Circolare del 28/01/2011 n. 2 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Risposte a quesiti relativi allobbligo di comunicazione delle operazioni realizzate da soggetti passivi IVA con operatori economici black list Art. 1 del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito dalla legge 22 maggio 2010, n. 73

Testo:

PREMESSA

1. Operazioni oggetto di comunicazione

1.1 Importazioni

1.2 Spese di trasferta dei dipendenti

1.3 Cessioni gratuite di beni

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

1.5 Acquisti di servizi territorialmente rilevanti nel Paese del prestatore

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

1.7 Operazioni attive e passive dei tour operator

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

1.9 Vendite non documentate da fattura

1.10 Stabili organizzazioni

1.11 Cessioni e acquisti di beni estero su estero

1.12 Dichiarazione in caso di fusione

2. Momento rilevante ai fini della comunicazione

2.1 Acquisto di servizi in reverse-charge

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

2.3 Fatture di acconto

3. Determinazione della periodicità

3.1 Transazioni con Cipro, Malta e Corea del Sud

3.2 Opzione per la periodicità mensile

4. Comunicazione integrativa e ravvedimento operoso

4.1 Rapporti tra comunicazione integrativa e ravvedimento operoso

4.2 Regolarizzazione senza sanzioni entro il 31 gennaio 2011 (**Circolare 28 ottobre 2010 n. 54/E**) Estensione allomessa presentazione per errore scusabile

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

4.4. Codici fiscali

PREMESSA

Come noto, 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 laltro, nella forma dei cosiddetti caroselli e cartiere ,* (in seguito, decreto-legge) ha introdotto, per i soggetti passivi IVA, lobbligo di comunicare allAgenzia 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*).

Con la presente circolare si forniscono le risposte ad alcuni quesiti - pervenuti alla scrivente - concernenti lapplicazione di tale nuovo adempimento.

1. Operazioni oggetto di comunicazione

1.1 Importazioni

D: La base imponibile dei beni importati comprende, di regola, oltre ai dazi doganali, anche il costo dei servizi di trasporto. Considerato, inoltre, che il tasso di cambio doganale adottato per stabilire il valore doganale della merce non coincide con quello utilizzato per la registrazione dellacquisto in contabilità generale, si chiede di precisare quali dati rilevino ai fini dellobbligo di comunicazione.

R: In linea generale, la bolletta doganale acquisisce, ai fini IVA, la natura di documento equipollente alla fattura. Le importazioni devono, quindi, essere segnalate nellambito delle operazioni passive di cui ai righi A19 e seguenti del modello di comunicazione tenendo conto dei dati indicati nelle bollette doganali.

Peraltro, se la registrazione in contabilità generale delloperazione di importazione è antecedente rispetto allannotazione nei registri IVA della bolletta doganale, limportatore deve tener conto, ai fini dellobbligo di segnalazione, dei dati indicati in contabilità generale, salva la successiva integrazione dei dati eventualmente mancanti al momento in cui riceve la bolletta doganale e senza applicazione di sanzioni da inserire nei righi A28 e A29 del modello di comunicazione.

1.2 Spese di trasferta dei dipendenti

D: Si chiede di precisare se i documenti di spesa intestati ai dipendenti in trasferta e inclusi nella nota spese debbano essere indicati nel modello di comunicazione, qualora tali spese attengano a operazioni economiche realizzate con soggetti localizzati in Paesi a regime fiscale privilegiato.

R: In considerazione della finalità di contrasto alla frode e allevasione fiscale perseguita con lintroduzione dellobbligo di comunicazione, sono escluse dallambito applicativo di tale adempimento 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 di regola, di importo esiguo siano correttamente classificate nel costo del personale secondo i principi contabili adottati dallimpresa.

1.3 Cessioni gratuite di beni

D: Si chiede se debbano essere segnalate le cessioni gratuite di beni realizzate con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi c.d. *black list*.

R: Le cessioni gratuite di beni sono, in linea generale, operazioni soggette ad IVA ai sensi dell**art. 2, secondo comma, n. 4), del D.P.R. n. 633 del 1972**.

Conseguentemente, le stesse formano oggetto dellobbligo di comunicazione se la controparte è un operatore economico situato in un Paese c.d. *black list*. Tuttavia, sono escluse dallobbligo di comunicazione in quanto cessioni non soggette ad IVA le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nellattività propria dellimpresa 20epreché il relativo costo unitario non sia superiore a euro 25,82 ovvero di beni per i quali, allatto del loro acquisto o importazione, non sia stata operata la detrazione dellimposta ai sensi dell**art. 19-bis1** del **D.P.R. n. 633 del 1972**. Analogamente, devono ritenersi escluse dallobbligo di segnalazione 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.

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

D: Devono essere comunicati gli acquisti effettuati presso il rappresentante fiscale nominato in un Paese *black list* di un fornitore che non è stabilito in un Paese a regime fiscale privilegiato?

R: La **circolare n. 53 del 2010** (cfr. paragrafo 2.1) ha incluso tra le operazioni soggette allobbligo di comunicazione 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, anche qualora il rappresentante fiscale sia nominato in un Paese non incluso nella *black list*. Tale soluzione è coerente con il ruolo del rappresentante fiscale, vale a dire quello di mandatario del soggetto estero rappresentato, tramite il quale questultimo adempie gli obblighi dimposta previsti dalla legge ed esercita i diritti derivanti dallapplicazione del tributo.

Pertanto, in linea con tale orientamento interpretativo, sono escluse dalladempimento in esame 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 loperatore economico rappresentato che costituisce la controparte delloperazione non sia localizzato in alcuno di detti Stati o territori.

1.5 Acquisti di servizi territorialmente rilevanti nel Paese del prestatore

D: La fattura relativa ai servizi territorialmente rilevanti nello Stato a regime fiscale privilegiato espone limposta pagata dal soggetto passivo IVA al prestatore estero. Si chiede di precisare se nel modello di comunicazione debba essere indicata separatamente leventuale imposta pagata allestero.

R: Si chiede di precisare se debba essere indicata separatamente leventuale imposta pagata allestero nella dichiarazione di cui al D.M. 27 ottobre 2010 relativa alle operazioni di servizi acquistate presso operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in un Paese *black list* non soggette ad IVA in quanto prive del requisito della territorialità. Come si evince dal modello, tali operazioni il cui ammontare è comprensivo dellimposta pagata allestero devono essere indicate nel rigo A27 del modello di comunicazione (Importo complessivo degli acquisti di servizi) al lordo delleventuale imposta assolta allestero.

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

D: Si chiede di precisare se debba essere comunicata loperazione consistente nelladdebito di commissioni bancarie da parte di un istituto di credito localizzato in un Paese a regime fiscale privilegiato.

R: Laddebito di commissioni bancarie da parte dellistituto di credito localizzato in un Paese *black list* concretizza unoperazione 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 allautofatturazione indicando in fattura, anziché lIVA dovuta, gli estremi normativi in base aidovutcn f, a froua aszione ialità.de di psog8 Tm (ivi in)Tj ET BT /F2 9.75 Tf 1 061. 0.45.75 532.1azicfr.rie agrafo

Ne consegue che, limitatamente allipotesi in cui operi la semplificazione di cui al richiamato **articolo 22** e vengano emessi, al posto della fattura, la ricevuta o lo scontrino fiscale, poiché da tali documenti non è possibile desumere tutti gli elementi informativi da indicare nella comunicazione delle operazioni effettuate nei confronti di un operatore economico avente sede, residenza o domicilio in un Paese *black list*, di cui all**articolo 1 del decreto legge 25 marzo 2010, n. 40**, i dettaglianti ed i soggetti agli stessi equiparati sono esonerati dal predetto obbligo di comunicazione.

1.10 Stabili organizzazioni

D. La **ris. N. 121/E/2010** ha precisato che 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*.

Si chiede se tale regola deve estendersi anche ad operazioni verso contribuenti *black list* effettuate da stabili organizzazioni di contribuenti italiani in paesi non *black list*

R.: Al fine di prevenire fenomeni a particolare rischio di frode fiscale, **larticolo 3, comma 1, del decreto ministeriale 5 agosto 2010** ha esteso lobbligo di comunicazione di cui all**articolo 1 del decreto legge 25 marzo 2010, n. 40** anche *alle prestazioni di servizi che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato agli effetti dellimposta sul valore aggiunto e che sono rese o ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi cosiddetti black list.*

La **risoluzione n. 121/E del 29 novembre 2010** da interpretare, in accordo al richiamato decreto, limitatamente alle sole prestazioni di servizi non soggette ad imposta per carenza del requisito territoriale ha chiarito che le stesse, se effettuate dalla stabile organizzazione in un paese *black list* di un operatore passivo italiano, sono soggette allobbligo di comunicazione di cui al citato **articolo 1 del decreto legge n. 40 del 2010**.

Principio desumibile dal suddetto documento di prassi è che il rapporto che lega la stabile organizzazione e la casa madre è un rapporto di trasparenza, nel senso che la prima costituisce unarticolazione della seconda e non un soggetto distinto dalla medesima.

In applicazione, quindi, del medesimo principio di trasparenza, 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 lobbligo di comunicazione di cui al citato **articolo 1 del decreto legge n. 40 del 2010**.

1.11 Cessioni e acquisti di beni estero su estero

D. Si chiede conferma del fatto che le cessioni di beni effettuate direttamente allestero (fuori campo IVA **art. 7-*bis*, DPR 633/72**) e gli acquisti di beni allestero senza successiva importazione (in quanto ivi mantenuti o 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).

Dette cessioni o acquisti estero su estero devono essere comunicate solo se effettuate dalla stabile organizzazione del soggetto residente (**ris. 121/E/2010**).

R. Con riferimento allipotesi di operazioni effettuate dalla stabile organizzazione di un soggetto passivo Italiano in un paese c.d. *black list* , con **risoluzione n. 121 del 2010**, è stato affermato il principio secondo cui le operazioni che avvengono tra la stabile organizzazione di un soggetto economico residente in Italia, stabilita in un Paese *black list*, e soggetti economici ivi operanti, va adempiuto lobbligo di comunicazione di cui all**art. 1 del D.L. n. 40 del 2010**.

Tale obbligo deve, tuttavia, essere interpretato conformemente a quanto disposto dall**articolo 3, comma 1, del D.M. 5 agosto 2010** peraltro espressamente richiamato nel documento di prassi citato che ha esteso lobbligo di comunicazione alle sole prestazioni di servizi non soggette ad imposta per carenza del requisito territoriale.

Pertanto, poiché le cessioni/acquisti di beni non soggetti ad imposta sul valore aggiunto non sono soggette allobbligo di comunicazione in esame, si è dellavviso 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*.

1.12 Dichiarazione in caso di fusione

D. Applicando le istruzioni che furono previste per gli elenchi clienti e fornitori italiani del 2007, la società incorporante deve presentare, per il periodo in cui ha avuto effetto una operazione di fusione, due distinte comunicazioni: una per

Si chiede conferma di tale impostazione, in quanto diversi sono invece i criteri fissati dallAgenzia delle entrate per la comunicazione delle operazioni superiori a 3.000 euro (**Provvedimento del 22 dicembre 2010**). In questo caso, infatti, lincorporante dovrà trasmettere un unico elenco contenente anche i dati del soggetto estinto.

R. Al fine di individuare le modalità di assolvimento dellobbligo di comunicazione delle operazioni intercorse con paesi c.d. *black list* occorre osservare che tale adempimento, a differenza del soppresso elenco clienti e fornitori e dellattuale comunicazione delle operazioni IVA rilevanti, ha cadenza periodica mensile ovvero, al ricorrere dei presupposti, trimestrale.

Ciò vuol dire che, nel caso in cui nel corso dellanno il soggetto obbligato alla comunicazione si estingua a seguito di unoperazione 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 loperazione 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 dalloperazione straordinaria, questultimo potrà presentare ununica comunicazione riepilogativa, analogamente a quanto previsto per la comunicazione delle operazioni IVA superiori a 3.000 euro.

2. Momento rilevante ai fini della comunicazione

2.1 Acquisto di servizi in reverse-charge

D: Si chiede di precisare il momento rilevante ai fini della comunicazione di un acquisto di servizi, per il quale si applica il meccanismo del *reverse-charge*, qualora loperazione sia registrata nelle scritture contabili obbligatorie prima dellassolvimento dellimposta mediante detto meccanismo.

R: Secondo i chiarimenti resi con la **circolare 21 ottobre 2010, n. 53** (cfr. paragrafo 3.1) 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, lacquisto di servizi deve essere segnalato tenendo conto della data di annotazione delloperazione nei registri di contabilità generale qualora - come rappresentato nel quesito - la stessa sia anteriore allannotazione dellautofattura nei registri IVA.

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

D: Si chiede di precisare se le note di variazione, emesse o ricevute, relative ad operazioni registrate prima del 1° luglio 2010 - vale a dire prima del termine di decorrenza dellobbligo di comunicazione - debbano essere incluse nel modello di comunicazione.

R: In base all**art. 5, comma 1, del D.M. 30 marzo 2010**, lobbligo di comunicazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi realizzate con operatori economici stabiliti in Paesi *black list* trova applicazione con riferimento alle operazioni effettuate dal 1° luglio 2010. Pertanto, sono escluse dallobbligo di comunicazione le note di variazione (emesse o ricevute) relative ad operazioni poste in essere prima della predetta data in quanto tali operazioni non hanno formato oggetto di comunicazione.

2.3 Fatture di acconto

D: Si chiede di precisare il momento rilevante, ai fini della comunicazione, di unoperazione consistente nella fornitura di beni destinati ad essere esportati qualora la controparte corrisponda un acconto sul prezzo.

R: Lobbligo di comunicazione ha ad oggetto le operazioni realizzate con operatori economici stabiliti in Paesi *black list* registrate ovvero soggette a registrazione. Atteso che al momento del pagamento di ciascun acconto sul prezzo concordato per la fornitura dei beni destinati allestero deve essere emessa, e successivamente registrata, la relativa fattura, il momento rilevante, ai fini dellobbligo di comunicazione, coincide con la data di registrazione delle fatture relative agli acconti ricevuti nei registri IVA ovvero nelle scritture contabili. In tal caso, limporto delloperazione da indicare nel modello di comunicazione corrisponde allammontare dellacconto fatturato.

3. Determinazione della periodicità

3.1 Transazioni con Cipro, Malta e Corea del Sud

D: Si chiede di precisare se, ai fini del calcolo della periodicità (mensile ovvero trimestrale) di presentazione del modello di comunicazione, in sede di prima applicazione del nuovo adempimento, si debba tener conto delle operazioni realizzate prima del 1° luglio 2010 con operatori economici localizzati nei territori di Cipro, Malta e Corea del Sud.

R: 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 allammontare totale di ciascuna categoria di operazioni da comunicare realizzate nei quattro trimestri precedenti rispetto a quello di riferimento.

Come precisato con la circolare n. 53 del 2010, lart. 4, comma 1, del D.M. 5 agosto 2010 esclude dal novero delle operazioni che formano oggetto dellobbligo di comunicazione, già a partire dal mese di luglio 2010, quelle realizzate con soggetti stabiliti nei territori di Cipro, Malta e Corea del Sud. Conseguentemente, 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.

3.2 Opzione per la periodicità mensile

D: I soggetti che sono tenuti alla presentazione della comunicazione telematica con periodicità trimestrale possono presentarla con periodicità mensile per lintero anno solare. Tale scelta, che deve essere manifestata barrando nel modello relativo alla prima comunicazione mensile lapposita casella denominata Variazione di periodicità, vincola il contribuente alla presentazione mensile per lintero anno solare. Si chiede se un contribuente trimestrale che nella comunicazione periodica di luglio abbia optato per la periodicità mensile di presentazione, nel caso in cui intenda mantenere anche per lanno 2011 la periodicità mensile, debba nuovamente barrare la casella Variazione di periodicità nella comunicazione di gennaio 2011.

R: La scelta della periodicità mensile, da parte di un contribuente trimestrale, vincola questultimo almeno fino al termine dellanno 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 lapposita casella denominata Variazione di periodicità. In tale senso, devono considerarsi integrate le istruzioni relative al modello di comunicazione.

4. Comunicazione integrativa e ravvedimento operoso

4.1 Rapporti tra comunicazione integrativa e ravvedimento operoso

D: Secondo le istruzioni al modello di comunicazione, la casella relativa alla comunicazione integrativa va utilizzata soltanto quando, scaduti i termini di presentazione della comunicazione, il contribuente intende rettificare o integrare la stessa presentando, entro lultimo giorno del mese successivo alla scadenza del termine per la presentazione della comunicazione originaria, una nuova comunicazione completa di tutte le sue parti, per il periodo dimposta cui si riferisce la comunicazione. Presupposto per poter presentare la comunicazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria. Si chiede quali siano i rapporti tra questa forma di integrazione ed il ravvedimento operoso di cui allart. 13, D.Lgs. n. 472/97 e quale sia il termine ultimo entro il quale il contribuente può avvalersi di tale istituto (un anno dalla commissione della violazione oppure la data di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa allanno di commissione della violazione stessa).

R: Scaduti i termini di presentazione della comunicazione, il contribuente che intende rettificare o integrare la stessa può presentare, entro lultimo 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 è necessario barrare, sul frontespizio del modello, la casella Comunicazione integrativa.

Scaduto il suddetto termine, come chiarito dalla circolare n. 53/E del 21 ottobre 2010, tornano applicabili le regole generali in tema di sanzioni, nonché listituto del ravvedimento operoso di cui allarticolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (come da ultimo modificato dallarticolo 1, comma 20, lettera a), della legge 13 dicembre 2010, n. 220). In particolare, lomessa presentazione della comunicazione o la trasmissione della stessa con dati incompleti od inesatti è punita con la sanzione amministrativa di cui allarticolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, elevata al doppio. Se la violazione non è stata già constatata e comunque non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui lautore della violazione sia venuto a conoscenza, questultimo potrà sanare lomissione, 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 articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 471 del 1997 in misura ridotta ad un ottavo del minimo secondo quanto disposto dal ricordato articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 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 laltro, 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 dallerrore.

4.2 Regolarizzazione senza sanzioni entro il 31 gennaio 2011 (Circolare 28 ottobre 2010 n. 54/E) Estensione allomessa presentazione per errore scusabile

D: LAgenzia delle Entrate con la Circolare n. 54/E del 2010, riconoscendo lesistenza di obiettive condizioni di incertezza, ha comunicato che non applicherà sanzioni in caso di errori commessi nella compilazione delle comunicazioni del periodo da luglio a novembre per i contribuenti mensili e delle comunicazioni del periodo da luglio a settembre per i contribuenti trimestrali. È necessario, però, che le violazioni vengano sanate attraverso linvio di

comunicazioni integrative entro il 31 gennaio 2011. Si chiede di precisare se la regolarizzazione senza sanzioni riguardi soltanto le Comunicazioni validamente presentate oppure sia ammessa anche nel caso di omessa presentazione per errori cosiddetti scusabili, ossia per un errore che attraverso limpiego della normale diligenza non si sarebbe comunque realizzato, ma è sorto per effetto di successive interpretazioni circa linclusione di transazioni di cui obiettivamente si dubitava dellobbligo di comunicazione.

R.: Come previsto dalla **circolare n. 54/E del 28 ottobre 2010**, lAmministrazione 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 linvio, entro il 31 gennaio 2011, di modelli di comunicazione integrativa.

Dal tenore letterale del richiamato provvedimento di prassi, emerge, quindi, chiaramente che il presupposto per poter procedere alla regolarizzazione di violazioni commesse senza lapplicazione delle relative sanzioni è linoltro di una comunicazione, originaria e valida, seppur incompleta e/o non esatta.

Resta, di conseguenza, preclusa la possibilità di beneficiare dellesonero dallapplicazione delle sanzioni nellipotesi di omessa presentazione della comunicazione.

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

D: Consapevoli che non sarà 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 non potendo13 Tm (condi j ET B (D:2 355T

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.

CIRCOLARE N. 2/E

[redacted]

Direzione Centrale Normativa

PREMESSA 3
1. Operazioni oggetto di comunicazione 3
1.1 Importazioni 3
1.2 Spese di trasferta dei dipendenti 4
1.3 Cessioni gratuite di beni 4
1.4 Acquisti da un operatore economico non *black list* con rappresentante fiscale nominato in un Paese a regime fiscale privilegiato 5
1.5 Acquisti di servizi territorialmente rilevanti nel 1Tj 5.88236 0 Td (e)Tj 5.222e

PREMESSA

Come noto, 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 c.d. *black list*).

Con la presente circolare si forniscono le risposte ad alcuni quesiti - pervenuti alla scrivente - concernenti l'applicazione di tale nuovo adempimento.

1. Operazioni oggetto di comunicazione

1.1 Importazioni

D: La base imponibile dei beni importati comprende, di regola, oltre ai dazi doganali, anche il costo dei servizi di trasporto. Considerato, inoltre, che il tasso di cambio doganale - adottato per stabilire il valore doganale della merce - non coincide con quello utilizzato per la registrazione dell'acquisto in contabilità generale, si chiede di precisare quali dati rilevino ai fini dell'obbligo di comunicazione.

R: In linea generale, la bolletta doganale acquisisce, ai fini IVA, la natura di documento equipollente alla fattura. Le importazioni devono, quindi, essere segnalate nell'ambito delle operazioni passive – di cui ai righi A19 e seguenti del modello di comunicazione – tenendo conto dei dati indicati nelle bollette doganali.

Peraltro, se la registrazione in contabilità generale dell'operazione di importazione è antecedente rispetto all'annotazione nei registri IVA della bolletta

non rientra nell'attività propria dell'impresa - semprechè il relativo costo unitario non sia superiore a euro 25,82 - ovvero 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. Analogamente, devono ritenersi escluse dall'obbligo di segnalazione 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.

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

D: Devono essere comunicati gli acquisti effettuati presso il rappresentante fiscale - nominato in un Paese *black list* - di un fornitore che non è stabilito in un Paese a regime fiscale privilegiato?

R: La circolare n. 5e privi fpr-ci c oi unieramsd mal revot t"19 [illegible]

1.5 Acquisti di servizi territorialmente rilevanti nel Paese del prestatore

D: La fattura relativa ai servizi territorialmente rilevanti nello Stato a regime fiscale privilegiato espone l'imposta pagata dal soggetto passivo IVA al prestatore estero. Si chiede di precisare se nel modello di comunicazione debba essere indicata separatamente l'eventuale imposta pagata all'estero.

R: L'art. 3 del D.M. 5 agosto 2010 ha esteso l'obbligo di comunicazione alle prestazioni di servizi acquistate presso operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in un Paese *black list* non soggette ad IVA in quanto prive del requisito della territorialità. Come si evince dal modello, tali operazioni - il cui ammontare è comprensivo dell'imposta pagata all'estero - devono essere indicate nel rigo A27 del modello di comunicazione ("Importo complessivo degli acquisti di servizi") al lordo dell'eventuale imposta assolta all'estero.

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

D: Si chiede di precisare se debba essere comunicata l'operazione consistente nell'addebito di commissioni bancarie da parte di un istituto di credito localizzato in un Paese a regime fiscale privilegiato.

R: L'addebito di commissioni bancarie da parte dell'istituto di credito localizzato in un Paese *black list* 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. Come precisato nella circolare 12 marzo 2010, n. 12\E (cfr. paragrafo 3.1), la fattura deve essere annotata nel registro delle fatture emesse e in quello delle fatture di acquisto (cfr. artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972). Conseguentemente, l'operazione in argomento deve essere segnalata posto che la stessa si realizza con un operatore

economico stabilito in un Paese *black list* ed è, altresì, soggetta all'obbligo di registrazione.

1.7 Operazioni attive e p Td (i)Tj 3.54138 0 Td

1.10 Stabili organizzazioni

D. La ris. n. 121/E/2010 ha precisato che 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*.

Si chiede se tale regola deve estendersi anche ad operazioni verso contribuenti *black list* effettuate da stabili organizzazioni di contribuenti italiani in paesi non *black list*

R.: Al fine di prevenire fenomeni a particolare rischio di frode fiscale, l'articolo 3, comma 1, del decreto ministeriale 5 agosto 2010 ha esteso l'obbligo di comunicazione di cui all'articolo 1 del decreto legge 25 marzo 2010, n. 40 anche *"alle prestazioni di servizi che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e che sono rese o ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi cosiddetti black list"*.

La risoluzione n. 121/E del 29 novembre 2010 - da interpretare, in accordo al richiamato decreto, limitatamente alle sole prestazioni di servizi non soggette ad imposta per carenza del requisito territoriale - ha chiarito che le stesse, se effettuate dalla stabile organizzazione in un paese *black list* di un operatore passivo italiano, sono soggette all'obbligo di comunicazione di cui al citato articolo 1 del decreto legge n. 40 del 2010.

Principio desumibile dal suddetto documento di prassi è che il rapporto che lega la stabile organizzazione e la casa madre è un rapporto di trasparenza, nel senso che la prima costituisce un'articolazione della seconda e non un soggetto distinto dalla medesima.

In applicazione, quindi, del medesimo principio di "trasparenza", 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 di cui al citato articolo 1 del decreto legge n. 40 del 2010.

1.11 Cessioni e acquisti di beni "estero su estero"

D. Si chiede conferma del fatto che le cessioni di beni effettuate direttamente all'estero (fuori campo IVA art. 7-*bis*, DPR 633/72) e gli acquisti di beni all'estero senza successiva importazione (in quanto ivi mantenuti o 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).
Dette cessioni o acquisti estero su estero devono essere comunicate solo se effettuate dalla stabile organizzazione del soggetto residente (ris. 121/E/2010).

R. Con riferimento all'ipotesi di operazioni effettuate dalla stabile organizzazione di un soggetto passivo Italiano in un paese c.d. *black list* , con risoluzione n. 121 del 2010, è stato affermato il principio secondo cui le operazioni che avvengono tra la stabile organizzazione di un soggetto economico residente in Italia, stabilita in un Paese *black list*, e soggetti economici ivi operanti, va adempiuto l'obbligo di comunicazione di cui all'art. 1 del D.L. n. 40 del 2010.
Tale obbligo deve, tuttavia, essere interpretato conformemente a quanto disposto dall'articolo 3, comma 1, del D.M. 5 agosto 2010 – peraltro espressamente richiamato nel documento di prassi citato - che ha esteso l'obbligo di comunicazione

alle sole prestazioni di servizi non soggette ad imposta per carenza del requisito territoriale.

Pertanto, poiché le cessioni/acquisti di beni non soggetti ad imposta sul valore aggiunto non sono soggette all'obbligo di comunicazione in esame, si è dell'avviso 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*.

1.12 Dichiarazione in caso di fusione

D. Applicando le istruzioni che furono previste per gli elenchi clienti e fornitori italiani del 2007, la società incorporante deve presentare, per il periodo in cui ha avuto effetto una operazione di fusione, due distinte comunicazioni: una per sé stessa ed una separata per il soggetto incorporato relativamente alle operazioni effettuate tra l'inizio del periodo e la data di efficacia giuridica dell'operazione. Dovrà inoltre essere presentata, se non vi ha provveduto la società estinta, la dichiarazione per il periodo chiuso prima della data di effetto dell'operazione. In entrambi i casi nel frontespizio andrà riportato il codice carica 9.

Si chiede conferma di tale impostazione, in quanto diversi sono invece i criteri fissati dall'Agenzia delle entrate per la comunicazione delle operazioni superiori a 3.000 euro (Provvedimento del 22 dicembre 2010). In questo caso, infatti, l'incorporante dovrà trasmettere un unico elenco contenente anche i dati del soggetto estinto.

R. Al fine di individuare le modalità di assolvimento dell'obbligo di comunicazione delle operazioni intercorse con paesi c.d. *black list* occorre osservare che tale adempimento, a differenza del soppresso elenco clienti e fornitori e

dell’attuale comunicazione delle operazioni IVA rilevanti, ha cadenza periodica mensile ovvero, al ricorrere dei presupposti, trimestrale.

Ciò vuol dire che, nel caso in cui nel corso dell’anno il soggetto obbligato alla comunicazione si estingua a seguito di un’operazione straordinaria, il soggetto risultante è tenuto a presentarea

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

D: Si chiede di precisare se le note di variazione, emesse o ricevute, relative ad operazioni registrate prima del 1° luglio 2010 - vale a dire prima del termine di decorrenza dell'obbligo di comunicazione - debbano essere incluse nel modello di comunicazione.

R: In base all'art. 5, comma 1, del D.M. 30 marzo 2010, l'obbligo di comunicazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi realizzate con operatori economici stabiliti in Paesi *black list* trova applicazione con riferimento alle operazioni effettuate dal 1° luglio 2010. Pertanto, sono escluse dall'obbligo di comunicazione le note di variazione (emesse o ricevute) relative ad operazioni poste in essere prima della predetta data in quanto tali operazioni non hanno formato oggetto di comunicazione.

2.3 Fatture di acconto

D: Si chiede di precisare il momento rilevante, ai fini della comunicazione, di un'operazione consistente nella fornitura di beni destinati ad essere esportati qualora la controparte corrisponda un acconto sul prezzo.

R: L'obbligo di comunicazione ha ad oggetto le operazioni realizzate con operatori economici stabiliti in Paesi *black list* registrate ovvero soggette a registrazione. Atteso che al momento del pagamento di ciascun acconto sul prezzo concordato per la fornitura dei beni destinati all'estero deve essere emessa, e successivamente registrata, la relativa fattura, 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 nel modello di comunicazione corrisponde all'ammontare dell'acconto fatturato.

presentazione, nel caso in cui intenda mantenere anche per l'anno 2011 la periodicità mensile, debba nuovamente barrare la casella "Variazione di periodicità" nella comunicazione di gennaio 2011.

R: 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, devono considerarsi integrate le istruzioni relative al modello di comunicazione.

4. Comunicazione integrativa e ravvedimento operoso

4.1 Rapporti tra comunicazione integrativa e ravvedimento operoso

D: Secondo le istruzioni al modello di comunicazione, la casella relativa alla comunicazione integrativa va utilizzata soltanto quando, scaduti i termini di presentazione della comunicazione, il contribuente intende rettificare o integrare la stessa presentando, 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, per il periodo d'imposta cui si riferisce la comunicazione. Presupposto per poter presentare la comunicazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria. Si chiede quali siano i rapporti tra questa forma di integrazione ed il ravvedimento operoso di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472/97 e quale sia il termine ultimo entro il quale il contribuente può avvalersi di tale istituto (un anno dalla commissione della violazione oppure la data di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno di commissione della violazione stessa).

R: 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 è necessario barrare, sul frontespizio del modello, la casella “Comunicazione integrativa”.

Scaduto il suddetto termine, come chiarito dalla circolare n. 53/E del 21 ottobre 2010, tornano applicabili le regole generali in tema di sanzioni, nonché l’istituto del ravvedimento operoso di cui all’articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (come da ultimo modificato dall’articolo 1, comma 20, lettera a), della legge 13 dicembre 2010, n. 220). 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’articolo 11, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, elevata al doppio. Se la violazione non è stata già constatata e comunque non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altr vm

misura ridotta dovrà essere eseguito entro il termine di un anno dalla omissione o dall'errore.

4.2 Regolarizzazione senza sanzioni entro il 31 gennaio 2011 (Circolare 28 ottobre 2010 n. 54/E) – Estensione all'omessa presentazione per errore "scusabile"

D: L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 54/E del 2010, riconoscendo l'esistenza di "obiettive condizioni di incertezza", ha comunicato che non applicherà sanzioni in caso di errori commessi nella compilazione delle comunicazioni del periodo da luglio a novembre per i contribuenti mensili e delle comunicazioni del periodo da luglio a settembre per i contribuenti trimestrali. È necessario, però, che le violazioni vengano sanate attraverso l'invio di comunicazioni integrative entro il 31 gennaio 2011. Si chiede di precisare se la regolarizzazione senza sanzioni riguardi soltanto le Comunicazioni validamente presentate oppure sia ammessa anche nel caso di omessa presentazione per errori cosiddetti "scusabili", ossia per un errore che attraverso

orb osevte ton. È i a ziorb le presene p u le
0 Td (n)Tj 5.58217 0 Td (o)Tj 6.36247 0 Td (n)Tj 6.30245 0.1 0 Td (")Tj 5.6421d (

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 list* con cui ha intrattenuto rapporti commerciali - rimane di competenza degli organi accertatori, tenuti a verificl'oa c sa ve

Nel caso in cui il soggetto passivo italiano si trovi nell'impossibilità di ottenere qualunque codice identificativo dei soggetti *black list* con cui ha intrattenuto rapporti commerciali, la valutazione circa l'applicazione, in tale ipotesi, dell'esimente dell'errore scusabile ai fini della non applicazione delle sanzioni per erronea compilazione del modello di comunicazione, è rimessa comunque agli organi accertatori.

****

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