

CIRCOLARE N. 24
25 OTTOBRE 2010

Le operazioni con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in paesi a fiscalità privilegiata:

- 1. le indicazioni della C.M. 21 ottobre 2010 n. 53/E**
- 2. istruzioni operative per la predisposizione del file telematico della Comunicazione**

© Copyright 2010 Acerbi & Associati®

La Comunicazione delle operazioni con soggetti "Black List": le indicazioni della C.M. n. 53/E/2010

Con la **C.M. 21 ottobre 2010 n. 53/E** l'Agenzia delle Entrate ha fornito i propri chiarimenti in merito all'obbligo di comunicazione delle operazioni effettuate nei confronti degli operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o Territori a regime fiscale privilegiato (*cosiddetti Paesi "black list"*).

Come già ampiamente commentato in precedenti circolari dello Studio cui si rimanda (le nn. 14, 18 e 21 del 2010) la comunicazione può essere presentata con una periodicità mensile o trimestrale, a seconda dell'ammontare delle operazioni intrattenute con tali soggetti, e deve essere presentata entro la fine del mese successivo al periodo cui si riferisce la comunicazione (mese o trimestre)

Con il decreto del 5 agosto 2010 è stato previsto un differimento al 2 novembre 2010 delle comunicazioni mensili di luglio e agosto; pertanto, entro il 2 novembre sono in scadenza:

- ▶ per i contribuenti che devono adempiere mensilmente, le comunicazioni relative ai mesi di luglio agosto e settembre;
- ▶ per i contribuenti che devono adempiere trimestralmente, il trimestre luglio – settembre.

Di seguito si riepilogano le principali regole che disciplinano l'adempimento in commento, aggiornate con i chiarimenti offerti dall'Agenzia delle Entrate nella citata C.M. n. 53/E/10 che viene comunque **allegata** di seguito alla presente.

| | |
|--|---|
| Soggetti obbligati | <p>Sono tenuti alla presentazione della comunicazione in commento i soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ chi opera in regime d'impresa; ✓ chi opera nell'esercizio di arti e professioni; ✓ gli enti non commerciali (con esclusione delle operazioni relative alla sfera istituzionale); ✓ contribuenti non residenti se sono identificati direttamente in Italia, hanno in Italia il proprio rappresentante fiscale, ovvero hanno in Italia una stabile organizzazione. In tal caso, comunque, la comunicazione riguarderà le sole operazioni territorialmente rilevanti in Italia. <p>Sono invece esonerati:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ i contribuenti minimi ✓ i contribuenti che applicano il regime delle nuove iniziative (art 13, L. n. 388/2000). |
| Individuazione dei paesi "Black List" | <p>Sono interessate dalla comunicazione <u>le operazioni intrattenute con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in uno dei paesi compresi nelle cd. "Black List"</u>: a tal fine il D.L. n. 40/2010 individua le liste di paesi non collaborativi emanate tramite il DM 4/5/1999 e il DM 21/11/2001.</p> <p>Al riguardo si deve ricordare:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ è sufficiente che il Paese in cui è stabilito il cliente / fornitore sia ubicato in <u>una sola delle citate liste</u> affinché i rapporti intrattenuti con tale soggetto debbano essere evidenziati nella comunicazione |

| | |
|--------------------|--|
| | <p>✓ non rilevano le limitazioni soggettive o oggettive stabilite in tali liste. In altre parole, anche se le liste identificano per alcuni Paesi solo determinate tipologie di operatori o operazioni, la comunicazione in commento comunque riguarda ogni tipo di operazione intrattenuta con tutti i soggetti stabiliti in tale Paese;</p> <p>✓ Cipro, Malta e Corea del Sud sono esclusi sin dal 1 luglio 2010.</p> |
| Controparti | <p>Devono essere monitorate le operazioni intrattenute con tutti gli "operatori economici" stabiliti in un Paese "Black List". Per quanto riguarda il concetto di operatore economico si ritiene che possa essere definito tale "chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività". Ai fini della verifica dello status di operatore economico, nel senso anzidetto, si possono utilizzare, alternativamente, come elementi probatori:</p> <p>✓ l'eventuale certificazione o il numero identificativo rilasciati dalle autorità fiscali competenti degli Stati "Black List" attestanti lo svolgimento di un'attività economica (imprenditoriale, professionale o artistica) da parte del soggetto avente sede, residenza o domicilio in detti Stati</p> <p>✓ la dichiarazione della controparte attestante lo svolgimento da parte della stessa di un'attività imprenditoriale, professionale o artistica.</p> <p>Si segnala che <u>sono soggette a comunicazione anche le operazioni rese o ricevute da rappresentante fiscale o stabile organizzazione, in Italia o altro paese anche non "Black List"</u>, di soggetto stabilito in un paese "Black List" (es: l'operatore di Hong Kong che ha il rappresentante fiscale in Italia o Germania).</p> <p>Relativamente alla controparte estera, si segnala che <u>devono essere indicati tutti i dati identificativi, compreso il numero di codice fiscale</u> attribuito dallo Stato in cui il soggetto estero è stabilito, residente o domiciliato, <u>ovvero, in mancanza altro codice identificativo</u> quale, si ritiene, può essere per esempio il numero di iscrizione al competente registro delle società.</p> |
| Operazioni | <p>Devono essere oggetto di comunicazione:</p> <p>✓ le cessioni di beni (anche le esportazioni);</p> <p>✓ le prestazioni di servizi rese;</p> <p>✓ gli acquisti di beni (anche le importazioni);</p> <p>✓ le prestazioni di servizi ricevute.</p> <p>Acquisti e cessioni di beni sono rilevanti anche se transitano (all'ingresso nel territorio nazionale o prima di uscire) attraverso un deposito fiscale IVA.</p> <p>Nella comunicazione devono essere inserite tutte le operazioni intrattenute con i soggetti stabiliti nei Paesi "Black List":</p> <p>✓ imponibili,</p> <p>✓ non imponibili</p> <p>✓ esenti</p> <p>✓ non soggette ad imposta sul valore aggiunto (per le sole operazioni carenti del requisito territoriale di applicazione del tributo).</p> <p>Il DM 05/08/2010 ha previsto l'<u>obbligo di comunicazione anche per le operazioni non territoriali ai sensi dell'articolo 7-ter, 7-quater</u></p> |

| | |
|--|--|
| | <p>o 7-quinquies rese o ricevute da un soggetto stabilito in un Paese "Black List", anche se esse non comportano obbligo di registrazione di alcun documento ai fini IVA. <u>Tali operazioni rilevano se effettuate a decorrere dal 1 settembre 2010.</u></p> <p>Sono escluse le operazioni esenti effettuate da soggetti che applicano la dispensa ai sensi dell'art. 36-bis del DPR 633/1972. Sono invece rilevanti le operazioni imponibili effettuate da tali soggetti. Sono escluse le operazioni imponibili passive.</p> <p><u>Le operazioni per la quali l'imposta è assolta con il meccanismo dell'inversione contabile, cd "reverse charge" o autofattura, devono essere inserita tra le operazioni passive, in ragione del regime IVA previsto dalla normativa italiana (imponibile, non imponibile, esente).</u></p> |
| <p>Periodicità di presentazione del modello</p> | <p>Il modello può essere presentato con cadenza:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ mensile ✓ trimestrale se nei 4 trimestri precedenti non viene superata la soglia di € 50.000 per ciascuna categoria di operazioni (acquisti di beni, cessioni di beni, prestazioni di servizi ricevute, prestazioni di servizi rese): <u>il superamento in una sola delle categorie comporta l'obbligo di presentazione mensile.</u> Per tale verifica, occorre tenere in considerazione <u>le cessioni di beni sin dal 01.07.2009</u>, mentre si considerano <u>le prestazioni di servizi solo dal 01.01.2010</u> (la rilevanza dei soli primi due trimestri del 2010 per i servizi è dovuta al fatto che le regole relative alla territorialità de servizi sono mutate dal 1 gennaio scorso). <p>Il periodo è trimestrale anche per i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri sempre che, nei trimestri già trascorsi, abbiano realizzato, per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore ad € 50.000. Si considera inizio dell'attività l'attribuzione del numero di partita IVA al soggetto passivo.</p> <p>I soggetti che sono tenuti alla presentazione della comunicazione con periodicità trimestrale possono <u>optare per la presentazione con periodicità mensile. Tale scelta vale per l'intero anno solare.</u></p> <p>Il caso di superamento della soglia di € 50.000, a partire dal mese successivo a quello in cui tale soglia è superata la comunicazione deve essere presentata con periodicità mensile. In tal caso le comunicazioni sono presentate, appositamente contrassegnate, per i periodi mensili già trascorsi.</p> |
| <p>Momento di rilevanza</p> | <p><u>La singola operazione deve essere inserita nell'elenco relativo al mese/trimestre in cui è avvenuta la registrazione nei registri IVA ovvero, se precedente o alternativa, nelle scritture contabili obbligatorie.</u></p> <p>Per le prestazioni di servizi non territoriali (servizi resi e ricevuti ai sensi degli artt. 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies del DPR n. 633/1972) che comunque vanno inserite nell'elenco in forza del DM 05/8/2010 – si veda anche la circolare di Studio n. 18/2010 – anche se non vi è obbligo di emissione della fattura (perché committenti non comunitari), il momento rilevante ai fini della comunicazione, è quello della registrazione della specifica operazione nelle scritture contabili obbligatorie o, in</p> |

| | |
|-----------------------------|---|
| | manca, quello del pagamento da parte dell'operatore economico. |
| Sanzioni | In caso di omessa presentazione della comunicazione o di trasmissione della stessa con dati incompleti o inesatti si applica la sanzione amministrativa da € 516 ad € 4.130 (la sanzione è quella prevista dall'art. 11 comma 1 del D.Lgs. n. 471/1997 elevata al doppio come previsto dall'art. 1 comma 3 del D.L. n. 40/2010. In caso di ripetute violazioni (sia omissioni sia irregolarità) si applica l'istituto del cumulo materiale e non il cumulo giuridico: ciascuna singola violazione verrà quindi punita con la specifica sanzione per essa prevista. |
| Ravvedimento operoso | Alla comunicazione in oggetto si applicano i principi generali in materia di sanzioni con la conseguenza che in caso di omessa presentazione o di presentazione con dati incompleti o inesatti si può procedere al ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. |

Paesi *Black list*

per la comunicazione mensile / trimestrale delle operazioni

| Europa | Asia | Africa |
|-----------------------------|---------------------------|--------------------|
| Svizzera | Libano | Liberia |
| Liechtenstein | Bahrein | Gibuti |
| Lussemburgo | Emirati Arabi Uniti | Kenia |
| San Marino | Oman | Angola |
| Monaco | Maldive | Mauritius |
| Andorra | Hong Kong | Seychelles |
| Gibilterra | Macao | Sant'Elena |
| Isola di Man | Taiwan | |
| Jersey (Isole del Canale) | Malaysia | |
| Guernsey (Isole del Canale) | Brunei | |
| Alderney (Isole del Canale) | Singapore | |
| Herm (Isole del Canale) | Filippine | |
| Sark (Isole del Canale) | | |
| Americhe | Oceania | |
| Anguilla | Grenada | Isole Cook |
| Antigua | Montserrat | Isole Marshall |
| Antille Olandesi | Saint Kitts e Nevis | Kiribati |
| Aruba | Saint Lucia | Nauru |
| Bahamas | Saint Vincent e Grenadine | Niue |
| Barbados | Portorico | Nuova Caledonia |
| Barbuda | Giamaica | Polinesia francese |
| Bermuda | Guatemala | Salomone |
| Dominica | Belize | Samoa |
| Isole Cayman | Costarica | Tonga |
| Isole Turks e Caicos | Panama | Tuvalu |
| Isole Vergini britanniche | Ecuador | Vanuatu |
| Isole Vergini statunitensi | Uruguay | |

La Comunicazione delle operazioni con soggetti "Black List": istruzioni operative per la predisposizione del file telematico della Comunicazione

L'Agenzia delle entrate ha reso disponibile nel proprio sito il software di compilazione della Comunicazione delle operazioni con soggetti "Black List"; il software è liberamente scaricabile e genera il file telematico pronto per la spedizione.

Considerata la frequenza dell'adempimento, che per gran parte dei Clienti dello Studio è mensile, ed allo scopo di ottimizzare la sua effettuazione e di contenerne anche i costi, si suggerisce quanto segue:

1. innanzitutto di contattare i propri fornitori software allo scopo di implementare il gestionale in uso per la creazione diretta, mese del mese, del file telematico della Comunicazione conforme ai tracciati ministeriali e quindi pronto per la spedizione telematica;
2. in alternativa di installare il software gestionale reso disponibile dall'Agenzia delle entrate per la compilazione mese per mese, ovvero trimestre per trimestre, della Comunicazione (di seguito si forniscono alcune istruzioni operative).

In entrambi i casi sopra citati le procedure generano direttamente il file telematico per la presentazione.

La presentazione può essere effettuata direttamente (attraverso Entratel o Fisconline per chi fosse abilitato a tali servizi) ovvero attraverso lo Studio quale intermediario abilitato.

Nel caso di compilazione del modello per l'invio telematico tramite intermediario deve essere selezionata l'opzione "Intermediario" e quindi indicato il codice fiscale dell'intermediario.

Per i Clienti dello Studio che si avvalgono di Acerbi&Associati quale intermediario abilitato il codice fiscale da indicare è quello dello Studio: 02380850244.

Inoltre deve essere obbligatoriamente indicata la data dell'impegno telematico, che può essere quella di generazione del file telematico stesso, e nel campo "Impegno a presentare in via telematica la dichiarazione" deve essere selezionata ed indicata l'opzione "1" e cioè che "la dichiarazione è stata predisposta dal contribuente".

L'utilizzo del file di raccolta dati in Excel reso disponibile dallo Studio in sede di prima effettuazione dell'adempimento, dovrebbe essere una ipotesi residuale per casi di adempimento saltuario.

La presentazione della Comunicazione nel caso di utilizzo del **software ministeriale** avverrà secondo le seguenti modalità:

1. Installazione del software

Il software è gratuitamente disponibile nel sito dell'Agenzia entrate all'indirizzo www.agenziaentrate.gov.it seguendo il percorso:

- "Cosa devi fare", nella frame in alto di colore blu
- "Comunicazioni da parte di soggetti IVA per operazioni con paesi black list" in basso nella sezione "Cominciare dati"
- "Compilazione ed invio" nella frame a sinistra, e quindi "Software di compilazione".

Dovrà essere scaricato ed installato l'ambiente di run-time Java (versione 1.6) e quindi lanciata l'esecuzione del software dal link che si trova indicato (il file per l'esecuzione del

software può essere salvato anche in apposita cartella creata sul disco fisso C: da cui poi avviare l'esecuzione del programma).

Lo Studio è a disposizione per eventuali chiarimenti.

2. Utilizzo del software

Quando viene avviata per la prima volta, l'applicazione potrebbe visualizzare la finestra di dialogo "Avviso di protezione": selezionare quindi il tasto "Esegui" per continuare l'installazione.

Quindi, selezionare "Avanti" cliccando sul tasto a in basso a destra all'avviso di benvenuto e compilare i campi per la scelta del "Profilo utente" (**Attenzione:** questi campi sono compilati **solo** in fase di primo avvio del software).

Nel caso di compilazione del modello per l'invio telematico tramite intermediario deve essere selezionata l'opzione "Intermediario" e quindi indicato il codice fiscale dell'intermediario, cioè del Soggetto che assume l'impegno a trasmettere la Comunicazione.

Per i Clienti dello Studio che si avvalgono di Acerbi&Associati quale intermediario abilitato il codice fiscale da indicare è quello dello Studio: 02380850244.

Confermare cliccando su "Ok".

A questo punto è possibile procedere alla compilazione della Comunicazione secondo i seguenti *step* successivi:

- cliccare su "File" e scegliere "Nuova comunicazione" e quindi "Avanti" (tasto a destra in basso)
- indicare la tipologia richiedente (in genere "altri soggetti") ed indicare il relativo codice fiscale (soggetto obbligato a presentare la Comunicazione); cliccare su "Avanti" (le scelte operative – "Avanti", "Indietro", "Annulla", "Fine" – sono operate cliccando sui relativi tasti posti in fondo alla videata)
- indicare la propria denominazione (ad es. Bianchi S.r.l.) e cliccare su "Avanti" e quindi "Fine"
- sulla frame a sinistra scegliere "Frontespizio" e "Dati anagrafici" (cliccandoci due volte sopra) per completare la compilazione del frontespizio; in particolare devono essere indicati: l'anno ed il mese o trimestre di riferimento dalla comunicazione, il numero di partita IVA, tutti i dati della società nella sezione "Soggetti diversi dalle persone fisiche", i dati del rappresentante (i dati relativi alla residenza vanno compilati esclusivamente da coloro che risiedono all'estero) nella sezione "Dichiarante diverso dal contribuente", i dati relativi all'"Impegno alla presentazione telematica". Nella sezione relativa all'"Impegno a presentare in via telematica la dichiarazione" deve essere selezionata l'opzione "1" relativa a "la dichiarazione è stata predisposta dal contribuente" ed indicata la data dell'impegno (sempre anteriore alla scadenza di presentazione). Dopo aver completato i dati del frontespizio cliccare su "Conferma" e "Fine" – qualora fosse omesso qualche dato il programma avvisa e non permette di proseguire;
- sulla frame a sinistra scegliere quindi "Comunicazione" e "Quadro A", "Modulo 1" cliccando due volte sulla relativa scelta;
- a questo punto compare la videata relativa ai dati della comunicazione che deve essere compilata come da istruzioni ministeriali ed analogamente al file di raccolta dati in Excel reso disponibile dallo Studio: si indicano i dati anagrafici completi del Cliente o Fornitore (nel campo "codice fiscale estero" può essere indicato anche altro codice identificato quale il numero di iscrizione al registro società) ed i dati delle "operazioni attive" e/o "operazioni passive" rilevanti nel periodo oggetto di comunicazione;
- una volta inseriti i dati della comunicazioni cliccare su "Conferma" e "Nuovo modulo" **qualora** si debbano inserire ulteriori comunicazioni per il periodo, **ovvero** "Fine";
- dopo la compilazione del quadro A e la scelta "Fine", è possibile visualizzare il "Riepilogo" (numero di moduli/comunicazioni che vengono comunicate);

- cliccando su "Conferma" e "Fine" il programma avvisa che è stato creato il documento telematico indicando, oltre al nome del file, la direttrice e la cartella in cui viene salvato.

E' importante memorizzare il percorso per risalire al file che dovrà essere inviato per e-mail allo Studio che, previa autenticazione, provvederà all'invio telematico.

Prima della chiusura della Comunicazione ("File", "Chiudi comunicazione") conviene **salvare** il file ("File", "Salva comunicazione" – o "Salva con nome" se si intende personalizzare l'archiviazione). La comunicazione così salvata potrà essere successivamente richiamata. Lo Studio è a disposizione per eventuali chiarimenti.

3. Stampa della Comunicazione

Dopo avere compilato la Comunicazione e generato il file si deve procedere alla stampa. Cliccando su "File", "Stampa", il programma genera automaticamente un file in formato .pdf utilizzando il programma Acrobat®.

Il file in formato .pdf deve essere salvato sul proprio computer e spedito, insieme al file telematico di cui al paragrafo 2. che precede, allo Studio.

4. Termini

Lo Studio, intermediario abilitato per la trasmissione telematica delle dichiarazioni e comunicazioni fiscali all'Agenzia delle Entrate, fornisce ai propri Clienti il servizio di invio telematico della "Comunicazione delle operazioni con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in paesi a fiscalità privilegiata" secondo le seguenti modalità:

1. i **Clienti** che intendono avvalersi dello Studio per la trasmissione della propria "Comunicazione delle operazioni con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in paesi a fiscalità privilegiata" all'Agenzia delle Entrate, **trasmettono** allo stesso **per e-mail entro e non oltre il giorno 15 di ogni mese i files relativi alla predetta comunicazione (file telematico e file in formato .pdf del modello)** relativi alle operazioni rilevanti da segnalare del mese/trimestre precedente (salvo quanto relativo alla scadenza del 31 ottobre 2010 che prevede, in fase di prima applicazione per i contribuenti mensili, l'invio di tutte le comunicazioni relative ai mesi luglio/agosto/settembre 2010). **Qualora il giorno 15 cada di sabato o in giorno festivo la trasmissione allo Studio è anticipata al primo giorno feriale precedente;**
2. l'invio per e-mail dei files nei termini di cui sopra, accompagnato dalla **richiesta** di procedere all'invio telematico (ad es. "*Spett.le Studio Acerbi&Associati, Vi inviamo copia della "Comunicazione delle operazioni con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in paesi a fiscalità privilegiata" relativa al mese/trimestre ... da noi predisposta che Vi incarichiamo di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate nei termini di legge*"), è da considerare come **formalizzazione dell'incarico** ad Acerbi&Associati di trasmettere all'Agenzia delle Entrate, nel termine e con le modalità di legge, la "Comunicazione delle operazioni con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in paesi a fiscalità privilegiata" predisposta dal contribuente.

Lo Studio, ricevuti i files, provvederà a:

1. rilasciare l'impegno a trasmettere in via telematica la comunicazione predisposta dal contribuente;
2. autenticare il file telematico e trasmetterlo all'Agenzia delle Entrate;
3. rilasciare l'originale della comunicazione trasmessa telematicamente unitamente a copia della comunicazione/ricevuta dell'Agenzia delle Entrate che ne attesta l'avvenuto ricevimento.

Si fa presente che:

- il termine del giorno 15 di ogni mese è da considerare perentorio; conseguentemente lo Studio non è responsabile della mancata presentazione telematica all'Agenzia delle Entrate di comunicazioni cui lo stesso sia stato incaricato alla trasmissione telematica oltre il giorno 15 (tale termine risulta dalla ricezione via fax o per e-mail);
- è necessario prestare la massima attenzione nella compilazione del modello (soprattutto per quanto riguarda ad es. l'indicazione dei dati identificati dell'operatore estero) per evitare problemi in fase di generazione e controllo dei files telematici per la presentazione delle comunicazioni.

5. Clienti con numero limitato di comunicazioni

I Clienti con comunicazioni saltuarie possono contattare lo Studio per utilizzare procedure alternative.

CIRCOLARE N. 53/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 21 ottobre 2010

OGGETTO: *Comunicazione da parte dei soggetti passivi IVA dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi black list – Art. 1 del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito dalla legge 22 maggio 2010, n. 73*

INDICE

| | |
|---|-----------|
| PREMESSA | 3 |
| 1. Soggetti obbligati alla comunicazione..... | 4 |
| 1.1 Soggetti non residenti | 8 |
| 2. Operazioni oggetto di comunicazione..... | 10 |
| 2.1 Ampliamento del novero delle operazioni oggetto di comunicazione..... | 12 |
| 2.2 Limitazioni del novero delle operazioni oggetto di comunicazione | 14 |
| 3. Periodicità e termini di presentazione | 15 |
| 3.1 Momento rilevante ai fini della comunicazione | 18 |
| 4. Sanzioni | 18 |
| 5. Efficacia | 20 |

PREMESSA

L'art. 1 del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40 – convertito dalla legge 22 maggio 2010, n. 73 – rubricato “*Disposizioni in materia di contrasto alle frodi fiscali e finanziarie internazionali e nazionali operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti 'caroselli' e 'cartiere'* ”, (in seguito, “decreto-legge”) ha introdotto, per i soggetti passivi IVA, l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata di cui al D.M. 4 maggio 1999 e al D.M. 21 novembre 2001 (Paesi *black list*).

Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 30 marzo 2010 (in seguito, D.M. 30 marzo 2010), recante la disciplina di attuazione della citata disposizione, ha stabilito le modalità e i termini per l'effettuazione della comunicazione mediante il modello – approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 maggio 2010 – da trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate. Con provvedimento del 5 luglio 2010, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha stabilito le specifiche tecniche per provvedere alla predetta trasmissione.

Il D.M. 30 marzo 2010 ha stabilito, inoltre, che il modello di comunicazione deve essere presentato entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo (mensile o trimestrale) di riferimento, con riguardo alle operazioni realizzate a partire dal 1° luglio 2010.

L'art. 1, comma 2, del decreto-legge, ha previsto che – con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze – possa essere specificato l'ambito soggettivo e oggettivo dell'obbligo di comunicazione in relazione a specifici settori di attività ovvero a particolari tipologie di soggetti.

In attuazione di tale disposizione il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 5 agosto 2010 (in seguito, D.M. 5 agosto 2010) ha escluso dall'obbligo di comunicazione:

- le operazioni realizzate - dal 1° luglio 2010 al 4 agosto 2010 - con operatori economici stabiliti nei seguenti Paesi: Cipro, Malta e Corea del Sud;

- le attività che realizzano operazioni esenti ai fini IVA semprechè il contribuente abbia optato per la dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il citato DM 5 agosto 2010 ha, inoltre, esteso l'obbligo di comunicazione alle prestazioni di servizi –realizzate a partire dal 1° settembre 2010 - territorialmente non rilevanti ai fini IVA in Italia, rese nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi *black list* o ricevute dai medesimi soggetti.

Il medesimo decreto ha disposto, altresì, il differimento al 2 novembre 2010 dei termini per la presentazione degli elenchi mensili relativi ai periodi di luglio e agosto, al fine di consentire agli operatori economici di adeguarsi al nuovo obbligo tributario.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito all'ambito di applicazione della normativa sopra enunciata.

1. Soggetti obbligati alla comunicazione

L'art. 1 del D.M. 30 marzo 2010 – utilizzando la medesima formulazione dell'art. 1 del decreto-legge – ha previsto che i soggetti obbligati alla comunicazione delle operazioni effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi *black list* o ricevute dai medesimi soggetti, sono i “*soggetti passivi all'imposta sul valore aggiunto*”.

In linea generale, si considera soggetto passivo, ai fini IVA, chiunque agisca nell'esercizio di impresa - ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 - ovvero nell'esercizio di arti o professioni - ai sensi del successivo articolo 5.

Una notazione a parte merita la soggettività passiva degli enti non commerciali che si caratterizzano per il fatto di non avere quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività commerciale o agricola.

In particolare, in base all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da enti non commerciali (pubblici e privati) si considerano effettuate nell'esercizio di impresa soltanto se realizzate nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Pertanto, fermo restando il dettato letterale dell'art. 1 del decreto-legge, che non prevede un esonero di carattere soggettivo per gli organismi che non hanno come oggetto principale o esclusivo un'attività commerciale, devono considerarsi escluse dalla comunicazione in commento le operazioni effettuate da tali organismi nell'ambito della propria sfera istituzionale.

Conseguentemente, 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.

Resta fermo, invece, l'obbligo di comunicazione dei dati relativi alle operazioni realizzate nell'ambito delle attività commerciali e agricole esercitate da detti enti, ancorché in via residuale.

In merito alla soggettività passiva degli enti non commerciali si rileva che, in base all'art. 7-ter, comma 2, lett. b), del D.P.R. n. 633 del 1972, tali enti si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese anche quando gli stessi agiscono nell'esercizio della propria attività istituzionale.

Per espressa previsione normativa, detta regola rileva soltanto ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative alla determinazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi. Conseguentemente, le prestazioni di servizi commesse dagli enti non commerciali – ancorché, come sopra precisato, gli stessi debbano essere considerati soggetti passivi ai fini del requisito della territorialità

dell'IVA - non sono soggette all'obbligo di segnalazione quando l'acquisto di dette prestazioni sia riferibile all'attività istituzionale dell'ente.

Pur in assenza di una specifica disposizione normativa, si ritiene che l'esonero dall'obbligo di comunicazione si estenda ai soggetti che si avvalgono del regime dei c.d. contribuenti minimi, in quanto l'adesione al regime semplificato di cui all'art. 1, commi 96-116, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 comporta, sotto il profilo della semplificazione degli adempimenti IVA, l'esonero dalla registrazione delle fatture emesse, nonché dalla registrazione dei corrispettivi e degli acquisti.

Allo stesso modo dei contribuenti minimi, per il periodo di efficacia dell'opzione, sono esclusi dall'obbligo di comunicazione anche i soggetti che hanno optato per il regime fiscale agevolato per le nuove iniziative produttive di cui all'art. 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, posto che gli stessi – ai sensi dell'art. 13, comma 6 – sono esonerati, tra l'altro, dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili rilevanti ai fini IVA.

Affinché ricorra l'obbligo di comunicazione, la controparte con la quale il soggetto passivo IVA intrattiene rapporti economici deve essere un operatore economico avente sede, residenza o domicilio in uno dei Paesi *black list*.

Per quanto riguarda l'individuazione di tali Paesi, l'articolo 1 del decreto-legge fa espresso rinvio al D.M. 4 maggio 1999 – recante la lista dei Paesi aventi un regime fiscale privilegiato ai fini della presunzione di residenza delle persone fisiche di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (in seguito, Tuir) – e al D.M. 21 novembre 2001 – recante la lista degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 167 e 168 del Tuir in materia di imprese estere controllate e collegate.

Al riguardo, si precisa che, in virtù del rinvio effettuato ad entrambi i decreti, le liste in essi contenute devono essere applicate congiuntamente e a prescindere dalla condizione soggettiva dell'operatore economico. In altri termini, affinché ricorra l'obbligo di comunicazione, è sufficiente che l'operatore economico abbia

sede, residenza o domicilio in un Paese contemplato da una sola delle suddette liste e indipendentemente dalla natura giuridica e dall'attività svolta da tale operatore.

Pertanto, ad esempio, è tenuto all'obbligo di comunicazione il soggetto passivo IVA che effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di un operatore economico persona fisica stabilito in un Paese non incluso nell'elenco di cui al D.M. 4 maggio 1999, ma previsto in quello del D.M. 21 novembre 2001.

Inoltre, ai fini del predetto obbligo di comunicazione, non rilevano i limiti soggettivi e oggettivi espressamente previsti dagli articoli 2 e 3 del D.M. 21 novembre 2001; ad esempio, è tenuto all'obbligo di comunicazione il soggetto passivo IVA che effettua cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di un operatore economico stabilito in Kenia anche qualora non si tratti di una società insediata nelle *Export Processing Zones* di cui all'art. 3, n. 8), del D.M. 21 novembre 2001.

Per quanto riguarda il concetto di operatore economico – vale a dire della controparte delle operazioni effettuate ovvero ricevute dal soggetto passivo IVA – si ritiene che possa essere definito tale “chiunque esercita, 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.

Ai fini della verifica dello *status* di operatore economico, nel senso anzidetto, si possono utilizzare come elementi probatori:

- l'eventuale certificazione o il numero identificativo rilasciati dalle autorità fiscali competenti degli Stati *black list* attestanti lo svolgimento di un'attività economica (imprenditoriale, professionale o artistica) da parte del soggetto avente sede, residenza o domicilio in detti Stati o, in alternativa,
- la dichiarazione della controparte attestante lo svolgimento da parte della stessa di un'attività imprenditoriale, professionale o artistica.

Sempre con riferimento all'individuazione dei soggetti tenuti ad adempiere all'obbligo di comunicazione, l'art. 1, comma 2, del decreto-legge ha previsto che

“Il Ministro dell’economia e delle finanze può escludere, con proprio decreto di natura non regolamentare, l’obbligo di cui al comma 1 nei riguardi di Paesi di cui al medesimo comma, ovvero di settori di attività svolte negli stessi Paesi”.

In attuazione di tale disposizione, l’art. 1 del D.M. 5 agosto 2010 ha espressamente escluso dall’obbligo di comunicazione in esame le operazioni realizzate dal 1° luglio 2010 al 4 agosto 2010 con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei seguenti Stati:

- Cipro;
- Malta;
- Corea del Sud.

Tale previsione è connessa alle modifiche degli elenchi dei Paesi c.d. *black list*, previsti dal D.M. 4 maggio 1999 e dal D.M. 21 novembre 2001, introdotte dal decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 27 luglio 2010, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 4 agosto 2010, n. 180.

Dette modifiche hanno, infatti, stabilito l’esclusione di Cipro, Malta e Corea del Sud dall’elenco degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato.

1.1 Soggetti non residenti

In base all’articolo 1 del decreto-legge, i destinatari dell’obbligo di comunicazione delle operazioni effettuate nei confronti di operatori stabiliti in Paesi *black list* e delle operazioni ricevute dagli stessi, sono i *“soggetti passivi all’imposta sul valore aggiunto”*.

Tale disposizione nell’individuare l’ambito soggettivo di applicazione dell’obbligo di comunicazione non distingue tra soggetti passivi IVA stabiliti o non stabiliti nel territorio dello Stato.

In base al tenore letterale del citato articolo 1 del decreto-legge e coerentemente con la finalità di monitorare tutte le operazioni intercorse con operatori economici stabiliti nei Paesi a regime fiscale privilegiato, in un’ottica di

contrasto della frode e dell'evasione fiscale in materia di IVA, sono compresi tra i soggetti passivi IVA tenuti a compilare il modello di comunicazione in commento anche i soggetti non residenti (comunitari ovvero extracomunitari) limitatamente alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia eseguite con operatori aventi sede, residenza o domicilio in Paesi aventi un regime fiscale privilegiato.

A norma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, relativamente alle operazioni effettuate o ricevute nel territorio dello Stato, i soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio medesimo adempiono gli obblighi o esercitano i diritti derivanti dall'applicazione dell'IVA nei modi ordinari, vale a dire mediante identificazione diretta, ai sensi dell'art. 35-*ter* del menzionato D.P.R. n. 633 del 1972, ovvero tramite un loro rappresentante fiscale residente nello Stato, nominato nelle forme previste dall'art. 1, comma 4, del D.P.R. n. 441 del 1997.

In particolare, a norma del citato articolo 35-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972, l'identificazione diretta è consentita soltanto ai soggetti comunitari ovvero ai soggetti extracomunitari residenti in Paesi con i quali esistano strumenti giuridici che disciplinino la reciproca assistenza in materie di imposte indirette.

Con l'istituto della rappresentanza fiscale o dell'identificazione diretta il soggetto estero, pur mantenendo lo *status* di soggetto non residente, diviene, nel contempo, destinatario degli obblighi e dei diritti previsti dalla disciplina fiscale interna per le operazioni rilevanti nel territorio dello Stato.

Ai fini dell'adempimento dell'obbligo di segnalazione in commento, il soggetto non residente identificato direttamente in Italia che realizza operazioni con operatori economici stabiliti in Paesi c.d. *black list*, provvede ad inviare il modello di comunicazione recante l'elenco di tali operazioni.

Qualora, 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 privilegiato.

Va da sè che la stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente deve segnalare le operazioni che la stessa realizza con operatori economici residenti in Paesi *black list*.

2. Operazioni oggetto di comunicazione e contenuto della comunicazione

Con riferimento alla tipologia di operazioni oggetto di comunicazione si rileva che, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legge in esame e dell'articolo 1 del D.M. 30 marzo 2010, devono essere comunicate telematicamente all'Agenzia delle entrate:

- le cessioni di beni;
- le prestazioni di servizi rese;
- gli acquisti di beni;
- le prestazioni di servizi ricevute.

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.

L'obbligo di segnalazione sussiste anche nel caso in cui l'esportazione dei beni sia preceduta dalla custodia degli stessi presso un "deposito IVA" ai sensi dell'art. 50-*bis* del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, ovvero nel caso in cui l'importazione dei beni sia seguita dall'introduzione degli stessi in un "deposito IVA".

L'adempimento in esame ha ad oggetto tutte le operazioni effettuate con operatori economici localizzati in Paesi *black list*, siano esse soggette (imponibili,

non imponibili, esenti) o non soggette ad imposta sul valore aggiunto. Per quanto riguarda tale ultima categoria di operazioni, si ritiene che l'adempimento interessi le sole operazioni rispetto alle quali risulti carente il requisito territoriale di applicazione del tributo.

In base al principio generale contenuto nell'articolo 1 del decreto-legge e nell'articolo 4, comma 2, del D.M. 30 marzo 2010, sono soggette all'obbligo di comunicazione le operazioni registrate o soggette a registrazione ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto. Tale principio, in attuazione della delega contenuta nell'articolo 1, comma 2, del decreto-legge, risulta in parte derogato dall'articolo 3 del D.M. 5 agosto 2010 (si veda oltre, al paragrafo 2.1).

Pertanto, considerato anche quanto chiarito nei successivi paragrafi 2.1. e 2.2. della presente circolare, nell'ambito delle operazioni IVA effettuate con operatori economici localizzati in Paesi *black list* rilevano:

- le cessioni di beni, gli acquisti e le prestazioni di servizi effettuati da e verso soggetti UE;
- le prestazioni di servizi rese verso soggetti extra-UE e quelle fornite da soggetti extra-UE;
- le importazioni e le esportazioni di beni.

Per le operazioni sopra richiamate, l'articolo 4, comma 1, del D.M. 30 marzo 2010 individua gli elementi informativi da indicare nel modello di comunicazione.

In particolare, sono inclusi i seguenti elementi informativi:

a) codice fiscale e partita IVA del soggetto passivo tenuto alla comunicazione;

b) numero del codice fiscale del soggetto con il quale è intercorsa l'operazione attribuito dallo Stato in cui il medesimo è stabilito, residente o domiciliato ovvero, in mancanza, altro codice identificativo;

c) in caso di controparte persona fisica: ditta, cognome, nome, luogo e data di nascita, domicilio fiscale nello Stato in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata;

d) in caso di controparte diversa dalle persone fisiche: denominazione o ragione sociale, sede legale o, in mancanza, sede amministrativa nello Stato in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata;

e) periodo di riferimento della comunicazione;

f) per ciascuna controparte: l'importo complessivo delle operazioni attive e passive effettuate, distinto tra operazioni imponibili, non imponibili, esenti e non soggette agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, al netto delle relative note di variazione;

g) per ciascuna controparte, relativamente alle operazioni imponibili, l'importo complessivo della relativa imposta;

h) per ciascuna controparte, per le note di variazione emesse e ricevute relative ad annualità precedenti, l'importo complessivo delle operazioni e della relativa imposta.

2.1 Ampliamento del novero delle operazioni oggetto di comunicazione

Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del decreto-legge, il Ministro dell'economia e delle finanze può escludere, con decreto di natura non regolamentare, l'obbligo di comunicazione per specifici settori di attività svolte in Paesi *black list*, nonché estenderlo anche a Paesi non *black list* ovvero a specifici settori di attività e a particolari tipologie di soggetti, al fine di prevenire fenomeni a particolare rischio di frode fiscale.

Con riferimento alla possibilità di ampliare l'obbligo di comunicazione, si osserva che l'articolo 3 del D.M. 5 agosto 2010 estende il predetto obbligo anche alle prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti nello Stato agli effetti

dell'imposta sul valore aggiunto, effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi *black list* o ricevute dai soggetti medesimi.

Si tratta delle seguenti operazioni:

- prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo IVA nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in un territorio extra-UE che, ai sensi degli articoli 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies del D.P.R. n. 633 del 1972, non assumono rilevanza nel territorio dello Stato. Tali operazioni non rientrano fra quelle che, a norma del successivo art. 21, sesto comma, soggiacciono all'obbligo di fatturazione;

- prestazioni di servizi acquistate presso operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in un Paese *black list*, prive del requisito della territorialità.

Sebbene, infatti, tali operazioni non siano soggette ad imposta sul valore aggiunto per carenza del requisito territoriale, le stesse assumono particolare rilievo nella prevenzione e nel contrasto delle frodi Iva negli scambi con l'estero. Pertanto, tali operazioni devono essere oggetto di comunicazione, a prescindere dalla circostanza che per esse non sorgano obblighi di registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Pur in assenza di una specifica disposizione normativa, si ritiene che siano soggette all'obbligo di comunicazione anche 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*.

Allo stesso modo, devono ritenersi soggette all'obbligo di comunicazione anche gli scambi di beni ovvero le prestazioni 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.

Il predetto obbligo sussiste anche se il rappresentante fiscale o la stabile organizzazione dell'operatore economico *black list* si trovi nel territorio dello Stato.

L'estensione dell'obbligo di segnalazione alle operazioni intercorse con il rappresentante fiscale nominato in un Paese non *black list* ovvero con una stabile organizzazione insediata in un Paese non *black list* è giustificata dalla finalità di contrasto alla frode ed all'evasione fiscale in materia di imposizione indiretta, perseguita dalla particolare disciplina in commento.

Restano peraltro fermi, ad ogni altro effetto, i principi generali di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto in relazione ai rappresentanti fiscali e alle stabili organizzazioni.

2.2 Limitazioni del novero delle operazioni oggetto di comunicazione

In attuazione di quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, del decreto legge, l'articolo 2 del D.M. 5 agosto 2010 esclude dall'obbligo di comunicazione *“le attività con le quali si realizzano operazioni esenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sempre che il contribuente si avvalga della dispensa dagli adempimenti di cui all'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972 n. 633. Resta fermo l'obbligo di comunicazione per le eventuali operazioni imponibili effettuate nell'ambito di dette attività”*.

Tale esclusione si pone in linea con la disposizione di rango primario che prevede l'obbligo di comunicazione per le operazioni che siano registrate o soggette a registrazione, posto che, ai soggetti che svolgono un'attività esclusivamente o prevalentemente esente, è riconosciuta la facoltà di optare per la dispensa dagli adempimenti contabili relativi a tali operazioni.

La limitazione all'obbligo di comunicazione non opera, per espressa previsione dell'articolo 2, secondo periodo, del D.M. 5 agosto 2010, in relazione alle

operazioni imponibili eventualmente effettuate dai richiamati soggetti con operatori economici stabiliti in un Paese *black list*, in considerazione della loro rilevanza ai fini del contrasto alle frodi fiscali internazionali e nazionali.

Al riguardo, va precisato che – in base al tenore letterale della norma che fa riferimento alle operazioni effettuate - l'obbligo di comunicazione sussiste per le sole operazioni imponibili attive; sono, quindi, escluse dal predetto obbligo di segnalazione le operazioni imponibili passive, anche in considerazione del fatto che per i soggetti che hanno optato per la dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972 è precluso il diritto alla detrazione dell'imposta.

3. Periodicità e termini di presentazione

Ai sensi dell'articolo 3 del D.M. 30 marzo 2010, il modello di comunicazione è presentato all'Agenzia delle entrate per via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento.

L'articolo 2 del medesimo D.M. individua i criteri di determinazione del periodo di riferimento, ossia del periodo in cui comprendere le operazioni, effettuate con operatori *black list*, rilevanti ai fini della comunicazione. In particolare, 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, il periodo di riferimento è trimestrale. Ai fini della determinazione dell'ammontare totale delle operazioni, in base all'articolo 2, comma 5, del D.M. 30 marzo 2010, occorre fare riferimento ai quattro trimestri che compongono l'anno solare.

Coerentemente con i chiarimenti resi nel successivo paragrafo 3.1 circa il periodo in cui comprendere le operazioni oggetto dell'obbligo di segnalazione, al fine di stabilire la periodicità – mensile o trimestrale – della presentazione del modello, si deve tener conto delle cessioni di beni ovvero delle prestazioni di servizi

registrate nei quattro trimestri precedenti nei registri IVA (se precedente, rileva la annotazione nelle scritture contabili obbligatorie).

Il periodo è trimestrale anche per i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri sempre che, nei trimestri già trascorsi, abbiano realizzato, per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro. A tale riguardo si ritiene che l'inizio dell'attività coincida con l'attribuzione del numero di partita IVA al soggetto passivo.

In tutti gli altri casi il periodo di riferimento è mensile.

I soggetti che sono tenuti alla presentazione della comunicazione con periodicità trimestrale possono, comunque, optare per la presentazione con periodicità mensile. Tale scelta vale per l'intero anno solare.

Il comma 4 della disposizione in commento disciplina le cause di decadenza dalla periodicità trimestrale prevedendo che, se nel corso del trimestre viene superata la soglia di euro 50.000, a partire dal mese successivo a quello in cui tale soglia è superata la comunicazione deve essere presentata con periodicità mensile. In tal caso le comunicazioni sono presentate, appositamente contrassegnate, per i periodi mensili già trascorsi.

Coerentemente con quanto chiarito nella circolare n. 14/E del 18 marzo 2010, par. 2, in materia di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, il superamento della soglia deve 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).

Il superamento della soglia per una singola categoria di operazioni determina l'obbligo di presentazione mensile per l'intero elenco di operazioni. In altri termini, le singole categorie di operazioni non si sommano tra loro ma sono considerate singolarmente ai fini della determinazione del raggiungimento della soglia. Il superamento della stessa per una singola categoria di operazioni determina l'applicazione della periodicità mensile anche se per le altre categorie di operazioni non è stato superato l'ammontare previsto.

Ai fini del conteggio del limite di euro 50.000, si ritiene che le operazioni imponibili vadano assunte al netto della relativa imposta.

In sede di prima applicazione dell'adempimento in esame, per stabilire la periodicità della comunicazione occorre distinguere tra:

- cessioni di beni, per le quali si dovrà verificare il superamento o meno della soglia di 50.000 con riferimento ai quattro trimestri precedenti il 1° luglio 2010 (termine a partire dal quale devono essere segnalate le operazioni), quindi, già a partire dal 1° luglio 2009;
- prestazioni di servizi, per le quali - atteso che le regole relative alla territorialità dei servizi sono state modificate con effetto dal 1° gennaio 2010 e tenuto conto della conseguente difficoltà ad individuare con esattezza l'ammontare dei servizi resi a operatori non stabiliti e di quelli ricevuti dagli stessi fino al 31 dicembre 2009 - il superamento o meno della predetta soglia dovrà essere verificato con riferimento ai due trimestri precedenti il 1° luglio 2010, vale a dire a partire dal 1° gennaio 2010.

Resta fermo l'obbligo di presentazione mensile per l'intero elenco di operazioni nel caso in cui il superamento della soglia sia verificato con riferimento ad una singola categoria di operazioni.

3.1 Momento rilevante ai fini della comunicazione

Tenuto conto della finalità del nuovo adempimento di contrastare fenomeni di evasione e frode fiscale, il momento rilevante per determinare il periodo in cui comprendere le operazioni da segnalare coincide, in generale, con la data di registrazione – nei registri IVA ovvero, se precedente o alternativa, nelle scritture contabili obbligatorie – delle operazioni realizzate con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata.

Per le prestazioni di servizi rese non soggette ad IVA per carenza del requisito della territorialità – che, come si è detto, sono incluse tra quelle oggetto di comunicazione a norma dell'art. 3 del D.M. 5 agosto 2010 e che non rientrano tra quelle per le quali è obbligatoria l'emissione della fattura – il momento rilevante, ai fini della comunicazione, è quello della registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o, in mancanza, quello del pagamento da parte dell'operatore economico.

Anche nel caso di acquisti di beni da San Marino senza addebito dell'imposta l'operazione rileva, ai fini della comunicazione in esame, in base ai criteri sopra indicati, da riferire all'autofattura ovvero al documento ricevuto dall'operatore sammarinese integrato con l'indicazione dell'imposta.

In generale, per quanto attiene alla compilazione del modello, l'operazione per la quale l'imposta è assolta con il meccanismo dell'inversione contabile, deve essere inserita tra le operazioni passive, in ragione del regime IVA previsto dalla normativa italiana.

4. Sanzioni

L'articolo 1, comma 3, del decreto legge dispone in merito al trattamento sanzionatorio da applicare alle ipotesi in cui i soggetti obbligati non ottemperino correttamente all'obbligo di comunicazione.

Al riguardo, viene espressamente prevista l'applicazione della sanzione - elevata al doppio - disciplinata dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che punisce l'*“omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di finanza al contribuente o a terzi nell'esercizio dei poteri di verifica ed accertamento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto o invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri”*.

Pertanto, la fattispecie di omessa presentazione della comunicazione o di trasmissione della stessa con dati incompleti o inesatti è punita con la sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2065, elevata al doppio.

Inoltre, al fine di garantire il corretto adempimento del richiamato obbligo di comunicazione, l'articolo 1, comma 3, del decreto legge dispone l'inapplicabilità alla fattispecie sanzionatoria sopra richiamata dell'istituto del cumulo giuridico nel caso di concorso di violazioni e di continuazione, previsto dall'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Tale disposizione, ai commi 1 e 2, prevede che *“E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.*

2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo”.

Pertanto, in caso di ripetuta violazione dell'obbligo di comunicazione in esame - realizzato indifferentemente nella forma dell'omissione ovvero dell'incompletezza o non veridicità dei dati esposti - ciascuna violazione soggiace alla pena per essa prevista secondo le regole del cumulo materiale, senza possibilità di applicare il cumulo giuridico alle relative sanzioni.

Per tutti gli aspetti sanzionatori non espressamente previsti dalla disciplina in commento si applicano, ovviamente, le regole generali in tema di sanzioni.

Pertanto, la violazione consistente nell'omessa presentazione della comunicazione o nella trasmissione della stessa con dati incompleti o inesatti può essere oggetto di ravvedimento, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

5. Efficacia

Con riferimento all'efficacia delle disposizioni introdotte in attuazione del decreto-legge, si osserva che il D.M. 5 agosto 2010 introduce previsioni attuative dell'obbligo di comunicazione che si aggiungono a quelle precedentemente introdotte dal decreto del 30 marzo 2010.

Con riferimento all'efficacia delle disposizioni recate da quest'ultimo decreto, rimane ferma la previsione contenuta nell'articolo 5 (salva l'eccezione che si vedrà oltre), in base alla quale le relative disposizioni si applicano, in via generale, alle operazioni effettuate dal 1° luglio 2010.

Peraltro, l'articolo 4 del D.M. 5 agosto 2010 prevede, con riferimento alle disposizioni di esclusione ed ampliamento dell'obbligo di comunicazione introdotto dal decreto legge, un regime di efficacia speciale, parzialmente derogatorio rispetto a quello previsto dal D.M. del 30 marzo 2010.

In particolare, l'articolo 4 del D.M. 5 agosto 2010 prevede che:

- “1. Le disposizioni di cui agli articoli 1 e 2 del presente decreto si applicano alle operazioni effettuate dal 1° luglio 2010.*
- 2. Le disposizioni di cui all' articolo 3 del presente decreto si applicano alle operazioni effettuate dal 1° settembre 2010.*
- 3. In deroga a quanto disposto dall'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 30 marzo 2010, i modelli di comunicazione relativi ai periodi di luglio ed agosto 2010 sono presentati entro il 2 novembre 2010”.*

Pertanto, ai sensi del comma 1 della citata disposizione, nel novero delle operazioni effettuate e ricevute rilevanti ai fini della comunicazione non concorrono, già a partire dal mese di luglio 2010, quelle realizzate con soggetti stabiliti nei territori di Cipro, Malta e Corea del Sud.

Parimenti, non rilevano le operazioni, diverse da quelle imponibili, effettuate da soggetti che si avvalgano della dispensa dagli adempimenti di cui all'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972.

In base al comma 2 della disposizione in esame, l'estensione dell'obbligo di comunicazione alle prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti nello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, effettuate nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi *black list* o ricevute dai soggetti medesimi, trova applicazione con riferimento alle operazioni effettuate dal 1° settembre 2010.

Sebbene il richiamato art. 4 del D.M. 5 agosto 2010, nel disciplinare la decorrenza dell'obbligo, faccia riferimento alle “*operazioni effettuate*”, si ritiene che, in coerenza con quanto chiarito al paragrafo 3.1, al fine di verificare se sussiste o meno l'obbligo di comunicazione, occorre far riferimento alla data di registrazione dell'operazione nei registri IVA (ovvero alla annotazione nelle scritture contabili obbligatorie, se precedente o alternativa alla registrazione nei registri IVA).

Infine, l'articolo 4, comma 3, del D.M. 5 agosto 2010 introduce una proroga dei termini di presentazione degli elenchi, al fine di riconoscere agli operatori interessati dall'introduzione dell'adempimento un congruo termine di adeguamento.

In particolare, il termine di presentazione relativo ai periodi mensili di luglio ed agosto 2010 - originariamente stabilito dal D.M. del 30 marzo 2010, rispettivamente, al 31 agosto e al 30 settembre 2010 - è stato prorogato al 2 novembre 2010.

Quindi, in sede di prima applicazione dell'adempimento in esame, entro il predetto termine del 2 novembre 2010, i soggetti interessati sono tenuti alla

presentazione di un elenco per il mese di luglio e di un altro elenco per il mese di agosto.

Inoltre, trattandosi del primo invio del modello di comunicazione, non deve essere compilata la sezione “Tipo Comunicazione”.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA