



ASSOLOMBARDA

Esportatori abituali e plafond Iva

Marta Castelli

Settore Fisco e Diritto d'Impresa



I contribuenti IVA che effettuano prevalentemente operazioni non imponibili (esportazioni, cessioni intracomunitarie,...) presentano rilevanti crediti IVA.

Per evitare il recupero di tali crediti in tempi abbastanza lunghi (istanza di rimborso o compensazione) esiste un meccanismo che consente di effettuare acquisti di beni e servizi senza applicazione di IVA, entro un determinato ammontare *c.d. "plafond"*.

Plafond = insieme delle operazioni non imponibili IVA (esportazioni dirette, indirette, triangolari, operazioni assimilate, cessioni intracomunitarie di beni,...) fatturate nell'anno solare precedente o nei 12 mesi precedenti.

I contribuenti che possono avvalersi di tale facoltà sono definiti:

«ESPORTATORI ABITUALI»

Articolo 8, comma 1, lettera c) del D.P.R. 633/1972

SOGGETTI AMMESSI

Possono acquistare beni e servizi senza applicazione d'imposta i contribuenti che nell'anno solare precedente o nei 12 mesi precedenti **hanno registrato esportazioni, cessioni intracomunitarie e altre operazioni assimilate per un ammontare superiore al 10% del volume di affari IVA.**

N.B.

Possono acquisire lo *status* di "esportatore abituale" anche **i soggetti passivi non residenti** che hanno nominato in Italia un **rappresentante fiscale** o che si sono **identificati direttamente***.

* Risoluzioni 21 giugno 1999, n.102/E e 4 agosto 2011, n. 80/E: « il soggetto estero con rappresentante fiscale o identificato direttamente in Italia matura plafond fatturando esportazioni, cessioni intracomunitarie e cessioni di beni e/o prestazioni di servizi non imponibili territorialmente rilevanti in Italia (quest'ultime operazioni nei confronti di altri soggetti non residenti ovvero di privati). Infatti il soggetto estero non realizza mai operazioni rilevanti ai fini della costituzione del plafond nel caso in cui effettui cessioni e/o prestazioni di servizi non imponibili nei confronti di soggetti passivi italiani.

SOGGETTI ESCLUSI

Non possono effettuare acquisti senza applicazione dell'IVA con utilizzo di plafond:

- i soggetti IVA che hanno iniziato l'attività, limitatamente al primo anno, in quanto occorre avere alle spalle un anno solare di attività (plafond fisso) oppure 12 mesi di attività (plafond mobile);
- i soggetti che non possono esercitare il diritto alla detrazione, quali:
 - i produttori agricoli in regime speciale di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633/72;
 - i contribuenti minimi.

REQUISITI

La qualifica di esportatore abituale si ottiene nel caso in cui il coefficiente percentuale risultante dal seguente rapporto sia superiore a 0,10 :

Esportazioni + Operazioni assimilate + Cessioni Intracee

(registrate nell'anno solare o nei 12 mesi precedenti)

Volume di affari IVA "rettificato"

Qualora sia uguale o inferiore lo status di esportatore abituale non viene acquisito e non è possibile acquistare senza l'applicazione dell'IVA.

VOLUME DI AFFARI «RETTIFICATO»

Il Volume di affari IVA è dato dall'ammontare delle operazioni imponibili, non imponibili, esenti (al netto delle cessioni di beni ammortizzabili materiali e di beni immateriali: diritti di brevetti industriali, di utilizzazione delle opere dell'ingegno, di concessioni e marchi di fabbrica) **registrate nell'anno solare precedente** (plafond fisso) **o nei 12 mesi precedenti** (plafond mobile).

Il volume di affari «rettificato» è uguale al volume di affari come sopra determinato meno:

- le cessioni di beni in transito;
- le cessioni di beni depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;
- le operazioni extraterritoriali di cui all'art. 21, co. 6-bis, lett. a) e b) del DPR 633/72.

N.B.

Le fatture differite rilevano con riferimento all'anno della consegna dei beni. Ad esempio una fattura differita emessa il 15 gennaio 2015 a fronte di una consegna dei beni effettuata nel mese di dicembre 2014, rileva come volume di affari nell'anno 2014.

OPERAZIONI EXTRATERRITORIALI

Art. 21, co. 6-bis, lett. a) e b) del DPR.n.633/72

Le operazioni extraterritoriali (art. 21, c. 6-bis, lett. a) e b)) dal 1° gennaio 2013 pur non essendo soggette ad IVA:

- devono essere **fatturate e registrate** nel registro IVA vendite;
- **concorrono alla determinazione del volume di affari IVA.**

N.B.

Tuttavia per gli esportatori abituali ai fini della acquisizione dello Status di esportatore, tali operazioni **sono escluse dal volume di affari.**

OPERAZIONI EXTRATERRITORIALI

Art. 21, co. 6-bis, lett. a) e b) del DPR.n.633/72

Dal 1° gennaio 2013 è stato ampliato l'obbligo di emissione della fattura per le seguenti operazioni extraterritoriali:

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi**, (diverse da quelle di natura finanziaria, bancaria, creditizia e assicurativa*), **rese nei confronti di soggetto passivo CEE:**
- cessioni di beni art. 7-bis;
 - prestazioni di servizi non soggette IVA artt. 7-ter, 7- quater e 7-quinquies.
- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti stabiliti fuori dalla Unione Europea.**

* Articolo 10, comma 1, nn. 1) – 4) e 9 del D.P.R. n. 633 del 1972: operazioni di finanziamento, di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio; quelle relative a valute estere, operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci, operazioni di intermediazione finanziaria, ecc.

Per verificare se sussiste la qualifica di esportatore abituale occorre fare riferimento alle **operazioni “registrate”**.

Rientrano nel calcolo per la determinazione dello Status di esportatore abituale anche gli importi correlati con:

- **l’emissione anticipata delle fatture;**
- **il pagamento di acconti.**

Mentre le fatture differite rilevano sempre con riferimento all’anno della consegna dei beni.

CASO PARTICOLARE

In caso di **attività separate**, per verificare la sussistenza del requisito del 10%, i dati devono essere considerati con riferimento alle attività complessivamente esercitate dal contribuente IVA.

OPERAZIONI CHE CONCORRONO ALLO STATUS DI ESPORTATORE e ALLA FORMAZIONE DEL PLAFOND

Esportazioni dirette (comprese le cessioni a titolo di consignment stock al momento del prelievo dal deposito e quelle di beni usati per il margine positivo)	Art. 8, co. 1, lett. a)
Esportazioni dirette triangolari	
Esportazioni indirette (il soggetto non residente provvede ad esportare entro 90 giorni).	Art. 8, co. 1, lett. b)
Cessioni verso Repubblica di S. Marino e Città del Vaticano	Art. 71, co. 1)
Cessioni di beni destinati ad essere impiegati nel mare territoriale per la costruzione, riparazione, manutenzione, trasformazione, equipaggiamento e rifornimento di piattaforme di perforazione e sfruttamento e per la realizzazione di collegamenti fra dette piattaforme e la terraferma	Art. 8, co. 5)
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione «effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa»	Art. 8-bis, co. 1)
Servizi internazionali	Art. 9, co. 1)
Cessioni e prestazioni nei confronti di consolati, ambasciate, basi Nato, ONU, comandi militari degli Stati membri, ecc.	Art. 72)

**OPERAZIONI CHE CONCORRONO ALLO STATUS DI ESPORTATORE
e ALLA FORMAZIONE DEL PLAFOND**

Cessioni intracomunitarie di beni	Art. 41
Cessioni intracomunitarie triangolari (es. ITA vende a FR ma su incarico della medesima consegna i beni a ES)	Art. 41
Cessioni intracomunitarie interne Triangolari: ITA1 vende a ITA2 ma consegna a FR	Art. 58, c. 1
Cessioni intra-UE di beni prelevati da un deposito IVA con trasporto o spedizione in altro Stato UE	Art. 50-bis, co. 4, lett. f)
Cessioni di beni prelevati da un deposito IVA, con trasporto o spedizione fuori dalla UE	Art. 50-bis, co. 4, lett. g)
Margini positivi delle esportazioni non imponibili riguardanti i beni usati .	Art. 37, co. 1, DL 41/95

**OPERAZIONI CHE non CONCORRONO ALLO STATUS DI ESPORTATORE
e ALLA FORMAZIONE DEL PLAFOND**

Cessioni di beni e prestazioni di servizi ad esportatori abituali.	Art. 8, co.1, lett. c)
Cessioni a viaggiatori extracomunitari	Art. 38-quater, co. 1
Cessioni beni in transito "doganale" nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale	Art. 7-bis
Cessioni di beni destinati ad essere introdotti in depositi IVA (cessioni a soggetto UE mediante introduzione in un deposito IVA e cessioni di beni di cui alla Tabella a-bis, a soggetti diversi da quelli identificati nella UE).	Art. 50-bis, co. 4, lett. c) e d)
Cessioni di beni custoditi in un deposito IVA e prestazioni di servizio aventi ad oggetto beni ivi custoditi.	Art. 50-bis, co. 4, lett. e) ed h)
Trasferimenti di beni da un deposito IVA ad un altro deposito.	Art. 50-bis, co. 4, lett. i)

**OPERAZIONI CHE non CONCORRONO ALLO STATUS DI ESPORTATORE
e ALLA FORMAZIONE DEL PLAFOND**

Cessioni di beni e relative prestazioni accessorie per finalità umanitarie ad Amministrazioni dello Stato o ad ONG, che provvedono ad effettuare il trasporto o la spedizione di tali beni all'estero, per scopi umanitari.	Art. 14, co. 4 L. 49/1987 D.M. 10 marzo 1988, n. 379
La restante parte dei corrispettivi che non costituisce margine nelle esportazioni di beni usati (coincidente con il prezzo di acquisto).	Art. 37, co. 1, DL 41/95
Prestazioni di servizi rese fuori dalla UE da agenzie di viaggio e turismo, rientranti nel regime speciale del D.M. 340/99.	Art. 74-ter, DPR 633/72
Tutte le cessioni e le prestazioni di servizi extraterritoriali , che dal 1° gennaio 2013 concorrono al volume di affari IVA.	Artt. 7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies (ai sensi dell'art. 21, co. 6-bis del DPR. n. 633/72)

**OPERAZIONI CHE non CONCORRONO ALLO STATUS DI ESPORTATORE
e ALLA FORMAZIONE DEL PLAFOND**

Esportazioni gratuite di beni oggetto della attività di impresa	Art. 8, co.1, lett. a)
Esportazioni gratuite di campioni gratuiti di modico valore , appositamente contrassegnati in modo indelebile, di beni oggetto della attività	Art. 2, co. 3, lett. a)
Esportazioni gratuite di beni estranei all'oggetto della attività di costo unitario non superiori a 50 euro	Art. 2
Esportazioni gratuite di beni estranei all'oggetto della attività di costo unitario superiore a 50 euro con IVA indetraibile in fase di acquisto	Art. 2
Esportazioni oggetto di garanzia contrattuale (operazioni fuori campo)	Art. 2
Esportazione definitiva di beni senza effetto traslativo della proprietà (es. beni in conto lavorazione, riparazione, conto visione, per esposizioni fieristiche (esportazioni valide ai soli fini doganali, scortate da pro-forma o lista valorizzata)	
Esportazioni temporanee di beni inviati all'estero per subire determinati trattamenti al termine dei quali i beni rientrano in Italia	
Esportazioni temporanee di beni inviati all'estero per la tentata vendita con utilizzo di carnet ATA e successivamente venduti all'estero (la cessione è fuori campo IVA art. 7-bis)	

ESEMPIO

Nel 2014 è esportatore abituale il contribuente che nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2013* indica operazioni **nel rigo VE30 per un ammontare > 10% del rigo VE 40** (depurato dalle cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale e delle operazioni del rigo VE39).

Esempio

VE30 «Totale operazioni che concorrono alla formazione del plafond» = 250.000 €

VE40 «Volume d'affari»= 2.000.000 €

VE39 «operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli artt. Da7 a 7-septies =100.000 €

Cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale = 0

Calcolo verifica Status esportatore abituale = $250.000 / 1.900.000 \times 100 = 13,1 \%$



Sussiste lo Status di “esportatore abituale”

* Oppure nei 12 mesi precedenti in caso di plafond mobile.

Dopo aver verificato la sussistenza dei requisiti per l'acquisizione dello Status di esportatore abituale, il contribuente deve **quantificare l'ammontare del plafond disponibile**.

Le operazioni che concorrono alla formazioni del plafond:

- sono le medesime che concorrono al conseguimento della qualifica di esportatore abituale (vedi slide 10 e 11);
- concorrono, come per la verifica dello status di esportatore abituale, in base al principio della registrazione delle relative fatture nell'anno solare o nei 12 mesi precedenti. Devono essere considerati anche gli acconti incassati e le fatture anticipate.

N.B.

In caso di **fatturazione anticipata di una esportazione o di cessione intracomunitaria** è necessario a posteriori comprovare l'effettiva uscita dei beni dal territorio doganale della Comunità e in caso di cessione intracee dal territorio italiano. In mancanza di tale prova, gli importi di tali operazioni riducono l'ammontare del plafond disponibile, con il conseguente obbligo di regolarizzare eventuali ipotesi di splafonamento.

UNICITÀ DEL PLAFOND

L'esportatore abituale, nel caso in cui effettui più tipologie di operazioni non imponibili che concorrono alla costituzione del plafond IVA (cessioni all'esportazione, servizi internazionali, cessioni intracomunitarie,...) determina un plafond unico, nel senso che non è obbligato a gestire separatamente le diverse tipologie di plafond e i relativi utilizzi *.

* L'unicità del plafond è stata disposta dalla Legge 18 febbraio 1997 n. 28 in sostituzione della pluralità di plafond (ex art. 8 oppure ex art.8-bis oppure ex art.9 del D.P.R. n. 633/1972) che era prevista dalla previgente normativa.

CASO PARTICOLARE: esportazione di beni introdotti in regime di temporanea importazione

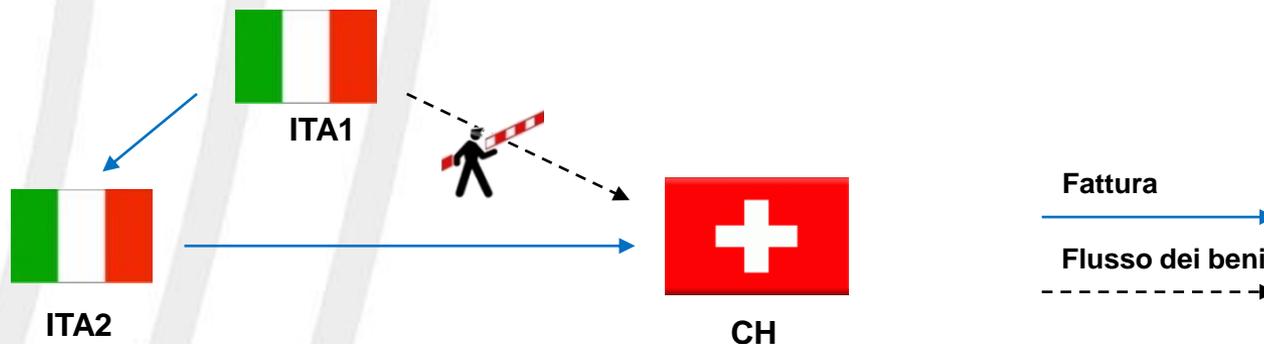
Ai fini della costituzione del plafond **la cessione a titolo di esportazione definitiva di beni acquistati in regime di temporanea importazione** deve essere **assunta per il corrispettivo complessivo addebitato al cliente estero**. Ciò anche nell'ipotesi in cui la lavorazione sia stata eseguita da terzi per conto dell'importatore.

Risoluzione 20 agosto 1998, n. 109/E

Plafond “libero” e plafond “vincolato”

Nella triangolare all’esportazione:

fornitore italiano (**ITA 2**) vende per **1000 euro** ad una impresa svizzera (**CH**) dei beni precedentemente **acquistati per 800 euro** da impresa italiana (**ITA 1**) la quale è stata **incaricata da ITA 2 di consegnare i beni in dogana** per il successivo invio in Svizzera.



Le fatture (non imponibili art. 8, lett. a)) emesse da ITA 1 verso ITA 2 e da ITA 2 nei confronti di CH concorrono **entrambe alla formazione del plafond dell’esportatore abituale ma con effetti diversi.**

Per **ITA 1**: la fattura di 800 euro (non imponibile art. 8, lett.a)) emessa nei confronti di ITA 2 genera un **plafond liberamente utilizzabile** per l'acquisto senza IVA di beni e servizi.

Per **ITA 2**: la fattura di 1000 euro (non imponibile art. 8, lett.a)) emessa nei confronti del cliente CH genera un **duplice plafond**: un **plafond c.d. "libero"** e un **plafond c.d. "vincolato"** :

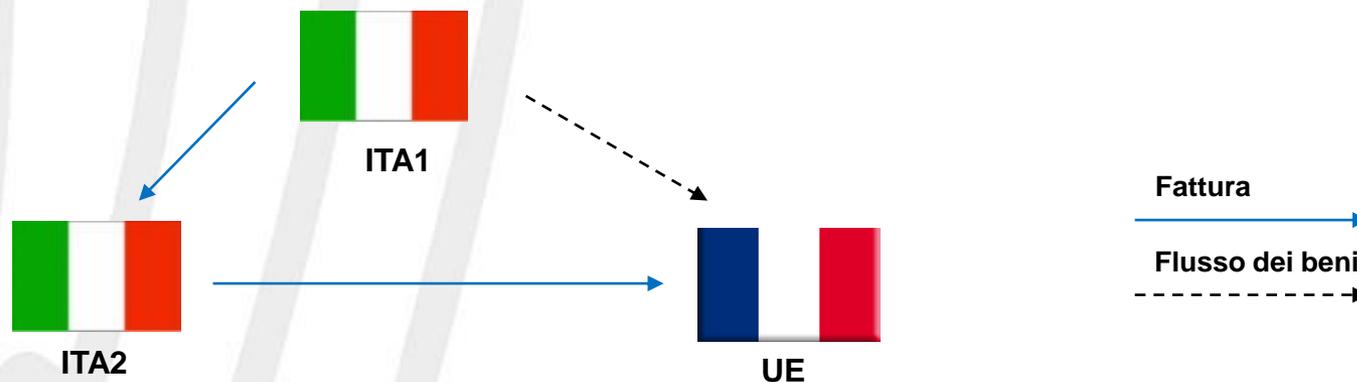
Il **plafond "libero"** o **"incondizionato"** = alla differenza tra il prezzo di vendita (1000) fatturato al cliente CH e il prezzo di acquisto interno (800) fatturato da ITA 1, (nell'esempio è = a 200 euro) ➡ è utilizzabile per qualsiasi acquisto di beni e servizi (tranne aree fabbricabili, fabbricati e beni e servizi indetraibili).

Il **plafond "vincolato"** = al prezzo di acquisto fatturato da ITA 1 (nell'esempio è = a 800 euro) ➡ è utilizzabile **per l'acquisto di beni da esportare nello stato originario (non successivamente lavorato) entro 6 mesi dalla consegna.**

Plafond “libero” e plafond “vincolato”

Nella triangolare comunitaria :

una impresa italiana (ITA 2) effettua una cessione intracomunitaria di beni (non imponibile art. 41) per 5000 euro nei confronti di una impresa comunitaria (UE), acquistando i beni per 3000 euro (non imponibile art. 58) da un fornitore italiano (ITA 1) incaricato da ITA 2 di consegnare i beni nel Paese dell’acquirente (UE).



Le fatture emesse da ITA1 verso ITA2 e da ITA2 nei confronti di UE concorrono entrambe alla formazione del plafond dell’esportatore abituale ma con effetti diversi.

Per **ITA 1**: la fattura di 3000 euro (non imponibile art. 58) emessa nei confronti di ITA 2 genera un **plafond liberamente utilizzabile** per l'acquisto senza IVA di beni e servizi.

Per **ITA 2**: la fattura di 5000 euro (non imponibile art. 41) emessa nei confronti del cliente UE genera un **duplice plafond**: un **plafond c.d. "libero"** e un **plafond c.d. "vincolato"** :

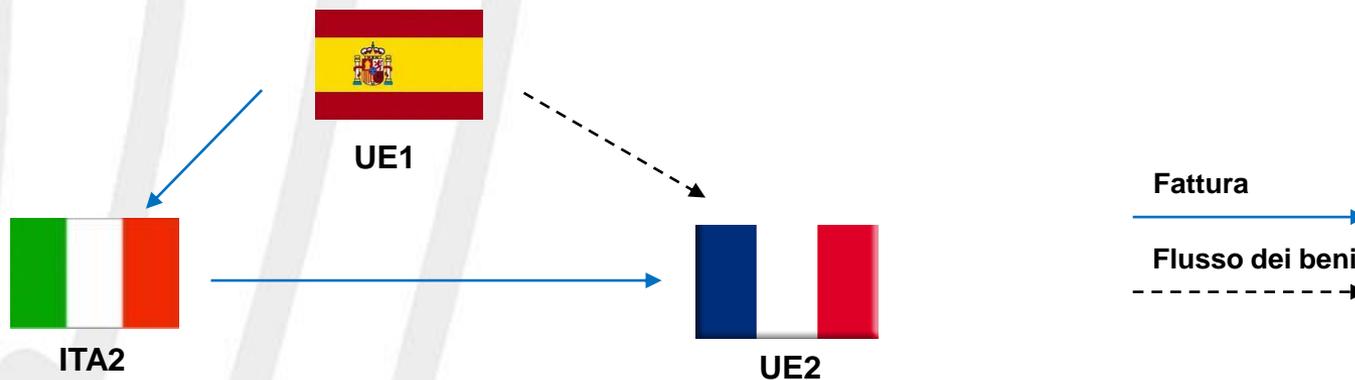
Il **plafond "libero"** o **"incondizionato"** = alla differenza tra il prezzo di vendita (5000) fatturato al cliente UE e il prezzo di acquisto interno (3000) fatturato da ITA 1, (nell'esempio è = a 2000 euro)  è utilizzabile per qualsiasi acquisto di beni e servizi (tranne aree fabbricabili, fabbricati e beni e servizi indetraibili).

Il **plafond "vincolato"** = al prezzo di acquisto fatturato da ITA 1 (nell'esempio è = a 3000 euro)  è utilizzabile **per l'acquisto di beni da inviare all'estero (a titolo di cessioni intracomunitaria o esportazione) nello stato originario (non successivamente lavorato) entro 6 mesi dalla consegna.**

Plafond “libero” e plafond “vincolato”

Nella triangolare comunitaria :

una impresa italiana (ITA 2) acquista i beni da una impresa CEE (UE1) per 6000 euro e li rivende a 8.000 euro ad altra impresa CEE (UE 2) residente in altro Paese membro, incaricando il suo fornitore UE 1 di consegnare i beni a UE 2.



L'acquisto intracomunitario effettuato da ITA2 è una operazione non imponibile IVA (art. 40, co. 2).

Per ITA 2 la fattura di cessione intracomunitaria (non imponibile art. 41) genera un duplice plafond: un **plafond c.d. "libero"** e un **plafond c.d. "vincolato"** :

Il **plafond "libero"** o **"incondizionato"** = alla differenza tra il prezzo di vendita (8000) fatturato al cliente UE2 e il prezzo di acquisto interno (6000) fatturato da UE 1, (nell'esempio è = a 2000 euro) → è utilizzabile per qualsiasi acquisto di beni e servizi (tranne aree fabbricabili, fabbricati e beni e servizi indetraibili).

Il **plafond "vincolato"** = al prezzo di acquisto fatturato da UE1 (nell'esempio è = a 6000 euro) → è utilizzabile **per l'acquisto di beni da inviare all'estero (a titolo di cessioni intracomunitaria o esportazione) nello stato originario (non successivamente lavorato) entro 6 mesi dalla consegna.**

L'esportatore abituale può scegliere tra 2 sistemi di calcolo di plafond, differenziati a seconda del periodo di riferimento.

TIPO DI PLAFOND	PERIODO DI RIFERIMENTO
Plafond “fisso”, detto anche “Plafond annuale”	Operazioni registrate nell'anno solare precedente
Plafond “mobile”, detto anche “Plafond mensile”	Operazioni registrate nei 12 mesi precedenti (devono essere trascorsi più di 12 mesi dall'inizio dell'attività)

Plafond mobile: caratteristiche

Il metodo del plafond mobile è abbastanza complesso dal punto di vista gestionale in quanto **occorre verificare in ciascun mese:**

- **la sussistenza dello Status di esportatore abituale;**
- **il plafond disponibile.**

Tale metodo può risultare vantaggioso per i contribuenti IVA che prevedono un trend di operazioni di esportazioni, operazioni assimilate e cessioni intracomunitarie in crescita.

E' quindi vantaggioso ad esempio per i contribuenti che hanno iniziato l'attività da almeno 12 mesi, infatti, tale metodo consente di utilizzare il plafond già dal mese successivo a quello della sua formazione.

Il contribuente IVA che si avvale del **plafond mobile** deve verificare, all'inizio di ogni mese:

- **la sussistenza dello Status di esportatore abituale** ovvero che le operazioni che concorrono alla formazione del plafond, registrate nei 12 mesi precedenti, superino il 10% del volume d'affari riferito al medesimo periodo;
- **l'ammontare del plafond** disponibile all'inizio di ciascun mese che **è dato dalla differenza tra:**

Ammontare delle esportazioni,
operazioni assimilate, cessioni
comunitarie
**registrate nei 12 mesi
precedenti**

MENO

Gli acquisti non imponibili in
sospensione di imposta effettuati nel
medesimo periodo al netto delle
esportazioni del 13° mese, fino a
concorrenza massima degli utilizzi.
Qualora il progressivo utilizzo assuma
valore negativo (perché le
esportazioni del 13° mese precedente
superano tale importo), occorre
considerare come valore: zero.

PLAFOND FISSO

Anno solare precedente
si può cominciare ad utilizzarlo dal
1° gennaio dell'anno solare
successivo all'inizio attività.

Tipico di imprese con un ammontare
di esportazioni con trend stabile

VANTAGGIO: semplicità del calcolo.

SVANTAGGIO: plafond disponibile
all'inizio dell'anno solare successivo
all'effettuazione delle operazioni che lo
hanno originato.

PLAFOND MOBILE

12 mesi precedenti
si può cominciare ad utilizzarlo dal
13° mese successivo all'inizio
attività.

Tipico di imprese con molte
esportazioni con trend in crescita

VANTAGGIO: plafond disponibile
immediatamente il mese successivo
l'effettuazione delle operazioni che lo
hanno originato.

SVANTAGGIO: complessità di calcolo.

La scelta del plafond viene manifestata a posteriori nella dichiarazione annuale IVA dell'anno di riferimento (quadro VC).

Il contribuente può passare dal plafond fisso a quello mobile e viceversa, ma una volta scelto il metodo non è possibile modificarlo in corso d'anno, ma occorre attendere il 1° gennaio dell'anno successivo.

- Se il contribuente vuole transitare **dal plafond fisso a quello mobile** non ci sono problemi, in quanto **il plafond disponibile all'inizio dell'anno è pari alle esportazioni registrate nell'anno solare precedente.**
- Se il contribuente vuole transitare **dal plafond mobile a quello fisso**, **il plafond disponibile all'inizio dell'anno è pari al plafond che sarebbe risultato disponibile per il mese di gennaio se si fosse mantenuto il metodo mobile***, tale importo costituisce l'ammontare del plafond solare disponibile per l'intero anno.

* Risoluzione del 6 marzo 2002, n. 77/E.

NOTE DEBITO: nel caso in cui successivamente all'emissione di una fattura sopraggiunga un evento che determina l'**aumento dell'imponibile o dell'imposta**, il fornitore è **obbligato ad emettere una fattura integrativa**, in relazione al maggior imponibile e tributo dovuto sull'operazione.

In particolare **la nota debito:**

- **se emessa nel corso dell'anno** va direttamente ad aumentare il plafond disponibile dell'esportatore abituale;
- **se emessa l'anno successivo** non aumenta il plafond disponibile di quell'anno ma **aumenta il plafond dell'anno precedente nel quale è stata effettuata l'operazione principale** (se ne può tener conto mediante una annotazione nel prospetto di utilizzo del plafond);
- **se emessa in anni ancora successivi non può aumentare il plafond disponibile nell'anno in cui tale fattura integrativa viene registrata, né serve ad aumentare il plafond originario** relativo all'anno in cui è stata effettuata l'operazione principale, **perché ormai tale plafond è già stato utilizzato**, di fatto l'effetto va perduto. Tuttavia tali note potrebbero tornare utili per controbilanciare gli effetti negativi di eventuali note credito.

* Ciò si verifica per esempio nel caso in cui si è avverata una condizione che comporta la rideterminazione dei corrispettivi previsti nel contratto, oppure nel caso di errore di fatturazione, da non confondere con incremento di beni che genera nuova operazione.

NOTE CREDITO (quelle che comportano una riduzione dell'imponibile o dell'imposta), diversamente dalle note di variazioni in aumento, sono facoltative*. Tuttavia le **note di credito**, anche se non emesse (in quanto facoltative) **riducono sempre l'ammontare il plafond disponibile.**

In particolare la nota credito:

- **emessa** (anche come “fuori campo IVA art. 26”) **lo stesso anno dell'operazione principale: riduce sempre il plafond disponibile dell'anno;**
- **emessa** (o non emessa) **l'anno successivo: non diminuisce il plafond disponibile di tale anno successivo, ma riduce il plafond dell'anno precedente.** A tal fine si può operare una variazione sul prospetto relativo all'utilizzo del plafond;
- **emessa** (o non emessa) **in anni ancora successivi: diminuisce il plafond disponibile dell'anno in cui è stata effettuata l'operazione principale** e potrebbe determinare per quell'anno uno splafonamento nel caso in cui il plafond di quell'anno fosse stato interamente consumato.

* Art. 26, co.2 DPR 633/1972

NOTE DI VARIAZIONE	Periodo di emissione	Variazione del plafond
NOTE DI DEBITO	Stesso anno dell'operazione originaria	Aumentano il plafond dell'anno
	Anno successivo	Aumentano il plafond dell'anno precedente
	Anni ancora successivi	Non aumentano il plafond disponibile dell'anno in cui sono registrate ma quello dell'operazione originaria di fatto inservibile.
NOTE DI CREDITO (anche se non emesse)	Stesso anno dell'operazione originaria	Riducono il plafond disponibile per lo stesso anno
	Anno successivo	Riducono il plafond disponibile non dell'anno di registrazione ma dell'anno precedente (rischio splafonamento)
	Anni ancora successivi	Diminuiscono comunque il plafond disponibile dell'anno dell'operazione originaria (rischio splafonamento)

Il contribuente esportatore abituale può utilizzare il plafond per acquistare o importare, senza pagamento dell'imposta:

**beni e servizi di qualsiasi natura, inerenti all'attività
ad eccezione dei fabbricati e delle aree edificabili e dei beni e servizi con
Iva indetraibile**

E' pertanto possibile acquistare senza applicazione dell'IVA, beni ammortizzabili e anche le spese generali (es.: fatture del centro elaborazione dati, del commercialista, dell'avvocato, cancelleria, prestazioni alberghiere diverse dalle spese di rappresentanza, energia, ecc.) anche se non inerenti all'attività di esportazione o di scambi comunitari.

Il plafond può essere utilizzato anche per acquisti intracomunitari di beni e servizi detraibili e per gli acquisti oggetto di c.d: «*reverse charge*» domestico.

I contribuenti esportatori abituali **NON** possono avvalersi del plafond per acquistare:

- **fabbricati e aree edificabili (costruiti in economia, acquisiti in leasing* o mediante contratto di appalto);**
- **beni e servizi con IVA indetraibile** (es.: spese di rappresentanza, spese trasporto di persone, ecc.), anche per effetto del pro-rata**;

Con riferimento ai fabbricati è utile ricordare che il divieto riguarda il contratto di appalto e il leasing, ma non il contratto di locazione (Ris. 60 del 2010). Pertanto l'esportatore abituale può chiedere mediante dichiarazione di intento al proprio fornitore, di fatturare senza IVA i canoni di locazione di un immobile strumentale.

* Per altro la Cassazione (Sentenze n.1362 del 8 febbraio 2000 e n.2888 del 27 gennaio 2001) ha ritenuto lecito l'utilizzo del plafond nel leasing immobiliare.

** Ai sensi degli artt. 19 e 19-bis 1 del DPR. n. 633/72.

In mancanza di chiarimenti ministeriali si ritiene che non sia possibile acquistare mediante plafond:

- **beni con IVA parzialmente detraibile** (es.: autovetture, relativi carburanti, cellulari);
- **beni oggetto di cessione gratuita con esercizio di rivalsa dell'imposta da parte del fornitore.**

CONTRIBUENTI SOGGETTI AL PRO-RATA

I contribuenti soggetti a pro-rata possono utilizzare il plafond nei limiti dell'ammontare corrispondente al **pro-rata provvisorio di detrazione**.

In sede di dichiarazione annuale IVA il contribuente, dopo avere calcolato il pro-rata definitivo, dovrà applicarlo anche all'imposta sul valore aggiunto che non ha pagato ai propri fornitori in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati mediante utilizzo di plafond.

MOMENTO DI UTILIZZO

Il plafond si considera utilizzato nel momento di effettuazione dell'operazione di acquisto o di importazione.

Pertanto non si applica il criterio della registrazione delle fatture d'acquisto o delle bollette doganali, MA quello relativo alla **effettuazione dell'operazione** di acquisto dei beni e dei servizi.

REGOLE GENERALI

Acquisti di beni	consegna o spedizione (art. 6, co.1, DPR n. 633/72)
Acquisti di servizi	pagamento del corrispettivo (art. 6, co. 3, DPR n. 633/72)
Importazioni	data di accettazione della bolletta doganale
Acquisti intracomunitari	data di consegna dei beni (art. 39, co. 1, DL n. 331/93)

Se non è ancora pervenuta la fattura di acquisto in quanto per esempio il fornitore emette fattura differita, ai fini dell'utilizzo del plafond vale la data della consegna dei beni.

Esempio:

L'impresa Alfa «esportatrice abituale» acquista mediante plafond beni che gli vengono consegnati dal fornitore Beta nel mese di dicembre 2014. Beta emette fattura differita in data 15 gennaio 2015. Alfa riceve la fattura lo stesso giorno in data 15 gennaio 2015 e la registra in tale mese.

Alfa deve scaricare il plafond nel mese di dicembre 2014.

ACQUISTO INTERNO DI BENI

Con riferimento agli acquisti interni di beni occorre considerare:

- la data di consegna dei beni se precedente alla fattura o il pagamento;
- la data del pagamento se precedente la consegna o il ricevimento della fattura;
- la data di ricevimento della fattura se precedente la consegna dei beni o il pagamento.

ACQUISTO DI SERVIZI

Con riferimento agli acquisti di servizi occorre considerare:

- la data del pagamento (se precedente il ricevimento della fattura);
- la data di ricevimento della fattura del prestatore se precedente il pagamento.

IMPORTAZIONI

Con riferimento all'importazione di beni l'utilizzo del plafond deve essere effettuato alla data di accettazione della bolletta doganale, indipendentemente dal pagamento del corrispettivo o dal ricevimento della fattura del fornitore estero.

NOTE DI DEBITO:

- **Se ricevute nello stesso anno in cui è stato effettuato l'acquisto mediante plafond**, vanno direttamente ad incrementare il plafond utilizzato.
- **Se ricevute negli anni successivi**, pur annotate nel registro degli acquisti, non devono essere contabilizzate in quegli anni, ma nel periodo precedente in cui è stato effettuato l'acquisto non imponibile (rischio splafonamento).

NOTE DI CREDITO (facoltative):

- **Se il fornitore non le ha emesse**, il cessionario non assume alcun obbligo e logicamente non incrementano mai plafond.
- **Se emesse e il cliente esportatore abituale riceve la nota credito del fornitore entro lo stesso anno** in cui ha effettuato l'acquisto in sospensione di imposta, questi deve ridurre il plafond utilizzato dell'anno (nel senso che la nota credito va ad aumentare il plafond residuo ancora da spendere).
- **Se emesse e il cliente esportatore abituale riceve la nota credito del fornitore in anni successivi**, questi dovrà fare attenzione a non usufruire del maggior plafond in tale anno.