Operazioni realizzate con gli operatori black list: chiarimenti sull'obbligo di comunicazione al Fisco

di Vincenzo D'Andò

Pubblicato il 2 Febbraio 2011

Con la circolare n. 2/E del 28 01 2001, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in relazione all'obbligo, per i soggetti passivi IVA, di comunicare all'Agenzia stessa tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di Paesi c.d. black list.

Obbligo di comunicazione delle operazioni realizzate con gli operatori black list

In relazione all'obbligo, per i soggetti passivi IVA, 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 c.d. black list), **l'Agenzia delle Entrate**, con la **circolare n. 2/E del 28 gennaio 2001, ha fornito una serie di risposte ai quesiti riguardanti l'applicazione di tale nuovo adempimento.** Le materie trattate sono state le seguenti:

- Operazioni oggetto di comunicazione;
- momento rilevante ai fini della comunicazione;
- determinazione della periodicità;
- comunicazione integrativa e ravvedimento operoso.

Ecco di seguito tutti i chiarimenti nell'ordine elencato nella predetta circolare.

Importazioni

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Le importazioni devono essere segnalate nell'ambito delle operazioni passive, prendendo a riferimento i dati indicati nelle bollette doganali. Peraltro, occorre indicare i dati annotati in contabilità generale, se la registrazione sul libro giornale è avvenuta prima di quella nei registri IVA. In tale caso non si applicano sanzioni.

Spese di trasferta dei dipendenti

Sono escluse dall'obbligo di comunicazione le prestazioni di servizi (ad esempio prestazioni di trasporto, prestazioni alberghiere, ecc.) di cui fruisce il dipendente in occasione di trasferte in Paesi a regime fiscale privilegiato in tutti i casi in cui dette spese (normalmente, di importo esiguo) siano correttamente classificate nel costo del personale secondo i principi contabili adottati dall'impresa.

Cessioni gratuite di beni

Sono escluse dall'obbligo di comunicazione (poiché cessioni non soggette ad IVA): Le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, purché il relativo costo unitario non sia superiore a euro 25,82;

- le cessioni di beni per i quali, all'atto del loro acquisto o importazione, non sia stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633 del 1972;
- le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati che, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lett. d), del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972, non sono considerate cessioni di beni.

Acquisti da un operatore economico non black list con rappresentante fiscale nominato in un Paese a regime fiscale privilegiato

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sono escluse dall'obbligo di comunicazione le prestazioni di servizi e le cessioni di beni realizzate presso il rappresentante fiscale, nominato in uno degli Stati o territori inclusi nella black list, qualora l'operatore economico "rappresentato" (che costituisce la controparte dell'operazione) non sia localizzato in alcuno di detti Stati o territori.

Commissioni bancarie addebitate da un istituto di credito residente in un Paese a regime fiscale privilegiato

Va comunicata l'operazione consistente nell'addebito di commissioni bancarie da parte di un istituto di credito localizzato in un Paese a regime fiscale privilegiato. Tale addebito concretizza un'operazione esente a norma dell'art. 10, primo comma, n. 1), del D.P.R. n. 633 del 1972, a fronte dalla quale il soggetto passivo IVA provvede all'autofatturazione indicando in fattura, anziché l'IVA dovuta, gli estremi normativi in base ai quali l'operazione risulta esente. La fattura va annotata sia nel registro delle fatture emesse sia in quello delle fatture di acquisto.

Operazioni attive e passive dei tour operator

Le operazioni realizzate dai tour operator con operatori economici stabiliti in Paesi a regime fiscale privilegiato dovrebbero andrebbero indicate nel modello di comunicazione tra le operazioni imponibili. Ma, avverte l'Agenzia delle Entrate, poiché le fatture emesse a fronte delle suddette operazioni non evidenziano separatamente l'imposta e, conseguentemente, stante l'impossibilità di indicare l'importo complessivo della relativa imposta, le operazioni devono essere indicate tra le operazioni non soggette ad IVA.

Carte carburanti per rifornimenti effettuati dal contribuente italiano in Paese a fiscalità privilegiata

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In generale, le operazioni di acquisto di carburante e lubrificanti per autotrazione effettuate da soggetti IVA presso distributori stabiliti in paesi black list, poiché operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto, non essendo soggette all'obbligo di registrazione ai fini IVA, sono escluse dall'obbligo della comunicazione. L'obbligo di comunicazione, infatti, per quanto concerne le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA, riguarda solo le prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti nello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, in virtù di espressa previsione contenuta nell'articolo 3 del D.M. 5 agosto 2010.

Vendite non documentate da fattura

Le operazioni dei commercianti al dettaglio e dei soggetti equiparati, effettuate senza emissione di fattura (quindi, con il solo rilascio dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale) non devono essere comunicate tra le operazioni black list.

Stabili organizzazioni

Rientrano negli obblighi di comunicazione anche le operazioni svolte da una stabile organizzazione in un paese black list di un contribuente italiano, nei confronti di clienti e fornitori pure domiciliati in black list. Tale regola si intende estesa anche ad operazioni verso contribuenti black list effettuate da stabili organizzazioni di contribuenti italiani in paesi non black list. Pertanto, anche per le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di un operatore economico stabilito in un Paese black list, dalla stabile organizzazione, situata in un Paese a fiscalità ordinaria, di un soggetto economico residente in Italia, andrà adempiuto l'obbligo di comunicazione.

Cessioni e acquisti di beni "estero su estero"

Le cessioni di beni effettuate direttamente all'estero e gli acquisti di beni all'estero senza successiva importazione (poiché consumati, come acquisti di carburanti o simili) sono esonerati da comunicazione, non rientrando nei casi di operazioni "non soggette" previsti dalla norma (operazioni con obbligo di fatturazione e prestazioni di servizi con carenza del requisito di territorialità). Pertanto, poiché le cessioni/acquisti di beni non soggetti ad Iva non sono soggette all'obbligo di comunicazione in esame, l'Agenzia delle Entrate ritiene che le medesime considerazioni valgano anche quando la cessione/acquisto venga effettuata dalla stabile organizzazione del soggetto residente nei confronti di un operatore economico avente sede, residenza o domicilio in un Paese black list. L'art. 3, comma 1, del D.M. 5 agosto 2010 ha esteso l'obbligo di comunicazione alle sole prestazioni di servizi non soggette ad

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

imposta per carenza del requisito territoriale.

Dichiarazione in caso di fusione

Nel caso in cui nel corso dell'anno il soggetto obbligato alla comunicazione si estingua a seguito di un'o perazione straordinaria, il soggetto risultante è tenuto a presentare il modello di comunicazione per il quale il termine di presentazione non risulti ancora scaduto al momento in cui l'operazione straordinaria ha effetto, anche se relativo ad operazioni effettuate anteriormente dal soggetto estinto. Nel caso in cui relativamente ad un periodo di riferimento debbano essere comunicate operazioni in parte effettuate dal soggetto estinto ed in parte effettuate dal nuovo soggetto risultante dall'operazione straordinaria, quest'ultimo potrà presentare un'unica comunicazione riepilogativa (ciò in analogia a quanto previsto per la comunicazione delle operazioni IVA superiori a 3.000 euro).

Momento rilevante ai fini della comunicazione: acquisto di servizi in reverse-charge

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 registrazione di tali operazioni nelle scritture contabili obbligatorie. Pertanto, l'acquisto di servizi deve essere segnalato tenendo conto della data di annotazione dell'operazione nei registri di contabilità generale qualora la stessa sia anteriore all'annotazione dell'autofattura nei registri IVA.

Note di variazione relative ad operazioni realizzate prima del 1° luglio 2010

Le note di variazione, emesse o ricevute, relative ad operazioni registrate prima del 1° luglio 2010 (cioè, prima del termine di decorrenza dell'obbligo di comunicazione) non vanno incluse nel modello di comunicazione.

Fatture di acconto

Al momento del pagamento di ciascun acconto sul prezzo concordato per la fornitura dei beni destinati all'estero deve essere emessa, e poi registrata, la relativa fattura. In tale ipotesi, il momento rilevante, ai fini dell'obbligo di comunicazione, coincide con la data di registrazione delle fatture relative agli acconti ricevuti nei registri IVA ovvero nelle scritture contabili. In tal caso, l'importo dell'operazione da indicare

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

nel modello di comunicazione corrisponde all'ammontare dell'acconto fatturato.

Determinazione della periodicità: Transazioni con Cipro, Malta e Corea del Sud

In base all'art. 2 del D.M. 30 marzo 2010 per stabilire la periodicità, mensile ovvero trimestrale, di presentazione della comunicazione si deve aver riguardo all'ammontare totale di ciascuna categoria di operazioni da comunicare realizzate nei quattro trimestri precedenti rispetto a quello di riferimento. L'art. 4, comma 1, del D.M. 5 agosto 2010 esclude dal novero delle operazioni che formano oggetto dell'obbligo di comunicazione, già a partire dal mese di luglio 2010, quelle realizzate con soggetti stabiliti nei territori di Cipro, Malta e Corea del Sud. Per conseguenza, già in occasione del primo invio del modello di comunicazione, tali operazioni non assumono rilevanza ai fini della determinazione della periodicità di presentazione del modello.

Opzione per la periodicità mensile

Il contribuente trimestrale che nella comunicazione periodica di luglio ha optato per la periodicità mensile di presentazione, nel caso in cui intenda mantenere anche per l'anno 2011 la periodicità mensile, non deve nuovamente barrare la casella "Variazione di periodicità" nella comunicazione di gennaio 2011. Infatti, secondo l'Agenzia delle Entrate, la scelta della periodicità mensile, da parte di un contribuente 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". In tale senso, l'Agenzia ha integrate le istruzioni relative al modello di comunicazione.

Comunicazione integrativa e ravvedimento operoso: rapporti tra comunicazione integrativa e ravvedimento operoso

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, su un modello conforme a quello approvato, senza corresponsione di alcuna sanzione. In tale ipotesi occorre barrare, sul frontespizio del modello, la casella "Comunicazione integrativa". Scaduto il suddetto termine, si applicano le regole generali in tema di sanzioni, nonché l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, comma 1, lettera b), del D.Lgs. n. 472/1997. In particolare, l'omessa presentazione della comunicazione o la trasmissione della stessa con dati incompleti od inesatti è punita con la sanzione amministrativa di cui all'art. 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 471/1997, elevata al doppio. Se la violazione non è stata già constatata e comunque non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

attività amministrative di accertamento di cui l'autore della violazione sia venuto a conoscenza, quest'ultimo potrà sanare l'omissione, inviando per la prima volta la comunicazione, ovvero sanare la trasmissione della medesima con dati incompleti o inesatti, inoltrandola corretta, senza barrare, in entrambe le ipotesi, la casella denominata "Comunicazione integrativa". Inoltre, affinché il ravvedimento si perfezioni, dovrà versare la sanzione di cui al citato art. 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 471 del 1997 in misura ridotta ad 1/8 del minimo (art. 13, comma 1, lettera b, del D.Lgs. n. 472 del 1997). Quanto al termine entro il quale perfezionare tale ravvedimento, poiché la comunicazione in parola è stata introdotta esclusivamente per finalità di contrasto alle frodi fiscali e finanziarie operate, tra l'altro, nella forma dei cosiddetti "caroselli" e "cartiere" (e, quindi, non risulta legata ai termini e alle modalità di trasmissione della dichiarazione annuale IVA), il versamento della sanzione in misura ridotta dovrà essere eseguito entro il termine di un anno dalla omissione o dall'errore.

Regolarizzazione senza sanzioni entro il 31 gennaio 2011: Estensione all'omessa presentazione per errore "scusabile"

In base a quanto già riportato nella circolare n. 54/E del 2010, l'Amministrazione finanziaria non applicherà, in sede di controllo, sanzioni in caso di eventuali violazioni concernenti la compilazione dei modelli di comunicazione relativi al trimestre luglio/settembre 2010, per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità trimestrale, ovvero ai mesi da luglio a novembre 2010, per i soggetti tenuti a presentare il modello con periodicità mensile. Tale esimente opera a condizione che i contribuenti provvedano a sanare le eventuali violazioni con l'invio, entro il 31 gennaio 2011, di modelli di comunicazione integrativa. Il presupposto per poter procedere alla regolarizzazione di violazioni commesse senza l'applicazione delle relative sanzioni è l'inoltro di una comunicazione, originaria e valida, seppur incompleta e/o non esatta. E', quindi, preclusa la possibilità di beneficiare dell'esonero dall'applicazione delle sanzioni nell'ipotesi di omessa presentazione della comunicazione.

Mancanza del codice identificativo degli operatori economici localizzati in Paesi a regime fiscale privilegiato

Nel caso in cui non sia stato possibile ottenere i codici fiscali o equipollenti di tutti i soggetti collocati nei Paesi a fiscalità privilegiata e gli indirizzi delle aziende estere, il contribuente italiano che non ha potuto regolarizzare entro il 31 gennaio 2011 le liste, potrebbe essere soggetto a sanzioni (da valutare dall'Ufficio del fisco caso per caso). Infatti, l'esimente opera a condizione che i contribuenti provvedano a sanare eventuali violazioni, inviando, entro il 31 gennaio 2011, i modelli di comunicazione integrativa. Nel caso in cui il soggetto passivo non abbia regolarizzato gli errori o le omissioni commesse entro i citati termini, la valutazione circa la ricorrenza dell'errore scusabile - consistente nell'impossibilità, per il soggetto passivo italiano, di ottenere i codici fiscali o equipollenti o gli altri dati richiesti dei soggetti black

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

list con cui ha intrattenuto rapporti commerciali - rimane di competenza degli organi accertatori, tenuti a verificare, caso per caso, la sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'esimente, conformemente alle regole generali di applicazione delle sanzioni di cui al D.Lgs n. 472 del 1997.

Codici fiscali

Nel modello di comunicazione deve essere incluso, tra l'altro, il

> *"numero del codice fiscale attribuito al soggetto con il quale è intercorsa l'operazione dallo Stato in cui il medesimo è stabilito, residente o domiciliato, ovvero, in mancanza, altro codice identificativo".*

Qualora, quindi, manchi un codice fiscale estero, é possibile indicare, nell'apposito campo, un altro dato allo stesso similare (quale, ad esempio, può considerarsi il numero di iscrizione alla camera di commercio del cliente o fornitore), sempreché il medesimo renda immediata ed univoca l'identificazione dell'operatore economico avente sede, residenza o domicilio in un Paese black list. Nel caso in cui il soggetto passivo italiano non possa ottenere qualunque codice identificativo dei soggetti black list con cui ha intrattenuto rapporti commerciali, la valutazione sull'applicazione dell'esimente dell'errore scusabile ai fini della non applicazione delle sanzioni per erronea compilazione del modello di comunicazione, è rimessa comunque agli verificatori fiscali. 29 gennaio 2011

Vincenzo D'Andò 2 febbraio 2011

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D