

RISOLUZIONE N. 16 /E



Direzione Centrale Normativa

ROMA, 06/02/2017

OGGETTO: *Interpello ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212-
Acquisti senza applicazione dell'Iva oltre i limiti del plafond.
Regolarizzazione della violazione.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 8, comma 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972 e 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante riferisce di essere un esportatore abituale e di beneficiare del regime agevolato previsto dall'art. 8, comma 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972, che consente a coloro che effettuano operazioni internazionali di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'Iva, entro un determinato limite annuale (plafond).

L'istante, che nel 2015, per un errore informatico, ha effettuato acquisti senza applicazione dell'Iva oltre il limite del plafond disponibile, chiede chiarimenti in merito alla possibilità di ravvedere la violazione commessa.

In particolare, l'istante fa presente che, per regolarizzare contabilmente la violazione commessa secondo la procedura n. 3 descritta nella circolare n. 50/E del 12 giugno 2002, paragrafo 24.2 (emissione di autofattura e contabilizzazione in sede di liquidazione periodica), ha emesso autofattura per ciascun fornitore e le ha annotate nel registro degli acquisti e delle vendite, in data 31 dicembre 2015, facendo confluire la maggiore IVA nella liquidazione periodica relativa al mese di dicembre.

L'istante intenderebbe, pertanto, versare tramite modello F24 esclusivamente la sanzione prevista dall'art. 7, comma 4, del D.lgs. n. 471 del 1997, in misura ridotta, ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, nonché gli interessi sull'Iva a debito, calcolati al 31 dicembre 2015.

Il dubbio interpretativo nasce dal fatto che la procedura di regolarizzazione sopra richiamata, delineata nella circolare n. 50/E del 2002, non è stata riproposta nei diversi documenti di prassi emanati successivamente, che hanno trattato il medesimo argomento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che, avendo già regolarizzato contabilmente la violazione con le modalità descritte nel quesito (emissione di autofatture, annotate, entro il 31 dicembre 2015 nel registro Iva vendite e nel registro Iva acquisti), ed essendo la maggiore imposta confluita nella dichiarazione periodica del mese di dicembre dell'anno in cui la violazione è stata commessa - secondo la procedura prevista dalla circolare n. 50/E del 2002 - sia possibile completare la regolarizzazione versando, con modello F24, solo gli interessi e la sanzione prevista dall'art. 7, comma 4, del D.lgs. n. 471 del 1997, in misura ridotta applicando l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 8, comma 1, lett. c) del DPR n. 633 del 1972 prevede la non imponibilità delle cessioni e delle prestazioni di servizi fatte agli esportatori abituali che si avvalgono della facoltà di acquistare o importare beni senza il pagamento dell'imposta. Qualora, come nel caso prospettato, siano effettuate operazioni senza addebito dell'imposta oltre il limite del *plafond* disponibile, nei confronti del cessionario/committente si applica la sanzione prevista dall'art. 7, comma 4, del D.lgs. n. 471 del 1997 (dal cento a duecento per cento dell'imposta), oltre al recupero dell'imposta non assolta e degli interessi.

Tale violazione è, tuttavia, regolarizzabile e, in tal senso, sono stati forniti chiarimenti con diversi documenti di prassi che si sono susseguiti nel tempo. Per comprendere meglio l'*iter* logico sotteso alle posizioni prese dall'Amministrazione finanziaria, spesso in riferimento a casi concreti, giova accennare brevemente alle soluzioni prospettate nei citati documenti.

Con **nota n. 39186 del 10 marzo 1999**, in risposta ad un quesito circa la **possibilità di regolarizzare la violazione ai sensi dell'art. 13** del D.lgs. n. 472 del 1997, è stato affermato il principio secondo cui, in caso di splafonamento, la violazione non può essere ricondotta ad un'ipotesi di tardivo versamento da parte del cedente/prestatore, che ricevuta la dichiarazione di intento, legittimamente ha emesso fattura senza addebito di imposta. Si ricorda che, in base alle disposizioni attuali contenute nel comma 4-*bis* del citato articolo 7 del d.lgs. n. 471 del 1997, il cedente/prestatore non è responsabile della violazione solo se, oltre ad aver ricevuto la lettera d'intento, corredata della ricevuta di presentazione da parte dell'esportatore abituale all'Agenzia delle entrate, prima di porre in essere le operazioni, ne riscontri telematicamente l'avvenuta presentazione.

Con lo stesso documento di prassi, è stata riconosciuta al cessionario la possibilità di sanare la violazione commessa, mediante:

1. emissione, entro i termini previsti dall'art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, di un'apposita autofattura in duplice esemplare da presentare al competente

ufficio, secondo lo schema previsto dall'art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471 del 1997;

2. versamento, entro gli stessi termini, della maggiore imposta, degli interessi e della sanzione di cui all'art. 7, comma 4, del D.lgs. n. 471 del 1997, in misura ridotta ai sensi del citato art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997;
3. annotazione dell'autofattura nel registro Iva degli acquisti, ai fini di esercitare il diritto alla detrazione.

Poiché, in tale evenienza, l'IVA regolarizzata confluisce nella dichiarazione IVA sia tra l'imposta a credito sia tra i versamenti effettuati, al fine di evitare una doppia detrazione, la medesima deve essere indicata in dichiarazione anche in una posta a debito.

Tale procedura è stata confermata dalla **circolare n. 98/E del 17 maggio 2000**, come misura alternativa alla richiesta al proprio cedente di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento dell'IVA non addebitata in fattura, ai sensi dell'art. 26 del DPR n. 633 del 1972.

La suddetta circolare ha chiarito anche che, laddove il contribuente voglia sanare la violazione mediante l'emissione di un'autofattura, *“in un'ottica semplificativa del sistema, il versamento dell'imposta e degli interessi potrebbe anche essere effettuato attraverso la contabilizzazione in sede di liquidazione periodica, con indicazione nel rigo VP8, colonna 1, della dichiarazione mensile o trimestrale (allora in vigore n.d.r.)”*. Anche in tal caso l'autofattura deve essere presentata al competente ufficio locale dell'Agenzia e annotata nel registro degli acquisti.

È evidente che questa forma alternativa di regolarizzazione in sede di liquidazione periodica, può essere adottata **entro il 31 dicembre dell'anno in cui si è realizzato lo splafonamento** e non oltre.

Con la circolare **n. 50/E del 12 giugno 2002** questa Agenzia ha fatto rinvio a tutte e tre le diverse modalità di regolarizzazione dello splafonamento:

- a) richiesta di emissione delle note di variazione in aumento al proprio cedente;
- b) emissione di autofattura e versamento diretto dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi;
- c) assolvimento dell'imposta, comprensiva degli interessi, in sede di liquidazione periodica;

confermando che quando la regolarizzazione avviene in sede di liquidazione periodica, il cessionario o committente deve versare la sola sanzione prevista dall'art. 7, comma 4, del D.lgs. n. 471 del 1997.

Le successive **circolari n. 12/E del 19 febbraio 2008 e n. 12/E del 12 marzo 2010**, non hanno fatto alcun rinvio alla procedura di regolarizzazione di cui a punto sub. c), perché destinate a fornire chiarimenti circa specifici casi di violazioni concernenti il plafond per i quali detta forma di regolarizzazione era ormai inibita.

In particolare, la **circolare n. 12/E del 2008** ha fornito indicazioni circa la regolarizzazione di violazioni commesse in due diversi periodi di imposta, per uno dei quali non era più possibile far confluire la maggiore IVA nella liquidazione periodica dell'anno in cui era stata commessa la violazione.

In tale sede è stato affermato, inoltre, il principio secondo cui la regolarizzazione della violazione è possibile anche **oltre i termini previsti per ravvedere la sanzione** (il termine ultimo per ravvedere, nel 2008, era quello previsto dalla lettera b) dell'articolo 13, ossia il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la violazione era stata commessa), precisando che, in tal caso, la sanzione è irrogata dall'ufficio. Ciò a significare che la regolarizzazione spontanea dello splafonamento non è necessariamente subordinata al contestuale pagamento delle sanzioni in misura ridotta.

La **circolare n. 12/E del 2010** ha, invece, semplicemente confermato la possibilità di detrarre l'IVA evidenziata nell'autofattura e versata mediante modello F24.

Ciò detto, restano ad oggi ancora validi i chiarimenti forniti con i citati documenti di prassi in merito alle procedure utilizzabili per regolarizzare della violazione di cui trattasi, riassumibili come segue:

- procedura a)

Richiesta al cedente/prestatore di effettuare le variazioni in aumento dell'Iva, ai sensi dell'art. 26 del DPR n. 633 del 1972; resta, comunque, a carico dell'acquirente il pagamento degli interessi e delle sanzioni, anche tramite l'istituto del ravvedimento di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997.

- procedura b)

1. Emissione di un'autofattura, in duplice esemplare, contenente gli estremi identificativi di ciascun fornitore, il numero progressivo delle fatture ricevute, l'ammontare eccedente il plafond e l'imposta che avrebbe dovuto essere applicata;
2. versamento dell'imposta e degli interessi;
3. annotazione dell'autofattura nel registro degli acquisti;
4. presentazione - in analogia con la procedura prevista dall'articolo, 6, comma 8, del D.lgs. n. 471 del 1997 - di una copia dell'autofattura al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate (cfr circolare n. 50/E del 2002);
5. indicazione in dichiarazione di una posta a debito pari all'IVA assolta, al fine di evitare una doppia detrazione;
6. versamento, in caso di ravvedimento, della sanzione di cui all'art. 7, comma 4, del D.lgs. n. 471 del 1997, in misura ridotta ai sensi del citato art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997.

- procedura c)

1. Emissione di un'autofattura (con le caratteristiche sopra richiamate) entro il 31 dicembre dell'anno di splafonamento;
2. assolvimento dell'IVA in sede di liquidazione periodica, mediante annotazione, entro il 31 dicembre del medesimo anno, della maggiore imposta e dei relativi interessi nel registro IVA delle vendite, nonché annotazione dell'autofattura anche nel registro Iva degli acquisti;
3. presentazione di una copia dell'autofattura al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate;
4. versamento, in caso di ravvedimento, della sanzione prevista dall'art. 7, comma 4, del D.lgs. n. 471 del 1997.

Va detto, infine - in conformità con i chiarimenti resi con la circolare 50/E del 2002, secondo cui la presentazione dell'autofattura al competente ufficio costituisce l'adempimento finale della procedura di regolarizzazione – che tale obbligo può essere assolto anche in un momento successivo alla liquidazione/versamento dell'imposta, e al conseguente esercizio del diritto alla detrazione mediante annotazione dell'autofattura nel registro degli acquisiti, purché la consegna avvenga entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA nella quale sono riepilogati i risultati delle singole liquidazioni periodiche ed è determinata l'imposta a debito o a credito relativa all'anno in cui la violazione è stata regolarizzata. La presentazione in ufficio dell'autofattura in un momento successivo all'esercizio della detrazione, purché entro il termine della presentazione della dichiarazione IVA, non pregiudica, infatti, il controllo da parte dell'Agenzia delle entrate della posizione del cessionario, autore della violazione, senza alcuna conseguenza sulla posizione del cedente.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)