

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

Il contributo consortile e i presupposti della pretesa annuale
(Prof. Maria Vittoria Serranò) pag. 1391

Riflessioni in tema di cause di non punibilità, circostanze del reato e applicazione della pena su richiesta delle parti (c.d. patteggiamento) nei reati tributari
(Dott. Francesco Ardito) pag. 1393

Il regime IVA delle prestazioni di chirurgia estetica
(Avv. Bruno Aiudi) pag. 1399

Il *plafond* mobile, tra burocrazia ed errori
(Dott. Luciano Donnini) pag. 1401

Procedimento - Commissioni - Giudizio avanti le Commissioni - Assistenza e rappresentanza - Sanatoria postuma del difetto di rappresentanza o di autorizzazione della parte processuale - Art. 182 c.p.c. - Applicabilità al giudizio tributario - Sussiste - Condizioni e limiti - Verifica d'ufficio della regolarità della costituzione delle parti - Necessita - Onere della parte di provvedere a sanare il vizio entro il termine perentorio fissato dal giudice - Sussiste - Omessa sanatoria del vizio - Improcedibilità del ricorso o dell'appello per inammissibilità sopravvenuta - Conseguenze - Applicabilità dell'art. 182 c.p.c. alle Agenzie fiscali, agli altri enti impositori ed ai soggetti c.d. gestori - Esclusione
(Commissione reg. Lombardia 13 dicembre 2018, n. 5459
con nota di Valdo Azzoni) pag. 1440

Procedimento - Ricorsi - Impugnazione della cartella di pagamento per mancata notifica dell'atto impositivo presupposto - Ipotesi di litisconsorzio necessario sostanziale o processuale tra l'ente impositore e l'agente della riscossione - Esclusione
(Corte di Cassazione 29 aprile 2020, n. 8329) pag. 1446

Accertamento imposte sui redditi - Notificazione degli atti impositivi - Difformità tra residenza anagrafica e domicilio fiscale - Prevalenza del domicilio fiscale comunicato a norma dell'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973 in buona fede e nel rispetto del principio dell'affidamento - Obbligo dell'Amministrazione finanziaria di controllare l'esattezza del domicilio eletto - Non sussiste
(Corte di Cassazione 25 maggio 2020, n. 9567
con nota di Domenico Carnimeo) pag. 1450

IVA - Detrazione dell'imposta - Rettifica di una detrazione indebita - Ammissibilità - Sussiste - Spetta agli Stati membri stabilire i termini e le condizioni della rettifica - Rispetto dei principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento - Necessita
(Corte di Giustizia UE 11 aprile 2018, causa C-532/16
con nota di Marco Peirola) pag. 1456

dal 1933 al servizio dei contribuenti

19

15 - 10 - 2020

anno ottantasettesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

IL PLAFOND MOBILE, TRA BUROCRAZIA ED ERRORI

1. Come si sa il “*plafond mobile*” costituisce – ai sensi dell’art. 8, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – l’alternativa opzionale concessa agli *esportatori abituali* per l’acquisto di beni o servizi senza pagamento dell’IVA (1). Da sempre si sente però dire che *non* si tratta di un’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 (2).

2. Ai sensi dell’art. 8, secondo comma, del D.P.R. n. 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*» (3).

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*».

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

(1) Fatte salve le esclusioni stabilite dalla legge, che ai fini di queste *note* sono del tutto irrilevanti.

(2) Questa analisi è scaturita dalla richiesta di un operatore che - essendosi avvalso per anni del *plafond mobile* - ha cominciato a dubitare dei risultati numerici. Invece le procedure seguite sono poi risultate regolari.

(3) La formulazione rispecchia quella del *plafond fisso*. Anche se non è detto resta intuitivo che bisogna di mese in mese tener conto degli utilizzi.

3. Anche la circolare ministeriale 9 aprile 1981, n. 12/370205 (4) (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. 2) – che il ragionamento mancasse di una sua logica, anche se poi si riscontrerà una *pecca* considerata invalidante.

4. Ben più delle parole saranno d’aiuto alcuni esempi, gestiti naturalmente secondo le disposizioni – pur superate, come si dirà – della citata circolare n. 12/1981. Si consideri perciò questa situazione esemplificativa dell’impresa Alfa, in cui il rigo E individua le esportazioni (mese dopo mese nei vari anni), e il rigo AS indica invece gli acquisti in sospensione da IVA (mese per mese, seguendo le esportazioni) (5). Per comodità si ipotizza che il *plafond* disponibile all’iniziale mese di settembre 2017 sia zero.

(4) In *Boll. Trib.*, 1981, 722.

(5) I numeri di AS sono del tutto casuali, senza garanzia che siano coerenti con il *plafond* di mese in mese disponibile.

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. In effetti l’impresa lo spende tutto a

settembre 2018. Nello stesso mese nulla invece essa esporta.

Così, all’inizio del mese di ottobre 2018, si ha quest’altra situazione:

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

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 infatti che nel periodo (ora) di riferimento vi sono più utilizzi che esportazioni. Ma nessun rilievo, com'è evidente, potrebbe essere mosso all'impresa, attenuatasi in effetti alle regole ministeriali.

5. La spiegazione del dato negativo, in verità, risulta direttamente *leggibile* nel prospetto. L'avanzamento

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 circolare n. 12/1981 non offriva soluzioni a tale riguardo.

6. 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 [acquisti in sospensione < esportazioni >]*».

In effetti, come si è visto, l'espunzione del 13° mese può produrre alternativamente queste due situazioni (i dati sono presi dalla *striscia* di par. 4):

CASO		EXPORT	ACQUISTI	DIFFERENZA
I	Sett. 2017	14	0	+14
II	Dic. 2017	28	68	-40

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 così perduto per sempre.

Per quest'ultimo “*inconveniente*” non vi sono perciò correzioni da ricercare. Rimane invece il nodo del caso II.

7. La revisione della metodologia di calcolo si è poi tradotta nella circolare 19 dicembre 1984, n. 73/400122 (6). E nella lunghissima elaborazione tro-

(6) In *Boll. Trib.*, 1985, 153.

ideale del “ *cursore*” ha infatti lasciato fuori il mese di settembre 2017, divenuto 13°; in tal modo si sono perdute le relative esportazioni (14) in assenza di nuove a settembre 2018. E 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:

va 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 risoluzione 16 novembre 1987, n. 505261 (7), che però è di conferma della suddetta prassi.

8. 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 circolare n. 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.

Viene da credere perciò a un'espressione “*di autodifesa*”, come cioè se si volesse in qualche modo coprire la *sbrigatività* del primo intervento di prassi.

9. La stessa locuzione si ritrova anche più avanti, quando la circolare n. 73/1984 passa a enunciare il correttivo prescelto: «*Per evitare tali inconvenienti* (8) *si precisa che sull'ammontare delle esportazioni del tre-*

(7) In *Boll. Trib.*, 1987, 1791.

(8) I casi I e II della tabella di par. 5 sono trattati dalla circolare allo stesso modo, appunto come “*inconvenienti*”.

dicesimo 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: «È 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, né [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 espunzioni, 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 il Legislatore intendeva invece avvantaggiare.

10. Se tuttavia, superato il primo disorientamento,

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 n. 12/1981, bensì pari a zero. Questo il procedimento:

1	Plafond lordo 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

	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 considerare però come assenti: solo così ha senso l'affermazione che sussiste a quel momento un plafond di 180 (= som-

ma vanno a correlare le parti più significative della contorta ma pur sempre puntuale prosa ministeriale, si ottengono le tre componenti del plafond mensile, che sono indiscutibilmente queste:

A. il volume delle esportazioni realizzato negli ultimi dodici mesi, senza tenere ovviamente conto del 13° (il pleonastico «da un canto l'ammontare delle 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°, ovvero negli ultimi 12 mesi, come A); 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 circolare n. 73/1984 – il plafond mobile spendibile all'inizio di ogni mese (PMM) si dovrebbe ottenere semplicemente con la formula:

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

decisamente meno esoterica della prosa da cui deriva (cfr. par. 9). Le lettere A, B e C saranno "decodificate" – rispondendo le descrizioni – nello specchio di par. 11.

11. Se a titolo di esempio – giusto per verificare come si elabora la predetta formula – si riprende la situazione descritta al par. 4, e cioè

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

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

matoria di tutto il rigo E, 12 mesi) (9).

Ipotizzati allora, per i mesi successivi, questi specifici movimenti:

(9) Il plafond è qui indicato in rosso per ricollegarlo al rigo 1 del successivo prospetto "plafond all'inizio di marzo 1984".

	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 nella forma schematica utilizzata al par. 11, naturalmente attendendosi in tutto e per tutto all'iter ministeriale. Questa l'elaborazione che ne scaturisce:

plafond all'inizio di marzo 1984:

1	<i>Plafond</i> lordo (180 – 15 + 10)		175
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		165
7=1-6	<i>Plafond</i> residuo		10

plafond all'inizio di aprile 1984:

1	<i>Plafond</i> lordo (175 – 10 + 20)		185
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		155
7=1-6	<i>Plafond</i> residuo		30

plafond all'inizio di maggio 1984:

1	<i>Plafond</i> lordo (185 – 20 + 0)		165
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		155
7=1-6	<i>Plafond</i> residuo		10

plafond all'inizio di giugno 1984:

1	<i>Plafond</i> 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	15	

marzo 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 ((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 (cfr. nota 7; il 13° è marzo 1983). Risultato ministeriale: 30.

maggio 1984

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

PMM = 185 – (200-20) = 5 (cfr. nota 7; il 13° è aprile 1983). 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 (cfr. nota 7; il 13° è maggio 1983). Risultato ministeriale: 60.

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

6=4-5	Progressivo utilizzi		140
7=1-6	<i>Plafond</i> residuo		60

Tutti i risultati sono naturalmente conformi a quelli della circolare n. 73/1984.

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 e il risultato (rosso) passa poi alla tabella successiva, dove la ricostruzione si rinnova e prosegue. Quanto al "progressivo utilizzi" (o "posta passiva", come poi la chiamerà la risoluzione del 1987, cfr. par. 7), esso è rappresentato in caselle colorate che a loro volta passano poi alla tabella successiva.

13. Ebbene, su questo *progressivo utilizzi* è lecito avere diversi dubbi. Intanto, come si è già notato, esso non risulta affatto conforme a quanto la stessa circolare n. 73 aveva statuito con compiaciuta sicurezza subito prima di passare agli esempi: «È 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.

È 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 a una limatura continua e ininterrotta che finisce poi – essendo esso un sottraendo – per aumentare di converso il *plafond* disponibile (= esportazioni meno sottraendo).

Lo si vedrà meglio qui di seguito, avvalendoci dei soliti numeri.

14. Se si riprendono gli esempi della circolare n. 73, e lo si calcola invece con la formula del par. 10, il *plafond* all'inizio dei vari mesi è così determinato:

(10) Cioè: sommatoria caselle E meno (sommatoria caselle AS meno esportazioni del 13°, febbraio 1983).

15. Si consideri allora la tabella che segue, nella quale il periodo preso in esame dalla circolare n. 73/1984 (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 circolare n. 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	UTILIZZI 12° MESE	TOTALE UTILIZZI LORDO	ESPORTAZIONI 13° MESE	PROGRESSIVO UTILIZZI	UTILIZZI NETTI ESPORTAZIONI		PLAFOND MINISTERIALE	PLAFOND CON FORMULA DI
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	180										
2	10	180	175	180	0	180	180	15	165	165		10	10
3	20	0	185	180	165	0	165	10	155	170		30	15
4	0	20	165	200	155	20	175	20	155	180		10	-15
5	50	0	200	200	155	0	155	15	140	185		60	15
6	30	25	220	225	140	25	165	10	155	215		65	5
7	40	30	240	255	155	30	185	20	165	235		75	5
8	50	80	275	335	165	80	245	15	230	320		45	-45
9	10	50	275	385	230	50	280	10	270	375		5	-100
10	50	40	305	425	270	40	310	20	290	405		15	-100
11	50	0	340	425	290	0	290	15	275	410		65	-70
12	50	100	380	525	275	100	375	10	365	515		15	-135
1	50	60	410	585	365	60	425	20	405	565		5	-155
2	50	50	450	455	405	50	455	10	445	445		5	5
3	50	0	480	455	445	0	445	20	425	435		55	45
4	50	100	530	535	425	100	525	0	525	535		5	-5
5	50	50	530	585	525	50	575	50	525	535		5	-5
6	50	50	550	610	525	50	575	30	545	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. 17.

16. La tabella mette infatti in evidenza immediata una circostanza del tutto 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* assai poco convincenti (11).

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, e 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.

17. I segni "meno" di colonna 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. 12, 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. 12 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	205	
6=4-5	Progressivo utilizzi		-50
7=1-6	Plafond residuo		250

(11) Questa è la situazione in cui si è trovata l'impresa di nota 2.

Se si seguisse semplicemente la matematica si avrebbe così l'effetto irrazionale per cui gli utilizzi contribuiscono a incrementare il *plafond* (nell'esempio: da 200 a 250). 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 ((12)) si considera perciò irrilevante e uguale a zero ((13)), zero da iscrivere così al rigo 6 del prospetto qui sopra al posto di -50. Ciò in vista del riporto nella tabella relativa al mese successivo, e così via.

18. Le conclusioni di questa lunga e assai faticosa - ma auspicabilmente interessante - carrellata sono le seguenti:

1) la formula di par. 10 - lo si può affermare una volta di più - corrisponde esattamente a quanto la circolare n. 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 circolare n. 73/1984) è quella del "progressivo utilizzi" di cui ai prospetti di par. 12: solo questa infatti può essere legittimamente utilizzata senza timore di rilievi da parte dell'Agenzia delle 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. 15: 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. 12 (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:

(12) 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. 4).

(13) Tra gli altri cfr. N. FORTE, *Manuale IVA 2017*, Santarcangelo di Romagna, 2017, 456 ss.

PLAFOND DISPONIBILE			
ALL' INIZIO DEL MESE DI -----ANNO -----			
(i "mesi precedenti" indicati nel prospetto sono sempre i mesi anteriori a questo)			
FOGLIO N.	COMPONENTI	PARZIALI	TOTALI
1	Plafond lordo Pari alle esportazioni realizzate nei dodici mesi precedenti quello in intestazione:		
2	Totale Utilizzi Per riporto dal prospetto precedente, cioè del mese di _____		
3	Utilizzi rilevati nel mese precedente Cioè del mese di _____		
4=2+3	Progressivo utilizzi lordo		
5	Esportazioni 13° mese Cioè del mese di _____		
6=4-5	Progressivo utilizzi (=zero se di segno negativo)		
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'instestazione del prospetto. La ripetuta indicazione del nome del mese, ai rigli 2, 3 e 5, consente invece di superare eventuali sbadatagini dell'operatore e permette di seguire meglio, da un prospetto all'altro, l'esatta successione temporale dei dati. Anche un

eventuale controllore fiscale ne sarebbe agevolato.

Naturalmente ogni operatore potrà integrare il prospetto con quei richiami, di parole e 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.

Dott. Luciano Donnini