

Avvocato Commercialista **Eugenio** Testoni
Avvocato **Stefano** Legnani
Avvocato **Paolo** Casati
Dottore Commercialista **Alessandro** Bondesan
Dottore Commercialista **Giovanni** Peluso
Dottore Praticante Avvocato **Carlo** Testoni

Studio Legale Tributario Testoni

Via Giovio 16
22100 **Como**
Tel. +39 031 262257
Fax +39 031 270274
info@studiotestoni.it
www.studiotestoni.it

Circolare Informativa per i Clienti

8.2020

Marzo

Nuove Dichiarazioni d'intento

Sommario

1. INTRODUZIONE	2
2. NOVITÀ LEGGE 58/2019 E PROVVEDIMENTO 27/02/2020...	3
3. NUOVI PROFILI SANZIONATORI	4
4. RETTIFICA DEL C.D. "SPLAFONAMENTO"	4

Circolare Informativa per i Clienti

1. INTRODUZIONE

È noto come lo strumento della Dichiarazione d'intento ex art. 8 c. 1 lett. c) DPR 633/1972 consenta all'esportatore abituale di effettuare acquisti o importazioni di beni e servizi senza applicazione dell'IVA. L'adempimento era già stato novellato dal D.Lgs. n. 175/2014 con la previsione che l'adempimento non competesse più al fornitore ma all'esportatore abituale, il quale era tenuto a inviare la Dichiarazione in via telematica direttamente alla Agenzia delle Entrate e a rilasciarne la relativa ricevuta al fornitore.

L'art. 12-septies della Legge n. 58/2019 aveva annunciato importanti novità per il 2020 prevedendo che le modalità operative dovessero essere stabilite mediante apposito Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. Tale Provvedimento è stato pubblicato il 27 febbraio 2020, ancorché intervenendo unicamente sulle modalità di messa a disposizione delle Dichiarazioni d'intento nei cassetti fiscali dei fornitori e lasciando irrisolte altre problematiche.

In breve dal 2020 l'esportatore abituale deve trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate la Dichiarazione d'intento e il Cedente/Prestatore deve:

1. Verificare sul proprio Cassetto Fiscale l'avvenuta presentazione della Dichiarazione d'intento da parte dell'esportatore abituale;
2. Emettere fattura non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972 (una volta effettuata la verifica di cui al punto precedente), indicando all'interno della stessa gli estremi (protocollo) delle Dichiarazioni di intento ricevute;
3. In sede di Dichiarazione IVA annuale riepilogare i dati contenuti nelle lettere d'intento ricevute dagli esportatori abituali.

Ricordiamo che alcuni beni e/o servizi **non sono acquistabili con il plafond**:

- **Fabbricati**, anche se il regime di non imponibilità IVA per le operazioni nei confronti di esportatori abituali spetterebbe nel caso di contratti di appalto aventi a oggetto la costruzione di fabbricati. La Corte di Cassazione, con sentenza n. 7504 del 15 aprile 2016, ha infatti ritenuto inapplicabile alla fattispecie dell'appalto di servizi la limitazione prevista per la cessione di fabbricati e aree fabbricabili, di fatto contravvenendo a quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria con la C.M. 10 giugno 1998 n. 145: "il divieto di utilizzare il plafond per l'acquisizione di fabbricati, in dipendenza di contratti di appalto aventi per oggetto la loro costruzione o di leasing; e ciò in quanto, ancorché la disposizione di cui alla lettera c) dell'art. 8 del D.P.R. n. 633 escluda espressamente dal beneficio solo le cessioni di fabbricati, l'esclusione è evidentemente da estendere a tali modalità di acquisizione dei fabbricati stessi, che realizzano un effetto equivalente";
- **Aree fabbricabili**;
- **Beni e servizi** per i quali l'IVA è indetraibile, anche per effetto del pro-rata di detrazione ai sensi degli artt. 19 ss. del D.P.R. n. 633/1972 (Circolare 10 giugno 1998, n. 145/E).

Ricordiamo inoltre che la Dichiarazione di intento non può produrre effetti oltre il 31 dicembre dell'anno di emissione e che per la revoca non sono mai state dettate istruzioni ufficiali: si ritiene che possa avvenire in qualsiasi forma (meglio se tramite Posta Elettronica Certificata).

Circolare Informativa per i Clienti

2. NOVITÀ LEGGE 58/2019 E PROVVEDIMENTO 27/02/2020

La Legge n. 58/2019 ha introdotto, con effetto 2020, le seguenti novità in materia di Dichiarazione d'intento:

- a. Gli esportatori abituali non avranno più l'obbligo di consegnare ai propri fornitori la Dichiarazione d'intento nonché la Ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, ma soltanto l'obbligo di presentazione telematica della Dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate che rilascia apposita ricevuta con indicazione del protocollo di ricezione (in quanto le dichiarazioni d'intento ricevute saranno messe a disposizione del fornitore sul proprio "Cassetto Fiscale");
- b. La Dichiarazione d'intento potrà riguardare anche più operazioni. Tale previsione è in linea con quanto già contenuto nella Risoluzione n. 38/E del 13 aprile 2015 in merito alla possibilità di utilizzare una Dichiarazione d'intento anche per una serie di operazioni doganali d'importazione fino a concorrenza di un determinato ammontare da utilizzarsi nell'anno di riferimento;
- c. **Nelle fatture emesse nei confronti degli esportatori abituali (ovvero dall'importatore nella Dichiarazione doganale) si dovranno indicare gli estremi del protocollo di ricezione della Dichiarazione d'intento rilasciato dall'Agenzia delle Entrate.** La novella legislativa prescrive infatti che la ricevuta telematica rilasciata dall'Agenzia delle Entrate riporti l'indicazione del protocollo di ricezione e che gli estremi di detto protocollo debbano essere indicati dal cedente nelle fatture emesse in base alla Dichiarazione d'intento, ovvero essere indicati dall'importatore nella Dichiarazione doganale. Sul punto l'Agenzia delle Dogane ha chiarito che l'indicazione del numero di protocollo attribuito alla Dichiarazione d'intento dal servizio telematico delle Entrate è attualmente già richiesta ai fini della corretta compilazione della Dichiarazione doganale;
- d. Abrogazione dell'art. 1, comma 2, del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, che comporta il venir meno dell'obbligo di redigere la Dichiarazione d'intento in duplice esemplare, di numerarla progressivamente dal dichiarante e dal fornitore o prestatore, di annotarla entro i 15 giorni successivi a quello di emissione o ricevimento in apposito registro e di conservarla, nonché di indicarne gli estremi nelle fatture emesse in base ad essa.

Quanto sopra nella pratica non sarebbe stato evidentemente di immediata applicazione in quanto la consegna della Dichiarazione d'intento e della relativa Ricevuta al fornitore è anche nella prassi il modo con il quale l'esportatore abituale comunica l'intenzione di acquistare beni e servizi senza applicazione dell'IVA, i relativi importi e il protocollo telematico necessario al controllo. Senza considerare che tali dati sono necessari per i relativi registri e per i software di fatturazione che devono riportare i riferimenti della Dichiarazione in fattura oltre che tenere sotto controllo l'utilizzo del plafond.

Sarebbe quindi seguito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate per la definizione delle modalità operative di attuazione. Tale Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate è stato pubblicato il 27 febbraio 2020 con prot. n. 96911 e ha aggiornato anche il modello, le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

Con riferimento al **nuovo modello di Dichiarazione d'intento**:

- a. È stato eliminato il campo riservato all'indicazione del numero progressivo assegnato alla Dichiarazione di intento da trasmettere nonché dell'anno di riferimento;

Circolare Informativa per i Clienti

- b. All'interno delle istruzioni che accompagnano il nuovo modello di Dichiarazione è stato previsto che in presenza di Gruppo IVA (di cui agli articoli 70-bis e ss. del D.P.R. n. 633/1972), nel campo "Partita IVA" va indicato il numero di Partita IVA del Gruppo IVA e nel campo "Codice fiscale" il Codice Fiscale del Gruppo IVA (che di fatto coincide con il numero di Partita IVA) ovvero, in alternativa, il Codice Fiscale del singolo partecipante al medesimo Gruppo IVA.

L'utilizzo del Modello precedente è consentito fino al 60esimo giorno successivo alla pubblicazione del provvedimento sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, quindi fino al 27 aprile 2020.

L'Agenzia delle Entrate ha disposto che, al fine di consentire agli esportatori abituali di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti senza applicazione dell'IVA, **a partire dal 2 marzo 2020 i fornitori degli esportatori abituali possono accedere alle informazioni relative alle Dichiarazioni d'intento con i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, consultando il proprio "Cassetto Fiscale"** (tali informazioni possono essere consultate anche dagli intermediari già delegati dai fornitori ad accedere al proprio "Cassetto Fiscale").

Il Provvedimento in esame non interviene sul fatto che nelle fatture emesse nei confronti degli esportatori abituali (ovvero dall'importatore nella Dichiarazione doganale) si devono indicare gli estremi del protocollo di ricezione della Dichiarazione d'intento rilasciati dalla Agenzia delle Entrate: in attesa di chiarimenti ufficiali sembra ragionevole ritenere che tale "protocollo di ricezione" vada indicato nelle fatture emesse agli esportatori abituali fin dal 01.01.2020 (si veda circolare dello Studio n. 1/2020). Ipotesi alternativa è che gli estremi del protocollo si debbano indicare dal 60esimo giorno successivo alla pubblicazione del Provvedimento (stante il fatto che fino al 60esimo giorno successivo alla pubblicazione è possibile utilizzare il precedente modello).

3. NUOVI PROFILI SANZIONATORI

La Legge n. 58/2019 ha modificato anche i profili sanzionatori riservati alla gestione delle Dichiarazioni d'intento. In capo al cedente o al prestatore che effettuano cessioni o prestazioni senza aver prima riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione della Dichiarazione all'Agenzia delle Entrate si applica una **sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'imposta** (fino al 31 dicembre 2019 la sanzione, in caso di mancato riscontro della ricevuta telematica di presentazione era fissa da euro 250 a euro 2.000).

4. RETTIFICA DEL C.D. "SPLAFONAMENTO"

In merito allo "splafonamento", ovvero il superamento del plafond disponibile da parte dell'esportatore abituale, lo stesso può essere regolarizzato attraverso l'utilizzo di tre distinte procedure (Circolare 17 maggio 2000, n. 98/E; Circolare 12 giugno 2002, n. 50/E; Circolare 19 giugno 2002, n. 54/E; Circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E; Circolare 12 marzo 2010, n. 12/E, tutte confermate dalla più recente Risoluzione 6 febbraio 2017, n. 16/E, cui si rinvia):

1. Emissione di nota di variazione in aumento da parte del fornitore;
2. Emissione di apposita autofattura;
3. In sede di Liquidazione IVA periodica.

Circolare Informativa per i Clienti

La **sanzione prevista in caso di splafonamento oscilla dal 100 al 200% dell'imposta evasa** ed è a carico dell'esportatore abituale. È possibile sanare spontaneamente la violazione tramite il ravvedimento operoso ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 se lo splafonamento si riferisce sia ad acquisti interni sia a importazioni.

Più nello specifico:

<p>Emissione di nota di variazione in aumento da parte del fornitore</p>	<p>Il Cessionario/Committente può regolarizzare gli acquisti effettuati oltre il plafond disponibile richiedendo al proprio Cedente/Prestatore l'emissione di un'apposita nota di variazione in aumento dell'IVA non addebitata nella/e fattura/e originaria/e.</p> <p>Più in dettaglio, la Circolare n. 98/E (par. 8.2.3) del 17 maggio 2000 ha chiarito che lo splafonamento può essere regolarizzato chiedendo al fornitore di emettere apposita nota di variazione in aumento per sola imposta (nota di addebito), ai sensi dell'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972. In tale ipotesi, che prevede il coinvolgimento – non sempre gradito – del Cedente/Prestatore, l'operatore provvede a versare al fornitore l'ammontare dell'imposta originariamente non applicata. In questo modo il debito IVA confluisce nella Liquidazione periodica del fornitore che ha emesso la nota d'addebito, il quale provvederà a liquidare il tributo originariamente non applicato "fermo restando l'obbligo del pagamento degli interessi e delle sanzioni" a carico del Cessionario/Committente che dovrà apportare le opportune integrazioni in sede di compilazione della Dichiarazione annuale IVA. Tenendo presente, comunque, la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso qualora la violazione commessa non sia stata constatata o accertata. Tale procedura è stata confermata dalla Circolare n. 50/E/2002 (par. 24.2) e dalla successiva Circolare n. 12/E/2008 (par. 10.4) così come da ultimo a opera della Risoluzione n. 16/E/2017.</p>
<p>Emissione di apposita Autofattura</p>	<p>Il cessionario/committente può regolarizzare l'avvenuto splafonamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> — Emettendo un'autofattura in duplice esemplare contenente: <ul style="list-style-type: none"> ➔ Gli estremi identificativi di ciascun fornitore; ➔ Il numero progressivo di protocollo delle fatture ricevute; ➔ Il relativo ammontare eccedente il plafond disponibile; ➔ L'importo dell'imposta che avrebbe dovuto essere indicata nelle fatture ricevute; — Versando l'IVA non applicata in fattura, oltre agli interessi legali e alle relative sanzioni ridotte (in caso di ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97). Detti versamenti possono essere effettuati tramite il Modello F24, indicando – per l'imposta – il codice tributo del periodo in cui erroneamente è stato effettuato l'acquisto senza applicazione dell'imposta, per gli interessi il codice tributo 1991 e per le sanzioni il codice tributo 8904 – sanzione pecuniaria IVA ravvedimento operoso (Circolare 19 giugno 2002, n. 54/E, par. 16.12; Circolare 12 marzo 2010, n. 12/E, par. 3.7. e da ultimo confermate dalla Risoluzione n. 16/E/2017): — Annotando l'autofattura soltanto nel Registro degli acquisti, ai fini della detrazione dell'imposta versata all'Erario in sede di regolarizzazione;

Circolare Informativa per i Clienti

	<ul style="list-style-type: none"> — Presentando un esemplare dell'autofattura al competente Ufficio delle Entrate; l'altro esemplare, munito del visto di avvenuta regolarizzazione, deve essere, invece, annotato sul registro degli acquisti ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA; — Indicando l'ammontare dell'imposta così regolarizzata nel rigo "Variazioni e arrotondamenti d'imposta" della Dichiarazione IVA, antepo- nendo il segno positivo, e comprendere tale versamento, comprensivo degli interessi, nel rigo "Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto". <p>Ai fini della detrazione l'imponibile e l'imposta risultanti dalla predetta autofattura devono essere indicati nel quadro VF, nel rigo corrispondente all'aliquota applicata, con la conseguenza che l'importo della fattura del fornitore o della bolla doganale rispettivamente emessa o rilasciata in regime di non imponibilità non deve essere indicato nel rigo "Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond".</p> <p>La descritta procedura ha il pregio di non coinvolgere più il cedente o prestatore nella regolarizzazione dell'operazione, atteso che la responsabilità sulla regolarità e correttezza della Dichiarazione d'intento e, quindi, anche sulla sussistenza del plafond ancora disponibile incombe unicamente sull'acquirente del bene o servizio (Circolare n. 98/E/2000, risposta 8.2.3).</p>
<p>In sede di liquidazione IVA periodica</p>	<p>Secondo quanto stabilito dalla Circolare 12 giugno 2002, n. 50/E, come confermato da ultimo nella Risoluzione n. 16/E/2017, risulta possibile procedere a sanare lo splafonamento mediante ravvedimento in sede di liquidazione periodica. In tal caso il Cessionario/Committente dovrà versare mediante F24 la sanzione ridotta e dovrà inoltre presentare un esemplare dell'autofattura (come evidenziato nel caso precedente e con le medesime modalità) al competente Ufficio locale dell'Agenzia, annotando la stessa nel Registro degli acquisti. Anche in tale ipotesi, al fine di evitare la doppia detrazione dell'imposta regolarizzata, risulta necessario indicare nella Dichiarazione annuale l'imposta regolarizzata anche in una posta di debito. Quindi, analogamente alla procedura di regolarizzazione basata sull'emissione dell'autofattura, il Cedente/Prestatore deve:</p> <ul style="list-style-type: none"> — Versare tramite il Modello F24 la sanzione amministrativa prevista dall'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997 (dal 100 al 200% dell'imposta dovuta; tale sanzione sarà ridotta per effetto del ravvedimento operoso); — Presentare un esemplare dell'autofattura al competente Ufficio Entrate; — Annotare l'altro esemplare di autofattura nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 per l'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta computata a debito a seguito della registrazione della autofattura nel Registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972. <p>Si fa infine presente che se si regolarizza in una Liquidazione periodica relativa all'anno nel corso del quale si è verificato lo splafonamento i dati confluiranno nello stesso periodo in cui è stato effettuato l'acquisto oltre i limiti; se si regolarizza in una liquidazione periodica relativa a un mese o un trimestre dell'anno successivo i dati saranno contabilizzati nella Dichiarazione</p>

Circolare Informativa per i Clienti

	<p>annuale successiva a quella in cui si è verificato lo splafonamento. A differenza della modalità di regolarizzazione dello splafonamento consistente nella mera emissione dell'autofattura (modalità che prevede il contestuale pagamento in F24 dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi), nel caso in esame dovranno essere effettuati versamenti distinti per le sanzioni (mediante specifico Modello F24, utilizzando il codice tributo 8904), l'imposta e gli interessi (che concorrono alla determinazione dell'IVA derivante dalla liquidazione periodica).</p>
--	---

Lo Studio è come sempre a disposizione per ulteriori chiarimenti.