



### **Operazioni con Paesi black list ed elenchi intrastat: le due comunicazioni a confronto**

Sappiamo che, qualora un soggetto passivo Iva nazionale si trovi a compiere operazioni (attive o passive) con operatori economici aventi “sede, residenza o domicilio” nei Paesi a fiscalità privilegiata (c.d. “*black list*”) elencati (anche in uno solo e senza eccezioni soggettive/oggettive)<sup>1</sup> nei DD.MM. del 4/05/99 e del 21/11/01, dovrà confrontarsi:

<b>sia con la nuova comunicazione telematica</b>	⇒	art.1 D.L. n.40/10; D.M. 31/03/10, D.M. del 5/08/10 e provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 28/05/10;
<b>sia con gli elenchi Intrastat</b>	⇒	art.50, co.6, D.L. n.331/93, D.M. del 22/02/10, Determinazione Dogane, Entrate ed Istat 22/02/10;
<b>La controparte</b>	⇒	è operatore comunitario in un Paese o territorio <i>black list</i> , come nei seguenti casi: Lussemburgo (Stato membro) <sup>2</sup> ; Principato di Monaco (ai fini Iva si intende compreso nel territorio della Repubblica francese) e Isola di Man (ai fini Iva si intende compresa nel territorio del Regno Unito);
	⇒	veicola o chiede di veicolare l’operazione tramite una posizione Iva Comunitaria (anche Italiana) oppure tramite una stabile organizzazione comunitaria (anche italiana).

Per talune operazioni il contribuente soggetto passivo nazionale dovrà presentare sia la comunicazione telematica *black list* che gli elenchi Intrastat. In questo contributo, che riguarda i rapporti *business to business* (BtoB), cercheremo di evidenziare la sottile dicotomia che governa i due adempimenti con particolare riguardo:

- ➔ alle operazioni coinvolte;
- ➔ alla posizioni Iva comunitaria delle controparti (rappresentante fiscale o identificazione diretta e stabile organizzazione).

#### **Operazioni coinvolte e operazioni escluse**

Ancorché in taluni casi (non così isolati se si pensa a Lussemburgo, Principato di Monaco e Isola di Man) i due adempimenti in analisi si sovrappongono, va evidenziato che decisamente più ampia (quasi totalizzante, potremmo dire) è la platea di casistiche che coinvolge la comunicazione *black list*. Senza pretesa di esaustività riteniamo utile sintetizzarle nella tavola che segue.

<sup>1</sup> Cfr. C.M. n.53/E del 21/10/10.

<sup>2</sup> Si evidenzia che, diversamente da quanto è avvenuto per Malta, Cipro e Corea del Sud, né il D.M. del 27/07/10 né il D.M. 5/08/10 hanno escluso il Lussemburgo dalla lista. Inoltre, con la C.M. 53/E l’Agenzia ha preso posizione circa l’irrelevanza, ai fini della nuova comunicazione, delle limitazioni soggettive/oggettive previste nel D.M. del 21/11/01 per cui, allo stato, ai fini della citata comunicazione, il Lussemburgo è da ritenersi *black list tout court* e non limitatamente alle c.d. *holding* del ‘29.

Tipo di operazioni	Elenchi Intrastat	Comunicazione black list
Cessione di beni	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Solo se cessioni intracomunitarie onerose (controparte operatore Iva e trasferimento fisico dei beni fra due diversi Paesi UE)</li> <li>- Cessioni a San Marino, salvo soggetti esentati da Intra con Paesi UE (art. 4. D.M. 24/12/93)</li> <li>- Non rientrano le cessioni in regime del margine (salvo per eventuali obblighi statistici)</li> </ul>	<p>Rientrano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- cessioni interne (IT su IT);</li> <li>- cessioni in regime del margine;</li> <li>- cessioni intracomunitarie;</li> <li>- cessioni all'esportazione;</li> <li>- cessioni di beni in transito o che si trovano in luoghi soggetti a vigilanza doganale non territoriali ai sensi dell'art.7-<i>bis</i> ma soggette a fatturazione ai sensi dell'art.21, co.6.</li> </ul> <p>Si ritiene siano escluse le cessioni in stato estero (diverse da quelle di cui sopra) e le "non cessioni di beni" (art.2)<sup>3</sup></p>
Acquisto di beni	<p>Rilevano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- gli acquisti intracomunitari di beni;</li> <li>- le immissioni in libera pratica in altro Stato UE con prosecuzione verso l'Italia (trattasi, per il cessionario italiano, di un acquisto intracomunitario).</li> </ul> <p>Non rilevano gli acquisti da San Marino</p>	<p>Rientrano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- acquisti interni (IT su IT);</li> <li>- acquisti intracomunitari;</li> <li>- acquisti da S.Marino.</li> </ul> <p>Si ritiene siano esclusi gli acquisti in stato estero che non danno origine ad importazioni (vedi sotto) e le "non cessioni di beni" (art.2)</p>
Importazioni	No, tranne per le immissioni in libera pratica sopra citate	La C.M. 53/E/10 forzando l'impostazione normativa <sup>4</sup> ha esteso l'obbligo alle importazioni (comprese quelle non soggette ad imposta per introduzione nei depositi Iva di cui all'art. 50- <i>bis</i> del D.L. n. 331/93). Ad avviso di chi scrive, dovrebbe trattarsi delle sole importazioni a monte delle quali c'è l'acquisto dei beni importati. <sup>5</sup>
Servizi attivi	Rilevano i servizi "generali" territoriali ai sensi dell'art. 7- <i>ter</i> , co.1, lett.a) resi a committente stabilito in altro Paese UE, esclusi quelli ivi non soggetti ad imposta. Non rilevano i servizi speciali ex art. 7- <i>quater</i> e <i>quinquies</i> .	<p>Rientrano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- servizi generali ex art. 7-<i>ter</i> indipendentemente dall'assoggettamento o meno ad imposta nel Paese del committente;</li> <li>- servizi speciali ex art.7-<i>quater</i> e <i>quinquies</i><sup>6</sup>.</li> </ul>
Servizi passivi	Rilevano i servizi "generali" territoriali ai sensi dell'art. 7- <i>ter</i> , co.1, lett.a) resi a committenti residenti o stabiliti in Italia, tranne quelli esclusi da imposta nel nostro Paese (operazioni non imponibili ex art.8- <i>bis</i> e 9, esenti ex art.10 oppure privi del requisito oggettivo ai sensi dell'art. 3).	<p>Rientrano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- servizi generali ex art.7-<i>ter</i> indipendentemente dall'assoggettamento o meno ad imposta in Italia (imponibili, non imponibili o esenti)<sup>7</sup>;</li> <li>- servizi speciali ex art.7-<i>quater</i> e <i>quinquies</i><sup>6</sup>.</li> </ul>

<sup>3</sup> È stato precisato nella C.M. n.53/E che fra le "operazioni non soggette ad imposta sul valore aggiunto" sono da ritenersi comprese le sole operazioni rispetto alle quali risulta carente il requisito territoriale di applicazione del tributo. È noto che le operazioni coinvolte sono quelle registrate o soggette ad obbligo di registrazione ai fini Iva (art. 1 del D.L. 40/10 e art. 4, co.2, del D.M. 30/03/10) e che tale principio risulta in parte derogato (solo) dall'art.3 del D.M. 5/08/10 che ha esteso (con effetto dal 1/09/10) l'obbligo di comunicazione anche ai servizi territorialmente non rilevanti nello Stato effettuate (da intendersi registrate) nei confronti di operatori economici stabiliti in Paesi black list o ricevuti dai soggetti medesimi. Va detto che l'Agenzia, nella citata C.M. 53, non si è espressa in modo inequivoco, tuttavia, a nostro giudizio, l'adempimento non può eccedere quanto previsto dalla normativa che (allo stato attuale) non estende l'obbligo di registrazione Iva anche alle cessioni "estero su estero" diverse da quelle contemplate nell'art. 21, co.6, del DPR n. 633/72.

<sup>4</sup> Non va sottaciuto che né il D.M. 30/03/03 (decreto attuativo) né il D.M. 5/8/10 (decreto di aggiustamento) né la modulistica approvata con provvedimento Ae del 28/05/10 fanno il minimo cenno alle importazioni. È, altresì, noto che nella disciplina Iva acquisti ed importazioni non sono sinonimi (si veda l'art. 19 o 25 del DPR n.633/72 o il quadro VF della dichiarazione annuale Iva).

<sup>5</sup> Dovrebbero quindi rimanere escluse le importazioni sia temporanee che definitive (con o senza uso del *plafond*) riguardanti beni importati per motivi diversi dall'acquisto (conto lavorazioni, comodato, ecc). In questi casi manca infatti un acquisto di beni.

<sup>6</sup> Nella C.M. n. 53/E/10 l'Agenzia ha citato anche i servizi speciali contemplati nell'art.7-*sexies* del DPR n.633/72 (deroghe relative ai servizi resi a committenti non soggetti passivi). Ad avviso di chi scrive si tratta di un evidente refuso, considerato che, anche per effetto espressa precisazione della circolare stessa, la comunicazione per le operazioni con controparti *black list* riguarda solamente operazioni con controparti (attive o passive) che svolgono un'attività economica (d'impresa, professionale o artistica).

<sup>7</sup> Non dovrebbero invece rilevare, ai fini della comunicazione, le prestazioni oggettivamente non rilevanti ai sensi dell'art. 3 del DPR n. 633/72 (ad esempio diritti pagati direttamente all'autore) poiché non soggette a registrazione Iva e poiché nessuna norma ha, ad oggi, esteso l'obbligo di comunicazione per le operazioni prive del requisito oggettivo.

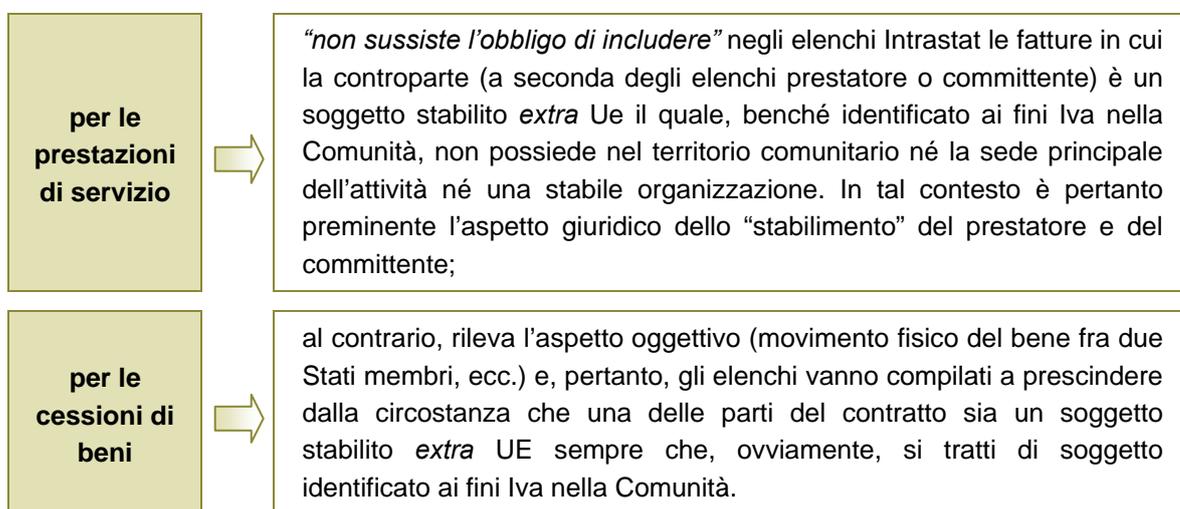
### Soggetti *black list* con posizione Iva comunitaria (o italiana)

Spesso gli operatori extracomunitari sono comunque titolari di posizioni Iva nella Comunità, talvolta per avere una (o più) “stabile/i organizzazione/i” (c.d. soggetto “stabilito”)<sup>8</sup>, altre volte, più “semplicemente”, per detenere una posizione rilevante ai soli fini Iva ottenuta tramite l’istituto dell’identificazione diretta o della rappresentanza fiscale (nel prosieguo, per semplicità, parte “identificata”)<sup>9</sup>. Analoghe considerazioni valgono per i soggetti comunitari che possono avere posizioni in più Paesi (fra i quali l’Italia). Come meglio argomenteremo nel prosieguo, la posizione Iva comunitaria della controparte si riflette diversamente a seconda che il soggetto passivo Iva nazionale debba affrontare le problematiche Intrastat rispetto a quelle della nuova comunicazione *black list*. La situazione può essere così sintetizzata.

Casistica	Rilevanza ai fini Intrastat	Rilevanza ai fini della Comunicazione telematica
Controparte non stabilita né identificata ai fini Iva nella Comunità	NO	SI, se avente sede, residenza o domicilio in Paese <i>black list</i> .
Controparte con sede (o residenza) nella Comunità	SI	
Controparte stabile organizzazione nella Comunità	SI	N.B. Tanto con riguardo a cessioni/acquisti di beni che di servizi
Controparte solo identificata ai fini Iva ma non stabilita nella Comunità	SI Intra cessioni NO Intra servizi	

#### ⇒ Regole Intrastat

Per quanto riguarda gli elenchi Intrastat, nella C.M. n.36/E, par.1 n.1, del 21/06/10 è stato evidenziato che:



<sup>8</sup> In merito al concetto di stabile organizzazione Iva, si veda quanto indicato nel prosieguo.

<sup>9</sup> Si precisa che, in Italia: a) è preclusa l’identificazione diretta (art. 35-ter DPR n.633/72), ma non la rappresentanza fiscale (art. 17, co.3, DPR n.633/72) ai soggetti di Paesi terzi (diversi da quelli comunitari) che non hanno concluso accordi di cooperazione amministrativa analoghi a quelli vigenti in ambito comunitario (in tal senso l’art. 204 della Direttiva consente agli Stati di imporre la rappresentanza fiscale nel caso di soggetti con sede o stabile in Paesi con i quali non esiste alcuno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza); b) non è possibile avere contestualmente identificazione diretta e rappresentanza fiscale pesante (art. 17, co.3, del DPR n. 633/72): o si ha l’una, o si ha l’altra posizione. Inoltre, a seguito delle modifiche apportate dall’art. 11 del D.L. n. 135/09 (effetti della sentenza della Corte di Giustizia del 16/07/09, causa C-244/08) il soggetto non residente (diversamente dal passato) non può più avere una duplice posizione Iva nel nostro Paese: l’una per le operazioni effettuate direttamente dalla casa madre; l’altra per la stabile organizzazione.

La precisazione risolve un apparente contrasto fra il tenore letterale dell'art.1 del D.M. del 22/02/10, dove, con riguardo ai soggetti obbligati alla presentazione degli Intrastat, si fa riferimento, tanto per i servizi che per gli acquisti/cessioni di beni, alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro, ed il tenore letterale dell'art.50, co.6, del D.L. n.331/93, dove il riferimento al principio dello stabilimento viene effettivamente chiamato in causa solo con riguardo ai servizi. Per quanto riguarda l'adempimento in analisi riteniamo altresì utile ricordare che:

- ai sensi dell'art.7, co.1, lett.d) del DPR n.633/72 la stabile organizzazione in Italia di un soggetto domiciliato o residente all'estero rileva limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute;
- ai sensi dell'art.44 della Direttiva 2006/112/CE (territorialità dei servizi "generalì") *"... se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione"* e che in mancanza di *"sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario del servizio in questione"*.

#### ⇒ Regole per la comunicazione Paesi black list

Per quanto riguarda, invece, la nuova comunicazione telematica relativa alle operazioni con controparti *black list*, nella [C.M. n.53/E del 21/10/10](#) l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'obbligo di comunicazione riguarda anche le operazioni realizzate nei confronti di:

- una stabile organizzazione di un operatore avente sede, residenza o domicilio in un Paese a regime privilegiato, qualora la stabile organizzazione sia situata in un Paese non incluso nella *black list* (Italia compresa);
- un rappresentante fiscale di un operatore economico avente sede, residenza o domicilio in un Paese a regime privilegiato, qualora il rappresentante sia nominato in un Paese non incluso nella *black list* (Italia compresa).

In estrema sintesi, ciò significa che il possesso da parte della controparte di un codice identificativo (partita Iva) comunitaria non esime il soggetto passivo nazionale dal nuovo adempimento.

La nuova comunicazione, infatti, riguarda le operazioni con altri operatori economici aventi sede, residenza o domicilio nei citati "paradisi fiscali". È bene notare che il possesso di una (o più) partite Iva nella Comunità non fa comunque venir meno la **sede**, la **residenza** o il **domicilio** del soggetto nel Paese *black list*.

#### ⇒ Sede, residenza o domicilio

La C.M. n.53/E non prende alcuna posizione circa la definizione di sede, residenza o domicilio richiamate dall'art.1 del D.L. n.40/10 né di stabile organizzazione. Riteniamo pertanto utile riportare le definizioni contenute rispettivamente nel codice civile, nell'art.7 del DPR n.633/72 nonché nella proposta di regolamento del Consiglio UE, datata 17/12/09, recante disposizioni di applicazione ed interpretazione della Direttiva 2006/112/CE (COM/2009/0672 def).

	Art. 43 c.c. - Domicilio e residenza
<b>Codice civile</b>	Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

Codice civile	<p>Art. 46 c.c. – Sede delle persone giuridiche</p> <p>Quando la legge fa dipendere determinati effetti dalla residenza o dal domicilio, per le persone giuridiche si ha riguardo al luogo in cui è stabilita la loro sede. Nei casi in cui la sede stabilita ai sensi dell'art.16 o la sede risultante dal registro è diversa da quella effettiva, i terzi possono considerare come sede della persona giuridica anche questa ultima.</p>
art.7, co.1, lett. d) DPR n.633/72	<p>Agli effetti del presente decreto (ndr DPR n.633/72) ... per "<i>soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato</i>" si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.</p>
Proposta 17/12/09 (COM/2009 /0672 def)	<p>Art. 16</p> <p>Per "<b>domicilio</b>" ai sensi della direttiva 2006/112/CE si intende l'indirizzo di una persona fisica, soggetto passivo o no, iscritta nel registro della popolazione o in un registro analogo, oppure, in mancanza di un tale registro, l'indirizzo indicato da tale persona alle autorità fiscali competenti, tranne qualora esistano prove che l'indirizzo indicato non corrisponda alla realtà.</p>
	<p>Art. 17</p> <p>Per "<b>residenza abituale</b>" ai sensi della direttiva 2006/112/CE si intende il luogo in cui, al momento della prestazione del servizio, la persona fisica, sia essa soggetto passivo o no, vive abitualmente a motivo di interessi personali e professionali che presentino stretti legami tra il soggetto medesimo e il luogo in cui vive. Ove tali interessi siano presenti in più Paesi, o qualora non sussistano interessi professionali, gli interessi personali determinano il luogo della residenza abituale.</p>
	<p>Art 14</p> <p>1. Il luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la <b>sede della propria attività economica</b> ai sensi della direttiva 2006/112/CE è il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la gestione generale di tale attività e ove sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale. Esso può essere diverso dal luogo a partire dal quale il soggetto passivo svolge le proprie attività.</p> <p>2. Per determinare il luogo in cui è stabilita la sede di un'attività economica si tiene conto dei fattori seguenti:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>la sede legale dell'impresa;</li> <li>il luogo dell'amministrazione centrale dell'impresa;</li> <li>il luogo in cui si riunisce la direzione dell'impresa;</li> <li>il luogo in cui si decide la politica generale.</li> </ol> <p>3. Per determinare il luogo in cui è stabilita la sede di un'attività economica si può tener conto dei fattori seguenti:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>il luogo di residenza dei dirigenti dell'impresa;</li> <li>il luogo di riunione delle assemblee generali;</li> <li>il luogo in cui sono tenuti i documenti amministrativi e contabili;</li> <li>il luogo in cui l'impresa possiede i principali conti bancari;</li> <li>altri fattori, se pertinenti.</li> </ol> <p>4. La mera esistenza di un indirizzo postale non può far presumere che tale indirizzo corrisponda al luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica, salvo qualora soddisfi i requisiti di cui ai par. 1, 2 e 3.</p>

⇒ Stabile organizzazione

Ai fini Iva manca ancora una definizione normativa di “stabile organizzazione” (per i redditi, invece, si veda l’art. 162 del Tuir, nonché l’art.5 delle varie convenzioni contro le doppie imposizioni). In estrema sintesi, come precisato (fra le altre) nella [circolare n.1/2008 della Guardia di Finanza](#) (volume III, parte VI<sup>^</sup>, capitolo VII) la nozione di stabile organizzazione ai fini Iva (che non necessariamente collima con quella nota ai fini dei redditi), deve essere tratta dall’art.5 del modello di convenzione Ocse (grado sufficiente di permanenza in un luogo fisso dello Stato di non residenza) ed integrata con i requisiti propri dell’Iva secondo i quali, detta struttura, deve essere dotata congiuntamente di risorse materiali ed umane. Si segnala, altresì, la definizione che emerge dalla citata proposta del Consiglio UE, datata 17/12/09.

<b>Proposta 17/12/09 (COM/2009 /0672 def)</b>	<b>Art. 15</b>
	Per “ <b>stabile organizzazione</b> ” ai sensi degli artt.44 (nдр: territorialità dei servizi generali nel BtoB) e 45 (nдр: territorialità dei servizi generali nel BtoC) della Direttiva 2006/112/CE si intende un’organizzazione di dimensioni minime permanentemente dotata di risorse umane e tecniche in misura sufficiente da consentirle di: a) ricevere e utilizzare i servizi che le sono resi nel caso dei servizi di cui all’art.44 della direttiva 2006/112/CE; b) fornire i servizi oggetto della sua attività nel caso dei servizi di cui all’art.45 della direttiva 2006/112/CE.

**Operazioni effettuate da soggetti passivi nazionali con controparti operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi *black list***

Controparte			Obbligo comunicazione telematica	Dati anagrafici (codice Paese e codice identificativo controparte)	
Sede, residenza o domicilio (casa madre)	Stabile organizzazione o rappresentanza fiscale	Operazione effettuata con			
<i>black list</i>	/	/	<b>SI</b>	Dati controparte	
<i>black list</i>	Non <i>black list</i>	Casa madre	<b>SI</b>	Dati casa madre	
		R.F.	<b>SI</b> (C.M. n.53/E)	Dovrebbe trattarsi di quelli della casa madre	
		S.O.	<b>SI</b> (C.M. n.53/E)	Come sopra	
	<i>black list</i>	<i>black list</i>	Casa madre	<b>SI</b>	Dati casa madre
			R.F.	<b>SI</b>	Dovrebbe trattarsi di quelli della casa madre
			S.O.	<b>SI</b>	Non è chiaro se vadano indicati i dati della <i>branch</i> o della casa madre
Non <i>black list</i>	<i>black list</i>	R.F. o S.O.	<b>NO</b> secondo la tesi (pur dubitativa) di Mantovani-Santacroce (il sole 30/10/10) <b>SI</b> Prudentemente	Nell’ipotesi di compilazione non è chiaro quali dati indicare	
		Casa madre	<b>NO</b> (la tesi contraria sarebbe irragionevole)	/	

Non è chiaro se debbano essere coinvolti o meno i rapporti interni fra casa madre e *branch*.