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 e contenuto della 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 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