

Circolare n. 13 del 18 novembre 2010

Le comunicazioni "Black List"

Premessa

L'art. 1 del Decreto Legge n. 40 del 25/3/2010, convertito nella Legge n. 73 del 22/5/2010, ha introdotto un nuovo adempimento informativo, volto a contrastare l'evasione fiscale.

I soggetti passivi IVA, infatti, sono tenuti a comunicare all'Agenzia delle Entrate, con modalità esclusivamente telematiche, i dati relativi alle transazioni intervenute con operatori economici aventi sede, domicilio o residenza in paesi a fiscalità privilegiata, di cui al D.M. del 4/05/1999 e al D.M. del 21/11/2001 (*Paesi Black List*).

Lo scopo della presente analisi è quello di descrivere le principali caratteristiche del nuovo adempimento, alla luce delle recenti circolari, n. 53/E del 21 ottobre 2010 e n. 54/E del 28 ottobre 2010, emanate dall'Agenzia delle Entrate.

Indice

1. Soggetti tenuti all'obbligo di comunicazione e provvedimenti attuativi
2. Ambito oggettivo di applicazione e individuazione della controparte
3. La Black List
4. Periodicità delle comunicazioni
5. Regime sanzionatorio

1. Soggetti tenuti all'obbligo di comunicazione e provvedimenti attuativi

La norma indica che sono tenuti all'effettuazione dell'adempimento i *soggetti passivi all'imposta sul valore aggiunto* che effettuano operazioni con controparti localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Si tratta innanzitutto dei soggetti residenti, operatori economici, titolari di partita IVA, ossia imprese individuali o collettive ed enti soggetti ad IVA, e persone fisiche o associazioni che esercitano arti o professioni¹.

Sono altresì tenuti ad adempiere al nuovo obbligo di comunicazione, i soggetti non residenti (comunitari ed extracomunitari):

- con stabile organizzazione in Italia (in quanto assimilati ai soggetti residenti anche se limitatamente alle operazioni da esse rese o ricevute ai sensi dell'art. 7 co.1 DPR 633/1972);
- identificati direttamente in Italia;

¹ Artt. 4 e 5 D.P.R. 633/1972

- con rappresentante fiscale in Italia.

Per quanto riguarda gli enti non commerciali, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53/E, stabilisce che gli obblighi di comunicazione in esame sussistono solo quando le operazioni effettuate da tali organismi sono riferite all'attività commerciale o agricola e non a quella istituzionale dell'ente.

Sono esclusi dall'adempimento 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.

Sono, infine, esclusi dall'obbligo in esame, in quanto adottano regimi fiscali semplificati:

- i contribuenti "minimi", ai sensi dell'art. 1 co. 96 - 117 della L. 244/2007;
- i soggetti che hanno optato per il regime delle nuove iniziative produttive previsto dall'art. 13 della L. 388/2000 (c.d. "forfettini").

In attuazione della suddetta disciplina, il D.M. del 30 marzo 2010 ha stabilito il contenuto, le modalità e la tempistica di comunicazione dei dati, mentre, con i provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate, del 28 maggio 2010 e del 5 luglio 2010, sono stati approvati il modello, con le relative istruzioni per effettuare le comunicazioni in esame e le specifiche tecniche per effettuare la trasmissione telematica delle comunicazioni dei dati.

2. Ambito oggettivo di applicazione e individuazione della controparte

Soggiacciono al nuovo adempimento le **operazioni effettuate** a partire dal **1° luglio 2010**. A norma dell'art. 1 co. 1 del DL 40/2010 e dell'art. 1 co. 1 del DM del 30 marzo 2010, devono essere comunicate all'Agenzia delle Entrate, se effettuate con operatori localizzati nei Stati o territori rientranti nella Black List:

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

Relativamente al momento dal quale decorre l'obbligo di comunicazione, il D.M. del 30/3/2010 afferma che *"nel modello sono incluse le operazioni registrate o soggette a registrazione, ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto"*, facendo pertanto riferimento esclusivo alle annotazioni nei registri IVA delle vendite e degli acquisti.

Sul punto è intervenuta la circolare 53/E dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha precisato che il **momento rilevante** ai fini della inclusione di un operazione negli elenchi Black List, è quello della registrazione nei registri Iva o, in subordine, nelle scritture contabili obbligatorie.

Va dunque considerato, quale momento generatore dell'obbligo di inclusione, l'adempimento contabile effettuato per primo.

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 comprende anche le **importazioni** e le **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"², ovvero nel caso in cui l'importazione dei beni sia seguita dall'introduzione degli stessi in un "deposito IVA".

Non sono, invece, previsti obblighi di comunicazione per le cessioni di beni "**extraterritoriali**" di cui all'art. 7-bis del DPR 633/72, stante l'esplicito riferimento dell'art. 3 del DM 5/8/2010 alle **sole prestazioni di servizi** di seguito elencate:

- 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 artt. 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies del DPR 633/72, non assumono rilevanza in Italia;
- prestazioni di servizi acquistate presso operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in un "paradiso fiscale", prive del requisito della territorialità.

Le **prestazioni di servizi extraterritoriali**, rese o acquistate, devono pertanto essere oggetto di comunicazione a prescindere dalla circostanza che per esse non sorgano obblighi di registrazione ai fini dell'IVA.

Il decreto non ha operato in modo retroattivo e ha quindi previsto che le prestazioni extraterritoriali in questione debbano essere inserite nella comunicazione Black List soltanto se effettuate a partire dal **1° settembre 2010**, con un differimento di due mesi rispetto alla generalità delle operazioni.

Per effetto dell'art. 2 del DM 5/8/2010, sono state escluse dall'obbligo di comunicazione le attività con le quali si realizzano operazioni esenti ai fini IVA, sempre che il contribuente si avvalga della dispensa degli adempimenti di cui all'art. 36-bis del DPR 633/72 (tipicamente le operazioni effettuate da banche, società finanziarie e imprese di assicurazione).

Resta fermo, in tale ipotesi, l'obbligo di comunicazione per le eventuali operazioni imponibili effettuate nell'ambito di dette attività.

Al riguardo, la circolare 53/E dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'obbligo di comunicazione sussiste per le sole operazioni imponibili attive; sono, quindi, escluse le operazioni imponibili passive, in relazione alle quali, in caso di opzione per la dispensa dagli adempimenti, è peraltro precluso il diritto alla detrazione dell'IVA.

3. La Black List

Affinché le operazioni effettuate debbano essere inserite nella comunicazione è sufficiente che l'**operatore economico** abbia sede, residenza o domicilio in un Paese contemplato da una sola delle due liste citate dalla norma (DM 4 maggio 1999 e DM 21 novembre 2001), indipendentemente dalla natura giuridica e dall'attività svolta da tale operatore.

Per quanto riguarda l'individuazione degli "operatori economici" esteri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che può essere definito tale "*chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività*".

Tale status può essere desunto:

² ai sensi dell'art. 50-bis del D.L. 331/1993

- della certificazione o dal numero identificativo rilasciato dall'Autorità fiscale dello Stato estero, attestanti lo svolgimento di un'attività economica (imprenditoriale, professionale o artistica);
- da una semplice dichiarazione della controparte stessa, che attesta lo svolgimento di un'attività economica.

Ne consegue che sono oggetto di comunicazione le transazioni con imprese, professionisti, enti commerciali e, in genere, tutti gli operatori che agiscono nello Stato o territorio estero nell'esercizio di imprese, arti e professioni, anche se privi di partita IVA.

A modifica ed integrazione di tale disciplina 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 Black list, introdotte dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 27 luglio 2010, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 4 agosto 2010, n. 180.

In pratica, gli Stati o territori rilevanti ai fini in esame sono quelli riepilogati nelle tabelle allegate (tabella 1 e tabella 2).

4. Periodicità delle comunicazioni

La comunicazione telematica deve essere inviata con cadenza **mensile** o **trimestrale**. Al fine di individuare la periodicità in fase di prima applicazione occorre andare a ritroso e ricostruire il volume delle operazioni.

La soluzione contenuta nella circolare 53/E è "ibrida", nel senso che:

- per le cessioni di beni, occorre ricostruire il volume delle operazioni in ciascuno dei quattro trimestri che vanno dal 1° luglio 2009 al 30 giugno 2010;
- per le prestazioni di servizi, invece, si valutano i soli due trimestri solari che vanno dal 1° gennaio 2010 al 30 giugno 2010.

Una volta eseguita questa operazione, occorre verificare se, in uno qualunque dei trimestri, anche solo una delle categorie di operazioni (cessioni di beni, prestazioni di servizi rese, acquisti di beni e prestazioni di servizi ricevute) abbia ecceduto il **limite di 50.000,00 euro** (ai fini del quale si considera solo l'imponibile e non l'IVA); in caso affermativo, l'operatore è mensile.

I soggetti che sono tenuti alla presentazione della comunicazione con periodicità trimestrale possono optare per la periodicità mensile, ma la scelta è vincolante per l'intero anno solare. A tali fini, occorre barrare l'apposita casella "Variazione di periodicità", contenuta nel secondo rigo del frontespizio del modello, nell'ambito della prima comunicazione mensile dell'anno.

I soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri trasmettono la comunicazione trimestralmente, a condizione che nei trimestri già trascorsi abbiano realizzato, per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000,00 euro.

In pratica, i soggetti che iniziano l'attività sono considerati trimestrali, salvo il passaggio alla periodicità mensile in caso di superamento della prevista soglia.

A tali fini, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53/E ha chiarito che l'inizio dell'attività coincide con l'attribuzione del numero di partita IVA al soggetto passivo.

Ai sensi dell'art. 2 co. 4 del DM del 30 marzo 2010, i soggetti che presentano la comunicazione con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la suddetta soglia di 50.000,00 euro, devono presentare la comunicazione con periodicità mensile, a partire dal mese successivo a quello in cui tale soglia è superata.

Il superamento della soglia deve essere accertato distintamente con riguardo alle singole categorie di operazioni realizzate nei confronti di operatori economici stabiliti in "paradisi fiscali" o ricevute dai medesimi soggetti, 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, anche in relazione alle categorie per le quali non è stato superato il limite di 50.000,00 euro.

In caso di "splafonamento", per i periodi mensili già trascorsi occorre presentare le relative comunicazioni, appositamente contrassegnate.

A tali fini, occorre barrare l'apposita casella "Variazione di periodicità", contenuta nel secondo rigo del frontespizio del modello, nell'ambito di ciascuna delle comunicazioni mensili da effettuarsi in considerazione del venir meno della periodicità trimestrale.

Ai sensi dell'art. 3 del DM del 30 marzo 2010, le comunicazioni devono essere presentate telematicamente **entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di riferimento.**

Se il termine cade di sabato o in un giorno festivo, è prorogato al primo giorno feriale successivo.

Le comunicazioni mensili in esame devono comunque essere predisposte separatamente, in relazione a ciascun periodo di riferimento, anche in caso di "splafonamento" e di passaggio quindi dalla periodicità trimestrale a quella mensile.

5. Regime sanzionatorio

Nel caso di omissione della comunicazione, oppure per la sua trasmissione con dati incompleti o non veritieri si applica una sanzione che va da un minimo di € 516,00 ad un massimo di € 1.130,00³.

La suddetta sanzione sarà irrogata per ciascuna violazione commessa (c.d. "cumulo materiale"). In relazione alle violazioni in esame, infatti, l'art. 1 co. 3 DL 40/2010 **esclude** espressamente l'applicazione degli istituti del **concorso di violazioni e della continuazione**, di cui all'art. 12 del D.Lgs. 18.12.97 n. 472, cioè l'applicazione della sanzione prevista per la violazione più grave, con determinate maggiorazioni (c.d. "cumulo giuridico"), qualora:

³ Si tratta della sanzione per ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria (da € 258,00 ad € 2.065,00), elevata al doppio.

- con una sola azione od omissione, vengano violate diverse disposizioni, anche relative a differenti tributi;
- con più azioni od omissioni, avvengano plurime violazioni della medesima disposizione;
- vengano commesse più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo;
- violazioni della stessa indole vengano commesse in periodi d'imposta diversi.

Pertanto, qualora siano commesse diverse violazioni della disciplina in esame, anche se originate da un'unica azione od omissione o ripetute nel tempo, ciascuna violazione soggiace alla pena per essa prevista secondo le regole del cumulo materiale.

Sarà invece possibile procedere con la definizione agevolata delle sanzioni, ai sensi degli artt. 16 e 17 del DLgs. 18.12.97 n. 472, beneficiando della loro riduzione ad 1/4, così come ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso.

La circolare n. 54/E prevede che, sussistendo "obiettive condizioni di incertezza"⁴, l'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, non applicherà sanzioni in caso di eventuali violazioni relative agli elenchi Black List nel primo periodo di applicazione della norma concernenti la compilazione dei modelli del:

- trimestre luglio/settembre 2010, per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità trimestrale;
- mesi da luglio a novembre 2010, per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità mensile.

Ciò a condizione che i contribuenti provvedano a sanare eventuali violazioni, inviando, entro il 31 gennaio 2011, i modelli di comunicazione integrativa.

La sanatoria a costo zero riguarda ogni tipologia di errore di predisposizione del modello tempestivamente inviato. Potrà trattarsi, ad esempio, di irregolarità nell'indicazione dei dati anagrafici della controparte di Black list (come gli errori o le omissioni nel codice fiscale estero o nei dati di residenza), di errori negli importi delle operazioni, ma anche dell'omissione di taluni acquisti o vendite, o di uno o più clienti o fornitori con i quali sono state registrate operazioni nel periodo.

La sanatoria non sembra, invece, estendersi alla omessa trasmissione degli elenchi. È dunque necessario che i contribuenti abbiano inviato comunque, nei termini di legge, gli elenchi (sempreché vi siano operazioni da comunicare), anche incompleti o irregolari, ripetendo la procedura in modo corretto nei prossimi mesi.

Il ravvedimento a costo zero riguarda tutte le comunicazioni da presentare da qui alla fine dell'anno 2010. Per i trimestrali, rientra dunque nella sanatoria il solo elenco del terzo trimestre 2010, mentre per i mensili, oltre agli elenchi di luglio, agosto e settembre, usufruiranno dell'azzeramento delle sanzioni anche quelli di ottobre (da presentare a fine novembre) e di novembre (in scadenza fine anno).

⁴ In aderenza all'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 – recante disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente.

Si resta a disposizione per ogni eventuale ulteriore chiarimento.

Napoli, 18 novembre 2010

Dott.ssa Cristina Iovino
cristinaiovino@studiofiorentino.com

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

Allegati:

Tabella 1

EUROPA	ASIA	AFRICA
Svizzera	Libano	Liberia
Liechtenstein	Bahrein	Gibuti
Lussemburgo ⁵	Emirati Arabi Uniti	Kenia ⁶
San Marino	Oman	Angola ⁷
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)		

⁵ Solo se l'operatore estero è una società holding del 1929

⁶ Solo se l'operatore estero è una società insediata nella Export Processing Zones

⁷ Solo se l'operatore estero è una :

- società petrolifera che ha ottenuto l'esenzione dall'Oil Income Tax;
- società che gode di esenzioni o riduzioni d'imposta in settori fondamentali dell'economia angolana e per gli investimenti previsti dal Foreign Investment Code.

Tabella 2

AMERICA		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 ⁸	Nuova Caledonia
Barbuda	Giamaica ⁹	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	

⁸ Solo se l'operatore estero è una:

- società di esercente attività bancaria;
- società prevista dal Puerto Rico Tax Incentives Act del 1988 o dal Puerto Rico Tourist Development Act del 1993.

⁹ Solo se l'operatore estero è una:

- società di produzione per l'esportazione che usufruisce dei benefici fiscali dell'Export Industry Encourage Act;
- società localizzata nei territori individuati dal Jamaica Export Free Zone Act.