Splafonamento esportatore abituale: le varie tipologie di ravvedimento

Il **ravvedimento dello splafonamento dell'esportatore abituale**, anche se non semplicissimo da gestire, è accompagnato da **chiarimenti consolidati**, se gestito entro i termini della dichiarazione IVA di riferimento.
Meno esplorato è il rimedio oltre la presentazione di detta dichiarazione, ma non v'è dubbio che, da una decina d'anni (*post* Legge n. 190/2014 e D.L. n. 193/2016), con **l'istituto del ravvedimento** e della **dichiarazione integrativa** sia possibile porre **rimedio,** alla violazione in questione, anche **oltre la scadenza** della suddetta dichiarazione e **fino** ai **termini di prescrizione** per l'accertamento. L'ipotesi non è così rara. Dello splafonamento, in linea di massima, ci si dovrebbe accorgere al più tardi in **fase di compilazione del quadro VC,** ma gli errori e le sviste, si sa, non sono mai così improbabili. In alcuni casi, peraltro, lo splafonamento potrebbe anche essere frutto di **fatti sopraggiunti**, ma con effetti che, a questi fini, valgono *ex tunc*. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, ad **acconti fatturati per ordini relativi a esportazioni** a cui, però, non fa seguito un'effettiva destinazione all'estero oppure al caso, non rarissimo, che potrebbe conseguire da **esportazioni con trasporto a cura del cessionario non residente** (art. 8/b) di cui non si riesce a provare l'avvenuta uscita oppure anche ad un **reso su cessioni** che avevano regolarmente formato plafond. Giacché, secondo il pensiero dell'Amministrazione finanziaria (**circolare n. 8/D/2003**) le variazioni, a prescindere che siano gestite con rilevanza IVA (stesso trattamento dell'operazione originaria) oppure senza rilevanza (FCI, art. 26) vanno a **rettificare l'ammontare dell'operazione originaria**, non è improbabile, quindi, che si possa generare, per l'appunto, anche uno **splafonamento postumo** rispetto alla dichiarazione IVA (apparentemente regolare) dell'anno già chiuso laddove, al netto della variazione, **non**

residui un plafond comunque sufficiente a coprire gli acquisti effettuati in sospensione d'imposta.
A prescindere dal motivo e dalla buona fede, è fuori dubbio che in tutti i casi in cui acquisti (o importazioni) con dichiarazione d'intento risultano effettuati **oltre il plafond effettivamente spettante** (al netto, quindi, anche delle citate eventuali variazioni postume) si configura una **violazione sanzionabile**, com'è noto, a mente dell'**art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997**, ovvero, per le **violazioni commesse dal 01/09/2024**, nella misura del **70% dell'IVA** (dal 100 al 200% per violazioni precedenti, ndA). Con l'istituto del ravvedimento è possibile, ovviamente, **ridurre l'impatto della citata sanzione**.
La soluzione procedurale, come vedremo, varia a seconda che per il **ravvedimento venga o meno coinvolto anche il fornitore** e nel caso non si proceda con sufficiente celerità (cioè prima della presentazione della dichiarazione IVA) il rimedio (lungo o ultra lungo) non potrà prescindere dalla presentazione anche di una dichiarazione integrativa riferita all'anno dello splafonamento la cui **gestione sarà più o meno complessa a seconda del caso.**

I 3 metodi per il ravvedimento dello splafonamento

Partiamo con il ricordare che le procedure per porre rimedio allo splafonamento dell'esportatore abituale (da non confondere con lo "sforamento" del fornitore che **emette fattura oltre l'importo assegnato** con la dichiarazione d'intento) sono state tratteggiate dalla **risoluzione n. 16/E/2017** da contestualizzare con le, più recenti, **evoluzioni della fatturazione elettronica**. Possiamo riassumere le **3 (alternative) procedure** come segue:

- **(procedura A): coinvolgimento del fornitore (ALFA)** a cui il cessionario/committente (BETA) chiede emissione di nota di variazione (di sola) IVA ai sensi dell'**art. 26, D.P.R. n. 633/1972**, richiamando, ovviamente, i riferimenti dell'operazione originaria a cui risale lo splafonamento del cessionario/committente; il fornitore procede al liquidare e versare l'IVA per il mese in cui viene effettuata detta variazione (senza

retro imputazioni, quindi, ma con l'unica avvertenza che, per evitare duplicazioni di volume d'affari, nel caso di nota emessa in anni successivi, la sola IVA va indicata nel rigo VE25 variazioni/arrotondamenti della DAI), mentre al cliente esportatore abituale (autore della violazione) versa la **sanzione (codice 8904) ridotta in base al tempo trascorso** dalla violazione nonché gli interessi di mora per il ritardato versamento dell'IVA effettuato dall'incolpevole fornitore; come confermato in vari interpelli il cessionario/committente può portare in detrazione l'IVA a partire dal periodo (*dies a quo*) in cui riceve la suddetta **nota di variazione** e al più tardi con la dichiarazione dell'anno di ricezione (*ex plurimis* **risposte n. 531/2020** e **n. 267/2020**);

- **(procedura B)**: emissione di autofattura **TD21 (con F24)**, **senza coinvolgimento del fornitore**, con versamento tramite F24 della sanzione (8904), dell'IVA (codice tributo che individua il periodo in cui l'esportatore abituale ha splafonato) nonché degli **interessi legali (si ritiene con codice 1991)** dallo splafonamento al giorno del versamento; l'autofattura dovrà essere compilata indicando (campo <data> 2.1.1.3) «*la data di effettuazione dell'operazione di regolarizzazione che deve comunque ricadere nell'anno in cui si è verificato lo splafonamento*»; inoltre, in tale ipotesi (ma non anche in quella che segue), viene chiesto di indicare "F24" nel campo il campo 2.2.1.16.1 <*TipoDato*> del blocco «AltriDatiGestionali» (istruzioni compilazione del TD21);

- **(procedura C)**: emissione di autofattura **TD21 (con autoliquidazione)**, sempre **senza coinvolgimento del fornitore** come nel caso B, ma **con inserimento** (e

assolvimento) **dell'IVA da splafonamento** e dei relativi **interessi legali nella liquidazione IVA periodica IVA e versamento**, tramite F24, solo della **sanzione (8904**); questa procedura (a differenza di quelle sopra) è però possibile (**risoluzione n. 16/E/2017** e istruzioni FE/esterometro) **solo se** l'autofattura viene messa **entro il 31 dicembre** (campo data 2.1.1.3) dell'anno di splafonamento (ovvero, a stretto rigore, se il TD21, nel caso riporti data 31/12, venga trasmesso entro il 12 gennaio dell'anno successivo, *nda*).

Proviamo a formulare alcuni esempi tratteggiando anche i diversi impatti dichiarativi.

Esempio 1 – rimedio entro lo stesso anno dello splafonamento

Ipotizziamo che l'esportatore abituale BETA si accorga, prima di presentare la dichiarazione IVA relativa all'anno X0, di avere effettuato acquisti per € 110.000 rispetto al plafond complessivamente disponibile per l'anno suddetto di € 100.000. Ipotizziamo che lo **splafonamento di € 10.000** (IVA corrispondente ad € 2.200) risalga ad acquisti effettuate ad ottobre e che BETA proceda con ravvedimento nel mese di dicembre dell'anno X0 ovvero entro il 31 dicembre dell'anno in cui ha commesso la violazione.

BETA potrà quindi rimediare anche adottando la retro descritta **procedura C** inserendo l'IVA dello splafonamento (€ 2.200) e gli interessi del tardivo versamento/assolvimento (versamento per dicembre invece che per ottobre come sarebbe avvenuto senza splafonamento) nella liquidazione IVA di dicembre (versamento con 6012 del risultato della liquidazione, se a debito). Con questa procedura **l'IVA da splafonamento potrà risultare quindi compensata** (in tutto o in parte) con l'eventuale credito della liquidazione di dicembre. BETA dovrà quindi versare con F24 la sanzione che, nell'esempio, potrà fruire della riduzione di 1/9 (**comma 1/a-*bis* dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997**) se il ravvedimento viene perfezionato entro 90 giorni dalla violazione e che ammonterà quindi (per violazioni *post* Riforma, D.Lgs. n. 87/2024) a € 171,11 (2.200

x 70% x 1/9); la riduzione sarà ovviamente meno favorevole (1/8, 1/7, ecc.) se il ravvedimento non viene invece perfezionato entro i citati 90 giorni.
Stessa sanzione se si agisce, nei termini medesimi, con la **procedura B** salvo aggiungere nel modello F24 il versamento dell'IVA (nel caso in analisi codice tributo 6010) e gli interessi legali (codice 1991).
Adottando la procedura C o B **l'IVA autonomamente regolarizzata da BETA** (il fornitore ALFA mantiene immutata l'originaria fattura in art. 8/c) **andrà indicata**, per quadratura, del **rigo VE25** (variazione e arrotondamenti d'imposta) della dichiarazione di BETA giacché i versamenti – sanzione esclusa che non andrà riportata in dichiarazione – concorreranno alla compilazione del rigo VL30 (rigo dei versamenti periodici della dichiarazione). Come confermano le istruzioni dichiarative l'operazione così regolarizzata andrà pertanto collocata nel rigo degli acquisti imponibili IVA (VF1-VF13 se detraibile) e non, quindi, nel VF17; l'acquisto regolarizzato andrà inoltre espunto dalla **compilazione degli acquisti/importazioni del quadro VC**. Va da sé, ovviamente, che (ferme restando tutte le altre operazioni) dalla dichiarazione IVA di BETA emergerà un maggior credito (o minor debito) **corrispondente all'IVA regolarizzata** ossia a quella stessa IVA che sarebbe emersa dalla fattura del fornitore ALFA se, avvisato per tempo, avesse bloccato **l'utilizzo della dichiarazione d'intento.**
Nel caso venga eventualmente adottata la **procedura A,** analoga collocazione (solo) in VF (e niente VC) dovrà riguardare l'acquisto, nella dichiarazione di BETA, se il fornitore ALFA ha emesso la nota di addebito IVA e la stessa è stata ricevuta ed annotata da BETA entro il 31 dicembre. Anche in tal caso **la sanzione versata da BETA non dovrà comparire in dichiarazione IVA** (idem per gli interessi).
Esempio 2 – rimedio oltre il 31 dicembre dell'anno di splafonamento ma entro la DAI
Teniamo gli stessi dati dell'esempio 1 e ipotizziamo ora che **il ravvedimento avvenga oltre il 31 dicembre dell'anno di splafonamento (X0)** ma comunque prima del 30 aprile X1.
La sanzione che, come abbiamo già osservato, è sempre dovuta

dal cessionario/committente che ha splafonato, potrà godere della **riduzione di 1/8** (**comma 1/b dell'art. 13**) per ravvedimento (oltre i 90 giorni ma) entro la scadenza della dichiarazione relativa all'anno in **cui è stata commessa la violazione** ed ammonterà, quindi, ad **€ 192,50 (2.200 x 70% x 1/8).**

Nell'adozione della **procedura B**, per il calcolo degli interessi, si dovrà ovviamente tener conto dei maggiori giorni di ritardo trascorsi, fermo restando quanto retro già evidenziato (compresa la modalità espositiva nella dichiarazione IVA relativa all'anno X0). La **procedura C non potrà essere**, invece**, adottata.**

Nel caso di eventuale adozione della **procedura A** si crea uno "scollamento" (fisiologico) fra gli importi degli acquisti con plafond indicati nel quadro VC (che non dovrà tenere conto dell'acquisto, *de quo*, giacché regolarizzato) e il quadro VF giacché la **nota di debito ricevuta nell'anna X1 non potrà essere retro imputata** nell'anno X0 dove l'acquisto rimane, pertanto, indicato nel rigo VF17.

Esempio 3/a – rimedio oltre la scadenza della dichiarazione annuale, con coinvolgimento del fornitore

Fermo restando il solito esempio dello splafonamento di € 10.000 (IVA 2.200) ipotizziamo ora che BETA ponga rimedio alla violazione oltre il 30 aprile dell'anno X1 ovvero oltre la scadenza della dichiarazione riferita all'anno X0. In tal caso, la **riduzione** da ravvedimento della sanzione è, ovviamente, un po' meno favorevole: scende, infatti, **a 1/7** (comma 1/b-bis); a 1/6, se dopo l'eventuale schema d'atto (comma 1/b-ter), ecc.. Ipotizzando, quindi, un ravvedimento prima della comunicazione di uno schema d'atto la sanzione da ravvedimento ammonta, **nel nostro caso, a € 220 (2.200 x 70% x 1/7).**

Fermi restando versamento di sanzioni e interessi da parte di BETA, oltre la scadenza della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è stato commesso lo splafonamento, la **procedura A** (con coinvolgimento del fornitore), anche se ormai desueta, potrebbe risultare un po' meno complessa. Come abbiamo già osservato, a prassi vigente, BETA **non potrà infatti retro imputare** all'anno dello splafonamento (X0) l'IVA risultate dalla nota di

addebito chiesta da ALFA (anno X1, X2 …); detta imposta, ferma restando l'applicazione delle condizioni esistenti (ad esempio pro-rata) al **momento di effettuazione dell'originaria fornitura** (anno X0), andrà quindi ordinariamente annotata e detratta nell'anno di arrivo della suddetta nota (requisito del possesso); per evitare la duplicazione dell'importo dell'acquisto (già indicato in VF17 dell'anno X0) BETA potrebbe collocare la sola IVA nel rigo VF26 delle variazioni e arrotondamenti della dichiarazione annuale (e solo VP5 in Li.Pe). A meno che non si tratti di uno splafonamento **sopravvenuto l'esportatore abituale** dovrà, pur tuttavia, presentare una **dichiarazione integrativa per l'anno X0** al fine di sistemare (fermo restando tutto il resto, anche il rigo VF17) il solo quadro VC per rimuovere l'indicazione dell'importo, relativo all'acquisto regolarizzato, e quindi lo splafonamento anche da detto quadro. Il tal caso la presentazione andrà accompagnata, si ritiene, dal versamento della **sanzione** prevista **per** la **dichiarazione irregolare** (**art. 8, D.Lgs. n. 471/1997**) con versamento di sanzione da ravvedimento pari a € 35,71 (250 x 1/7). Si ricorda che le dichiarazioni integrative vanno presentate (salva barratura dell'apposita casella) con la stessa **modulistica prevista per la dichiarazione ordinaria.**

Esempio 3/b – rimedio oltre la scadenza della dichiarazione annuale, con autofattura

Ferma restando l'impraticabilità della procedura C, il cessionario può alternativamente procedere in piena autonomia, seguendo la **procedura B,** versando IVA, interessi e sanzioni con F24. In tal caso, dovrà essere posta, però, **maggiore attenzione alla gestione della dichiarazione integrativa** e, in particolare, alle regole dell'**art. 8, commi 6-*ter* e 6-*quater* D.P.R. n. 322/1998**.

L'autofattura TD21 (come retro evidenziato) dovrà essere compilata riportando (campo 2.1.1.3) *«la data … che deve comunque ricadere nell'anno in cui si è verificato lo splafonamento»*. Ancorché annotata in anno successivo a quello di riferimento dello splafonamento gli importi regolarizzati andranno comunque imputati all'anno dello splafonamento e quindi **la dichiarazione integrativa dell'anno X0 andrà compilata come retro evidenziato** e da detta dichiarazione, come abbiamo già osservato, emergerà

verosimilmente (salvo limitazioni alla detrazione) un credito IVA (o un minore debito). Si tratterà di **una dichiarazione integrativa a favore del contribuente** in sé non sanzionabile, quindi, ai sensi dell'**art. 5, D.Lgs. n. 471/1997** (dichiarazioni omesse o infedeli), ma (si ritiene) *ex* art. 8 (errori nel contenuto e documentazione delle dichiarazioni) giacché con la suddetta non vengono rimossi errori interamente (esclusivamente) **a favore del contribuente** bensì, per l'appunto, anche altre violazioni non meramente formali (si pensi, ad esempio, alle correzioni da apportare nel quadro VC); in tal senso depone la **risoluzione n. 82/E/2020 per il caso in cui la dichiarazione**, pur con saldo a favore del contribuente, sia **frutto di correzioni sia a favore che a sfavore**.
A parere di chi scrive, è, pertanto, opportuno accompagnare **la suddetta dichiarazione integrativa con un ravvedimento su sanzione a base € 250**. Nel caso di integrativa entro la scadenza della dichiarazione successiva a quella relativa all'anno X0 (quindi entro il 30 aprile dell'anno X2) **la sanzione ridotta ammonterà, pertanto, a € 31,25 (250 x 1/8)**; oltre tale termine ad € 35, 71 (250 x 1/7), ecc.
Ciò premesso, per la **gestione del credito emergente da** detta **dichiarazione integrativa** (nell'esempio € 2.200), se non chiesto a rimborso, occorre considerare le regole del citato D.P.R. n. 322/1998 e delle istruzioni della dichiarazione annuale e quindi detto credito (credito da **VX5 dell'integrativa**) relativo all'anno X0:

- va gestito **secondo le regole ordinarie dei crediti emergenti dalla dichiarazione IVA** se l'integrativa viene presentata prima della scadenza della dichiarazione successiva (quindi prima del 30 aprile X2) con riporto del credito nel rigo **VL8** (come se emergesse dalla dichiarazione originaria relativa all'anno X0) nella dichiarazione relativa all'anno X1 (in scadenza il 30 aprile X2);
- va invece gestito attraverso riporto nell'apposito **quadro VN** – e rigo **VL11** – della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui viene presentata l'integrativa se presentata oltre i termini

di cui sopra (quindi dopo il 30 aprile X2) con possibilità di fruire del credito solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in cui **è stata presentata l’integrativa**, secondo le regole applicabili al credito della nuova dichiarazione (nel caso di integrativa presentata, ad esempio, ad ottobre X2, il credito dell’integrativa X0 confluirà nel risultato della dichiarazione relativa all’anno X2 il cui saldo, **se chiuderà a credito**, potrà essere gestito **secondo le regole ordinarie non prima del 1/1/X3).**

(MF/ms)