

La dichiarazione d'intento, adempimenti delle parti interessate*a cura di Michele Bana*

La disciplina Iva riconosce al soggetto passivo qualificabile come "esportatore abituale" la possibilità di inviare ai propri fornitori la comunicazione mediante la quale manifesta la volontà, in virtù del proprio *status*, di acquistare senza applicazione dell'Iva, con riferimento ad una o più operazioni passive che effettuerà, nel corso del periodo d'imposta, con il cedente/prestatore destinatario della stessa. Quest'ultimo è tenuto, a propria volta, a registrare la dichiarazione d'intento ricevuta, nonché a darne notizia all'Agenzia delle Entrate, al più tardi, entro il termine della liquidazione del mese o trimestre di riferimento della prima fattura emessa, senza addebito dell'Iva, nei confronti dell'esportatore abituale.

Premessa

L'art.8, co.1, lett. c), del DPR n.633/72, stabilisce che costituiscono operazioni all'esportazione, non imponibili ai fini Iva, le cessioni (anche tramite commissionari) di beni diversi dai fabbricati e dalle aree fabbricabili, e le prestazioni rese a soggetti che – avendo effettuato cessioni all'esportazione ed assimilate, od operazioni intracomunitarie (*c.d. esportatori abituali*) – si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta. Le cessioni di immobili ed aree edificabili sono escluse dal predetto regime di favore anche qualora compiute in dipendenza di contratti di appalto o *leasing* finanziario²⁸ ([C.M. n.145/E/98](#)), così come le operazioni relative a beni e servizi con Iva indetraibile ai sensi dell'art.19 e ss. del predetto del Decreto Iva.

Il successivo co.2 dell'art.8 del DPR n. 633/72 prevede, inoltre, che le cessioni e prestazioni di cui alla suddetta lett. c) sono effettuate, senza pagamento dell'imposta, ai soggetti di cui alla lett. a), se residenti, ed a quelli che effettuano le vendite indicate dalla seguente lett. b), su loro dichiarazione scritta e sotto la propria responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle medesime lettere dagli stessi effettuate nel corso dell'anno solare precedente (*c.d. plafond fisso su base annuale*).

La medesima disposizione riconosce, tuttavia, a tali soggetti la possibilità di assumere, in ogni mese, come soglia di riferimento – per gli acquisti di beni e servizi senza applicazione dell'imposta – l'ammontare dei corrispettivi delle predette operazioni con l'estero poste in essere nei dodici mesi precedenti (*c.d. plafond mobile su base mensile*).

La disciplina in parola deve essere applicata tenendo, inoltre, conto della previsione contenuta nell'art.2, co.2, della L. n.28/97, che ha introdotto il riferimento alle operazioni registrate, ai sensi dell'art.23 del DPR n.633/72, per l'anno solare precedente: conseguentemente, rilevano anche gli eventuali acconti già fatturati e registrati, ancorché l'operazione non sia stata ancora definitivamente conclusa. Fermo restando, come ricordato dall'Amministrazione Finanziaria, l'obbligo del contribuente di

²⁸ La giurisprudenza di legittimità ha, però, ammesso l'acquisto senza applicazione dell'imposta con riferimento a beni ammortizzabili ottenuti in base ad un contratto di *leasing*, trattandosi di una prestazione di servizi: si pensi, ad esempio, al caso degli immobili destinati ad immagazzinare merci, utilizzati da un'impresa che fornisce servizi connessi agli scambi internazionali (Cass., sent. n.1362/00), oppure degli automezzi impiegati da una società di trasporti internazionali (Cass., sent. n.2888/01).

documentare, nel caso delle esportazioni, l'avvenuta uscita del bene dal territorio comunitario (C.M. n.145/E/98): diversamente, si configurerebbe una riduzione del *plafond* disponibile, e l'eventuale necessità di procedere alla regolarizzazione nell'ipotesi di acquisti senza applicazione dell'imposta in misura eccedente tale limite.

Qualificazione di “esportatore abituale”

L'art.1, co.1, lett. a), del D.L. n.746/83 stabilisce una prima condizione di applicabilità delle citate disposizioni contenute nell'art.8, co.1, lett. c), e 2, del DPR n.633/72: l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui alle lett. a) e b) della medesima norma, di quelle assimilate e delle cessioni intracomunitarie effettuate, registrate nell'anno precedente, deve essere superiore al 10% del volume d'affari determinato ai sensi dell'art.20 del Decreto Iva, senza tenere conto, ad esempio, delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, nonché delle operazioni di cui all'art.21, co.6-*bis*, del DPR n.633/72:

- cessioni di beni e prestazioni di servizi – diverse da quelle finanziarie esenti di cui al precedente art.10, nn.1), 4) e 9) – effettuate nei confronti di un soggetto passivo debitore dell'imposta in un altro Stato comunitario;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate al di fuori dell'Unione Europea.

Operazioni rilevanti per la verifica dello <i>status</i> di “esportatore abituale”	
Natura della fattispecie	Norma di riferimento
Esportazioni (dirette, a cura del cessionario non residente e triangolari)	Art.8, co.1, lett. a) e b), del DPR n.633/72
Cessioni assimilate alle esportazioni effettuate da soggetti per i quali costituiscono l'oggetto principale dell'attività	Art.8- <i>bis</i> , co.1, del DPR n.633/72
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali effettuati da soggetti per i quali costituiscono l'oggetto principale dell'attività	Art.9, co.1, del DPR n.633/72
Operazioni con lo Stato del Vaticano e la Repubblica di San Marino	Art.71, co.1, del DPR n.633/72
Cessioni di beni a sedi diplomatiche, consolati e comandi militari di altri Stati	Art.72 del DPR n.633/72
Cessioni intracomunitarie (dirette e triangolari)	Artt.41, co.1 e 2, e 58, co.1, del D.L. n.331/93
Cessioni di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto in un altro Stato comunitario	Art. 50- <i>bis</i> , co.4, lett. f), del D.L. n.331/93
Cessioni di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto al di fuori del territorio comunitario	Art. 50- <i>bis</i> , co.4, lett. g), del D.L. n.331/93
Margine non imponibile di esportazioni di beni usati o soggetti al “regime del margine”	Art.37, co.1, del D.L. n.41/95

Ai fini della verifica dello *status* di “esportatore abituale”, non rilevano, quindi, le fattispecie di seguito riportate, ancorché qualificabili come “operazioni non imponibili”, collegate ai rapporti con l'estero:

- cessioni ad esportatori abituali, in base a dichiarazione d'intento (artt.8, co.1, lett. c), 8-*bis*, co.2, e 9, co.2, del DPR n.633/72);
- vendite a viaggiatori residenti al di fuori del territorio comunitario (art.38-*quater*, co.1, del DPR n.633/72);

- alienazioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale (art.7-*bis* del DPR n.633/72);
- prestazioni di servizi escluse non soggette ad Iva, in quanto rese a soggetti passivi stabiliti in altri Stati (artt.7-*ter*, 7-*quater* e 7-*quinquies*, del DPR n.633/72);
- cessioni di beni nei depositi fiscali autorizzati, qualora la successiva estrazione non costituisca cessione intracomunitaria od esportazione (art.50-*bis* del D.L. n.331/93);
- vendite ad organismi dello Stato per cooperazione (D.M. n.379/88);
- servizi delle agenzie di viaggio, per tratte al di fuori del territorio comunitario (art.74-*ter*, co.6, del DPR n.633/72).

Adempimenti dell'esportatore abituale

Qualora risultino soddisfatte le predette condizioni, il cessionario/committente che intende acquistare senza applicazione dell'Iva è tenuto a redigere, in duplice esemplare, un'apposita dichiarazione d'intento – conforme al modello di cui al D.M. 6 dicembre 1986 – contenente l'attestazione del proprio *status* di esportatore abituale e l'indicazione del numero di partita Iva, e la conseguente richiesta al fornitore di non applicare l'Iva, ai sensi dell'art.8, co.1, lett. c), del DPR n.633/72. Tale comunicazione – che può riguardare una o più operazioni con il medesimo cedente/prestatore, ad esempio per un dato periodo di tempo, comunque non eccedente l'anno solare, o sino a concorrenza di un determinato ammontare (C.M. n.3/406976/84) – deve, poi, essere numerata progressivamente e consegnata al cedente/prestatore, ovvero presentata in dogana²⁹, prima dell'effettuazione dell'operazione (art.6 del DPR n.633/72). L'art.1, co.2, secondo periodo, del D.L. n.746/83 ne prescrive, inoltre, l'obbligo di annotazione – entro i 15 giorni successivi all'emissione, separatamente da quella dell'anno precedente (R.M. n.355803/85,) – in un apposito registro tenuto a norma dell'art.39 del DPR n.633/72 (o in una specifica sezione del registro delle fatture emesse o dei corrispettivi), e conservata ai sensi della medesima disposizione.

Qualora l'esportatore abituale utilizzi integralmente il *plafond* disponibile, deve darne tempestiva comunicazione ai propri fornitori, inviando un'apposita revoca delle dichiarazioni d'intento in precedenza trasmesse: tale documento deve essere adeguatamente conservato, ed eventualmente annotato nel registro delle dichiarazioni d'intento.

Nell'ipotesi in cui l'esportatore abituale intenda incrementare l'ammontare del *plafond* disponibile già comunicato al proprio cedente/prestatore, è tenuto ad inviare una nuova dichiarazione d'intento, i cui dati dovranno, poi, essere comunicati dal fornitore all'Amministrazione Finanziaria, entro i termini di Legge meglio precisati nel successivo paragrafo. Al contrario, non deve essere presentata alcuna dichiarazione d'intento per rettificare in diminuzione il *plafond* comunicato: con l'effetto che il cedente/prestatore non deve effettuare alcuna comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

L'esportatore abituale è, infine, tenuto a compilare il quadro VC della dichiarazione annuale Iva, per riepilogare, distintamente per ogni mese, le esportazioni ed operazioni assimilate (generatrici di *plafond*) e gli acquisti effettuati senza applicazione dell'Iva, distinguendo tra utilizzi all'interno ed all'importazione.

Il contribuente è, inoltre, tenuto ad esibire, a richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, i prospetti riepilogativi mensili – sino al secondo mese precedente – con l'indicazione del *plafond* residuo disponibile all'inizio del mese e delle operazioni di acquisto con utilizzo del *plafond* effettuate nel mese stesso.

²⁹ La presentazione in dogana è richiesta per le operazioni di importazione, prima dell'accettazione della bolletta doganale della singola operazione (R.M. n.355235/85).

Adempimenti del fornitore dell'esportatore abituale

Il cedente/prestatore, qualora abbia ricevuto la dichiarazione d'intento del proprio cessionario/committente qualificatori come "esportatore abituale", è tenuto ad assolvere due adempimenti, ovvero registrare il documento e darne comunicazione all'Amministrazione Finanziaria.

Il primo incombenza è previsto dalla medesima norma citata con riferimento alla posizione del cedente/prestatore, ovvero l'art.1, co.2, secondo periodo, del D.L. n.746/83, in virtù del quale la dichiarazione d'intento, redatta in duplice esemplare, deve essere numerata progressivamente dal cedente/prestatore ed annotata, entro i 15 giorni successivi al ricevimento, in un apposito registro tenuto ai sensi dell'art.39 del DPR n.633/72.

L'art.2, co.3, della L. n.28/97 stabilisce, tuttavia, che le dichiarazioni d'intento, per l'effettuazione di acquisti di beni e servizi senza l'applicazione dell'imposta, possono essere annotate in una specifica sezione del registro delle fatture emesse o dei corrispettivi di cui agli artt.23 e 24 del DPR n.633/72.

Gli estremi della dichiarazione d'intento devono, inoltre, essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa: sul punto, si riscontra, tuttavia, un diverso orientamento di una parte della giurisprudenza di merito, secondo cui la mancata esposizione in fattura non fa venire meno il regime di non imponibilità dell'operazione, in quanto – in ossequio alla previsione di cui all'art.6, co.5-*bis*, del D.Lgs. n.472/97 – tale omissione non arreca un pregiudizio all'attività di controllo, né è suscettibile di incidere sulla determinazione della base imponibile e sul versamento dell'Iva ([CTP Torino, sentenza n.49/15/11](#)).

Il secondo adempimento posto a carico del fornitore dell'esportatore abituale è, invece, previsto dall'art.1, co.1, lett. c), ultimo periodo, del D.L. n.746/83, secondo cui il cedente/prestatore deve comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nella dichiarazione d'intento ricevuta: a tale fine, deve procedere esclusivamente in via telematica, *"entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica Iva, mensile o trimestrale, nella quale confluiscono le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta"*.

L'attuale formulazione della predetta disposizione è stata introdotta dall'art.2, co.4, del D.L. n.16/12 (*c.d. Decreto Semplificazioni Tributarie*), che ha sostituito il previgente termine temporale per l'adempimento, fissato nel "giorno 16 del mese successivo" a quello di ricevimento della dichiarazione d'intento. Ciò comporta, pertanto, un evidente beneficio in capo al fornitore dell'esportatore abituale in quanto non è più automaticamente obbligato alla comunicazione della dichiarazione d'intento per il solo fatto di averla ricevuta (come, invece, accadeva nel sistema previgente), poiché è ora necessario – ai fini dell'insorgere dell'adempimento – che l'operazione non imponibile sia effettuata. Conseguentemente, viene altresì meno l'applicabilità della sanzione, da €258 ad €2.065, stabilita dall'art.11, co.1, lett. a), del D.Lgs. n.471/97, con riferimento all'ipotesi di omesso invio della comunicazione anche in assenza dell'effettuazione di operazioni in sospensione d'imposta ([C.M. n.41/E/05](#), par.5.4, e [C.M. n.10/E/05](#), par. 9.3 e 9.6): diversamente, l'adempimento incompleto o mancato, in presenza del compimento della fattispecie non imponibile, comporta l'operatività della sanzione dal 100% al 200% dell'Iva non applicata, a norma dell'art.7, co.4-*bis*, del D.Lgs. n.471/97 (Circolare Assonime n.11 del 10 maggio 2012, par. 1.2).

La predetta novità normativa ha, pertanto, rimosso l'obbligatorio collegamento diretto tra la ricezione della dichiarazione d'intento e l'incombenza della comunicazione all'Amministrazione, stabilendo una scadenza più ampia: non più il giorno 16 del mese successivo a quello di ricezione da parte del cedente/prestatore, ma il termine di

effettuazione della prima liquidazione periodica di riferimento della fattura emessa senza l'applicazione dell'imposta in base alla dichiarazione d'intento dell'esportatore abituale.

A questo proposito, si osservi che la novellata formulazione dell'art.1, co.1, lett. c), del D.L. n.746/83 si riferisce, forse impropriamente, alla "prima liquidazione periodica Iva, mensile o trimestrale, nella quale confluiscono le operazioni realizzate senza l'applicazione dell'imposta". In realtà, tali fattispecie – non comportando l'addebito del tributo – non partecipano alla liquidazione dell'Iva: in altre parole, la norma dovrebbe essere interpretata nel senso che la dichiarazione d'intento ricevuta deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate entro il termine di effettuazione della liquidazione del periodo al quale si riferisce la prima fattura emessa in base alla dichiarazione d'intento e, quindi, senza l'applicazione dell'Iva.

La predetta modifica legislativa – comportante un sostanziale differimento della scadenza per adempiere – non preclude la possibilità di continuare ad osservare l'incombente entro il giorno 16 del mese successivo a quello di ricevimento della dichiarazione d'intento: in senso conforme, si veda anche l'orientamento della Circolare Assonime n.11/12, condiviso pure dall'Amministrazione Finanziaria, che ha confermato la possibilità per il fornitore di "effettuare la comunicazione anche se la relativa operazione non imponibile non è ancora stata effettuata" ([R.M. n.82/E/12](#)).

L'adempimento in commento deve continuare ad essere assolto utilizzando il modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 marzo 2005, sino all'approvazione della nuova versione, maggiormente adeguata al contesto normativo generato dalla novità introdotta dall'art.2, co.4, del D.L. n.16/12. A questo proposito, si ricordano le principali informazioni che devono essere comunicate, con riferimento alla singola dichiarazione d'intento, all'Amministrazione Finanziaria:

- le generalità del cedente/prestatore che ha ricevuto l'attestazione dell'esportatore abituale;
- i dati del legale rappresentante del cedente/prestatore, e quelli dell'eventuale intermediario incaricato per la trasmissione telematica;
- l'anno e il mese di riferimento (o di ricevimento della dichiarazione d'intento);
- la numerazione progressiva attribuita dall'esportatore abituale;
- la numerazione progressiva assegnata dal cedente/prestatore;
- le generalità ed il numero di partita Iva del dichiarante;
- la validità della dichiarazione d'intento (singola operazione, fattispecie di un determinato periodo o sino a concorrenza di un certo importo).

In particolare, la citata R.M. n.82/E/12 ha chiarito che – al fine di consentire al compilazione del predetto modello alla luce della modifica normativa intervenuta – il campo contenuto nel frontespizio, denominato "Periodo di riferimento", potrà essere compilato indicando esclusivamente l'anno di rilevanza, ad esempio "2013".

Tale modalità espositiva potrà essere adottata sia nell'ipotesi in cui la comunicazione venga effettuata avendo riguardo alla data di effettuazione dell'operazione non imponibile, che nel caso in cui l'adempimento sia precedente al compimento della fattispecie oggetto della dichiarazione d'intento.

Si rammenta, infine, che – qualora il fornitore dell'esportatore abituale, prima della scadenza del termine di presentazione della comunicazione, intenda rettificare o integrare una comunicazione già trasmessa – è possibile inviarne una nuova, completa in tutte le proprie parti, barrando la casella "Correttiva nei termini" (C.M. n.41/E/05, par. 5.3.), senza il pagamento di alcuna sanzione.

Diversamente, se è già scaduto il termine di presentazione della comunicazione della dichiarazione d'intento, il fornitore dell'esportatore abituale può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, ai sensi dell'art.13 del D.Lgs. n.472/97: è, tuttavia, necessario che la violazione non sia già stata contestata – e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui il cedente/prestatore sia venuto a conoscenza – ed il fornitore dell'esportatore abituale versi, entro un anno dall'errore, la sanzione ridotta pari a 1/8 dell'Iva non applicata alle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nei confronti dell'esportatore abituale. Le medesime considerazioni valgono per il caso di omissione della comunicazione, come chiarito anche dall'Amministrazione Finanziaria (C.M. n.41/E/05, par.5.5).