



N. protocollo: 20/2017

Oggetto: LA CORREZIONE DELLO SPLAFONAMENTO

Con l'invio della dichiarazione annuale Iva i contribuenti hanno la possibilità di avvedersi di avere utilizzato il *plafond* in eccesso rispetto a quello spettante; in linea di principio, si tratta di confrontare il dato esposto nel rigo VE30 della dichiarazione del periodo 2015 con quello indicato nel rigo VF14 del modello del 2016, unitamente alla esposizione delle informazioni nel quadro VC.

Le sanzioni previste per la violazione

La regolarizzazione spontanea della violazione si rende opportuna per evitare l'irrogazione delle sanzioni che, in forza del disposto dell'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997, va dal 100 al 200% dell'imposta non applicata sulle forniture, oltre al recupero dell'imposta non assolta e degli interessi.

Pertanto, ipotizzando che il contribuente abbia "splafonato" per 100.000 euro, acquistando beni potenzialmente soggetti all'Iva del 22%, si avrebbe:

- recupero imposta: 22.000 euro, oltre a interessi;
- sanzione: 22.000 euro, ipotizzando l'applicazione della misura minima (nel caso di recidiva, si ricorda che verrebbe applicata una maggiorazione del 50% della sanzione minima).

Si ricorda che, in base alle disposizioni contenute nel comma 4-*bis* del citato articolo 7, D.Lgs. 471/1997, il cedente/prestatore non è responsabile della violazione solo se:

- ha 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 (si ricorda che, in caso di fornitura di beni rileva la data del documento di trasporto e non della fattura);
- ne riscontri telematicamente l'avvenuta presentazione, mediante l'apposita procedura presente sul sito delle Entrate, ovvero visualizzando la lettera di intento nel proprio cassetto fiscale.

La violazione è regolarizzabile in modo spontaneo da parte del contribuente, al fine di beneficiare della riduzione delle sanzioni prevista dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 (c.d. ravvedimento operoso).

In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha emanato numerosi documenti di prassi sul tema, cui è necessario fare riferimento:

- nota 39186 del 10 marzo 1999;
- circolare n. 98/E/2000;
- circolare n. 50/E/2002;
- circolare n. 12/E/2008;
- circolare n. 12/E/2010;
- risoluzione n. 16/E/2017.

Nei richiamati documenti di prassi si delineano tre differenti modalità di correzione che il contribuente



può utilizzare.

La prima modalità di correzione: richiesta di emissione delle note di variazione al fornitore

La modalità più semplice per porre rimedio all'errore è quella di coinvolgere il fornitore che ha originariamente fatturato senza Iva, applicando la non imponibilità a seguito della lettera di intento (non revocata per tempo).

La controparte, opportunamente sollecitata e informata dell'avvenuto splafonamento, provvederà all'emissione di note di variazione di addebito di sola Iva; in alternativa (anche per facilitare le procedure informatiche) potrà essere emessa nota di accredito non imponibile e fattura per l'intero importo con l'addebito del tributo.

Ovviamente, tale metodo:

- non è gradito alle aziende, in quanto rendono noto alle controparti l'errore compiuto e, in alcuni casi, generano un ingiustificato allarmismo;
- può interessare anche un numero elevato di fornitori, in quanto è necessario ricostruire l'utilizzo del *plafond*, verificare le forniture correttamente avvenute senza addebito di imposta e coprire quelle eccedenti con le note di addebito di sola Iva.

Con le suddette note di addebito si ripristina la correttezza dell'assolvimento del tributo, che tuttavia giungerà all'Agenzia in un momento successivo a quello dovuto; il fornitore porrà a debito l'Iva nella propria liquidazione, mentre il cliente potrà detrarre il tributo secondo le regole canoniche del D.P.R. 633/1972.

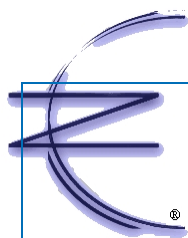
Resta, comunque, a carico dell'acquirente il pagamento degli interessi e delle sanzioni, anche tramite l'istituto del ravvedimento di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

In tal senso:

- gli interessi dovranno essere computati, con le regole del ravvedimento, dal giorno di originaria scadenza del versamento del tributo (come se lo stesso avesse partecipato alla corretta liquidazione Iva), rispetto al giorno di effettivo versamento;
- la sanzione dovrà essere computata partendo da quella minima edittale (100%), ridotta in base al ritardo con cui si provvede al ravvedimento (quindi, riduzione a 1/9 entro 90 giorni [11,11%], riduzione a 1/8 entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva [12,50%], riduzione a 1/7 entro la dichiarazione successiva [14,29%], riduzione a 1/6 successivamente [16,67%], sino al termine del periodo di possibile accertamento).

Il ravvedimento operoso non sarà più possibile dal momento in cui l'Agenzia delle entrate provvederà alla notifica dell'avviso di recupero.

Esempio



Ipotizziamo, per semplicità, che lo splafonamento sia avvenuto per 100.000 euro in capo a un unico fornitore, con Iva 22%, con riferimento al mese di novembre 2016.

Dopo avere segnalato la circostanza, questo provvederà all'emissione di una nota di addebito di sola Iva, per 22.000, indicando nella descrizione del documento *"integrazione Iva sulla fattura numero ... del, a seguito di vostra comunicazione di splafonamento del"*.

Il cliente pagherà al fornitore l'Iva di 22.000 euro; registrando tra gli acquisti tale nota, potrà esercitare il diritto alla detrazione.

Ipotizzando che il ravvedimento sia avvenuto entro il mese di gennaio 2017, il cliente dovrà avere versato, con modello F24:

La seconda modalità di correzione: autofattura e versamento dell'imposta

La seconda modalità di correzione si differenzia dalla prima, in quanto sostituisce il coinvolgimento del fornitore e lo sostituisce con l'emissione di una autofattura; in tal modo, si evitano i timori di natura commerciale e di immagine evidenziati al precedente paragrafo.

In particolare, la procedura delineata è la seguente:

- 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 (questa procedura sostituisce l'emissione delle note di addebito da parte dei fornitori);
- 2) versamento dell'imposta e degli interessi (il versamento avviene in proprio, diversamente dal caso precedente in cui l'Iva andava pagata al fornitore che avrebbe provveduto a liquidarla). Ovviamente si dovrà porre rimedio alla tardività, come indicato al successivo punto 6);
- 3) annotazione dell'autofattura nel registro degli acquisti (l'onere serve per consentire la detrazione del tributo e sostituisce la registrazione della nota di addebito da parte del fornitore);
- 4) presentazione - in analogia con la procedura prevista dall'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997 - di una copia dell'autofattura al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate (come indicato nella circolare n. 50/E/2002). In tal senso, la presentazione del documento dovrà avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva;
- 5) indicazione in dichiarazione di una posta a debito pari all'Iva assolta, al fine di evitare una doppia detrazione; infatti, l'Iva regolarizzata confluisce nella dichiarazione Iva sia tra l'imposta a credito (per l'annotazione dell'autofattura sugli acquisti) sia tra i versamenti effettuati (modello F24), al fine di evitare una doppia detrazione, la medesima deve essere indicata in dichiarazione anche in una posta a debito (rigo VE25 del modello Iva 2017).
- 6) versamento, in caso di ravvedimento, della sanzione di cui all'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997, in misura ridotta ai sensi del citato articolo 13, D.Lgs. 472/1997 (le misure sono analoghe a quelle indicate in relazione alla prima procedura).



Riprendendo l'esempio precedente, a parità di costi, si avrà:

- l'emissione di autofattura con Iva di 22.000 euro; sul documento si dovranno richiamare le fatture dei fornitori emesse in non imponibilità che hanno determinato lo splafonamento;
- l'annotazione della autofattura sugli acquisti per l'esercizio della detrazione;
- versamento di imposta, sanzioni e interessi con modello F24.

La terza modalità di correzione: assolvimento dell'Iva in liquidazione

La terza modalità di rimedio è sostanzialmente analoga alla seconda, ma si differenzia per il modo di assolvimento dell'imposta, attratta all'interno di una liquidazione periodica, ove ancora possibile.

Questa terza modalità è fruibile solo entro il 31 dicembre dell'anno in cui è avvenuto lo splafonamento.

Nella sostanza, l'*iter* logico è il seguente:

- 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'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997.

Questa terza via si fonda su una ottica semplificativa delle modalità di versamento del tributo e degli interessi che potrebbe anche essere effettuato attraverso la contabilizzazione in sede di liquidazione periodica; anche in tal caso l'autofattura deve essere presentata al competente ufficio locale dell'Agenzia e annotata nel registro degli acquisti.

Va detto, infine - in conformità con i chiarimenti resi con la circolare n. 50/E/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 acquisti, 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.

Il raffronto tra le tre modalità di correzione

Al fine di verificare la correttezza dei tre metodi proposti, deve essere verificato come l'esborso e la detrazione, in

Studio Associato Zaniboni

Berva Dr.ssa Paola - Conti Dr. Roberto - Zaniboni Dr. Fabrizio

Dottori Commercialisti – Revisori Legali dei Conti



capo al soggetto che chiede la correzione, sia il medesimo.

Infatti:

PAGAMENTO IVA (*)		DETRAZIONE IVA	
importo	modalità	importo	modalità
22.000	al fornitore	22.000	annotazione nota addebito
22.000	con F24 specifico (**)	22.000	annotazione autofattura
22.000	nella liquidazione	22.000	annotazione autofattura

(*) Le sanzioni e gli interessi devono sempre essere corrisposti dal soggetto che provvede alla correzione dello splafonamento.

(**) Nella dichiarazione Iva si deve inserire il debito nel quadro VE del modello, al fine di evitare una doppia detrazione; infatti, l'autofattura non confluisce sul libro Iva vendite e il versamento con modello F24 sostituisce il pagamento al fornitore