

CIRCOLARE N. 5  
31 GENNAIO 2011

---

**Le operazioni con soggetti aventi sede,  
residenza o domicilio in paesi a fiscalità  
privilegiata: i chiarimenti della C.M. n.  
2/E/2011 dell' Agenzia entrate**

---

© Copyright 2011 Acerbi & Associati®

Con la **C.M. 28 gennaio 2011 n. 2/E** l'Agenzia delle entrate è intervenuta puntualmente a chiarire alcuni interrogativi sorti tra gli operatori in sede di prima applicazione dell'adempimento relativo alla Comunicazione delle operazioni intercorse con soggetti ca. "black list".

**Ribadiamo ancora la necessità di monitorare mese per mese con precisione le operazioni effettuate con soggetti cd. "black list", conservando per ciascuna comunicazione periodica la relativa documentazione di dettaglio delle operazioni segnalate.**

**Anche relativamente ai dati identificativi ed ai codici fiscali dei soggetti "black list" è necessario conservare la documentazione (mail, corrispondenza, ecc.) che attesti i dati che si indicano nella dichiarazione, ovvero che dimostri che si è fatto quanto possibile per ottenere le relative informazioni (ad es. per quanto riguarda il numero di codice fiscale del soggetto "black list").**

---

Di seguito commentiamo brevemente alcuni dei chiarimenti intervenuti, con riferimento alla numerazioni dei quesiti attribuita dalla C.M. n. 2/E/2011 medesima:

**Paragrafo 1 – operazioni oggetto di comunicazione:**

- **Importazioni (quesito 1.1):** le operazioni di importazione devono essere segnalate nell'ambito delle operazioni passive tenendo conto dei dati indicati nelle bollette doganali. Se la registrazione in contabilità generale dell'operazione è antecedente rispetto all'annotazione nei registri IVA della bolletta doganale, l'importatore deve tener conto dei dati indicati in contabilità generale, per poi integrarli con i dati eventualmente mancanti.
- **Spese di trasferta dei dipendenti (quesito 1.2):** relativamente a tale tipologia di spese l'Agenzia entrate ha previsto l'esclusione dall'obbligo di segnalazione nel caso in cui le prestazioni in oggetto siano "correttamente classificate nel costo del personale secondo i principi contabili adottati dall'impresa".  
E' ben noto tuttavia, che le prestazioni in oggetto sono classificate nella voce B7 del conto economico tra i costi per servizi; non operando quindi la condizione per l'esclusione prevista dall'Agenzia entrate (previsione alquanto singolare!!) parrebbe doversi concludere per l'obbligo di segnalazione anche per queste operazioni, con tutte le problematiche del caso per quanto riguarda il reperimento dei dati identificativi del prestatore "black list", peraltro sovente per operazioni di importo non rilevante.
- **Cessioni gratuite di beni (quesito 1.3):** anche le cessioni gratuite di beni, se rilevanti ai fini IVA, devono essere comunicate. Sono escluse dall'obbligo di comunicazione, in quanto cessioni non soggette ad IVA, le cessioni gratuite di beni la cui produzione o commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa di costo unitario inferiore a 25,82 euro, ovvero le cessioni gratuite di beni per i quali all'atto dell'acquisto o importazione non è stata operata la detrazione IVA; analogamente sono escluse dall'obbligo di comunicazione le cessioni gratuite di campioni di modico valore appositamente contrassegnati.

- **Acquisti di servizi territorialmente rilevanti nel paese del prestatore (quesito 1.5):** gli acquisti di servizi effettuati all'estero ed assoggettati all'Iva locale vanno indicati al campo A27 del modello (operazioni non soggette) comprendendovi l'ammontare dell'eventuale imposta assolta all'estero.
- **Carte carburanti per rifornimenti effettuati dal contribuente italiano in un paese a fiscalità privilegiata (quesito 1.8):** le operazioni di acquisto di carburante e lubrificanti effettuate da soggetti IVA presso distributori stabiliti in paesi "black list" non sono soggette ad IVA e quindi non sono soggette all'obbligo di registrazione ai fini IVA e neppure alla comunicazione in esame (le operazioni non soggette a registrazione IVA ma per le quali vige comunque l'obbligo di comunicazione in virtù di espressa previsione ai sensi dell'art. 3 del D.M. 05.08.2010 sono le prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti ai fini IVA in Italia; si veda anche quesito 1.5).
- **Cessioni ed acquisti di beni "estero su estero" (quesito 1.11):** le cessioni di beni effettuate all'estero (fuori campo IVA art. 7-bis) e gli acquisti di beni all'estero senza successiva importazione (in quanto ivi mantenuti o consumati, come acquisti di carburanti o simili) sono esonerati dall'obbligo di comunicazione (si tratta delle cd. operazioni "estero su estero").

#### **Paragrafo 2 – momento rilevante ai fini della comunicazione:**

- **Acquisto di servizi in reverse-charge (quesito 2.1):** il momento rilevante per determinare il periodo in cui comprendere le operazioni da segnalare coincide con la data di registrazione nei registri IVA delle fatture relative alle operazioni realizzate ovvero – se precedente o alternativa – alla data di registrazione di tali operazioni nelle scritture contabili obbligatorie. Pertanto, l'acquisto di servizi deve essere segnalato tenendo conto della data di annotazione in contabilità generale qualora lo stesso sia anteriore all'annotazione dell'autofattura nei registri IVA.  
Per evitare complicazioni, è opportuno dunque che le due date coincidano.
- **Note di variazione relative ad operazioni realizzate prima del 1 luglio 2010 (quesito 2.2):** sono escluse dall'obbligo di comunicazione le note di variazione (emesse o ricevute) relative ad operazioni poste in essere prima della data del 1 luglio 2010 (data di decorrenza dell'obbligo di comunicazione) in quanto tali operazioni non hanno formato oggetto di comunicazione.
- **Fatture di acconto (quesito 2.3):** nel caso di acconti sul prezzo di una fornitura ricevuti da operatori economici stabiliti in paesi "black list" per una operazione di esportazione, il momento rilevante, ai fini dell'obbligo di comunicazione, coincide con la data di registrazione nei registri IVA (ovvero nelle scritture contabili) delle fatture relative agli acconti ricevuti.

#### **Paragrafo 3 – determinazione della periodicità:**

- **Opzione per la periodicità mensile (quesito 3.2):** la scelta facoltativa per la presentazione mensile da parte di un contribuente per natura trimestrale, vincola

quest'ultimo almeno fino al termine dell'anno solare nel corso del quale ha esercitato la scelta stessa e, comunque, fino a successiva revoca da esercitarsi barrando nel modello relativo alla prima comunicazione utile l'apposita casella denominata "Variazione di periodicità".

#### **Paragrafo 4 – comunicazione integrativa e ravvedimento operoso:**

- **Rapporti tra comunicazione integrativa e ravvedimento operoso (quesito 4.1):** scaduti i termini di presentazione della comunicazione, il contribuente che intende rettificare o integrare la stessa può presentare, entro l'ultimo giorno del mese successivo alla scadenza del termine per la presentazione della comunicazione originaria, una nuova comunicazione completa di tutte le sue parti, senza corresponsione di alcuna sanzione. In tale caso **è necessario barrare**, sul frontespizio del modello, la casella "Comunicazione integrativa".

Scaduto il suddetto termine sono applicabili le regole generali in tema di sanzioni, nonché l'istituto del ravvedimento operoso:

- ☞ l'omessa presentazione della comunicazione o la trasmissione della stessa con dati incompleti od inesatti è punita con la sanzione di cui all'art. 11 comma 1 lett. a) del D.Lgs. n. 471/1997, elevata al doppio; la sanzione applicabile è pertanto da euro 516 ad euro 4.132;
- ☞ è applicabile l'istituto del ravvedimento operoso con il versamento della sanzione ridotta ad un ottavo ai sensi dell'art. 13 comma 1 lett. b) del D.Lgs. n. 472/1997, nonché con la presentazione della dichiarazione omessa ovvero inviata con dati inesatti o incompleti **senza barrare**, sul frontespizio del modello, la casella denominata "Comunicazione integrativa".

Il perfezionamento del **ravvedimento** operoso con il versamento della sanzione ridotta dovrà essere eseguito **entro il termine di un anno** dall'omissione o dall'errore.

- **Codici fiscali (quesito 4.4):** la mancata esposizione nell'elenco del codice fiscale o di altro codice identificativo (ad esempio il numero di iscrizione alla camera di commercio) è sanzionata. Nel caso in cui il soggetto passivo italiano si trovi nella impossibilità di ottenere qualunque codice identificativo dei soggetti "black list" con cui ha intrattenuto rapporti commerciali, la valutazione circa l'applicazione dell'esimente dell'errore scusabile ai fini della non applicazione delle sanzioni per errata compilazione del modello, è rimessa agli organi accertatori.

**A tale riguardo, si raccomanda dunque di conservare accuratamente la documentazione (lettere, mail, ecc.)** con la quale sono state formalizzate le richieste di comunicazione del codice fiscale al cliente/fornitore stabilito in paesi "black list", nonché eventuali risposte negative ricevute al riguardo.

L'Agenzia delle entrate ha inoltre chiarito che l'eventuale codice alternativo rispetto al codice fiscale (ad esempio il numero di iscrizione alla camera di commercio) deve rendere immediata ed univoca l'identificazione dell'operatore economico con sede, residenza o domicilio in un paese "black list".