



I nuovi obblighi fiscali per operazioni con soggetti “Black List”

Nell’ambito della costante azione intrapresa dall’Amministrazione Finanziaria con l’intento di contrastare l’evasione fiscale, è stato introdotto dall’art. 1 del D.L. 25 marzo 2010, n. 40 un nuovo adempimento a carico di tutti i soggetti passivi IVA che dal luglio 2010 avranno l’obbligo di comunicazione telematica all’Agenzia delle Entrate delle operazioni di acquisto e vendita di beni e servizi realizzati con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi cosiddetti “black list”.

Con il D.M. 30 marzo 2010 sono stati definiti modalità e termini per l’effettuazione dell’adempimento, mentre la modulistica e le relative istruzioni, con i relativi primi chiarimenti sono attesi a breve dall’Amministrazione Finanziaria.

La presente circolare ha lo scopo di sintetizzare le caratteristiche del nuovo adempimento, evidenziando tra l’altro le sanzioni, tutt’altro che leggere, che graveranno su eventuali inadempienze da parte dei soggetti obbligati.

I destinatari del nuovo adempimento, da effettuarsi tramite invio telematico, sono tutti i soggetti passivi dell’Imposta sul valore aggiunto, dunque una vasta platea che comprende persone fisiche (imprenditori, professionisti, ecc.), società (di capitali e di persone), associazioni, enti commerciali e non commerciali residenti, ecc. Inoltre, l’obbligo, secondo quanto desumibile dai primi commenti, dovrebbe gravare su ogni soggetto estero con propria partita IVA italiana (per esempio, stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti).

Il D.M. 30 marzo 2010 ha previsto che la Comunicazione dovrà essere trasmessa telematicamente all’Agenzia delle Entrate, con periodicità trimestrale o mensile, a seconda del volume delle operazioni effettuate, entro la fine del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di riferimento. L’obbligo scatta dalle operazioni effettuate a partire dal mese di luglio 2010.

OGGETTO DELLA COMUNICAZIONE

L’art.1, comma 1, del D.L. 40/2010 – ed in modo sostanzialmente analogo l’art. 2, del D.M. 30 marzo 2010 – prevede l’obbligo di segnalazione delle seguenti operazioni (d’ora in avanti “operazioni rilevanti”):

- **cessioni di beni**
- **prestazioni di servizi rese**
- **acquisti di beni**
- **prestazioni di servizi ricevute**

qualora effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori individuati dai decreti “black list” del 4 maggio 1999 e del 21 novembre 2001. In relazione agli elementi informativi da comunicare in occasione dell’effettuazione di

una o più delle operazioni rilevanti, l'art 4 del D.M. 30 marzo 2010 ha previsto che, per ogni periodo di riferimento (mese o trimestre), debbano essere riportati una serie di dati che per semplicità possono essere suddivisi tra (i) informazioni di tipo soggettivo (i.e. dati identificativi delle parti tra le quali sono intercorse le transazioni oggetto di comunicazione), ed (ii) informazioni di tipo oggettivo (i.e. dai relativi alla natura, regime IVA e ammontare delle transazioni effettuate).

INFORMAZIONI DI TIPO SOGGETTIVO

Il soggetto obbligato dovrà indicare il proprio codice fiscale e la propria partita IVA.

Con riferimento alla controparte black list, invece, dovranno essere indicati i seguenti dati:

- 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.
- 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;
- 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.

Il soggetto obbligato, dunque, sarà tenuto ad acquisire presso la controparte black list tutte quelle informazioni non ricavabili dalle fatture (si pensi, ad esempio, al luogo e data di nascita della controparte persona fisica). Tuttavia con riferimento al codice identificativo – sostitutivo del codice fiscale – appare chiaro come il soggetto obbligato non possa essere certo di aver acquisito quello ritenuto corretto ai fini della compilazione della Comunicazione, rappresentando dunque un fattore di rischio non indifferente, viste le pesanti sanzioni applicabili in caso di incompleta o non veritiera compilazione della Comunicazione di seguito illustrate.

INFORMAZIONE DI TIPO OGGETTIVO

In relazione a ciascuna controparte il soggetto obbligato dovrà indicare:

- 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;
- relativamente alle operazioni imponibili, l'importo complessivo della relativa imposta;
- per le note di variazione emesse e ricevute relative ad annualità precedenti, l'importo complessivo delle operazioni e della relativa imposta.

Si noti che l'elenco delle informazioni da comunicare include anche le operazioni "non soggette". Con tale locuzione, in passato, sono state generalmente indicate le operazioni non considerate cessioni di beni (art. 2 comma 2, del D.P.R. n. 633/1972), non considerate prestazioni di servizi (art. 3, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972), non considerate prestazioni di servizi (art. 3, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972), oppure prive del requisito territoriale. Tali operazioni, però, secondo quanto disposto dal comma 2, dell'art 4, del D.M. 30 marzo 2010, non dovrebbero essere comunicate in quanto "nel modello di comunicazione sono incluse le operazioni registrate o soggette a registrazione, ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto". In realtà, dubbi sorgono con riferimento alle prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti ed effettuate da soggetti passivi IVA. Infatti, a seguito delle modifiche apportate alle regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi dal D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, che ha implementato il cd. "VAT Package", per alcune operazioni territorialmente non rilevanti è comunque previsto l'obbligo di fatturazione e registrazione.

Al riguardo sarebbe opportuno che venisse chiarito quali sono le operazioni "non soggette", di cui al D.M. 30 marzo 2010, rilevanti ai fini della Comunicazione.

I PAESI BLACK LIST

La normativa in esame richiede la comunicazione delle operazioni realizzate con "operatori economici" (ad esempio, imprese individuali o societarie, enti, professionisti, ecc.) aventi sede, residenza o domicilio in uno dei Paesi cosiddetti black list elencati nei seguenti decreti:

- decreto del Ministro delle finanze del 4 maggio 1999 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999, e
- decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 21 novembre 2001 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 273 del 23 novembre 2001.

L'individuazione dei Paesi rilevanti deve essere effettuata, quindi, combinando le due liste: la prima (i.e. decreto del 1999) relativa agli Stati e territori per i quali scatta l'inversione dell'onere della prova circa l'effettivo trasferimento della residenza all'estero da parte delle persone fisiche ex art. 2 comma 2-bis, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("TUIR"), e la seconda (i.e. decreto del 2001) relativa agli Stati e territori rilevanti ai fini della normativa sulle società controllate estere ex art. 167, del TUIR (d'ora in avanti "CFC"). Dal confronto emergono numerose esclusioni reciproche: è il caso, ad esempio, della repubblica di San Marino o di Taiwan entrambi presenti nella lista della persone fisiche ma non in quella CFC; vi sono, al contrario, Paesi presenti solo nella lista CFC (ad esempio, Malesia e Guatemala). In tali casi le due black lists dovrebbero integrarsi a vicenda andando a formare un'unica lista di riferimento ai fini dell'assolvimento dell'obbligo della Comunicazione.

Vi sono poi molti casi di non perfetta "convergenza": nella lista delle persone fisiche, infatti, vi sono alcuni Stati (ad esempio, Costa Rica, Dominica, Svizzera, ecc.) considerati black list senza limitazioni mentre nella lista CFC sono considerati paradisi fiscali solo in relazione ad alcuni soggetti ed alla tipologia attività ivi svolta. Pertanto, non è chiaro come le operazioni con tali Paesi devono essere considerati ai fini della Comunicazione. Al riguardo sarebbe opportuno un chiarimento ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il D.M. 30 marzo 2010 non ha previsto deroghe alle black lists richiamate dal D.L. 40/2010. Al riguardo si tenga presente che il D.L. 40/2010 al comma 2, dell'art. 1, ha previsto la possibilità per il Ministro dell'economia e delle finanze di modificare la lista dei Paesi black list con proprio decreto di natura non regolamentare. In particolare è stata concessa la possibilità di escludere l'obbligo di comunicazione nei riguardi di alcuni Paesi di cui alle liste del 1999 e del 2001 o di alcuni settori di attività ivi esercitate. È stata altresì prevista la possibilità di estendere, al fine di prevenire fenomeni a particolare rischio di frode fiscale, l'obbligo di comunicazione anche a Paesi non considerati paradisi fiscali, nonché a specifici settori di attività e a particolari tipologie di soggetti.

PERIODICITÀ E SCADENZE

Con riferimento alla periodicità della Comunicazione, l'art. 2, comma 1, del D.M. 30 marzo 2010 ha previsto la seguente cadenza:

- trimestralmente – facendo riferimento ai quattro trimestri che compongono l'anno solare (art. 2, comma 5, D.M. 30 marzo 2010) – da parte dei soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000,00 euro;
- mensilmente da parte dei soggetti che non si trovano nelle condizioni richieste dalla precedente lettera a).

È tuttavia possibile adottare la periodicità mensile nel caso di soggetti tenuti alla presentazione della comunicazione con periodicità trimestrale (cosiddetti "soggetti mensili per opzione"). In tal caso la periodicità mensile deve essere mantenuta per l'intero anno solare (art. 2, comma 3, del D.M. 30 marzo 2010).

I soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri trasmettono la comunicazione trimestralmente, sempre che si trovino nella condizione di cui al comma 1, lettera a), nei trimestri già trascorsi (art. 2, comma 2, del D.M. 30 marzo 2010).

Con riferimento alla scadenza entro cui effettuare la Comunicazione l'articolo 3 del D.M. 30 marzo 2010 stabilisce che "Il modello di comunicazione è presentato all'Agenzia delle entrate

per via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo (mese o trimestre, n.d.r.) di riferimento".

Pertanto, il primo invio telematico della Comunicazione è previsto per il 31 agosto 2010 con riferimento ai soggetti "mensili" (per obbligo o per opzione). I soggetti "trimestrali", invece, saranno chiamati a comunicare le operazioni del terzo trimestre solare del 2010 entro il 31 ottobre 2010.

La periodicità prevista per gli elenchi IVA in argomento riprende sostanzialmente quanto previsto per gli elenchi Intrastat dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 febbraio 2010, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 53 del 5 marzo 2010. Pertanto, la casistica riportata nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 18 marzo 2010 in relazione alla presentazione degli elenchi Intrastat dovrebbe rappresentare, ad oggi, un utile riferimento.

In particolare, in mancanza di disposizioni specifiche concernenti la prima applicazione della Comunicazione – ed analogamente a quanto chiarito dalla C.M. 14/E/2010 in relazione ad debutto dei nuovi elenchi Intrastat – dovrebbe essere possibile assumere la periodicità trimestrale in considerazione della difficoltà di reperimento dei dati relativi alle operazioni pregresse.

Al fine di determinare la corretta periodicità mensile o trimestrale occorrerà considerare distintamente l'ammontare di ciascuna tipologia di operazione rilevante. Conseguentemente, potrebbe verificarsi una periodicità trimestrale anche in relazione ad un ammontare di scambi intrattenuti con controparti localizzate nei Paesi black list che nel complesso superano i 50.000,00 euro ma che, separatamente considerate, non oltrepassano la soglia indicata. Si consideri il seguente esempio:

Esempio

Nel mese di luglio 2010 un soggetto IVA effettua le seguenti operazioni con soggetti black list:

cessioni di beni per complessivi €35.000,00

acquisti di beni per complessivi €20.000,00

La soglia degli €50.000,00 viene superata in relazione al complesso delle operazioni effettuate (cessioni ed acquisti di beni), tuttavia, ognuna delle categorie di operazioni rilevanti non fa registrare il superamento del limite suddetto. Pertanto, la Comunicazione dovrà essere presentata con periodicità trimestrale.

Il comma 4, dell'art.2, del D.M. 30 marzo 2010 prevede che i soggetti che presentano una comunicazione con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la soglia di 50.000,00 euro, presentano la comunicazione con periodicità mensile a partire dal mese successivo in cui tale soglia è superata. In tal caso le comunicazioni sono presentate, appositamente contrassegnate, per i periodi mensili già trascorsi.

Modulistica

In base all'art. 1, comma 2, del D.M. 30 marzo 2010 il modello di dichiarazione e le relative istruzioni per la compilazione dovranno essere adottati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate da approvare entro sessanta giorni dall'emanazione del D.M. 30 marzo 2010 (quindi, entro la fine di maggio 2010).

Sanzioni

Ai sensi del comma 3 del D.L. 40/2010 l'omissione della Comunicazione, ovvero, l'effettuazione della stessa con dati incompleti o non veritieri è punita con la sanzione applicabile per le violazioni di tipo residuale in materia di imposte sui redditi, IRAP e IVA prevista dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (i.e. sanzione amministrativa pecuniaria da €258,23 ad €2.065,83), elevata al doppio. Pertanto, in caso di omessa od irregolare presentazione della Comunicazione si applicherà una penalità da un minimo di €516,46 ad un massimo di €4.131,66.

Oltre al raddoppio delle sanzioni il D.L. 40/2010 esclude l'applicazione dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 che consente, nei casi di continua e ripetuta violazione della norma fiscale, la riduzione delle sanzioni cumulativamente applicabili (cosiddetto "cumulo giuridico").

L'art. 12 succitato, infatti, prevede l'applicazione di una sanzione unica, debitamente elevata, nei casi di:

- violazioni plurime di una stessa disposizione,
- violazioni diverse originate da un'unica azione od omissione,
- violazioni diverse, anche relative a tributi diversi e a più periodi d'imposta, che nella loro progressione pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica del tributo.

Ebbene, per il mancato od irregolare adempimento dell'obbligo di cui al comma 1 del D.L. 40/2010 il contribuente sarà punito con la sanzione di cui all'art. 11, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 per ogni violazione commessa (cosiddetto "cumulo materiale", in base al quale la sanzione viene moltiplicata per il numero di violazioni commesse), determinando conseguentemente un notevole aggravio sanzionatorio nei confronti degli atteggiamenti non conformi alla norma, che comunque potranno essere definite nella misura di un quarto ai sensi degli articoli 16 e 17 del D.lgs. 472/1997.

Maurizio Di Marcotullio, Partner Tax

E-mail: m.dimarcotullio@macchi-gangemi.com

Studio Legale Macchi di Cellere Gangemi
00197 Roma
Via G. Cuboni, 12
Tel.: +39 06 362141
Fax: +39 06 36084438

Roma – Milano – Bologna – Verona – Parigi
Web site: www.macchi-gangemi.com

© Tutti i diritti riservati, 2010