

DONNINI & ASSOCIATI

Dottori Commercialisti e Revisori Legali

Viale da Verrazzano 7 - 54036 MARINA DI CARRARA/MS

Tel. e fax autom. 0585 – 787666 – 787667 – 630478

Cod.fisc. e part. iva 00705190452 [sofimsrl@tin.it](mailto:sofimsrl@tin.it) - [www.donninieassociati.it](http://www.donninieassociati.it)



Carrara, 30 agosto 2019  
DL/

Spett.le

### IL PLAFOND MOBILE, TRA BUROCRAZIA ED ERRORI

---

Come si sa il “*plafond mobile*” costituisce – ai sensi dell’ art. 8, secondo comma, DPR 633/1972 – l’ alternativa opzionale concessa agli *esportatori abituali* per l’ acquisto di beni o servizi senza pagamento dell’ iva <sup>(1)</sup>. Da sempre si sente però dire che non si tratta di una alternativa *gradita* e pochissimi - statisticamente – sarebbero infatti gli operatori che se ne avvalgono in concreto

I vantaggi di questo metodo (*inventato* per agevolare le imprese che prevedono un incremento continuo delle proprie esportazioni) vengono in effetti sminuiti, se non addirittura annullati, dalla complicatezza (e soprattutto dall’ incertezza *percepita*) dei calcoli necessari (o presunti tali). Le disposizioni ufficiali di prassi risalgono del resto agli anni ottanta del secolo scorso – ad opera del Ministero delle Finanze - e non sembra comunque che sul tema ci sia molta letteratura (*rectius*: letteratura di analisi *critica*). Nulla emerge nemmeno in giurisprudenza.

C’ è quindi lo spazio per qualche riflessione, si spera, adeguatamente supportata.

- 1 -

Ai sensi dell’ art. 8, secondo comma, DPR 633/1972 gli *esportatori abituali* “...possono optare [...] per la facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento dell’ imposta [sul valore aggiunto] assumendo come ammontare di riferimento, in ciascun mese, l’ ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti” <sup>(2)</sup>.

La legge null’ altro dice. L’ opzione comunque distoglie l’ operatore dalla regola generale (il *plafond* fisso) che prende come riferimento l’ “...ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte nell’ anno solare precedente” <sup>(3)</sup>.

---

<sup>1</sup> Fatte salve le esclusioni stabilite dalla legge, che ai fini di queste *note* sono del tutto irrilevanti.

<sup>2</sup> La formulazione rispecchia quella del *plafond fisso*. Anche se non è detto resta intuitivo che bisogna di mese in mese tener conto degli utilizzi.

<sup>3</sup> Una notazione *en passant*: al *plafond* fisso possono quindi far ricorso anche imprese appena costituite, con pochi mesi di vita, perfino uno solo, se il livello delle esportazioni nell’ anno solare di avvio fornisce i parametri stabiliti dall’ art. 8. Ma chi sceglie il metodo mobile dispone mese per mese di un *plafond* che – con il “fisso” – sarebbe utilizzabile solo nell’ anno solare successivo.

E' perfino lapalissiano soggiungere che perciò la differenza tra questi due metodi, in assenza d' altre disposizioni legislative, risulta data dal solo periodo temporale di riferimento.

- 2 -

Anche la circol. min.le 9 aprile 1981 n. 12/370205 (il primo intervento di prassi) non individuò particolari problematiche e così pianamente stabilì: "...si precisa che il "plafond" rapportato ai dodici mesi precedenti va calcolato mensilmente e a tal fine occorre tener conto delle cessioni all' esportazione fatte nei dodici mesi precedenti e degli acquisti di beni e servizi senza pagamento dell' imposta effettuati nello stesso periodo. La differenza tra i due ammontari costituisce il "plafond" di cui l' operatore può fruire nel mese cui il calcolo si riferisce".

Stando a questa lettura il "cursore" ideale dei dodici mesi correrebbe perciò in avanti mese dopo mese, riunendo nella sua aritmetica le esportazioni, da un lato, e gli acquisti senza pagamento dell' iva, dall' altro, con perfetta omogeneità dei tempi di riferimento e semplicità – per non dire immediatezza – del calcolo.

Quanto al mese anteriore divenuto 13° (che tanto ci occuperà invece in queste note e che si continuerà a chiamare "13°" senza ulteriori aggettivazioni) esso – secondo l' anzidetta circolare n. 12/1981 - sarebbe semplicemente ignorato nello scorrere del "cursore", tanto nel calcolo delle esportazioni e tanto nel calcolo degli utilizzi (acquisti senza pagamento dell' iva).

Non si può dire – tenuto conto dello scarno supporto fornito dalla legge (cfr. par. 1) - che il ragionamento mancasse di una sua logica, anche se poi si riscontrerà una pecca considerata invalidante.

- 3 -

Ben più delle parole saranno d' aiuto alcuni esempi, gestiti naturalmente secondo le disposizioni – pur superate, come si dirà - della circol. min.le 9 aprile 1981 n. 12/370205.

Si consideri questa situazione esemplificativa della impresa ALFA, in cui il rigo E individua le esportazioni (mese dopo mese nei vari anni), ed il rigo AS indica invece gli acquisti in sospensione da iva (mese per mese, seguendo le esportazioni) (4). Per comodità si ipotizza che il *plafond* disponibile all' iniziale mese di settembre 2017 sia zero.

| I  | 2017 |    |    |    | 2018 |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 2019 |    |
|----|------|----|----|----|------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|------|----|
|    | 9    | 10 | 11 | 12 | 1    | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7  | 8  | 9  | 10 | 11 | 12 | 1    | 2  |
| E  | 14   | 45 | 32 | 28 | 17   | 21 | 31 | 24 | 26 | 20 | 18 | 17 | 0  | 30 | 19 | 29 | 12   | 15 |
| AS | 0    | 12 | 6  | 68 | 22   | 24 | 26 | 12 | 9  | 8  | 15 | 23 | 68 | 12 | 19 | 21 | 9    | 9  |

Ebbene, all' inizio di settembre 2018 il *plafond* disponibile è dato dalle caselle colorate di rigo E meno le corrispondenti caselle di rigo AS. In totale fanno: 293-225=68. Ed in effetti l' impresa lo spende tutto a settembre 2018. Nello stesso mese nulla essa esporta.

Così, all' inizio del mese di ottobre 2018, si ha quest' altra raffigurazione:

| II | 2017 |    |    |    | 2018 |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 2019 |    |
|----|------|----|----|----|------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|------|----|
|    | 9    | 10 | 11 | 12 | 1    | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7  | 8  | 9  | 10 | 11 | 12 | 1    | 2  |
| E  | 14   | 45 | 32 | 28 | 17   | 21 | 31 | 24 | 26 | 20 | 18 | 17 | 0  | 30 | 19 | 29 | 12   | 15 |
| AS | 0    | 12 | 6  | 68 | 22   | 24 | 26 | 12 | 9  | 8  | 15 | 23 | 68 | 12 | 19 | 21 | 9    | 9  |

<sup>4</sup> I numeri di AS sono del tutto casuali, senza garanzia che siano coerenti con il *plafond* di mese in mese disponibile.

Con il medesimo ragionamento il *plafond* disponibile è ora pari a  $279-293=-14$ . Ed è su questo dato negativo che vi è motivo d'interrogarsi: a rigor di termini esso indica che nel periodo (ora) di riferimento vi sono più utilizzi che esportazioni. Ma nessun rilievo, com'è evidente, potrebbe essere mosso all'impresa, attenutasi in effetti alle regole ministeriali.

- 4 -

La spiegazione del dato negativo, in verità, risulta direttamente *leggibile* nel prospetto. L'avanzamento ideale del "cursore" ha infatti lasciato fuori il mese di settembre 2017, divenuto 13°; in tal modo si sono perse le relative esportazioni (14) in assenza di nuove a settembre 2018. Ed allo stesso tempo si sono inglobati nel cursore (rigo AS) i rilevanti utilizzi di settembre 2018 (68), espungendo di contro quelli pari a zero di un anno prima.

Il problema del resto si ripresenterà anche a dicembre 2018, quando il "cursore" avrà questa posizione:

| III | 2017 |    |    |    | 2018 |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 2019 |    |
|-----|------|----|----|----|------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|------|----|
|     | 9    | 10 | 11 | 12 | 1    | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7  | 8  | 9  | 10 | 11 | 12 | 1    | 2  |
| E   | 14   | 45 | 32 | 28 | 17   | 21 | 31 | 24 | 26 | 20 | 18 | 17 | 0  | 30 | 19 | 29 | 12   | 15 |
| AS  | 0    | 12 | 6  | 68 | 22   | 24 | 26 | 12 | 9  | 8  | 15 | 23 | 68 | 12 | 19 | 21 | 9    | 9  |

Avremo infatti esportazioni E per 251 contro utilizzi AS di 306, con un saldo perciò *negativo* di 55 (si veda la nota 4).

La richiamata circol. 12/1981 non offriva soluzioni a tale riguardo.

- 5 -

Dell' "anomalia" il Ministero s'è reso conto più di tre anni dopo, osservando giustamente che *"tale metodo di calcolo del plafond disponibile mese per mese (quello ai sensi della circolare del 1981, n.d.r.), se appare soddisfacente in presenza di un costante equilibrio tra acquisti ed esportazioni, può peraltro comportare – ove siano messe a raffronto solo le esportazioni del mese non più computabile (il 13°, n.d.r.) con gli acquisti e le importazioni senza applicazione dell' IVA dello stesso mese (ancora il 13°, n.d.r.) – o una apparente eccedenza di utilizzo (acquisti in sospensione > esportazioni) ovvero la perdita di una quota del plafond (esportazioni > acquisti in sospensione)..."*.

E in effetti, come s'è visto, l'espunzione del 13° mese può produrre alternativamente queste due situazioni (i dati sono presi dalla *striscia* di par. 3):

| CASO |            | EXPORT | ACQUISTI | DIFFERENZA | EFFETTI            |
|------|------------|--------|----------|------------|--------------------|
| I    | Sett. 2017 | 14     | 0        | +14        | Plafond perduto    |
| II   | Dic. 2017  | 28     | 68       | -40        | Eccedenza utilizzo |

Si può peraltro banalmente osservare che la *"perdita di una quota del plafond"* dovuta all'esaurimento di un determinato periodo di tempo (caso I) non costituisce una novità o una peculiarità del *plafond* mobile, bensì una caratteristica del sistema: basta infatti pensare che alla fine di ogni anno solare il *plafond* fisso eventualmente inutilizzato non ha possibilità di *riporto* al nuovo anno ed è perciò perduto per sempre.

Per questo "inconveniente" non vi sono perciò correzioni da ricercare. Rimane invece il nodo del caso II.

- 6 -

La revisione della metodologia di calcolo si è tradotta nella circol. min.le 73/400122 del 19 dicembre 1984. E nella lunghissima elaborazione riferita però alla L. 27 febbraio 1984 n. 17 trova in effetti *alloggio* una parte specifica destinata al *"Plafond per l'acquisto in*

sospensione d' imposta", parte che – innovando decisamente le prescrizioni di prassi del 1981 – spiega la filosofia della revisione e fornisce anche esempi pratici.

Essa circolare ha governato il problema del "plafond mobile" fino ad ora. Non si riscontrano infatti altri interventi oltre alla successiva Risol. 16 novembre 1987 n. 505261, che però è di conferma della suddetta prassi.

- 7 -

In effetti la materia si presenta molto intrigata e di sicuro la prosa deputata a spiegarla non è delle più semplici da seguire. Si consideri ad esempio la locuzione "fino a concorrenza", che nella circol. 73/1984, si ripete più volte in modo pressoché martellante. La si ritrova, per dire, all' inizio del ragionamento: "con circolare 12/370205 del 9-4-1981 è stato espresso l' avviso che [...] decorso il primo dei mesi di utilizzo, per determinare il plafond disponibile nel mese successivo dovessero essere eliminati, con riguardo all' ammontare delle esportazioni, quello riferito alle esportazioni fatte nel tredicesimo mese precedente e, con riguardo alle utilizzazioni, quello degli acquisti senza iva effettuati nel mese stesso, fino a concorrenza del relativo ammontare, e così di seguito".

A dire il vero la locuzione sottolineata non si ritrova affatto nella circolare del 1981 (si consideri la precisione del dispositivo riportato al par. 2) e non si comprende perciò il senso di questa postuma attribuzione.

Vien da credere perciò ad una espressione "di autodifesa", come cioè se si volesse in qualche modo coprire la sbrigatività del primo intervento di prassi.

- 8 -

La stessa locuzione si ritrova comunque più avanti, quando la circol. 73 passa ad enunciare il correttivo prescelto: "Per evitare tali inconvenienti <sup>(5)</sup> si precisa che sull' ammontare delle esportazioni del tredicesimo mese vanno imputati fino a concorrenza, ai fini del calcolo del plafond disponibile, gli acquisti e le importazioni senza applicazione dell' iva **dei dodici mesi successivi**".

E prosegue: "In sostanza, ai fini della determinazione del plafond disponibile all' inizio di ciascun mese, **da un canto l' ammontare delle esportazioni va calcolato al netto delle esportazioni del mese divenuto tredicesimo e, dall' altro, l' ammontare delle utilizzazioni effettuate** (si deve intendere: negli ultimi dodici mesi, cfr capoverso precedente, n.d.r.) **va depurato dell' importo riferito alle esportazioni del predetto tredicesimo mese, non più computabile, e ciò a concorrenza di tale ultimo importo**". Per poi concludere, un po' apoditticamente: "E' evidente, infatti, che l' ammontare delle esportazioni del mese divenuto tredicesimo si espunge correttamente dal calcolo escludendo correlativamente anche l' ammontare delle utilizzazioni che, fino a concorrenza del relativo importo, ne (non nel 13° ma nei successivi 12 mesi, n.d.r.) sono state fatte".

Si consentirà che una siffatta prosa risulta di difficile digeribilità. Ma l' errore più grave è senz' altro quello di voler seguire un innaturale ragionamento fatto di inclusioni e di esclusioni, di più e di meno, da un mese all' altro, ragionamento nel quale un irrilevante 13° mese finisce per diventare il crocevia di tutte le contorsioni.

Anche così si spiega lo scarso appeal del "plafond mobile" presso i contribuenti che pure si volevano avvantaggiare.

---

<sup>5</sup> I casi I e II della tabella di par. 5 sono trattati dalla circolare allo stesso modo, appunto come "inconvenienti".

Se, superato il primo disorientamento, si vanno però a correlare le parti più significative della contorta ma pur sempre puntuale prosa ministeriale, si ottengono le tre componenti del *plafond* mensile, che sono:

- A. il volume delle esportazioni realizzato negli ultimi dodici mesi, senza tenere ovviamente conto del 13° (“...**da un canto l’ ammontare della esportazioni va calcolato al netto delle esportazioni del mese divenuto tredicesimo...**”);
- B. il volume degli utilizzi effettuati nello stesso periodo (“...**dall’ altro, l’ ammontare delle utilizzazioni effettuate...**” nei dodici mesi successivi al 13°); importo che però deve essere
- C. “...**depurato dell’ importo riferito alle esportazioni del predetto tredicesimo mese... e ciò a concorrenza di tale ultimo importo**”.

E quindi – superando le oscure perifrasi della circol. 73/1984 - il *plafond* spendibile all’ inizio di ogni mese (PMM) si dovrebbe ottenere *semplicemente* con la formula:

$$PMM = A - (B - C)$$

Se a titolo di esempio – giusto per verificare come si elabora tale formula - si riprende la situazione descritta al par. 3, e cioè

| II | 2017 |    |    |    | 2018 |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 2019 |    |
|----|------|----|----|----|------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|------|----|
|    | 9    | 10 | 11 | 12 | 1    | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7  | 8  | 9  | 10 | 11 | 12 | 1    | 2  |
| E  | 14   | 45 | 32 | 28 | 17   | 21 | 31 | 24 | 26 | 20 | 18 | 17 | 0  | 30 | 19 | 29 | 12   | 15 |
| AS | 0    | 12 | 6  | 68 | 22   | 24 | 26 | 12 | 9  | 8  | 15 | 23 | 68 | 12 | 19 | 21 | 9    | 9  |

il *plafond* mensile determinato all’ inizio di ottobre 2018 non sarebbe negativo di 14, come calcolava la superata circolare 12/1981, bensì pari a zero. Questo il procedimento:

|       |   |     |     |
|-------|---|-----|-----|
| 1     | Plafond lordo<br>Ammontare delle esportazioni dei 12 mesi precedenti (caselle E colorate) |     | 279 |
| 2     | Utilizzi 12 mesi precedenti (caselle AS colorate)   | 293 |     |
| 3     | Esportazioni 13° mese (mese espunto)  | 14  |     |
| 4=2-3 | Utilizzi netti  | 279 | 279 |
| 5=1-4 | Plafond residuo   |     | 0   |

Un’ osservazione incidentale: come si vede dal prospetto, e come anche la circol. 73/1984 implicitamente prescrive, gli utilizzi del 13° mese restano sempre irrilevanti.

Senonché l’ estensore della circol. 73/1984 scrive in un modo e poi – senza preavviso o commento – procede con i numeri in tutt’ altra direzione. Venendo al pratico, la circol. 73/1984 prospetta infatti la situazione di un’ impresa che all’ inizio di febbraio 1984 presenta i seguenti dati:

|    | 1983 |     |     |     |     |     |     |      |     |     |     |     | 1984 |
|----|------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|------|-----|-----|-----|-----|------|
|    | FEB  | MAR | APR | MAG | GIU | LUG | AGO | SETT | OTT | NOV | DIC | GEN |      |
| E  | 15   | 10  | 20  | 15  | 10  | 20  | 15  | 10   | 20  | 15  | 10  | 20  |      |
| AS | 0    | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0    | 0   | 0   | 0   | 0   |      |

Per essere più precisi: la circolare espone soltanto le esportazioni (rigo E). Nulla dice invece degli acquisti o utilizzi, intuitivamente da dare però per assenti: solo così ha senso

affermare che sussiste a quel momento un *plafond* di **180** (= sommatoria di tutto il rigo E, 12 mesi) <sup>(6)</sup>.

Ipotizzati allora, per i mesi successivi, questi movimenti:

|    | FEBB | MAR | APRI | MAGG |
|----|------|-----|------|------|
| E  | 10   | 20  | 0    | 50   |
| AS | 180  | 0   | 20   | 0    |

la circolare sceglie di spiegare il calcolo del *plafond* con una formula “letterale” che – dato l’ intreccio dei rimandi numerici – una volta di più risulta di non facile acquisizione. I prospetti che seguono provano allora a riesporre i medesimi dati in forma schematica, naturalmente attenendosi in tutto e per tutto all’ *iter* ministeriale. Questa l’ elaborazione che ne scaturisce:

*plafond* all’ inizio di marzo 1984:

|       |                                       |     |            |
|-------|---------------------------------------|-----|------------|
| 1     | Plafond lordo ( <b>180</b> – 15 + 10) |     | <b>175</b> |
| 2     | Utilizzi precedenti                   | 0   |            |
| 3     | Utilizzi di febbraio 1984             | 180 |            |
| 4=2+3 | Totale utilizzi                       | 180 |            |
| 5     | Esportazioni 13° mese                 | 15  |            |
| 6=4-5 | Progressivo utilizzi                  |     | <b>165</b> |
| 7=1-6 | Plafond residuo                       |     | 10         |

*plafond* all’ inizio di aprile 1984:

|       |                                      |     |            |
|-------|--------------------------------------|-----|------------|
| 1     | Plafond lordo ( <b>175</b> – 10 +20) |     | <b>185</b> |
| 2     | Utilizzi precedenti                  | 165 |            |
| 3     | Utilizzi di marzo 1984               | 0   |            |
| 4=2+3 | Totale utilizzi                      | 165 |            |
| 5     | Esportazioni 13° mese                | 10  |            |
| 6=4-5 | Progressivo utilizzi                 |     | <b>155</b> |
| 7=1-6 | Plafond residuo                      |     | 30         |

*plafond* all’ inizio di maggio 1984:

|       |                                     |     |            |
|-------|-------------------------------------|-----|------------|
| 1     | Plafond lordo ( <b>185</b> –20 + 0) |     | <b>165</b> |
| 2     | Utilizzi precedenti                 | 155 |            |
| 3     | Utilizzi di aprile 1984             | 20  |            |
| 4=2+3 | Totale utilizzi                     | 175 |            |
| 5     | Esportazioni 13° mese               | 20  |            |
| 6=4-5 | Progressivo utilizzi                |     | <b>155</b> |
| 7=1-6 | Plafond residuo                     |     | 10         |

*plafond* all’ inizio di giugno 1984:

|       |                                      |     |            |
|-------|--------------------------------------|-----|------------|
| 1     | Plafond lordo ( <b>165</b> –15 + 50) |     | <b>200</b> |
| 2     | Utilizzi precedenti                  | 155 |            |
| 3     | Utilizzi di maggio 1984              | 0   |            |
| 4=2+3 | Totale utilizzi                      | 155 |            |
| 5     | Esportazioni 13° mese                | 15  |            |
| 6=4-5 | Progressivo utilizzi                 |     | <b>140</b> |
| 7=1-6 | Plafond residuo                      |     | 60         |

Tutti i risultati sono naturalmente conformi a quelli della circolare 73.

Si noterà in ogni caso che – proprio per rispecchiare fedelmente l’ *iter* indicato dal Ministero – al rigo 1 il *plafond* è ricostruito nelle sue componenti ed il risultato (rosso) passa poi alla tabella successiva, dove la ricostruzione si rinnova e prosegue. Quanto al

<sup>6</sup> Il *plafond* è qui indicato in rosso per ricollegarlo al rigo 1 del primo prospetto che segue.

“*progressivo utilizzi*” (o “*posta passiva*”, come poi la chiamerà la Risoluzione del 1987, cfr. par. 6), esso è rappresentato in caselle colorate che a loro volta passano poi alla tabella successiva.

- 12 -

Ebbene, su questo *progressivo utilizzi* è lecito avere diversi dubbi. Intanto, come si è già notato esso non risulta affatto conforme – nello specifico tema - a quanto la stessa circolare 73 aveva statuito con compiaciuta sicurezza subito prima di passare agli esempi: *“E’ evidente, infatti, che l’ ammontare delle esportazioni del mese divenuto tredicesimo si espunge correttamente dal calcolo escludendo correlativamente anche l’ ammontare delle utilizzazioni che, fino a concorrenza del relativo importo, ne sono state fatte”*. Di progressività dei calcoli, come si vede, non v’ è alcuna traccia.

E’ di tutta evidenza semmai che - inglobando mese dopo mese la “depurazione” delle esportazioni riferibili al mese di volta in volta divenuto 13° e perciò espunto - il *progressivo utilizzi* sia sotto questo profilo soggetto ad una limatura continua ed ininterrotta che finisce poi – essendo esso un *sottraendo* - per aumentare di converso il *plafond* disponibile (= esportazioni meno *sottraendo*).

Ma lo si vedrà meglio qui di seguito, avvalendoci dei *soliti* numeri.

- 13 -

Se si riprendono gli esempi della circolare 73, e lo si calcola invece con la formula sub 9, il *plafond* all’ inizio dei vari mesi è così determinato:

marzo 1984

|    | 1983 |     |     |     |     |     |     |      |     |     |     | 1984 |       |
|----|------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|------|-----|-----|-----|------|-------|
|    | FEB  | MAR | APR | MAG | GIU | LUG | AGO | SETT | OTT | NOV | DIC | GEN  | FEBB. |
| E  | 15   | 10  | 20  | 15  | 10  | 20  | 15  | 10   | 20  | 15  | 10  | 20   | 10    |
| AS | 0    | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0    | 0   | 0   | 0   | 0    | 180   |

PMM = 175 – (180-15)= 10. Risultato Ministeriale: 10.

aprile 2014:

|    | MAR | APR | MAG | GIU | LUG | AGO | SETT | OTT | NOV | DIC | GEN | FEBB. | MAR. |
|----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|------|-----|-----|-----|-----|-------|------|
| E  | 10  | 20  | 15  | 10  | 20  | 15  | 10   | 20  | 15  | 10  | 20  | 10    | 20   |
| AS | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0    | 0   | 0   | 0   | 0   | 180   | 0    |

PMM = 185 – (180-10) = 15. Risultato ministeriale: 30.

maggio 1984

|    | APR | MAG | GIU | LUG | SETT | OTT | NOV | DIC | GEN | FEBB. | MAR. | APR |
|----|-----|-----|-----|-----|------|-----|-----|-----|-----|-------|------|-----|
| E  | 20  | 15  | 10  | 20  | 15   | 10  | 20  | 15  | 10  | 20    | 10   | 20  |
| AS | 0   | 0   | 0   | 0   | 0    | 0   | 0   | 0   | 0   | 0     | 180  | 20  |

PMM = 185 – (200-20) = 5. Risultato ministeriale: 10.

giugno 1984

|    | MAG | GIU | LUG | AGO | SETT | OTT | NOV | DIC | GEN | FEBB. | MAR. | APR | MAGG |
|----|-----|-----|-----|-----|------|-----|-----|-----|-----|-------|------|-----|------|
| E  | 15  | 10  | 20  | 15  | 10   | 20  | 15  | 10  | 20  | 10    | 20   | 0   | 50   |
| AS | 0   | 0   | 0   | 0   | 0    | 0   | 0   | 0   | 0   | 180   | 0    | 20  | 0    |

PMM = 200 – (200-15) = 15. Risultato ministeriale: 60.

In altre parole: dopo il primo, tutti i risultati ministeriali risultano più generosi.

- 14 -



Si consideri allora la tabella che segue, nella quale il periodo preso in esame dalla circol. 73 (colonna “mesi”, con fondino colorato, a sinistra) è poi integrato con dati E ed AS di tutta fantasia.

Mettendo in comparazione, da un lato, i risultati ottenuti con il procedimento di prassi (le colonne in rosso) e, dall’ altro, quelli con la formula di par. 9 (formula – si ripete – conforme alla lettera della circol. 73) (colonne azzurre), si ottengono questi valori (la numerazione delle colonne indica anche la sequenza dei calcoli):

| MESE   | 1   | 2   | 3                       | 4                        | 5                               | 6                 | 7=5+6                 | 8                     | 9=7-8                | 10=4-8                                   |  | 11=3-9               | 12=3-10                        |
|--------|-----|-----|-------------------------|--------------------------|---------------------------------|-------------------|-----------------------|-----------------------|----------------------|--|--|----------------------|--------------------------------|
|        | E   | AS  | ESPORT. 12 MESI PRECED. | UTILIZZI 12 MESI PRECED. | PROGRESSIVO UTILIZZI PRECEDENTE | UTILIZZI 12° MESE | TOTALE UTILIZZI LORDO | ESPORTAZIONI 13° MESE | PROGRESSIVO UTILIZZI | UTILIZZI NETTI ESPORTAZIONI DEL 13° MESE |  | PLAFOND MINISTERIALE | PLAFOND CON FORMULA DI PAR. 10 |
| 2      | 15  | 0   |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 3      | 10  | 0   |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 4      | 20  | 0   |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 5      | 15  | 0   |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 6      | 10  | 0   |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 7      | 20  | 0   |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 8      | 15  | 0   |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 9      | 10  | 0   |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 10     | 20  | 0   |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 11     | 15  | 0   |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 12     | 10  | 0   |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 1      | 20  | 0   | <b>180</b>              |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  |                      |                                |
| 2      | 10  | 180 | <b>175</b>              | 180                      | 0                               | 180               | 180                   | 15                    | <b>165</b>           | 165                                      |  | <b>10</b>            | 10                             |
| 3      | 20  | 0   | <b>185</b>              | 180                      | 165                             | 0                 | 165                   | 10                    | <b>155</b>           | 170                                      |  | <b>30</b>            | 15                             |
| 4      | 0   | 20  | <b>165</b>              | 200                      | 155                             | 20                | 175                   | 20                    | <b>155</b>           | 180                                      |  | <b>10</b>            | -15                            |
| 5      | 50  | 0   | <b>200</b>              | 200                      | 155                             | 0                 | 155                   | 15                    | <b>140</b>           | 185                                      |  | <b>60</b>            | 15                             |
| 6      | 30  | 25  | <b>220</b>              | 225                      | 140                             | 25                | 165                   | 10                    | <b>155</b>           | 215                                      |  | 65                   | 5                              |
| 7      | 40  | 30  | <b>240</b>              | 255                      | 155                             | 30                | 185                   | 20                    | <b>165</b>           | 235                                      |  | 75                   | 5                              |
| 8      | 50  | 80  | <b>275</b>              | 335                      | 165                             | 80                | 245                   | 15                    | <b>230</b>           | 320                                      |  | 45                   | -45                            |
| 9      | 10  | 50  | <b>275</b>              | 385                      | 230                             | 50                | 280                   | 10                    | <b>270</b>           | 375                                      |  | 5                    | -100                           |
| 10     | 50  | 40  | <b>305</b>              | 425                      | 270                             | 40                | 310                   | 20                    | <b>290</b>           | 405                                      |  | 15                   | -100                           |
| 11     | 50  | 0   | <b>340</b>              | 425                      | 290                             | 0                 | 290                   | 15                    | <b>275</b>           | 410                                      |  | 65                   | -70                            |
| 12     | 50  | 100 | <b>380</b>              | 525                      | 275                             | 100               | 375                   | 10                    | <b>365</b>           | 515                                      |  | 15                   | -135                           |
| 1      | 50  | 60  | <b>410</b>              | 585                      | 365                             | 60                | 425                   | 20                    | <b>405</b>           | 565                                      |  | 5                    | -155                           |
| 2      | 50  | 50  | <b>450</b>              | 455                      | 405                             | 50                | 455                   | 10                    | <b>445</b>           | 445                                      |  | 5                    | 5                              |
| 3      | 50  | 0   | <b>480</b>              | 455                      | 445                             | 0                 | 445                   | 20                    | <b>425</b>           | 435                                      |  | 55                   | 45                             |
| 4      | 50  | 100 | <b>530</b>              | 535                      | 425                             | 100               | 525                   | 0                     | <b>525</b>           | 535                                      |  | 5                    | -5                             |
| 5      | 50  | 50  | <b>530</b>              | 585                      | 525                             | 50                | 575                   | 50                    | <b>525</b>           | 535                                      |  | 5                    | -5                             |
| 6      | 50  | 50  | <b>550</b>              | 610                      | 525                             | 50                | 575                   | 30                    | <b>545</b>           | 580                                      |  | 5                    | -30                            |
| totali | 660 | 835 |                         |                          |                                 |                   |                       |                       |                      |  |  | 475                  | 100                            |

L’ aumentata estensione temporale dell’ esempio permette una visione più chiara dei vari fenomeni. E per i risultati negativi di col. 12 si rinvia al par. 16.

La tabella mette infatti in evidenza immediata una circostanza singolare (totali di col. 1 e 2): che con 660 di esportazioni l’ impresa ha già effettuato acquisti in sospensione per 835 (con un *surplus*, perciò, di 175) e dispone ancora di un pur piccolo *plafond* di 5 (ultimo



mese di giugno, col. 11). Questi i risultati ottenuti con la procedura ministeriale, risultati *ictu oculi* poco convincenti.

La spiegazione è tutta matematica e perfino visibile: mentre infatti i dati di colonna 4 (“Utilizzi 12 mesi precedenti”) procedono con un’andatura scandita dagli acquisti in sospensione AS effettivamente registrati, la colonna 5, da cui parte il ragionamento ministeriale, risulta persistentemente più lenta. E ciò perché – laddove gli utilizzi di col. 4 vengono diminuiti ogni mese, ed *una volta soltanto*, delle esportazioni del 13° mese – il *progressivo utilizzi*, ad esempio, di luglio (inizio della sequenza aggiunta, colonna a sinistra) già ingloba ben 5 riduzioni: quelle dei precedenti mesi di febbraio, marzo, aprile, maggio e giugno (70= 15+10+20+15+10).

Il resto viene di conseguenza. E tutti i *plafond* calcolati con il metodo ministeriale sono sempre più elevati.

- 16 -

I segni “meno” di col. 12 devono comunque essere considerati zero. In effetti la circolare non si sofferma su questo aspetto, né gli esempi che essa prospetta – mancando appunto utilizzi precedenti (cfr. par. 11, secondo capoverso) – l’affrontano, ma può naturalmente accadere che le esportazioni del 13° mese risultino talvolta superiori agli utilizzi dei dodici mesi successivi (superiori al *progressivo utilizzi*, se si sta alla procedura ministeriale). Si consideri ad esempio l’ultimo prospetto di par. 11 con la sola modifica del rigo 5:

|       |                              |     |     |
|-------|------------------------------|-----|-----|
| 1     | Plafond lordo (165 –15 + 50) |     | 200 |
| 2     | Utilizzi precedenti          | 155 |     |
| 3     | Utilizzi di maggio 1984      | 0   |     |
| 4=2+3 | Totale utilizzi              | 155 |     |
| 5     | Esportazioni 13° mese        | 225 |     |
| 6=4-5 | Progressivo utilizzi         |     | -70 |
| 7=1-6 | Plafond residuo              |     | 270 |

Se si seguisse semplicemente la matematica si avrebbe così l’effetto irrazionale per cui gli utilizzi contribuiscono ad incrementare il *plafond* (nell’ esempio: da 200 a 270). E qui soccorre perciò (par. 8) la *martellante*, ma ora meglio comprensibile, locuzione “*fino a concorrenza*”: gli utilizzi si devono cioè scaricare sulle esportazioni del 13° mese finché queste ne abbiano capienza. Il di più <sup>(7)</sup> si considera perciò irrilevante ed uguale a zero <sup>(8)</sup>, da iscrivere così al rigo 6 del prospetto qui sopra invece di -70. Ciò in vista della tabella relativa al mese successivo, e così via.

- 17 -

Le conclusioni di questa lunga e faticosa – ma auspicabilmente interessante – carrellata sono le seguenti:

- 1) la formula di par. 9 – lo si può affermare una volta di più - corrisponde esattamente a quanto la circolare 73/1984 effettivamente spiega, con logica e razionalità, anche se con opinabile stile letterario: tuttavia non se ne può consigliare l’impiego, divergendo essa dal procedimento di cui appresso;
- 2) l’elaborazione voluta dal Ministero (e sintetizzata negli esempi svolti dalla circol. 73) è quella del “*progressivo utilizzi*” di cui ai prospetti di par. 11: solo questa infatti può essere legittimamente utilizzata senza timore di rilievi da parte della Agenzia

<sup>7</sup> Non si può nemmeno parlare di sconfinamento o di utilizzo in supero, atteso che l’impresa ha seguito le prescrizioni di legge e di prassi (cfr. par. 3).

<sup>8</sup> Nicola Forte, in Manuale Iva 2017, Maggioli Editore, pagg. 456 e segg.

della Entrate, e con il vantaggio – peraltro – di poter confidare su risultati anche più generosi;

- 3) risulta peraltro assolutamente sconsigliabile attenersi all' elaborazione ministeriale attraverso un unico prospetto come quello di par. 14: compilazione e lettura (inizio mese, fine mese, espunzione, progressivi, riporti, ...) costituiscono in effetti un viscido labirinto in cui chiunque può perdersi. Risulta semmai consigliabile di attenersi a prospetti mensili come quelli di par. 11 (un mese, un distinto foglio), prospetti che – nella loro successione fisica sono in grado di fornire al ragionamento mensile un *binario* fisso e rassicurante. E quindi, a titolo di esempio:

| PLAFOND DISPONIBILE<br>ALL' INIZIO DEL MESE DI .....ANNO .....                                      |   |          |        |
|---|---|----------|--------|
| (i "precedenti" indicati nel prospetto sono sempre i mesi anteriori a questo)                       |   |          |        |
| FOGLIO<br>N,  | COMPONENTI  | PARZIALI | TOTALI |
| 1   | Plafond lordo<br>Pari alle esportazioni realizzate nei dodici mesi precedenti quello in intestazione: |          |        |
| 2   | Totale Utilizzi precedenti<br>Per riporto dal prospetto del mese precedente, cioè del mese di .....   |          |        |
| 3   | Utilizzi del mese precedente<br>Cioè del mese di .....  |          |        |
| 4=2+3   | Totale utilizzi   |          |        |
| 5   | Esportazioni 13° mese<br>Cioè del mese di .....   |          |        |
| 6=4-5   | Progressivo utilizzi  |          |        |
| 7=1-6   | Plafond disponibile   |          |        |
| ATTENZIONE: CONTROLLARE PRIMA SE RICORRONO LE CONDIZIONI PER LA QUALIFICA DI "ESPORTATORE ABITUALE" |   |          |        |



La numerazione di ogni singolo foglio serve a garantire la continuità delle rilevazioni, insieme all' intestazione del prospetto. La ripetuta indicazione del nome del mese, ai righe 2, 3 e 5, consente invece di superare eventuali sbadataggini dell' operatore e permette di seguire meglio, da un prospetto all' altro, la esatta successione temporale dei dati. Anche un eventuale controllore fiscale ne sarebbe agevolato.

Naturalmente ogni operatore saprà integrare il prospetto con quei richiami, di parole ed anche di colori, dettatigli dall' esperienza e dalla conoscenza del proprio lavoro, o dal necessario collegamento – in aziende più complesse – con altre funzioni contabili delegate a fornirgli i dati.

\* \* \* \*

Confidando d' aver portato un utile contributo all' annoso problema, molto cordialmente Vi salutiamo.

DONNINI & ASSOCIATI  
Dr. Luciano Donnini