

NORME E TRIBUTI

Gli obblighi di comunicazione per le operazioni *black list*

NICOLA PALADINI

Ordine di Udine

PREMESSA

Il D.L. 40/2010, soprattutto allo scopo di contrastare i meccanismi di evasione fiscale portati avanti a livello internazionale nella forma dei cosiddetti «caroselli» e delle società «cartiere», ha introdotto l'obbligo di dare pubblicità alle operazioni intrattenute con operatori economici operanti in paesi a fiscalità privilegiata (cd. «black list»).

Tale adempimento riguarda tutti i soggetti passivi d'imposta per cui, in ultima analisi, anche i soggetti pubblici (ed in particolare gli enti locali) quando identificati ai fini IVA.

Scopo del presente lavoro è quello di analizzare in maniera organica il nuovo adempimento evidenziando, di volta in volta, le principali criticità che caratterizzano il nuovo obbligo di comunicazione.

QUADRO NORMATIVO

Il monitoraggio sulle operazioni di acquisto e vendita effettuate nei confronti di operatori economici residenti in paesi black list è stato introdotto dal nostro legislatore per cercare di contrastare i fenomeni di evasione fiscale perpetrati a livello comunitario ma soprattutto internazionale.

Il nuovo adempimento, previsto dal decreto legislativo n. 40 del 25 marzo 2010, introduce l'obbligo di comunicare in via telematica tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi intercorse con operatori economici aventi sede, domicilio o residenza nei Paesi black list ai sensi dei D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001.

Le disposizioni attuative sono state disciplinate con due diversi documenti, il decreto ministeriale del 30 marzo 2010 ed il provvedimento n. 85352 del 28 maggio 2010 di approvazione del modello.

Successivamente sono state definite le specifiche tecniche per l'inoltro dei dati all'Agenzia delle Entrate (provvedimento n. 102282 del 5 luglio 2010), mentre con il decreto del 27 luglio 2010, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 180 del 4 agosto 2010, sono state aggiornate le tre black list attualmente in vigore nel nostro paese.

A causa delle numerose incertezze evidenziate dagli operatori economici, con il decreto del 05 agosto 2010, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 191 del 17 agosto 2010, è stata disposta la proroga al 2 novembre (essendo il 31 ottobre e il 1° di novembre giorni festivi) per il primo invio dei modelli di comunicazione. Ai dubbi sollevati in dottrina l'Amministrazione Finanziaria ha risposto, una prima volta, diramando la circolare n.53/E del 21 ottobre 2010 e successivamente con la circolare 54/E del 28 ottobre 2010 allo scopo di concedere una moratoria sulle sanzioni, soprattutto pecuniarie, in sede di prima applicazione dell'istituto.

Da ultimo sono intervenute la risoluzione 121 del 29/11/2010 e la circolare 2/E del 28/01/2011.

AMBITO SOGGETTIVO

Come accennato in precedenza le disposizioni attuative sono contenute innanzitutto nel D.M. 30 marzo 2010. Questo documento definisce in primo luogo l'ambito soggettivo di applicazione della norma.

Sotto questo profilo sono obbligati alla comunicazione delle operazioni effettuate nei confronti degli operatori economici residenti in paesi black list tutti i soggetti passivi IVA, non soltanto le imprese individuali o societarie ma anche i professionisti e, data la dizione della norma, anche gli enti non commerciali quando in possesso del numero di partita IVA.

Con particolare riferimento alle amministrazioni pubbliche si ricorda che un ente locale deve identificarsi ai fini IVA quando esercita un'attività com-

merciale, quando ha effettuato nell'anno solare precedente (o in quello in corso) acquisti intracomunitari di beni superiori a 10 mila euro, quando, anche al di sotto della soglia appena citata, ha optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari.

Nel caso in cui la partita IVA sia stata richiesta ai soli fini della tassazione degli acquisti intracomunitari, l'ente locale, non acquistando automaticamente la veste di soggetto passivo d'imposta¹, non sarà tenuto all'inoltro della comunicazione per le operazioni eventualmente intercorse con operatori black list².

Per le stesse ragioni nessun obbligo graverà sull'ente locale qualora lo stesso sia sprovvisto di partita IVA per mancanza dei presupposti.

Autorevole dottrina ha sostenuto che, sebbene la norma nulla disponga al riguardo, non sembra possibile estendere agli obblighi in oggetto la nozione «allargata» di soggetto passivo contenuta nell'articolo 7 ter, comma 2, del decreto IVA. Secondo questa impostazione, gli enti non commerciali, indipendentemente dal possesso del numero di partita IVA, potrebbero essere esclusi dall'adempimento in parola per le operazioni poste in essere nell'ambito della loro sfera istituzionale. Gli stessi obblighi dovranno invece essere regolarmente assolti per le eventuali operazioni commerciali intrattenute con operatori economici residenti in paesi a fiscalità privilegiata³.

Questa impostazione è stata avallata dall'Agenzia delle Entrate secondo cui «sono esonerati dall'obbligo in commento, tra l'altro, lo Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri organismi di diritto pubblico in relazione alle operazioni effettuate e ricevute nell'ambito di attività istituzionali»⁴.

Esemplificando, un ente locale (identificato ai fini IVA) che commissioni una prestazione di servizi ad un operatore economico svizzero, nell'ambito della propria sfera istituzionale, sarà escluso dagli obblighi di comunicazione mentre dovrà adempiere agli stessi qualora operi nell'ambito della propria sfera commerciale.

Un esonero specifico è stato previsto per i soggetti passivi d'imposta che nel corso dell'attività si sono avvalsi della dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36 bis del decreto IVA, fermo restando l'obbligo di comunicare «le eventuali operazioni imponibili effettuate nell'ambito di dette attività».

Secondo l'Amministrazione Finanziaria⁵ la norma in esame deve essere interpretata nel senso che la stessa, facendo riferimento alle sole operazioni imponibili effettuate, esclude dall'obbligo di comunicazione non soltanto le operazioni esenti ma anche quelle non imponibili, nonché tutti gli acquisti (di beni e servizi), a prescindere dal regime IVA applicato agli stessi⁶.

Esemplificando nuovamente, un ente locale che gestisca direttamente al suo interno una casa di riposo, qualora abbia optato per la dispensa dagli adempimenti di cui all'art.36 bis del decreto IVA, limitatamente all'attività in oggetto, potrà considerarsi «sostanzialmente» esonerato dagli obblighi *de qua*, a meno che non realizzi delle operazioni imponibili rilevanti (si pensi, ad esempio, alla cessione di un bene strumentale nei confronti di un operatore svizzero, operazione imponibile secondo l'orientamento prevalente dell'Amministrazione Finanziaria⁷).

Restano in ogni caso esclusi da questa norma di favore i soggetti che operano in esenzione d'imposta ai sensi dei numeri 11 (cessioni di oro da investimento), 18 (prestazioni sanitarie) e 19 (ricovero e cura) dell'articolo 10 del decreto IVA, per i quali continuano quindi a trovare piena applicazione le disposizioni in tema di monitoraggio delle operazioni con paesi a fiscalità privilegiata.

Non sono tenuti all'obbligo degli elenchi black list gli operatori che fruiscono del regime dei minimi e quelli che si avvalgono del regime delle nuove iniziative produttive in quanto, in entrambi i casi, si tratta di soggetti esonerati dagli obblighi di registrazione sia per le fatture emesse, sia per

SEGUE A PAGINA 16

¹ Cfr. Ministero delle Finanze - Dipartimento delle entrate - Circolare n. 13 del 23 febbraio 1994;

² Cfr. MATTEO MANTOVANI, BENEDETTO SANTACROCE, *Black list con soglia a 50mila euro*, in Il Sole 24 Ore del 27/10/2010, pag. 39;

³ Cfr. BENEDETTO SANTACROCE, *La black list perde i servizi*, in Il Sole 24 Ore del 20/04/2010 pag. 32;

⁴ Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 53/E del 21 ottobre 2010;

⁵ Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 53/E del 21 ottobre 2010;

⁶ In senso conforme cfr. SANDRO CERATO, *La comunicazione delle operazioni con paesi black list - aspetti critici*, in Il Fisco n. 36/2010, pag. 5798. *Contra* GIULIANI secondo cui la disposizione di favore, per come è formulata la norma, dovrebbe interessare soltanto le operazioni attive (esenti) poste in essere dai soggetti che si avvalgono della dispensa dagli adempimenti di cui all'articolo 36 bis, mentre per quel che concerne le operazioni passive, i soggetti in questione sarebbero comunque tenuti a presentare la comunicazione telematica al pari di ogni altro operatore economico nazionale. Cfr. GIAMPAOLO GIULIANI, *Rebus sulla territorialità per i servizi bancari*, in Il Sole 24 Ore del 22/09/2010, pag. 37;

⁷ Cfr. Agenzia delle Entrate, risoluzione n.16 del 01 febbraio 2007;

Gli obblighi di comunicazione per le operazioni *black list*

SEGUE DA PAGINA 15

i corrispettivi che per gli acquisti. La circolare non lo dice ma per le stesse ragioni è possibile considerare esclusi dagli obblighi *de qua* anche i produttori agricoli in regime di esonero.

Sono tenuti ad osservare gli adempimenti in parola anche i soggetti non residenti (comunitari ed extracomunitari) *limitatamente alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia* eseguite con operatori aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata.

In particolare, il soggetto non residente identificato direttamente in Italia che realizza operazioni con operatori economici stabiliti in Paesi cosiddetti *black list*, provvede a inviare il modello di comunicazione recante l'elenco di tali operazioni. Se, in alternativa all'identificazione diretta, il soggetto non residente (comunitario ovvero extracomunitario), abbia provveduto a nominare un proprio rappresentante fiscale in Italia, quest'ultimo è tenuto a segnalare le operazioni (attive e passive) che realizza, per conto del soggetto rappresentato, con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi aventi un regime fiscale privilegiato⁸.

In questi casi potrà peraltro accadere che lo stesso rappresentante fiscale sia chiamato a segnalare l'acquisto intracomunitario che il soggetto *black list* non residente compie con sé stesso all'atto dell'introduzione di beni in un proprio magazzino in Italia per le esigenze della propria impresa. E questo perché, "venendo posta in essere un'operazione territoriale fra una posizione IVA nazionale (quella del rappresentante fiscale dell'impresa [...]) e un soggetto stabilito in un paese *black list* [...], si realizzano i presupposti per il nuovo adempimento"⁹.

Nel caso di una stabile organizzazione stanziata in Italia quest'ultima dovrà assolvere gli obblighi di monitoraggio per tutte le operazioni dalla stessa effettuate nei confronti di operatori economici residenti in paesi a fiscalità privilegiata.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria devono inoltre essere comunicate le operazioni realizzate da un soggetto passivo IVA nei confronti del rappresentante fiscale di un operatore economico avente sede, residenza ovvero domicilio in un paese a regime fiscale privilegiato, qualora il rappresentante sia nominato in un paese non incluso nella *black list* (estensione interpretativa delle operazioni da monitorare in assenza di una norma *ad hoc*). Dovranno essere oggetto di segnalazione le operazioni (sia cessione di beni che prestazione di servizi) che il soggetto passivo IVA stabilito in Italia realizza nei confronti della stabile organizzazione di un operatore economico avente sede, residenza o domicilio in un paese *black list*, qualora la stabile organizzazione sia situata in un paese non incluso tra quelli a regime fiscale privilegiato. Le stesse operazioni dovranno essere comunicate anche nel caso in cui il rappresentante fiscale o la stabile organizzazione dell'operatore economico *black list* si trovino nel territorio dello Stato.

Rientrano, infine, nell'obbligo di comunicazione, limitatamente alle sole prestazioni di servizi, le operazioni svolte da una stabile organizzazione di un soggetto nazionale, nei confronti di clienti e fornitori domiciliati in un paese a fiscalità privilegiata.

Un ultimo aspetto meritevole di essere approfondito riguarda l'esatta individuazione della controparte straniera. L'art. 1 del D.L. 40/2010 obbliga a comunicare tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi intercorse con operatori *economici* aventi sede, domicilio o residenza nei Paesi *black list* ai sensi dei D.M. 4 maggio 1999 e al D.M. 21 novembre 2001. L'Agenzia delle Entrate, con particolare riferimento al concetto di operatore economico, ha individuato come controparte chiunque eserciti, "in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, *indipendentemente dallo scopo* o dai risultati di detta attività ai sensi dell'art. 9, comma 1, della direttiva 2006/112/CE".

Per distinguere la condizione di operatore economico da quella di privato consumatore, *in mancanza di dati ufficiali*, l'Amministrazione Finanziaria ritiene possa essere sufficiente una dichiarazione rilasciata dalla controparte attestante lo svolgimento di una attività d'impresa, arte o professione. La dottrina è unanime nel considerare escluse dagli obblighi in parola le operazioni poste in essere nei confronti dei privati consumatori.

La circolare 53/E emanata dall'agenzia delle entrate insinua invece qualche dubbio. Nell'indicare, infatti, le prestazioni che sebbene prive del requisito territoriale devono in ogni caso essere incluse negli obblighi di monitoraggio, annovera anche quelle contenute nell'articolo 7 *sexies* del D.P.R. 633/1972, disposizione prevalentemente rivolta a committenti *non* soggetti passivi d'imposta.

Chi scrive ritiene si tratti di una semplice svista anche perché se si accogliesse una diversa conclusione la stessa risulterebbe in contrasto con quanto stabilito dall'articolo 3 del D.M. 5 agosto 2010 secondo cui "L'obbligo di comunicazione [...] è esteso alle prestazioni di servizi che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e che sono rese o ricevute nei confronti di *operatori economici* aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi cosiddetti *black list*"¹⁰. Non è chiaro, per chi scrive, se gli obblighi di monitoraggio debbano essere osservati per le operazioni poste in essere nei confronti di un ente non commerciale stabilito in un paese *black list* quando, indipendentemente dal possesso di un numero identificativo, operi nell'ambito della propria sfera istituzionale. Il riferimento all'esercizio di un'attività economica, "*indipendentemente dallo scopo* o dai risultati di detta attività" suggeriscono probabilmente che la scelta prescindendo dall'ambito istituzionale o commerciale con cui l'attività viene esercitata¹¹.

STATI SOGGETTI AL MONITORAGGIO

L'imprecisa terminologia utilizzata dalla norma («paesi cosiddetti *black list*») ha reso sin dall'inizio incerta l'esatta individuazione degli stati che rientrano nell'attività di monitoraggio.

Come già sottolineato in precedenza, il D.L. 40/2010 ha introdotto l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in stati o territori inclusi nelle *black list* ai sensi dei D.M. 4 maggio 1999 e Dm 21 novembre 2001.

La lista del 1999, in origine destinata alle sole persone fisiche per contrastare il fenomeno delle residenze fiscali fittizie, individua una serie di paesi, senza distinguere tra settori di attività o regole fiscali agevolate. L'elenco del 2001, al contrario, dopo aver individuato gli Stati considerati a fiscalità privilegiata, prevede alcune eccezioni limitatamente a particolari settori o imprese. I dubbi sollevati dalla stampa specializzata erano diversi e potevano essere così sintetizzati.

Una parte della dottrina si domandava se l'elenco dei paesi contenuto nel D.M. 4 maggio 1999 potesse trovare applicazione anche quando la controparte (cliente o fornitore) agisse in forma societaria. Altri autori si chiedevano come doveva comportarsi un operatore nel caso, assai frequente, di paesi inclusi in entrambe le liste, ma con alcuni elementi di differenziazione. Da ultimo, non era chiaro quale comportamento dovesse essere adottato per quei Paesi quali il Lussemburgo, il Kenia, il Portorico, tanto per citarne alcuni, inseriti nell'elenco del 2001 con esclusivo riferimento ad alcune tipologie di società che usufruivano di tassazioni agevolate, ma non indicati nella lista del 1999.

La circolare ha optato per la soluzione più semplice dovendo un'operazione essere inclusa negli obblighi di monitoraggio quando, indipendentemente dalla natura della controparte, sia esso un cliente o fornitore, l'operatore ha la propria sede o domicilio in uno dei paesi compresi negli elenchi dalla disposizione individuati.

Tale scelta presta però il fianco ad alcune critiche. L'Amministrazione Finanziaria optando per un'applicazione estesa della segnalazione si è allontanata dalla lettura suggerita nel dossier 217/2010 del servizio studi del Senato, dove, a commento dell'articolo 1 del D.L. 40/2010, si leggeva che, quanto al D.M. del 2001, i Paesi di cui all'articolo 3 sono considerati *black list* "limitatamente alle condizioni specificatamente individuate per ciascuno di essi"¹².

E' stato inoltre osservato come, nei confronti dei Paesi con i quali vige un efficace scambio di informazioni sia ai fini delle imposte sui redditi sia ai fini IVA, l'imposizione di questo ulteriore adempimento appare, oltre che superflua, anche lesiva del principio comunitario di "proporzionalità"¹³. In particolare autorevole dottrina ritiene che "gli obblighi supplementari, cui saranno sottoposti i soggetti comunitari, non appaiono in linea con l'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE e sembrano in contrasto con i principi comunitari di equivalenza, effettività e proporzionalità che, secondo la giurisprudenza costante della Corte Ue, devono essere sempre tenuti presenti quando il legislatore nazionale interviene in materia di IVA"¹⁴.

L'obbligo di comunicazione riguarda anche le operazioni intrattenute con

SEGUE A PAGINA 17

⁸ Cfr. SERGIO PELLEGRINO, GIOVANNI VALCARENGHI, *Anche le stabili organizzazioni estere sono coinvolte nella comunicazione black list*, in *Il Fisco* n.46/2010, pag. 7513;

⁹ Cfr. FRANCO RICCA, *Black list, invio dati senza sconti*, in *Italia Oggi* del 26/10/2010, pag. 23. In senso dubitativo cfr. MATTEO MANTOVANI, BENEDETTO SANTACROCE, *L'operatore è decisivo per le black list*, in *Il Sole 24 Ore* del 30/10/2010;

¹⁰ In senso conforme PIAZZA secondo cui "Dal tenore letterale della norma si desume comunque chiaramente che l'obbligo di comunicazione non riguarda le prestazioni verso committenti esteri non soggetti passivi, ai sensi degli articoli 7 *sexies* e 7 *septies* del D.P.R. 633/72". Cfr. MARCO PIAZZA, *Paradisi fiscali ad assetto variabile*, in *Il Sole 24 Ore* del 12/04/2010, pag. 1;

¹¹ In senso conforme cfr. MATTEO MANTOVANI, BENEDETTO SANTACROCE, *L'operatore, op. cit.*;

¹² Cfr. BENEDETTO SANTACROCE, *Comunicazioni black list allargate a tutto campo*, in *Il Sole 24 ore* del 22/10/2010, pag. 31;

¹³ Cfr. MARCO PIAZZA, *Obblighi in cerca di confini*, in *Il Sole 24 Ore* del 30/06/2010;

¹⁴ Cfr. RENATO PORTALE, *Più oneri ai non residenti*, in *Il Sole 24 Ore* del 26/10/2010, pag. 32;

Gli obblighi di comunicazione per le operazioni *black list*

SEGUE DA PAGINA 16

operatori che hanno la propria sede o domicilio in un paese comunitario. La «riabilitazione» di Cipro e Malta ad opera del decreto del 27 luglio 2010¹⁵ ha ridotto ma non eliminato la possibilità che l'operatore nazionale sia tenuto, per la stessa operazione, ad inoltrare due diverse comunicazioni: una prima volta con il modello Intrastat, una seconda volta per adempiere gli obblighi di monitoraggio introdotti dalla normativa in esame. Rimane, infatti, un'area di sovrapposizione, costituita, dal punto di vista territoriale, dai paesi in relazione ai quali possono trovare ingresso entrambi gli adempimenti, e cioè Lussemburgo, Isola di Man, Principato di Monaco e, limitatamente alle cessioni di beni dall'Italia, la Repubblica di San Marino¹⁶.

AMBITO OGGETTIVO

Dal punto di vista oggettivo l'obbligo di comunicazione riguarda le cessioni di beni, le prestazioni di servizi rese, gli acquisti di beni e le prestazioni di servizi ricevute, registrate o soggette a registrazione ai sensi delle disposizioni in materia di IVA, imponibili, non imponibili, esenti e *non soggette*.

In merito alle operazioni "non soggette ad imposta", ricadenti nell'obbligo di monitoraggio, è stato chiarito (art. 3 del D.M. 5 agosto 2010) che sono tali quelle carenti del requisito territoriale, da cui si deduce che negli elenchi vanno riepilogate solo le operazioni rilevanti ai fini IVA in quanto cessioni di beni o prestazioni di servizi ai sensi, rispettivamente, degli articoli 2 e 3 del D.P.R. 633/72. Sono pertanto escluse¹⁷ tutte le operazioni che non presentano questi presupposti come, ad esempio, le somme pagate a titolo di risarcimento o anticipate in nome e per conto del cliente¹⁸. Sono inoltre escluse le operazioni poste in essere dal personale in trasferta (spese per vitto e alloggio) quando i relativi documenti contabili sono successivamente iscritti tra i costi del personale.

Tra le prestazioni da indicare rientrano quelle non rilevanti nello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto. La circolare include le prestazioni di servizi rese ai sensi degli articoli 7 ter, 7 quater, 7 quinquies e 7 sexies¹⁹ del D.P.R. n. 633 del 1972, nonché le altre prestazioni di servizi acquistate presso operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in un Paese black list prive del requisito della territorialità. La disposizione contenuta nell'art. 3 del D.M. 5 agosto 2010, trova applicazione per le sole prestazioni ("non soggette") effettuate a partire dal 1° settembre 2010, confermando indirettamente la natura *innovativa* della norma. D'altra parte, è stato fatto notare, il provvedimento facendo espresso riferimento alle prestazioni di servizi ha inteso escludere dagli obblighi di monitoraggio le cessioni di beni quando si qualificano come operazioni fuori campo IVA²⁰.

Esemplificando, una cessione di beni mobili, fisicamente realizzata in Italia da parte di un operatore nazionale in favore di un operatore residente in un paese a fiscalità privilegiata, andrà inserita nella comunicazione, sempre che il cedente nazionale non possa avvalersi (e si avvalga) della dispensa dagli adempimenti di cui all'articolo 36 bis.

Ad analoga conclusione si perviene se la stessa operazione è posta in essere da un operatore non residente in favore di un soggetto passivo nazionale. Diversamente, se la cessione avviene materialmente fuori dallo stato italiano, andrà esclusa dagli obblighi di monitoraggio, in quanto non si tratta di un'operazione territorialmente rilevante ai fini IVA²¹.

Un discorso a parte meritano le importazioni. In proposito la circolare 53/E del 2010 afferma che "coerentemente con la finalità di monitorare tutte le operazioni intercorse con operatori economici stabiliti nei paradisi fiscali, il riferimento all'acquisto e alla cessione di beni contenuto nella normativa in commento deve intendersi comprensivo anche delle operazioni di acquisto e di cessione effettuate con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi posti al di fuori del territorio della Comunità Europea e, dunque, anche alle *importazioni* e alle *esportazioni*".

Non dovrebbero tuttavia rilevare le operazioni che, pur configurando un'importazione o una esportazione, non riflettono operazioni di acquisto o di vendita, come accade nelle ipotesi di trasferimento di beni per lavorazioni, prestito d'uso o comodato (fermo restando l'obbligo di segnalare eventua-

li servizi sui beni stessi)²².

Infine, la circolare 2/E/2011 ha esonerato dall'obbligo di "tracciabilità" le operazioni poste in essere dai dettaglianti quando in relazione alle stesse operi la disciplina di favore prevista dall'art. 22 del decreto IVA che prevede la possibilità di documentare le operazioni in parola per mezzo della ricevuta o dello scontrino fiscale.

ADEMPIMENTI

Il modello di comunicazione è stato approvato con il provvedimento del 28 maggio 2010 n. 85352. La norma non prevede *franchigie* per cui devono essere riepilogate tutte le operazioni rilevanti, indipendentemente dall'importo.

Le informazioni da trasmettere sono quelle già enunciate all'articolo 4 del decreto 30 marzo 2010. A titolo esemplificativo, per ciascuna controparte, dovrà essere indicato l'importo complessivo delle operazioni attive e passive effettuate, distinto tra operazioni imponibili (con evidenziazione della relativa imposta), non imponibili, esenti e non soggette agli effetti dell'IVA, al netto delle relative note di variazione²³.

Tra i dati da fornire il contribuente nazionale dovrà indicare il codice fiscale ovvero altro codice identificativo attribuito all'operatore economico non residente da parte dello Stato in cui lo stesso è stabilito, residente o domiciliato. Per le persone fisiche viene inoltre richiesta l'indicazione della data di nascita.

L'indicazione di tali è sempre obbligatoria, tuttavia la loro mancata indicazione al momento non è di ostacolo all'inoltro telematico del modello.

Sicuramente l'inserimento del codice fiscale o, in mancanza, di altro codice identificativo dell'operatore estero «black list», in alcuni casi risulta impraticabile, non solo per la mancata indicazione di qualsiasi codice nei documenti ricevuti dall'operatore nazionale e/o per l'irreperibilità della controparte estera ma anche perché può accadere che il soggetto non residente ne sia sfornito (tra gli altri, è il caso di taluni operatori collocati in Svizzera)²⁴.

Ad ogni modo, date le difficoltà evidenti nel reperire *ex post* questo tipo di informazioni è stata evidenziata l'opportunità di richiedere sin dall'inizio l'indicazione in fattura o nel documento di spesa delle informazioni utili ai fini dell'assolvimento dell'obbligo in esame²⁵. La comunicazione va presentata per via telematica, direttamente o mediante intermediari abilitati, entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento²⁶.

Per quanto riguarda il momento in cui segnalare le operazioni rilevanti la circolare 53/E del 2010 considera la data di *prima* registrazione in contabilità (si tratti della contabilità IVA o di quella generale) sempre che non intervenga in precedenza il pagamento, nel qual caso prevale quest'ultimo.

Esemplificando, una prestazione con obbligo di fatturazione (per esempio, un servizio generico reso a un operatore Ue black list) rileverà in relazione alla data di registrazione della fattura emessa, mentre una prestazione estero su estero non fatturata in carenza del relativo obbligo (per esempio, un servizio connesso a un immobile situato in un paradiso fiscale) va inclusa quando iscritta in contabilità generale ovvero all'atto del pagamento (da parte del committente) se precedente²⁷.

Per gli enti locali il momento rilevante non potrà che coincidere con l'iscrizione dell'operazione nei registri IVA²⁸ ovvero con il momento del pagamento (che coinciderà, salvo rare eccezioni, con l'emissione del relativo mandato) se precedente. La circolare 53/E ricorda ancora che le operazioni per le quali l'imposta è assolta con il meccanismo dell'inversione contabile, dovranno essere inserite tra le sole operazioni passive, in ragione del regime IVA previsto dalla normativa italiana.

Infine, autorevole dottrina suggerisce, per evitare possibili contestazioni, di procedere sempre (quando possibile) a documentare e registrare in IVA le operazioni poste in essere, anche laddove questi adempimenti non fossero obbligatori allo scopo di individuare in modo univoco il momento rilevante per l'inclusione negli elenchi delle operazioni da segnalare²⁹.

SEGUE A PAGINA 18

¹⁵ Si tratta della cancellazione di questi Paesi dalla lista degli Stati a fiscalità privilegiata.

¹⁶ Cfr. FRANCO RICCA, *Black list, doppi adempimenti*, in Italia Oggi del 20/08/2010 pag. 21;

¹⁷ Cfr. BENEDETTO SANTACROCE, *Comunicazioni black list allargate a tutto campo*, in Il Sole 24 ore del 22/10/2010, pag. 31;

¹⁸ Si pensi ancora a tutte le operazioni fuori campo IVA per carenza del presupposto oggettivo, quali ad esempio l'invio di campioni gratuiti, le riparazioni in garanzia, alcuni tipi di omaggi o, ancora, i prestiti di personale a fronte del quale viene versato solo il rimborso del relativo costo.

¹⁹ Si rileggano in proposito le considerazioni effettuate in precedenza.

²⁰ Cfr. Agenzia delle entrate, circolare 2/E del 28/01/2011;

²¹ Cfr. BENEDETTO SANTACROCE, *Comunicazioni, op.cit.*, pag. 31;

²² Cfr. GIOVANNI VALCARENGHI, *La segnalazione telematica include anche le importazioni*, in Il Sole 24 Ore del 01/11/2010, pag. 3;

²³ Cfr. FRANCO RICCA, *Scambi black list, partenza sprint*, in Italia Oggi del 20/04/2010 pag. 23;

²⁴ Cfr. FABRIZIO G. POGGIANI, *La black list costa cara*, in Italia Oggi del 27 ottobre 2010, pag. 31;

²⁵ Cfr. BENEDETTO SANTACROCE, *La black, op.cit.*, pag. 32. Se poi l'operatore non lo comunica o indica di essere sprovvisto di codice identificativo, sarà necessario conservare copia della comunicazione al fine di dimostrare a posteriori la correttezza del proprio comportamento in relazione all'esatto adempimento degli obblighi in parola. Cfr. LUCA GAIANI, *L'invio black, op. cit.*, pag. 35;

²⁶ Cfr. FRANCO RICCA, *Paesi black list, via al countdown*, in Italia Oggi del 24/06/2010, pag. 23;

²⁷ Cfr. BENEDETTO SANTACROCE, *Sulle black list decide l'iscrizione*, in Il Sole 24 Ore del 23/10/2010;

²⁸ Sono infatti rarissime le amministrazioni locali che hanno istituito e tengono sistematicamente una contabilità economico-patrimoniale al loro interno, mentre l'obbligo riguarderà esclusivamente le operazioni "commerciali" poste in essere con una controparte black list non residente.

²⁹ Cfr. BENEDETTO SANTACROCE, *Sulle black, op.cit.*, cfr. MATTEO MANTOVANI, *Da fissare il periodo-base per il riepilogo*, in Il Sole 24 Ore del 06/10/2010 pag. 33;

Gli obblighi di comunicazione per le operazioni *black list*

SEGUE DA PAGINA 17

DECORRENZA E PERIODICITÀ

Il nuovo adempimento riguarda tutte le operazioni poste in essere a partire dal 1° luglio 2010. Fanno eccezione le prestazioni non rilevanti in quanto prive del requisito territoriale per le quali gli obblighi di comunicazione decorrono per le operazioni effettuate a partire dal 1° settembre 2010.

Per le operazioni a cavallo la circolare Assonime n. 35/2010 chiarisce che nel modello di comunicazione di luglio dovranno essere inserite soltanto le operazioni effettuate dal 1° luglio e registrate (anche solo in contabilità generale) nello stesso mese, mentre andranno escluse quelle effettuate a giugno (o in mesi precedenti) e registrate a luglio³⁰.

La comunicazione va presentata per via telematica, direttamente o mediante intermediari abilitati, entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento (ad esempio, per le operazioni di ottobre la data ultima coinciderà con il 30 novembre). Sul sito dell'agenzia è disponibile il software per la compilazione e l'inoltro del modello.

Il primo invio per tutti gli operatori è scaduto il 2 novembre 2010.

I soggetti trimestrali dovranno inviare l'elenco delle operazioni rilevanti registrate nel 3° trimestre 2010, mentre i contribuenti mensili gli elenchi relativi ai mesi di luglio, agosto, settembre. L'articolo 2 del decreto 30 marzo 2010, ricalcando le regole già previste per la presentazione dei modelli Intrastat, stabilisce che il modello di comunicazione deve essere trasmesso con riferimento:

- a periodi trimestrali per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro;

- a periodi mensili, per i soggetti che non si trovano nella suddetta condizione.

La dottrina si è domandata quale fosse l'esatto significato da attribuire al termine "categoria". Alcuni autori ritenevano, infatti, che con questo termine dovesse farsi riferimento alle singole voci comprese nei codici da A2 ad A35 del modello di comunicazione, come sembrava da una lettura attenta delle istruzioni nella parte dedicata alle "Operazioni passive"³¹.

La circolare 53/E ha fugato ogni dubbio affermando che il superamento della soglia dovrà essere accertato distintamente con riguardo alle singole categorie di operazioni realizzate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi black list o ricevute dai medesimi soggetti, indicate nell'articolo 1 del D.M. 30 marzo 2010, vale a dire:

- cessioni di beni (comprese le esportazioni);
- prestazioni di servizi rese (anche a soggetti extracomunitari);
- acquisti di beni (comprese le importazioni);
- prestazioni di servizi ricevute (anche da soggetti extracomunitari)³².

Il superamento della soglia per una singola categoria determina l'obbligo di presentare la comunicazione per l'intero elenco di operazioni con periodicità mensile a partire dal mese successivo a quello di splafonamento. In tal caso, precisa la norma, le comunicazioni sono presentate, appositamente contrassegnate, per i periodi mensili già trascorsi.

Esemplificando, se successivamente al 1° luglio si dovesse superare per una qualsiasi delle categorie in precedenza citate la soglia dei 50.000 euro, a partire dal mese successivo a quello di splafonamento si passerà alla periodicità mensile, con la conseguenza che il 2 novembre dovranno essere presentate distinte comunicazioni, appositamente contrassegnate per i mesi (o il mese) anteriori al superamento.

Ai fini del conteggio del limite di euro 50.000, le operazioni imponibili vanno assunte al netto della relativa imposta.

In fase di prima applicazione, allo scopo di determinare la periodicità, la circolare stabilisce che per le cessioni di beni dovrà essere verificato il superamento (o meno) della soglia di 50.000 euro con riferimento ai quattro trimestri precedenti il 1° luglio 2010 (data di decorrenza dell'obbligo di segnalazione) e quindi, in ultima analisi, già a partire dal 1° luglio 2009. Per i servizi, per i quali le regole di territorialità sono state modificate con effetto dal 1° gennaio di quest'anno, il rispetto della soglia limite va accertato con riferimento ai due trimestri precedenti il 1° luglio 2010, ossia a far data dal 1° gennaio 2010³². Per coloro che hanno iniziato l'attività da meno di 12 mesi è prevista la possibilità di inviare la comunicazione trimestralmente, purché non abbiano superato la soglia di 50 mila euro nei trimestri già trascorsi.

A tale riguardo si ritiene che l'inizio dell'attività coincida con l'attribuzione del numero di partita IVA al soggetto passivo³³.

È fatta comunque salva la facoltà di provvedervi con periodicità mensile, per l'interno anno solare.

SANZIONI

Il trattamento sanzionatorio è disciplinato dall'articolo 1, comma 3 del D.L. 40/2010. La circolare 54/E del 28 ottobre 2010 ha stabilito che l'Amministrazione Finanziaria non applicherà sanzioni per gli errori commessi in sede di prima applicazione, a patto di trasmettere una nuova comunicazione integrativa delle precedenti entro il 31 gennaio del prossimo anno.

La soluzione prescelta ricalca quella già adottata in occasione del debutto dei modelli Intrastat per le prestazioni di servizi³⁴.

La sanatoria riguarda, anche se la circolare non lo dice, ogni tipologia di errore fatta eccezione per la sola ipotesi di omessa trasmissione degli elenchi (il che avrebbe, di fatto, richiesto una proroga del termine, soluzione quest'ultima scartata dall'Amministrazione Finanziaria)³⁵.

Per i soggetti trimestrali l'esimente è concessa limitatamente all'elenco delle operazioni rilevanti registrate nel 3° trimestre 2010, mentre per i contribuenti mensili si estende anche agli errori commessi nella compilazione dei modelli relativi ai mesi di ottobre e novembre da trasmettere, rispettivamente, a fine novembre e fine dicembre³⁶.

Per quanto riguarda l'importo delle sanzioni, la mancata esposizione o l'indicazione in modo incompleto o non veritiero dei dati richiesti è soggetto ad un'ammenda da 516 a 4.130 euro per ogni singola irregolarità, senza la possibilità di poter beneficiare, per le violazioni ripetute, delle riduzioni previste dall'articolo 12 del decreto legislativo 472/97 in tema di cumulo giuridico³⁷. Qualora vengano commesse più violazioni dell'obbligo in esame, dunque, ciascuna di esse sarà autonomamente sanzionata, secondo la regola del cumulo materiale; ovviamente, se la medesima comunicazione risulta affetta da più irregolarità, la sanzione si applicherà una volta soltanto, con riferimento all'inesattezza della comunicazione nella sua interezza. A parte il cumulo giuridico, dichiarato inapplicabile, restano salvi i principi generali dell'ordinamento, ad esempio la riduzione della sanzione in ipotesi di ravvedimento operoso³⁸, la non punibilità delle violazioni meramente formali³⁹, la definizione delle sanzioni ai sensi degli articoli 16 e 17 del D. Lgs. 472/1997⁴⁰. La circolare 2/E/2011 ha sottolineato che nel caso in cui il contribuente intenda rettificare o integrare la comunicazione originariamente presentata potrà inviare una nuova segnalazione, senza applicazione di sanzioni, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine per la presentazione della comunicazione originaria.

Scaduto il suddetto termine, torneranno invece applicabili le regole generali in tema di sanzioni, nonché l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. L'omessa o errata indicazione delle informazioni richieste non dovrebbe pregiudicare l'eventuale diritto alla detrazione dell'imposta eventualmente assolta sulle operazioni di acquisto.

In proposito la Corte di Giustizia Ue ha recentemente stabilito⁴¹ che nessun limite alla detrazione può essere imposto a un soggetto passivo che acquista beni e servizi per effettuare operazioni imponibili, anche se i beni o servizi sono stati acquistati da un fornitore residente in un paese inserito in una black list. E anche quando la limitazione assuma carattere essenzialmente sanzionatorio potrà essere considerata compatibile con il diritto comunitario soltanto se non eccede il principio di proporzionalità.

Molte operazioni nel corso della gestione potrebbero far sorgere il dubbio se debbano essere assoggettate o meno agli obblighi di monitoraggio. In tutti questi casi la regola da seguire, tenuto conto delle istruzioni delle Entrate (che hanno esteso i presupposti soggettivi e oggettivi di comunicazione), è quella di includere tali operazioni fra quelle da segnalare.

Si ritiene, infatti, che se la mancata dichiarazione di un'operazione che andava inclusa configura certamente violazione sanzionabile, altrettanto non dovrebbe essere per una comunicazione riguardante un'operazione che invece era esonerata. In quest'ultima ipotesi, infatti, risulterà applicabile la regola generale di non punibilità (articolo 6, comma 5 bis del D.P.R. 472/97) secondo cui non scattano sanzioni quando la violazione non arreca pregiudizio al controllo fiscale e non incide sull'imposta dovuta⁴².

²⁹ Cfr. BENEDETTO SANTACROCE, *Sulle black, op.cit.*, cfr. MATTEO MANTOVANI, *Da fissare il periodo-base per il riepilogo*, in Il Sole 24 Ore del 06/10/2010 pag. 33;

³⁰ In senso conforme cfr. GIAMPAOLO GIULIANI, *Conta il momento di registrazione*, in Il Sole 24 ore del 01/11/2010, pag. 3;

³¹ Cfr. MARCO PIAZZA, ANTONELLA SCAGLIARINI, *Necessario precisare le operazioni da registrare*, in Il Sole 24 Ore del 29/06/2010 pag. 33;

³² Cfr. MATTEO MANTOVANI, BENEDETTO SANTACROCE, *Black list con soglia a 50 mila euro*, in Il Sole 24 Ore del 27/10/2010, pag. 39;

³³ Cfr. NORBERTO VILLA, *Fa fede la data di registrazione*, in Italia Oggi del 25/10/2010 pag. 10;

³⁴ Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 5/E del 17 febbraio 2010;

³⁵ Conclusione nuovamente confermata dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 2/E del 28/01/2011;

³⁶ Cfr. RICCA FRANCO, *Black list, tre mesi in più*, in Italia Oggi del 29/10/2010, pag. 23;

³⁷ Cfr. LUCA GAIANI, *Su acquisti e vendite l'obbligo di segnalazione ordine alle Entrate*, in Il Sole 24 Ore del 20/03/2010;

³⁸ Cfr. LUCA GAIANI, *Denuncia tardiva con sanzione ridotta*, in Il Sole 24 ore del 05/11/2010, pag. 35;

³⁹ Cfr. FRANCO RICCA, *Frodi Iva, Omissioni punite una per una*, in Italia Oggi 26/04/2010 p.15;

⁴⁰ Cfr. DARIO DEOTTO, *Obblighi Iva con supersanzioni*, in Il Sole 24 Ore del 30/03/2010;

⁴¹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 30 settembre 2010 causa C-395/09 e sentenza 29 luglio 2010 causa C-189-09;

⁴² Cfr. LUCA GAIANI, *Sanzioni doppie per ogni dato incompleto*, in Il Sole 24 Ore del 22/10/2010, pag. 31;