, anche, a fattispecie, di ipotesi aziendali di prima attività sia essa sostanziale o formale (…)».

Orientamento della prassi amministrativa

L'Agenzia delle Dogane (7) ha, invece, chiarito che il metodo del plafond mobile «può essere utilizzato solo dai contribuenti che hanno iniziato l'attività da almeno 12 mesi».

In merito al concetto di «attività», secondo l'Agenzia delle Dogane, «prima di cominciare gli acquisti agevolati la legge impone almeno 12 mesi di cessioni non imponibili (che corrispondono evidentemente al plafond disponibile)».

Il riferimento alle operazioni non imponibili effettuate verso l'estero appare, tuttavia, improprio, in quanto occorre avere riguardo all'effettivo esercizio dell'attività d'impresa e non a quella, più limitata, di esportazione.

In questo senso si è espresso più volte il Ministero delle Finanze (8), da ultimo con la C.M. 28 ottobre 1988, n. 221/212290, in cui viene stabilito che «il termine «attività», al quale si fa riferimento per determinare l'inizio della decorrenza del termine dei 12 mesi che consente all'operatore di fruire dell'utilizzazione del plafond, deve essere inteso in senso lato e cioè come effettivo esercizio imprenditoriale, non legato necessariamente all'attività di esportazione».

Considerazioni critiche

La tesi della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso potrebbe risultare avallata, a livello normativo, dal disposto contenuto nell'art. 2, comma 2, della Legge n. 28/1997, in base al quale gli esportatori abituali «possono assumere mese per mese come ammontare di riferimento quello delle cessioni e delle prestazioni anzidette registrate per i dodici mesi precedenti» (c.d. «plafond mobile»).

In altre parole, il mancato espresso richiamo della deroga stabilita dall'art. 1 del D.L. n. 746/1983 (a favore dei soggetti che non possiedono il requisito temporale per potersi qualificare come esportatori agevolati) potrebbe essere interpretato ritenendo che il Legislatore, a decorrere dal 14 marzo 1997 (9), abbia voluto ripristinare l'eccezione stabilita dall'art. 8, comma 2, ult. periodo, del D.P.R. n. 633/1972, di modo che anche i soggetti passivi che hanno iniziato l'attività (d'impresa) da meno di 12 mesi possono acquistare beni/servizi senza IVA avvalendosi del metodo del *plafond* mobile.

Una siffatta interpretazione determinerebbe, infatti, la tacita abrogazione dell'art. 1, comma 1, lett. a), del D.L. n. 746/1983. La finalità, sottesa a tale norma, consistente nella prevenzione degli abusi nel settore degli acquisti in sospensione d'imposta, verrebbe obliterata in contrasto con le misure di semplificazione e di razionalizzazione degli adempimenti IVA relativi ai traffici internazionali contenute nella Direttiva n. 95/7/CE.

Si osserva, inoltre, che le modifiche apportate dal secondo comma dell'art. 2 della Legge n. 28/1997 non hanno mutato, nella sostanza, le condizioni alle quali è subordinato l'acquisto senza applicazione dell'IVA, tant'è che il primo comma dell'art. 2 della citata Legge n. 28/1997 richiama espressamente l'art. 1 del D.L. n. 746/1983 ai fini dell'individuazione dei presupposti che legittimano l'esportatore abituale ad avvalersi dell'agevolazione.

(7) Vedi circolare 27 febbraio 2003, n. 8 (§ 4).
(8) Vedi note del Ministero delle Finanze 13 gennaio 1995, n. VII-15-902 e 11 agosto 1997, n. 434. Nello stesso senso anche l'Avvocatura Generale dello Stato (consultazione 23 novembre 1996, n. 9794/95-357).
(9) Data di entrata in vigore della Legge n. 28/1997.