



A tutti i Clienti  
in indirizzo

Sassuolo, li 18/06/2010

## CIRCOLARE SPECIALE

### Obbligo di comunicazione telematica delle operazioni “black list”

Prot. doc.: 578/2010

**PREMESSA** La lotta all'evasione fiscale, operata nella forma delle cosiddette “frodi carosello” e false fatturazioni, da qui a qualche mese potrà avvalersi di un nuovo strumento volto a tracciare le cessioni e gli acquisti di beni e le prestazioni di servizi rese o ricevute da soggetti residenti in Paesi cosiddetti “black list”. Tale nuovo adempimento, infatti, affiancandosi alle misure già previste dall'art. 110, commi da 10 a 12-bis, del TUIR e dall'art. 12, del decreto legge n. 78 del 1/7/2009, contribuirà, secondo gli intenti del Legislatore, ad arginare la diffusa evasione dell'imposta sul valore aggiunto.

Alla luce dei suddetti obiettivi, l'art. 1 del decreto legge n. 40, del 25 marzo scorso, ha introdotto l'**obbligo di comunicare** in via **telematica all'Agenzia delle entrate** le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi**, sia **effettuate** che **ricevute**, poste in essere con operatori economici localizzati **in Paesi** che, avendo un regime di **fiscalità privilegiata**, sono inclusi negli elenchi (**black list**) approvati con i decreti del Ministro delle finanze del 4 maggio 1999 e del 21

**AMBITO SOGGETTIVO** L'art. 1 del decreto legge n. 40/2010 impone il nuovo obbligo ai **oggetti passivi Iva**, quindi agli esercenti:

- **imprese**, (art. 4 del Dpr 633/1972);
- **arti e professioni**, (art. 5 Dpr 633/1972)

che effettuano operazioni **con operatori economici** che hanno sede, domicilio o residenza in uno dei Paesi cosiddetti “black list”. Il riferimento agli “operatori economici” sta a significare che formeranno oggetto di comunicazione le sole operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi (imprese ed esercenti arti o professioni), e non anche le operazioni la cui controparte non presenta le suddette caratteristiche. In altre parole, **non sono interessate al nuovo adempimento le operazioni effettuate** nei confronti di **privati consumatori** o **enti non esercenti attività economiche o commerciali**. Pertanto, ad esempio, l'obbligo in parola non dovrebbe riguardare le prestazioni verso committenti esteri non soggetti passivi, ai sensi degli articoli 7-sexies e 7-septies del Dpr 633/72. Fra i soggetti passivi tenuti all'obbligo di comunicazione, vi rientrano anche gli **enti**, le **associazioni** e le **altre organizzazioni** di cui all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c) del Dpr 633/1972, i quali però dovranno presentare la comunicazione con esclusivo

riferimento alle operazioni che effettuano in ambito commerciale; pertanto, la comunicazione non è dovuta per le operazioni che effettuano nello svolgimento di attività non commerciali, come è invece imposto per gli elenchi Intrastat, dall'articolo 1 comma 2, del D.M. 22 febbraio 2010.

**AMBITO  
OGGETTIVO**

Affinché si realizzi l'obbligo di comunicazione è necessario che sussistano (contemporaneamente) **due presupposti**:

- che, nel periodo di riferimento, siano state effettuate le operazioni previste dal decreto;
- che le suddette operazioni siano state registrate o siano soggette a registrazione.

Con riferimento alla tipologia delle operazioni, l'art. 1 del decreto di attuazione, stabilisce che la comunicazione dovrà contenere i dati relativi:

- alle cessioni di beni;
- alle prestazioni di servizi rese;
- agli acquisti di beni;
- alle prestazioni di servizi ricevute.

Pertanto, andranno considerate sia le cessioni di beni che le prestazioni di servizio **effettuate** in veste di fornitori, sia gli acquisti di beni e le prestazioni di servizio **ricevute**, in veste di clienti. In entrambi i casi rileveranno le **operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2010**. Quindi, per stabilire il momento di effettuazione delle singole operazioni oggetto di segnalazione, si dovrà fare riferimento a quanto stabilito dall'art. 6 del Dpr 633/1972.

Purtroppo né la norma né le istruzioni al modello di comunicazione dei dati "black list" aiutano ad individuare con precisione quali siano le operazioni che in concreto devono essere ricomprese nella predetta comunicazione.

Innanzitutto, è opportuno chiarire che fra le operazioni non soggette ad IVA non dovrebbero essere contemplate quelle che la norma non considera né cessioni di beni, né prestazioni di servizi e, nello specifico, quelle riportate nella tabella che segue, che pertanto non formeranno oggetto di comunicazione.

Art. 2, co. 3, DPR 633/72	Art. 3, co. 4, DPR 633/72
Non sono considerate cessioni di beni: a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro; b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda; c) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni. Non costituisce utilizzazione edificatoria la costruzione delle opere indicate nell'art. 9 lettera a), della legge 28 gennaio 1977, n. 10;	Non sono considerate prestazioni di servizi: a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari, tranne quelle relative alle opere di cui ai numeri 5) e 6) dell'art. 2, L. 22 aprile 1941, n. 633, e alle opere di ogni genere utilizzate da imprese a fini di pubblicità commerciale; b) i prestiti obbligazionari; c) le cessioni dei contratti di cui alle lettere a), b) e c) del terzo comma dell'art. 2; d) i conferimenti e i passaggi di cui alle



d) le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;  
 e) abrogata  
 f) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti;  
 g) abrogata  
 h) abrogata  
 i) le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari;  
 l) le cessioni di paste alimentari (v.d. 19.03); le cessioni di pane, biscotto di mare, e di altri prodotti della panetteria ordinaria, senza aggiunta di zuccheri, miele, uova, materie grasse, formaggio o frutta (v.d. 19.07); le cessioni di latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie;  
 m) le cessioni di beni soggette alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio di cui al R.D.L. 19 ottobre 1938, n. 1933, convertito nella legge 5 giugno 1939, n. 937, e successive modificazioni ed integrazioni.

lettere e) ed f) del terzo comma dell'art. 2;  
 e) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai diritti d'autore, tranne quelli concernenti opere di cui alla lettera a), e le prestazioni relative alla protezione dei diritti d'autore di ogni genere, comprese quelle di intermediazione nella riscossione dei proventi;  
 f) le prestazioni di mandato e di mediazione relative ai prestiti obbligazionari;  
 g) abrogata  
 h) le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi di cui al n. 3) del secondo comma dell'art. 2 e quelle dei mandatari di cui al terzo comma del presente articolo.

Una questione estremamente importante, rispetto alla quale si auspica un rapido chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, riguarda la previsione contenuta nel comma 1, dell'art. 1, del DM 30 marzo 2010, secondo cui vi è l'obbligo di segnalare, tra le altre operazioni, quelle relative agli "acquisti di beni", senza richiamare in alcun modo le "importazioni" che, stando ad una interpretazione letterale, sembrerebbero quindi escluse dall'obbligo di comunicazione. In altre parole, non è chiaro se la locuzione "acquisti di beni" ricomprenda o meno anche le importazioni che, come noto, in ambito Iva sono normativamente trattate in un specifico titolo (il quinto) del Dpr 633/1972. Dal punto di vista operativo, la questione non è di poco conto in quanto l'eventualità che nelle comunicazioni periodiche vadano inserite anche le importazioni comporterebbe un notevole aggravio della mole dei dati da segnalare con un conseguente appesantimento degli adempimenti amministrativi posti a carico dei contribuenti, ulteriormente gravato dalla convinzione che l'inclusione delle importazioni nelle comunicazioni periodiche non sarebbe di alcuna utilità alla lotta all'evasione Iva. Infatti, come noto, dette operazioni avvengono già sotto una stretta sorveglianza doganale. Qualora invece lo scopo della comunicazione fosse quello di monitorare le operazioni anche ai fini delle imposte dirette, allora potrebbe essere giustificabile estendere l'obbligo di comunicazione anche alle importazioni; difatti, non si può negare che la conoscenza di queste operazioni è fondamentale per delineare il quadro complessivo dei rapporti che un soggetto residente ha con un operatore economico localizzato in un Paese *black list*. A supporto della tesi che esclude le importazioni dagli elenchi di cui trattasi,



depone anche la circostanza che nel modello di comunicazione approvato il 28 maggio scorso, nella parte riservata all'indicazione delle operazioni passive, non è stato previsto nessuno spazio per l'indicazione delle importazioni, le quali, pertanto, dovrebbero ritenersi escluse dalla comunicazione.

Anche relativamente al secondo presupposto, consistente nel fatto che le operazioni devono essere state "registrate o siano soggette a registrazione", sorge un dubbio interpretativo. Qualora la norma fosse applicata alla lettera, permetterebbe di omettere la comunicazione delle operazioni che, ai fini Iva, non sono soggette a registrazione; si pensi alle prestazioni di servizi c.d. "generiche" rese a committenti extracomunitari che, in base alle nuove regole sulla territorialità, sono fuori campo Iva e non sono sottoposte all'obbligo di emissione (e quindi di registrazione) della fattura. In altre parole, parrebbe che la consulenza resa da un soggetto Iva italiano nei confronti di un committente extracomunitario residente in un Paese *black list* non debba essere comunicata all'Agenzia delle entrate mentre, al contrario, nella comunicazione andrebbero ricomprese le stesse operazioni qualora rese al committente - soggetto passivo italiano che avrà provveduto ad emettere autofattura - da un operatore economico *black list*. Lo stesso ragionamento potrebbe essere fatto anche per le operazioni contemplate dai nuovi artt. 7-*quater* e 7-*quinqies* del Dpr 633/72, secondo i quali le operazioni attive escluse da IVA italiana possono non essere fatturate mentre per quelle passive il debitore d'imposta è il committente italiano, a carico del quale è posto l'obbligo di autofatturazione e, qualora la controparte risieda in uno degli Stati appartenenti alla nuova "*black list*", dovrebbe scattare anche il nuovo obbligo di comunicazione.

Questa impostazione, seppur sostenibile dal punto di vista interpretativo, porterebbe però ad escludere una serie di operazioni che, alla luce degli obiettivi di contrasto all'evasione perseguiti dalla norma, parrebbero oltremodo meritevoli di monitoraggio. Pertanto, deve ritenersi che la norma, pur con una infelice formulazione, abbia semplicemente inteso affermare che le operazioni devono essere comunicate con riferimento al momento in cui si considerano effettuate e, quindi, sarebbero soggette a registrazione, (qualora prevista), con la conseguenza che anche dette operazioni scontano l'obbligo di comunicazione.

Quello che appare chiaro è il sovrapporsi di adempimenti, talvolta ripetitivi, che vengono posti a carico di imprese e professionisti, obbligati ad adeguare la propria organizzazione amministrativo/contabile per riuscire ad estrapolare e gestire correttamente la grande mole di dati che dovrà essere trasmessa telematicamente all'Amministrazione. E' questo il caso delle operazioni effettuate con operatori economici comunitari che, qualora residenti in Paesi *black list* (si pensi a Cipro, Malta e Lussemburgo) dovranno essere ricomprese sia negli elenchi Intrastat che nella nuova comunicazione in oggetto. A tale specifica ridondanza potrebbe essere posto rimedio con uno specifico decreto di natura non regolamentare col quale il Ministro dell'economia e delle finanze, in forza di quanto stabilito dal co. 2, dell'art. 1, del decreto legge n. 40/2010, potrebbe escludere dall'obbligo in parola alcuni Paesi ovvero specifici settori di attività svolte nei suddetti Paesi.

**PERIODO DI RIFERIMENTO DELLA COMUNICAZIONE**

Innanzitutto, è bene precisare che nel modello di comunicazione vanno incluse le **operazioni registrate** nel periodo di riferimento o, nel caso in cui tale formalità sia stata omessa, al momento in cui le operazioni avrebbero dovuto essere registrate. Infatti, il co. 2 dell'art. 4, del decreto 30 marzo 2010



stabilisce che **“nel modello di comunicazione sono incluse le operazioni registrate o soggette a registrazione, ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, nel periodo di riferimento di cui all'art. 2.”**. In tale contesto, merita di essere segnalata l'assonanza con quanto previsto dall'art. 5, co. 1, del DM 22/2/2010, relativamente all'obbligo di compilazione degli elenchi Intrastat; infatti anche per tali elenchi viene previsto che in essi **“... sono riepilogati i dati delle operazioni registrate o soggette a registrazione, ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, nel periodo di riferimento di cui all'art. 2.”**.

**Il modello di comunicazione deve essere presentato**, entro la fine del mese successivo al periodo oggetto della comunicazione, con riferimento:

- a **periodi trimestrali**, 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;
- a **periodi mensili**, per i soggetti che non si trovano nelle condizioni richieste dal punto precedente.

Si tenga presente che, qualora i soggetti che presentano la comunicazione con periodicità trimestrale superino la soglia dei 50.000 euro nel corso di un trimestre, in relazione anche ad una sola delle categorie di operazioni, essi dovranno procedere all'invio della comunicazione con periodicità mensile con riferimento ai mesi del trimestre in cui tale soglia è superata. In altre parole, ai fini della verifica del superamento della suddetta soglia, le singole categorie di operazioni (cessioni di beni, prestazioni di servizi rese, ecc.) non si sommano, ma devono essere considerate singolarmente; tuttavia, qualora la soglia dei 50.000 euro venga superata anche da una sola categoria di operazioni, l'obbligo di comunicazione passa da trimestrale a mensile con riguardo a tutte le categorie di operazioni, già **a decorrere dal mese successivo** a quello in cui la soglia è stata superata. In questo caso, per i mesi del trimestre già trascorsi, andranno presentate singole comunicazioni mensili appositamente contrassegnate barrando l'apposita casella **“Variazione di periodicità”**.

Con riguardo ai **soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri** la comunicazione va presentata con periodicità trimestrale, a condizione che nel trimestre in corso e in quelli precedenti non sia stata superata la soglia dei 50.000 euro.

A questo punto, non resta che chiarire come debba essere determinata la periodicità di presentazione della prima comunicazione da trasmettere o entro il prossimo **31 agosto** – in caso di soggetti **“mensili”** – o entro il maggior termine del **2 novembre 2010** – in caso di soggetti **“trimestrali”**. La norma non chiarisce se al fine di individuare tale periodicità i contribuenti dovranno fare o meno riferimento alle operazioni **black list** effettuate fino al 30 giugno 2010, cioè prima della data a partire dalla quale scatta l'obbligo in oggetto.

In attesa di uno specifico chiarimento, si ricorderà che in occasione dell'introduzione dell'obbligo di segnalazione dei servizi negli elenchi Intra, la circolare n. 40/E del 18/3/2010 si espresse come segue: **“... in considerazione della circostanza che il 2010 è il primo anno in cui viene introdotto tale obbligo per le prestazioni di servizi, nonché della circostanza che le regole relative alla territorialità dei servizi sono state modificate con effetto**



dal 1° gennaio 2010, motivo per cui i soggetti in questione potrebbero incontrare serie difficoltà nell'individuare con esattezza l'ammontare dei servizi resi e ricevuti in ambito intracomunitario nel corso del 2009. Quindi, per i soggetti tenuti esclusivamente alla presentazione degli elenchi relativi ai servizi (resi e ricevuti), in linea teorica, la prima scadenza per la presentazione degli elenchi cade nel corso del mese di aprile 2010, secondo le disposizioni dell'articolo 3 del decreto. Tuttavia, [...] se i medesimi contribuenti superano la soglia di 50.000 euro nel corso dei mesi di gennaio, febbraio o marzo 2010, saranno tenuti alla presentazione degli elenchi con periodicità mensile [...].” Pertanto, se tale interpretazione verrà applicata anche al nuovo adempimento, i contribuenti potranno non tenere conto delle operazioni *black list* effettuate fino al 30 giugno 2010. Dal punto di vista operativo, quindi, tutti i soggetti obbligati al nuovo adempimento dovrebbero essere considerati potenzialmente dei trimestrali, con l'accortezza di verificare, che la fatidica soglia dei 50.000 euro non venga superata già con riferimento al mese di luglio; in questo caso, la presentazione del modello relativa al suddetto mese, dovrà avvenire entro il prossimo 31 agosto 2010, fissando di fatto l'obbligo mensile.

Da ultimo, si segnala che la norma concede anche la possibilità, ai contribuenti tenuti alla presentazione della comunicazione con periodicità trimestrale, di presentarla con periodicità mensile; tale scelta però, vincola alla presentazione mensile per l'intero anno.

## MODALITA' E TERMINI DI PRESENTAZIONE

Come già accennato, l'articolo 3 del decreto dispone che la comunicazione **deve essere presentata** all'Agenzia delle entrate (esclusivamente) **per via telematica** entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento utilizzando l'apposito modello approvato con provvedimento n. 2010/85352 del 28/05/2010, reperibile sul sito dell'Agenzia delle entrate all'indirizzo [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it) o sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze all'indirizzo [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it).

Posto che la comunicazione in oggetto è del tutto assimilabile ad una dichiarazione da presentare all'Agenzia delle entrate, qualora i termini di presentazione scadano di sabato sono prorogati d'ufficio al primo giorno feriale successivo (Dpr 322/1998), mentre qualora dovessero ricadere in un giorno festivo, sono prorogati, di diritto, al giorno seguente non festivo (articolo 2963 c.c.). Il modello può essere presentato o direttamente dal contribuente oppure tramite intermediari abilitati.

## PAESI E TERRITORI BLACK LIST

Come già accennato, l'obbligo di comunicazione insorge in relazione alle operazioni relative a cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici **aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti *black list*** di cui al decreto del Ministro delle finanze in data 4 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001.

Unendo le indicazioni dei due provvedimenti citati, è possibile stilare una lista utile all'individuazione dei paesi oggetto di monitoraggio:

- ANDORRA
- ANGOLA limitatamente a:
  - le società petrolifere che hanno ottenuto l'esenzione dall'Oil Income Tax

- le società che godono di esenzioni o riduzioni d'imposta in settori fondamentali dell'economia angolana e per gli investimenti previsti dal Foreign Investment Code.

- ANGUILLA
- ANTIGUA
- ANTILLE OLANDESI
- ARUBA
- BAHAMAS
- BAHRAIN
- BARBADOS
- BARBUDA
- BELIZE
- BERMUDA
- BRUNEI DARUSSALAM
- CIPRO
- COREA DEL SUD (REPUBBLICA DI) limitatamente alle società che godono delle agevolazioni previste dalla tax Incentives Limitation Law.
- COSTA RICA
- DOMINICA
- ECUADOR
- EMIRATI ARABI UNITI
- FILIPPINE
- GIAMAICA limitatamente a:
  - le società di produzione per l'esportazione che usufruiscono dei benefici fiscali dell'Export Industry Encourage Act
  - le società localizzate nei territori individuati dal Jamaica Export Free Zone Act.
- GIBILTERRA
- GIBUTI



- GRENADA
- GUATEMALA
- HONG KONG
- ISOLA DI MAN
- ISOLE COOK
- ISOLE CAYMAN
- ISOLE DEL CANALE ALDERNEY (AURIGNY)
- ISOLE DEL CANALE - GUERNSEY
- ISOLE DEL CANALE - JERSEY
- ISOLE DEL CANALE - HERM
- ISOLE DEL CANALE - SARK
- ISOLE MARSHALL
- ISOLE SALOMONE
- ISOLE TURKS E CAICOS
- ISOLE VERGINI AMERICANE
- ISOLE VERGINI BRITANNICHE
- KENYA limitatamente alle società insediate nelle Export Processing Zones
- KIRIBATI
- LIBANO
- LIBERIA
- LIECHTENSTEIN
- LUSSEMBURGO limitatamente alle società holding di cui alla locale legge del 31 luglio 1929
- MACAO
- MALAYSIA
- MALDIVE



- MALTA limitatamente a:
  - le società i cui proventi affluiscono da fonti estere, quali quelle di cui al Malta Financial Services Centre Act
  - le società di cui al Malta Merchant Shipping Act
  - le società di cui al Malta Freeport Act.
- MAURITIUS
- MONACO (PRINCIPATO DI)
- MONTSERRAT
- NAURU
- NIUE
- NUOVA CALEDONIA
- OMAN
- PANAMA
- POLINESIA FRANCESE
- PORTORICO limitatamente a:
  - le società esercenti attività bancarie
  - le società previste dal Puerto Rico Tax Incentives Act del 1988 o dal Puerto Rico Tourist Development Act del 1993
- SAINT KITTS E NEVIS
- SAINT VINCENTE E LE GRENADINE
- SAINTE LUCIA
- SAMOA OCCIDENTALI
- SAN MARINO
- SANT'ELENA
- SEYCHELLES
- SINGAPORE
- SVIZZERA
- TAIWAN



- TONGA
- TUVALU
- URUGUAY
- VANUATU

Con decreto di natura non regolamentare, la norma attribuisce al Ministro dell'economia e delle finanze la possibilità di escludere dall'obbligo in parola alcuni dei Paesi *black list*, ovvero alcuni specifici settori di attività svolte in detti Paesi; con le stesse modalità, al fine di prevenire fenomeni a particolare rischio di frode fiscale, l'obbligo può essere inoltre esteso anche a Paesi cosiddetti non *black list*, nonché a specifici settori di attività e a particolari tipologie di soggetti.

## LE SANZIONI

L'omissione della comunicazione, ovvero la presentazione della stessa con l'indicazione di dati incompleti o non veritieri sono puniti con una particolare severità, in quanto:

- la misura della sanzione, di cui all'articolo 11 D.Lgs. 471/1997, è **elevata al doppio**. Per il caso specifico la sanzione varia da un minimo di 516,46 euro ad un massimo di 4.131,66;
- non si applica l'istituto del cumulo giuridico delle sanzioni, che permette di attenuare il loro importo, ai sensi dell'articolo 12 D.Lgs. 472/1997;

Da ultimo si segnala che il decreto non prevede altre limitazioni all'applicazione di istituti che permettano di attenuare le sanzioni. Pertanto, sarà possibile effettuare:

- il **ravvedimento operoso** (art. 13, D.Lgs. 472/1997);
- la **definizione agevolata**, ai sensi degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 472/97.

## CONCLUSIONI

Dal punto di vista tecnico, è evidente che in relazione al nuovo adempimento non sono poche le questioni ancora dubbie che meritano quanto prima un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria. Per quanto riguarda invece l'aspetto operativo, i contribuenti dovranno, sin da subito, attivarsi nel reperire i dati richiesti dal modello ed in particolare quelli relativi alla data ed allo stato estero di nascita delle persone fisiche che, generalmente, non sono in possesso degli operatori nazionali.

Nell'augurarvi un buon lavoro, restiamo a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento in merito alla presente circolare.

**Asset studio S.r.l.**  
**STUDIO TUFARIELLO**